

PGS.TS. NGUYỄN NGỌC QUANG

Giáo trình KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

NHÀ XUẤT BẢN GIÁO DỤC VIỆT NAM

LỜI NÓI ĐẦU

Việt Nam đang trong quá trình hội nhập kinh tế sâu rộng với khu vực và thế giới nhằm tạo ra sự phát triển nhanh của đất nước. Phù hợp với sự phát triển các chính sách quản lý kinh tế vi mô và vĩ mô, công cụ kế toán cũng thay đổi theo. Sự thay đổi của kế toán đã làm cho các chuyên gia kế toán trong lĩnh vực lý thuyết và thực tiễn phải thường xuyên cập nhật, bổ sung các kiến thức mới nhất.

Trong hệ thống thông tin kế toán nói chung, kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành không thể thiếu được trong các doanh nghiệp, đơn vị sự nghiệp của nền kinh tế thị trường. Kế toán quản trị với chức năng là công cụ hữu hiệu cung cấp thông tin cho các cấp quản lý để đưa ra các quyết định điều hành mọi hoạt động nhằm đạt được hiệu quả cao nhất.

Để phục vụ kịp thời nhu cầu học tập, nghiên cứu về kế toán quản trị của đông đảo các bạn học viên, sinh viên, nghiên cứu sinh, kế toán tổng hợp, kế toán trưởng, nhà quản trị kinh doanh... trong các trường Đại học khối Kinh tế và thực tế doanh nghiệp, chúng tôi đã tổ chức biên soạn và cho ra đời cuốn giáo trình "*Kế toán quản trị*". Cuốn sách sẽ cung cấp cho bạn đọc những tài liệu cơ bản để học tập, nghiên cứu và ứng dụng trong thực tiễn nhằm đạt được trình độ cao về kế toán quản trị phục vụ nhu cầu quản lý trong các đơn vị của nền kinh tế thị trường.

Nhân dịp này, tác giả xin gửi lời cảm ơn đến các bạn đồng nghiệp trong khoa Kế toán, trường Đại học Kinh tế Quốc dân, các chuyên gia kế toán trong các công ty kế toán đã bổ sung những ý kiến quý báu trong quá trình biên soạn giáo trình này. Trong lần đầu xuất bản cuốn sách không thể tránh khỏi những khiếm khuyết, tác giả mong nhận được sự đóng góp ý kiến của các bạn đọc gần xa để lần xuất bản tiếp theo cuốn sách được hoàn thiện hơn. Mọi ý kiến góp ý xin gửi về: Ban biên tập sách Dạy nghề – Công ty Cổ phần Sách Đại học – Dạy nghề, Nhà xuất bản Giáo dục Việt Nam, 25 Hàn Thuyên, Hà Nội.

Xin chân thành cảm ơn

Tác giả

Chương 1

CƠ SỞ LÝ LUẬN CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1.1. KHÁI NIỆM VÀ BẢN CHẤT KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP

1.1.1. Khái niệm kế toán quản trị

Kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành của hệ thống thông tin kế toán nói chung trong các doanh nghiệp. Trong nền kinh tế thị trường, nguyên nhân sự phát triển của kế toán quản trị là do sự cạnh tranh giữa các doanh nghiệp, tập đoàn, quốc gia của tổng thể nền kinh tế. Nhưng trong bất kỳ một doanh nghiệp nào thì thông tin kế toán quản trị đều có chức năng cơ bản là công cụ hữu hiệu để các cấp lãnh đạo đưa ra quyết định điều hành mọi hoạt động nhằm hướng tới các mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận. Việc nghiên cứu kế toán quản trị được xem xét từ nhiều quan điểm và góc độ khác nhau:

Theo giáo sư Robert S.Kaplan, trường Đại học Harvard Business School (HBS), trường phái kế toán quản trị của Mỹ thì: “Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống thông tin quản trị trong các tổ chức mà nhà quản trị dựa vào đó để hoạch định và kiểm soát các hoạt động của tổ chức”. Theo quan điểm này, kế toán quản trị là công cụ gắn liền với hoạt động quản trị của các tổ chức. Nó có vai trò quan trọng giúp các tổ chức xây dựng các dự toán, hoạch định các chính sách và kiểm soát mọi hoạt động của tổ chức.

Theo giáo sư H.Bouquin Đại học Paris – Dauphin, trường phái kế toán quản trị của Pháp, “Kế toán quản trị là một hệ thống thông tin định lượng cung cấp cho các nhà quản trị đưa ra quyết định điều hành các tổ chức nhằm đạt hiệu quả cao”. Theo quan điểm này, kế toán quản trị là công cụ cung cấp thông tin cho các nhà quản trị, dựa vào thông tin đó các nhà quản trị đưa ra quyết định điều hành các hoạt động nhằm đạt hiệu quả kinh tế cao.

Theo Hiệp hội Kế toán viên hợp chủng quốc Hoa Kỳ: “Kế toán quản trị là quy trình định dạng, đo lường, tổng hợp, phân tích, truyền đạt các thông tin tài chính và phi tài chính cho các nhà quản trị để điều hành các hoạt động kinh doanh nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn”. Quan điểm này nhấn mạnh vai

trò kế toán quản trị là công cụ không thể thiếu được của các nhà quản trị khi đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, tài sản.

Theo Luật Kế toán Việt Nam: “Kế quản trị là việc thu thập xử lý phân tích và cung cấp thông tin kinh tế tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán”. Theo quan điểm này, ngoài việc nhấn mạnh vai trò của kế toán quản trị là thông tin hữu ích phục vụ các cấp quản lý khi đưa ra các quyết định còn cho biết quy trình nhận diện thông tin kế toán quản trị trong các tổ chức hoạt động.

Các khái niệm trên tuy có sự khác nhau về hình thức, song đều có những điểm cơ bản giống nhau:

– Kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành trong hệ thống kế toán của các tổ chức hoạt động.

– Kế toán quản trị là công cụ không thể thiếu được trong các doanh nghiệp kinh doanh theo cơ chế thị trường vì nó là cơ sở khoa học để đưa ra mọi quyết định kinh doanh.

– Thông tin kế toán quản trị trong các tổ chức hoạt động giúp cho nhà quản trị thực hiện chức năng quản trị doanh nghiệp: Lập kế hoạch; Tổ chức thực hiện; Kiểm tra, đánh giá và ra quyết định.

Từ những phân tích trên ta có thể đưa ra khái niệm kế toán quản trị như sau:

Kế toán quản trị là một môn khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin định lượng kết hợp với định tính về các hoạt động của một đơn vị cụ thể. Các thông tin đó giúp các nhà quản trị trong quá trình ra quyết định liên quan đến việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra và đánh giá tình hình thực hiện các hoạt động của đơn vị nhằm tối ưu hóa các mục tiêu.

1.1.2. Bản chất kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Trước khi nghiên cứu bản chất kế toán quản trị, chúng ta sẽ xem xét bản chất thông tin kế toán nói chung.

Thông tin kế toán là một bộ phận cấu thành cơ bản trong hệ thống các công cụ quản lý kinh tế vi mô, nó có vai trò tích cực trong việc điều hành và kiểm soát các hoạt động kinh tế của đơn vị, có ý nghĩa cho mọi đối tượng tùy theo các lợi ích khác nhau.

Trong nền kinh tế thị trường hiện nay, vai trò của kế toán càng giữ một vị thế quan trọng ở bất cứ loại hình đơn vị nào. Đối với các doanh nghiệp kinh doanh,

kế toán là một nguồn thông tin quan trọng để đưa ra các quyết định kinh doanh nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn. Đối với các đơn vị hành chính sự nghiệp, kế toán là công cụ theo dõi tình hình sử dụng và cấp phát nguồn kinh phí của ngân sách nhằm góp phần tiết kiệm và nâng cao hiệu quả sử dụng kinh phí.

Như vậy, kế toán là một công cụ quan trọng để quản lý nền kinh tế nói chung và các đơn vị trong nền kinh tế nói riêng. Xét ở các đơn vị trong nền kinh tế, thông tin kế toán chia thành 2 bộ phận cơ bản: Thông tin kế toán cung cấp cho các đối tượng bên ngoài sử dụng để đưa ra quyết định hữu ích cho từng đối tượng, ví dụ các nhà đầu tư, các cơ quan thuế... ta gọi đó là kế toán tài chính. Thông tin kế toán chỉ cung cấp cho các cấp quản trị trong nội bộ doanh nghiệp sử dụng để đưa ra quyết định điều hành các hoạt động kinh doanh còn gọi là kế toán quản trị.

Trong các doanh nghiệp kinh doanh, mục tiêu cuối cùng đó là lợi nhuận thu được khi đã đầu tư vào hoạt động. Nhưng để đạt lợi nhuận cao nhất các nhà quản trị kinh doanh cần phải có các quyết định kinh doanh một cách sáng suốt và khoa học. Muốn quyết định kinh doanh có tính khả thi cao phải dựa vào hệ thống thông tin kế toán quản trị cung cấp.

Như vậy, kế toán quản trị có nhiệm vụ theo dõi tình hình biến động của các tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí, kết quả của doanh nghiệp bằng các thước đo khác nhau, gắn với các quan hệ tài chính để cung cấp cho các cấp quản trị theo yêu cầu cụ thể.

Từ những sự phân tích trên, ta có thể khái quát bản chất của kế toán quản trị như sau:

– Kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành của kế toán nói chung trong các tổ chức kinh tế, đặc biệt là các doanh nghiệp kinh doanh.

– Thông tin kế toán quản trị chủ yếu cung cấp cho các nhà quản trị doanh nghiệp đưa ra các quyết định điều hành các hoạt động kinh doanh. Các cấp quản trị từ Tổ trưởng sản xuất, Quản đốc phân xưởng, Trưởng các phòng ban đến Ban giám đốc và Hội đồng quản trị doanh nghiệp.

– Thông tin kế toán quản trị thường cụ thể và mang tính chất định lượng nhiều vì gắn với các hoạt động kinh doanh cụ thể của doanh nghiệp.

– Thông tin kế toán quản trị được cụ thể hoá thành các chức năng cơ bản của các nhà quản trị như: Xây dựng kế hoạch; tổ chức thực hiện; phân tích, đánh giá và ra quyết định.

Chức năng cơ bản của nhà quản trị đó là chức năng ra quyết định điều phối các hoạt động kinh doanh để tối đa hóa lợi nhuận.

1.2. CHỨC NĂNG THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP

Thông tin kế toán quản trị có vai trò chủ đạo và chi phối toàn bộ hoạt động kinh doanh của các tổ chức hoạt động. Đó là cơ sở quan trọng để đưa ra các quyết định ngắn hạn và dài hạn nhằm đảm bảo cho sự tồn tại và phát triển bền vững của doanh nghiệp trong nền kinh tế thị trường.

Ra quyết định là chức năng đồng thời cũng là nhiệm vụ cơ bản của các nhà quản trị doanh nghiệp. Nhiệm vụ cơ bản của các nhà quản trị trong bất kỳ tổ chức hoạt động nào gồm những chức năng: Xây dựng kế hoạch; tổ chức thực hiện; kiểm soát, đánh giá và ra quyết định. Mỗi liên hệ giữa các chức năng của các nhà quản trị thể hiện trong một chuỗi các quyết định liên tiếp:

– *Kế hoạch* là một bức tranh tổng thể của doanh nghiệp trong tương lai, hoặc tổng thể các chỉ tiêu kinh tế được xây dựng và đưa ra các biện pháp để đạt được các mục tiêu kỳ vọng. Để xây dựng kế hoạch các nhà quản trị thường phải dự đoán, phán đoán kết quả của các chỉ tiêu kinh tế sẽ xảy ra dựa trên những cơ sở khoa học sẵn có. Trong quá trình xây dựng, nhà quản trị thường phải liên kết các chỉ tiêu kinh tế với nhau để thấy rõ sự tác động về nguyên nhân và kết quả sẽ xảy ra trong tương lai. Ví dụ: Huy động nguồn vốn từ tổ chức nào? Sử dụng nguồn vốn cho những mục đích gì?... Do vậy, thông tin kế toán quản trị cần phải cung cấp cho các nhà quản lý để xây dựng kế hoạch các mục tiêu đề ra, nhằm đạt kết quả cao nhất trong các hoạt động.

Tóm lại, kế hoạch là phương hướng chỉ đạo để các hoạt động kinh doanh diễn ra một cách bình thường, đồng thời cũng là căn cứ để đánh giá các kết quả kinh doanh thu về.

– *Nhiệm vụ tổ chức các hoạt động* đây là chức năng cơ bản của các nhà quản trị. Chức năng này nhằm truyền đạt các chỉ tiêu kế hoạch đã xây dựng cho các bộ phận trong doanh nghiệp. Đồng thời tổ chức hoạt động tại các bộ phận theo như kế hoạch đã phê duyệt. Chức năng này yêu cầu các nhà quản lý phải liên kết các bộ phận với nhau, sử dụng nguồn lao động hợp lý nhằm khai thác tối đa các yếu tố của quá trình sản xuất để đạt được các mục tiêu đã dự định. Chức năng này yêu cầu các nhà quản trị phải sử dụng tổng hợp các thông tin của nhiều bộ phận trong doanh nghiệp, các thông tin bên trong và bên ngoài, thông

tin định lượng và thông tin định tính để tư duy phán đoán và thực hiện tốt các quá trình kinh doanh theo các kế hoạch, dự toán đã xây dựng.

Tổ chức thực hiện còn là sự kết hợp hài hòa giữa các yếu tố trong quá trình sản xuất và vai trò của các nhà quản trị để thực hiện các khâu công việc theo như kế hoạch đã đề ra nhằm để đạt được mục tiêu của quá trình kinh doanh. Đây là giai đoạn quyết định nhất, bởi vì các quyết định kinh doanh phải hết sức linh hoạt, phù hợp với các điều kiện thực tiễn khi đó mới khai thác hết khả năng tiềm tàng của các yếu tố sản xuất và đạt được mục tiêu tối ưu.

Ví dụ: Quyết định mua vật tư ở thị trường nào vừa đảm bảo chất lượng, vừa đảm bảo chi phí thấp nhất...

– *Kiểm tra và đánh giá các kết quả thực hiện.* Căn cứ vào các chỉ tiêu của các kết quả thực hiện đối chiếu với các kế hoạch đã xây dựng để kiểm tra và đánh giá tình hình thực hiện kết quả của doanh nghiệp. Thông qua đó để phân tích và thu nhận các thông tin phục vụ cho quá trình kinh doanh tiếp theo.

Thực chất của quá trình kiểm tra và đánh giá thường là so sánh thấy được sự khác nhau giữa thực hiện với kế hoạch đã xây dựng, từ đó xác định các nguyên nhân ảnh hưởng để có thể điều chỉnh quá trình thực hiện của từng người, từng bộ phận nhằm cho các tổ chức hoạt động đạt được các mục tiêu tối ưu. Thông thường việc kiểm tra, đánh giá của kế toán quản trị thông qua hệ thống kiểm soát nội bộ trong doanh nghiệp. Hệ thống kiểm soát nội bộ được thực hiện thông qua việc phân công, phân cấp dựa trên cơ chế quản lý tài chính và trách nhiệm của từng cá nhân, bộ phận trong một tổ chức hoạt động cụ thể. Ví dụ: Quản đốc phân xưởng chịu trách nhiệm về các chỉ tiêu số lượng, chất lượng sản phẩm sản xuất. Trường phòng vật tư chịu trách nhiệm về chất lượng nguyên vật liệu thu mua.

– *Ra quyết định,* đây là chức năng cơ bản nhất của thông tin kế toán quản trị. Dựa vào nguồn thông tin thu thập, thông qua phân tích, chọn lọc thông tin để đưa ra quyết định đối với từng hoạt động cụ thể của quá trình kinh doanh nhằm nâng cao hiệu quả sử dụng vốn, tiết kiệm chi phí...

Ra quyết định là công việc thường xuyên của các nhà quản trị ảnh hưởng đến kết quả cuối cùng của doanh nghiệp. Việc ra quyết định thường dựa trên cơ sở tổng hợp nhiều nguồn thông tin khác nhau, nhưng trong đó thông tin kế toán quản trị thường giữ vai trò có tính chất quyết định và độ tin cậy cao. Các nhà quản trị thường đứng trước nhiều phương án kinh doanh khác nhau. Mỗi

phương án thường bao gồm nhiều hệ thống thông tin đa dạng như là số lượng, chủng loại, chi phí, lợi nhuận, vốn, thị trường... Do vậy đòi hỏi kế toán quản trị phải tổng hợp, phân tích và chọn lọc hệ thống thông tin này. Trên cơ sở đánh giá hệ thống thông tin do kế toán quản trị cung cấp để đưa ra các quyết định chọn các phương án tối ưu.

Ví dụ: Trường phòng đầu tư cần phải biết thu hẹp hay mở rộng phạm vi sản xuất kinh doanh của mặt hàng nào. Trường phòng vật tư cần phải biết thông tin về tình hình hàng tồn kho để đưa ra quyết định thu mua vật tư cho phù hợp nhằm đáp ứng nhu cầu của quá trình sản xuất, đồng thời nâng cao hiệu quả sử dụng vốn. Trường phòng tiêu thụ cần biết các thông tin về từng thị trường để thoả mãn nhu cầu của khách hàng. Giám đốc doanh nghiệp cần phải biết toàn bộ các thông tin về tình hình tài chính và các yếu tố sản xuất để điều hành quá trình sản xuất một cách nhịp nhàng, đồng bộ.

Các nhà quản trị là người ra quyết định nhằm đảm bảo sự tồn tại, phát triển liên tục của doanh nghiệp và kiểm soát việc thực hiện các quyết định đó. Do vậy, tương ứng với từng khâu công việc quản trị thì kế toán phải cung cấp thông tin phù hợp cho từng khâu công việc đó:

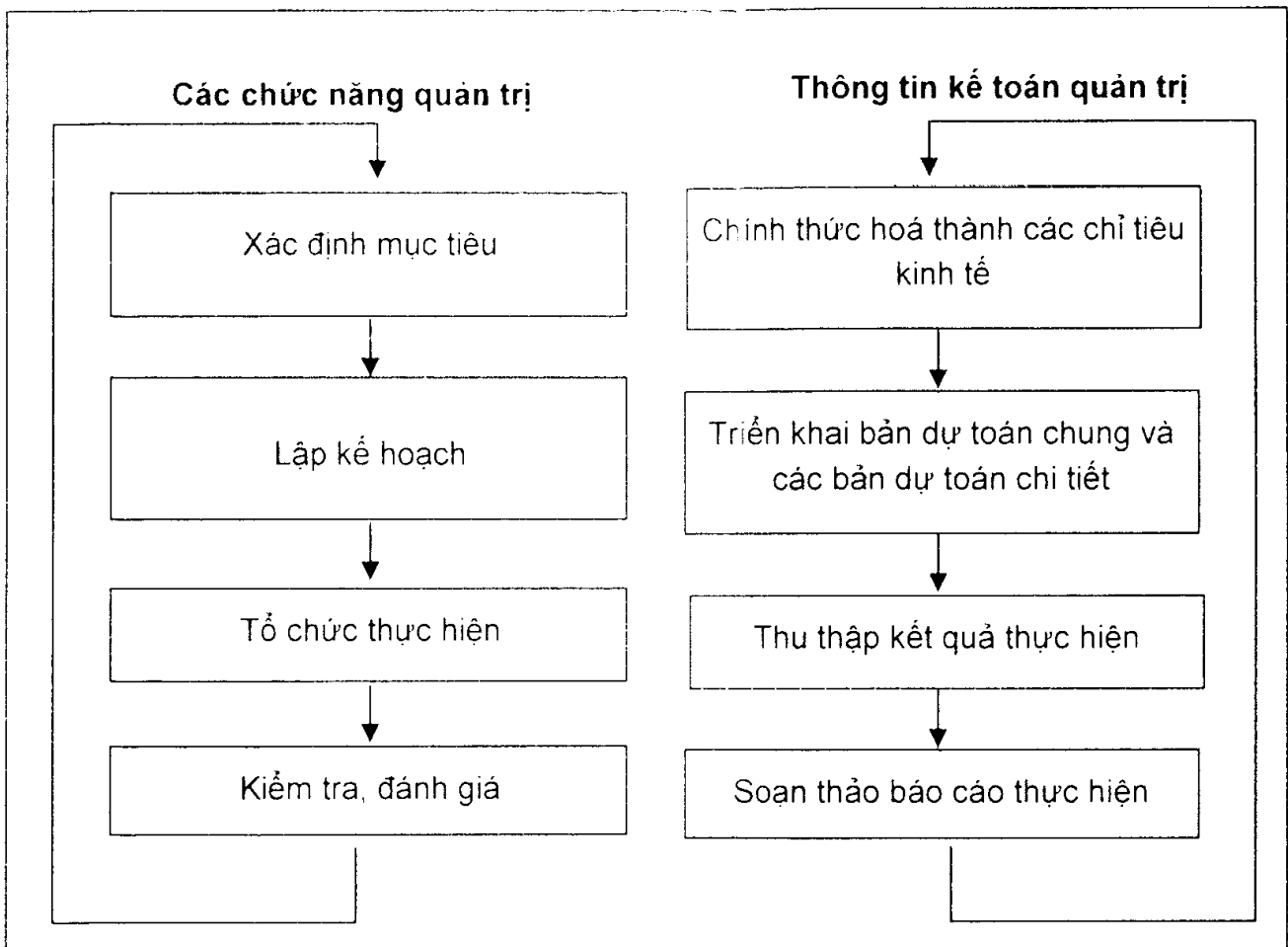
– Trước hết, kế toán quản trị phải thiết lập một hệ thống các chỉ tiêu, mở tài khoản, sổ sách để ghi chép một cách có hệ thống các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Việc xây dựng hệ thống chỉ tiêu, mở tài khoản, phải xuất phát từ nhu cầu sử dụng thông tin và đặc điểm của hoạt động sản xuất kinh doanh khi đó các thông tin mới có tính hiệu quả về mọi mặt. Ví dụ: phân loại nguyên vật liệu theo sản phẩm sản xuất để ghi chép, chi tiết hoá công nợ theo thời gian, theo đối tượng, khi đó ta phản ánh chính xác chi phí theo sản phẩm, biện pháp thu hồi nợ phù hợp ...

– Phản ánh các thông tin kế toán thực hiện vào các tài khoản, vào các sổ sách đã thiết kế theo nhu cầu của các cấp quản trị.

– Từ các thông tin trên, kế toán quản trị tiến hành tính toán các chỉ tiêu theo yêu cầu quản trị nội bộ và tổng hợp thành các báo cáo của các cấp quản trị khác nhau.

– Kế toán quản trị tiến hành kiểm tra các thông tin trên các báo cáo, phân tích, đánh giá hiệu quả của các hoạt động và trợ giúp các nhà quản lý đưa ra quyết định kinh doanh phù hợp.

Ta có thể khái quát chức năng quản trị và vai trò thông tin kế toán quản trị qua sơ đồ sau:



Sơ đồ 1.1. Mối quan hệ giữa thông tin kế toán quản trị với chức năng quản trị doanh nghiệp

1.3. ĐỐI TƯỢNG VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

1.3.1. Đối tượng nghiên cứu của kế toán quản trị

Kế toán quản trị là một phân hệ kế toán trong các tổ chức hoạt động, được thể hiện rõ nét nhất trong các doanh nghiệp kinh doanh, các đơn vị sự nghiệp tự chủ tài chính. Do vậy, kế toán quản trị cũng có đối tượng nghiên cứu chung của kế toán là tài sản, nguồn vốn gắn với các quan hệ tài chính của tổ chức hoạt động. Sự vận động của tài sản, nguồn vốn gắn với các quan hệ tài chính vì mục tiêu lợi nhuận được kế toán quản trị coi trọng hàng đầu. Như vậy, kế toán quản trị bắt đầu nghiên cứu ở một tổ chức hoạt động từ khi thành lập, sau đó tiến hành các hoạt động kinh doanh như cung cấp các yếu tố đầu vào, sản xuất ra sản phẩm, tiêu thụ sản phẩm và thực hiện phân phối kết quả tài chính cho tới

khi giải thể hoặc phá sản. Kế toán quản trị cũng gắn liền với một chu kỳ kinh doanh của doanh nghiệp.

Bên cạnh đó, kế toán quản trị còn nghiên cứu những đối tượng đặc thù và cụ thể hoá nhằm cung cấp các thông tin nhanh, chính xác cho các cấp quản trị đạt được mục tiêu là tối đa hóa lợi nhuận:

- Nghiên cứu sâu về chi phí của doanh nghiệp theo các góc độ khác nhau như phân loại chi phí, dự toán chi phí, xây dựng định mức chi phí, phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận... nhằm mục đích kiểm soát và quản lý chi phí chặt chẽ và dự toán chi phí chính xác để tối thiểu hóa chi phí.

- Kế toán quản trị các yếu tố sản xuất như lao động, hàng tồn kho và tài sản cố định nhằm khai thác tối đa các yếu tố sẵn có, đảm bảo chi phí thấp nhất và lợi nhuận cao nhất, đồng thời thỏa mãn nhu cầu của thị trường.

- Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, doanh thu, lợi nhuận thông qua các hệ thống báo cáo kết quả kinh doanh trong việc hình thành các quyết định điều hành hoạt động của doanh nghiệp.

- Xây dựng các trung tâm trách nhiệm, phân tích chi phí, doanh thu và lợi nhuận theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp để đưa ra các quyết định cần đầu tư thêm hay thu hẹp hoặc chấm dứt hoạt động của từng bộ phận nhằm phát triển và bảo đảm an toàn nguồn vốn kinh doanh. Đồng thời xác định trách nhiệm của cá nhân, bộ phận trong tổng thể doanh nghiệp.

- Kiểm soát việc thực hiện từng khâu công việc, làm rõ các nguyên nhân gây ra sự biến động giữa chi phí theo dự toán và thực tế. Từ đó phát huy những thế mạnh trong hoạt động kinh doanh và có các biện pháp ngăn chặn những điểm yếu nhằm nâng cao hiệu quả của từng hoạt động kinh doanh.

- Cung cấp các thông tin cần thiết để làm sáng tỏ việc đưa ra quyết định kinh doanh hiện tại và tương lai. Xây dựng các dự toán chi phí, doanh thu và kết quả tài chính nhằm dự báo các kết quả kinh doanh diễn ra theo kế hoạch.

- Phân tích và lựa chọn các phương án đầu tư ngắn hạn và dài hạn để đảm bảo an toàn và phát triển vốn trong hoạt động kinh doanh có hiệu quả nhất.

1.3.2. Phương pháp nghiên cứu của kế toán quản trị

Thông tin mà kế toán quản trị thu thập được thường thông qua nhiều thước đo khác nhau như hiện vật, giá trị, thời gian, chủng loại, cơ cấu... Để xử lý những thông tin này phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh, kế toán quản

trị ngoài việc sử dụng các phương pháp truyền thống còn sử dụng những phương pháp đặc trưng để đảm bảo cho các quyết định kinh doanh tối ưu.

** Các phương pháp truyền thống:*

- Phương pháp chứng từ. Chứng từ là bằng chứng để ghi nhận thông tin kế toán quản trị ngay từ ban đầu các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh. Chứng từ ghi nhận thông tin kế toán quản trị về cơ bản tương tự như chứng từ ghi nhận thông tin kế toán tài chính, song có điểm khác biệt vì xuất phát từ mục tiêu của hai phân hệ thông tin kế toán. Chứng từ của kế toán quản trị thường yêu cầu cao tính trung thành của nghiệp vụ kinh tế phát sinh, trong khi đó chứng từ của kế toán tài chính thường ưu tiên tính pháp lý của nghiệp vụ phát sinh.

-- Phương pháp tài khoản kế toán. Trong kế toán tài chính các tài khoản được mở nhằm đáp ứng mục tiêu lập báo cáo tài chính cung cấp thông tin chủ yếu ra bên ngoài doanh nghiệp. Trong khi đó các tài khoản kế toán quản trị được mở xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị nội bộ để theo dõi và điều hành các hoạt động kinh doanh. Ví dụ: Tài khoản doanh thu dưới góc độ kế toán quản trị có thể được mở theo nhiều tiêu thức khác nhau như sản phẩm, địa điểm, thời gian, nhóm mặt hàng, thị trường... nhằm phục vụ nhu cầu quản trị của từng cấp. Trong khi đó tài khoản doanh thu dưới góc độ kế toán tài chính chủ yếu để lập hệ thống báo cáo tài chính phục vụ cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp.

- Phương pháp tính giá. Trong kế toán quản trị sử dụng nhiều phương pháp tính giá khác nhau nhằm phản ánh chính xác đối tượng chịu chi phí để đưa ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu. Hiện tại trong các doanh nghiệp vẫn có sự giao thoa giữa tính giá dưới góc độ kế toán tài chính và tính giá dưới góc độ kế toán quản trị. Tính giá dưới góc độ kế toán tài chính thường hướng tới xác định giá thực tế hàng tồn kho, chi phí cho mục tiêu quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp và các đối tượng bên ngoài quan tâm đến các hoạt động kinh doanh đã xảy ra, song tính giá dưới góc độ kế toán quản trị thường hướng tới xác định chính xác đối tượng chịu chi phí phục vụ cho việc ra quyết định tối ưu cho những phương án tương lai.

-- Phương pháp tổng hợp cân đối kế toán. Trong kế toán quản trị hệ thống báo cáo kế toán rất đa dạng và phong phú xuất phát từ đặc điểm kinh doanh của các doanh nghiệp khác nhau và nhu cầu quản trị của từng cấp. Trong khi đó hệ thống báo cáo kế toán tài chính thường thống nhất về hình thức và các chỉ tiêu báo cáo.

Như ta đã biết, kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành của hệ thống thông tin kế toán nói chung trong các doanh nghiệp, do vậy ngoài các phương

pháp sử dụng chung của kế toán như: Phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản, phương pháp tính giá và phương pháp tổng hợp cân đối kế toán đã trình bày. còn sử dụng một số phương pháp đặc thù để làm sáng tỏ thông tin kế toán quản trị phục vụ nhu cầu quản lý.

** Các phương pháp đặc trưng của kế toán quản trị:*

– Phương pháp phân loại chi phí. Kế toán quản trị nghiên cứu nhiều tiêu thức phân loại chi phí khác nhau nhằm tạo lập các thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ứng xử từng loại chi phí nhằm giảm bớt chi phí cho doanh nghiệp. Các tiêu thức phân loại chi phí khác nhau sẽ được ứng dụng trong việc lập các báo cáo kết quả kinh doanh và phân tích chi phí nhằm đạt hiệu quả kinh doanh cao nhất. Các tiêu thức phân loại chi phí giúp cho các nhà quản trị hiểu được bản chất của các yếu tố chi phí phát sinh trong doanh nghiệp, từ đó có các biện pháp kiểm soát và ra quyết định thích hợp.

– Phương pháp tách chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí giúp cho các nhà quản trị dự đoán mức chi phí xảy ra, đồng thời dễ kiểm soát các khoản chi phí phát sinh.

– Phương pháp thiết kế thông tin dưới dạng so sánh. Thông tin muốn có ý nghĩa thì phải có các tiêu chuẩn để so sánh từ các số liệu thu thập được. Kế toán quản trị cần xây dựng những tiêu chuẩn so sánh khoa học để các thông tin sau khi xử lý có độ tin cậy cao. Thông tin so sánh trong kế toán quản trị thường được thiết kế dưới dạng bảng, biểu, đồ thị, phương trình, hàm số... Ví dụ: Kế toán quản trị phải cung cấp các thông tin thực hiện để so sánh với các kế hoạch, định mức hoặc dự toán chi phí... để từ đó đưa ra các phương án lựa chọn.

† Dạng phương trình rất thuận tiện cho việc tính và dự toán một số quá trình sản xuất chưa xảy ra nhằm phân tích và dự toán chi phí sản xuất. Ví dụ: Phân tích chi phí hỗn hợp theo phương pháp cực đại – cực tiểu và phương pháp bình phương bé nhất.

+ Trình bày các thông tin dưới dạng đồ thị, mô hình. Phương pháp này cũng được kế toán quản trị sử dụng khá thông dụng. Đồ thị là cách thể hiện dễ thấy nhất và chính xác nhất cho thấy được mối quan hệ và xu hướng biến động của các thông tin do kế toán quản trị cung cấp và xử lý. Từ đó các nhà quản trị thấy ngay được xu hướng biến động của từng bộ phận và đưa ra các thông tin ứng xử ngay cho từng hoạt động.

1.4. SO SÁNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀ KẾ TOÁN TÀI CHÍNH

1.4.1. Những điểm giống nhau

Kế toán quản trị và kế toán tài chính là hai bộ phận cấu thành của kế toán nói chung, chúng đều có nhiệm vụ cung cấp thông tin cho các cấp quản trị về tình hình tài sản, nguồn vốn, quan hệ tài chính, do vậy chúng có những điểm giống nhau như sau:

– Điều đề cập đến các nghiệp vụ kinh tế của doanh nghiệp từ khi thành lập cho tới khi giải thể hoặc phá sản. Các nghiệp vụ kinh tế chủ yếu phản ánh các khâu cung cấp, sản xuất, tiêu thụ và xác định kết quả thường gắn với một chu kỳ kinh doanh của một doanh nghiệp.

– Điều dựa trên hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán đó là hệ thống chứng từ. Hệ thống chứng từ bắt buộc và hệ thống chứng từ hướng dẫn là cơ sở để ghi nhận thông tin ban đầu cho hệ thống thông tin kế toán quản trị trước khi đưa vào xử lý.

– Thông tin kế toán quản trị và thông tin kế toán tài chính đều chịu trách nhiệm trước các nhà quản lý về trách nhiệm của thông tin trong việc cung cấp cho các đối tượng sử dụng. Điểm này gắn với trách nhiệm của những người tạo ra thông tin ban đầu nhằm nâng cao độ tin cậy của những thông tin sau.

1.4.2. Những điểm khác nhau

Xuất phát từ mục đích cơ bản của kế toán tài chính là cung cấp thông tin cho tất cả các đối tượng để đưa ra quyết định mang lại lợi ích cho bản thân các đối tượng. Trong khi đó kế toán quản trị chỉ cung cấp thông tin cho các cấp quản trị nội bộ doanh nghiệp để đưa ra quyết định điều hành các hoạt động kinh doanh, do vậy chúng có điểm khác nhau cơ bản sau :

* Về đối tượng sử dụng thông tin: Các thông tin mà kế toán tài chính cung cấp phục vụ cho nhiều đối tượng bên trong, bên ngoài doanh nghiệp, nhưng chủ yếu hướng ra bên ngoài: Các cổ đông, nhà đầu tư, cơ quan thuế, các đối tác liên doanh, liên kết, ngân hàng.... Các đối tượng tùy theo các mục đích cụ thể mà thu nhận và phân tích thông tin cho phù hợp để đạt được lợi ích chính cho bản thân mình. Ví dụ: Các cổ đông thường quan tâm tới cổ tức cho mỗi cổ phần là bao nhiêu để đưa ra quyết định mua cổ phiếu cho phù hợp. Ngược lại, đối tượng mà kế toán quản trị phục vụ lại là các cấp quản trị bên trong doanh nghiệp từ tổ trưởng sản xuất đến giám đốc doanh nghiệp, chủ tịch hội đồng quản trị với các thông tin diễn biến từ hoạt động kinh doanh hàng ngày để điều

chính hoạt động đó nhằm tối đa hóa lợi nhuận của các hoạt động.

Ví dụ: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo thuế,... là những thông tin tổng hợp mà kế toán tài chính có nhiệm vụ cung cấp công khai cho các đối tượng bên ngoài.

Các bảng tổng hợp chi phí và tính giá thành cho từng phân xưởng, từng loại sản phẩm, hay các bảng dự toán chi phí lại do kế toán quản trị cung cấp chi tiết hay tổng hợp theo yêu cầu sử dụng thông tin của mỗi cấp quản trị trong doanh nghiệp. Quản đốc phân xưởng cần phải chi tiết hoá chi phí cho từng sản phẩm. Giám đốc cần phải chi tiết hoá chi phí cho từng phân xưởng.

* Đặc điểm của thông tin cung cấp :

– Thông tin của kế toán tài chính thường phản ánh quá khứ và tuân theo các chuẩn mực, chế độ kế toán hướng dẫn, thông tin thường mang tính chính xác cao. Trong khi đó thông tin của kế toán quản trị thường hướng tới tương lai, hiện tại và rất linh hoạt. Thông tin thường thể hiện tính kịp thời, tốc độ để kịp đưa ra các quyết định hàng ngày.

Ví dụ: Bảng cân đối kế toán phân ánh tình hình tài sản và nguồn vốn cùng với các quan hệ tài chính tại một thời điểm của một doanh nghiệp. Còn Bảng dự toán chi phí sản xuất lại phản ánh thời gian trong tương lai chưa xảy ra. Bảng cân đối kế toán thường phải tuân theo các quy định của chế độ tài chính hoặc các chuẩn mực kế toán hướng dẫn trong việc lập và phản ánh các chỉ tiêu. Bảng dự toán chi phí sản xuất lại xuất phát từ đặc điểm hoạt động kinh doanh thực tế của doanh nghiệp, sản phẩm cụ thể để xây dựng dự toán.

– Thước đo của thông tin kế toán. Trong kế toán tài chính thường sử dụng các thước đo khác nhau như giá trị, hiện vật và thời gian, nhưng thước đo giá trị được coi là cơ bản. Sản phẩm cuối cùng của kế toán tài chính đó là hệ thống báo cáo kế toán thể hiện bằng thước đo giá trị. Trong kế toán quản trị sử dụng nhiều thước đo khác nhau như hiện vật, giá trị, thời gian, chủng loại, cơ cấu... Tùy theo những mục tiêu khác nhau mà coi trọng thước đo nào. Ví dụ: Chánh văn phòng khi đưa ra quyết định thuê phương tiện vận tải thường căn cứ vào những thông tin thể hiện thước đo khối lượng, chủng loại và kết cấu mặt hàng.

– Phạm vi thông tin kế toán: thông tin kế toán tài chính thường liên quan đến toàn doanh nghiệp, phản ánh những hoạt động kinh doanh đã xảy ra. Trong khi đó thông tin kế toán quản trị thường phản ánh chi tiết ở từng bộ phận, từng phân xưởng, từng công trình, từng loại sản phẩm, thông tin thường phản ánh những hoạt động kinh doanh đang và sẽ diễn ra.

Ví dụ: Chi tiêu doanh thu trên Báo cáo kết quả kinh doanh của kế toán tài chính là doanh thu cho toàn công ty, còn trên Báo cáo kết quả kinh doanh của kế toán quản trị lại là doanh thu tính cho từng bộ phận, từng sản phẩm, từng loại hình hoạt động.... và toàn doanh nghiệp.

– Thông tin của kế toán tài chính mang tính công khai. Ví dụ hệ thống báo cáo tài chính của các công ty cổ phần thường phải công khai tại các sở giao dịch chứng khoán, các tổ chức tín dụng, các cơ quan thuế. Trong khi đó thông tin của kế toán quản trị lại mang tính sử dụng nội bộ và thuộc vấn đề bí mật của doanh nghiệp. Tính bí mật của thông tin kế toán quản trị phụ thuộc vào tính chất của thông tin và vai trò của từng cấp quản trị trong doanh nghiệp. Ví dụ: Tình hình nộp thuế của doanh nghiệp sẽ được công khai hàng năm dựa vào báo cáo quyết toán thuế. Lợi nhuận của mỗi loại sản phẩm như thế nào thì chủ doanh nghiệp mới biết được để có căn cứ đầu tư cho phù hợp.

* Kỳ báo cáo và hình thức của báo cáo kế toán.

– Kỳ báo cáo của kế toán tài chính thường theo quý, theo năm, theo chế độ quy định. Do trong kế toán quản trị tính linh hoạt và tốc độ được quan tâm nên kỳ báo cáo cũng rất linh động, nó phụ thuộc vào yêu cầu của nhà quản trị, có thể là từng ngày, tuần, tháng.

– Hình thức và số lượng các báo cáo của kế toán tài chính thường thống nhất về hình thức và nội dung theo quy định. Các chỉ tiêu của Báo cáo được tính thống nhất trong cả một kỳ hạch toán. Còn đối với kế toán quản trị thì các báo cáo linh hoạt cả về số lượng, hình thức mẫu biểu, quy cách và thời gian lập tùy thuộc yêu cầu thu nhận thông tin của các cấp quản lý và đặc điểm hoạt động kinh doanh cụ thể của doanh nghiệp.

* Tính pháp lý: Do đối tượng mà kế toán tài chính phục vụ là các cơ quan Nhà nước, ngân hàng... và là căn cứ để xác định nghĩa vụ nộp thuế với Nhà nước cũng như ra quyết định của các cơ quan chức năng đối với doanh nghiệp trong hoạt động kinh doanh nên thông tin có tính pháp lý rất cao.

Ngược lại thông tin của kế toán quản trị chỉ có ý nghĩa trong nội bộ doanh nghiệp nên không có tính pháp lý.

* Quan hệ với các ngành khác: do yêu cầu thông tin của kế toán quản trị rất đa dạng nên kế toán quản trị phải sử dụng nhiều thông tin cũng như phương pháp của các ngành khác để có thông tin hữu ích. Ví dụ: Kế toán quản trị dựa vào các ngành như thống kê, phân tích...

Tóm lại, những điểm khác nhau giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị được thể hiện qua sơ bảng sau :

Bảng 1.1. So sánh sự khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính

Tiêu thức so sánh	Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
1. Đối tượng sử dụng thông tin	Thông tin kế toán tài chính sử dụng cho mọi đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp, nhưng hướng chủ yếu ra bên ngoài: Các cổ đông, cơ quan thuế, ngân hàng, kiểm toán...	Thông tin kế toán quản trị chỉ sử dụng cho các nhà quản trị trong nội bộ doanh nghiệp: Hội đồng quản trị, Ban giám đốc, Trưởng các phòng, ban...
2. Đặc điểm của thông tin kế toán	Thông tin kế toán tài chính thường ưu tiên tính chính xác hơn là đầy đủ và kịp thời, vì cung cấp cho bên ngoài là chủ yếu. Thông tin thường tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán theo quy định. Thông tin thường phản ánh quá khứ kết quả của quá trình kinh doanh. Ý nghĩa của thông tin thường phục vụ cho kỳ tới để đưa ra các quyết định.	Thông tin kế toán quản trị thường ưu tiên tính kịp thời hơn là chính xác và đầy đủ, vì cung cấp cho nhà quản trị lựa chọn phương án kinh doanh tối ưu. Thông tin thường mang tính chất linh hoạt, sáng tạo. Thông tin thường phản ánh hiện tại, tương lai của quá trình kinh doanh. Ý nghĩa của thông tin thường phục vụ cho hiện tại hoặc tương lai.
3. Thước đo thông tin	Thông tin kế toán tài chính sử dụng các thước đo hiện vật, thời gian, giá trị. Nhưng thước đo giá trị coi là cơ bản trong quá trình hạch toán.	Thông tin kế toán quản trị sử dụng các thước đo hiện vật, thời gian, giá trị, cơ cấu, chủng loại, chất lượng... nhưng thước đo nào là cơ bản còn phụ thuộc vào mục tiêu của việc nghiên cứu và các quyết định cụ thể.
4. Hệ thống báo cáo kế toán	Báo cáo của kế toán tài chính thường trong phạm vi doanh nghiệp, mẫu biểu báo cáo thường mang tính chất thống nhất về hình thức và nội dung, kỳ báo cáo có thể là tháng, quý, năm.	Báo cáo của kế toán quản trị thường theo bộ phận trong doanh nghiệp, mẫu biểu báo cáo phụ thuộc vào nhu cầu quản trị của các cấp và đặc điểm kinh doanh cụ thể của các doanh nghiệp, kỳ báo cáo có thể là ngày, tuần, tháng.
5. Tính pháp lệnh của thông tin kế toán	Thông tin kế toán tài chính thường mang tính pháp lệnh cao, tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán.	Thông tin kế toán quản trị không mang tính pháp lệnh. Thông tin đa dạng, phong phú mang tính chất linh hoạt.

Như vậy, bản chất thông tin của kế toán quản trị khác với thông tin của kế toán tài chính, do vậy cách thức tổ chức hạch toán để thu nhận thông tin cũng khác nhau, từ khâu ghi nhận thông tin trên chứng từ, phân loại thông tin, xử lý và phân tích các thông tin...

1.5. SỰ CẦN THIẾT, YÊU CẦU VÀ NHIỆM VỤ TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP

1.5.1. Sự cần thiết tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp của nền kinh tế thị trường

Trong nền kinh tế thị trường, vai trò của thông tin kế toán quản trị ngày càng được mở rộng và khẳng định vị thế phát triển. Lý do cơ bản dẫn đến kế toán quản trị phát triển là do sự cạnh tranh khốc liệt của các doanh nghiệp, các tập đoàn, các quốc gia với nhau. Trong cuộc cạnh tranh đó có sự thành công và thất bại của các doanh nghiệp, tập đoàn, nhân tố quan trọng dẫn đến sự thành công của các nhà quản trị trên thương trường chính là thông tin kế toán quản trị.

Mặt khác các mô hình tổ chức quản lý cũng thay đổi theo sự phát triển của công nghệ thông tin và các công cụ phân tích hiện đại thông qua hệ thống máy tính. Thông tin kinh tế ngày càng hội nhập cao, mang tính chất toàn cầu, do vậy quá trình thu thập, xử lý thông tin đòi hỏi phải nhanh, chính xác và mang tính chuẩn mực của các thông lệ quốc tế. Trước sự đòi hỏi khách quan của nền kinh tế, trình độ của các nhà quản trị ngày càng nâng cao để đáp ứng và thỏa mãn các thông tin của nền kinh tế hội nhập và phát triển.

Đó chính là nguyên nhân dẫn đến kế toán quản trị phát triển, do vậy tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp của nền kinh tế thị trường có thể coi như một quy luật khách quan vốn có của nền kinh tế. Tính tất yếu khách quan đó được thể hiện qua những điểm sau:

– Các doanh nghiệp kinh doanh trong nền kinh tế thị trường phải tự chủ tài chính, được quyền tự do quyết định mọi hoạt động, được giao lưu và hội nhập quốc tế. Do vậy tính cạnh tranh của các doanh nghiệp càng mạnh mẽ, để đảm bảo mọi quyết định đưa ra có độ tin cậy cao cần phải dựa vào hệ thống thông tin kế toán quản trị.

– Hệ thống kế toán tài chính của các doanh nghiệp thuộc nền kinh tế thị trường thường phù hợp với các thông lệ quốc tế, đó là nguyên nhân dẫn đến tính hội nhập cao, dẫn đến kế toán quản trị phát triển và hoàn toàn độc lập với kế toán tài chính.

1.5.2. Yêu cầu và nhiệm vụ tổ chức kế toán quản trị trong các doanh nghiệp

Như ta đã biết, kế toán quản trị là một phân hệ của kế toán nói chung trong các doanh nghiệp, do vậy việc tổ chức kế toán quản trị cần thực hiện tốt các yêu cầu sau:

- Cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời về tình hình tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí, lợi nhuận của doanh nghiệp cho các cấp quản trị.
- Cung cấp kịp thời và đầy đủ về định mức chi phí, dự toán, kế hoạch để các nhà quản trị có phương hướng phân tích, đánh giá đưa ra các quyết định phù hợp.
- Các thông tin cung cấp đều phải xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị và đặc thù kinh doanh cụ thể của các doanh nghiệp.
- Thông tin cung cấp phải thuận tiện cho quá trình phân tích, đánh giá đưa ra các quyết định phù hợp cho từng mục tiêu khác nhau.

Mặt khác để cung cấp đầy đủ, kịp thời các thông tin về tình hình kinh tế, tài chính cho các nhà quản trị, các chuyên gia kế toán quản trị cần phải thực hiện tốt các nhiệm vụ sau:

- Xây dựng các định mức chi phí chuẩn, hệ thống dự toán ngân sách khoa học, kế hoạch phù hợp trong một kỳ xác định.
- Tổ chức, phối hợp thực hiện tốt các khâu công việc trong doanh nghiệp, nhằm đạt được các mục tiêu như tối đa hóa doanh thu, lợi nhuận, tối thiểu hóa chi phí.
- Thu thập, xử lý thông tin về tình hình biến động của tài sản, nguồn vốn, doanh thu, chi phí, lợi nhuận và các quan hệ tài chính khác theo phạm vi của bộ phận và toàn doanh nghiệp.
- Kiểm tra, kiểm soát việc thực hiện các định mức chi phí, dự toán ngân sách, kế hoạch đã xây dựng.
- Phân tích đánh giá thông tin, cung cấp cho các nhà quản trị thông qua hệ thống báo cáo kế toán quản trị. Tư vấn cho các nhà quản trị đưa ra quyết định.

1.6. TỔ CHỨC KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG DOANH NGHIỆP

Để phục vụ nhu cầu thông tin của các nhà quản trị trong việc đưa ra quyết định điều hành mọi hoạt động kinh doanh trong các tổ chức hoạt động. Nội dung tổ chức kế toán quản trị có vai trò quan trọng trong hoạt động tổng thể của doanh nghiệp. Tổ chức kế toán quản trị có thể theo chức năng thông tin kế toán

hoặc chu trình thông tin kế toán cụ thể trong các mô hình tổ chức kết hợp hay tách biệt với kế toán tài chính.

1.6.1. Tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp theo chức năng thông tin kế toán

Trong các doanh nghiệp thông tin kế toán quản trị thường được tổ chức theo hai nội dung cơ bản: Thu nhận thông tin và phân tích, xử lý thông tin.

Thu nhận thông tin kế toán quản trị thường được tiến hành tại các bộ phận như phân xưởng, cửa hàng, lò sản xuất... Thông tin kế toán gồm có thông tin hiện tại và thông tin tương lai. Thông tin hiện tại chính là các chỉ tiêu kinh tế, tài chính chi tiết thuộc các bộ phận như hàng tồn kho, chi phí, doanh thu và kết quả đang xảy ra trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Những thông tin này đều xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị các cấp nhằm theo dõi, đánh giá tình hình kinh tế, tài chính của doanh nghiệp. Thông tin tương lai là hệ thống thông tin quan trọng mà các nhà quản trị cần phải dự đoán, phán đoán những hoạt động kinh doanh sắp xảy ra dựa trên cơ sở khoa học hiện tại và quá khứ. Độ tin cậy của các thông tin tương lai phụ thuộc vào trình độ quản lý của các cấp quản trị và ảnh hưởng đến hiệu quả của các hoạt động trong doanh nghiệp.

Tổ chức phân tích thông tin kế toán quản trị. Trên cơ sở những thông tin thu nhận được, các chuyên gia kế toán tiến hành so sánh, đối chiếu giữa thực tế với định mức, dự toán, kế hoạch để từ đó xác định những nhân tố ảnh hưởng theo các chiều hướng tích cực và tiêu cực từ đó đưa ra các biện pháp nhằm nâng cao hiệu quả của các hoạt động. Mặt khác, quá trình phân tích cũng thường sử dụng các công cụ hiện đại để dự đoán những hoạt động kinh doanh có khả năng xảy ra từ đó có các quyết định ứng xử kịp thời.

1.6.2. Tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp theo chu trình thông tin kế toán

Chu trình thông tin kế toán thường thể hiện qua những khâu cơ bản trong các tổ chức hoạt động: Tổ chức hạch toán thông tin ban đầu thông qua hệ thống chứng từ, tổ chức tài khoản kế toán, tổ chức tính giá và tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị.

Tổ chức hạch toán thông tin kế toán quản trị ban đầu thông qua hệ thống chứng từ. Chứng từ là phương tiện ghi nhận và phản ánh toàn bộ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong doanh nghiệp. Tổ chức chứng từ thường dựa vào hệ

thống chứng từ bắt buộc và hướng dẫn của Bộ Tài chính quy định. Tuy nhiên, xuất phát từ yêu cầu quản trị khi tổ chức chứng từ ta có thể bổ sung thêm các chi tiêu cho phù hợp với tình hình thực tế của các doanh nghiệp. Mặt khác có thể thiết kế mới những mẫu chứng từ phù hợp với đặc điểm kinh doanh của từng doanh nghiệp nhằm cung cấp thông tin nhanh và chính xác cho từng cấp quản trị. Ví dụ: Phiếu xuất kho sử dụng vật liệu cho sản xuất sản phẩm có thể bổ sung các chi tiêu như định mức tiêu hao vật liệu cho một sản phẩm, từ đó có thể đánh giá và so sánh định mức thực tế với dự toán hoặc kế hoạch để nhà quản trị có các quyết định kịp thời.

Tổ chức tài khoản kế toán quản trị. Tài khoản kế toán và sổ kế toán có mối quan hệ mật thiết với nhau. Thực chất sổ kế toán là phương tiện thể hiện tài khoản kế toán. Do vậy, khi tổ chức tài khoản kế toán cần xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị gắn với điều kiện thực tiễn kinh doanh để mở các tài khoản, hệ thống sổ cho phù hợp. Ví dụ: Doanh nghiệp kinh doanh đa mặt hàng ở nhiều thị trường khác nhau trong điều kiện phân cấp cơ chế quản lý tài chính theo các cửa hàng thì tài khoản doanh thu thường được mở đồng thời theo ba tiêu thức trên: doanh thu theo mặt hàng, doanh thu theo thị trường, doanh thu theo cửa hàng.

Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị. Báo cáo kế toán quản trị chính là sản phẩm cuối cùng của các chuyên gia kế toán trong quá trình thu thập và xử lý các thông tin cung cấp cho nhà quản lý. Báo cáo kế toán quản trị cũng đa dạng và phong phú, xuất phát từ nhu cầu, sự am hiểu thông tin của các nhà quản trị để từ đó xây dựng chỉ tiêu, thiết kế mẫu biểu cho phù hợp với từng cấp quản trị nhằm đảm bảo phân tích, đánh giá đưa ra quyết định hiệu quả cao trong các tình huống hoạt động kinh doanh hàng ngày.

1.6.3. Mô hình tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Trong thực tiễn các doanh nghiệp thường tổ chức kế toán quản trị theo một trong hai mô hình sau:

* Tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình kết hợp. Theo mô hình này các chuyên gia kế toán đồng thời đảm nhiệm hai nhiệm vụ : Thu nhận và xử lý thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị. Mô hình này thường được vận dụng ở các doanh nghiệp có quy mô vừa và nhỏ, số lượng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh với tần suất ít. Mô hình này có ưu điểm là kết hợp chặt chẽ thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị, tiết kiệm được chi phí.

thu nhận thông tin nhanh. Song có hạn chế là chưa chuyên môn hóa hai loại kế toán theo công nghệ hiện đại. Các công việc của kế toán được thực hiện cho mỗi phần hành kế toán thường cụ thể hóa như sau:

- Căn cứ vào chứng từ ban đầu để ghi vào các sổ kế toán tài chính và kế toán quản trị.

- Cuối kỳ hoặc theo yêu cầu của nhà quản trị kế toán tiến hành lập các báo cáo kế toán: Báo cáo kế toán tài chính và báo cáo kế toán quản trị.

- Phân tích, đánh giá kết quả thu được so với các dự toán, định mức đã xây dựng.

- Xử lý thông tin, cung cấp kịp thời để phục vụ ra quyết định cho mọi đối tượng.

* Tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình tách biệt. Theo mô hình này các chuyên gia kế toán quản trị độc lập với chuyên gia kế toán tài chính. Mô hình này thường được vận dụng ở các doanh nghiệp có quy mô lớn, số lượng các nghiệp vụ kinh tế phát sinh với tần suất nhiều, kinh doanh đa ngành, đa nghề. Mô hình này có ưu điểm là tách biệt thông tin kế toán tài chính độc lập với kế toán quản trị theo hướng cả hai đều có thể hiện đại hóa. Song có hạn chế là chưa khái quát được thông tin của hai phân hệ với nhau. Các công việc cụ thể của kế toán quản trị được cụ thể hóa như sau:

- Lập dự toán, định mức chi phí, ngân sách cho các bộ phận và toàn doanh nghiệp.

- Căn cứ vào chứng từ ban đầu, hướng dẫn... để ghi vào các sổ kế toán quản trị theo nhu cầu của các nhà quản trị.

- Tiến hành lập các báo cáo kế toán quản trị theo yêu cầu của nhà quản lý và thực tế các doanh nghiệp.

- Phân tích, đánh giá kết quả thu được so với các dự toán, định mức đã xây dựng để đưa ra các thông tin thích hợp.

- Thu nhận thông tin thích hợp để phục vụ ra quyết định kinh doanh tối ưu.

TÓM TẮT NỘI DUNG CHƯƠNG

Tất cả các đơn vị trong nền kinh tế đều có mục tiêu hoạt động, và các nhà quản lý của đều cần thông tin kế toán để ra kế hoạch, điều hành, và kiểm soát hoạt động nhằm đạt được mục tiêu của tổ chức.

Kế toán quản trị là một bộ phận quan trọng trong hệ thống thông tin của một tổ chức. Mục tiêu chủ yếu của kế toán quản trị là cung cấp thông tin cho nhà quản trị để lập kế hoạch và ra quyết định; trợ giúp nhà quản trị trong việc điều hành và kiểm soát hoạt động của tổ chức; thúc đẩy các nhà quản trị đạt được các mục tiêu của tổ chức; và đo lường hiệu quả hoạt động của các nhà quản trị và các bộ phận trực thuộc trong tổ chức.

Kế toán quản trị khác với kế toán tài chính ở nhiều điểm. Đối tượng sử dụng thông tin kế toán quản trị là các nhà quản trị bên trong doanh nghiệp. Kế toán quản trị không có tính pháp lệnh và không tuân thủ các nguyên tắc và chuẩn mực kế toán. Trong khi đó, kế toán tài chính đặt trọng tâm vào việc cung cấp thông tin cho những người bên ngoài tổ chức như các nhà đầu tư, các chủ nợ, các chuyên gia tài chính, khách hàng. Thông tin kế toán tài chính cung cấp bị chi phối bởi các nguyên tắc kế toán, các chuẩn mực kế toán, các qui định của luật pháp và các cơ quan quản lý nhà nước và hoàn toàn dựa vào số liệu từ các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong quá khứ.

Tổ chức kế toán quản trị cũng xuất phát từ đặc điểm kinh doanh của các doanh nghiệp và yêu cầu thông tin của nhà quản trị các cấp.

Ngày nay kế toán quản trị được xem là một chuyên môn độc lập về lý thuyết và thực tiễn đã được xã hội thừa nhận. Các chuyên gia kế toán quản trị phải sở hữu một chứng chỉ hành nghề và tuân thủ các nguyên tắc đạo đức của nghề nghiệp.

BÀI TẬP

Bài tập 1.1: Những câu sau đúng hay sai ? Giải thích.

1. Thông tin kế toán quản trị (KTQT) chỉ cung cấp phục vụ cho các cấp quản trị trong nội bộ doanh nghiệp.
2. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động là một phương pháp nghiên cứu trong KTQT.
3. KTQT chỉ dự đoán biến động trong tương lai của doanh nghiệp.
4. Lập dự toán là một khâu công việc của kế toán tài chính (KTTC).
5. Cơ quan thuế có quyền xem các báo cáo do KTQT lập.
6. Phạm vi thông tin của KTQT chỉ được quyết định bởi yêu cầu của nhà quản trị doanh nghiệp.
7. KTQT là một bộ phận cấu thành của hệ thống thông tin kế toán nói chung.
8. KTQT có trách nhiệm tìm hiểu nguyên nhân gây chênh lệch giữa dự toán và thực tế phát sinh chi phí.
9. Các báo cáo của KTTC và KTQT đều được lập vào cuối niên độ kế toán, thường là cuối năm.
10. KTQT không sử dụng phương pháp lập chứng từ.
11. Thông tin trên báo cáo quản trị thường được biểu hiện dưới dạng sơ đồ, mô hình, đồ thị, phương trình.
12. Phương pháp phân bổ chi phí không được sử dụng trong KTQT.
13. Các báo cáo của KTTC và KTQT đều giống nhau về hình thức nhưng khác nhau về nội dung: KTTC tập trung phản ánh thông tin toàn doanh nghiệp; KTQT lại phản ánh thông tin mang tính bộ phận.
14. Cả KTTC và KTQT đều phải tuân thủ các nguyên tắc kế toán.
15. Thông tin trên báo cáo KTTC thể hiện dưới cả chỉ tiêu hiện vật và chỉ tiêu giá trị.

Bài tập 1.2: Những câu sau đúng hay sai ? Giải thích.

1. Cơ quan thuế có thể sử dụng báo cáo kết quả kinh doanh do KTQT lập để làm căn cứ tính thuế và nộp thuế với Nhà nước.
2. Thông tin của KTQT cần cung cấp đúng kỳ và phải hoàn toàn chính xác.

3. KTQT là một công cụ quản lý của các nhà quản trị doanh nghiệp.
4. Thông tin trên báo cáo của KTTC cần thiết kể dưới dạng so sánh được.
5. Hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán là cơ sở để KTQT xử lý, cung cấp thông tin cho các nhà quản trị doanh nghiệp.
6. Kế toán quản trị và kế toán chi tiết là như nhau.
7. Kế toán chi tiết và kế toán quản trị là 2 bộ phận cấu thành của kế toán doanh nghiệp.
8. Kế toán chi tiết và kế toán tổng hợp là 2 bộ phận cấu thành của kế toán doanh nghiệp.
9. Kế toán quản trị cần phải tuân thủ các chuẩn mực kế toán.
10. Kế toán quản trị là công cụ không thể thiếu được của các doanh nghiệp trong nền kinh tế thị trường.
11. Mô hình tổ chức kế toán quản trị của các doanh nghiệp thường phụ thuộc vào đặc điểm của ngành nghề kinh doanh, cơ chế phân cấp quản lý tài chính, tính chất cạnh tranh của sản phẩm trên thị trường.
12. Trong các đơn vị vừa và nhỏ, số lượng nghiệp vụ phát sinh ít, thường vận dụng mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo kiểu tách biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị.
13. Nguyên nhân sự phát triển kế toán quản trị là do mức độ cạnh tranh cao của nền kinh tế thị trường giữa các doanh nghiệp, tập đoàn và quốc gia với nhau.
14. Nguyên nhân sự phát triển kế toán tài chính là do sự hội nhập của các nền kinh tế trong khu vực và thế giới.
15. Nhiệm vụ của kế toán quản trị và kế toán tài chính trong một doanh nghiệp kinh doanh là như nhau.

Chương 2

CÁC PHƯƠNG PHÁP PHÂN LOẠI CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP

2.1. KHÁI NIỆM CHI PHÍ KINH DOANH

Chi phí kinh doanh được hiểu dưới nhiều góc độ khác nhau, tùy theo mục đích và quan điểm của các nhà khoa học. Khi đưa ra khái niệm về chi phí cũng được xem xét ở nhiều khía cạnh. Mỗi khái niệm đều có một cách nhìn nhận riêng, song đều quy về những điểm chung nhất trong hoạt động của một tổ chức kinh tế.

– Theo quan điểm của các nhà kinh tế chính trị thì chi phí kinh doanh đó là sự tiêu hao về lao động sống và lao động vật hoá của doanh nghiệp trong một thời kỳ nhất định. Lao động sống đó là chi phí về nhân công trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Lao động vật hoá đó là chi phí về khấu hao các tài sản cố định, nguyên vật liệu... Tất cả các khoản chi phí đó đều tạo ra giá thành sản phẩm, dịch vụ của một kỳ hoạt động để đòi lấy kết quả thu về nhằm thoả mãn các mục tiêu khác nhau.

– Theo quan điểm của các nhà quản trị thì chi phí kinh doanh đó là sự mất đi của nguyên vật liệu, tiền công, dịch vụ mua ngoài và các khoản chi phí khác để tạo ra các kết quả của một tổ chức hoạt động nhằm thoả mãn nhu cầu của thị trường. Trong nền kinh tế thị trường các nhà quản trị thường quan tâm tới nhu cầu của khách hàng để sản xuất các sản phẩm, dịch vụ với chất lượng cao và chi phí thấp, nhằm tối đa hoá các mục tiêu lợi nhuận.

– Dưới góc độ của kế toán tài chính, chi phí được coi là những khoản phí tổn phát sinh gắn liền với hoạt động sản xuất kinh doanh trong một kỳ hạch toán. Theo kế toán tài chính có những khoản chi phí phát sinh của kỳ này nhưng không được tính vào chi phí trong kỳ để xác định kết quả hoặc ngược lại có những khoản chi phí chưa phát sinh của kỳ này nhưng đã được tính vào chi phí trong kỳ để xác định.

– Dưới góc độ của kế toán quản trị chi phí được coi là những khoản phí tổn thực tế gắn liền với các phương án, sản phẩm, dịch vụ. Chi phí kinh doanh theo quan điểm của kế toán quản trị bao giờ cũng mang tính cụ thể nhằm xem xét

hiệu quả của các bộ phận như thế nào, đó chính là cơ sở để đưa ra các quyết định đầu tư, chọn phương án tối ưu.

Như vậy có nhiều quan điểm và cách nhìn nhận khác nhau về chi phí, song đều có điểm chung nhất đó là sự tiêu hao của các yếu tố sản xuất, các nguồn lực tài chính sau một kỳ hoạt động để tạo ra các kết quả thu về.

Vậy, chi phí kinh doanh đó chính là sự tiêu hao các yếu tố sản xuất, các nguồn lực trong một tổ chức hoạt động nhằm đạt được các mục tiêu đã xác định. Bản chất của chi phí đó là sự mất đi của các nguồn lực để đổi lấy các kết quả thu về nhằm thoả mãn các mục tiêu hoạt động.

2.2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CHỨC NĂNG HOẠT ĐỘNG

2.2.1. Ý nghĩa của cách phân loại

Chi phí được xem xét dưới nhiều góc độ khác nhau, mỗi tiêu thức phân loại đều có ý nghĩa đối với các Nhà quản trị trong quá trình kiểm soát các loại chi phí, điều hành doanh nghiệp. Mặt khác các tiêu thức phân loại chi phí còn có ý nghĩa cung cấp thông tin cho mọi đối tượng bên ngoài nhằm đạt được các mục tiêu khác nhau.

Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động nhằm chia chi phí thành hai dạng cơ bản đó là chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất có các ý nghĩa cho mọi đối tượng quan tâm tới chi phí.

– Xác định giá thành sản xuất và giá thành toàn bộ của sản phẩm, là cơ sở xác định lợi nhuận gộp, lợi nhuận tiêu thụ của các bộ phận và toàn doanh nghiệp.

– Xác định vai trò, vị trí của các khoản mục chi phí trong chi tiêu giá thành sản xuất và giá thành toàn bộ, là cơ sở xây dựng hệ thống Báo cáo kết quả kinh doanh theo khoản mục. Đồng thời đó là nguồn thông tin quan trọng để quyết toán thuế thu nhập doanh nghiệp cho các tổ chức hoạt động.

– Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động còn là cơ sở để các nhà quản trị xây dựng hệ thống dự toán chi phí theo các khoản mục, yếu tố nhằm phân tích, đánh giá sự biến động của chi phí, đó là nguồn thông tin kiểm soát chi phí trong doanh nghiệp.

2.2.2. Nội dung cách phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

Theo chức năng hoạt động của chi phí trong các tổ chức hoạt động, chi phí chia thành hai dạng đó là chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

a) Chi phí sản xuất

Chi phí sản xuất đó là các khoản chi phí phát sinh trong phạm vi sản xuất của doanh nghiệp. Thông thường phạm vi sản xuất của các tổ chức hoạt động kinh doanh đó là phân xưởng, tổ, đội... Chi phí sản xuất có thể được hiểu đó là sự tiêu hao của các yếu tố sản xuất như lao động, máy móc thiết bị, nguyên vật liệu và các chi phí khác để tạo ra giá thành của sản phẩm hay dịch vụ trong kỳ. Chi phí sản xuất thường được chia thành ba khoản mục cơ bản.

* *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.* Đó là các khoản chi phí về vật liệu chính, phụ, nhiên liệu... mà kế toán có thể tập hợp thẳng cho các đối tượng chịu chi phí. Đặc điểm của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thường mang tính chất biến phí, nó cấu thành nên thực thể của sản phẩm, chiếm tỷ trọng khá cao trong chỉ tiêu giá thành sản phẩm. Thông thường chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có thể định mức cho một đơn vị sản phẩm vừa là cơ sở xây dựng dự toán, vừa là cơ sở để kiểm soát chi phí. Tuy nhiên, trong thực tế khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp lại phụ thuộc vào đặc điểm của hoạt động kinh doanh trong từng ngành nghề khác nhau thì khác nhau.

Trong các doanh nghiệp xây dựng cơ bản, sản phẩm là các công trình, hạng mục công trình, do vậy chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là sắt, thép, xi măng, gạch, cát ... Chi phí này thường chiếm tỷ trọng cao trong giá thành của các công trình. Trong các doanh nghiệp may mặc sản phẩm là quần, áo, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là vải, chi phí này thường chiếm 30 – 40% trong giá thành sản xuất của sản phẩm. Trong các doanh nghiệp du lịch và dịch vụ vui chơi, giải trí chi phí nguyên vật liệu trực tiếp lại chiếm tỷ trọng nhỏ trong chỉ tiêu giá thành sản xuất của sản phẩm.

* *Chi phí nhân công trực tiếp* bao gồm các khoản tiền lương, phụ cấp và các khoản trích theo lương, tiền ăn ca... của công nhân trực tiếp tạo ra sản phẩm. Đặc điểm của khoản mục chi phí này thường mang tính chất biến phí, thường xây dựng định mức cho một đơn vị sản phẩm nhằm góp phần kiểm soát chi phí, xây dựng hệ thống dự toán chi phí. Đối với các khoản chi phí nhân công trực tiếp, kế toán có thể tập hợp thẳng cho các đối tượng chịu chi phí cũng tương tự như chi phí vật liệu trực tiếp. Khoản mục chi phí nhân công trực tiếp cũng phụ thuộc vào đặc thù của từng doanh nghiệp, đặc điểm của hoạt động kinh doanh, cơ chế tài chính của các doanh nghiệp. Thông thường các doanh nghiệp sản xuất thủ công, sử dụng lao động nhiều thì cơ cấu chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng đáng kể trong chỉ tiêu giá thành sản phẩm. Các doanh nghiệp

sản xuất theo công nghệ hiện đại, sử dụng lao động ít thì chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng nhỏ trong chỉ tiêu giá thành sản phẩm.

* *Chi phí sản xuất chung* đó là các khoản chi phí phục vụ cho các phân xưởng, tổ, đội trong quá trình sản xuất tạo ra sản phẩm và dịch vụ. Trong thực tế quá trình sản xuất, chi phí sản xuất chung thường bao gồm các yếu tố sau:

– Chi phí nhân viên phân xưởng, đội sản xuất đó là tiền lương, phụ cấp, các khoản trích theo lương và chi phí khác phải trả cho các đối tượng như quản đốc, phó quản đốc phân xưởng, đội trưởng, đội phó các đội sản xuất, nhân viên kinh tế, thủ kho các phân xưởng và đội sản xuất.

– Chi phí vật liệu phục vụ cho phân xưởng và đội sản xuất. Chi phí này bao gồm văn phòng phẩm, các vật liệu khác cần thiết khi sửa chữa, bảo dưỡng phân xưởng...

– Chi phí công cụ, dụng cụ phục vụ cho phân xưởng và đội sản xuất. Các khoản chi phí này tùy theo đặc điểm hoạt động của các phân xưởng và đội sản xuất khác nhau thì khác nhau. Chi phí này có thể bao gồm quần áo bảo hộ lao động của công nhân, các dụng cụ phục vụ công nhân sản xuất như búa, cưa, que hàn...

– Chi phí khấu hao các tài sản cố định phục vụ cho quá trình sản xuất. Trong quá trình sản xuất ở các phân xưởng hay đội sản xuất thường có nhiều tài sản cố định tham gia quá trình sản xuất như nhà xưởng, máy móc, thiết bị... Mỗi tài sản cố định có những đặc điểm khác nhau do vậy việc vận dụng các phương pháp khấu hao cho các tài sản cũng khác nhau nhằm thu hồi vốn đầu tư. Thông thường các máy móc có công nghệ biến đổi nhanh thường áp dụng phương pháp khấu hao giảm dần, các tài sản cố định như nhà xưởng thì thường áp dụng phương pháp khấu hao bình quân.

– Chi phí dịch vụ mua ngoài đó là các khoản tiền điện, nước... phục vụ cho quá trình sản xuất của các phân xưởng, đội.

– Chi phí khác bao gồm các khoản tiền như tiếp khách phân xưởng, thiệt hại trong quá trình sản xuất...

Chi phí sản xuất chung bao gồm nhiều yếu tố chi phí, có yếu tố mang tính chất của chi phí cố định, có yếu tố mang tính chất của chi phí biến đổi, song có yếu tố mang tính chất cả hai thể hiện đó là chi phí hỗn hợp. Do vậy các nhà quản trị doanh nghiệp muốn kiểm soát các yếu tố trong khoản mục chi phí này cần phải tách các yếu tố chi phí thành hai bộ phận định phí và biến phí.

* *Trong các doanh nghiệp xây lắp, chi phí sản xuất ngoài ba khoản mục*

trên còn có khoản mục chi phí sử dụng máy thi công. Chi phí sử dụng máy thi công đó là các khoản chi phí phục vụ cho đội máy thi công, hoặc mua ngoài để thi công các công trình và hạng mục công trình. Chi phí sử dụng máy thi công bao gồm: Chi phí nhân công đó là tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp điều khiển máy thi công, chi phí vật liệu sử dụng cho máy thi công, chi phí dụng cụ sản xuất, chi phí khấu hao các tài sản cố định, chi phí dịch vụ mua ngoài và các khoản chi phí khác bằng tiền. Đặc điểm của khoản mục chi phí sử dụng máy thi công cũng là chi phí hỗn hợp vừa bao gồm định phí và biến phí trong các yếu tố.

Các khoản mục chi phí sản xuất chung, chi phí sử dụng máy thi công nếu theo mối quan hệ của chi phí với đối tượng chịu chi phí thì đây thường là chi phí gián tiếp. Do vậy cuối mỗi kỳ hoạt động muốn xác định giá thành của các sản phẩm, dịch vụ cần phân bổ các khoản mục chi phí này theo các tiêu thức phù hợp tùy theo tính chất của các loại chi phí và điều kiện cụ thể của các doanh nghiệp.

b) Chi phí ngoài sản xuất

Chi phí ngoài sản xuất đó là các khoản chi phí phát sinh ngoài sản xuất của các doanh nghiệp. Chi phí ngoài sản xuất thường bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

* *Chi phí bán hàng* đó là các khoản chi phí phục vụ cho việc tiêu thụ hàng hoá, sản phẩm của các tổ chức hoạt động kinh doanh. Chi phí này bao gồm nhiều yếu tố, mỗi yếu tố chi phí thường bao gồm cả phần biến phí và định phí, do vậy để kiểm soát các khoản mục chi phí cần phải tách biệt từng yếu tố chi phí thành biến phí và định phí. Trong thực tế chi phí bán hàng thường bao gồm:

– Chi phí nhân viên bán hàng đó là các khoản tiền lương, tiền thưởng, phụ cấp, các khoản trích theo lương của các nhân viên bán hàng. Hiện nay, các doanh nghiệp thường xây dựng mức tiền lương của nhân viên bán hàng theo mức doanh thu đạt được vừa kiểm soát chi phí vừa là động lực thúc đẩy tăng doanh thu.

– Chi phí vật liệu phục vụ cho bán hàng thường bao gồm văn phòng phẩm, bao gói sản phẩm...

– Chi phí công cụ, dụng cụ phục vụ cho bán hàng thường bao gồm tiền phân bổ các dụng cụ như quầy hàng, tủ hàng, cân, kiểm tra chất lượng của hàng...

– Chi phí khấu hao các tài sản cố định phục vụ cho việc bán hàng như khấu hao cửa hàng, kho hàng, các phương tiện vận chuyển hàng, siêu thị, biển quảng cáo...

– Chi phí dịch vụ mua ngoài như điện, nước, dịch vụ quảng cáo, tiếp thị...

– Các chi phí khác phục vụ cho bán hàng như tiếp khách hàng, hoa hồng...

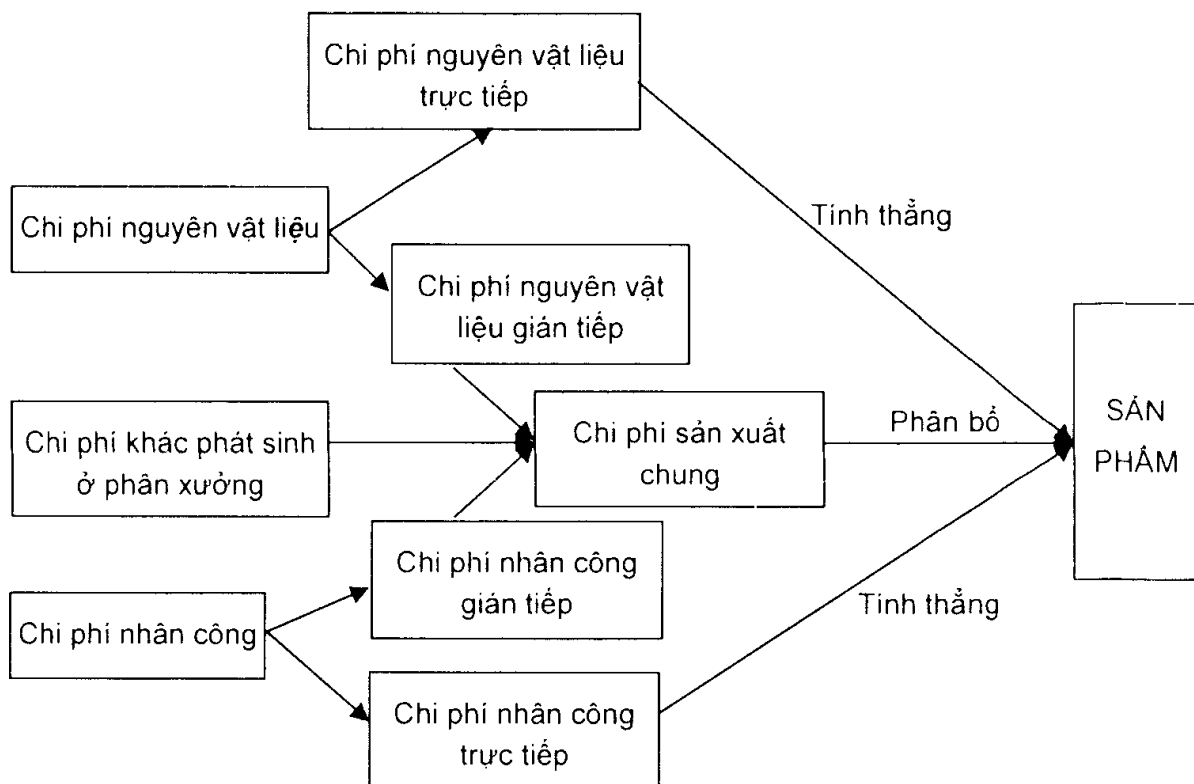
Như vậy, chi phí bán hàng bao gồm nhiều yếu tố, song mỗi yếu tố thường thể hiện chi phí hỗn hợp, tất cả phục vụ cho việc tiêu thụ hàng hoá từ kho thành phẩm tới nơi tiêu dùng.

* *Chi phí quản lý doanh nghiệp* đó là các khoản chi phí phục vụ cho bộ máy điều hành của các tổ chức hoạt động. Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm nhiều yếu tố chi phí, mỗi yếu tố cũng thường gồm định phí và biến phí. Do vậy các nhà quản trị muốn kiểm soát các yếu tố chi phí cần tách thành 2 bộ phận định phí và biến phí.

Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm chi phí nhân viên của bộ máy điều hành, chi phí vật liệu cho quản lý, chi phí công cụ cho quản lý, chi phí khấu hao các tài sản cố định cho quản lý, chi phí dịch vụ mua ngoài cho quản lý và chi phí khác.

Nếu xét theo mối quan hệ của chi phí với đối tượng chịu chi phí thông thường chi phí ngoài sản xuất thường được coi là chi phí gián tiếp. Do vậy, để xác định chính xác kết quả tiêu thụ, kết quả kinh doanh của các bộ phận cần phải có các tiêu thức phân bổ chi phí cho phù hợp.

Sơ đồ tóm tắt phân loại chi phí theo chức năng hoạt động như sau:



Sơ đồ 2.1. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

2.3. PHÂN LOẠI CHI PHÍ THEO CÁCH ỨNG XỬ

2.3.1. Ý nghĩa cách phân loại chi phí theo cách ứng xử

Bản chất của cách phân loại chi phí theo cách ứng xử chính là căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với quy mô hoạt động, chi phí chia thành biến phí và định phí. Song gọi theo tiêu thức này chưa bao hàm được ý nghĩa quan trọng của cách phân loại này. Nhờ vào cách phân loại này nhà quản trị mới đưa ra một loạt các quyết định kinh doanh như đầu tư, định giá bán sản phẩm, chọn phương án tối ưu... Do vậy để nhấn mạnh vai trò của tiêu thức phân loại này, các chuyên gia cao cấp kế toán quản trị đều thống nhất quan điểm phân loại chi phí theo cách ứng xử (cost behavior).

Theo cách ứng xử của các nhà quản trị, đó là cơ sở để đưa ra các quyết định điều hành mọi hoạt động kinh doanh, chi phí trong các tổ chức hoạt động được chia thành ba dạng cơ bản đó là biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp có ý nghĩa như sau:

- Việc phân chia chi phí thành biến phí và định phí góp phần cho các nhà quản trị doanh nghiệp hiểu đúng bản chất sự vận động của các yếu tố chi phí, từ đó góp phần kiểm soát các khoản chi theo các tính chất biến phí và định phí.
- Xây dựng Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử chi phí. Báo cáo kết quả kinh doanh theo các bộ phận nhằm phân tích và đánh giá hiệu quả của từng bộ phận để đưa ra các quyết định điều hành mọi hoạt động hàng ngày.
- Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ và lợi nhuận của các tổ chức hoạt động. Thông tin từ kết quả phân tích để đưa ra các quyết định đầu tư, lựa chọn các sản phẩm sản xuất và tiêu thụ nhằm đạt các mục tiêu tối đa cho doanh nghiệp.

2.3.2. Nội dung cách phân loại chi phí theo cách ứng xử

Theo cách phân loại này chi phí của doanh nghiệp được chia thành các dạng sau:

a) Biến phí (chi phí biến đổi)

Biến phí đó là các khoản chi phí thường có quan hệ tỷ lệ với kết quả sản xuất hay quy mô hoạt động. Biến phí rất đa dạng và phong phú có thể là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, tiền hoa hồng cho khách hàng... Trong các doanh nghiệp hoạt động biến phí thường có các đặc điểm sau:

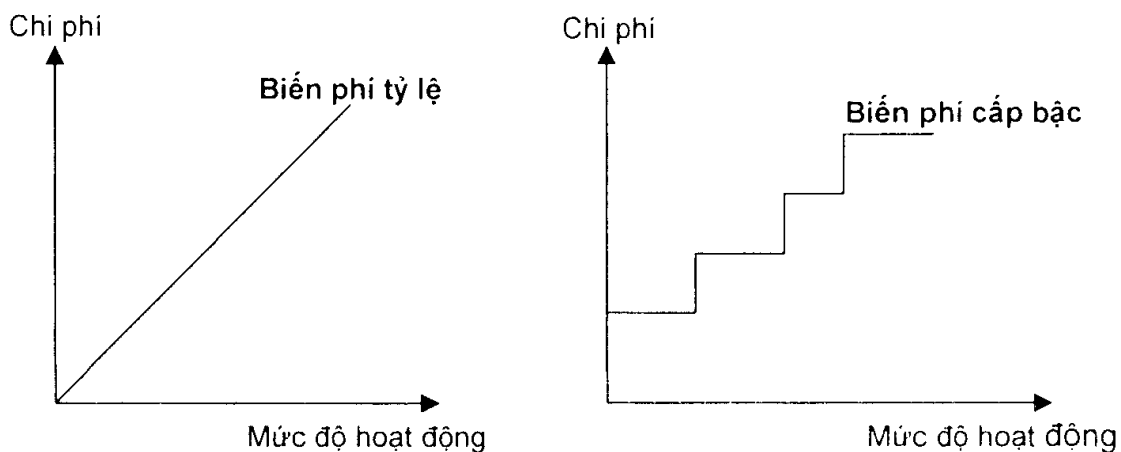
- Biến phí tính cho một đơn vị sản phẩm thường không thay đổi. Do vậy các

nhà quản trị phải dựa vào đặc điểm này để xây dựng định mức biến phí góp phần kiểm soát các khoản chi phí. Xét theo tổng quy mô hoạt động thì biến phí thay đổi và khi đó tổng chi phí biến đổi của hoạt động thường tỷ lệ với kết quả sản xuất. Trong trường hợp doanh nghiệp không hoạt động thì biến phí không phát sinh.

– Biến phí của doanh nghiệp gồm nhiều loại khác nhau, do vậy có thể chia thành 2 loại cơ bản đó là biến phí tỷ lệ và biến phí cấp bậc. Biến phí tỷ lệ đó là các khoản biến phí hoàn toàn tỷ lệ thuận với kết quả sản xuất hoặc quy mô hoạt động. Ví dụ: vật liệu chính trong các doanh nghiệp sản xuất sản phẩm; xi măng, sắt, thép trong các doanh nghiệp xây lắp; vải trong doanh nghiệp may mặc. Biến phí cấp bậc đó là các khoản biến phí chỉ thay đổi khi thay đổi quy mô của phạm vi hoạt động. Đây cũng là các khoản chi phí biến đổi nhưng không tỷ lệ thuận với kết quả sản xuất một cách rõ nét. Ví dụ chi phí bảo dưỡng máy móc...

Trong thực tế các khoản chi phí phát sinh hàng ngày mang tính chất biến phí thường bao gồm khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và các yếu tố thuộc các khoản mục chi phí khác. Các nhà quản trị kinh doanh muốn giảm tối thiểu các khoản chi phí cần phải biết mỗi yếu tố chi phí phát sinh mang tính chất gì, từ đó có các biện pháp kiểm soát cho phù hợp.

Sau đây là đồ thị minh họa biến phí:



Sơ đồ 2.2. Đồ thị minh họa biến phí

h) Chi phí cố định (Định phí)

Chi phí cố định đó là các khoản chi phí thực tế phát sinh thường không thay đổi trong phạm vi của quy mô hoạt động. Trong thực tế chi phí cố định thường phức tạp hơn chi phí biến đổi vì phụ thuộc vào giới hạn của quy mô hoạt động. Khi giới hạn của quy mô hoạt động thay đổi thì định phí chuyển sang một

lượng khác đó chính là sự biến đổi lượng - chất trong quá trình biến đổi kinh tế. Chi phí cố định thường có những đặc điểm sau:

– Xét trong tổng thể giới hạn của quy mô hoạt động thì chi phí cố định thường không thay đổi, do vậy khi sản lượng sản phẩm sản xuất, tiêu thụ trong quy mô giới hạn này thay đổi thì định phí tính cho một đơn vị sản phẩm thay đổi. Các nhà quản trị muốn cho định phí của một đơn vị sản phẩm thấp nhất cần khai thác tối đa công suất của các tài sản đã tạo ra các định phí đó.

– Định phí trong doanh nghiệp cũng đa dạng và phong phú có thể chia thành 2 dạng cơ bản đó là định phí bộ phận và định phí chung.

+ Định phí bộ phận thường gắn với sự tồn tại và phát sinh của các bộ phận trong một tổ chức hoạt động. Khi bộ phận trong tổ chức hoạt động không tồn tại thì định phí đó cũng không tồn tại. Thuộc loại định phí bộ phận gồm chi phí khấu hao tài sản cố định theo phương pháp bình quân, tiền thuê mặt bằng nhà xưởng hàng tháng...

+ Định phí chung hay còn gọi là định phí bắt buộc của một tổ chức hoạt động đó là định phí thường liên quan đến cơ sở hạ tầng của một doanh nghiệp, do vậy khi một bộ phận trong tổ chức hoạt động không tồn tại thì định phí chung vẫn phát sinh. Thuộc loại định phí chung của doanh nghiệp bao gồm tiền thuê văn phòng của công ty, chi phí quảng cáo thương hiệu của công ty...

Ví dụ: Trong tháng tại Công ty may Thành Công có phát sinh các khoản chi phí ở phân xưởng 1 thực hiện lệnh sản xuất số 10 cho 10.000 áo sơ mi nam (LSX 10) như sau (đvt : ngàn đồng):

1. Xuất vải từ kho cắt theo LSX 10: 25.000
2. Xuất vật liệu phụ như chỉ, cúc may cho LSX 10: 2.000
3. Tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân sản xuất LSX 10 tính theo sản phẩm hoàn thành: 21.000
4. Chi phí khấu hao nhà xưởng của phân xưởng 1 theo phương pháp bình quân: 2.000, khấu hao máy móc thiết bị theo sản phẩm sản xuất: 3.000.
5. Tiền lương phải trả cho nhân viên quản lý phân xưởng hàng tháng tính theo hệ số lương: 2.700, tính theo kết quả sản xuất: 3.400
6. Tiền dịch vụ mua ngoài của phân xưởng theo định mức hàng tháng: 4.500, theo kết quả sản xuất hoàn thành: 4.200
7. Tiền thuê văn phòng của Công ty phải trả hàng tháng 45.000, khấu hao các thiết bị của văn phòng theo phương pháp bình quân hàng tháng: 3.500.

8. Tiền dụng cụ phân bổ hàng tháng: 3.000, tiền quần áo bảo hộ theo số công nhân tham gia sản xuất: 5.000.

9. Chi phí bảo dưỡng máy khi máy sản xuất từ 1 – 5.000 sản phẩm là 2.000, từ 5.001 – 10.000 sản phẩm là 3.000.

Yêu cầu: Các yếu tố chi phí trên thuộc loại nào ? Biến phí, biến phí tỷ lệ, biến phí cấp bậc, định phí, định phí bộ phận, định phí chung ?

Bài giải:

1. Các biến phí bao gồm :

- Xuất vải từ kho cắt theo LSX 10: 25.000 (Biến phí tỷ lệ – BPTL)
- Xuất vật liệu phụ như chỉ, cúc may cho LSX 10: 2.000 (BPTL)
- Tiền lương và các khoản trích theo lương của công nhân sản xuất LSX 10 tính theo sản phẩm hoàn thành: 21.000 (BPTL)
- Khấu hao máy móc thiết bị theo sản phẩm sản xuất: 3.000 (BPTL)
- Tiền lương phải trả cho nhân viên quản lý phân xưởng hàng tháng tính theo kết quả sản xuất: 3.400 (BPTL)
- Tiền dịch vụ mua ngoài của phân xưởng theo kết quả sản xuất hoàn thành: 4.200 (BPTL)
- Tiền quần áo bảo hộ theo số công nhân tham gia sản xuất: 5.000.(BPTL)
- Chi phí bảo dưỡng máy sản xuất từ từ 5.001 – 10.000 sản phẩm là 3.000 (Biến phí cấp bậc – BPCB)

2. Các định phí bao gồm :

– Chi phí khấu hao nhà xưởng của Phân xưởng 1 theo phương pháp bình quân: 2.000 (Định phí bộ phận – ĐPBPH)

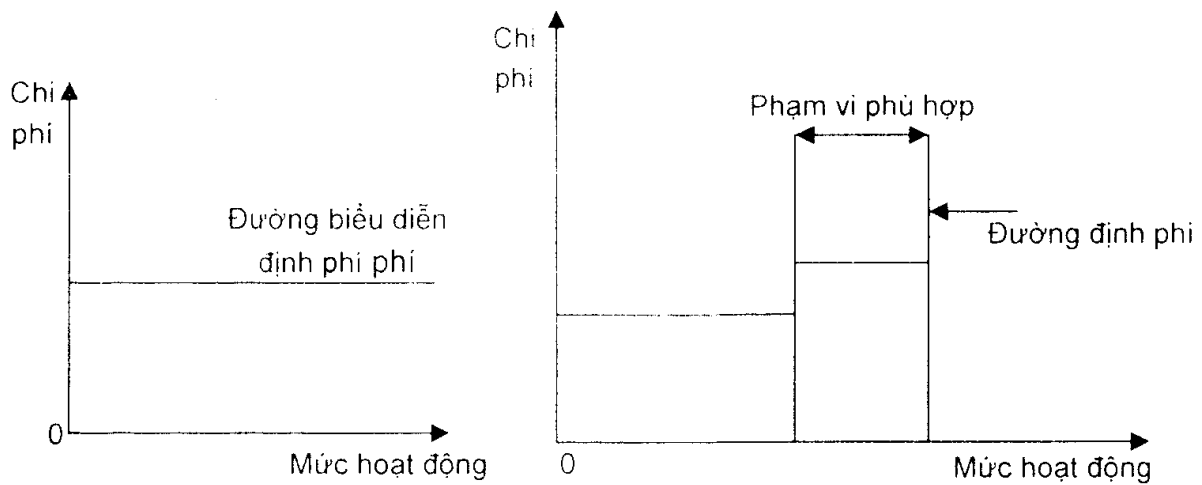
Tiền lương phải trả cho quản lý phân xưởng hàng tháng tính theo hệ số lương: 2.700 (ĐPBPH)

– Tiền dịch vụ mua ngoài của phân xưởng theo định mức hàng tháng: 4.500 (ĐPBPH)

– Tiền thuê văn phòng của Công ty phải trả hàng tháng 45.000, khấu hao các thiết bị của văn phòng theo phương pháp bình quân hàng tháng: 3.500 (Định phí chung – DPC)

– Tiền dụng cụ phân bổ hàng tháng: 3.000 (ĐPBPH)

Sau đây là đồ thị minh họa định phí :

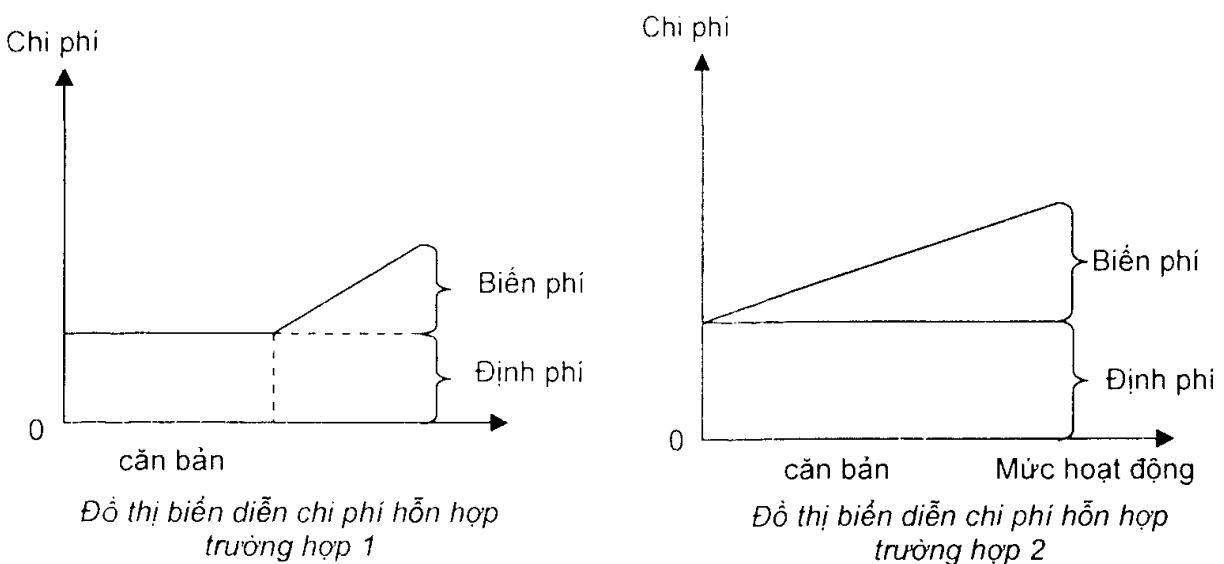


Sơ đồ 2.3. Đồ thị minh họa định phí

c) Chi phí hỗn hợp

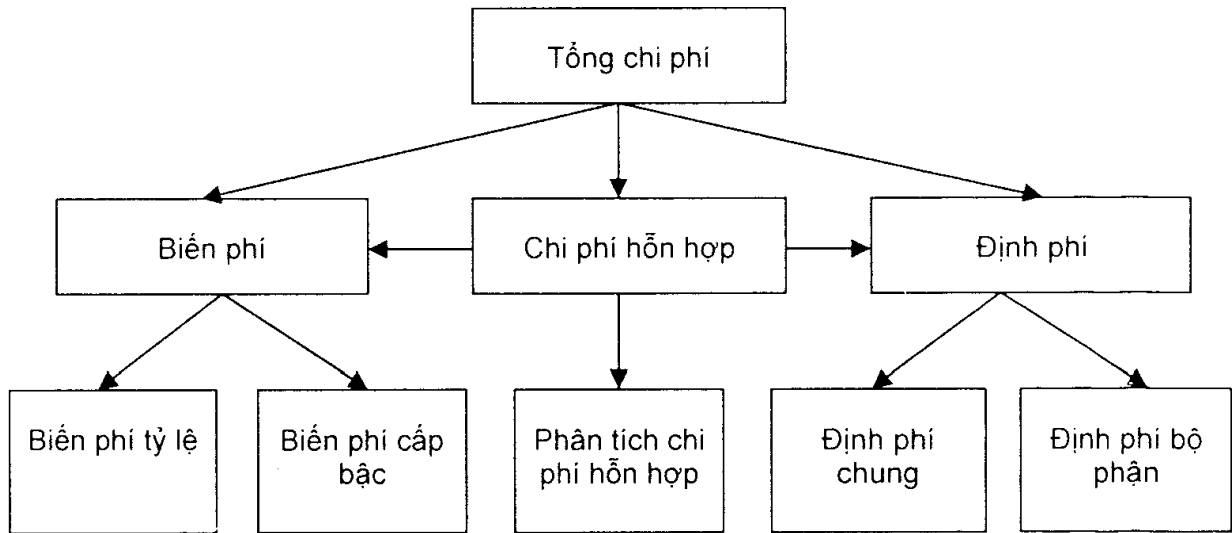
Chi phí hỗn hợp đó là các khoản chi phí bao gồm cả biến phí và định phí. Thông thường ở mức độ hoạt động căn bản thì chi phí hỗn hợp thể hiện định phí, khi vượt khỏi mức độ hoạt động căn bản thì chi phí hỗn hợp bao gồm cả biến phí. Trong thực tế hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, chi phí hỗn hợp thường bao gồm chi phí sản xuất chung, chi phí sử dụng máy thi công, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Như vậy hầu hết các khoản mục chi phí phát sinh của doanh nghiệp thường mang tính chất chi phí hỗn hợp là chủ yếu, các khoản chi phí này thường khó kiểm soát. Trong thực tế các nhà quản trị muốn kiểm soát các khoản chi phí hỗn hợp cần phải xác định quy mô hoạt động của doanh nghiệp và sử dụng các phương pháp tách chi phí hỗn hợp thành hai bộ phận biến phí và định phí.

Đồ thị minh họa chi phí hỗn hợp :



Sơ đồ 2.4. Đồ thị minh họa chi phí hỗn hợp

Sơ đồ phân loại chi phí theo cách ứng xử của hoạt động:



Sơ đồ 2.5. Phân loại chi phí theo cách ứng xử

Các nhà quản trị kinh doanh muốn kiểm soát các khoản mục chi phí này cần có các biện pháp tách chi phí thành biến phí và định phí bằng phương pháp cực đại, cực tiểu, phương pháp bình phương bé nhất, phương pháp hồi quy bội, phương pháp đồ thị phân tán và các phương pháp khác.

2.3.3. Các phương pháp tách chi phí hỗn hợp

a) Phương pháp cực đại, cực tiểu

Phương pháp này thường được sử dụng để tách chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí, từ đó các nhà quản trị kinh doanh dự đoán chi phí hỗn hợp căn cứ vào quy mô của hoạt động.

Phương pháp này có ưu điểm là công việc tính toán đơn giản, song độ chính xác chưa cao khi dự đoán chi phí hỗn hợp ngoài phạm vi hoạt động của quy mô xác định.

Trình tự áp dụng phương pháp này như sau:

- Xác định điểm cực đại, cực tiểu của chi phí hỗn hợp gắn với quy mô hoạt động.

$$\text{Xác định tỷ lệ biến phí trong chi phí hỗn hợp so với quy mô hoạt động (b)} = \frac{\Delta \text{ Chi phí hỗn hợp}}{\Delta \text{ Quy mô hoạt động}}$$

- Xác định biến phí và định phí trong chi phí hỗn hợp:

$$\text{Biến phí ở điểm cực đại} = \text{Quy mô hoạt động ở điểm cực đại} \times b$$

$$\text{Định phí ở điểm cực đại} = \frac{\text{Tổng chi phí hỗn hợp ở điểm cực đại}}{\text{Biến phí ở điểm cực đại}}$$

Biến phí ở điểm cực tiểu = Quy mô hoạt động ở điểm cực tiểu \times b

$$\text{Định phí ở điểm cực tiểu} = \frac{\text{Tổng chi phí hỗn hợp ở điểm cực tiểu}}{\text{Biến phí ở điểm cực tiểu}}$$

– Từ đó xây dựng phương trình dự đoán chi phí hỗn hợp có dạng :

$$Y_{\text{cphh}} = a + bx$$

Trong đó: a: định phí;

b: tỷ lệ biến phí trong chi phí hỗn hợp;

x: quy mô hoạt động của doanh nghiệp.

Ví dụ 1: Tài liệu về chi phí dịch vụ mua ngoài của phân xưởng 1 quan hệ với số giờ máy chạy qua nghiên cứu sáu tháng cuối năm N của Công ty Hương Nhài như sau:

Tháng	Chi phí dịch vụ mua ngoài (ngàn đồng)	Số giờ máy chạy (h)
7	3.700	32.500
8	3.960	35.000
9	3.480	25.000
10	4.260	37.500
11	4.500	40.000
12	4.920	45.000

Yêu cầu: Áp dụng phương pháp cực đại, cực tiểu để tách chi phí hỗn hợp (dịch vụ mua ngoài) thành biến phí và định phí ?

Bài giải:

– Căn cứ vào tài liệu trên ta xác định được mức cao nhất và thấp nhất của chi phí dịch vụ mua ngoài gắn với số giờ máy chạy:

Chỉ tiêu	Chi phí dịch vụ mua ngoài	Mức độ hoạt động (Số giờ máy chạy)
1. Mức cao nhất	4.920	45.000
2. Mức thấp nhất	3.480	25.000

– Xác định tỷ lệ biến phí trong chi phí dịch vụ mua ngoài:

$$\text{Hệ số } b = \frac{4.920 - 3.480}{45.000 - 25.000}$$

$$\Rightarrow b = 0.072$$

– Tại điểm cực đại: Biến phí = $45.000 \times 0,072 = 3.240$

$$\text{Định phí} = 4.920 - 3.240 = 1.680$$

– Tại điểm cực tiểu: Biến phí = $25.000 \times 0,072 = 1.800$

$$\text{Định phí} = 3.480 - 1.800 = 1.680$$

– Vậy phương trình dự đoán chi phí dịch vụ mua ngoài có dạng :

$$Y_{\text{CPDVMN}} = 1.680 + 0,072x \quad (x \text{ là số giờ máy chạy})$$

Ví dụ 2:

A. Tài liệu:

Công ty X sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm, các khoản chi phí bán hàng do kế toán tập hợp qua 6 tháng năm N như sau : (dvt : ngàn đồng)

Tháng	Sản lượng sản phẩm tiêu thụ (sản phẩm)	Chi phí bán hàng
1	24.000	120.800
2	30.000	135.000
3	32.000	142.000
4	36.000	160.000
5	44.500	167.000
6	48.000	168.800

Giá bán 1 sản phẩm : 300

Biến phí sản xuất 1 sản phẩm : 90

Định phí sản xuất của doanh nghiệp : 2.880.000

Phương trình dự đoán chi phí quản lý doanh nghiệp có dạng :

$$y = 105.000 + 8x \quad (x \text{ là sản lượng sản phẩm tiêu thụ})$$

B. Yêu cầu :

1. Dùng phương pháp cực đại, cực tiểu để tách chi phí bán hàng ở tháng tiêu thụ sản lượng cao nhất và thấp nhất. Giả sử tháng 7 năm N công ty dự kiến tiêu thụ 45.000 sản phẩm thì chi phí bán hàng là bao nhiêu ?

2. Xác định mức định phí bình quân của một sản phẩm tại tháng công ty có sản lượng sản phẩm sản xuất thấp nhất và cao nhất, cho nhận xét? (cho biết sản lượng tiêu thụ trùng với sản lượng sản xuất)

3. Công ty muốn lợi nhuận thuần sau thuế TNDN là 750 triệu mỗi tháng thì phải tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm (thuế suất thuế TNDN 25%).

4. Hãy lập Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử chi phí trong tháng 6 năm N. Cho biết doanh thu hoà vốn, doanh thu an toàn, tỷ lệ doanh thu an toàn, độ lớn đòn bẩy kinh doanh. Giải thích ý nghĩa của độ lớn đòn bẩy kinh doanh?

5. So sánh phương pháp cực đại, cực tiểu và phương pháp bình phương nhỏ nhất áp dụng khi tách chi phí hỗn hợp?

Bài giải :

1. Dùng phương pháp cực đại, cực tiểu để tách chi phí bán hàng ở tháng tiêu thụ sản lượng cao nhất và thấp nhất, từ đó xây dựng phương trình dự đoán chi phí bán hàng, ta có:

$$\text{Xác định tỷ lệ biến phí trong CPBH so với số sản phẩm tiêu thụ} = \frac{\Delta \text{CPBH}}{\Delta \text{Số sản phẩm tiêu thụ}} = \frac{168.800 - 120.800}{48.000 - 24.000} = 2$$

Tháng 6 : Biến phí : $48.000 \times 2 = 96.000$

Định phí : $168.800 - 96.000 = 72.800$

Tháng 1 : Biến phí : $24.000 \times 2 = 48.000$

Định phí : $120.800 - 48.000 = 72.800$

$Y_{cpbh} = 72.800 + 2x$ (x là sản phẩm tiêu thụ)

Tháng 7 công ty dự kiến tiêu thụ 45.000 sản phẩm thì chi phí bán hàng :

$$72.800 + (2 \times 45.000) = 162.800$$

2. Mức định phí bình quân của một sản phẩm tại tháng 1 và tháng 6 là:

Chỉ tiêu	Tháng 1	Tháng 6
1. Định phí sản xuất sản phẩm	2.880.000	2.880.000
2. Định phí bán hàng	72.800	72.800
3. Định phí quản lý doanh nghiệp	105.000	105.000
4. Tổng định phí	3.057.800	3.057.800
5. Sản lượng sản phẩm tiêu thụ	24.000	48.000
6. Định phí bình quân 1 sản phẩm	127,3	63,7

Giải thích : Trong phạm vi quy mô hoạt động, tổng định phí không đổi, khi sản lượng sản xuất và tiêu thụ tăng thì định phí bình quân giảm, định phí bình quân thấp nhất khi công suất ở mức sản lượng tối đa.

3. Công ty muốn lợi nhuận thuần sau thuế TNDN là 750 triệu mỗi tháng thì phải tiêu thụ số sản phẩm như sau (thuế suất thuế TNDN là 25%):

- Lợi nhuận thuần trước thuế : 1.000.000
- Vay sản lượng tiêu thụ : 20.289 (sản phẩm).

4. Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử chi phí trong tháng 6 năm N của công ty như sau:

Chỉ tiêu	Số tiền	Tỷ lệ (%)
1. Doanh thu tiêu thụ	14.400.000	100
2. Chi phí khả biến	4.800.000	33
3. Số dư đảm phí	9.600.000	67
4. Định phí	3.057.800	
5. Lợi nhuận thuần	6.542.200	

Doanh thu hoà vốn : 4.563.880.

Doanh thu an toàn : 9.836.120

Tỷ lệ doanh thu an toàn : 0,68 (68%)

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh : 1,47

b) Phương pháp bình phương nhỏ nhất

Phương pháp này thường được sử dụng để tách chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí, phương pháp này có độ chính xác cao hơn phương pháp cực đại, cực tiểu. Song công việc tính toán phức tạp hơn phương pháp cực đại, cực tiểu. Phương pháp này dựa trên sự biến thiên của hàm chi phí tuyến tính có dạng:

$$Y = a + bx$$

Trong đó: a là định phí của doanh nghiệp, b tỷ lệ biến phí trong chi phí, x là biến số độc lập (đối tượng của quy mô hoạt động).

Từ phương trình tuyến tính căn bản này với n phần tử nghiên cứu ta xây dựng hệ phương trình bậc nhất có 2 ẩn số là a và b như sau:

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

Từ đây giải hệ phương trình bậc nhất để xác định hệ số a và b.

Ví dụ: Tài liệu về chi phí bảo dưỡng máy của phân xưởng 1 quan hệ với số giờ máy chạy qua nghiên cứu 12 tháng năm N của Công ty Hương Thơm như sau:

Tháng	Số giờ máy hoạt động (nghìn giờ) x	Chi phí bảo dưỡng (nghìn đồng) y	xy	x ²
1	18	6.000	108.000	324
2	16	5.000	80.000	256
3	18	5.800	104.400	324
4	20	5.800	116.000	400
5	24	7.200	172.800	576
6	26	6.800	176.800	676
7	22	6.400	140.800	484
8	22	6.600	145.200	484
9	20	6.000	120.000	400
10	16	5.200	83.200	256
11	14	4.600	64.400	196
12	16	5.200	83.200	256
Tổng	232	70.600	1.394.800	4.632

Theo số liệu trên ta có hệ phương trình :

$$\begin{cases} 1.394.800 = 232a + 4.632b & (1) \\ 70.600 = 12a + 232b & (2) \end{cases}$$

Giải hệ phương trình bằng các phương pháp số học ta xác định được a = 1.946,29 và b = 203,64, vậy phương trình dự đoán chi phí bảo dưỡng máy có dạng :

$$Y_{\text{CPBDM}} = 1.946,29 + 203,64x \text{ (x là số giờ bảo dưỡng máy)}$$

c) Phương pháp hồi quy bội

Phương pháp này dựa trên cơ sở hàm hồi quy bội có dạng tổng quát:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + \dots + b_nX_n$$

Trong đó: X_1, X_2, \dots là các biến số độc lập, Y là hàm chi phí hỗn hợp cần dự đoán, b_1, b_2 là các hệ số biến phí trong chi phí hỗn hợp, a là định phí.

Trong thực tế các hoạt động kinh doanh có nhiều loại chi phí hỗn hợp phụ thuộc vào các yếu tố khác nhau tùy theo điều kiện cụ thể của các doanh nghiệp. Ví dụ chi phí vận chuyển hàng hoá phụ thuộc vào khối lượng hàng vận chuyển, quãng đường vận chuyển, giá xăng dầu, kết cấu hàng.... Do vậy để tách các loại chi phí hỗn hợp kiểu này ta thường áp dụng phương pháp hồi quy bội.

Ví dụ: Tài liệu về chi phí sản xuất chung của phân xưởng 2 quan hệ với các yếu tố qua nghiên cứu 12 tháng năm N của Công ty Hương Sơn như sau:

– Số giờ lao động trực tiếp tỷ lệ với tiền phúc lợi, thưởng của nhân viên phân xưởng.

– Chi phí xăng, dầu tỷ lệ với số giờ máy hoạt động.

– Chi phí bảo quản kho tỷ lệ với khối lượng nguyên vật liệu sử dụng.

Qua khảo sát số liệu thực tế, phân tích và đánh giá có các kết quả sau:

– Định phí sản xuất chung : 130.000.000 đ/tháng.

– Phân biến phí :

Số giờ lao động trực tiếp (X_1) 9,6 h (b_1)

Số giờ máy hoạt động (X_2) 7,2 h (b_2)

Lượng nguyên vật liệu sử dụng (X_3) 1,2 kg (b_3)

Vậy công thức dự đoán chi phí sản xuất chung của phân xưởng 2 có dạng :

$$Y_{CPSX} = 130.000.000 + 9,6X_1 + 7,2X_2 + 1,2X_3$$

Hãy dự đoán chi phí sản xuất chung cho tháng tới khi biết :

- Số giờ lao động trực tiếp : 5.000 h

- Số giờ máy hoạt động: 3.500 h

- Khối lượng vật liệu sử dụng : 12.000 kg

Từ đây ta xác định được chi phí sản xuất chung của tháng tới là : 217.600.000đ

d) Phương pháp đồ thị phân tán

Phương pháp này cần phải nghiên cứu quan hệ giữa chi phí hỗn hợp với quy mô hoạt động trong các kỳ khác nhau, từ đó minh họa các kết quả trên đồ thị để xác định phương trình dự đoán chi phí có dạng $Y = a + bX$. Quá trình thực hiện thường theo các bước sau:

– Vẽ trục oy biểu diễn đường chi phí hỗn hợp, trục ox biểu diễn mức độ hoạt động, căn cứ vào n phần tử quan sát thực nghiệm thống kê, vẽ các điểm trên đồ thị biểu diễn hoạt động tạo ra chi phí hỗn hợp tương ứng.

– Dùng một đường thẳng nằm trong giữa các điểm đã vẽ ở bước trên. Đường này cắt trục oy tại điểm a, đó là định phí của hoạt động.

– Sau khi xác định được định phí, ta xác định biến phí thông qua hệ số b.

$$b = (Y - a)/x$$

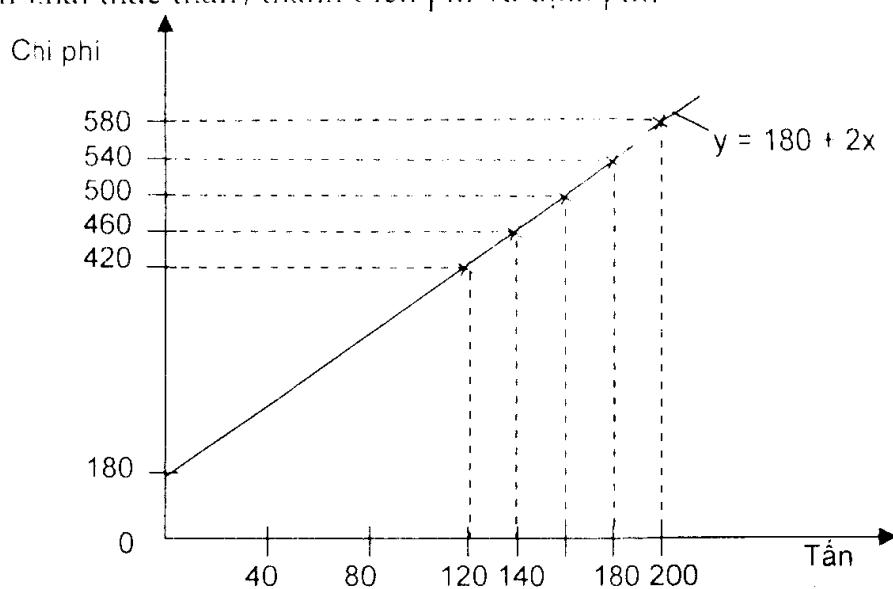
Từ đó ta xác định được phương trình dự đoán chi phí hỗn hợp có dạng :

$$Y_{CPHH} = a + bx$$

Ví dụ: Tại phân xưởng 3 của Công ty than Vàng Danh đang nghiên cứu để xây dựng phương trình dự đoán chi phí khai thác than quan hệ với số tấn than được khai thác. Kết quả nghiên cứu 6 tháng cuối năm N như sau :

Tháng	Chi phí khai thác than (triệu đồng)	Số tấn than thành phẩm (tấn)
7	500	160
8	420	120
9	460	140
10	520	170
11	540	180
12	580	200

Yêu cầu: Áp dụng phương pháp đồ thị phân tán để tách chi phí hỗn hợp (Chi phí khai thác than) thành biến phí và định phí.



Sơ đồ 2.6. Phương pháp đồ thị phân tán

Căn cứ vào đồ thị ta xác định được $a = 180$ triệu đồng đó là định phí cho mỗi tháng.

Biến phí cho 1 tấn than là $b = (420 - 180)/120 = 2$ triệu/tấn

2.4. PHÂN LOẠI CHI PHÍ ĐỂ ĐÁNH GIÁ HÀNG TỒN KHO VÀ XÁC ĐỊNH LỢI NHUẬN CỦA DOANH NGHIỆP

2.4.1. Các tiêu thức phân loại chi phí

Để xác định hàng tồn kho và lợi nhuận của doanh nghiệp sau những kỳ hoạt động, kế toán quản trị thường dựa vào các tiêu thức phân loại chi phí như sau:

a) Căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với kỳ hạch toán, chi phí chia thành:

– *Chi phí kết thúc* đó là các khoản chi phí phát sinh và liên quan trực tiếp tới việc tạo ra thu nhập trong kỳ hạch toán, khoản chi phí này thường ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận trong kỳ của doanh nghiệp mà không ảnh hưởng tới những kỳ tiếp theo. Thuộc chi phí kết thúc thường bao gồm chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, giá vốn hàng bán.

– *Chi phí chưa kết thúc* đó là những khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất hay quá trình mua hàng. Chi phí chưa kết thúc thường liên quan và ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp nhiều kỳ tiếp theo mà không ảnh hưởng tới kỳ hiện tại. Thuộc chi phí này bao gồm chi phí sản phẩm dở dang, hàng hoá, thành phẩm tồn kho, chi phí trả trước. Cách phân chia này giúp các nhà quản trị kinh doanh xác định tương đối chính xác lợi nhuận của doanh nghiệp trong kỳ hạch toán.

b) Căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với các Báo cáo kế toán tài chính, chi phí chia thành 2 dạng:

– *Chi phí thời kỳ* đó là các khoản chi phí phát sinh trong kỳ hạch toán và để tạo ra lợi nhuận của kỳ đó. Chi phí thời kỳ chỉ liên quan tới kỳ hạch toán hiện tại mà không ảnh hưởng tới các kỳ tiếp theo. Thuộc chi phí thời kỳ bao gồm: Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, giá vốn hàng bán. Chi phí thời kỳ thường thuộc các chỉ tiêu của Báo cáo kết quả kinh doanh.

– *Chi phí sản phẩm* đó là các khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất, thu mua hàng hoá. Các khoản chi phí này thường liên quan đến nhiều kỳ kế toán và ảnh hưởng tới lợi nhuận của nhiều kỳ. Thuộc các khoản chi phí này

thường bao gồm: Vật liệu tồn kho, sản phẩm dở dang, chi phí trả trước. Các khoản chi phí này thường thuộc các chỉ tiêu thuộc Bảng cân đối kế toán.

2.4.2. Đánh giá hàng tồn kho

Việc xác định giá trị của hàng hoá, thành phẩm tồn kho là vấn đề rất quan trọng của các nhà quản trị kinh doanh biết được chính xác giá trị của hàng hoá đã tiêu thụ, là thông tin chính xác để lập Báo cáo kế toán tài chính. Như vậy, việc xác định giá trị của hàng tồn kho ảnh hưởng trực tiếp đến việc xác định lợi nhuận của doanh nghiệp lãi hay lỗ.

Giá trị của hàng tồn kho thường được xác định như sau:

$$\text{Giá trị của hàng tồn kho} = \text{Số lượng của hàng tồn kho} \times \text{Đơn giá của hàng tồn kho}$$

Số lượng của hàng tồn kho được xác định trên cơ sở cân, đong, đo, đếm thực tế thông qua kết quả kiểm kê thường xuyên hoặc bất thường. Đơn giá hàng tồn kho được tính theo giá thực tế và có nhiều phương pháp xác định, tùy theo các mặt hàng cụ thể. Trong thực tế các doanh nghiệp thường áp dụng các phương pháp sau để xác định giá vốn của hàng xuất kho:

- Phương pháp thực tế đích danh.
- Phương pháp nhập trước, xuất trước.
- Phương pháp nhập sau, xuất trước.
- Phương pháp bình quân.

Việc lựa chọn mỗi phương pháp cho từng mặt hàng và cho doanh nghiệp của mình là rất quan trọng vì nó ảnh hưởng trực tiếp tới giá vốn xuất kho, tới tổng chi phí trong kỳ và kết quả lãi hay lỗ của doanh nghiệp.

Ví dụ: Tình hình thu mua hàng hoá A của Công ty Thương mại Phát Đạt trong tháng 9 năm N như sau: (đvt: 1.000đ):

Ngày nhập	Số lượng (cái)	Đơn giá ổn định	Đơn giá tăng lên	Đơn giá giảm xuống
1/9	20	100	100	100
10/9	40	100	102	97
25/9	30	100	105	94

Đầu kỳ không có hàng tồn kho, cuối kỳ hàng tồn kho là 20 cái.

Yêu cầu : Xác định giá trị hàng hoá A tồn kho và tiêu thụ trong kỳ theo 3 phương pháp: Nhập trước – xuất trước, nhập sau – xuất trước, bình quân cả kỳ trong cả 3 trường hợp giá ổn định, giá biến động tăng, giá biến động giảm.

Bài giải:

Từ số liệu ở trên ta có thể tính toán và xác định giá vốn của hàng hoá A xuất kho và tồn kho theo 3 phương pháp và 3 trường hợp như sau:

Chỉ tiêu	Phương pháp nhập trước – xuất trước	Phương pháp nhập sau – xuất trước	Phương pháp bình quân cả kỳ
1. Mức giá ổn định			
– Giá trị hàng hoá A tồn kho cuối kỳ	2.000	2.000	2.000
– Giá trị hàng hoá A xuất kho trong kỳ	7.000	7.000	7.000
2. Mức giá tăng lên			
– Giá trị hàng hoá A tồn kho cuối kỳ	2.100	2.000	2.051
– Giá trị hàng hoá A xuất kho trong kỳ	7.130	7.230	7.179
3. Mức giá giảm xuống			
– Giá trị hàng hoá A tồn kho cuối kỳ	1.880	2.000	1.993
– Giá trị hàng hoá A xuất kho trong kỳ	6.820	6.700	6.767

Từ kết quả của bảng trên, ta có những nhận xét sau:

- Khi mức giá ổn định, các phương pháp tính giá đều cho cùng một kết quả.
- Khi mức giá theo hướng tăng, phương pháp nhập sau – xuất trước cho giá vốn tiêu thụ trong kỳ cao nhất, giá hàng tồn kho cuối kỳ thấp nhất, do vậy lợi nhuận trong kỳ thấp nhất.
- Khi mức giá theo hướng giảm, phương pháp nhập sau – xuất trước cho giá vốn tiêu thụ trong kỳ thấp nhất, giá hàng tồn kho cuối kỳ cao nhất, do vậy lợi nhuận trong kỳ cao nhất.

Từ kết quả phân tích trên cho thấy: việc lựa chọn phương pháp xác định giá vốn hàng xuất kho rất quan trọng trong việc xác định giá thực tế hàng tồn kho và lợi nhuận của doanh nghiệp. Đó cũng chính là hệ thống thông tin quan trọng để đưa ra các quyết định điều hành doanh nghiệp theo các mục tiêu khác nhau. Tuy nhiên để đảm bảo tương đối chính xác chi phí và lợi nhuận trong kỳ, khi kế toán lựa chọn phương pháp xác định giá vốn hàng xuất kho cần căn cứ vào các tiêu chuẩn sau:

- Đặc điểm thương phẩm học của mặt hàng tồn kho.
- Yêu cầu thông tin kế toán của các nhà quản trị.
- Trình độ của các nhân viên kế toán và điều kiện vật chất để thực hiện công tác kế toán.

2.4.3. Xác định lợi nhuận của doanh nghiệp

Việc xác định lợi nhuận và hàng tồn kho có quan hệ mật thiết với nhau trong quá trình hoạt động của kế toán quản trị. Các tiêu thức phân loại chi phí khác nhau giúp cho kế toán và các đối tượng có liên quan nhìn nhận một yếu tố chi phí phát sinh ở mọi góc độ. Chính vì vậy cách nhận dạng chi phí khác nhau cũng tạo ra các kết quả lợi nhuận khác nhau.

Ví dụ: Công ty TNHH Phát triển nhanh mới thành lập và đi vào hoạt động được 6 tháng rất khả quan. Kết quả hoạt động kinh doanh 6 tháng đầu năm của Công ty bị lỗ theo Báo cáo kết quả kinh doanh ngày 30/6/N. Giám đốc của Công ty nghi ngờ Báo cáo kết quả kinh doanh do kế toán viên thiếu kinh nghiệm lập.

Báo cáo kết quả kinh doanh chi tiết 6 tháng như sau (đvt: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Doanh thu tiêu thụ	500.000
2. Các khoản chi phí	521.000
a) Tiền lương của nhân viên quản lý	20.000
b) Tiền lương của nhân viên bán hàng	14.000
c) Tiền thuê máy móc, phương tiện sản xuất	26.000
d) Tiền mua nguyên vật liệu	176.000
e) Tiền khấu hao thiết bị bán hàng	14.000
f) Tiền bảo hiểm máy móc thiết bị sản xuất	6.000
g) Tiền chi phí dịch vụ mua ngoài doanh nghiệp	30.000
h) Chi phí nhân công trực tiếp	80.000
i) Tiền lương quản lý phân xưởng	82.000
k) Tiền khấu hao TSCĐ cho sản xuất	56.000
l) Chi phí bảo trì phân xưởng	9.000
n) Chi phí quảng cáo	8.000
3. Lợi nhuận trong kỳ	- 21.000

Sau khi xem xét Báo cáo kết quả kinh doanh chi tiết, Giám đốc không thoả mãn với kết quả này và yêu cầu kế toán kiểm tra lại Báo cáo kết quả kinh doanh và cho biết một số thông tin khác có liên quan tới hoạt động như sau :

Tiền thuê phương tiện và chi phí bảo hiểm tài sản được sử dụng cho 12 tháng, chi phí quảng cáo dự kiến phân bổ cho 24 tháng.

Giá trị hàng tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ được xác định như sau :

Chỉ tiêu	Đầu kỳ	Cuối kỳ
1. Nguyên vật liệu tồn kho	10.200	20.200
2. Sản phẩm dở dang	36.000	54.000
3. Thành phẩm tồn kho	18.000	34.000

Yêu cầu:

1. Xác định chi phí theo khoản mục.
2. Lập lại Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng hoạt động.
3. Nhận xét về hai phương pháp lập Báo cáo kết quả kinh doanh.

Bài giải:

1. Xác định chi phí theo khoản mục.

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ($1 = a + b - c$)	166.000
a) Vật liệu tồn đầu kỳ	10.200
b) Vật liệu mua trong kỳ	176.000
c) Vật liệu tồn cuối kỳ	20.200
2. Chi phí nhân công trực tiếp	80.000
3. Chi phí sản xuất chung	163.000
a) Tiền thuê phương tiện	13.000
b) Lương nhân viên phân xưởng	82.000
c) Khấu hao TSCĐ cho sản xuất	56.000
d) Chi phí bảo hiểm tài sản sản xuất	3.000
e) Chi phí bảo trì phân xưởng	9.000
4. Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ ($4 = 1 + 2 + 3$)	409.000

5. Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ	36.000
6. Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ	54.000
7. Tổng giá thành sản xuất hoàn thành	391.000
8. Thành phẩm tồn kho đầu kỳ	18.000
9. Thành phẩm tồn kho cuối kỳ	34.000
10. Thành phẩm tiêu thụ trong kỳ	375.000
11. Chi phí bán hàng	30.000
a) Lương nhân viên bán hàng	14.000
b) Khấu hao thiết bị bán hàng	14.000
c) Chi phí quảng cáo	2.000
12. Chi phí quản lý doanh nghiệp	50.000
a) Lương nhân viên quản lý	20.000
b) Chi phí dịch vụ mua ngoài	30.000
13. Tổng chi phí trong kỳ (13 = 10 + 11 + 12)	455.000
14. Tổng doanh thu	500.000
15. Lợi nhuận (15 = 14 - 13)	45.000

2. Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng hoạt động.

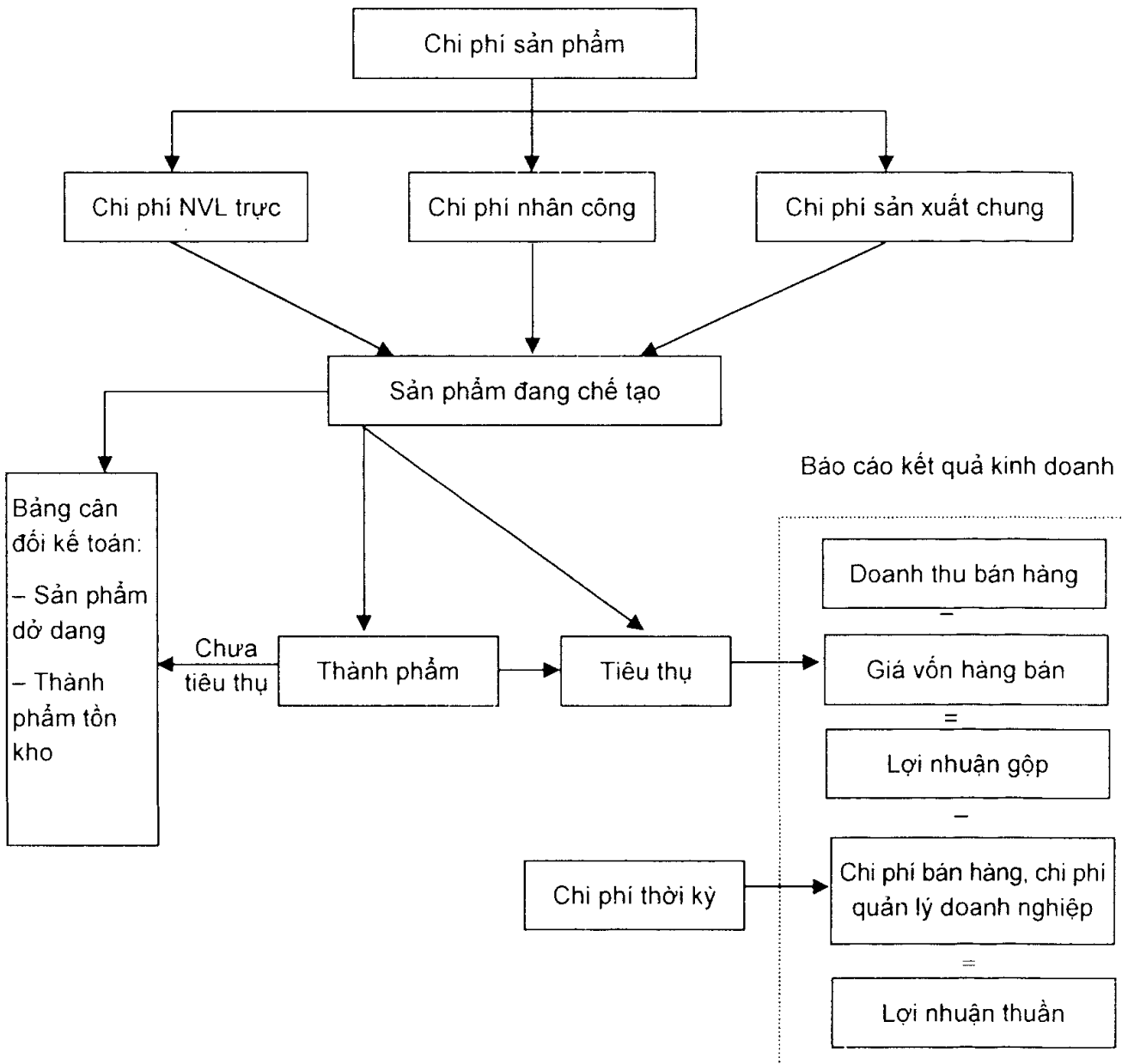
Chi tiêu	Số tiền
1. Doanh thu tiêu thụ	500.000
2. Giá vốn hàng bán	375.000
3. Lợi nhuận gộp	125.000
4. Chi phí bán hàng	30.000
5. Chi phí quản lý doanh nghiệp	50.000
6. Lợi nhuận trước thuế	45.000
7. Chi phí thuế TNDN (25%)	11.250
8. Lợi nhuận sau thuế	33.750

3. Nhận xét về hai phương pháp lập Báo cáo kết quả kinh doanh:

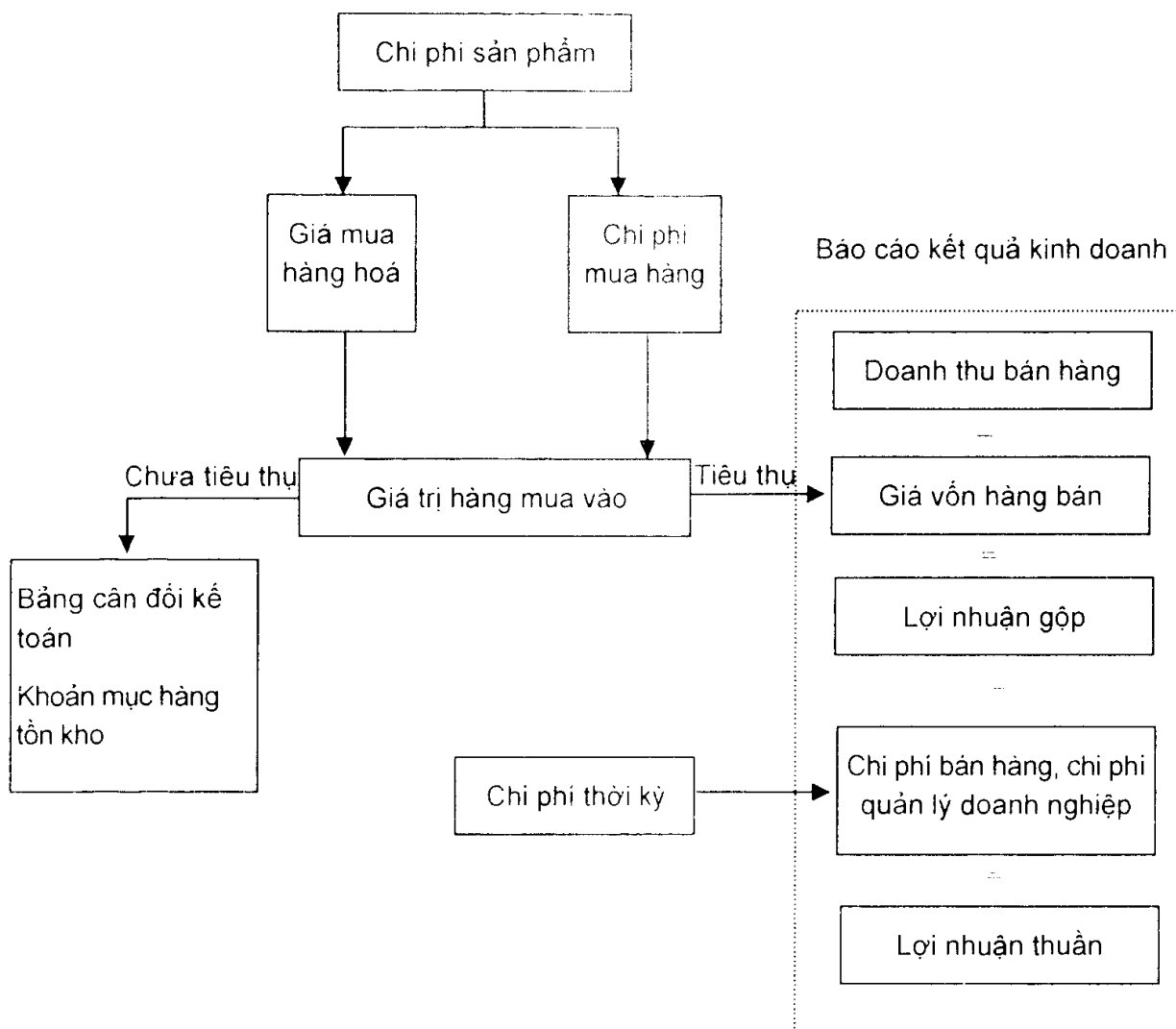
... Phương pháp lập Báo cáo kết quả kinh doanh ban đầu của kế toán viên thiếu chính xác vì có các khoản chi phí liên quan đến nhiều kỳ mà kế toán xác

định cả vào một kỳ. Mặt khác, kế toán chưa quan tâm tới các thông tin về hàng tồn kho; chi phí sản phẩm dở dang do vậy dẫn tới xác định kết quả kinh doanh thiếu chính xác.

– Phương pháp lập Báo cáo kết quả kinh doanh mới có độ chính xác cao hơn vì phân chia chi phí theo khoản mục, quan tâm tới các thông tin về sản phẩm dở dang đầu kỳ và cuối kỳ, phân bổ chính xác các khoản chi phí có liên quan tới hoạt động trong kỳ.



Sơ đồ 2.7. Phương pháp phân loại chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ (Áp dụng cho doanh nghiệp sản xuất)



Sơ đồ 2.8. Phương pháp phân loại chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ
(Áp dụng cho doanh nghiệp thương mại)

2.5. CÁC TIÊU THỨC PHÂN LOẠI CHI PHÍ KHÁC

Ngoài các tiêu thức phân loại chi phí như đã trình bày trên, trong thực tiễn của hoạt động kinh doanh còn áp dụng nhiều tiêu thức phân loại khác. Tất cả các tiêu thức đều chung một mục đích đối với nhà quản trị đó là kiểm soát chặt sự phát sinh của chi phí, cơ sở để giảm chi phí tối thiểu và đạt được lợi nhuận tối đa.

2.5.1. Căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với đối tượng chịu chi phí

Theo căn cứ này chi phí chia thành 2 dạng: Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp:

– *Chi phí trực tiếp* đó là các khoản chi phí mà kế toán có thể tập hợp thẳng cho từng đối tượng chịu chi phí. Ví dụ: Vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp...

Một đối tượng chịu chi phí mà có tỷ trọng chi phí trực tiếp cao thì độ chính xác của chi tiêu giá thành sản phẩm, kết quả kinh doanh của các đối tượng càng cao.

– *Chi phí gián tiếp* đó là các khoản chi phí mà kế toán không thể tập hợp thẳng cho các đối tượng chịu chi phí, do vậy đối với từng yếu tố chi phí gián tiếp kế toán phải phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí. Ví dụ: Tiền lương của nhân viên phân xưởng... Độ chính xác của chi phí gián tiếp cần phân bổ còn phụ thuộc vào tiêu thức phân bổ. Tiêu thức phân bổ phải lựa chọn cho phù hợp và thường dựa vào những căn cứ khoa học như: Thuận tiện cho việc tính toán, thống nhất cả kỳ hạn toán, có tính đại diện cao cho chi phí gián tiếp cần phân bổ.

2.5.2. Căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với mức độ kiểm soát của các nhà quản trị

Theo căn cứ này thì chi phí chia thành 2 dạng: Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

– *Chi phí kiểm soát được* đó là các khoản chi phí phát sinh trong phạm vi quyền của các nhà quản trị đối với các khoản chi phí đó. Như vậy, đối với các nhà quản trị cao có phạm vi quyền hạn rộng rãi đối với chi phí hơn các nhà quản trị thấp.

– *Chi phí không kiểm soát được* đó là các khoản chi phí phát sinh ngoài phạm vi kiểm soát của các cấp quản trị doanh nghiệp.

2.5.3. Căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với các quyết định kinh doanh

Theo căn cứ này chi phí chia thành nhiều dạng: Chi phí cơ hội, chi phí chìm, chi phí không chênh lệch, chi phí tránh được và chi phí không tránh được.

*** Chi phí cơ hội**

Trong thực tiễn kinh doanh của các doanh nghiệp hầu như các khoản chi phí phát sinh đều được ghi nhận vào hệ thống sổ kế toán. Tuy nhiên có những loại chi phí rất quan trọng thường tồn tại bên cạnh các nhà quản trị trong việc đưa ra quyết định nhưng không được ghi vào sổ kế toán đó chính là chi phí cơ hội.

Chi phí cơ hội đó là lợi ích bị mất đi vì chọn phương án và hành động này thay cho phương án và hành động khác.

Ví dụ: Nhà quản trị kinh doanh X có số vốn là 100 tỷ đồng anh ta sẽ có các phương án lựa chọn nhằm thu lợi nhuận từ số vốn đó. Thứ nhất, anh ta mang số vốn đầu tư vào hoạt động kinh doanh với mức lợi nhuận 1 năm là 20%, sau một

năm mức lợi nhuận thu được là 20 tỷ. Thứ hai, anh ta mang số tiền đó gửi tiết kiệm ngân hàng với lãi suất 21%/năm. Sau một năm mức lãi thu về là 21 tỷ. Như vậy, mức lợi nhuận của 2 phương án đầu tư chính là chi phí cơ hội khi nhà quản trị X lựa chọn phương án này và bỏ đi phương án khác.

* Chi phí chênh lệch

Các nhà quản trị thường thực hiện chức năng đưa ra quyết định, do vậy thường so sánh nhiều phương án kinh doanh khác nhau để thấy được sự khác biệt giữa các phương án là cơ sở đưa ra quyết định hàng ngày.

Chi phí chênh lệch đó là các khoản chi phí có ở phương án này nhưng chỉ có một phần hoặc không có ở phương án khác. Chi phí chênh lệch có thể là biến phí hay định phí hoặc chi phí hỗn hợp.

Ví dụ: Tình hình về chi phí, doanh thu và kết quả của 2 phương án mà nhà quản trị X đang phân tích để lựa chọn một phương án tối ưu như sau:

Chỉ tiêu	Phương án 1	Phương án 2	Chênh lệch
1. Doanh thu	1.200	1.000	200
2. Giá vốn hàng bán	800	750	50
3. Chi phí bán hàng	100	50	50
4. Chi phí quản lý doanh nghiệp	150	100	50
5. Tổng chi phí	1.050	900	150
6. Lợi nhuận	150	100	50

Phương án 1 so với phương án 2:

- Doanh thu tăng thêm 200 triệu đồng.
- Chi phí tăng thêm 150 triệu đồng.
- Lợi nhuận tăng thêm 50 triệu đồng.

Do vậy chọn phương án 1 vì lợi nhuận cao hơn phương án 2 là 50 triệu đồng.

* Chi phí chìm

Chi phí chìm là những khoản chi phí mà doanh nghiệp vẫn phải chịu mặc dù các nhà quản trị chọn bất kỳ một phương án kinh doanh nào. Thông thường chi phí chìm không thích hợp cho việc ra quyết định kinh doanh vì thông tin không có tính chênh lệch.

Ví dụ 1: Một nhà quản trị kinh doanh bỏ ra số tiền 100 tỷ cho việc thuê mặt

bằng cơ sở sản xuất. Khoản chi phí này doanh nghiệp vẫn phải chịu khi nhà quản trị chọn bất kỳ phương án hoạt động sản xuất nào.

Ví dụ 2: Công ty HBB có khả năng ký kết hợp đồng với 4 công ty (CT). Do điều kiện tài chính có hạn, công ty chỉ được phép lựa chọn 1 trong 4 CT. Hãy tiến hành phân tích chi phí để lựa chọn hợp đồng sẽ ký kết. Biết các thông tin về chi phí, doanh thu với các CT như sau:

(đvt: ngàn đồng)

Chỉ tiêu	CT 1	CT 2	CT 3	CT 4
1. Doanh thu	4.000.000	6.000.000	5.000.000	8.000.000
2. Chi phí	3.600.000	5.400.000	4.300.000	6.160.000

Bài giải

Chỉ tiêu	CT 1	CT 2	CT 3	CT 4
1. Doanh thu	4.000.000	6.000.000	5.000.000	8.000.000
2. Chi phí	3.600.000	5.400.000	4.300.000	6.160.000
3. Lợi nhuận	400.000	600.000	700.000	840.000
4. Chi phí cơ hội	840.000	840.000	840.000	700.000
5. Kết quả	- 360.000	- 360.000	- 140.000	140.000

Nhận xét: Qua bảng tính trên, ta thấy khi xét đến chi phí cơ hội thì: với CT 1, 2, 3 thì chi phí cơ hội là lợi nhuận của CT 4 và chi phí cơ hội của CT 4 là lợi nhuận của CT 3. Khi đã tính cả chi phí cơ hội thì CT 4 vẫn đạt mức lợi nhuận cao nhất, vì vậy, doanh nghiệp nên ký kết hợp đồng với CT 4.

** Chi phí tránh được và chi phí không tránh được*

Chi phí tránh được đó là các khoản chi phí mà các nhà quản trị kinh doanh có thể giảm được khi thực hiện các quyết định kinh doanh tối ưu. Còn chi phí không tránh được đó là các khoản chi phí cho dù nhà quản trị lựa chọn phương án nào thì vẫn cứ phải chịu.

Ví dụ: Báo cáo kết quả kinh doanh của Cửa hàng 1 thuộc Công ty thương mại Phát Đạt quý 1/N như sau:

(dvt: triệu đồng)

Chi tiêu	Số tiền
1. Doanh thu	1.000
2. Biến phí	800
3. Số dư đảm phí	200
4. Định phí	230
a) Lương nhân viên	150
b) Tiền thuê diện tích mặt bằng	30
c) Định phí khác	50
5. Lợi nhuận	- 30

Căn cứ vào Báo cáo kết quả kinh doanh quý I năm N của cửa hàng ta thấy cửa hàng lỗ 30 triệu đồng, do vậy nhà quản trị cần phải đưa ra quyết định trong tương lai cửa hàng còn tiếp tục kinh doanh nữa không. Để đảm bảo độ chính xác của các quyết định nhà quản trị cần có các thông tin chi tiết về định phí.

Trường hợp cửa hàng ngừng hoạt động thì toàn bộ hệ thống nhân viên nghỉ việc, công ty không phải trả 150 triệu tiền lương hàng quý, đây là chi phí tránh được. Tiền thuê diện tích mặt bằng hàng quý phải trả 30 triệu, khi cửa hàng không hoạt động nhưng hợp đồng thuê 5 năm thì đây thuộc vào chi phí không thể tránh được. Các định phí khác như khấu hao cửa hàng, phương tiện vận chuyển đều là các tài sản cố định của Công ty, do vậy khi cửa hàng không hoạt động, chi phí đó đều thuộc chi phí không thể tránh được. Như vậy, chi phí không thể tránh được lớn hơn mức lỗ của cửa hàng ($80 > 30$), do vậy trong trường hợp Công ty chưa có phương án kinh doanh nào tối ưu thì nên tiếp tục kinh doanh.

TÓM TẮT NỘI DUNG CHƯƠNG

Phân loại chi phí giúp cho các nhà quản trị hiểu được bản chất của các yếu tố chi phí phát sinh từ đó có các biện pháp kiểm soát và giảm chi phí thấp nhất.

Các tiêu thức phân loại chi phí chủ yếu được giới thiệu trong chương bao gồm: Chi phí cố định và chi phí biến đổi được phân loại dựa theo cách ứng xử của chi phí với quy mô hoạt động của tổ chức. Chi phí trực tiếp và gián tiếp được phân loại theo quan hệ của chi phí với các đối tượng chịu chi phí. Các thuật ngữ chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được sử dụng để mô tả khả năng của nhà quản trị trong việc kiểm soát chi phí. Chi phí trong một doanh nghiệp được phân loại dựa trên chức năng hoạt động bao gồm chi phí sản xuất (nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và sản xuất chung) và chi phí ngoài sản xuất (chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp). Thuật ngữ chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ được phân loại dựa trên thời điểm chúng được ghi nhận trên báo cáo kế toán.

Trong khi nghiên cứu về chi phí ta còn tìm hiểu bản chất kinh tế của chi phí. Chi phí cơ hội là lợi ích tiềm năng bị mất đi do việc lựa chọn phương án này và bỏ qua phương án khác. Chi phí chìm là chi phí đã phát sinh trong quá khứ và không ảnh hưởng đến các quyết định hiện tại hoặc tương lai. Khái niệm chi phí chênh lệch đề cập đến sự khác biệt chi phí trong các phương án.

Các phương pháp tách chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí giúp nhà quản trị kiểm soát và dự đoán chi phí trong tương lai cho phù hợp.

BÀI TẬP

Bài tập 2.1.

A- Tài liệu :

Khách sạn Bông Mai có tất cả 300 phòng. vào mùa du lịch các phòng được thuê tháng đạt công suất cao nhất 90%. do vậy chi phí bình quân 150.000 đ/phòng/ngày. Tháng thấp nhất số phòng được thuê chỉ đạt 40%. Tổng chi phí hoạt động của tháng có công suất thấp nhất là 945 triệu đồng, giá thuê phòng/ngày 220.000 đồng trong đó thuế suất thuế GTGT là 10% (Số ngày 1 tháng tính là 30 ngày).

B- Yêu cầu :

1. Dùng phương pháp thích hợp để xây dựng phương trình dự đoán chi phí và gia sử công suất phòng được thuê tháng tới khoảng 60% thì chi phí của khách sạn là bao nhiêu?

2. Xác định mức chi phí bình quân của một phòng/ngày ở 3 mức công suất 40%, 60%, 90% và giải thích sự khác nhau đó.

3. Khách sạn muốn thu nhập thuần sau thuế TNDN là 225 triệu mỗi tháng thì công suất phòng cho thuê là bao nhiêu (thuế suất thuế TNDN là 25%).

4. Lập Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử chi phí trong trường hợp số phòng thuê đạt công suất 90%.

5. Trình bày phương pháp kiểm soát chi phí của doanh nghiệp.

Bài tập 2.2.

A- Tài liệu :

Công ty X sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm có các phương trình dự đoán chi phí trong tháng 3 năm N như sau (đvt: 1.000 đ):

Phương trình dự đoán giá vốn hàng bán có dạng :

$$y = 0.6x$$

Phương trình dự đoán chi phí quản lý doanh nghiệp có dạng :

$$y = 50.000 + 0.1x$$

Phương trình dự đoán chi phí bán hàng có dạng :

$$y = 30.000 + 0.05x \quad (x \text{ là doanh thu tiêu thụ sản phẩm})$$

Giá bán đơn vị sản phẩm: 1.000.

B – Yêu cầu :

1. Hãy lập Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử chi phí trong tháng 4 năm N khi dự kiến doanh thu tiêu thụ tháng 4 là 500.000.000 đ. Cho biết doanh thu hoà vốn, doanh thu an toàn, tỷ lệ doanh thu an toàn, độ lớn đòn bẩy kinh doanh. Giải thích ý nghĩa của độ lớn đòn bẩy kinh doanh ?

2. Căn cứ vào độ lớn của đòn bẩy kinh doanh, khi doanh thu tăng thêm 20% thì mức lợi nhuận thuần tăng bao nhiêu ?

3. Xác định mức định phí bình quân của một sản phẩm tại tháng công ty có doanh thu tiêu thụ cao nhất 800 triệu đồng và thấp nhất 500 triệu đồng, cho nhận xét ?

4. Công ty muốn lợi nhuận thuần sau thuế TNDN là 750 triệu mỗi tháng thì phải đạt doanh thu tiêu thụ bao nhiêu (thuế suất thuế TNDN 25%).

5. Với doanh thu tiêu thụ ở tháng thấp nhất, công ty đạt sản lượng tiêu thụ 500 sản phẩm. Hãy xác định sản lượng hoà vốn, vẽ đồ thị hoà vốn, lợi nhuận đạt được.

Bài tập 2.3.

A– Tài liệu :

Có tài liệu chi phí của Công ty X trong kỳ như sau: (đvt: triệu đồng).

1. Nguyên vật liệu tồn kho đầu kỳ: 300, tồn kho cuối kỳ: 240.

2. Nguyên vật liệu mua trong kỳ: 2 800.

3. Chi phí nhân công trực tiếp sản xuất : 350.

4. Chi phí dụng cụ sản xuất : 48.

5. Chi phí khấu hao tài sản cố định : 120.

6. Chi phí dịch vụ mua ngoài dùng cho sản xuất : 240.

7. Chi phí quản lý doanh nghiệp : 320.

8. Chi phí bán hàng trong kỳ : 142.

9. Doanh thu tiêu thụ : 5.400

10. Thành phẩm tồn kho đầu kỳ : 150, tồn kho cuối kỳ : 360.

1 1. Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ : 240, dở dang cuối kỳ : 320.

B- Yêu cầu :

1. Lập bảng kê chi phí sản xuất theo khoản mục ?
2. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng hoạt động ?
3. Giả sử kỳ này doanh nghiệp sản xuất hoàn thành 1.000 sản phẩm, kỳ tới doanh nghiệp dự kiến sản xuất hoàn thành 1.200 sản phẩm khi đó chi phí của mỗi đơn vị sản phẩm thay đổi như thế nào ?

Bài tập 2.4.**A – Tài liệu :**

Chi phí sản xuất chung của 1 phân xưởng ở tháng 1 gồm 3 yếu tố cơ bản (đvt: 1.000 đ):

- Chi phí nhân viên phân xưởng : 10.000 (Định phí).
- Chi phí vật liệu, nhiên liệu : 8.000 (Biến phí).
- Chi phí hỗn hợp chủ yếu là dịch vụ mua ngoài :12.000.

Chi phí sản xuất chung được theo dõi ở sổ kế toán 6 tháng như sau :

Tháng	Số giờ máy	Tổng chi phí sản xuất chung
1	10.000	30.000
2	12.500	35.260
3	11.700	32.420
4	13.000	36.000
5	10.900	31.520
6	10.400	31.020

B – Yêu cầu :

1. Xác định chi phí dịch vụ mua ngoài của tháng có chi phí cao nhất?
2. Sử dụng phương pháp thích hợp để xây dựng phương trình dự đoán chi phí dịch vụ mua ngoài ?
3. Ở mức hoạt động 12.000 giờ thì chi phí sản xuất chung là bao nhiêu?

Chương 3

CÁC PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ SẢN XUẤT SẢN PHẨM, DỊCH VỤ

Xác định chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm có ý nghĩa quan trọng đối với các nhà quản trị trong việc đưa ra mọi quyết định kinh doanh. Mặt khác đây là nội dung quan trọng của các chuyên gia kế toán trong tất cả mọi loại hình doanh nghiệp. Mục đích xác định chi phí nhằm cung cấp thông tin về giá thành đơn vị sản phẩm, dịch vụ cần thiết cho nhà quản trị để điều hành các hoạt động sản xuất kinh doanh như:

- Định giá bán sản phẩm cho phù hợp với thị trường nhằm tối đa hoá lợi nhuận và đảm bảo được sự cạnh tranh phát triển bền vững.
- Định giá hàng tồn kho cuối kỳ có căn cứ để lập kế hoạch thu mua hàng tồn kho cho phù hợp.
- Xác định kết quả tiêu thụ sản phẩm, dịch vụ và kết quả kinh doanh trong các bộ phận và toàn doanh nghiệp một cách chính xác.
- Ứng xử các tình huống và đưa ra các quyết định hàng ngày.

Xuất phát từ đặc điểm kinh doanh của các doanh nghiệp khác nhau, do vậy nhiều khoản chi phí phát sinh cũng khác nhau, phương pháp tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cũng khác nhau. Trong thực tế các doanh nghiệp thường vận dụng một trong hai hệ thống phương pháp xác định chi phí dưới đây:

* *Phương pháp xác định chi phí truyền thống.* Theo hệ thống phương pháp này thường bao gồm phương pháp xác định chi phí theo công việc (hay gọi là đơn đặt hàng), ghi chép lại một cách chi tiết thông tin của từng sản phẩm riêng biệt hoặc từng nhóm nhỏ sản phẩm tương tự như nhau.

Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất (theo công nghệ), theo từng phân xưởng sản xuất khi sản phẩm được chuyển từ phân xưởng sản xuất này qua phân xưởng sản xuất khác.

* *Phương pháp xác định chi phí hiện đại.* Hệ thống phương pháp này thường bao gồm phương pháp xác định chi phí theo hoạt động, xác định chi phí theo mục tiêu.

3.1. PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ TRUYỀN THỐNG

3.1.1. Phương pháp xác định chi phí theo công việc (đơn đặt hàng)

3.1.1.1. Đối tượng vận dụng phương pháp xác định chi phí theo công việc

Phương pháp xác định chi phí theo công việc thường được vận dụng tại các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh sản phẩm dịch vụ theo đơn đặt hàng, quy trình công nghệ sản xuất khép kín. Để áp dụng phương pháp này thì sản phẩm thường có những đặc điểm dưới đây:

- Sản phẩm thường mang tính chất đơn chiếc, do sản xuất theo đơn đặt hàng của khách, ví dụ: bưu thiếp, công trình xây dựng ...
- Sản phẩm thường có giá trị cao, ví dụ: kim loại quý, đá quý, máy bay, tàu biển
- Giá bán sản phẩm được xác định trước khi sản xuất theo hợp đồng đã ký kết.
- Sản phẩm thường có kích thước lớn, gắn liền với các yêu cầu kỹ thuật, tính thẩm mỹ và thường thông qua bán thiết kế kỹ thuật, dự toán chi phí, ví dụ: Công trình xây dựng, đồ gỗ làm theo đơn đặt hàng của khách ...

Tóm lại, phương pháp xác định chi phí theo công việc được áp dụng cho những sản phẩm thực hiện theo đơn đặt hàng và theo yêu cầu của từng khách hàng riêng biệt. Sản phẩm dễ nhận diện, có giá trị cao, và có kích thước lớn.

3.1.1.2. Nội dung và quá trình tập hợp chi phí theo công việc

Để tập hợp chính xác và đúng đối tượng chi phí theo công việc, kế toán cần phải nắm chắc được trình tự công việc phải thực hiện:

Căn cứ vào nhu cầu của khách hàng về đơn đặt hàng cho doanh nghiệp thông qua các đặc điểm chi tiết của sản phẩm, dịch vụ. Từ đó doanh nghiệp mới dự toán tài chính cho đơn đặt hàng và đưa ra quyết định giá bán cho phù hợp.

Thông thường mỗi sản phẩm gồm ba khoản mục chi phí sản xuất chủ yếu sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

- Chi phí nhân công trực tiếp.
- Chi phí sản xuất chung hay còn gọi là chi phí phân xưởng, đội sản xuất.

Theo phương pháp tập hợp chi phí theo công việc đối tượng được tập hợp chi phí là sản phẩm hay đơn đặt hàng của khách. Từ các chứng từ kế toán chi phí, kế toán tập hợp theo các đối tượng sản phẩm hay đơn đặt hàng.

Theo mô hình này, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được xác định trên cơ sở phiếu xuất kho nguyên vật liệu hoặc các chứng từ mua trực tiếp của người bán khi vật liệu sử dụng trực tiếp không qua nhập kho. Chi phí nhân công trực tiếp được xác định dựa trên bảng chấm công của công nhân hoặc phiếu giao nhận sản phẩm, hợp đồng giao khoán công việc. Chi phí sản xuất chung được xác định theo mức phân bổ dự toán, mức phân bổ chi phí sản xuất chung thường được xác định như sau:

Mức phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính cho đơn đặt hàng 1 (ĐDH 1).

$$\text{Hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng mức hoạt động chung ước tính}}$$

$$\text{Mức phân bổ ước tính cho từng công việc (ĐDH 1)} = \text{Hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung} \times \text{Mức hoạt động ước tính chung của từng công việc (ĐDH1)}$$

Tất cả các chi phí sản xuất được tập hợp vào phiếu chi phí công việc hoặc đơn đặt hàng. Như vậy, phiếu chi phí công việc hoặc đơn đặt hàng là một chứng từ chi tiết dùng để tổng hợp các chi phí sản xuất phát sinh khi đơn đặt hàng được thực hiện. Phiếu tập hợp chi phí sẽ được lưu tại phân xưởng sản xuất trong quá trình sản xuất, sau đó là căn cứ để tính tổng giá thành sản phẩm, dịch vụ hoàn thành trong kỳ. Thông thường phiếu tập hợp chi phí theo công việc thường có mẫu sau:

PHIẾU TẬP HỢP CHI PHÍ THEO CÔNG VIỆC

Tên doanh nghiệp : Công ty X

Bộ phận thực hiện: Phân xưởng 2

Tên khách hàng : Công ty A

Ngày đặt hàng: 10/06/N

Loại sản phẩm : Sản phẩm B

Ngày bắt đầu sản xuất: 15/06/N

Số đơn đặt hàng: 20

Ngày giao hàng: 15/07/N

Số lượng sản xuất: 100 sản phẩm

Ngày tắt toán hợp đồng: 16/07/N

Nguyên liệu trực tiếp			Nhân công trực tiếp			Mức phân bổ ước tính chi phí sản xuất chung	
Ngày, tháng	Số phiếu xuất kho	Số tiền	Ngày, tháng	Phiếu theo dõi lao động số	Số tiền	Căn cứ phân bổ	Số tiền
15/06	200	5.000.000	15/06	300	900.000	Nguyên vật liệu trực tiếp	1.200.000
10/07	205	7.000.000	10/07	306	1.100.000		
Cộng		12.000.000	Cộng		2.000.000	Cộng	1.200.000

Nơi giao hàng: Tại phân xưởng 2

Phần do bộ phận kế toán ghi:

Giá bán chưa thuế GTGT : 20.000.000

Chi phí sản xuất: 15.200.000

Nguyên liệu trực tiếp: 12.000.000

Lao động trực tiếp: 2.000.000

Sản xuất chung: 1.200.000

Lợi nhuận gộp: 4.800.000

Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp ước tính: 1.200.000

Lợi nhuận ước tính : 3.600.000

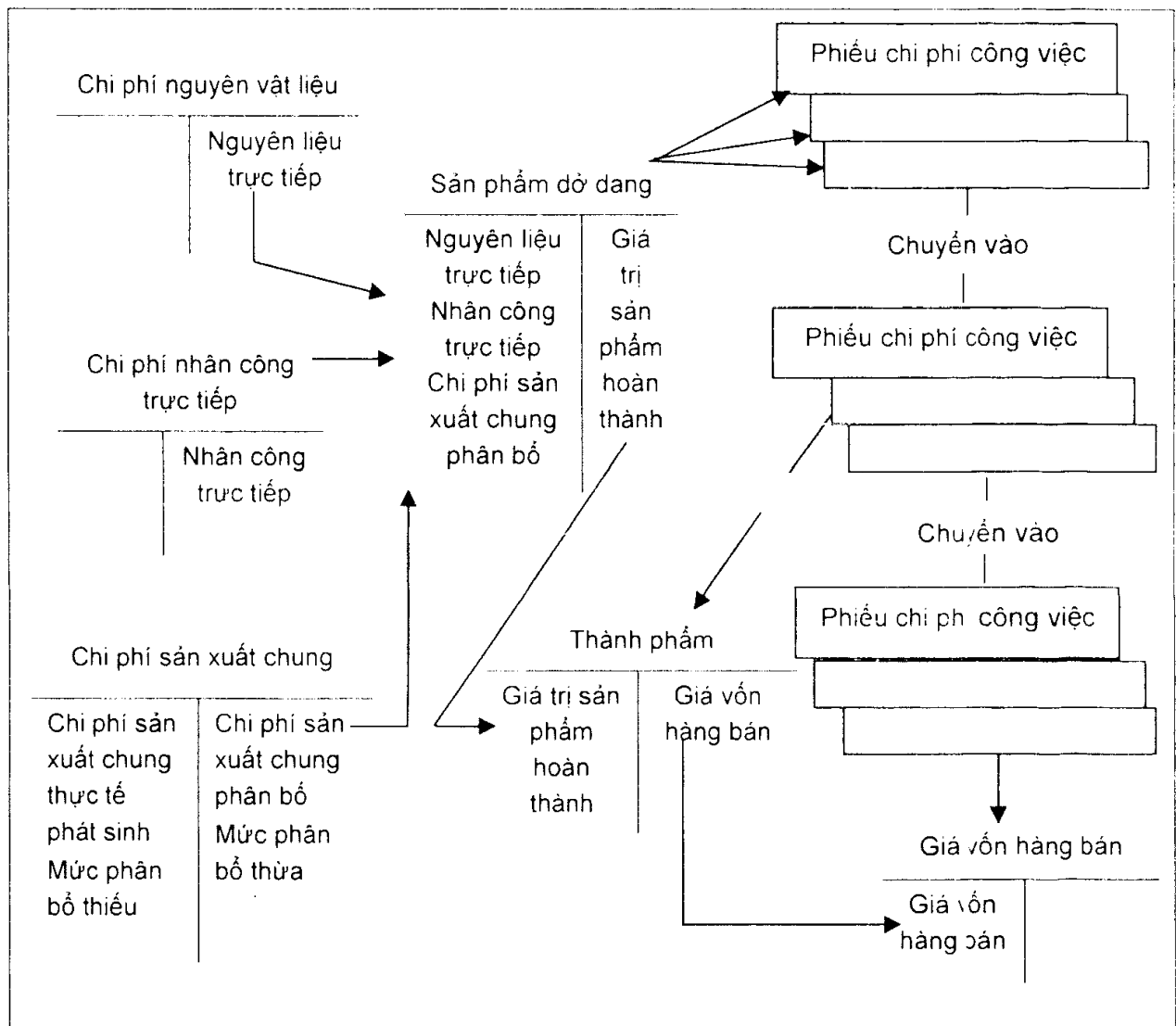
Phiếu xuất kho nguyên vật liệu là căn cứ để tập hợp chi phí vật liệu chính, phụ cho từng đơn đặt hàng.

Phiếu theo dõi lao động, giao nhận sản phẩm, hợp đồng giao khoán công việc là căn cứ để xác định chi phí nhân công trực tiếp cho từng đơn đặt hàng.

Mức phân bổ ước tính của chi phí sản xuất chung. Chi phí sản xuất chung thường là các khoản chi phí hỗn hợp vừa mang tính chất định phí, vừa mang tính chất biến phí và phát sinh từ khi phân xưởng bước vào sản xuất cho tới khi phân xưởng kết thúc quá trình sản xuất. Do vậy xác định chi phí sản xuất chung cho một đơn vị sản phẩm khó chính xác trong giai đoạn đầu tiên vì thế ta thường phân bổ theo chi phí ước tính sau đó điều chỉnh.

3.1.1.3. Quá trình phản ánh chi phí vào sổ kế toán

Cùng với sự vận động của chứng từ và việc tập hợp chi phí vào phiếu chi phí của từng đơn đặt hàng độc lập, chi phí còn được bộ phận kế toán phản ánh vào các tài khoản có liên quan. Sơ đồ hạch toán chi phí theo công việc được trình bày dưới đây:



Phương pháp tập hợp chi phí theo công việc sử dụng các tài khoản sau đây để phản ánh chi phí sản xuất từ khi phát sinh cho đến khi hoàn thành.

– Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

– Chi phí nhân công trực tiếp.

– Chi phí sản xuất chung.

– Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang và tài khoản “Thành phẩm” để phản ánh giá trị hoàn thành; tài khoản “giá vốn hàng bán” để phản ánh giá vốn của thành phẩm tiêu thụ ngay.

Về nguyên tắc, chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công trực tiếp, và mức phân bổ chi phí sản xuất chung được hạch toán trực tiếp vào tài khoản “sản phẩm dở dang”. Đồng thời các khoản chi phí này cũng được phản ánh vào các phiếu chi phí công việc tương ứng. Song song với quá trình vận động của chi phí qua các tài khoản chữ T là sự vận động của các phiếu chi phí công việc tương ứng qua các khâu sản xuất và tiêu thụ.

Bên nợ TK chi phí sản xuất chung phản ánh chi phí thực tế phát sinh, gồm chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu, công cụ, dụng cụ, chi phí khấu hao TSCĐ dùng trong phân xưởng ...

Bên có TK chi phí sản xuất chung phản ánh chi phí sản xuất chung được phân bổ đầu kỳ theo chi phí ước tính. Mức phân bổ là mức ước tính dựa trên tổng chi phí sản xuất chung với mức hoạt động của đối tượng cần phân bổ.

Do bên nợ là số thực tế, bên có là số phân bổ ước tính, nên bên nợ và có của tài khoản chi phí sản xuất chung thường có chênh lệch vào lúc kết chuyển cuối kỳ. Nếu hai bên nợ, có của TK chi phí sản xuất chung bằng nhau thì chỉ là trường hợp ngẫu nhiên.

Nếu bên Nợ > bên Có, chi phí sản xuất chung thực tế nhiều hơn chi phí sản xuất chung ước tính phân bổ, ta có số dư nợ là mức phân bổ thiếu. Ngược lại, nếu bên Có > bên Nợ thì chi phí sản xuất chung trong kỳ đã bị phân bổ thừa ta có số dư phân bổ thừa. Cách giải quyết các mức phân bổ thừa và thiếu của chi phí sản xuất chung là:

* Nếu chênh lệch nhỏ, phân bổ cả mức chênh lệch đó vào số dư của tài khoản “Giá vốn hàng bán” của kỳ đó.

* Nếu chênh lệch lớn và doanh nghiệp đặt nặng yêu cầu về tính chính xác thì phân bổ chênh lệch và các số dư của tài khoản “Sản phẩm dở dang” và “Giá vốn hàng bán” theo tỷ lệ kết cấu của các số dư đó.

Khi công việc hoàn thành, thành phẩm từ khâu sản xuất được chuyển qua kho chứa thành phẩm. Khi thành phẩm đem giao cho khách hàng, giá trị của thành phẩm được chuyển từ khâu thành phẩm qua khâu tiêu thụ.

Ví dụ: Công ty Hoàng Sơn đầu tháng 1 – N có số dư các tài khoản hàng tồn kho như sau: (đvt: 1.000 đ).

TK Chi phí sản xuất sản phẩm dở dang : 146.300 .

TK Nguyên vật liệu : 32.500

TK Thành phẩm : 10.000.

Các đơn đặt hàng đầu tháng 1 như sau :

Số đơn đặt hàng	Chi phí NVL trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung phân bổ	Tổng cộng
H100	7.600	10.700	6.900	25.200
H102	20.200	27.600	11.200	59.000
H103	30.450	21.950	9.700	62.100
Cộng	58.250	60.250	27.800	146.300

Trong tháng 1 có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh như sau :

- Mua nguyên vật liệu chưa thanh toán 24.050.
- Xuất vật liệu cho các đơn đặt hàng : H100 : 4.750, H102 : 5.650, H103 : 5.250.
- Tiền lương của công nhân trực tiếp: H100: 13.400, H102: 11.500, H103: 14.450. Chi phí nhân viên phân xưởng: 6.450; BHXH, BHYT, KPCĐ trích theo tỷ lệ quy định.

4. Các chi phí sản xuất chung khác :

- Khấu hao tài sản cố định : 1.500.
- Chi phí điện nước: 1.150.

Chi phí sản xuất chung ước tính được phân bổ cho các đơn đặt hàng bằng 25% tiền lương công nhân trực tiếp.

Cuối kỳ H100 và H102 đã hoàn thành bàn giao cho khách hàng.

Yêu cầu : Hãy tập hợp chi phí theo đơn đặt hàng.

Bài giải:

- Phản ánh nguyên vật liệu mua cho sản xuất.

Nợ TK "NVL" :	24.050
Có TK "Phải trả người bán" :	24.050
2. Phản ánh chi phí nguyên vật liệu dùng cho sản xuất.	
Nợ TK "Chi phí NVL trực tiếp" :	15.650
Có TK "NVL" :	15.650
3. Phản ánh chi phí nhân công trực tiếp	
* Nợ TK "Chi phí nhân công trực tiếp" :	46.826,5
Có TK "Phải trả công nhân viên" :	39.350
Có TK " Phải trả phải nộp khác" :	7.476,5
* Nợ TK "chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" :	46.826,5
Có TK "Chi phí nhân công trực tiếp" :	46.826,5
4. Chi phí sản xuất chung ước tính được phân bổ cho từng đơn như sau:	
H100 :	$13.400 \times 0,25 = 3.350$
H102 :	$11.500 \times 0,25 = 2.875$
H103 :	$14.450 \times 0,25 = 3.612,5$
* Nợ TK "chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" :	9.837,5
Có TK "chi phí sản xuất chung" :	9.837,5
5 . Phản ánh chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh	
Nợ TK "chi phí sản xuất chung" :	10.325,5
Có TK "Phải trả công nhân viên" :	6.450
Có TK "Phải trả phải nộp khác" :	1.225,5
Có TK "Hao mòn TSCĐ" :	1.500
Có TK "Tiền mặt" :	1.150
6. Phản ánh sản phẩm hoàn thành :	
* Nợ TK "Thành phẩm" :	125.725
Có TK "chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" :	125.725
7. Báo cáo chi phí sản xuất của công ty như sau : Tháng I/N	
* Chi phí sản xuất sản phẩm dở dang đầu kỳ :	146.300

- * Tồn kho nguyên vật liệu : 32.500
- * Nguyên vật liệu mua trong kỳ : 24.050
- * Nguyên vật liệu sử dụng trong kỳ : 15.650
- * Nguyên vật liệu tồn cuối kỳ : 40.900
- * Chi phí sản xuất trong kỳ như sau :
 - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 15.650
 - Chi phí nhân công trực tiếp : 46.826,5
 - Chi phí sản xuất chung đã phân bổ : 9.837,5
 - Chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh : 10.325,5
 - Chi phí sản xuất chung phân bổ thiếu : 488
 - Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành : 125.725
 - Chi phí sản xuất sản phẩm dở dang cuối kỳ : 92.889

10. Phân bổ số dư TK Chi phí sản xuất chung:

Chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh nhiều hơn chi phí đã ước tính phân bổ là 488, số chi phí này sẽ được kết chuyển vào hai TK "Giá vốn hàng bán" và "chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" theo tỷ lệ :

Mức phân bổ vào TK "Giá vốn hàng bán": $488 \times 125.725/218.614 = 280,6$

Mức phân bổ vào TK "chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" : 207,4

Ta định khoản như sau :

Nợ TK "Giá vốn hàng bán" :	280,6
Nợ TK "chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" :	207,4
Có TK "chi phí sản xuất chung" :	488

3.1.2. Phương pháp tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất

3.1.2.1. Đối tượng sử dụng phương pháp tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất

Phương pháp này thường được vận dụng trong các doanh nghiệp sản xuất sản phẩm theo quy trình công nghệ sản xuất liên tục qua nhiều bước chế biến. Sản phẩm được tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất thường có đặc điểm như sau:

- Sản phẩm thường đồng nhất, do sản xuất đại trà với khối lượng lớn nên tất cả sản phẩm có cùng hình thái, kích thước. Sản phẩm thường được sản xuất

theo quy luật số lớn của nhu cầu xã hội. Ví dụ như ở các doanh nghiệp may, giấy dếp, xi măng...

-- Sản phẩm thường có giá trị không cao, ví dụ: đường , sữa, tập vở học sinh... đều có giá trị thấp.

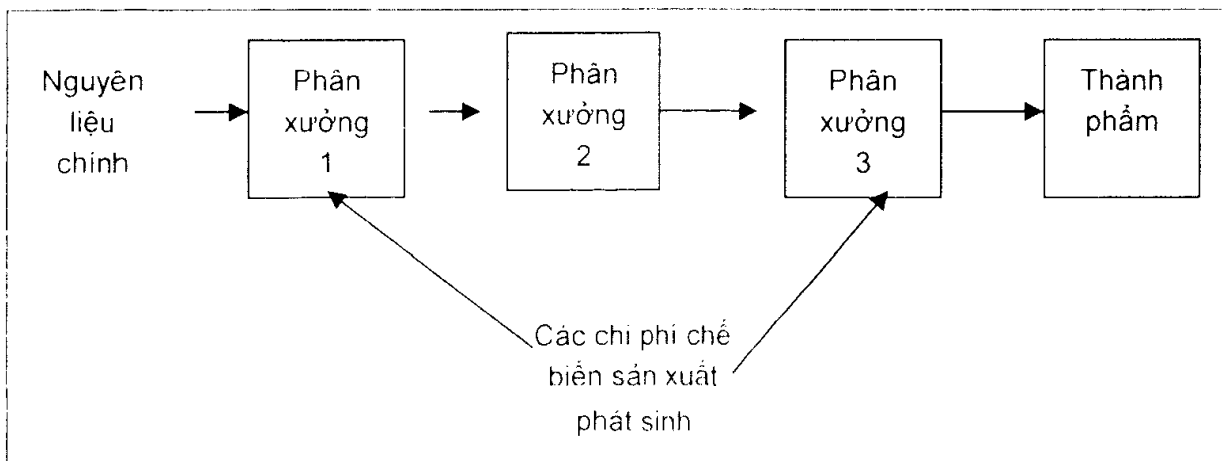
-- Giá bán sản phẩm được xác định sau khi sản xuất, do sản phẩm được doanh nghiệp tự nghiên cứu, sản xuất, rồi đưa ra tiêu thụ trên thị trường.

Trong phương pháp tập hợp chi phí theo quá trình sản xuất, người ta không xác định chi phí cho từng lô sản phẩm cụ thể nào, thay vào đó, chi phí sản xuất được tập hợp theo từng công đoạn hoặc từng phân xưởng sản xuất khác nhau của doanh nghiệp.

Quá trình sản xuất ở các doanh nghiệp thường được tổ chức theo hai quy trình công nghệ: Quy trình sản xuất liên tục và quy trình sản xuất song song.

** Quy trình sản xuất liên tục*

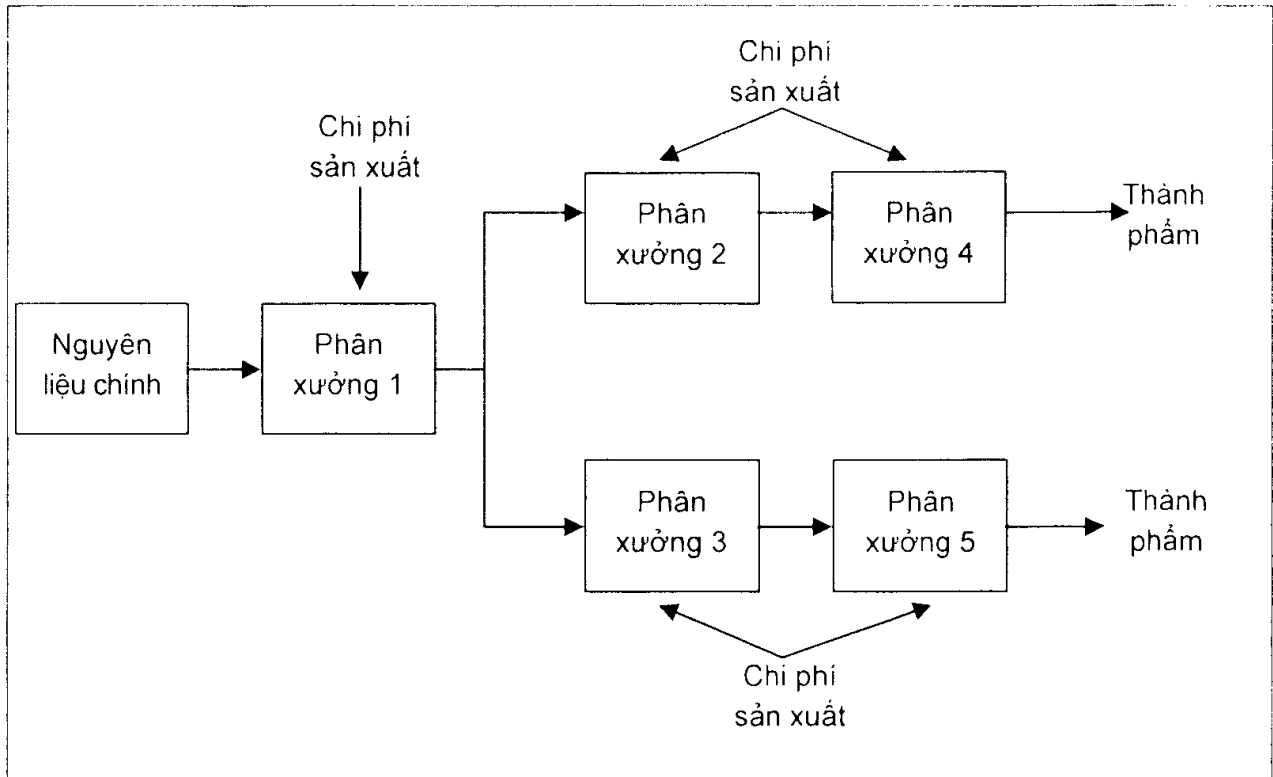
Với quá trình sản xuất liên tục, hoạt động sản xuất diễn ra ở các phân xưởng, nguyên vật liệu chính là đầu vào của phân xưởng đầu tiên, sau đó chuyển sang phân xưởng 2 và cứ như thế cho tới phân xưởng cuối cùng tạo ra thành phẩm là kết quả của quá trình sản xuất.



Sơ đồ 3.1: Mô hình quá trình sản xuất liên tục

** Quy trình sản xuất song song*

Với quy trình sản xuất song song, quá trình sản xuất diễn ra đồng thời tại các phân xưởng tạo ra các chi tiết của sản phẩm, sau đó mới lắp ráp ở phân xưởng cuối cùng tạo ra thành phẩm.

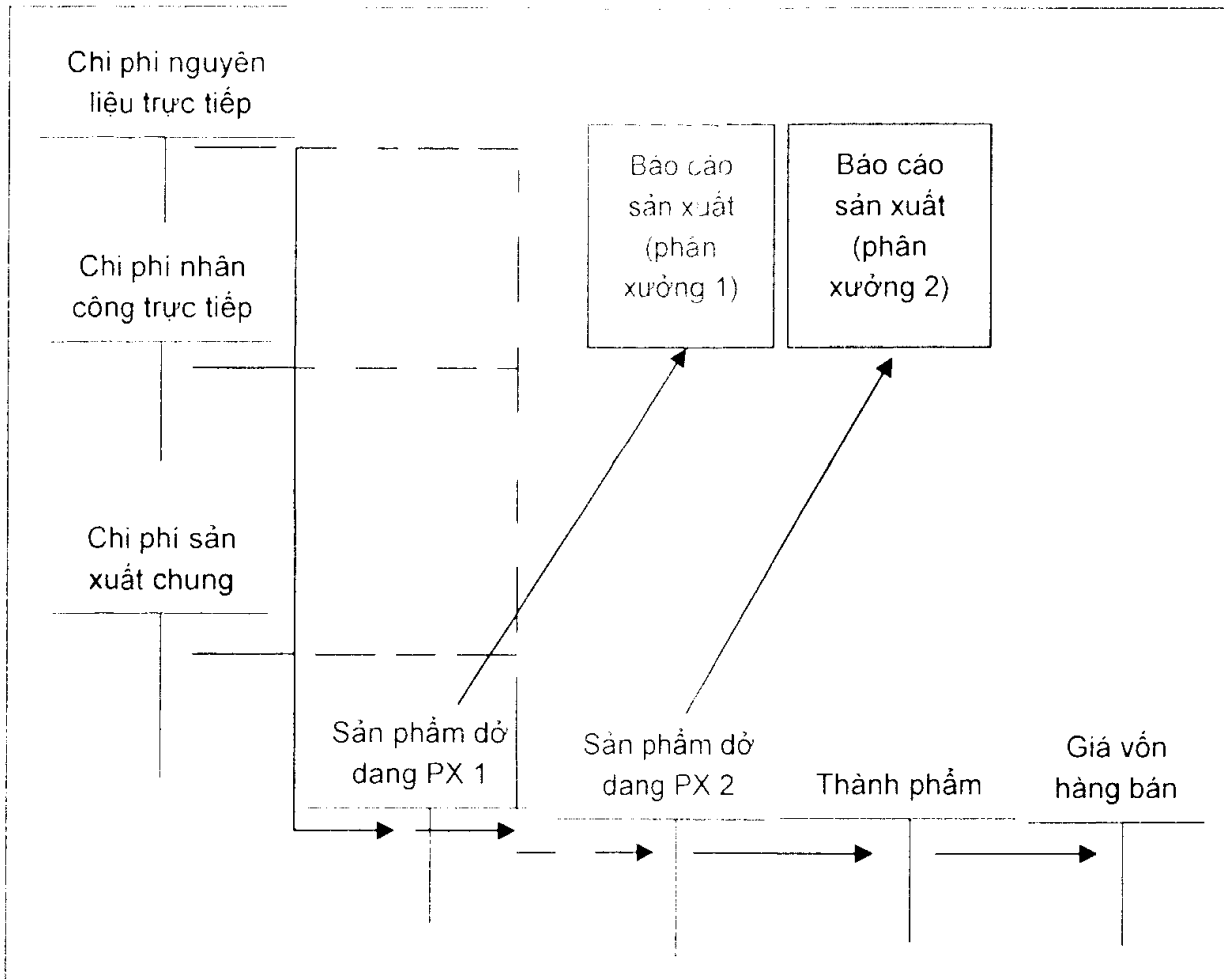


Sơ đồ 3.2. Mô hình quá trình sản xuất song song

Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất song song phù hợp trong các ngành chế tạo ô tô, xe máy, thiết bị điện, thép, lọc dầu. Việc tập hợp chi phí theo từng phân xưởng, theo giai đoạn công nghệ góp phần tăng cường công tác hạch toán nội bộ.

3.1.2.2. Quá trình phản ánh chi phí vào các tài khoản

Quá trình tập hợp chi phí sản xuất theo quá trình sản xuất liên tục, sản phẩm từ phân xưởng này qua phân xưởng khác và cho tới phân xưởng cuối cùng mới tạo ra thành phẩm.



Sơ đồ 3.3. Tập hợp chi phí sản xuất theo quá trình sản xuất liên tục

Từ sơ đồ hạch toán trên ta rút ra một số điều cần chú ý sau:

- Mỗi phân xưởng sản xuất có một tài khoản "Chi phí sản xuất sản phẩm dở dang" riêng để tập hợp chi phí sản xuất của phân xưởng, trên cơ sở đó xác định chi phí đơn vị của sản phẩm thuộc phân xưởng đó. Tất cả được tổng hợp và trình bày trên báo cáo sản xuất của từng phân xưởng.

- Các khoản mục chi phí sản xuất (nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và sản xuất chung) được phân bổ trực tiếp vào bất kỳ phân xưởng nào mà chúng phát sinh, không nhất thiết phải theo trình tự bắt đầu từ phân xưởng đầu tiên. Ở một phân xưởng bất kỳ chi phí sản xuất có thể bao gồm các khoản mục chi phí trực tiếp phát sinh tại phân xưởng cộng với chi phí sản xuất của bán thành phẩm từ phân xưởng đứng trước chuyển sang. Nói cách khác, chi phí sản xuất của phân xưởng đứng sau luôn luôn bao gồm chi phí chế biến và chi phí phân xưởng đứng trước nó chuyển qua.

- Bán thành phẩm của phân xưởng đứng trước trở thành đối tượng chế biến

của phân xưởng đứng sau và cứ thế sản phẩm vận động qua các phân xưởng sản xuất để tạo ra thành phẩm. Thành phẩm của phân xưởng cuối cùng là thành phẩm của doanh nghiệp, được đưa vào kho chờ tiêu thụ. Khi thành phẩm được chuyển từ phân xưởng này qua phân xưởng khác, chúng sẽ mang theo chi phí cơ bản và tại đây chúng lại tiếp tục kết tinh thêm chi phí chế biến để hoàn tất công việc của phân xưởng đó, rồi lại tiếp tục chuyển qua phân xưởng tiếp theo cho đến khi hoàn tất chuyển vào kho.

Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất cũng sử dụng các tài khoản "Chi phí nguyên vật liệu", "Chi phí nhân công trực tiếp" và "Chi phí sản xuất chung" để phản ánh chi phí sản xuất. Ngoài ra, từng phân xưởng sản xuất hoặc công đoạn sản xuất có một tài khoản "Sản phẩm dở dang" riêng để tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm hoàn thành của phân xưởng đó. Thành phẩm hoàn thành của phân xưởng cuối cùng, chuyển vào kho thành phẩm chờ tiêu thụ, sẽ được phản ánh qua tài khoản "Thành phẩm". Giá vốn của thành phẩm tiêu thụ được phản ánh vào tài khoản "Giá vốn hàng bán".

Phương pháp kế toán đơn giản nhất đối với chi phí sản xuất chung xác định chi phí theo quá trình sản xuất là hạch toán theo chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh, thay vì chi phí sản xuất chung ước tính như ở phương pháp xác định chi phí theo công việc. Do chi phí sản xuất chung được hạch toán ngay vào tài khoản "Sản phẩm dở dang" của các phân xưởng sản xuất khi chúng phát sinh nên tài khoản "Chi phí sản xuất chung" không có số dư như phương pháp xác định chi phí theo công việc. Tuy nhiên, cách làm này được thực hiện khi khối lượng sản phẩm sản xuất ổn định từ kỳ này qua kỳ khác và chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh đều đặn không có biến động giữa các kỳ.

Nếu sản lượng sản xuất không ổn định và chi phí sản xuất chung biến động giữa các kỳ thì ta có thể phân bổ chi phí sản xuất chung như ở phương pháp xác định chi phí theo công việc, nghĩa là mỗi phân xưởng sản xuất phải xác định đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung riêng để phân bổ cho sản phẩm của phân xưởng.

Khi quá trình sản xuất đã hoàn thành ở phân xưởng, thành phẩm của phân xưởng đó sẽ được chuyển qua phân xưởng kế tiếp.

Quá trình lưu chuyển sản phẩm giữa các phân xưởng cứ thế tiếp tục cho đến phân xưởng cuối cùng. Thành phẩm của phân xưởng cuối cùng là thành phẩm của doanh nghiệp do đó được chuyển vào kho chờ tiêu thụ.

Khi thành phẩm trong kho được đem bán cho khách, giá vốn của hàng hoá đem bán được phản ánh vào tài khoản "Giá vốn hàng bán".

Tóm lại, quá trình kế toán vào các tài khoản của phương pháp xác định chi phí theo công việc và xác định chi phí theo quá trình sản xuất về cơ bản giống nhau, chỉ khác nhau ở hai điểm:

– Phương pháp xác định chi phí theo công việc chỉ sử dụng một tài khoản "Sản phẩm dở dang" để tập hợp tất cả chi phí sản xuất của mọi công việc đang thực hiện. Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất thành lập cho mỗi phân xưởng sản xuất một tài khoản "Sản phẩm dở dang" để tập hợp chi phí sản xuất của phân xưởng.

– Trong phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất mỗi phân xưởng sản xuất ngoài các chi phí sản xuất trực tiếp phát sinh tại phân xưởng, còn phải chịu các chi phí sản xuất được chuyển sang trừ phân xưởng đứng trước. Trong phương pháp xác định chi phí theo công việc, từng công việc chỉ phải chịu những chi phí sản xuất trực tiếp phát sinh của công việc, không có các chi phí sản xuất được mang từ các công việc khác.

3.2. PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ HIỆN ĐẠI

3.2.1. Kế toán chi phí theo mô hình chi phí mục tiêu (Target – Costing)

Mô hình chi phí mục tiêu có nguồn gốc từ các nước phát triển. Đó là tổng thể các phương pháp, công cụ quản trị cho phép đạt được mục tiêu chi phí và mục tiêu hoạt động ở giai đoạn thiết kế và kế hoạch hoá sản phẩm mới. Phương pháp này cũng cho phép một cơ sở hoạt động ở giai đoạn sản xuất và bảo đảm các sản phẩm này đạt được mục tiêu lợi nhuận đã xác định trong suốt chu kỳ sống của sản phẩm.

Phương pháp chi phí mục tiêu bao gồm các giai đoạn sau:

– Giai đoạn 1: Xác định chi phí mục tiêu theo các bộ phận sản phẩm sản xuất. Việc xác định chi phí cho các bộ phận này phải dựa vào mức độ quan trọng khác nhau về vai trò của các bộ phận đối với sản phẩm. Từ đó xác định tỷ lệ chi phí của từng bộ phận trong tổng chi phí cấu thành sản phẩm.

– Giai đoạn 2: Tổ chức thực hiện các mục tiêu chi phí đã xác định. Quá trình thực hiện chi phí sản xuất cần phải phát hiện những thành phần của sản phẩm có chi phí quá cao so với tầm quan trọng đã xác định ở giai đoạn trước. Từ đó phải có phương pháp điều chỉnh, quản lý chặt chẽ để hạ thấp chi phí sản xuất. Bên cạnh đó giai đoạn này cũng cần phát hiện các sản phẩm có chi phí quá thấp so với tầm quan trọng của nó. Việc sản xuất các thành phần này cũng phải được

điều chỉnh cho phù hợp với tầm quan trọng của nó có trong sản phẩm sản xuất.

– Giai đoạn 3: Đánh giá kết quả, nếu chi phí sản xuất đã đạt đến chi phí trần, cần phải dừng lại các hoạt động ở giai đoạn 2 vì sản phẩm sản xuất không mang lại lợi nhuận. Nếu chi phí sản xuất chưa đạt đến chi phí trần nhưng đạt đến chi phí mục tiêu cần xem xét lại giai đoạn 1 và 2, phải xem xét giai đoạn thiết kế đã hợp lý chưa hoặc xem lại các bước trong giai đoạn sản xuất để giảm chi phí sản xuất.

Mô hình Target – Costing phù hợp với môi trường sản xuất tiên tiến, hiện đại, tự động hoá cao, ở Việt Nam thường được vận dụng vào các công ty sản xuất đồ điện tử, các sản phẩm viễn thông, các sản phẩm, dịch vụ sản xuất theo đơn đặt hàng...

3.2.2. Kế toán chi phí, giá thành theo phương pháp chi phí dựa trên hoạt động (Activity – Based Costing – ABC)

Khác với mô hình truyền thống, mô hình ABC tập hợp toàn bộ chi phí trong quá trình sản xuất trên các tài khoản, mỗi một tài khoản là một hoạt động. Từ đó phân bổ các chi phí theo hoạt động này vào từng sản phẩm, dịch vụ theo các tiêu thức phân bổ thích hợp. Khoản chi phí gián tiếp này được phân bổ vào giá thành sản xuất cùng với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

Các bước thực hiện của mô hình ABC:

Bước 1. Nhận diện các chi phí trực tiếp.

Chi phí trực tiếp trong các đơn vị sản xuất thường bao gồm chi phí vật liệu, chi phí nhân công của công nhân trực tiếp, trong mỗi đối tượng chịu chi phí các khoản chi phí này thường dễ nhận diện và tập hợp thẳng vào đối tượng chịu chi phí để tính giá thành sản xuất sản phẩm.

Bước 2. Nhận diện các hoạt động.

Nhận diện các hoạt động tạo ra chi phí gián tiếp là vấn đề cơ bản của phương pháp ABC. Theo phương pháp này mỗi hoạt động thường bao gồm các khoản chi phí có cùng nguồn gốc phát sinh (cost driver). Do vậy phụ thuộc vào đặc điểm sản xuất kinh doanh và quy trình công nghệ mà mỗi doanh nghiệp có các hoạt động tạo ra chi phí gián tiếp khác nhau. Các hoạt động đó thường xuất phát từ khâu đầu tiên của quá trình sản xuất, vận hành máy, kiểm tra sản phẩm và nghiệm thu... Do vậy mỗi một hoạt động cần tập hợp chi phí riêng, sau đó chọn tiêu thức khoa học phân bổ chi phí vào các đối tượng tính giá thành.

Bước 3. Chọn tiêu thức phân bổ chi phí của các hoạt động.

Sau khi các chi phí gián tiếp được tập hợp cho từng hoạt động, sẽ tiến hành phân bổ cho các đối tượng tính giá theo các tiêu thức khoa học. Do vậy cần chọn tiêu thức đảm bảo tính đại diện của chi phí, tiêu thức dễ tính toán, phù hợp với các nguyên tắc và Chuẩn mực kế toán Việt Nam. Tiêu thức phân bổ sẽ tác động tới độ chính xác của chi tiêu giá thành sản xuất của sản phẩm. Do vậy nâng cao độ chính xác khi chọn tiêu thức phân bổ, các chuyên gia kế toán quản trị thường tiến hành các cuộc điều tra, phỏng vấn trực tiếp các nhân viên phân xưởng có liên quan đến các khoản chi phí của từng hoạt động.

Bước 4. Tính toán mức phân bổ.

Dựa trên chi phí của từng nhóm hoạt động, kế toán quản trị chọn các tiêu thức khoa học phân bổ cho từng sản phẩm, dịch vụ. Nếu hoạt động chỉ liên quan đến một loại sản phẩm thì kế toán kết chuyển toàn bộ chi phí đó cho đối tượng tính giá thành. Nếu hoạt động liên quan tới 2 loại sản phẩm trở lên thì phải tính toán hệ số phân bổ, sau đó xác định mức phân bổ chi phí của từng hoạt động cho từng loại sản phẩm cụ thể.

Để nghiên cứu bản chất của từng yếu tố chi phí trong mỗi hoạt động, kế toán quản trị cũng dựa vào các trung tâm chi phí.

- Nghiên cứu các chi phí tại mỗi trung tâm chi phí, sau đó chi phí tại mỗi trung tâm sẽ được phân bổ cho mỗi hoạt động có quan hệ trực tiếp với hoạt động.

- Trong từng loại hoạt động cần xác định tiêu chuẩn đo lường sự thay đổi của mức sử dụng chi phí. Các tiêu chuẩn này được xem là tiêu chuẩn phân bổ chi phí cho mỗi loại sản phẩm, dịch vụ hay các đối tượng chịu chi phí. Các tiêu chuẩn thường sử dụng để phân bổ là: số giờ lao động trực tiếp của công nhân, tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất, số đơn vị vận chuyển...

- Các hoạt động có cùng tiêu chuẩn phân bổ phải được tập hợp tiếp tục vào một trung tâm phân nhóm. Tùy theo tính chất kỹ thuật của sản phẩm, dịch vụ hay đối tượng chịu chi phí để tiếp tục phân thành các nhóm nhỏ để tính giá thành.

Mô hình ABC làm thay đổi căn cứ để phân bổ các chi phí chung cho các sản phẩm. Phương pháp ABC có thể biến một chi phí gián tiếp thành một chi phí trực tiếp với một đối tượng tạo lập chi phí xác định. Ở Việt Nam mô hình này thường được vận dụng vào các công ty sản xuất đồ may mặc, dệt, giấy, xe máy, ô tô, xây dựng, các sản phẩm và dịch vụ có quy trình công nghệ sản xuất phức tạp.

Ví dụ: Công ty may Nhà Bè sản xuất 2 loại sản phẩm quần nam và áo sơ mi nam, số lượng quần nam: 5.000 chiếc, số lượng áo sơ mi nam: 20.000 chiếc. Để sản xuất ra mỗi loại sản phẩm hết 45 phút giờ công từ khâu cắt tới sản phẩm hoàn thành và nhập kho. Tình hình chi phí sản xuất do kế toán tập hợp như sau:

(đvt: ngàn đồng)

Khoản mục chi phí	Quần nam (A)	Áo sơ mi nam (B)
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	50	30
2. Chi phí nhân công trực tiếp	20	20
3. Tổng cộng chi phí trực tiếp	70	50

Tổng chi phí sản xuất chung là 1.750 triệu đồng, tổng giờ công lao động trực tiếp: 15.000 giờ. Có 5 hoạt động ảnh hưởng tới chi phí sản xuất chung:

Hoạt động	Tổng chi phí	Tiêu thức phân bổ			Hệ số phân bổ
		Tổng	A	B	
1. Lương nhân viên phân xưởng	460.000	500	300	200	920
2. Vật liệu quản lý	320.000	800	500	300	400
3. Quần áo bảo hộ	162.000	60	20	40	2.700
4. Khấu hao TSCĐ	628.000	4.000	1.200	2.800	157
5. Tiền điện mua ngoài	180.000	75	15	60	2.400
Tổng cộng chi phí sản xuất chung	1.750.000				

Phân bổ chi phí sản xuất chung cho 2 sản phẩm theo các hoạt động:

Hoạt động	Sản phẩm	A	B
1. Lương nhân viên	920	276.000	184.000
2. Vật liệu quản lý	400	200.000	120.000
3. Quần áo bảo hộ	2.700	54.000	104.000
4. Khấu hao TSCĐ	157	188.400	439.600
5. Tiền điện mua ngoài	2.400	36.000	144.000
Tổng cộng chi phí sản xuất chung		754.400	991.600
Sản lượng sản phẩm sản xuất		5.000	20.000
Chi phí sản xuất chung 1 sản phẩm		150,88	49,58

Vậy ta có bảng tính giá thành sản phẩm theo 2 phương pháp như sau:

Khoản mục chi phí	Phương pháp – ABC		Phương pháp truyền thống	
	Sản phẩm A	Sản phẩm B	Sản phẩm A	Sản phẩm B
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	50	30	50	30
2. Chi phí nhân công trực tiếp	20	20	20	20
3. Chi phí sản xuất chung	150,88	49,58	70	70
Tổng cộng chi phí sản xuất	220,88	99,58	140	120

Qua ví dụ trên ta thấy, giá thành sản xuất của 2 loại sản phẩm tính theo 2 phương pháp hoàn toàn khác nhau, do vậy nó ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của từng loại sản phẩm và tác động tới thông tin khi đưa ra các quyết định kinh doanh.

So sánh 2 phương pháp tính giá:

Tiêu thức	Phương pháp truyền thống	Phương pháp hoạt động
1. Đối tượng tập hợp chi phí	Sản phẩm, đơn đặt hàng, phân xưởng... Tùy thuộc vào đặc điểm cụ thể của doanh nghiệp.	Theo hoạt động, mỗi hoạt động có một nguồn gốc, bao gồm các khoản chi phí có tính chất và bản chất như nhau.
2. Nguồn phát sinh chi phí	Có nhiều nguồn phát sinh chi phí, nhiều hoạt động.	Thường chỉ có 1 nguồn, tất cả các khoản chi phí có cùng nguồn gốc tập hợp chung vào một hoạt động.
3. Tiêu chuẩn phân bổ chi phí	Dựa trên 1 trong nhiều tiêu thức phân bổ.	Dựa trên 1 tiêu thức phân bổ khoa học nhất.
4. Tính hợp lý và chính xác	Giá thành cao hoặc thấp quá.	Giá thành chính xác hơn.
5. Kiểm soát chi phí	Kiểm soát thông qua trung tâm chi phí.	Kiểm soát theo hoạt động.
6. Chi phí kế toán	Thấp.	Cao.

3.3. BÁO CÁO SẢN XUẤT

3.3.1. Khái niệm và ý nghĩa của báo cáo sản xuất

Báo cáo sản xuất là báo cáo chi tiết về tình hình chi phí phát sinh tại phân xưởng và kết quả hoàn thành nhằm cung cấp thông tin cho các cấp quản trị để

từ đó có các quyết định thích hợp. Thực chất báo cáo sản xuất là mô tả các hoạt động sản xuất diễn ra trong kỳ ở một phân xưởng hay đội sản xuất nhằm đánh giá trách nhiệm của quản đốc phân xưởng hay đội trưởng đội sản xuất.

Thông thường mỗi phân xưởng sản xuất phải lập một báo cáo chi tiết chi phí sản xuất, sản phẩm hoàn thành, sản phẩm dở dang để cung cấp cho cấp quản trị cấp cao hơn biết tình hình chi phí của phân xưởng mình. Báo cáo sản xuất có vai trò như các phiếu chi phí công việc trong việc tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Từ những thông tin trên các nhà quản trị biết được kết quả sản xuất của toàn doanh nghiệp để có căn cứ đưa ra quyết định sản xuất và tiêu thụ với một mức sản lượng thích hợp. Báo cáo sản xuất là một tài liệu chủ yếu của các phương pháp xác định chi phí theo công việc và quá trình sản xuất, có ý nghĩa quan trọng đối với các nhà quản trị doanh nghiệp trong việc kiểm soát chi phí và đánh giá hoạt động sản xuất của từng phân xưởng. Đồng thời là nguồn thông tin quan trọng để xây dựng các định mức, dự toán chi phí cho các kỳ tiếp theo.

3.3.2. Nội dung của báo cáo sản xuất

Báo cáo sản xuất thường được lập cho các phân xưởng, đội sản xuất, gồm 3 phần:

Phần 1: Kê khai sản lượng sản phẩm hoàn thành và sản lượng sản phẩm tương đương (Sản lượng tương đương).

Phần 2: Tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí đơn vị (giá thành đơn vị).

Phần 3: Cân đối chi phí sản xuất.

Sau đây là chi tiết của từng phần:

a) Phần 1: Kê khai sản lượng sản phẩm hoàn thành và sản lượng sản phẩm tương đương (Sản lượng tương đương)

Phần kê khai sản lượng tương đương nhằm phản ánh kết quả sản xuất của những phân xưởng và xác định sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ và cuối kỳ.

Phần xác định sản lượng tương đương phụ thuộc vào các phương pháp tính giá vốn hàng xuất kho.

** Trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp trung bình trọng (bình quân cả kỳ)*

Theo phương pháp trung bình trọng, sản lượng tương đương của phân xưởng được tính theo công thức:

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

Trong đó :

$$\text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ} = \text{Sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ} \times \text{Tỷ lệ \% hoàn thành}$$

Như vậy, theo phương pháp này thì chỉ cần xác định sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ thành sản lượng tương đương, không cần xét đến sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ, và coi sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ luôn luôn hoàn thành trong kỳ hiện hành nên không cần quy đổi. Do vậy phương pháp này độ chính xác không cao, nhưng thuận tiện cho quá trình tính toán.

** Trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO)*

Với phương pháp nhập trước – xuất trước, sản lượng tương đương của phân xưởng được tính theo công thức sau:

$$\text{Sản lượng tương đương} = \text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ} + \text{Sản lượng sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ} + \text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ}$$

Trong đó :

$$\text{Sản lượng sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ} = \text{Sản lượng của sản phẩm hoàn thành trong kỳ} - \text{Sản lượng của sản phẩm dở dang đầu kỳ}$$

Hoặc :

$$\text{Sản lượng sản phẩm bắt đầu sản xuất và hoàn thành trong kỳ} = \text{Sản lượng của sản phẩm đưa vào sản xuất trong kỳ} - \text{Sản lượng của sản phẩm dở dang cuối kỳ}$$

Và:

$$\text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ} = \text{Sản lượng của sản phẩm dở dang đầu kỳ} \times \text{Tỷ lệ \% chưa hoàn thành}$$

Và :

$$\text{Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ} = \text{Sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ} \times \text{Tỷ lệ \% hoàn thành}$$

Theo phương pháp này thì sản lượng tương đương trong kỳ của phân xưởng bao gồm sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ và sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ. Do vậy phương pháp này phản ánh độ chính xác cao hơn phương pháp trung bình trọng.

Ví dụ: Hãy xác định sản lượng tương đương theo phương pháp trung bình trọng và phương pháp nhập trước – xuất trước cho phân xưởng X. Cho biết tài liệu về kết quả sản xuất trong kỳ như sau:

Chỉ tiêu	Số lượng (cái)	Tỷ lệ hoàn thành (%)		
		Chi phí nguyên liệu trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
1. Sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ	2.000	100	60	70
2. Sản lượng sản phẩm mới đưa vào sản xuất trong kỳ	8.000	–	–	–
3. Sản lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ	7.500	–	–	–
4. Sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ	2.500	80	50	60

Bảng tính sản lượng tương đương theo hai phương pháp như sau :

Chỉ tiêu	Số lượng (cái)	Sản lượng tương đương		
		Chi phí nguyên liệu trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung
A. Theo phương pháp trung bình trọng				
1. Sản lượng sản phẩm hoàn thành	7.500	7.500	7.500	7.500
2. Sản lượng tương đương sản phẩm dở dang cuối kỳ	2.500			
a) Chi phí nguyên liệu (2.500×80%)		2.000		
b) Chi phí nhân công (2.500×50%)			1.250	

c) Chi phí sản xuất chung (2.500×60%)				1.500
3. Cộng sản lượng tương đương (3 = 1 + 2)	10.000	9.500	8.750	9.000
B. Theo phương pháp FIFO				
1. Sản lượng tương đương sản phẩm dở dang đầu kỳ	2.000			
a) Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp				
b) Chi phí nhân công trực tiếp (2.000×40%)			800	
c) Chi phí sản xuất chung (2.000×30%)				600
2. Sản lượng sản phẩm mới đưa vào sản xuất và hoàn thành trong kỳ (*)	5.500	5.500	5.500	5.500
3. Sản lượng tương đương sản phẩm dở dang cuối kỳ	2.500			
a) Chi phí nguyên liệu (2.500×80%)		2.000		
b) Chi phí nhân công trực tiếp (2.500×50%)			1.250	
c) Chi phí sản xuất chung (2.500×60%)				1.500
4. Cộng sản lượng tương đương (4 = 1 + 2 + 3)	10.000	7.500	7.550	7.600

(*) Sản lượng hoàn thành – Sản lượng dở dang đầu kỳ.

Theo kết quả được trình bày trong bảng nói trên, chúng ta thấy sản lượng tương đương tính theo hai phương pháp không bằng nhau, hơn nữa sản lượng tương đương tính theo phương pháp FIFO nhỏ hơn khi tính theo phương pháp trung bình trọng.

b) Phần 2: Tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí đơn vị sản phẩm

Phần tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí đơn vị sản phẩm nhằm phản ánh tổng chi phí sản xuất phải tính trong kỳ ở từng phân xưởng rồi từ đó tính giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành chuyển đi và cho sản phẩm dở dang cuối kỳ. Trình tự lập phần này như sau:

– Theo phương pháp trung bình trọng tổng hợp chi phí sản xuất gồm hai bộ phận: Chi phí của sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ và chi phí sản xuất của sản phẩm phát sinh trong kỳ.

– Theo phương pháp nhập trước – xuất trước tổng hợp chi phí sản xuất chỉ gồm các chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

– Xác định chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm hoặc giá thành sản xuất phân xưởng sản phẩm bằng cách lấy chi phí đã tổng hợp theo từng yếu tố chi phí chia theo sản lượng tương đương theo từng yếu tố. Từ đó tổng hợp các chi phí đơn vị tính theo từng yếu tố ta được chi phí đơn vị của sản phẩm hoàn thành chuyển đi.

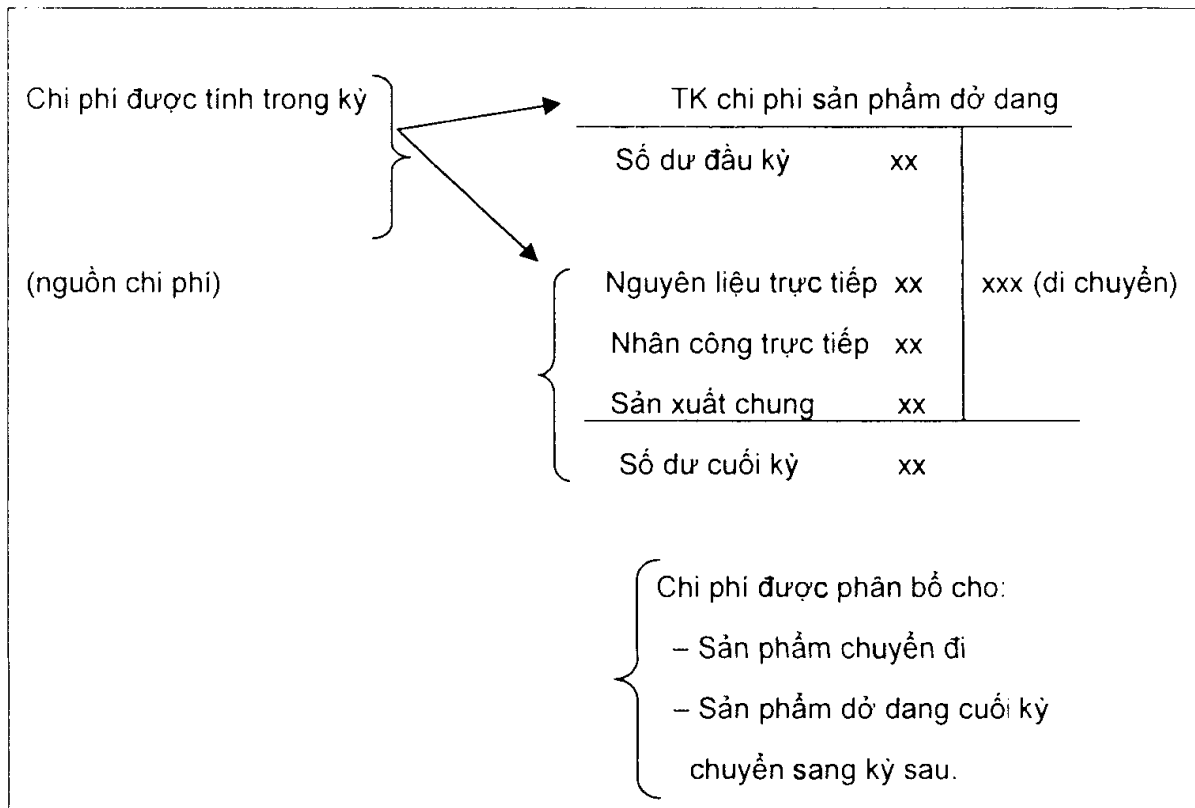
c) Phần 3: Cân đối chi phí sản xuất

Phần cân đối chi phí sản xuất thường phản ánh hai nội dung như sau :

– Chỉ rõ nguồn chi phí bao gồm chi phí dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ.

– Chỉ rõ phần phân bổ chi phí như thế nào cho sản phẩm đã hoàn thành, chuyển đi và cho sản phẩm dở dang cuối kỳ.

Nội dung quá trình cân đối chi phí được tiến hành dựa trên nội dung của tài khoản chi phí sản phẩm dở dang như sau:



* Việc cân đối chi phí sản xuất cũng được thực hiện tương ứng với hai phương pháp xác định sản lượng tương đương. Phần nguồn chi phí, cả hai phương pháp đều được xác định giống nhau. Phần phân bổ chi phí, cách phân bổ chi phí phụ thuộc vào từng phương pháp xác định sản lượng tương đương, cụ thể :

– Phương pháp trung bình trọng phân bổ chi phí cho hai bộ phận:

+ Sản lượng sản phẩm chuyển đi, chi phí phân bổ cho bộ phận này được xác định theo công thức:

Sản phẩm chuyển đi × Chi phí đơn vị phân xưởng.

+ Sản lượng tương đương dở dang cuối kỳ, chi phí phân bổ cho bộ phận này được xác định theo từng yếu tố sản xuất rồi tổng hợp lại theo công thức:

Sản lượng tương đương × Chi phí đơn vị theo từng yếu tố

– Phương pháp FIFO phân bổ chi phí sản xuất cho ba bộ phận:

+ Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ, chi phí sản xuất phải tiếp tục kết tính vào để hoàn tất sản lượng này, được xác định theo từng yếu tố sản xuất rồi tổng hợp lại. Cách tính tương tự như đối với sản lượng dở dang cuối kỳ ở phương pháp trung bình trọng.

+ Sản lượng mới đưa vào sản xuất và hoàn tất trong kỳ, chi phí xác định theo công thức:

Sản phẩm hoàn tất × Chi phí đơn vị phân xưởng

+ Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ, chi phí phân bổ cho sản lượng này cũng được xác định tương tự như đối với sản lượng dở dang cuối kỳ ở phương pháp trung bình trọng.

Ví dụ cách lập báo cáo chi phí sản xuất: Công ty “Bình Minh” sản xuất một loại sản phẩm qua 2 phân xưởng 1 và 2. Nguyên liệu trực tiếp được đưa tất vào sản xuất ngay từ đầu ở phân xưởng 1. Chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung phát sinh đồng thời khi tiến hành sản xuất. Mức phân bổ chi phí sản xuất chung là 150% của chi phí nhân công trực tiếp. Tài liệu về chi phí sản xuất và sản phẩm vật chất ở phân xưởng 1 như sau:

a) Sản lượng sản phẩm

– Sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ: 200 sản phẩm (Tỷ lệ hoàn thành: 100% nguyên vật liệu, 30% về nhân công trực tiếp và sản xuất chung).

– Sản lượng sản phẩm đưa vào sản xuất trong kỳ: 1.800 sản phẩm

– Sản lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ: 1.800 sản phẩm

– Sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ: 200 sản phẩm (Tỷ lệ hoàn thành: 100% nguyên vật liệu, 40% về nhân công trực tiếp và sản xuất chung).

b) Tình hình chi phí (đơn vị tính: 1.000 đ)

- Chi phí sản phẩm dở dang đầu kỳ:	1.400
trong đó :	
+ Nguyên liệu trực tiếp	900
+ Nhân công trực tiếp	200
+ Sản xuất chung	300
- Chi phí phát sinh trong kỳ:	40.300
trong đó:	
+ Nguyên liệu trực tiếp	18.300
+ Nhân công trực tiếp	8.800
+ Sản xuất chung	13.200

Yêu cầu: Lập báo cáo sản xuất theo hai phương pháp trung bình trọng và nhập trước – xuất trước (FIFO).

Bài giải

Báo cáo sản xuất theo phương pháp trung bình trọng:

Chỉ tiêu	Sản lượng	Sản lượng tương đương		
		Nguyên liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Sản xuất chung
A. Kê khai sản lượng và sản lượng tương đương				
1. Sản lượng sản phẩm hoàn thành	1.800	1.800	1.800	1.800
2. Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ	200	200	80	90
3. Cộng sản lượng tương đương (3 = 1 + 2)	2.000	2.000	1.880	1.890
B. Tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí đơn vị sản phẩm				
1. Chi phí sản xuất sản phẩm dở dang đầu kỳ	1.400	900	200	300
2. Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	40.300	18.300	8.800	13.200
3. Cộng chi phí sản xuất (3 = 1 + 2)	41.700	19.200	9.000	13.500
4. Chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm (4 = 3B/3A)	21,57	9,6	4,79	7,18

C. Cân đối chi phí sản xuất				
1. Nguồn chi phí đầu vào				
a) Chi phí sản xuất sản phẩm dở dang đầu kỳ	1.400			
b) Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	40.300			
2. Cộng nguồn chi phí sản xuất	41.700			
3. Phân bổ chi phí sản xuất cho :				
a) Chi phí hoàn tất chuyển đi (a) (1800×21,57)	38.826	1.800	1.800	1.800
b) Chi phí dở dang cuối kỳ (b)	2.877,6			
+ Nguyên liệu trực tiếp (200×9,6)	1.920	200	-	-
+ Nhân công trực tiếp (80×4,79)	383,2	-	80	-
+ Sản xuất chung (80×7,18)	574,4	-	-	80
Σ Cộng chi phí sản xuất (a + b)	41.703,6			

Báo cáo sản xuất theo phương pháp FIFO:

Chi tiêu	Sản lượng	Sản lượng tương đương		
		Nguyên liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Sản xuất chung
A. Kê khai sản lượng và sản lượng tương đương				
a) Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ	200	-	140	140
b) Sản lượng mới đưa vào sản xuất và hoàn tất trong kỳ	1.600	1.600	1.600	1.600
c) Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ	200	200	80	80
Cộng sản lượng tương đương (1 = a + b + c)	2.000	1.800	1.820	1.820
B. Tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí đơn vị sản phẩm				
d) Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	40.300	18.300	8.800	13.200
e) Chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm (e = d/1)	22,26	10,17	4,84	7,25
C. Cân đối chi phí				
f) Nguồn chi phí	41.700			

g) Chi phí phân bổ cho:				
– Chi phí dở dang đầu kỳ (a)				
+ Kỳ trước:	1.400			
+ Kỳ này:				
Nhân công trực tiếp (140×4,84)	677,6		80	
Sản xuất chung (140×7,25)	1.015			80
Cộng	3.092,6			
– Bắt đầu hoàn tất và hoàn thành trong kỳ (b) (1600×22,26)	35.616	1.600	1.600	1.600
– Chi phí dở dang cuối kỳ (c)				
+ Nguyên liệu trực tiếp (200×10,17)	2.034	200		
+ Nhân công trực tiếp (80×4,84)	387,2	–	80	–
+ Sản xuất chung (80×7,25)	580	–	–	80
Cộng	3001,2			
Tổng cộng (a + b + c) của g	41.709,8			

So sánh báo cáo sản xuất lập theo phương pháp trung bình trọng và phương pháp FIFO: Hai phương pháp lập báo cáo sản xuất như trên cung cấp các thông tin về chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm gần giống nhau. Những điểm khác nhau của hai phương pháp trung bình trọng và FIFO được trình trong bảng so sánh dưới đây.

Phương pháp trung bình trọng	Phương pháp FIFO
A. Kê khai sản lượng và xác định sản lượng tương đương	A. Kê khai sản lượng và xác định sản lượng tương đương
– Sản lượng tương đương thực hiện trong kỳ gồm hai bộ phận: + Sản lượng sản phẩm hoàn thành trong kỳ. + Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ.	– Sản lượng tương đương thực hiện trong kỳ gồm ba bộ phận: + Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ. + Sản lượng sản phẩm mới đưa vào sản xuất và hoàn thành trong kỳ. + Sản lượng tương đương của sản phẩm dở dang cuối kỳ.

<p>B. Tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm</p>	<p>B. Tổng hợp chi phí sản xuất và xác định chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Tổng hợp chi phí sản xuất gồm chi phí dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ. - Căn cứ để tính chi phí sản xuất đơn vị sản phẩm gồm sản lượng hoàn thành và phần trăm hoàn thành của sản lượng dở dang cuối kỳ. Sản lượng dở dang đầu kỳ được xem là mới đưa vào sản xuất và hoàn tất trong kỳ không tính tới. - Chi phí sản xuất đơn vị bao gồm cả chi phí của kỳ trước. 	<ul style="list-style-type: none"> - Tổng hợp chi phí sản xuất gồm chi phí phát sinh trong kỳ. - Căn cứ để tính chi phí đơn vị gồm mức độ hoàn thành phải làm để hoàn tất sản lượng dở dang đầu kỳ, sản lượng mới đưa vào sản xuất trong kỳ và phần trăm hoàn thành của sản lượng dở dang cuối kỳ. - Chi phí sản xuất đơn vị gồm các yếu tố chi phí phát sinh ở kỳ hiện hành.
<p>C. Cân đối chi phí sản xuất</p>	<p>C. Cân đối chi phí sản xuất</p>
<ul style="list-style-type: none"> - Tất cả sản lượng chuyển đi đều được xem như nhau, không phân biệt nguồn gốc và được tính theo cùng một giá trị chi phí đơn vị. 	<ul style="list-style-type: none"> - Sản lượng chuyển đi được xác định theo hai nhóm nguồn chính: <ul style="list-style-type: none"> + Sản lượng dở dang đầu kỳ. + Mới đưa vào sản xuất và hoàn tất trong kỳ. - Mỗi nhóm được tính với chi phí khác nhau.

Xét ở góc độ kiểm soát chi phí thì phương pháp FIFO được đánh giá cao hơn vì phương pháp này chỉ chú trọng các chi phí của kỳ hiện hành. Phương pháp trung bình trọng sử dụng cả chi phí của kỳ trước cho nên chi phí đơn vị của kỳ này chịu ảnh hưởng của chi phí kỳ trước.

TÓM TẮT NỘI DUNG CHƯƠNG

Xác định chi phí sản xuất sản phẩm là nội dung quan trọng trong kế toán quản trị nhằm cung cấp các thông tin cho các cấp quản trị đưa ra các quyết định trong hoạt động kinh doanh. Các phương pháp xác định chi phí sản xuất sản phẩm truyền thống như đơn đặt hàng, quá trình sản xuất đã áp dụng cho rất nhiều doanh nghiệp qua từng giai đoạn phát triển của nền kinh tế. Các phương pháp xác định chi phí hiện đại như phương pháp xác định chi phí mục tiêu, phương pháp xác định chi phí theo hoạt động đã khắc phục được hạn chế của những phương pháp truyền thống, tạo ra những thông tin giá thành sản xuất sản phẩm chính xác để cung cấp cho các nhà quản trị đưa ra quyết định thích hợp.

Mặt khác báo cáo sản xuất của phân xưởng lập theo hai cách xác định sản lượng tương đương khác nhau: Phương pháp trung bình trọng và phương pháp nhập trước – xuất trước đã giải thích sự khác nhau về giá thành sản phẩm của hai cách lập này.

BÀI TẬP

Bài tập 3.1.

A. Tài liệu :

Công ty MOCO sản xuất một loại sản phẩm duy nhất, quy trình công nghệ sản xuất qua 2 bước chế biến, tình hình sản xuất như sau:

Chi tiêu	Số lượng
1. Sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ, mức hoàn thành 60% NVL trực tiếp, 30% nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.	1.200 sản phẩm
2. Sản lượng đưa vào sản xuất trong kỳ	10.200 sản phẩm
3. Sản lượng hoàn thành trong kỳ	10.000 sản phẩm
4. Sản lượng dở dang cuối kỳ, mức hoàn thành 80% NVL trực tiếp, 40% nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung	1.400 sản phẩm
5. Chi phí NVL trực tiếp của sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ	7.800.000 đ
6. Chi phí nhân công trực tiếp của sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ	5.340.000 đ
7. Chi phí sản xuất chung của sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ	3.220.000 đ
8. Nguyên liệu trực tiếp phát sinh trong kỳ	64.480.000 đ
9. Nhân công trực tiếp phát sinh trong kỳ	31.620.000 đ
10. Sản xuất chung phát sinh trong kỳ	27.540.000 đ

B. Yêu cầu:

1. Lập báo cáo sản xuất theo phương pháp trung bình trọng và phương pháp FIFO.
2. Giải thích tại sao chi phí đơn vị xác định theo phương pháp trung bình trọng lại cao hơn phương pháp FIFO?

Bài tập 3.2

A. Tài liệu:

Phân xưởng may và đóng gói là khâu thứ hai của quy trình sản xuất may ở Công ty may Thăng Long. Vào ngày 1/5/N có 50.000 đơn vị sản phẩm dở dang với tỷ lệ hoàn thành về chi phí chế biến là 60%. Trong tháng 5, có 500.000 đơn vị sản phẩm được phân xưởng thiết kế và cắt chuyển đến phân xưởng may và đóng gói. Ngày 30/5, khối lượng dở dang cuối kỳ là 40.000 đơn vị sản phẩm với tỷ lệ hoàn thành về chi phí chế biến là 80%. Chi phí NVL trực tiếp không thay đổi trong suốt quá trình sản xuất và chi phí chế biến được cộng dần dần trong suốt quy trình sản xuất.

B. Yêu cầu:

Sử dụng phương pháp trung bình trọng và FIFO, hãy xác định sản lượng tương đương về chi phí chuyển đến từ phân xưởng trước, chi phí nguyên liệu trực tiếp và chi phí chế biến.

Bài tập 3.3.

A. Tài liệu:

Công ty may BOCO áp dụng phương pháp xác định chi phí theo quy trình sản xuất phân xưởng. Mỗi sản phẩm phải trải qua 3 phân xưởng: Cắt, may và đóng gói. Có tài liệu về hoạt động sản xuất ở phân xưởng đóng gói trong tháng 5 như sau:

Chi tiêu	Số lượng (sản phẩm)
1. Sản lượng dở dang tồn kho đầu kỳ	4.200
2. Sản lượng chuyển đến từ phân xưởng may	72.000
3. Sản lượng sản phẩm hỏng	2.100
4. Sản lượng hoàn thành chuyển vào kho thành phẩm	33.600

Chi phí nguyên liệu trực tiếp bắt đầu tính từ quá trình sản xuất ở phân xưởng cắt mà không làm thay đổi giá trị đơn vị sản phẩm trong suốt quá trình sản xuất. Chi phí chế biến được tính dần theo suốt quá trình sản xuất. Sản lượng dở dang tồn kho đầu kỳ có tỷ lệ 70 % hoàn thành về chi phí chế biến và sản lượng dở

dang tồn kho cuối kỳ có tỷ lệ 40% hoàn thành về chi phí chế biến. Công ty phát hiện sản lượng sản phẩm hỏng trong cuộc kiểm tra chất lượng sản phẩm trước khi nhập kho thành phẩm và đã xác định mức 1.000 sản phẩm hỏng là mức bình thường trong định mức.

Công ty BOCO sử dụng phương pháp trung bình trọng. Sản lượng tương đương và chi phí tính cho một đơn vị sản lượng tương đương với từng yếu tố chi phí của tháng 5 như sau:

Chi tiêu	Sản lượng tương đương	Chi phí tính cho 1 đơn vị sản lượng tương đương (1.000đ)
1. Chi phí chuyển đến từ các phân xưởng trước	46.200	15
2. Nguyên liệu trực tiếp	46.200	3
3. Chi phí chế biến	39.900	9
Cộng	132.300	27

B. Yêu cầu:

- Tính chi phí chuyển vào thành phẩm tồn kho.
- Tính chi phí phân bổ cho sản lượng dở dang cuối kỳ.
- Tính chi phí của sản lượng sản phẩm hỏng trong, ngoài định mức.
- Giả thiết tổng chi phí của phân xưởng trước được đưa vào sản lượng dở dang đầu kỳ của phân xưởng đóng gói là 18.600 ngàn đồng. Hãy xác định tổng chi phí chuyển từ phân xưởng may đến phân xưởng đóng gói trong tháng 4.

Bài tập 3.4.

A. Tài liệu:

Tình hình chi phí sản xuất của công ty Minh Quang như sau:

- Các khoản chi phí sản xuất phát sinh theo đơn đặt hàng:

(dvt: 1.000 đ)

Số thứ tự đơn đặt hàng	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	Tổng cộng
Đ1	2.000	14.000	16.000
Đ2	52.000	106.000	158.000
Đ3	24.000	8.000	42.000
Đ4	8.000	2.000	10.000

2. Các khoản chi phí phát sinh gián tiếp theo từng đơn vị như sau:

(đvt: 1.000đ)

Yếu tố chi phí	Nguyên vật liệu	Nhân công	Chi phí khác	Tổng cộng
1. Nguyên vật liệu phụ	30.000			30.000
2. Nhân công gián tiếp		106.000		106.000
3. Tiền điện			46.000	46.000
4. Khấu hao TSCĐ			24.000	24.000
5. Lương nhân viên phân xưởng		40.000		40.000
6. Tổng cộng	30.000	146.000	70.000	246.000

3. Dự toán chi phí sản xuất chung trong năm: (Đvt: 1.000đ)

Chỉ tiêu	Số tiền
1. Biến phí nguyên vật liệu	32.000
2. Biến phí nhân công	62.000
3. Biến phí dịch vụ mua ngoài	48.000
4. Định phí nhân công	40.000
5. Định phí khấu hao TSCĐ	24.000
Tổng cộng	216.000

4. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp: 160.000 ngàn đồng.

5. Thông tin trên tài khoản sản phẩm dở dang vào đầu năm như sau (đvt: 1.000đ)

ĐI: Nguyên vật liệu: 35.000, nhân công trực tiếp: 44.000, sản xuất chung: 66.000.

B. Yêu cầu:

1. Hãy xác định tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung theo chi phí nhân công trực tiếp, biết số giờ máy hoạt động là 120.000 giờ.

2. Trong năm công ty đã phân bổ thừa hoặc thiếu chi phí sản xuất chung là bao nhiêu?

3. Giả thiết trong năm ĐI hoàn thành và tiêu thụ, hãy xác định giá vốn hàng bán của đơn này.

4. Tính số dư của tài khoản sản phẩm dở dang.

Bài tập 3.5.

A. Tài liệu:

Trong tháng 4 năm N, Công ty cơ khí Tú Anh tập hợp các khoản chi phí theo đơn đặt hàng số 200 sản xuất 10 máy đúc (đvt: 1.000đ)

Các yếu tố chi phí	Số tiền
1. Các chi phí phát sinh ban đầu cho 10 máy đúc	
a) Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	870.000
b) Chi phí nhân công trực tiếp	240.000
c) Chi phí sản xuất chung	350.000
2. Các khoản chi phí phát sinh bổ sung thêm cho 5 máy đúc hoàn thành	
a) Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	84.000
b) Chi phí nhân công trực tiếp	22.000
c) Chi phí khác bằng tiền	36.000

Cho biết trong chi phí sản xuất chung có 80% là định phí, 20% là biến phí; còn các chi phí khác hoàn toàn là biến phí. Cuối tháng 4 hoàn thành được 5 máy đúc và bàn giao cho khách hàng, giá bán của 1 máy đúc là 210 triệu đồng trong đó thuế GTGT 5%.

B. Yêu cầu:

1. Hãy xác định chi phí cho một máy đúc hoàn thành theo đơn đặt hàng số 200 của công ty.
2. Lập Báo cáo kết quả kinh doanh theo cách ứng xử của chi phí.
3. Lập Báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng của chi phí.
4. Trong tháng nếu công ty hoàn thành cả 10 máy đúc thì lợi nhuận là bao nhiêu ?

Bài tập 3.6.

A. Tài liệu:

Công ty TNHH Hoàng Sơn sử dụng hệ thống xác định chi phí theo công việc. Bảng dưới đây cho biết số liệu của tháng đầu tiên thực hiện từ 3 đơn đặt hàng như sau:

Chỉ tiêu	Đơn đặt hàng		
	101	102	103
1. Sản lượng sản xuất (cái)	4.000	3.600	3.000
2. Số giờ máy làm việc (giờ – máy)	2.400	2.000	1.800
3. Chi phí nguyên liệu trực tiếp (1.000đ)	9.000	7.400	2.800
4. Chi phí lao động trực tiếp (1.000đ)	19.200	16.000	14.400

Chi phí sản xuất chung thực tế tổng cộng là 60.000.000đ phát sinh trong tháng. Chi phí sản xuất chung được phân bổ căn cứ trên số giờ máy hoạt động. Với mức phân bổ ước tính là 18.000 đ/giờ máy. Hai đơn đặt hàng 101 và 102 hoàn thành trong tháng. Đơn đặt hàng 103 chưa hoàn thành.

B. Yêu cầu:

1. Xác định chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng đơn đặt hàng trong tháng.
2. Xác định giá thành đơn vị của từng đơn đặt hàng 101 và 102.
3. Phản ánh vào tài khoản chữ T sự vận động của chi phí của 3 đơn đặt hàng trong tháng và xác định số dư của tài khoản sản phẩm dở dang, chi phí sản xuất chung vào cuối tháng.

Chương 4

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CÁC YẾU TỐ SẢN XUẤT CỦA DOANH NGHIỆP

4.1. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ HÀNG TỒN KHO

4.1.1. Ý nghĩa hệ thống thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho

Hàng tồn kho là một bộ phận tài sản ngắn hạn cơ bản của các doanh nghiệp thường được hình thành từ vốn chủ sở hữu, vay ngắn hạn hoặc chưa thanh toán cho nhà cung cấp... Trong các doanh nghiệp thương mại vốn đầu tư cho hàng tồn kho thường chiếm tỷ trọng đáng kể, do vậy việc quản lý, theo dõi hàng tồn kho ảnh hưởng trực tiếp tới các chỉ tiêu phản ánh kết quả, hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp. Trong hệ thống thông tin kế toán hàng tồn kho, thì thông tin kế toán quản trị được coi là cơ bản vì nó là cơ sở để đưa ra các quyết định hàng ngày cho mọi cấp quản trị.

Các nhà quản trị hàng ngày phải đưa ra các quyết định như mua vật tư, hàng hóa ở thị trường nào? Vận chuyển bằng các phương tiện gì? Bảo quản, lưu trữ bao lâu? Mỗi ngày bán được bao nhiêu mặt hàng với số lượng, kết cấu và doanh thu như thế nào? Chất lượng của các mặt hàng đang trong kho và bán như thế nào? Uy tín của sản phẩm trên thị trường thế nào? Đối thủ cạnh tranh sản phẩm của doanh nghiệp là ai? Hiệu quả sử dụng vốn đầu tư cho hàng tồn kho như thế nào?

Tất cả các câu hỏi trên của các nhà quản trị đặt ra hàng ngày đều phải được giải quyết một cách phù hợp. Do vậy thông tin để đưa ra các quyết định hàng ngày trả lời các câu hỏi trên chính là thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho.

Hàng tồn kho trong các doanh nghiệp rất phong phú và đa dạng tùy theo đặc điểm kinh doanh của các doanh nghiệp khác nhau. Nhưng có thể chia thành các nhóm hàng tồn kho như sau:

- Hàng tồn kho thuộc nhóm máy móc, công cụ thường có giá trị lớn và mang tính chất đơn chiếc gắn với các yêu cầu kỹ thuật và chủng loại cao.
- Hàng tồn kho thuộc nhóm mặt hàng điện tử thường đa dạng, phức tạp nhưng mau chóng giảm giá vì tốc độ tiến bộ của khoa học kỹ thuật.

- Hàng tồn kho thuộc nhóm lương thực, thực phẩm thường có thời gian bảo quản ngắn....

Mỗi nhóm hàng tồn kho khác nhau kế toán quản trị cần xây dựng các chỉ tiêu theo dõi chính xác cung cấp cho các nhà quản lý để đưa ra quyết định phù hợp. Nhưng nhìn chung thông tin kế toán quản trị cần xây dựng các chỉ tiêu sau cho nhóm hàng tồn kho:

- Phân loại vật tư, hàng hóa, thành phẩm theo các tiêu thức khác nhau như tính chất thương phẩm học, vai trò trong quá trình sản xuất, nguồn gốc... nhằm thuận tiện cho việc theo dõi trong quá trình sử dụng và bảo quản.

- Xây dựng hệ thống mã hóa danh điểm vật tư, hàng hóa, thành phẩm nhằm thuận tiện cho quá trình bảo quản, lưu trữ, sử dụng các thông tin bằng công nghệ hiện đại.

- Xây dựng các chỉ tiêu về số lượng, chất lượng, giá trị, chủng loại của từng mặt hàng nhập, xuất, tồn hàng ngày để biết được sự vận động của vốn đầu tư hàng tồn kho như thế nào ?

- Chọn các phương pháp tính giá vật tư, hàng hóa, thành phẩm nhập, xuất một cách phù hợp với tính chất của từng mặt hàng nhằm cung cấp thông tin chính xác cho các đối tượng có nhu cầu.

- Phân tích tình hình luân chuyển hàng tồn kho để có các quyết định điều chuyển hàng tồn kho một cách phù hợp. Từ đó có các biện pháp nâng cao hiệu quả sử dụng vốn đầu tư cho hàng tồn kho.

4.1.2. Nội dung kế toán quản trị hàng tồn kho

4.1.2.1. Phân loại hàng tồn kho

Trong thực tế các doanh nghiệp có nhiều tiêu thức phân loại hàng tồn kho khác nhau, mỗi tiêu thức đều có ý nghĩa đối với các nhà quản trị trong việc thu nhận các thông tin về tình hình hàng tồn kho để đưa ra các quyết định phù hợp.

** Theo yêu cầu quản lý thông tin kế toán tài chính, hàng tồn kho chia thành:*

- Nguyên vật liệu đó là đầu vào của quá trình sản xuất, thành phần chủ yếu cấu tạo nên thành phẩm.

- Công cụ, dụng cụ đó là những tư liệu lao động không thỏa mãn điều kiện của tài sản cố định tham gia vào quá trình sản xuất tạo nên sản phẩm và dịch vụ.

- Hàng hóa đó là những vật phẩm mua về để bán không qua giai đoạn chế biến.

– Sản phẩm dở dang đó là những sản phẩm mới qua một số bước chế biến ban đầu, chưa hoàn thành ở giai đoạn cuối cùng.

– Hàng gửi bán đó là những thành phẩm xuất kho gửi bán tại các cửa hàng, đại lý chưa được khách hàng chấp nhận thanh toán.

Việc phân chia hàng tồn kho thành các nhóm như trên có ý nghĩa để kế toán theo dõi hàng tồn kho theo từng tài khoản, hạch toán đúng đối tượng.

** Căn cứ vào nguồn gốc, hàng tồn kho chia thành nhiều loại :*

– Hàng tồn kho do đơn vị tự sản xuất như thành phẩm, nguyên vật liệu tự sản xuất, dụng cụ tự sản xuất.

– Hàng tồn kho mua ngoài của người bán như hàng hóa, dụng cụ, nguyên vật liệu...

– Hàng tồn kho do cấp trên cấp như hàng hóa, dụng cụ, nguyên vật liệu...

– Hàng tồn kho do đơn vị nhận góp vốn liên doanh từ các đơn vị khác như nguyên vật liệu, hàng hóa, dụng cụ...

** Căn cứ vào vai trò của hàng tồn kho đối với quá trình sản xuất tạo ra sản phẩm và dịch vụ, hàng tồn kho chia thành:*

– Nguyên vật liệu chính đó là thành phần cơ bản tạo ra thực thể của sản phẩm. Ví dụ trong các doanh nghiệp xây dựng thì xi măng, sắt, thép là vật liệu chính. Trong doanh nghiệp đóng tàu gỗ, sắt, thép là nguyên vật liệu chính.

– Nguyên vật liệu phụ đó là những vật liệu cũng tham gia vào quá trình sản xuất nhưng thường chiếm tỷ trọng nhỏ và thường làm thay đổi tính chất lý học, hóa học của sản phẩm. Ví dụ trong các doanh nghiệp sản xuất bánh kẹo thì dầu thơm, chất giòn là vật liệu phụ.

– Nhiên liệu đó là những vật liệu tạo ra nguồn năng lượng cho các máy móc hoạt động như xăng dầu, củi, than, hơi đốt...

– Phụ tùng thay thế đó là các chi tiết máy móc dùng để sửa chữa, thay thế các thiết bị sản xuất, phương tiện vận tải của doanh nghiệp.

– Thiết bị xây dựng cơ bản bao gồm các thiết bị cần lắp, không cần lắp, các vật kết cấu dùng cho công tác xây dựng cơ bản.

– Vật liệu và dụng cụ khác đó là những mặt hàng tồn kho không bao gồm những loại kể trên có tham gia vào quá trình sản xuất kinh doanh tạo nên sản phẩm, dịch vụ.

Cách phân loại trên có ý nghĩa rất quan trọng đối với các nhà quản lý để biết được cơ cấu của từng loại chi phí trong giá thành sản xuất của sản phẩm và dịch vụ. Vai trò của từng loại vật liệu đối với doanh nghiệp trong việc xây dựng kế hoạch thu mua, dự trữ và bảo quản.

** Căn cứ vào mục đích sử dụng, hàng tồn kho chia thành các loại sau:*

- Hàng tồn kho mang đi bán như hàng hóa...
- Hàng tồn kho dùng cho sản xuất sản phẩm như vật liệu chính, phụ...
- Hàng tồn kho dùng cho các phân xưởng sản xuất như vật liệu cho quản lý, công cụ...
- Hàng tồn kho phục vụ cho bán hàng như vật liệu dùng cho bán hàng, công cụ...
- Hàng tồn kho phục vụ cho quản lý doanh nghiệp như vật liệu cho quản lý, công cụ...

Cách phân chia trên thuận tiện cho quá trình hạch toán các khoản chi phí theo khoản mục, xác định chính xác đối tượng tập hợp chi phí là căn cứ xác định kết quả tiêu thụ và kết quả kinh doanh tương đối chính xác.

** Căn cứ vào tính chất thương phẩm của các mặt hàng, hàng tồn kho chia thành :*

- Các mặt hàng lương thực, thực phẩm, đồ uống... phục vụ tiêu dùng hàng ngày.
- Các mặt hàng vật tư, công cụ phục vụ cho sản xuất.
- Các mặt hàng điện tử phục vụ sinh hoạt, tiêu dùng.
- Các mặt hàng văn phòng phẩm...

Việc phân chia trên nhằm thuận tiện cho quá trình bảo quản của từng mặt hàng một cách khoa học.

** Căn cứ vào từng kho bảo quản, hàng tồn kho có thể chia thành từng kho khác nhau như kho trong nhà, kho ngoài trời...*

4.1.2.2. Mã hóa danh điểm hàng tồn kho

Hàng tồn kho thường đa dạng về chủng loại, quy cách, kích cỡ, trọng lượng, công dụng, tiêu thức lý hóa... Do vậy để quản lý chặt chẽ hàng tồn kho tới từng mặt hàng cụ thể trong điều kiện công nghệ thông tin hiện đại như ngày nay thì việc mã hóa danh điểm hàng tồn kho được coi là nhiệm vụ quan trọng của kế toán quản trị hàng tồn kho.

Việc xây dựng mã hóa danh điểm hàng tồn kho của các doanh nghiệp cần dựa vào những cơ sở khoa học như sau:

– Yêu cầu của thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho trong việc đưa ra các quyết định.

– Đặc điểm cụ thể hàng tồn kho của doanh nghiệp về tính đa dạng các mặt hàng.

– Trình độ của các nhân viên kế toán và công cụ để thực hiện các nhiệm vụ kế toán.

– Thống nhất ký hiệu mã hóa trong toàn doanh nghiệp, thống nhất cả kỳ hạch toán.

Khi lập mã hóa cụ thể cho hàng tồn kho của doanh nghiệp cần phải chú ý tránh trùng lặp, nhầm lẫn và thuận tiện cho dễ nhớ, gọi tên các mặt hàng. Phần mã hóa có thể bao gồm cả phần chữ và phần số. Ví dụ trong doanh nghiệp xây dựng vật liệu chính như sắt, thép.... ta xây dựng như sau:

A.152.1.1.1.1. Sắt phi 20 liên doanh Việt Úc (A là kho chi Hương. 152.1. là vật liệu chính. 1 sắt, 1 phi 20, 1 liên doanh Việt Úc).

4.1.2.3. Tính giá hàng tồn kho

Tính giá hàng tồn kho là việc xác định giá vật tư, hàng hoá nhập kho, xuất kho và hiện còn trong kho theo phương pháp thích hợp.

Trong kế toán quản trị, tính giá hàng tồn kho theo phương pháp thích hợp có ý nghĩa quan trọng trong việc xác định kết quả kinh doanh (lãi, lỗ) và xác định giá trị tài sản tồn kho. Bởi vì những chi phí không được tính vào trị giá hàng tồn sẽ được tính vào giá vốn hàng bán hay chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ và ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh. Ngược lại, những chi phí được tính cho hàng tồn lại ảnh hưởng đến độ lớn của trị giá tài sản hiện có ở doanh nghiệp. Mỗi phương pháp tính giá hàng tồn kho sẽ cho một kết quả riêng về chi phí sản xuất kinh doanh, giá vốn hàng bán, trị giá hàng tồn từ đó sẽ có kết quả lãi, lỗ khác nhau. Để cung cấp các thông tin cần thiết giúp cho việc phân tích chi phí, giá thành sản xuất, giá vốn hàng bán được đúng đắn, tạo cơ hội cho các nhà quản trị doanh nghiệp đưa ra các quyết định hợp lý, kế toán quản trị áp dụng các phương pháp phù hợp.

a) Tính giá đầu vào của hàng tồn kho

Hàng tồn kho khi mua về, sản xuất hoàn thành được nhập kho theo giá thực tế. Giá thực tế của hàng nhập kho là các khoản chi cần thiết để cấu thành trị giá

của sản phẩm, hàng hoá được đưa vào nơi sẵn sàng cho sử dụng hay bán, chi phí thực tế bỏ ra để mua hàng hoá hay giá thành sản xuất thực tế đối với sản phẩm do doanh nghiệp sản xuất. Trường hợp đơn giá của hàng nhập kho biến động nhiều thì việc tính trị giá vốn thực tế của hàng xuất kho và tồn kho sẽ phức tạp, khối lượng tính toán hàng ngày sẽ lớn. Điều này hiện nay có thể dễ dàng khắc phục nếu áp dụng kỹ thuật tin học vào công việc kế toán.

Việc tính toán giá vốn thực tế của hàng hoá xuất kho và tồn kho có thể sử dụng một trong các phương pháp sau:

b) Tính giá đầu ra của hàng tồn kho

** Tính giá vốn hàng xuất kho theo phương pháp nhập trước, xuất trước (First in first out - FIFO)*

Phương pháp nhập trước, xuất trước dựa trên giả định là hàng nào nhập trước sẽ được xuất trước và lấy đơn giá mua thực tế của lần nhập đó để tính trị giá hàng xuất kho. Trị giá hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo số lượng hàng tồn kho và đơn giá của những lô hàng nhập sau cùng. Quá trình tính toán trị giá hàng tồn kho theo phương pháp nhập trước, xuất trước có thể được minh hoạ bằng ví dụ sau:

Tình hình nhập, xuất, tồn kho vật liệu (sắt phi 20 VU) của công ty X như sau:

Ngày 1.1 tồn kho 20.000 kg × đơn giá 8.4 ngàn đồng/kg.

Ngày 4.1 nhập kho 2.000 kg × đơn giá 8,84 ngàn đồng/kg.

Ngày 7.1 xuất kho 4.000 kg × đơn giá xác định theo các phương pháp.

Ngày 11.1 nhập kho 2.000 kg × đơn giá 8,2 ngàn đồng/kg.

Ngày 15.1 xuất kho 16.000 kg × đơn giá xác định theo các phương pháp.

Ngày 18.1 nhập kho 3.000 kg × đơn giá 9 ngàn đồng/kg.

Ngày 28.1 xuất kho 4.000 kg × đơn giá xác định theo các phương pháp.

Bảng 4.1.
SỐ CHI TIẾT VẬT LIỆU

(Trường hợp doanh nghiệp tính giá vật liệu theo phương pháp nhập trước, xuất trước)
tháng 1/N

- Tên kho: Tuấn Anh
- Tên hàng: Vật liệu (sắt phi 20VU)
- Mã số: 152111 A
- Đơn vị tính: Kg

Chứng từ		Diễn giải	Ngày N/X	Nhập			Xuất			Tồn kho		
SH	NT			Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
		Tồn kho 1/1							20.000	8,4	168.0	
0199	4/1	Nhập kho	4/1	2.000	8,84	17.680			20.000	8,4	168.0	
									2.000	8,84	17.68	
X199	7/1	Xuất kho	7/1				4.000	8,4	33.600	16.000	8,4	134.4
									2.000	8,84	17.68	
0299	11/1	Nhập kho	11/1	2.000	8,2	16.400			16.000	8,4	134.4	
									2.000	8,84	17.68	
									2.000	8,2	16.40	
X299	15/1	Xuất kho	15/1				16.000	8,4	134.400	2.000	8,84	17.68
									2.000	8,2	16.40	
0399	18/1	Nhập kho	18/1	3.000	9	27.000			2.000	8,84	17.68	
									2.000	8,2	16.40	
									3.000	9	27.00	
X39	28/1	Xuất kho	28/1				2.000	8,84	17.680	3.000	9	27.00
							2.000	8,2	15.400			
		Cộng phát sinh tháng 1		7.000		61.080	24.000		202.080			
		Tồn kho 31/1							3.000	9	27.00	

c) Tính giá hàng xuất kho theo phương pháp bình quân cả kỳ

Theo phương pháp này, mỗi lần xuất kho kế toán chưa ghi đơn giá vật liệu trên phiếu xuất, đến cuối kỳ khi hết các nghiệp vụ nhập kho kế toán xác định đơn giá bình quân của cả kỳ như sau:

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

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

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

Bảng 4.2. SỔ CHI TIẾT VẬT LIỆU

(Trường hợp doanh nghiệp tính giá vật liệu theo phương pháp giá bình quân cả kỳ)

Tháng 1/N

- Tên kho: Tuấn Anh
- Tên hàng: Vật liệu (sắt phi 20VU)
- Mã số: 152111 A
- Đơn vị tính: Kg

Chứng từ		Diễn giải	Ngày N/X	Nhập			Xuất			Tồn kho		
SH	NT			Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
		Tồn kho 1/1							20.000	8,4	168.000	
0199	4/1	Nhập kho	4/1	2.000	8,84	17.680			22.000			
X199	7/1	Xuất kho	7/1				4.000	8,48	33.920	18.000		
0299	11/1	Nhập kho	11/1	2.000	8,2	16.400						
X299	15/1	Xuất kho	15/1				16.000	8,48	135.680			
0399	18/1	Nhập kho	18/1	3.000	9	27.000						
X399	28/1	Xuất kho	28/1				4.000	8,48	33.920			
		Cộng phát sinh tháng 1		7.000		61.080	24.000		203.520			
		Tồn kho 31/1							3.000	8,52	25.560	

d) Tính giá vốn hàng xuất kho theo phương pháp đích danh

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

e) Tính giá vốn hàng xuất kho theo phương pháp nhập sau, xuất trước (Last in first out – LIFO)

Phương pháp này được dựa trên giả định hàng nào nhập sau thì được xuất trước và trị giá hàng xuất kho được tính bằng cách căn cứ vào số lượng hàng xuất kho, đơn giá của những lô hàng nhập mới nhất hiện có trong kho. Trị giá của hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo số lượng hàng tồn kho và đơn giá của những lô hàng nhập cũ nhất và đơn giá của những lô hàng nhập sau khi xuất lần cuối đến thời điểm xác định số tồn kho.

Bảng 4.3. SỐ CHI TIẾT VẬT LIỆU

(Trường hợp doanh nghiệp tính vật liệu theo phương pháp nhập sau, xuất trước)
tháng 1/N

- Tên kho: Tuấn Anh
- Tên hàng: Vật liệu (sắt phi 20VU)
- Mã số: 152111 A
- Đơn vị tính: Kg

Chứng từ		Diễn giải	Ngày N/X	Nhập			Xuất			Tồn kho		
SH	NT			Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
		Tồn kho 1/1							20.000	8,4	168.000	
0199	4/1	Nhập kho	4/1	2.000	8,84	17.680						
X199	7/1	Xuất kho	7/1				2.000	8,84	17.680	18.000	8,4	151.200
							2.000	8,4	16.800			
0299	11/1	Nhập kho	11/1	2.000	8,2	16.400						
X299	15/1	Xuất kho	15/1				2.000	8,2	16.400	4.000	8,4	33.600
							14.000	8,4	117.600			
0399	18/1	Nhập kho	18/1	3.000	9	27.000						
X399	28/1	Xuất kho	28/1				3.000	9	27.000	3.000	8,4	25.200
							1.000	8,4	8.400			
		Cộng P/S T1		7.000		61.080	24.000		203.880			
		Tồn kho 31/1								3.000	8,4	25.200

f) Tính giá vốn hàng xuất kho theo phương pháp giá hạch toán

Giá hạch toán của vật tư, hàng hoá là loại giá do doanh nghiệp quy định (thường dùng giá kế hoạch hay giá mua tại một thời điểm nào đó) và được sử dụng trong một thời gian dài, ít nhất là một kỳ hạch toán.

Dù sử dụng giá hạch toán để ghi chép hàng ngày tình hình nhập, xuất, tồn kho hàng, song kế toán không được vi phạm nguyên tắc giá vốn thực tế trong việc phản ánh chi phí sản xuất kinh doanh và trị giá tài sản hiện còn trên bảng cân đối kế toán. Bởi vậy trong trường hợp này sẽ xuất hiện một số phương pháp tính giá vốn thực tế của hàng xuất kho và tồn kho, đó là phương pháp hệ số giá. Theo phương pháp này, hàng ngày kế toán ghi số chi tiết vật tư, hàng hoá theo giá hạch toán, cuối kỳ tính hệ số giữa giá vốn thực tế với giá hạch toán của hàng hiện còn đầu kỳ và nhập kho trong kỳ theo công thức:

$$\text{Hệ số giá} = \frac{\text{Giá vốn thực tế hàng hiện còn đầu kỳ} + \text{Giá vốn thực tế hàng nhập kho trong kỳ}}{\text{Giá hạch toán hàng hiện còn đầu kỳ} + \text{Giá hạch toán hàng nhập kho trong kỳ}}$$

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

Căn cứ vào hệ số giá và hạch toán của hàng xuất kho trong kỳ hoặc hiện còn cuối kỳ để tính giá vốn thực tế của hàng xuất kho trong kỳ và hiện còn cuối kỳ theo công thức:

$$\text{Giá vốn thực tế của hàng xuất kho trong kỳ} = \text{Hệ số giá} \times \text{Giá hạch toán của hàng xuất kho trong kỳ}$$

$$\text{Giá vốn thực tế của hàng hiện còn cuối kỳ} = \text{Hệ số giá} \times \text{Giá hạch toán của hàng hiện còn cuối kỳ}$$

$$\text{Hệ số giá vật liệu A} = \frac{168.000 + 61.080}{160.000 + 56.000} = 1,06$$

$$\text{Giá vốn thực tế của vật liệu A xuất kho trong tháng 1} = 1,06 \times 192.000 = 203.520$$

$$\text{Giá vốn thực tế của vật liệu A hiện còn cuối tháng 1} = 1,06 \times 24.000 = 25.830$$

Bảng 4.4. SỔ CHI TIẾT VẬT LIỆU

(Trường hợp doanh nghiệp tính vật liệu theo phương pháp giá hạch toán)
tháng 1/N

- Tên kho: Tuấn Anh
- Tên hàng: Vật liệu (sắt phi 20–VU)
- Mã số: 152111 A
- Đơn vị tính: Kg

Đơn vị tạm tính giá hạch toán: 8 ngàn đồng/kg

Chứng từ		Diễn giải	Ngày N/X	Nhập			Xuất			Tồn kho		
SH	NT			Số lượng	Giá hạch toán	Giá thực tế	Số lượng	Giá hạch toán	Giá thực tế	Số lượng	Giá hạch toán	Giá thực tế
		Tồn kho 1/1							20.000	160.000	160.000	
0199	4/1	Nhập kho	4/1	2.000	16.000	17.680						
X199	7/1	Xuất kho	7/1				4.000	32.000		18.000	144.000	
0299	11/1	Nhập kho	11/1	2.000	16.000	16.400						
X299	15/1	Xuất kho	15/1				16.000	128.000		4.000	32.000	
0399	18/1	Nhập kho	18/1	3.000	24.000	27.000						
X399	28/1	Xuất kho	28/1				4.000	32.000		3.000	24.000	
		Cộng phát sinh tháng 1		7.000	56.000	61.080	24.000	192.000	203.250			
		Tồn kho 31/1								3.000	24.000	

Mỗi phương pháp tính giá vốn thực tế hàng xuất kho và tồn kho cho kết quả khác nhau. Điều này ảnh hưởng đến việc xác định các chỉ tiêu về chi phí sản xuất kinh doanh, giá vốn hàng xuất bán, lãi, lỗ và giá trị hiện còn của vật tư, hàng hoá trong doanh nghiệp. Theo số liệu của các ví dụ trên đây có thể lập bảng so sánh sau:

Phương pháp tính giá vật liệu Chi tiêu ảnh hưởng	Phương pháp nhập trước, xuất trước	Phương pháp bình quân cả kỳ	Phương pháp nhập sau, xuất trước	Phương pháp hệ số giá
1. Chi phí vật liệu A trong chi phí sản xuất kinh doanh	202.080	203.520	203.880	203.250
2. Giá trị vật liệu A hiện còn cuối tháng 1/N	27.000	25.560	25.200	25.830
Cộng	229.080	229.080	229.080	229.080

Qua kết quả so sánh cho thấy khi sử dụng thông tin về các chỉ tiêu liên quan đến chi phí sản xuất kinh doanh, giá vốn hàng xuất bán, kết quả sản xuất kinh doanh và chỉ tiêu giá trị hiện còn của hàng tồn kho, các nhà quản trị doanh nghiệp cần lưu tâm đến ảnh hưởng của phương pháp tính giá hàng tồn kho đến các thông tin kế toán quản trị đưa ra quyết định.

4.1.2.4. Kế toán chi tiết hàng tồn kho

Yêu cầu thông tin kế toán quản trị hàng tồn kho rất cao cho việc đưa ra các quyết định hàng ngày, do vậy kế toán quản trị cần xây dựng các chỉ tiêu hàng tồn kho hàng ngày như lượng hàng nhập, xuất, tồn, giá trị, chất lượng, chủng loại... sau đó được tổng hợp thành các Báo cáo kế toán quản trị hàng tồn kho để cung cấp cho các cấp quản lý. Để đảm bảo cung cấp thông tin nhanh và chính xác kế toán quản trị hàng tồn kho thường áp dụng các phương pháp hạch toán chi tiết sau:

a) Phương pháp ghi thẻ song song

– Ở kho: Thủ kho sử dụng thẻ kho để ghi chép hàng ngày tình hình nhập, xuất, tồn kho của từng danh điểm hàng hoá theo chỉ tiêu số lượng, chất lượng. Thẻ kho do kế toán lập rồi ghi vào sổ đăng ký thẻ kho trước khi giao cho thủ kho ghi chép. Hàng ngày khi có nghiệp vụ nhập, xuất vật tư, hàng hoá thực tế phát sinh, thủ kho thực hiện việc nhập, xuất hàng hoá và ghi số lượng, chất lượng thực tế nhập, xuất vào chứng từ nhập, xuất. Căn cứ vào các chứng từ nhập, xuất kho thủ kho ghi số lượng nhập, xuất vật tư, hàng hoá vào thẻ kho của thứ vật tư, hàng hoá có liên quan. Sau khi được sử dụng để ghi thẻ kho, các chứng từ nhập, xuất kho được sắp xếp lại một cách hợp lý để giao cho kế toán.

– Ở phòng kế toán: Hàng ngày hay định kỳ 3 -- 5 ngày, nhân viên kế toán xuống kho kiểm tra việc ghi chép của thủ kho, sau đó ký xác nhận vào thẻ kho và nhận chứng từ nhập, xuất kho về phòng kế toán. Tại phòng kế toán, nhân viên kế toán kiểm tra chứng từ và hoàn chỉnh, sau đó ghi vào sổ chi tiết được mở cho từng danh điểm vật tư, hàng hoá tương tự thẻ kho để ghi chép hàng ngày tình hình nhập, xuất, tồn kho theo chi tiêu số lượng, chất lượng, giá trị, chủng loại của từng mặt hàng. Số liệu trên sổ chi tiết được sử dụng để lập báo cáo kế toán quản trị vật tư, hàng hoá cho các cấp quản lý có nhu cầu.

MẪU THẺ KHO

Thẻ kho

Thẻ số: i

Ngày lập thẻ: 1/1/N

Kho: Tuấn Anh

Tờ số: 1

Tên hàng: Vật liệu A

Mã số: 152111A

Đơn vị tính: Kg

Chứng từ		Diễn giải	Ngày N/X	Số lượng			Chất lượng
SH	NT			Nhập	Xuất	Tồn	
		Tồn đầu năm N			20.000		
0199	4/1	Nhập	04/01	2.000		22.000	
X199	7/1	Xuất	07/01		4.000	18.000	
0299	11/1	Nhập	11/01	2.000		20.000	
X299	15/1	Xuất	15/01		16.000	4.000	
0399	18/1	Nhập	18/01	3.000		7.000	
X399	28/1	Xuất	22/01		4.000	3.000	
		Cộng số phát sinh		7.000	24.000		
		Tồn cuối tháng 1/N				3.000	

Bảng 4.5. BẢNG KÊ NHẬP, XUẤT, TỒN KHO VẬT LIỆU CÔNG TY X

Tháng I năm N

điểm	Tên hàng	Chất lượng	Đơn vị tính	Định mức dự trữ		Tồn kho đầu kỳ		Nhập kho trong kỳ		Xuất kho trong kỳ		Tồn kho cuối kỳ	
				Tối thiểu	Tối đa	Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền
111A	VLA	A	kg	15.000	20.000	20.000	168.000	7.000	61.080	24.000	202.080	3.000	27.000
112B	VLB	B	kg										
ng m 1													
211C	VLC	A	cái										
212D	VLD	B	cái										
ng m 2													

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

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

Nhược điểm: Khối lượng ghi chép lớn (đặc biệt trường hợp doanh nghiệp có nhiều chủng loại vật tư, hàng hoá), hoặc ghi chép thủ công.

Trong điều kiện công nghệ thông tin hiện đại như ngày nay việc áp dụng phương pháp thẻ song song là phổ biến.

b) Phương pháp ghi số đối chiếu luân chuyển

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

- Ở phòng kế toán: Định kỳ, sau khi nhận được các chứng từ nhập, xuất kho từ thủ kho, kế toán thực hiện kiểm tra và hoàn chỉnh chứng từ. Sau đó, thực hiện tập hợp các chứng từ nhập, xuất theo từng thứ hàng. Số đối chiếu luân

chuyên được kế toán mở cho cả năm và được ghi vào cuối mỗi tháng. Sổ được dùng để ghi chép tình hình nhập, xuất, tồn kho của từng hàng thuộc từng kho. Sổ theo dõi cả chỉ tiêu số lượng, chất lượng, chủng loại và tiền. Mỗi thứ hàng được ghi một dòng trên sổ. Sau khi hoàn thành việc ghi sổ đối chiếu luân chuyển, kế toán thực hiện đối chiếu trên sổ này với số liệu trên các sổ khác.

Mẫu sổ đối chiếu luân chuyển như sau:

SỔ ĐỐI CHIẾU LUÂN CHUYỂN

Năm N

Danh điểm vật tư hàng hoá	Tên hàng	Đơn vị tính	Dư đầu tháng 1		Luân chuyển trong tháng 1				Dư đầu tháng 2		Luân chuyển trong tháng 2				Dư 31/12	
			SL	ST	Nhập		Xuất		SL	TT	Nhập		Xuất		SL	TT
			SL	TT		TT	SL	TT			SL	TT	SL	TT		

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

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

– Nhược điểm:

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

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

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

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

c) Phương pháp mức dư (ghi sổ số dư)

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

Sổ số dư do kế toán lập cho từng kho, mở theo năm. Cuối mỗi tháng số dư

được chuyển cho thủ kho để ghi số lượng hàng tồn kho trên cơ sở số liệu từ các thẻ kho. Trên sổ số dư vật tư, hàng hoá được sắp xếp theo thứ, nhóm, loại. Mỗi nhóm có dòng cộng nhóm, mỗi loại có dòng cộng loại.

Ví dụ: Sổ số dư vật liệu của một doanh nghiệp sản xuất như sau:

SỔ SỐ DƯ VẬT LIỆU

Kho X

Năm N

Danh điểm vật liệu	Tên hàng (vật liệu)	Chất lượng	Đơn vị tính	Giá hạch toán	Định mức dự trữ		Số dư đầu năm		Số dư cuối tháng 1		Số dư cuối tháng 12	
					SL	TT	SL	TT	SL	TT	SL	TT
1521101	Sắt φ6	A	Kg	5	1.000	5.000	2.000	10.000	4.000	20.000		
1521102	Sắt φ10	B	Kg	5	2.000	10.000	1.000	5.000	500	2.500		
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Cộng nhóm 1												
1522201	XM HT	A	Tấn	850	10	8.500	20	17.000				
1522202	XMBS	B	Tấn	800	20	16.000	10	8.000				
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---
Cộng nhóm 2												
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

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

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

Ví dụ: Trích số liệu kế toán quản trị vật liệu tại một doanh nghiệp sản xuất thực hiện hạch toán chi tiết vật tư, hàng hoá theo phương pháp mức dư như sau:

PHIẾU GIAO NHẬN CHỨNG TỪ NHẬP, XUẤT VẬT LIỆU

Từ ngày 1 đến ngày 5/1/N

Nhóm hàng	Nhập			Xuất			Chất lượng	Ký nhận
	Số lượng chứng từ	Số hiệu chứng từ	Thành tiền	Số lượng chứng từ	Số hiệu chứng từ	Thành tiền		
152111	7	01, 02, 03, 04, 05, 06, 07	200	6	11, 12, 13, 14, 15, 16	180		
152122	5	10, 11, 12, 13, 14	150	4	20, 21, 22, 23	170		
.....			
Cộng loại 1 (VLC)			6.900			3.750		

BẢNG LŨY KẾ NHẬP VẬT LIỆU

ĐVT: Triệu đồng

Tháng 1 năm N

Nhóm hàng	Từ ngày 1 → 5	Từ ngày 6 → 10	Từ ngày 26 → Cuối tháng	Cộng
15211 A	200	150		180	900
15212 B	150	125		190	1.000
.....
Cộng 1521	700	800		600	3.000
.....
Tổng cộng NVL	1.000	2.000		2.500	8.500

BẢNG LUỸ KẾ XUẤT VẬT LIỆU

ĐVT: Triệu đồng

Tháng 1 năm N

Nhóm hàng	Từ ngày 1 → 5	Từ ngày 6 → 10	Từ ngày 26 → Cuối tháng	Cộng
15211	180	100		130	800
15212	170	90		120	700
.....
Cộng 1521	750	550		600	2.800
.....
Tổng cộng NVL	1.100	1.800		1.000	8.200

BẢNG KẾ TỔNG HỢP NHẬP, XUẤT, TỒN KHO

ĐVT: Triệu đồng

Tháng 1 năm N

Nhóm hàng	Tồn kho đầu kỳ	Nhập	Xuất	Tồn kho cuối kỳ	Chất lượng vật liệu
15211 A	100	900	800	200	
15212 B	200	1.000	700	500	
.....	
Cộng 1521	600	3.000	2.800	800	
.....	
Tổng cộng 1522	200	5.500	...		
.....	
Tổng cộng	800	8.500	8.200	1.100	

Báo cáo Vật liệu hàng hoá theo tuần kỳ phục vụ cung cấp thông tin cho quản trị vật tư, hàng hoá có thể theo mẫu sau:

BÁO CÁO VẬT LIỆU HÀNG KỲ

Kỳ: Từ ngày.....đến ngày.....tháng.....năm

Kho:.....

ĐVT:.....

Danh điểm	Tên hàng	Chất lượng	Đơn giá hạch toán	Định mức dự trữ		Tồn đầu tuần kỳ		Nhập trong tuần kỳ		Xuất trong tuần kỳ		Tồn cuối tuần kỳ	
				Tối thiểu	Tối đa	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền	Số lượng	Thành tiền

Số liệu trên bảng tổng hợp nhập, xuất, tồn kho còn được sử dụng để đối chiếu với các sổ khác.

– Ưu điểm:

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

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

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

– Nhược điểm:

– Do ở phòng kế toán chỉ ghi chỉ tiêu tiền của nhóm vật tư, hàng tồn kho vì vậy để có thông tin về tình hình nhập, xuất, hiện còn của thứ hàng nào đó phải căn cứ vào sổ liệu trên thẻ kho.

– Điều kiện áp dụng:

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

+ Doanh nghiệp đã xây dựng được hệ thống đơn giá hạch toán, mã hóa các mặt hàng sử dụng trong hạch toán chi tiết hàng tồn kho. Nhân viên kế toán hàng tồn kho có trình độ cao, đồng thời thủ kho của doanh nghiệp vừa có khả năng chuyên môn tốt, vừa ý thức được đầy đủ trách nhiệm quản lý hàng tồn kho.

Vậy kế toán quản trị hàng tồn kho có những nhiệm vụ sau:

1. Kế toán chi tiết hàng tồn kho ở từng kho và ở bộ phận kế toán doanh nghiệp.
2. Theo dõi hàng ngày tình hình nhập, xuất, tồn kho của từng loại, nhóm, thứ (mặt hàng) của vật tư, hàng hoá cả chỉ tiêu hiện vật và chỉ tiêu giá trị, chất lượng, chủng loại...
3. Lập báo cáo chi tiết theo các mặt hàng để các nhà quản lý có thông tin chính xác đưa ra quyết định phù hợp.
4. Cung cấp kịp thời các thông tin cần thiết hàng ngày, tuần, tháng theo yêu cầu quản trị vật tư, hàng hoá.

4.2. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

4.2.1. Ý nghĩa hệ thống thông tin kế toán quản trị tài sản cố định

Tài sản cố định là một bộ phận của tài sản dài hạn, thường chiếm tỷ trọng cao trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh. Do vậy việc sử dụng tài sản cố định như thế nào để khai thác hết công suất của các tài sản đã đầu tư nhằm nâng cao lợi nhuận đó là vấn đề cần quan tâm của các cấp quản lý trong doanh nghiệp. Với tư cách là hệ thống thông tin kế toán quản trị tài sản cố định sẽ tư vấn cho các nhà quản trị trong các quyết định sử dụng, điều chuyển, thanh lý, nhượng bán ... một cách chính xác nhất để tối thiểu hóa chi phí và nâng cao hiệu quả các tài sản.

4.2.2. Nội dung kế toán quản trị tài sản cố định

4.2.2.1. Phân loại tài sản cố định (TSCĐ) trong doanh nghiệp

Tài sản cố định trong doanh nghiệp là những tư liệu lao động chủ yếu, những tài sản có giá trị lớn, tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh. Tài sản cố định thường có đặc điểm là thời gian sử dụng dài, khi tham gia vào quá trình sản xuất vẫn giữ nguyên hình thái vật chất ban đầu.

Để thuận lợi cho quản lý và tổ chức kế toán quản trị TSCĐ cần phải phân loại TSCĐ theo các tiêu thức thích hợp.

a) Phân loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện kết hợp với đặc trưng kỹ thuật của TSCĐ

Theo tiêu thức phân loại này thì TSCĐ được chia làm 2 loại lớn: TSCĐ hữu hình và TSCĐ vô hình.

– TSCĐ hữu hình là những TSCĐ có hình thái vật chất cụ thể. Theo đặc trưng kỹ thuật TSCĐ hữu hình được chia thành các loại:

1. Nhà cửa, vật kiến trúc gồm nhà làm việc, nhà kho, xưởng sản xuất, cửa hàng, gara ô tô, chuồng trại, bể chứa, sân phơi, cầu, đường, tường rào...

2. Máy móc, thiết bị gồm máy móc thiết bị công tác, thiết bị động lực và máy móc thiết bị khác dùng trong sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

3. Phương tiện vận tải, truyền dẫn ô tô, tàu thủy, canô, máy kéo, tàu thủy... dùng để vận chuyển; hệ thống đường ống dẫn nước, dẫn hơi, dẫn khí; hệ thống đường dây tải điện, hệ thống truyền thanh... thuộc tài sản của doanh nghiệp.

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

5. Cây lâu năm, súc vật cơ bản gồm vườn cây lâu năm, các súc vật làm việc và sinh sản.

6. Tài sản cố định hữu hình khác như tác phẩm nghệ thuật, sách chuyên môn, kỹ thuật...

– Tài sản cố định vô hình là các TSCĐ không có hình thái vật chất cụ thể, thể hiện một khoản chi lớn mà doanh nghiệp đã đầu tư, chi trả để có được quyền hay lợi ích lâu dài mà giá trị của chúng xuất phát từ quyền hay lợi ích đó. TSCĐ vô hình được chia thành các loại:

1. Quyền sử dụng đất: Là giá trị mặt đất, mặt nước, mặt biển có được do doanh nghiệp bỏ chi phí để mua, đền bù, san lấp, cải tạo nhằm mục đích có mặt bằng sử dụng cho hoạt động của doanh nghiệp.

2. Chi phí thành lập doanh nghiệp: Là các khoản chi phí đã phát sinh để hình thành doanh nghiệp như chi phí thăm dò, lập dự án đầu tư, chi phí huy động vốn ban đầu, chi phí khai trương... mà những người tham gia thành lập doanh nghiệp đồng ký coi như một phần vốn được ghi trong vốn điều lệ của doanh nghiệp.

3. Bằng phát minh sáng chế: Là các chi phí doanh nghiệp đã chi trả cho các công trình nghiên cứu, phát minh như nghiên cứu chế tạo sản phẩm mới thành công được Nhà nước cấp bằng phát minh sáng chế hoặc đã chi trả mua bản quyền bằng phát minh sáng chế.

4. Chi phí nghiên cứu, phát triển: Là các chi phí doanh nghiệp đã chi ra để tự thực hiện hay thuê ngoài thực hiện các công trình nghiên cứu lập các đề án, kế hoạch, dự án đầu tư phát triển với quy mô lớn nhằm mang lại lợi ích lâu dài cho doanh nghiệp.

5. Chi phí về lợi thế thương mại: Là các chi phí tính thêm ngoài giá trị các TSCĐ hữu hình gắn liền do có thuận lợi về vị trí thương mại, sự tín nhiệm của bạn hàng hay danh tiếng của doanh nghiệp.

6. TSCĐ vô hình khác: Gồm các TSCĐ không có hình thái vật chất cụ thể mà chưa được kể ở các loại trên như: Quyền thuê nhà, bản quyền tác giả, độc quyền nhãn hiệu và tên hiệu...

Phân loại TSCĐ theo hình thái biểu hiện kết hợp với đặc trưng kỹ thuật của TSCĐ cho thấy cơ cấu đầu tư của doanh nghiệp, là căn cứ quan trọng giúp các nhà quản trị doanh nghiệp xây dựng các quyết định đầu tư hay điều chỉnh hướng đầu tư cho phù hợp với điều kiện cụ thể của doanh nghiệp. Cách phân loại này còn giúp các nhà quản trị doanh nghiệp quyết định các biện pháp quản lý TSCĐ hợp lý cho phù hợp với từng loại TSCĐ.

Phân loại TSCĐ theo đặc trưng kỹ thuật của TSCĐ tạo điều kiện thuận lợi để tăng cường quản lý thông qua hệ thống thông tin kế toán quản trị TSCĐ theo từng loại, từng nhóm TSCĐ. Từ đó doanh nghiệp có phương pháp khấu hao thích hợp đối với từng nhóm, từng loại TSCĐ.

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

Theo cách phân loại này TSCĐ trong doanh nghiệp được chia làm 2 loại:

– Tài sản cố định tự có, đó là TSCĐ thuộc quyền sở hữu của doanh nghiệp, được hình thành từ vốn chủ sở hữu, vốn vay.

– Tài sản cố định thuê ngoài đó là TSCĐ đi thuê ngắn hạn hay dài hạn của cá nhân, tổ chức phục vụ cho hoạt động kinh doanh.

Phân loại TSCĐ theo quyền sở hữu giúp các nhà quản trị doanh nghiệp có định hướng quản lý tốt đối với từng TSCĐ, tác động đến các chỉ tiêu chi phí, lợi nhuận của doanh nghiệp.

c) Phân loại TSCĐ theo mục đích sử dụng

Theo mục đích sử dụng các TSCĐ của doanh nghiệp được chia ra 2 loại:

– TSCĐ dùng trong sản xuất kinh doanh, đó là các TSCĐ dùng để tạo ra sản phẩm, dịch vụ. Đây là nhóm TSCĐ được tính khấu hao vào chi phí kinh doanh.

– TSCĐ dùng ngoài sản xuất kinh doanh (TSCĐ không tham gia sản xuất kinh doanh), đó là các TSCĐ dùng cho hoạt động công cộng, phúc lợi...

Cách phân loại này giúp cho các nhà quản trị biết được cơ cấu của các TSCĐ đang dùng cho hoạt động kinh doanh là bao nhiêu, hướng đầu tư như thế nào ?

d) Phân loại TSCĐ theo tình hình sử dụng

Theo cách phân loại này, TSCĐ của doanh nghiệp được chia thành các loại:

- TSCĐ đang dùng.
- TSCĐ chưa dùng.
- TSCĐ không cần dùng và chờ xử lý.

Cách phân loại này nhằm giúp cho các nhà quản trị biết được cơ cấu của các TSCĐ đang dùng, chưa dùng, chờ xử lý là bao nhiêu để từ đó có các quyết sách kịp thời.

e) Phân loại TSCĐ theo nguồn vốn hình thành

Theo cách phân loại này, TSCĐ chia thành :

- TSCĐ hình thành từ nguồn vốn chủ sở hữu như vốn kinh doanh, vốn xây dựng cơ bản, quỹ phúc lợi...
- TSCĐ hình thành từ nguồn vốn vay của các tổ chức tín dụng, cá nhân.

Cách phân loại này cho biết tính chủ động trong quá trình sử dụng các TSCĐ và trách nhiệm của doanh nghiệp với các tổ chức tín dụng.

4.2.2.2. Tính giá và mã hóa tài sản cố định

TSCĐ được tính giá theo 3 chỉ tiêu: Nguyên giá, hao mòn và giá trị còn lại. Việc tính giá theo giá thực tế, tương tự như hàng tồn kho.

Để phục vụ cho yêu cầu quản trị TSCĐ trong doanh nghiệp, TSCĐ cần được ghi sổ theo từng loại, nhóm TSCĐ (được mã hóa quy định của doanh nghiệp).

Để tiện cho việc theo dõi, quản lý đối với từng đối tượng TSCĐ hữu hình, cần phải đánh số TSCĐ, mã hóa ký hiệu thuận tiện.

Ví dụ: Trong hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp quy định ký hiệu 211 – TSCĐ hữu hình. Do TSCĐ hữu hình trong doanh nghiệp được chia thành các loại: nhà cửa, vật kiến trúc, máy móc thiết bị, phương tiện vận tải, truyền dẫn, dụng cụ quản lý... Trong từng loại TSCĐ có thể gồm nhiều nhóm, như loại nhà cửa, vật kiến trúc có nhóm nhà cửa, nhóm vật kiến trúc. Trong nhóm TSCĐ là

nhà cửa gồm nhiều toà nhà, căn nhà, vì vậy có thể đánh số cho các TSCĐ trong nhóm nhà cửa như sau: 211111 - Số hiệu nhà số 1 trong nhóm 1 (nhóm nhà cửa) thuộc loại 1 (loại nhà cửa, vật kiến trúc).

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

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

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

4.2.2.3. Kế toán chi tiết tài sản cố định

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

a) Kế toán quản trị chi tiết TSCĐ tại các nơi sử dụng

Việc theo dõi TSCĐ theo nơi sử dụng nhằm gắn trách nhiệm của người sử dụng, bảo quản nhằm nâng cao trách nhiệm và hiệu quả trong bảo quản TSCĐ của doanh nghiệp.

Tại các nơi sử dụng TSCĐ (phòng, ban, đội sản xuất, phân xưởng sản xuất...) sử dụng "Số chi tiết TSCĐ theo đơn vị sử dụng" để theo dõi tình hình tăng, giảm... TSCĐ. Mỗi đơn vị sử dụng phải mở một sổ riêng, trong đó ghi các chỉ tiêu theo dõi.

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

Tại bộ phận kế toán, nhân viên kế toán quản trị sử dụng thẻ TSCĐ, sổ TSCĐ toàn doanh nghiệp để theo dõi tình hình tăng, giảm, hao mòn, chất lượng hiện trạng của TSCĐ.

Căn cứ để ghi vào thẻ TSCĐ, sổ chi tiết TSCĐ là các chứng từ liên quan về tăng, giảm, khấu hao TSCĐ và các chứng từ gốc có liên quan theo quy định của Bộ Tài chính.

Ví dụ:

SỔ TÀI SẢN THEO ĐƠN VỊ SỬ DỤNG

Năm N

Tên đơn vị (Phân xưởng I)

Ghi tăng							Ghi giảm					Chất lượng hiện trạng
Chứng từ		Tên, nhãn hiệu, quy cách TSCĐ và công cụ lao động nhỏ	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Số tiền	Chứng từ		Lý do	Số lượng	Số tiền	
Số hiệu	Ngày tháng năm						Số hiệu	Ngày tháng năm				
1	2	3	4	5	6	7 (5x6)	8	9	10	11	12	13

Người ghi sổ
(Ký, họ tên)

Ngày ... tháng ... năm N
Kế toán trưởng

Đơn vị:

Mẫu số: 02 – TSCD

Địa chỉ:

Ban hành theo Quyết định số: 15TC/QĐ/CDKT

Ngày 20 tháng 03 năm 2006 của Bộ Tài chính

THẺ TÀI SẢN CỐ ĐỊNH

Số:.....

Ngày.....tháng.....năm.....lập thẻ

Kế toán trưởng (Ký, họ tên).....

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

Tên, ký mã hiệu, quy cách (cấp hạng) TSCD.....Số hiệu TSCD.....

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

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

Công suất (diện tích) thiết kế.....

Đình chỉ sử dụng TSCD ngày.....tháng.....năm

Lý do đình chỉ.....

Số hiệu chứng từ	Nguyên giá tài sản cố định			Giá trị hao mòn tài sản cố định		
	Ngày tháng năm	Diễn giải	Nguyên giá	Năm	Giá trị hao mòn	Cộng dồn
A	B	C	1	2	3	74

Số thứ tự	Tên, quy cách, dụng cụ, phụ tùng	Đơn vị tính	Số lượng	Giá trị
A	B	C	1	2

Ghi giảm TSCD chứng từ số..... ngày.....tháng.....năm.....

Lý do giảm.....

(Ký, họ tên)

SỐ TÀI SẢN CÓ ĐỊNH

Loại tài sản.....

STT	Ghi tăng TSCĐ							Khấu hao TSCĐ			Ghi giảm TSCĐ		
	Chứng từ		Tên, đặc điểm, ký hiệu TSCĐ	Nước sản xuất	Tháng năm đưa vào sử dụng	Số hiệu TSCĐ	Nguyên giá TSCĐ	Khấu hao		Khấu hao đã tính đến ghi giảm TSCĐ	Chứng từ		Lý do giảm TSCĐ
	Số hiệu	Ngày tháng						Tỷ lệ % khấu hao	Mức khấu hao		Số hiệu	Ngày tháng	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
		
			Cộng			x				x			

Người ghi số
(Ký, họ và tên)

Kế toán trưởng
(Ký, họ và tên)

4.3. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ LAO ĐỘNG VÀ TIỀN CÔNG

4.3.1. Ý nghĩa hệ thống thông tin kế toán quản trị lao động và tiền công

Trong các doanh nghiệp sản xuất kinh doanh của nền kinh tế thị trường hiện nay thì vai trò của người lao động có tính chất quyết định đến các chỉ tiêu doanh thu, chi phí và lợi nhuận. Do vậy tình hình sử dụng lao động một cách hợp lý trên các phương diện số lượng, cơ cấu, chất lượng sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả, chi phí, đồng thời tạo ra sự hấp dẫn của người lao động đối với doanh nghiệp. Để đảm bảo cho các nhà quản trị sử dụng nguồn lao động và chính sách trả tiền công phù hợp, kế toán quản trị cần xây dựng hệ thống chỉ tiêu về nguồn lao động, tiền công một cách hợp lý nhằm tối thiểu hóa chi phí, khuyến khích thu hút người tài để nâng cao các chỉ tiêu kết quả sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

4.3.2. Nội dung kế toán quản trị lao động và tiền công

Kế toán quản trị lao động, tiền công cung cấp các thông tin về số lượng lao động, cơ cấu lao động, năng suất lao động, thời gian lao động, kết quả lao động và tiền công tương ứng cho các nhà quản trị doanh nghiệp. Từ những thông tin này giúp cho các nhà quản trị tổ chức quản lý lao động, bố trí hợp lý lực lượng lao động của doanh nghiệp vào từng khâu công việc cụ thể, nhằm phát huy tốt nhất năng lực của người lao động, tạo điều kiện tăng năng suất lao động, giảm chi phí trong kinh doanh.

Muốn có thông tin chính xác về số lượng và cơ cấu lao động trong doanh nghiệp cần phải phân loại lao động của toàn doanh nghiệp và của từng bộ phận theo các tiêu thức.

4.3.2.1. Phân loại lao động trong doanh nghiệp

Trong các doanh nghiệp thuộc các lĩnh vực kinh doanh khác nhau thì việc phân loại lao động cũng không giống nhau, tùy thuộc vào yêu cầu quản lý lao động trong điều kiện cụ thể của từng doanh nghiệp. Nhìn chung, các doanh nghiệp có thể phân loại lao động như sau:

** Căn cứ vào tính chất công việc mà người lao động đảm nhận, lao động của doanh nghiệp chia thành 2 loại: Lao động trực tiếp và lao động gián tiếp.*

- Lao động trực tiếp gồm những người trực tiếp tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh tạo ra sản phẩm hay trực tiếp thực hiện các công việc dịch vụ nhất định, như công nhân trực tiếp sản xuất, bốc vác, khai thác...

- Lao động gián tiếp: Gồm những người chỉ đạo, phục vụ và quản lý kinh doanh trong doanh nghiệp, như nhân viên kế toán, hành chính, quản lý...

** Căn cứ vào nội dung công việc mà người lao động thực hiện, lao động chia thành: Lao động sản xuất kinh doanh chính, lao động sản xuất kinh doanh phụ trợ, lao động của các hoạt động khác.*

** Căn cứ vào năng lực và trình độ chuyên môn, lao động được phân thành:*

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

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

* Trong thực tế, các doanh nghiệp có thể phân chia thành: Nhân viên kỹ thuật, nhân viên quản lý kinh tế, nhân viên quản lý hành chính.

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

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

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

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

Ngoài ra còn các tiêu thức về độ tuổi, giới tính, vùng miền cũng được áp dụng để phân loại lao động.

Phân loại lao động trong doanh nghiệp có ý nghĩa lớn trong việc nắm bắt thông tin về cơ cấu lao động theo các thành phần, về trình độ nghề nghiệp, về sự bố trí lao động trong doanh nghiệp từ đó thực hiện quy hoạch lao động, lập kế hoạch lao động. Mặt khác, thông qua phân loại lao động trong toàn doanh nghiệp và từng bộ phận giúp cho việc lập dự toán chi phí nhân công trong chi phí kinh doanh, kế hoạch quỹ lương và thuận lợi cho việc kiểm tra tình hình thực hiện các kế hoạch và dự toán này.

Cơ cấu lao động trong doanh nghiệp ảnh hưởng trực tiếp đến việc thực hiện kế hoạch sản xuất kinh doanh, vì vậy trên cơ sở phân loại lao động cần phải hạch toán được tình hình hiện có và sự biến động về số lượng lao động theo từng loại lao động trong doanh nghiệp. Các số liệu của số lao động là cơ sở để lập Báo cáo kế toán quản trị về lao động theo các tiêu thức khác nhau phục vụ nhu cầu quản trị doanh nghiệp.

4.3.2.2. Kế toán quản trị chi tiết lao động và tiền công

Để cung cấp đầy đủ, kịp thời các thông tin về tình hình lao động và tiền công, kế toán quản trị cần thực hiện tốt các khâu công việc sau:

– Theo dõi chi tiết tình hình biến động của từng loại lao động trong các bộ phận thông qua các tiêu thức như số lượng, chuyên môn, trình độ, tay nghề, độ tuổi, giới tính...

– Theo dõi tình hình biến động ngày công, giờ công, định mức đơn giá nhân công cho các đối tượng trong doanh nghiệp.

– Xây dựng định mức chi phí nhân công cho từng sản phẩm, từng giai đoạn công việc để có cơ sở kiểm soát chi phí của mọi hoạt động.

– Tính toán đầy đủ chi phí nhân công cho các đối tượng, vận dụng các tiêu thức phân bổ khoa học chi phí nhân công nhằm phản ánh chính xác đối tượng tính giá.

– Xây dựng hệ thống báo cáo kế toán quản trị về lao động, tiền công một cách khoa học cung cấp thông tin cho các nhà quản trị để đưa ra các quyết định tuyển dụng, sa thải, đào tạo, bồi dưỡng và chế độ sử dụng các tài năng phù hợp nhằm nâng cao năng suất lao động, đồng thời tạo ra môi trường làm việc văn minh.

TÓM TẮT NỘI DUNG CHƯƠNG

Kế toán quản trị các yếu tố sản xuất nhằm khai thác tối đa tình hình sử dụng các yếu tố trong hoạt động kinh doanh để thỏa mãn nhu cầu của thị trường. Kế toán quản trị hàng tồn kho với mục đích cung cấp cho nhà quản trị sử dụng hàng tồn kho hợp lý nhằm nâng cao hiệu quả vốn đầu tư ngắn hạn. Kế toán quản trị tài sản cố định nhằm sử dụng tài sản một cách hữu hiệu góp phần nâng cao hiệu quả vốn đầu tư dài hạn. Kế toán quản trị lao động, tiền lương nhằm cung cấp cho nhà quản trị sử dụng số lượng lao động, cơ cấu lao động hợp lý nhằm phát huy sự cống hiến của người lao động đối với doanh nghiệp và giảm chi phí thấp nhất.

BÀI TẬP

Bài tập 4.1: Những câu sau đúng hay sai ?

1. Kế toán chi tiết hàng tồn kho và kế toán quản trị hàng tồn có sự giao thoa nhau.
2. Kế toán chi tiết hàng tồn kho là một bộ phận của kế toán tài chính.
3. Kế toán chi tiết hàng tồn kho là một bộ phận của kế toán quản trị.
4. Thước đo cơ bản trong kế toán hàng tồn kho của kế toán tài chính là thước cơ giá trị.

5. Thước đo cơ bản trong kế toán hàng tồn kho của kế toán quản trị là thước đo hiện vật.

6. Báo cáo kế toán quản trị hàng tồn kho và báo cáo kế toán tài chính hàng tồn kho là giống nhau.

7. Kế toán chi tiết tài sản cố định và kế toán quản trị tài sản cố định là khác nhau.

8. Kế toán quản trị tài sản cố định cũng theo dõi các chỉ tiêu phản ánh hiệu quả sử dụng tài sản cố định.

9. Tài sản cố định thường tạo ra chi phí cố định.

10. Khấu hao tài sản cố định theo phương pháp bình quân là chi phí cố định.

Bài tập 4.2: Những câu sau đúng hay sai ?

1. Khấu hao tài sản cố định theo phương pháp sản lượng sản phẩm là chi phí cố định.

2. Vốn cố định thường dễ đầu tư tài sản cố định.

3. Kế toán chi tiết lao động, tiền công cũng là kế toán quản trị.

4. Kế toán quản trị phải xây dựng định mức chi phí nhân công cho một sản phẩm, một giờ công.

5. Kế toán quản trị phải theo dõi đầy đủ, kịp thời, chính xác về số lượng, chất lượng, cơ cấu, trình độ, giới tính, chuyên môn của toàn bộ lao động trong doanh nghiệp.

6. Kế toán chi tiết lao động và kế toán quản trị lao động hoàn toàn khác nhau.

7. Kế toán quản trị các yếu tố sản xuất nhằm khai thác hết khả năng tiềm tàng của từng yếu tố.

8. Kế toán quản trị các yếu tố sản xuất và phân tích các yếu tố sản xuất là hoàn toàn khác nhau.

9. Kế toán tổng hợp các yếu tố sản xuất khai thác tiềm năng sử dụng máy móc thiết bị sản xuất.

10. Kế toán quản trị các yếu tố sản xuất và kế toán chi tiết các yếu tố sản xuất có sự giao thoa nhau.

Chương 5

PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ, SẢN LƯỢNG VÀ LỢI NHUẬN

5.1. Ý NGHĨA PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ, SẢN LƯỢNG VÀ LỢI NHUẬN TRONG DOANH NGHIỆP

Mục tiêu của các nhà quản trị kinh doanh là tối đa hoá lợi nhuận của mọi hoạt động. Do vậy trong kinh doanh các nhà quản trị thường có các biện pháp sử dụng hữu hiệu tài sản để đạt chi phí thấp nhất nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh. Trong các hoạt động kinh doanh hàng ngày, các nhà quản trị thường phải đưa ra các quyết định cho mọi hoạt động. Do vậy phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận chính là cơ sở khoa học để ra các quyết định như :

- Định giá bán đơn vị sản phẩm để phù hợp với thu nhập của khách hàng, thị trường tiêu thụ và tối đa hóa lợi nhuận cho doanh nghiệp.

- Tăng, giảm chi phí khả biến đơn vị sản phẩm để nâng cao chất lượng sản phẩm, dịch vụ nhằm thích nghi với nhu cầu khách hàng.

- Đầu tư chi phí cố định để tăng nhanh về công suất, chất lượng sản phẩm thỏa mãn nhu cầu thị trường.

- Xác định sản lượng sản phẩm tiêu thụ như thế nào để đạt lợi nhuận tối đa và khai thác hết công suất của máy móc, thiết bị và các tài sản đã đầu tư nhằm giảm chi phí bình quân thấp nhất.

- Xác định cơ cấu sản phẩm sản xuất và tiêu thụ phù hợp nhằm khai thác khả năng tiềm tàng của các yếu tố sản xuất và nhu cầu của thị trường. Từ việc phân tích trên giúp các nhà quản trị nâng cao hiệu quả sử dụng vốn trong doanh nghiệp, nhằm phát huy những mặt tích cực, từ đó sử dụng và huy động tối đa các yếu tố của quá trình sản xuất nhằm đạt lợi nhuận cao nhất. Thông qua đó đưa ra các biện pháp khắc phục những tồn tại nhằm nâng cao kết quả, hiệu quả của quá trình sản xuất, đạt được mục tiêu tối ưu của các nhà quản trị.

5.2. CÁC KHÁI NIỆM PHỤC VỤ CHO PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ, SẢN LƯỢNG VÀ LỢI NHUẬN

Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận hay còn gọi là