

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO**  
**TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH**  
---&📖&---

**NGUYỄN THỊ MINH**

**TÓM TẮT LUẬN VĂN**

**ĐỀ TÀI:**

**VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀO CÁC DOANH  
NGHIỆP NGÀNH MỤC IN TÁI CHẾ KHU VỰC THÀNH  
PHỐ HỒ CHÍ MINH**

Ngành: Kế Toán Tài Vụ – Phân Tích Hoạt Động Kinh Doanh  
Mã số: 5.02.11

**NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC**  
**TS. LÊ ĐÌNH TRỰC**

**THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH NĂM 2004**

# MỞ ĐẦU

## 1. Tính cấp thiết của đề tài.

Kế toán quản trị là một chuyên ngành được vận dụng rộng rãi ở các nước phát triển. Xuất phát từ nhận thức về lợi ích của kế toán quản trị đối với các kế hoạch phát triển kinh doanh của doanh nghiệp, hầu hết các quốc gia đều có kết luận chung là kế toán quản trị đóng vai trò quan trọng trong việc xác định chi phí, tính giá thành sản phẩm, cung cấp thông tin cho việc ra các quyết định sản xuất kinh doanh.

Đối với các doanh nghiệp Việt Nam nói chung và các doanh nghiệp thuộc ngành sản xuất mực in tái chế nói riêng, việc nâng cao hiệu quả quản lý nhằm tiết kiệm chi phí, nâng cao chất lượng sản phẩm và tăng khả năng cạnh tranh là một yêu cầu mang tính cấp thiết. Điều này được thể hiện qua các lợi ích thiết thực của việc vận dụng kế toán quản trị đó là:

- Thiết lập các công việc cần làm theo một hệ thống và tìm ra các phương thức để thực hiện công việc một cách có hiệu quả.
- Tổ chức điều hành để thực hiện kế hoạch đạt hiệu quả cao nhất hướng đến mục tiêu đã đề ra.
- Tăng cường khả năng kiểm tra, kiểm soát nhằm đảm bảo cho công việc của tổ chức đi đúng mục tiêu.
- Lựa chọn những phương án và giải pháp tối ưu dựa trên những thông tin thích hợp đã nhận được. Từ đó tăng cường khả năng cạnh tranh, quyết định sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp.

Phạm vi của đề tài đề cập đến việc vận dụng kế toán quản trị vào ngành mực in tái chế khu vực Thành Phố Hồ Chí Minh. Tuy nhiên kế toán quản trị là một đề tài tương đối rộng mà khả năng tác giả lại có hạn nên luận văn không thể tránh khỏi những hạn chế và thiếu sót. Kính xin quý Thầy cô và các bạn đồng nghiệp quan tâm đóng góp ý kiến và chỉ dẫn thêm để luận văn được hoàn thiện hơn.

## 2. Mục đích nghiên cứu của đề tài.

Qua khảo sát công tác hạch toán và tình hình vận dụng kế toán quản trị vào quản lý ở một số doanh nghiệp thuộc ngành mực in tái chế cùng với việc nhận thức lợi ích của các thông tin mà kế toán quản trị cung cấp, tác giả tìm hiểu các nguyên nhân mà các doanh nghiệp được khảo sát chưa thể vận dụng kế toán quản trị một cách đầy đủ từ đó đề xuất mô hình kế toán quản trị, công tác chuẩn bị và các bước thực hiện để đưa kế toán quản trị vào quản lý.

### **3. Đối tượng nghiên cứu.**

Đối tượng nghiên cứu của luận văn là việc vận dụng các nội dung của kế toán quản trị vào công tác quản lý ở các doanh nghiệp thuộc ngành mực in tái chế khu vực Thành Phố Hồ Chí Minh. Nghiên cứu các đối tượng trên nhằm giải quyết các vấn đề sau:

Làm rõ các nguyên nhân gây cản trở việc vận dụng kế toán quản trị vào công tác quản lý, các nguyên nhân được phân loại theo từng nhóm nội dung.

Phân tích thực trạng công tác kế toán nói chung để tìm ra những ưu điểm thông qua tính hoàn hảo của một số báo cáo và nhược điểm qua những nội dung kế toán quản trị chưa thực hiện được.

Đề xuất một số giải pháp khắc phục những nguyên nhân trên đồng thời đưa ra mô hình kế toán quản trị áp dụng cho ngành mực in tái chế.

### **4. Phương pháp nghiên cứu.**

Tác giả chủ yếu vận dụng phương pháp biện chứng duy vật để nghiên cứu. Xem xét vấn đề trong mối quan hệ với nhau và với tổng thể trên cơ sở những lý luận đã được các nhà kinh tế học đúc kết và kết quả khảo sát thực tế.

### **5. Bố cục của đề tài.**

Bố cục của đề tài gồm:

- Phần mở đầu.
- Chương 1: Cơ sở lý luận về kế toán quản trị.

- Chương 2: Thực trạng việc vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp ngành mực in tái chế khu vực TP HCM.
- Chương 3: Giải pháp vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp ngành mực in tái chế khu vực TP HCM.
- Kết luận

## **Chương 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

### **1.1 Định nghĩa kế toán quản trị:**

Kế toán quản trị là một chuyên ngành kế toán thực hiện việc ghi chép, đo lường, tính toán, thu thập, tổng hợp xử lý và cung cấp thông tin kinh tế có thể định lượng nhằm phục vụ chủ yếu cho các nhà quản trị doanh nghiệp trong quá trình hoạch định, kiểm soát và ra quyết định kinh doanh. [3, tr28]

### **1.2 Vai trò của kế toán quản trị:**

#### ***1.2.1 Cung cấp thông tin cho quá trình lập kế hoạch.***

Dự toán ngân sách trong kế toán quản trị là công cụ để kế toán giúp ban quản trị lập kế hoạch. Lập kế hoạch là việc thiết lập và thông báo những công việc cần thực hiện, những nguồn lực cần huy động, những con người phối hợp thực hiện, thời gian thực hiện, những chỉ tiêu kinh tế kỹ thuật cần đạt được để tổ chức hướng về mục tiêu đã định. Trên cơ sở những ghi chép, tính toán, phân tích chi phí, doanh thu, kết quả từng hoạt động..., kế toán quản trị lập các bảng dự toán doanh thu, chi phí, lợi nhuận, dự toán ngân sách để cung cấp thông tin trong việc phát họa dự kiến tương lai nhằm phát triển doanh nghiệp.[3, tr42]

#### ***1.2.2 Cung cấp thông tin cho quá trình tổ chức điều hành.***

Để đáp ứng thông tin cho chức năng tổ chức điều hành hoạt động của các nhà quản trị, kế toán quản trị sẽ cung cấp thông tin cho các tình huống khác nhau với các phương án khác nhau để nhà quản trị xem xét, ra quyết định đúng đắn nhất trong quá trình tổ chức điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh phù hợp với các mục tiêu đã vạch ra. Các thông tin để nhà quản trị thực hiện chức năng điều hành cần phải kịp thời, liên quan đến thông tin về giá thành ước tính, thông tin về giá bán, thông tin về lợi nhuận từ các phương án sản xuất kinh doanh. Những thông tin này phải do kế toán đảm trách thu thập hàng ngày hoặc định kỳ. [3, tr42, 43]

#### ***1.2.3 Cung cấp thông tin cho quá trình kiểm soát.***

Để biết được kế hoạch đã được lập có khả thi hay không, cần phải so sánh với thực tế. Kế toán sẽ cung cấp cho nhà quản trị những thông tin chênh lệch giữa kế hoạch với thực tế, đồng thời dựa trên thực tế sẽ có những dự báo để nhà quản trị kịp thời điều chỉnh, đảm bảo tiến độ kế hoạch, hướng hoạt động của tổ chức về mục tiêu đã xác định.

#### **1.2.4 Cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định.**

Thông tin kế toán thường là nhân tố chính trong việc ra quyết định của nhà quản trị. Điều này được thể hiện rất rõ qua bản chất của thông tin kế toán. Nó là nguồn tin mang tính chính xác, kịp thời, hữu ích nhất so với thông tin từ những lĩnh vực chuyên ngành khác. Nhà quản trị phải có sự lựa chọn hợp lý trong nhiều phương án khác nhau để ra quyết định. Các quyết định trong một tổ chức có thể ảnh hưởng ngắn hạn đến tổ chức hoặc có thể là các quyết định chiến lược ảnh hưởng lâu dài đến tổ chức. Tất cả các quyết định đều có nền tảng từ thông tin và phần lớn thông tin do kế toán quản trị cung cấp. Các thông tin này cũng có thể diễn đạt dưới dạng mô hình toán học, đồ thị, biểu đồ... để nhà quản trị có thể xử lý nhanh chóng [3, tr43]

### **1.3 Nội dung của kế toán quản trị.**

#### **1.3.1 Các hệ thống tính giá thành.**

*1.3.1.1 Hệ thống kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế. [1, tr36-40]*

**Mục tiêu:** Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo chi phí thực tế hướng đến mục tiêu cung cấp thông tin định lượng về chi phí sản xuất thực tế và giá thành thực tế của sản phẩm để:

- Đo lường kết quả và hiệu quả kinh tế của từng quá trình sản xuất.
- Tính toán, tổng hợp chi phí sản xuất dở dang, thành phẩm, giá vốn, hàng bán công bố trên báo cáo tài chính của doanh nghiệp.
- Kiểm tra và đánh giá tình hình thực hiện dự toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm.

**Đặc điểm:** Theo mô hình này, tất cả các khoản mục chi phí phát sinh trong khâu sản xuất như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí chung được tập hợp và phản ánh chủ yếu theo chi phí thực tế phát sinh. Cuối kỳ khi có thông tin giá thành, tiến hành phân bổ chi phí sản xuất thực tế vào kết quả hoàn thành, giá thành thực tế từng sản phẩm ở từng công đoạn, quy trình hay đơn đặt hàng. Tóm tắt mô hình (xem bảng 1.1)

**Bảng 1.1 Tóm tắt mô hình.**

Chi phí sản xuất		Các hệ thống tính giá thành	
		Theo đơn đặt hàng	Theo quá trình sản xuất
Chi phí vật liệu trực tiếp	Chi phí thực tế	Toàn bộ chi phí được tập hợp theo chi phí thực tế trên các phiếu tính giá thành theo đơn đặt hàng.	Toàn bộ chi phí được tập hợp theo chi phí thực tế trên các báo cáo sản xuất.
Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí thực tế		
Chi phí sản xuất chung	Chi phí thực tế		

**Nhận xét:**

**Ưu điểm:**

Mô hình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo chi phí thực tế đảm bảo tính chính xác của chi phí sản xuất thực tế và giá thành thực tế trong kỳ.

**Nhược điểm:**

Thông tin về giá thành sản phẩm không cung cấp thông tin kịp thời cho yêu cầu quản lý, quyết định quản trị điều hành sản xuất, chi phí trong kỳ.

Việc sử dụng một tiêu thức duy nhất để phân bổ chi phí sản xuất chung cho các loại sản phẩm như quan điểm truyền thống là không hợp lý và thiếu chính xác.

*1.3.1.2 Hệ thống kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính. [1, tr118-121]*

**Mục tiêu:** Cung cấp thông tin giá thành đơn vị ước tính để xác định giá trị hàng tồn kho và lợi nhuận hoạt động kinh doanh trên báo cáo tài chính, lập kế hoạch, kiểm tra và ra quyết định, đặc biệt là các quyết định liên quan đến việc định giá bán cho sản phẩm và dịch vụ.

Cung cấp thông tin chênh lệch giữa thực tế và dự toán, kiểm soát chi phí.

**Đặc điểm:** Theo mô hình này, chi phí trực tiếp phát sinh trong khâu sản xuất được tập hợp theo chi phí thực tế phát sinh. Đối với khoản mục chi phí sản xuất chung là chi phí gián tiếp liên quan đến nhiều đối tượng, do vậy đến kỳ tính giá thành không có đầy đủ thông tin về chi phí sản xuất chung để tính cho đại lượng hoàn thành. Việc phân bổ theo chi phí ước tính đến cuối kỳ kế toán tiến hành điều chỉnh từ chi phí sản xuất, giá thành ước tính về thực tế. Tóm tắt mô hình (xem bảng 1.2)

**Bảng 1.2 Tóm tắt mô hình**

Chi phí sản xuất		Các hệ thống tính giá thành	
		Theo đơn đặt hàng	Theo quá trình sản xuất
Chi phí vật liệu trực tiếp	Chi phí thực tế	Trên các phiếu tính giá thành theo đơn đặt hàng, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp: chi phí thực tế, chi phí sản xuất chung: chi phí ước tính.	Trên các báo cáo sản xuất, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp: chi phí thực tế, chi phí sản xuất chung: chi phí ước tính.
Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí thực tế		
Chi phí sản xuất chung	Chi phí ước tính		

**Nhận xét:**

Ưu điểm của mô hình này là phần nào giải quyết được tốc độ thông tin chi phí và giá thành kịp thời, phục vụ cho các quyết định quản trị chi phí, giá thành.

Nhược điểm: Tổng chi phí và giá thành cuối kỳ là ước tính, phải tiến hành điều chỉnh.

*1.3.1.3 Hệ thống kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo chi phí tiêu chuẩn. [1, tr141-145]*

**Mục tiêu:** Cung cấp giá thành tiêu chuẩn, thông tin chênh lệch chi phí thực tế và chi phí tiêu chuẩn.

**Đặc điểm:**

Đặc điểm của phương pháp này là doanh nghiệp đã xây dựng được các định mức hao phí về vật tư, lao động và các hao phí cần thiết khác để sản xuất ra một sản phẩm trước khi đưa vào sản xuất, đồng thời trên cơ sở các chi phí định mức này



sẽ tính trước được giá thành định mức của sản phẩm. Tất cả các khoản mục chi phí sản xuất đều tính theo chi phí tiêu chuẩn. Tóm tắt mô hình (xem bảng 1.3)

**Bảng 1.3 Tóm tắt mô hình**

Chi phí sản xuất		Các hệ thống tính giá thành	
		Theo đơn đặt hàng	Theo quá trình sản xuất
Chi phí vật liệu trực tiếp	Chi phí định mức	Trên các phiếu tính giá thành theo đơn đặt hàng: toàn bộ chi phí sản xuất được tập hợp theo chi phí định mức.	Trên các báo cáo sản xuất, toàn bộ chi phí sản xuất được tập hợp theo chi phí định mức.
Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí định mức		
Chi phí sản xuất chung	Chi phí định mức		

**Nhận xét:**

**Ưu điểm:**

- Mô hình kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo chi phí định mức đáp ứng được tốc độ thông tin giá thành, thông tin sai lệch về chi phí sản xuất.
- Là căn cứ để lập dự toán, tiết kiệm chi phí, kiểm soát chi phí.

**Nhược điểm:**

Mô hình này tương đối phức tạp đòi hỏi phải có định mức kinh tế kỹ thuật tiên tiến và tương đối ổn định, phải xây dựng được các phương pháp phân tích chênh lệch chi phí và phải xử lý phức tạp ở cuối kỳ khi điều chỉnh định mức về giá thành thực tế.

**1.3.2 Hoạch định**

**1.3.2.1 Dự toán ngân sách hoạt động.**

**Khái niệm:**

Dự toán là những tính toán, dự kiến, phối hợp một cách chi tiết, tỉ mỉ và toàn diện nguồn lực, cách thức huy động và sử dụng nguồn lực để thực hiện một khối lượng công việc nhất định trong một khoảng thời gian nhất định được biểu hiện bằng một hệ thống các chỉ tiêu về số lượng và giá trị. [2, tr128]

**Ý nghĩa của dự toán:**

Dự toán có ý nghĩa rất quan trọng trong quản trị doanh nghiệp:

- Là cơ sở để triển khai hoạt động, giám sát hoạt động và đánh giá chất lượng quản lý tại doanh nghiệp trong từng kỳ nhất định.
- Dự toán giúp doanh nghiệp phối hợp sử dụng khai thác tốt hơn các nguồn lực, các hoạt động, các bộ phận để đảm bảo hơn cho mục tiêu của doanh nghiệp.
- Dự toán là cơ sở giúp doanh nghiệp phát hiện, ngăn ngừa, hạn chế những rủi ro trong hoạt động.
- Dự toán còn là cơ sở để xây dựng và đánh giá trách nhiệm quản lý của các nhà quản trị.

### ***Các loại dự toán ngân sách.***

#### ***(1) Dự toán ngân sách dài hạn và dự toán ngân sách ngắn hạn.***

Dự toán ngân sách dài hạn còn được gọi là dự toán ngân sách vốn dài hạn (capital budget). Đây là dự toán được lập liên quan đến nguồn tài chính cho đầu tư, mua sắm tài sản dài hạn, loại tài sản được sử dụng vào hoạt động kinh doanh nhiều năm. Do vậy dự toán này là việc sắp xếp các nguồn lực chủ yếu là nguồn tài chính để thu được số lợi nhuận dự kiến tương lai nhiều năm. Đặc điểm cơ bản của dự toán ngân sách dài hạn là lợi nhuận dự kiến lớn, mức độ rủi ro tương đối cao, thời điểm đưa vốn vào hoạt động, thời gian thu hồi vốn và thời điểm thu được lợi nhuận dự kiến tương đối dài.

Dự toán ngân sách ngắn hạn còn được gọi là dự toán ngân sách chủ đạo (master budget), đây là dự toán ngân sách được lập cho kỳ kế hoạch là một năm và được chia ra từng thời kỳ ngắn hơn là từng quý, từng tháng. Dự toán ngân sách ngắn hạn thường liên quan đến các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như mua hàng, bán hàng, sản xuất, thu, chi... vì vậy nó cũng chính là dự toán nguồn tài chính hoạt động hàng năm. Đặc điểm cơ bản của dự toán này là được lập hàng năm trước khi niên độ kế toán kết thúc để định hướng nguồn tài chính cho hoạt động của doanh nghiệp trong năm kế hoạch tiếp theo. [2, tr130]

#### ***(2) Dự toán ngân sách tĩnh và dự toán ngân sách linh hoạt (flexible budgets).***

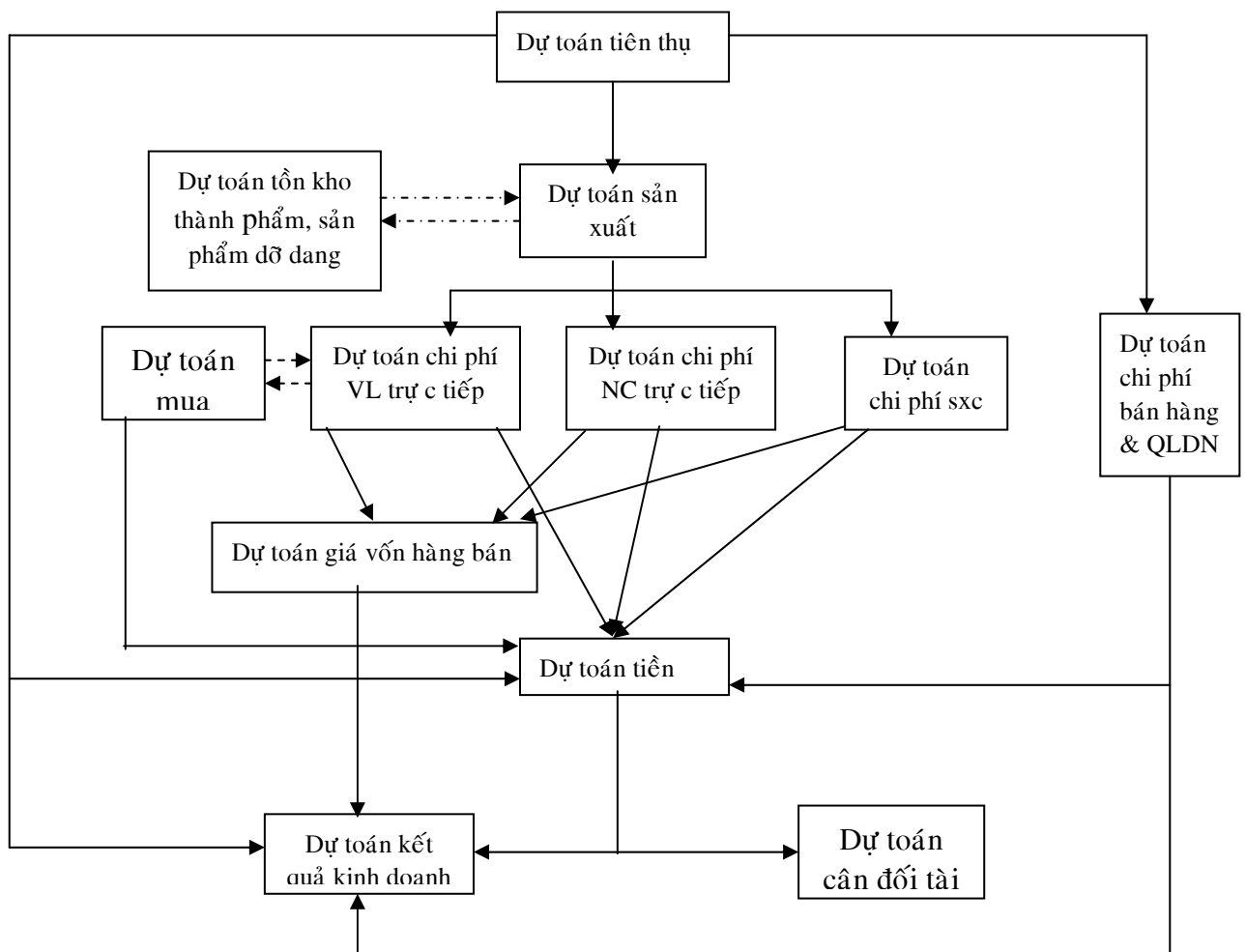
Dự toán ngân sách tĩnh là dự toán ngân sách được lập theo một mức độ hoạt động nhất định. Dự toán ngân sách tĩnh chỉ thiết lập những dự kiến nguồn lực để đảm bảo cho các giao dịch của doanh nghiệp ở một mức độ hoạt động nhất định bằng một hệ thống chỉ tiêu số lượng và giá trị trong một khoảng thời gian.

Dự toán ngân sách linh hoạt là dự toán ngân sách được lập tương ứng với nhiều mức độ hoạt động khác nhau. Dự toán linh hoạt được lập theo mối quan hệ với quá trình hoạt động giúp xác định các chi phí tương ứng với các mức độ, phạm vi hoạt động khác nhau. Thông thường dự toán linh hoạt được lập ở 3 mức độ cơ bản là mức độ hoạt động bình thường, mức độ hoạt động khả quan nhất và mức độ hoạt động bất lợi nhất. Dự toán ngân sách linh hoạt do lập ở nhiều mức độ khác nhau nên đòi hỏi tính toán cân đối phức tạp. Tuy nhiên dự toán ngân sách linh hoạt giúp nhà quản trị có nhiều thông tin hơn để ứng phó với các tình huống sản xuất kinh doanh khác nhau.[2,tr130, 131]

### 1.3.2.2 Các dự toán ngân sách hằng năm của một doanh nghiệp.

Mối quan hệ giữa các dự toán thể hiện qua sơ đồ 1.1. [5, tr406-410]

Sơ đồ 1.1 Sơ đồ thể hiện mối quan hệ giữa các dự toán



### **(1) Dự toán tiêu thụ.**

#### ***Ý nghĩa của dự toán tiêu thụ:***

Dự toán tiêu thụ có ý nghĩa rất lớn đến việc định hướng các hoạt động, chỉ đạo điều hành quá trình sản xuất kinh doanh, tiết kiệm chi phí và nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh.

#### ***Các cơ sở để lập dự toán tiêu thụ là:***

- Tình hình tiêu thụ các kỳ kế toán trước.
- Chu kỳ sản xuất, kinh doanh, tiêu thụ sản phẩm.
- Chính sách giá cả sản phẩm, khả năng mở rộng thị trường tiêu thụ, chính sách tín dụng đối với khách hàng.
- Chính sách quảng cáo, khuyến mãi.
- Xu hướng phát triển kinh tế ngành, lĩnh vực đơn vị hoạt động.
- Thu nhập của người tiêu dùng.
- Các chính sách, chế độ thuế lệ, của nhà nước.
- Dự kiến những biến động kinh tế xã hội trong và ngoài nước.
- Lợi thế của các đối thủ cạnh tranh đối với sản phẩm cùng loại, tương tự hoặc sản phẩm thay thế.
- Năng lực hoạt động của doanh nghiệp.

#### ***Công thức tính:***

Doanh thu dự toán = Khối lượng tiêu thụ dự tính x Đơn giá bán dự kiến

#### ***Các chỉ tiêu:***

- Khối lượng tiêu thụ dự tính căn cứ vào số liệu dự báo tiêu thụ trong năm.
- Đơn giá bán lấy từ chính sách giá của công ty trong năm kế hoạch.

### **(2) Dự toán sản xuất. [8, tr1013-1029]**

#### ***Ý nghĩa của dự toán sản xuất:***

- Dự toán sản xuất để đáp ứng cho nhu cầu tiêu thụ đồng thời phải đảm bảo mức tồn kho sản phẩm tối thiểu cần thiết cho quá trình tiêu thụ liên tục.
- Dự toán sản xuất được lập dựa trên cơ sở dự toán tiêu thụ, đồng thời phải căn cứ vào dự toán tồn kho nhằm bảo đảm mức tồn kho tối thiểu cho quá trình tiêu thụ được liên tục.

***Công thức tính:***

$$\begin{array}{cccc} \text{Số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ} & = & \text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ trong kỳ} & + & \text{Số lượng sản phẩm hàng tồn kho cuối kỳ} & - & \text{Số lượng sản phẩm hàng tồn kho đầu kỳ} \end{array}$$

Sản phẩm tiêu thụ trong kỳ lấy từ dự toán tiêu thụ.

***Các thông tin mà dự toán sản xuất cung cấp:***

- Số lượng sản phẩm cần sản xuất của từng quý là bao nhiêu.
- Tồn kho dự kiến cuối mỗi quý.

**(3) Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp.**

***Y nghĩa của dự toán:*** [4, tr78]

- Xây dựng dự toán nguyên vật liệu trực tiếp nhằm xác định nhu cầu về lượng và giá đảm bảo nguyên vật liệu cho sản xuất và dự toán về lịch thanh toán tiền mua nguyên vật liệu.
- Cơ sở để lập dự toán mua nguyên vật liệu dựa trên dự toán sản xuất sản phẩm, định mức nguyên vật liệu tiêu hao và nhu cầu nguyên vật liệu tồn kho.

***Công thức tính:***

$$\begin{array}{cccc} \text{Khối lượng nguyên vật liệu cần mua} & = & \text{Khối lượng NVL trực tiếp dùng cho sản xuất} & + & \text{Khối lượng nguyên vật liệu tồn kho cuối kỳ} & - & \text{Khối lượng nguyên vật liệu tồn kho đầu kỳ} \\ \text{Khối lượng NVL cần dùng cho sản xuất} & = & \text{Số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ} & \times & \text{Mức tiêu hao NVL cho 1 sản phẩm} \\ \text{Trị giá mua NVL} & = & \text{Khối lượng NVL cần mua} & \times & \text{Đơn giá mua NVL} \end{array}$$

***Các thông tin có được từ dự toán nguyên vật liệu:***

- Lượng nguyên vật liệu cần mua trong kỳ để bảo đảm phục vụ sản xuất và tồn kho tối thiểu.
- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp ước tính trong kỳ.
- Cùng với phương thức thanh toán tiền mua hàng cho nhà cung cấp, dự toán lượng tiền chi trả cho nhà cung cấp.

#### **(4) Dự toán chi phí nhân công trực tiếp.**

*Y nghĩa dự toán:* [2, tr137, 143, 144]

- Chi phí nhân công trực tiếp được lập để xác định thời gian lao động và chi phí nhân công trực tiếp cần thiết đảm bảo cho tiến trình sản xuất. Từ đó chuẩn bị bố trí, tuyển dụng và đào tạo lao động để đảm bảo cho quá trình sản xuất trong kỳ.
- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được lập căn cứ vào dự toán sản xuất và định mức thời gian sản xuất sản phẩm và định mức đơn giá theo đơn vị thời gian.

*Công thức tính:*

$$\text{Lượng thời gian lao động} = \text{Số lượng sản phẩm sản xuất} \times \text{Định mức thời gian sản xuất 1 sản phẩm}$$

$$\text{Dự toán chi phí nhân công trực tiếp} = \text{Lượng thời gian lao động} \times \text{Định mức đơn giá đơn vị thời gian lao động}$$

*Thông tin mà dự toán nhân công trực tiếp cung cấp:*

- Thời gian lao động dự toán.
- Dự toán tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

#### **(5) Dự toán chi phí sản xuất chung.**

*Y nghĩa dự toán:* [3, tr137, 138, 139, 144]

Chi phí sản xuất chung là chi phí gián tiếp đối với từng đơn vị sản phẩm nên thông thường chi phí này được phân bổ theo một tiêu thức phù hợp. Việc lập dự toán chi phí sản xuất chung nhằm theo dõi và kiểm soát sự biến động để điều tiết giảm chi phí nhằm hạ giá thành vì chi phí này thường không làm tăng giá trị sản phẩm sản xuất.

Cơ sở để lập dự toán chi phí sản xuất chung là căn cứ vào phương pháp thống kê thực nghiệm để ước tính tỷ lệ tiêu hao biến phí sản xuất chung theo từng khoản

mục biến phí trực tiếp sản xuất, còn định phí sản xuất chung thường không thay đổi so với kỳ thực tế, vì vậy có thể căn cứ vào chi phí thực tế phát sinh kỳ trước làm cơ sở ước tính cho kỳ kế hoạch.

***Công thức:***

$$\text{Đơn giá phân bổ chi phí sản xuất chung} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức được chọn để phân bổ dự kiến}}$$

***Các thông tin mà dự toán sản xuất chung cung cấp:***

- Định phí và biến phí sản xuất chung dự toán các quý trong năm kế hoạch.
- Lượng tiền mặt liên quan đến hoạt động sản xuất chung cần chi, là cơ sở xây dựng dự toán tiền.

**(6) Dự toán hàng tồn kho cuối kỳ.**

***Y nghĩa của dự toán:***

- Hàng tồn kho cuối kỳ cần lập dự toán đối với doanh nghiệp sản xuất chủ yếu là nguyên vật liệu và thành phẩm. Lập dự toán hàng tồn kho để đáp ứng nhu cầu vật liệu cho sản xuất cũng như nhu cầu dự trữ thành phẩm phục vụ cho việc tiêu thụ.[4, tr84]
- Việc lập dự toán này thường dựa vào kinh nghiệm từ việc khảo sát tình hình thực tế của các kỳ trước kết hợp với khả năng dự đoán sự biến động của thị trường cung cấp nguyên vật liệu cũng như thị trường tiêu thụ sản phẩm của kỳ dự toán.
- Lập dự toán hàng tồn kho áp dụng hệ thống tồn kho kịp thời (JIT) để giảm dần và cắt bỏ việc tồn kho nhằm làm giảm chi phí lưu kho và vốn nằm trong hàng tồn kho.

***Công thức:***

$$\begin{array}{l} \text{Trị giá nguyên vật} \\ \text{liệu (thành phẩm)} \\ \text{tồn kho cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng nguyên} \\ \text{vật liệu (thành phẩm)} \\ \text{tồn kho cuối kỳ} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức giá mua} \\ \text{nguyên vật liệu} \\ \text{(giá thành ước tính)} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Số lượng nguyên} \\ \text{vật liệu (thành phẩm)} \\ \text{tồn kho cuối kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Nhu cầu nguyên vật liệu} \\ \text{(thành phẩm) cần cho sản} \\ \text{xuất (tiêu thụ) kỳ dự toán} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ \%} \\ \text{tồn kho} \\ \text{ước tính} \end{array}$$

### (7) Dự toán giá vốn hàng bán.

**Y nghĩa:** [3, tr67]

- Dự toán giá vốn hàng bán được lập có ý nghĩa trong việc dự trù giá vốn trong kỳ để tính lợi nhuận dự tính.
- Trên cơ sở đã xác định được dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp và dự toán chi phí sản xuất chung, kế toán quản trị sẽ tính được tổng chi phí sản xuất theo dự toán. Sau đó kết hợp với chỉ tiêu thành phẩm dự kiến tồn kho đầu kỳ và dự toán tồn kho cuối kỳ để xác định giá vốn hàng bán theo dự toán.

**Công thức:**

$$\begin{array}{l} \text{Tổng chi phí} \\ \text{sản xuất} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{NVL trực tiếp} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí nhân} \\ \text{công trực tiếp} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Chi phí sản} \\ \text{xuất chung} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Giá vốn} \\ \text{hàng bán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng chi phí} \\ \text{sản xuất} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Thành phẩm} \\ \text{tồn kho đầu kỳ} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Thành phẩm} \\ \text{tồn kho cuối kỳ} \end{array}$$

### (8) Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

**Y nghĩa:** Lập dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp để xác định tổng chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp dự kiến trong kỳ, phục vụ cho việc tính lãi dự kiến và dự trù lượng tiền phải chi cho hoạt động bán hàng và quản lý doanh nghiệp.[2, tr 45, 46]

Dự toán chi phí bán hàng gồm dự toán biến phí bán hàng và dự toán định phí bán hàng. Dự toán biến phí bán hàng được xây dựng dựa trên cơ sở dự toán tiêu thụ và định mức biến phí bán hàng.

$$\begin{array}{l} \text{Biến phí bán} \\ \text{hàng dự kiến} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng sản phẩm} \\ \text{tiêu thụ dự kiến} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Định mức biến} \\ \text{phí bán hàng} \end{array}$$

Dự toán định phí bán hàng là tổng hợp dự toán định phí bắt buộc và định phí quản trị cần thiết cho kỳ bán hàng.



Căn cứ vào dự toán biến phí và dự toán định phí bán hàng để tổng hợp nên dự toán chi phí bán hàng.

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí bán} \\ \text{hàng dự kiến} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Biến phí bán} \\ \text{hàng dự kiến} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Định phí bán} \\ \text{hàng dự kiến} \end{array}$$

Tương tự như dự toán chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp cũng bao gồm dự toán biến phí quản lý doanh nghiệp và định phí quản lý doanh nghiệp.

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí quản lý doanh} \\ \text{nghiệp dự kiến} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Biến phí quản lý doanh} \\ \text{nghiệp dự kiến} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Định phí quản lý} \\ \text{doanh nghiệp dự kiến} \end{array}$$

### (9) Dự toán kết quả kinh doanh.

**Y nghĩa:** Dự toán kết quả kinh doanh phản ánh lợi nhuận dự kiến thu được trong kỳ, là cơ sở để so sánh, đánh giá quá trình hoạt động kinh doanh trên cơ sở phân tích tình hình thực hiện kế hoạch lợi nhuận, kế hoạch sản xuất kinh doanh khi kết thúc kỳ thực hiện dự toán.[2, tr146]

Bảng dự toán kết quả kinh doanh được lập dựa trên cơ sở các dự toán doanh thu, chi phí giá vốn hàng bán và dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh có thể được lập theo 2 phương pháp: phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp (số dư đảm phí)

### (10) Dự toán tiền mặt.

Dự toán thu chi tiền mặt là một bảng tổng hợp tiền thu vào, tiền chi ra liên quan đến các hoạt động của doanh nghiệp trong từng kỳ kế toán. Mỗi doanh nghiệp cần xác lập mức dự trữ tiền mặt tối thiểu hợp lý để phục vụ cho mọi hoạt động của doanh nghiệp. Trên cơ sở cân đối tiền thu, tiền chi cho từng hoạt động, đồng thời đảm bảo mức tồn quỹ tiền mặt cần thiết, doanh nghiệp sẽ có kế hoạch sử dụng vốn bằng tiền.

Dự toán tiền mặt bao gồm 4 phần: [2, tr147]

Khả năng tiền mặt: phản ánh dòng tiền có được trong kỳ bao gồm số tiền tồn đầu kỳ và dòng tiền thu vào trong kỳ.

Phần nhu cầu chi tiền: phản ánh các dòng tiền chi ra trong kỳ gồm chi trả nợ cho nhà cung cấp, lương công nhân, chi liên quan đến chi phí sản xuất chung, chi liên quan đến chi phí bán hàng, chi liên quan đến chi phí quản lý doanh nghiệp, chi nộp thuế, chia lãi, mua tài sản cố định ...

Phần cân đối thu chi được xác định bằng khả năng tiền mặt trừ nhu cầu chi tiền. Nếu cân đối thu chi sau khi bảo đảm mức dự trữ tiền mặt cần thiết có thể sử dụng số tiền này để trả nợ vay trước hạn hoặc đầu tư chứng khoán ngắn hạn nếu thiếu hụt phải vay mượn.

Phần tài chính phản ánh số tiền vay, trả nợ vay, kể cả lãi ở từng kỳ kế toán.

### **(11) Bảng cân đối tài sản dự toán.** [2, tr147]

- Dự toán cân đối kế toán là xác lập các danh mục tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu để đảm bảo và cân đối với tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh đã được dự toán trong kỳ.

- Việc dự toán bảng cân đối kế toán thường căn cứ vào bảng cân đối kế toán năm trước và tình hình hoạt động kinh doanh, những dự báo thay đổi về tài sản, nguồn vốn trong kỳ dự toán.

#### **1.3.3 Kiểm soát.**

Mục tiêu của kiểm soát nhằm kiểm tra việc thực hiện kế hoạch thông qua phân tích biến động giữa chi phí thực tế và chi phí định mức từ đó tìm ra nguyên nhân và đề ra giải pháp khắc phục góp phần tiết kiệm chi phí.

##### *1.3.3.1 Chi phí sản xuất định mức và giá thành định mức.* [1, tr140, 141]

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp định mức được xác định trên cơ sở lượng định mức để sản xuất một đơn vị sản phẩm và đơn giá mua định mức của nguyên vật liệu trực tiếp.

Chi phí nhân công trực tiếp định mức được xác định trên cơ sở lượng thời gian lao động trực tiếp định mức để sản xuất một đơn vị sản phẩm và đơn giá lao động trực tiếp định mức.

Định mức chi phí sản xuất chung là ước tính đối với cả biến phí và định phí sản xuất chung trong kỳ. Nó được dựa trên một chi phí đơn vị thống nhất và chi phí đơn vị thường sử dụng là chi phí của một đơn vị thời gian lao động trực tiếp giờ máy sản xuất...

Giá thành định mức đơn vị sản phẩm được xác định bởi chi phí nguyên vật liệu trực tiếp định mức, chi phí nhân công trực tiếp định mức, chi phí sản xuất chung định mức để sản xuất một đơn vị sản phẩm.

### *1.3.3.2 Phân tích biến động chi phí.*

#### ***Ý nghĩa của việc phân tích biến động chi phí.***

Khoản chênh lệch chi phí giữa định mức và thực tế là khoản biến động giữa số chi phí dự kiến và số chi phí thực tế phát sinh. Để quản lý và kiểm soát khoản chênh lệch, kế toán phân tích biến động các loại chi phí để xác định nguyên nhân dẫn đến chênh lệch và tìm các giải pháp khắc phục.

#### ***Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.*** [2, tr165-167]

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thường chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành sản phẩm cho nên việc phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để xác định nguyên nhân và giải pháp tiết kiệm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có ý nghĩa lớn đến việc hạ giá thành sản phẩm.

Kỹ thuật tính toán:

o: Số liệu kỳ gốc

1: Số liệu kỳ thực hiện

S: số lượng sản phẩm i sản xuất.

T<sub>ij</sub>: Mức tiêu hao vật liệu j để sản xuất sản phẩm i

G<sub>j</sub>: Giá vật liệu j

C<sub>i</sub> : Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản phẩm i

TC: Tổng chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp.

Ta có công thức:  $C_i = \sum_{J=1}^m S_i \times T_{ij} \times G_j$

m: Loại nguyên vật liệu dùng để sản xuất sản phẩm i

$$TC = \sum_{i=1}^n C_i = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m S_i \times T_{ij} \times G_j$$

n: số lượng sản phẩm doanh nghiệp sản xuất.

Phân tích các chênh lệch:

Biến động chi phí nguyên vật liệu của từng loại sản phẩm:  $\Delta C_i = C_{1i} - C_{0i}$

Mức độ ảnh hưởng nhân tố sản lượng đến chi phí nguyên vật liệu của sản phẩm

$$i: \Delta C_{iS} = \sum (S_{1i} - S_{0i}) \times T_{0ij} \times G_{0ij}$$

Mức độ ảnh hưởng của nhân tố lượng nguyên vật liệu j tiêu hao đến chi phí

$$\text{nguyên vật liệu của sản phẩm } i: \Delta C_{iT} = \sum S_{1i} \times (T_{1ij} - T_{0ij}) \times G_{0j}$$

Mức độ ảnh hưởng nhân tố giá nguyên vật liệu đến chi phí nguyên vật liệu của

$$\text{sản phẩm } i: \Delta C_{iG} = \sum S_{1i} \times T_{1ij} \times (G_{1j} - G_{0j})$$

Tổng hợp mức độ ảnh hưởng các nhân tố:  $\Delta C_i = \Delta C_{iS} + \Delta C_{iT} + \Delta C_{iG}$

Biến động tổng chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp:  $\Delta TC = TC_1 - TC_0$

Mức độ ảnh hưởng của nhân tố sản lượng đến tổng chi phí nguyên vật liệu của

$$\text{doanh nghiệp: } \Delta TC_S = \sum \Delta C_{iS}$$

Mức độ ảnh hưởng của nhân tố tiêu hao lượng nguyên vật liệu đến tổng chi phí

$$\text{nguyên vật liệu của doanh nghiệp: } \Delta TC_T = \sum \Delta C_{iT}$$

Mức độ ảnh hưởng của nhân tố giá nguyên vật liệu đến tổng chi phí nguyên vật

$$\text{liệu của doanh nghiệp: } \Delta TC_G = \sum \Delta C_{iG}$$

Tổng hợp sự tác động của các nhân tố đến tổng chi phí nguyên vật liệu:

$$\Delta TC = \Delta TC_S + \Delta TC_T + \Delta TC_G$$

***Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp.*** [2, tr171-175]

- Phân tích biến động giữa chi phí nhân công trực tiếp thực tế so với chi phí nhân công trực tiếp định mức để xác định mức độ tăng giảm chi phí nhân công trực tiếp trong kỳ và tìm ra các nguyên nhân dẫn đến biến động đó.

- Định mức thời gian lao động là thời gian cho phép đối với từng bộ phận, máy móc thiết bị hoặc một quá trình để hoàn tất việc sản xuất một sản phẩm hoặc một đợt sản phẩm. Định mức này do kỹ thuật và giám đốc sản xuất lập và được xem xét lại khi sự thay đổi về máy móc thiết bị và đội ngũ lao động trực tiếp.
- Giá định mức cho một giờ lao động trực tiếp được quy định tùy theo loại công việc, chức năng hoặc hợp đồng lao động.

Phân tích biến động tổng chi phí nhân công trực tiếp.

Ký hiệu:  $o$ : Số liệu kỳ gốc

1: Số liệu kỳ thực hiện

$L_i$ : Chi phí nhân công trực tiếp của sản phẩm  $i$ .

$S_i$ : Sản lượng sản phẩm  $i$ .

$TG_{ij}$ : Định mức thời gian lao động tiêu hao ở công đoạn  $j$  để sản xuất sản phẩm  $i$ .

$G_j$ : Đơn giá lao động cho mỗi đơn vị thời gian ở công đoạn  $j$ .

*Chỉ tiêu phân tích:*  $\Delta L_i = \Delta L_{1i} - \Delta L_{0i}$

Mức độ ảnh hưởng các nhân tố:

Ảnh hưởng nhân tố sản lượng sản xuất đến chi phí nhân công trực tiếp của sản phẩm  $i$ :  $\Delta L_{iS} = \sum (S_{1i} - S_{0i}) \times TG_{0ij} \times G_{0j}$

Ảnh hưởng nhân tố thời gian tiêu hao của mỗi sản phẩm đến chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm  $i$ :  $\Delta L_{iTG} = \sum S_{1i} \times (TG_{1ij} - TG_{0ij}) \times G_{0j}$

Ảnh hưởng của đơn giá lao động trực tiếp đến chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm  $i$ :  $\Delta L_{iG} = \sum S_{1i} \times TG_{1ij} \times (G_{1j} - G_{0j})$

***Phân tích biến động chi phí sản xuất chung.*** [8, tr935-945]

***Y nghĩa:***

Chi phí sản xuất chung là chi phí gián tiếp phát sinh ở bộ phận sản xuất, gồm tất cả các biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp. Sự phát sinh của chi phí sản xuất chung gắn liền với mức độ hoạt động khác nhau như số lượng sản phẩm sản xuất, số giờ lao động, chi phí nguyên vật liệu... Với sự phức tạp của chi phí sản xuất chung, việc phân tích chi phí này có nhiều hướng tiếp cận khác nhau.

*Phân tích biến động chi phí sản xuất chung:*

Tùy thuộc vào đặc điểm của chi phí, yêu cầu, phương pháp quản lý chi phí và phương pháp xây dựng định mức các yếu tố biến phí sản xuất chung có hướng tiếp cận khác nhau:

Định mức biến phí sản xuất chung được lập theo từng yếu tố khi biến phí sản xuất chung chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành sản phẩm, định mức lượng và định mức giá được xây dựng cho từng yếu tố biến phí sản xuất chung. Phương pháp phân tích biến phí sản xuất chung được thực hiện tương tự như phân tích chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp.

Định mức biến phí sản xuất chung được lập theo một tỷ lệ phần trăm trên biến phí trực tiếp khi biến phí sản xuất chung gồm nhiều yếu tố, chiếm tỷ trọng nhỏ trong giá thành sản phẩm, không thể định mức cụ thể cho từng yếu tố chi phí.

$$\text{Chênh lệch biến phí sản xuất chung do mức giá} = \text{Mức độ hoạt động thực tế} \times \left( \frac{\text{Đơn giá biến phí thực tế}}{\text{Đơn giá biến phí dự toán}} - 1 \right)$$

$$\text{Chênh lệch biến phí sản xuất chung do mức độ hoạt động} = \left( \frac{\text{Mức độ hoạt động thực tế}}{\text{Mức độ hoạt động tiêu chuẩn}} - 1 \right) \times \text{Đơn giá biến phí dự toán}$$

*Phân tích biến động định phí sản xuất chung:*

Định phí sản xuất chung là những chi phí cố định một cách tương đối trong một phạm vi hoạt động nhất định. Nếu phạm vi hoạt động nằm ngoài phạm vi cố định của định phí sản xuất chung, thì cần phải điều chỉnh định phí sản xuất chung dự toán theo phạm vi hoạt động thực tế, sau đó mới so sánh định phí sản xuất chung thực tế với định phí sản xuất chung dự toán đã điều chỉnh theo từng nội dung chi phí để xác định các loại chênh lệch thuận lợi hoặc bất lợi cũng như nguyên nhân dẫn đến chênh lệch đó.[8]

$$\text{Chênh lệch định phí SXC do dự toán} = \text{Mức độ hoạt động thực tế} \times \text{Đơn giá định phí thực tế} - \text{Mức độ hoạt động dự toán} \times \text{Đơn giá định phí dự toán}$$

$$\text{Chênh lệch định phí SXC do khối lượng} = \text{Mức độ hoạt động dự toán} \times \text{Đơn giá định phí dự toán} - \text{Mức độ hoạt động tiêu chuẩn} \times \text{Đơn giá định phí dự toán}$$

***Phân tích biến động chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.***

- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí ngoài sản xuất. Đặc điểm cơ bản của chi phí này tương tự chi phí sản xuất chung là chi phí phục vụ, quản lý hoạt động liên quan đến nhiều đối tượng, vì vậy quá trình phân tích được thực hiện tương tự như phân tích chi phí sản xuất chung. Tuy nhiên tiêu thức dùng đo lường mức hoạt động bán hàng và quản lý doanh nghiệp khác tiêu thức đo lường mức độ hoạt động chi phí sản xuất chung.
- Với chi phí bán hàng thường chọn tiêu thức đo lường mức độ hoạt động là số lượng sản phẩm tiêu thụ, số giờ vận chuyển hàng hóa, doanh số bán ...
- Với chi phí quản lý doanh nghiệp thường chọn tiêu thức đo lường mức độ hoạt động liên quan đến cả sản xuất và bán hàng.

### **1.3.4 Phân tích quyết định:**

#### **1.3.4.1 Đánh giá trách nhiệm quản lý**

##### ***Định nghĩa kế toán trách nhiệm.***

Kế toán trách nhiệm là một hệ thống thu thập, xử lý và truyền đạt thông tin cho các nhà quản trị để đánh giá trách nhiệm quản lý của các nhà quản lý các cấp

##### ***Các công cụ để đánh giá các trung tâm đầu tư:***

Để đo lường thành quả của một trung tâm đầu tư, một dạng mở rộng của trung tâm lợi nhuận, người ta thường dùng các chỉ tiêu tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI), thu nhập thặng dư (RI)

Người quản lý có quyền và nhiệm vụ trong việc đưa ra các quyết định trong ngắn hạn như cơ cấu sản phẩm, giá bán, chi phí sản phẩm, phương thức sản xuất... Ngoài ra họ còn kiểm soát được các quyết định về đầu tư, xem xét hiệu quả hoạt động của trung tâm đầu tư qua việc so sánh lợi nhuận đạt được với vốn đầu tư vào trung tâm.

$$ROI = \frac{\text{Lợi tức}}{\text{Vốn đầu tư}} = \frac{\text{Lợi tức}}{\text{Doanh thu}} \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

Để tăng ROI các nhà quản lý bộ phận có thể gia tăng tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu hoặc số vòng quay của vốn hoặc cả hai.

Việc điều chỉnh các chính sách, các quyết định nhằm làm tăng ROI trong ngắn hạn. Tuy nhiên nếu chỉ quan tâm đến việc bảo vệ tỷ số này đạt mức kế hoạch đề ra trong ngắn hạn, có thể ảnh hưởng đến kết quả hoạt động trong dài hạn. Đó là việc các bộ phận do dự trong việc tiếp nhận đầu tư vì e ngại sẽ làm giảm ROI. Thông thường một dự án đầu tư sẽ không mang lại lợi nhuận nhiều trong thời gian đầu: doanh thu thấp, chi phí cao nhưng chính sách phân bổ chi phí không thích hợp. Để giải quyết mâu thuẫn này nhà quản lý công ty phải hướng các bộ phận hoặc trung tâm về mục tiêu chung của công ty và không đưa ra ROI kế hoạch ở mức cao trong thời gian đầu của cuộc đầu tư cho bộ phận đó.

Để khắc phục hạn chế của ROI mà hạn chế này có thể cản trở việc hướng đến mục tiêu chung của tổ chức, người ta sử dụng chỉ tiêu thu nhập thặng dư RI

$$\begin{aligned} \text{RI} &= \text{Lợi nhuận thực hiện} - \text{Lợi nhuận hoàn vốn ở mức tối thiểu} \\ &= \text{Lợi nhuận thực hiện} - \text{Vốn đầu tư} \times \text{Tỷ suất hoàn vốn tối thiểu} \end{aligned}$$

RI là một chỉ tiêu được thể hiện bằng số tuyệt đối nên không thể so sánh thành quả của các trung tâm đầu tư có quy mô khác nhau do có khuynh hướng nghiêng về các trung tâm có vốn đầu tư lớn hơn. Vì vậy khi đo lường hiệu năng hoạt động của các trung tâm, chúng ta có thể dựa vào kết quả so sánh giữa RI thực tế và RI dự toán.

Như vậy, 2 chỉ tiêu trên chỉ là một trong vô số những công cụ quan trọng trong qui trình kiểm soát. Nếu sử dụng đúng đắn kết quả tài chính cung cấp sự giúp đỡ quan trọng trong việc đánh giá hiệu quả dài hạn của tổ chức và trong việc xác định qui trình cần cải tiến. Nó là công cụ được hỗ trợ bởi những công cụ khác bởi vì nó chỉ là sự tổng hợp của các biểu hiện. Để không ảnh hưởng đến kết quả trong dài hạn, các nhà quản trị doanh nghiệp nên sử dụng kết hợp các chỉ tiêu khác trong việc đánh giá như:

- Mức tăng trưởng của thị trường chứng khoán.
- Mức tăng trưởng của hoạt động sản xuất kinh doanh.
- Lợi nhuận thu được tăng lên.



- Số vòng quay của các khoản phải thu và của vốn tồn kho.
- Khả năng mở rộng kinh doanh sinh lời mới.
- Chú trọng đến đặc điểm của vốn dài hạn là: đa số tài sản có tính hao mòn và quá trình hoàn vốn đầu tư thường phải mất thời gian. Xem xét giá trị của các dòng tiền theo ảnh hưởng của thời gian. Sử dụng các phương pháp đánh giá cho hoạt động đầu tư dài hạn như: phương pháp hiện giá thuần (NPV), phương pháp tỉ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian (IRR), phương pháp kỳ hoàn vốn, phương pháp tỉ suất sinh lời đơn giản...

### **Định giá sản phẩm chuyển giao.**

Giá của sản phẩm hoặc dịch vụ được chuyển giao giữa hai bộ phận trong một tổ chức được gọi là giá chuyển giao.

Mục tiêu trong việc định giá sản phẩm chuyển giao nhằm khuyến khích các nhà quản lý bộ phận đưa ra các quyết định hướng đến mục tiêu chung của tổ chức.

Tiêu chuẩn lựa chọn phương pháp định giá chuyển giao:

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

Các phương pháp định giá chuyển giao:

- Giá chuyển giao dựa vào thị trường.
- Giá chuyển giao dựa vào chi phí.
- Giá chuyển giao dựa vào thương lượng.

Không có nguyên tắc bao trùm toàn bộ trong việc định giá chuyển giao đưa đến những quyết định đúng đắn trong kinh doanh. Tuy nhiên nguyên tắc chung sau đây là hữu ích cho việc định giá sản phẩm chuyển giao.

$$\text{Giá chuyển giao tối thiểu} = \text{Biến phí sản xuất} + \text{Số dư đảm phí bị mất đi do việc hủy bán ra ngoài}$$

### **Phân tích báo cáo bộ phận.**

**Khái niệm:** Báo cáo bộ phận là một báo cáo so sánh doanh thu với chi phí của từng bộ phận nằm trong cơ cấu tổ chức sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp nhằm xác định kết quả kinh doanh của từng bộ phận trong tổ chức.[2, tr199, 200]

***Đặc điểm của báo cáo bộ phận:***

❖ Báo cáo bộ phận là một bộ phận cung cấp thông tin doanh thu, chi phí, lợi nhuận trong nội bộ doanh nghiệp.

❖ Báo cáo bộ phận được thành lập theo mô hình ứng xử của chi phí nghĩa là toàn bộ chi phí phát sinh được tách ra thành biến phí và định phí nhằm tạo điều kiện thuận lợi để nhận thức về cách ứng xử chi phí với những mức độ hoạt động khác nhau.

❖ Chi phí được tách ra thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được theo phạm vi phân cấp quản lý của bộ phận nghĩa là cần phải xác định chi phí nào thuộc trách nhiệm và quyền kiểm soát của bộ phận, chi phí nào thuộc trách nhiệm và quyền kiểm soát của cấp cao hơn nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho việc đánh giá thành quả, trách nhiệm của người quản lý bộ phận.

❖ Báo cáo bộ phận phản ánh kết quả kinh doanh của toàn bộ doanh nghiệp và các bộ phận trong cơ cấu tổ chức quản lý của doanh nghiệp hoặc kết quả kinh doanh của toàn bộ doanh nghiệp với các sản phẩm, dịch vụ, khu vực kinh doanh của doanh nghiệp. Báo cáo bộ phận cũng có thể thể hiện thu nhập, chi phí, kết quả một khu vực, một đơn vị, phòng ban hay một mặt hoạt động nào đó trong doanh nghiệp.

❖ Báo cáo bộ phận thường có sự thay đổi khi thay đổi cơ cấu tổ chức quản lý trong doanh nghiệp hoặc thay đổi các sản phẩm, dịch vụ, khu vực kinh doanh của doanh nghiệp hoặc thay đổi nhu cầu thông tin phục vụ cho hoạt động quản trị.

***Các hình thức báo cáo bộ phận:***

*Thể hiện các chỉ tiêu theo tổng giá trị và tỷ lệ:*

Với hình thức báo cáo tổng giá trị và tỷ lệ giúp nhà quản trị có những thông tin cần thiết phục vụ cho hoạt động quản trị như tổng mức giá trị và tỷ lệ của doanh nghiệp, biến phí, số dư đảm phí, định phí từng cấp, lợi nhuận từng phạm vi.

*Thể hiện các chỉ tiêu theo giá trị và đơn vị:*

Hình thức báo cáo thể hiện theo tổng giá trị và đơn vị giúp nhà quản trị có những thông tin cần thiết phục vụ cho hoạt động quản trị như tổng mức giá trị và giá trị đơn vị của doanh thu, biến phí, số dư đảm phí, định phí từng cấp, lợi nhuận từng phạm vi.

Mục tiêu phân tích báo cáo bộ phận là để:

- Đánh giá thành quả bộ phận thông qua tỷ lệ số dư đảm phí (đối với quyết định ngắn hạn) và số dư bộ phận (đối với quyết định dài hạn).
- Đánh giá thành quả quản lý bộ phận thông qua tỷ lệ số dư bộ phận có thể kiểm soát

#### *1.3.4.2 Chứng minh cho các quyết định*

Để có thể cung cấp thông tin cho các quyết định kinh doanh ngắn hạn, kế toán quản trị sử dụng các kỹ thuật sau:

***Chọn thông tin thích hợp.***[2, tr299, 300]

Việc vận dụng lý thuyết thông tin thích hợp để ra các quyết định sản xuất kinh doanh có thể được xem là khâu quan trọng và có ý nghĩa bao trùm nhất. Việc nhận diện các thông tin thích hợp ngoài việc giảm thiểu được thời gian và chi phí cho việc thu thập xử lý thông tin còn có tác dụng hạn chế tình trạng quá tải thông tin dẫn đến việc ra quyết định sai lầm vì tình trạng nhiễu thông tin.

Để nhận diện thông tin thích hợp, có thể thực hiện theo các trình tự sau:

- Bước 1: Tập hợp tất cả các thông tin liên quan đến việc thu thập, chi phí của các phương án kinh doanh đang được xem xét.
- Bước 2: Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí đã phát sinh luôn tồn tại ở tất cả các phương án kinh doanh.

➤ Bước 3: Loại bỏ các khoản thu nhập và chi phí giống nhau ở các phương án kinh doanh.

➤ Bước 4: Tổng hợp những thông tin còn lại sau khi thực hiện bước 2 và bước 3 chính là thông tin thích hợp cho quyết định chọn lựa phương án kinh doanh. Đây là thông tin chênh lệch, thông tin khác biệt giữa các phương án kinh doanh cần thiết để xem xét đưa ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh.

***Các công cụ kế toán chứng minh quyết định ngắn hạn:***

- *Sử dụng kỹ thuật phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận.*[8, tr859]

Phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận là việc phân tích mối quan hệ nội tại để tìm ra một sự kết hợp có hiệu quả nhất giữa các nhân tố: giá bán sản phẩm, khối lượng hoạt động, biến phí của một đơn vị sản phẩm, định phí hoạt động và kết cấu chi phí cũng như kết cấu của sản phẩm tiêu thụ nhằm tạo ra khả năng tạo lợi nhuận cao nhất cho doanh nghiệp.

Phương pháp xác định sản lượng, doanh thu tương ứng với mức lợi nhuận nhất định có thể thực hiện được như sau:

- Nếu thu thập được định phí sản xuất kinh doanh, đơn giá bán, biến phí mỗi sản phẩm thì sản lượng và doanh thu để đạt mức lợi nhuận P được xác định như sau:

$$\text{Sản lượng (doanh thu) để đạt mức lợi nhuận} = \frac{(\text{Định phí sản xuất kinh doanh} + \text{lợi nhuận})}{\text{Số dư đảm phí (Tỷ lệ số dư đảm phí)}}$$

- Nếu thu thập được định phí sản xuất kinh doanh, tỷ lệ biến phí sản xuất kinh doanh trên doanh thu thì sản lượng và doanh thu để đạt mức lợi nhuận P được tính như sau:

$$\text{Sản lượng để đạt mức lợi nhuận} = \frac{\text{Doanh thu để đạt mức lợi nhuận}}{\text{Đơn giá bán}}$$

$$\text{Doanh thu để đạt mức lợi nhuận} = \frac{\text{Định phí sản xuất kinh doanh} + \text{Lợi nhuận}}{100\% - \text{Tỷ lệ biến phí trên doanh thu}}$$

- *Tiếp cận các tình huống kinh doanh để ra quyết định ngắn hạn thông qua bảng dự toán **thu nhập theo số dư đảm phí**.*

Kết quả về chỉ tiêu số dư đảm phí là mối quan tâm chủ yếu của các nhà quản trị cho việc quyết định kết cấu có lợi nhất giữa các nhân tố giá bán, chi phí bất biến, chi phí khả biến và doanh số.

Phân tích chi phí thích hợp gắn với việc sử dụng dự toán kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí, trong đó trình bày chi phí theo mô hình ứng xử của nó là một công cụ định lượng hữu hiệu đối với việc ra quyết định trong những tình huống đặc biệt, quyết định tự sản xuất hay mua ngoài một bộ phận chi tiết thành phẩm, ngừng hay kinh doanh một mặt hàng nào đó.

Báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí (phụ lục 1.1)

#### ***Các công cụ chứng minh cho quyết định đầu tư dài hạn:***

Một dự án vốn của doanh nghiệp được đánh giá tốt và đáng thực hiện khi dự án đó phải tạo ra mức sinh lời cao nhất và có thời gian hoàn vốn nhanh để hạn chế những rủi ro bất trắc. Xuất phát từ lý do này, các nhà quản trị thường sử dụng các chỉ tiêu sau để thẩm định hiệu quả tài chính của một dự án:

*Kỳ hoàn vốn (PP: Pay Period) [5, tr473, 474]*

Kỳ hoàn vốn là một trong những phương pháp để lựa chọn vốn đầu tư dài hạn. Phương pháp này chú trọng chủ yếu về thời gian hoàn vốn đầu tư, độ dài thời gian cần thiết đối với phương án đầu tư để nguồn thu nhập thuần túy bù đắp được chi phí đầu tư. Thời gian kỳ hoàn vốn càng nhanh càng hấp dẫn, kỳ hoàn vốn được tính bằng công thức.

$$\text{Kỳ hoàn vốn (năm)} = \frac{\text{Nhu cầu vốn đầu tư}}{\text{Thu nhập thuần túy hằng năm}}$$

Tùy phương án đầu tư mà thu nhập thuần túy hằng năm khác nhau:

- Đối với phương án đầu tư mới, thu nhập thuần túy hằng năm là lợi nhuận trước thuế và khấu hao tài sản dài hạn.
- Đối với phương án đầu tư thay thế, thu nhập thuần túy chính là thu nhập tăng thêm như mức tăng doanh thu, mức tiết kiệm chi phí.

*Phương pháp hiện giá thuần (NPV) [5, tr475, 476]*

Hiện giá thuần của một phương án kinh doanh là kết quả so sánh giá trị hiện tại của tất cả các dòng tiền thu với giá trị hiện tại tất cả dòng tiền chi liên quan đến phương án:  $NPV = P_{\text{dòng tiền thu}} - P_{\text{dòng tiền chi}}$

Giá trị hiện tại dòng tiền phát sinh tại thời điểm bắt đầu phương án:  $P = A$

Giá trị hiện tại dòng tiền phát sinh đều:  $P = A \times \frac{1}{r} \times [1 - 1/(1+r)^n]$

Giá trị hiện tại dòng tiền phát sinh đều kéo dài vô tận:  $P = \frac{A}{r}$

r: Lãi suất năm, n: Số năm đầu tư

*Tỷ lệ sinh lời nội bộ (Internal Rate of Return method: IRR) [5, tr477, 478]*

Tỷ suất sinh lời là số tiền lời thu được của một phương án đầu tư hứa hẹn sẽ đạt được trong một khoảng thời gian. IRR là tỷ suất chiết khấu mà tại đó hiện giá thuần  $NPV = 0$ , nghĩa là giá trị hiện tại của dòng thu nhập tính theo tỷ suất chiết khấu đó cân bằng với giá trị hiện tại của vốn đầu tư. Thời điểm cân bằng này, tỷ suất sinh lời chính là tỷ suất sinh lời tối thiểu nghĩa là  $NPV = 0$  thì dự án cũng đạt một tỷ lệ lợi nhuận ít nhất là IRR ( $r_0$ ).

Khi sử dụng IRR dùng để thẩm định, đánh giá các phương án thường so sánh IRR với các tiêu chuẩn tương ứng. Nếu IRR của phương án lớn hơn tỷ suất sinh lời kỳ vọng hoặc lớn hơn lãi suất chiết khấu trên thị trường thì phương án đó có thể chấp nhận được.

*Tỷ lệ sinh lời.*

Phương pháp tỷ lệ sinh lời chú trọng đến thu nhập thuần túy của kế toán dùng để bù đắp vốn đầu tư:

$$\text{Tỷ lệ sinh lời giản đơn} = \frac{\text{Thu nhập tăng thêm} - \text{Chi phí tăng thêm}}{\text{Vốn đầu tư ban đầu} - \text{Giá trị tận dụng}}$$

$$\text{Tỷ lệ sinh lời giản đơn} = \frac{\text{Số tiền tiết kiệm do giảm chi phí} - \text{Khấu hao máy mới}}{\text{Vốn đầu tư ban đầu} - \text{Giá trị tận dụng}}$$

*1.3.4.3 Định giá sản phẩm và dịch vụ*

**Các phương pháp định giá bán:**

### ***Đối với sản phẩm***

▪ ***Định giá để tối đa hóa lợi nhuận.***

Lợi nhuận tối đa của một doanh nghiệp đạt được khi doanh thu tăng thêm (doanh thu biên) bằng chi phí tăng thêm (chi phí biên). Nếu doanh nghiệp có chiến lược định giá để đạt lợi nhuận tối đa thì sẽ xác định mức giá tại điểm này. Tuy nhiên đây chỉ là mô hình định giá sản phẩm trong kinh tế vi mô trên lý thuyết. Trong thực tế có những yếu tố ảnh hưởng làm cho nhà quản trị gặp nhiều khó khăn: xác định lượng cung, lượng cầu khi giá thay đổi; số liệu thu thập để xác định doanh thu tăng thêm và chi phí tăng thêm, thị trường hiện tại không như giả định là thị trường độc quyền hay thị trường cạnh tranh hoàn hảo... Do đó thông thường doanh nghiệp chỉ định giá chỉ cần một mức lợi nhuận thỏa đáng để đảm bảo sự an toàn hợp lý hoặc đảm bảo sự cạnh tranh.

▪ ***Định giá trên cơ sở chi phí.***

Do điều kiện cầu biến động theo thời gian nên giá bán cũng biến động theo điều kiện cầu. Trong dài hạn hầu hết các doanh nghiệp định giá bán sản phẩm dựa vào tổng chi phí. Nói cách khác, giá bán được xác định bởi tổng chi phí cộng với lợi nhuận mong muốn và nó được xem như là giá bán chuẩn, từ đó doanh nghiệp có thể điều chỉnh lên xuống theo điều kiện cầu.

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

Tùy theo phương pháp tiếp cận là phương pháp toàn bộ hay trực tiếp mà chi phí nền và số tiền tăng thêm được xác định khác nhau.

### ***Đối với dịch vụ.***

Trong các doanh nghiệp dịch vụ, chi phí lao động thường chiếm tỷ trọng khá cao trong giá thành dịch vụ, còn chi phí vật liệu thường chiếm tỷ trọng thấp hơn, thậm chí có trường hợp vật liệu do khách hàng cung ứng, vì vậy tùy theo từng trường hợp mà giá bán sản phẩm được tính gồm 2 bộ phận: giá lao động và giá vật liệu hay chỉ gồm giá lao động mà thôi.[4, tr159]

$$\text{Giá sản phẩm dịch vụ} = \left( \text{Đơn giá lao động} \times \text{Số giờ lao động} \right) + \left[ \text{Giá hóa đơn vật liệu} + \left( \text{Giá hóa đơn vật liệu} \times \text{Tỷ lệ bổ sung} \right) \right]$$

Nếu dịch vụ được thực hiện chủ yếu bằng máy móc thì giá một giờ dịch vụ được tính sẽ liên quan đến thời gian vận hành máy móc như chi phí khấu hao, chi phí nhiên liệu...

### **KẾT LUẬN CHƯƠNG 1**

Là một phân hệ nằm trong hệ thống kế toán doanh nghiệp, vì vậy kế toán quản trị vẫn sử dụng hệ thống các phương pháp kế toán đó là: chứng từ, tài khoản, tính giá và báo cáo kế toán. Ngoài ra, kế toán quản trị còn sử dụng các phương pháp thống kê – phân tích, phương pháp toán học và một số công cụ, kỹ thuật nghiệp vụ hỗ trợ khác nhằm cung cấp thông tin.

Nghiên cứu một số tác dụng của kế toán quản trị đối với quá trình quản lý điều hành doanh nghiệp từ đó nhấn mạnh về sự cần thiết phải thực hiện kế toán quản trị ở các doanh nghiệp. Trên cơ sở nghiên cứu các vấn đề của kế toán quản trị, luận văn xác lập nội dung và đưa ra các giải pháp cụ thể cho việc vận dụng kế toán quản trị vào quản lý.



## **Chương 2: THỰC TRẠNG VIỆC VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀO CÁC DOANH NGHIỆP NGÀNH MỰC IN TÁI CHẾ KHU VỰC TP HCM**

### **2.1 Đặc điểm của ngành sản xuất mực in tái chế.**

#### **2.1.1 Quá trình hình thành và phát triển.**

Trên thế giới ngành mực in tái chế (Recycle Cartridge) đã hình thành từ khá lâu. Đến nay, ngành sản xuất mực in tái chế đã trở thành một ngành sản xuất khá mạnh, đã tổ chức thành hiệp hội sản xuất mực in tái chế với số thành viên lên đến hơn 14.000 đơn vị.[9]

Ở Việt Nam, lĩnh vực này còn khá mới mẻ, các công ty tham gia vào ngành chủ yếu là các công ty thuộc sở hữu tư nhân, sản xuất nhỏ, rời rạc. Các công ty lắp ráp sản phẩm mang tính sản xuất với các thương hiệu trong nước như ROBO, MEKONG GREEN, VMAX, OPAL, ...

Thị trường tại Việt Nam:

Các hãng máy in và mực in vi tính trên thị trường: LaserJet, Inkjet, Pin.

- Pin: Epson, Fullmark, Sunbird
- Inkjet: HP, Canon, Epson.
- LaserJet: HP, Canon, Epson, Lexmark, Fuji, Xerox, Brother...

Trong đó LaserJet của máy in HP chiếm trên 60% thị phần tại Việt Nam.

*Các loại mực in LaserJet trên thị trường Việt Nam:*

- Các sản phẩm chính hiệu: do các hãng sản xuất máy in gốc (OEM) cung cấp.
- Các sản phẩm tương thích: do các hãng sản xuất nước ngoài không sản xuất máy in cung cấp.
- Các sản phẩm tái chế tương thích: do các công ty trong và ngoài nước sản xuất dựa trên cơ sở sử dụng lại vỏ hộp mực cũ, thay thế phụ tùng, có thương hiệu riêng cung cấp.
- Các sản phẩm làm giả: do các công ty trong nước hoặc các cá nhân làm dựa trên cơ sở sử dụng lại vỏ mực cũ, ít khi thay thế phụ tùng và nhái thương hiệu của nhà sản xuất gốc.

### ***2.1.2 Lợi ích của hoạt động sản xuất mực in tái chế.***

Tiết kiệm nguồn tài nguyên cho xã hội: Trong bối cảnh nguồn tài nguyên ngày càng cạn kiệt mà nhu cầu ngày một tăng cao, việc tái sử dụng các nguồn phế liệu để đưa chúng trở thành nguồn tài nguyên là một việc làm hết sức thiết thực để dự trữ nguồn tài nguyên cho các thế hệ tương lai.

Tiết kiệm chi phí cho xã hội: với mức giá tiết kiệm từ 40-60% so với các sản phẩm chính hãng, chi phí in ấn ở các đơn vị sử dụng được giảm đáng kể, đó là xu hướng nhằm tiết kiệm chi phí, tăng sức cạnh tranh.[10]

Tiết kiệm nguồn ngoại tệ cho quốc gia: hiện nay sản phẩm mực in tái chế đã trở thành sản phẩm thay thế mực in nhập khẩu vào Việt Nam một lượng đáng kể. Mỗi doanh nghiệp gánh vai cùng chính phủ giảm tỷ lệ nhập siêu là việc làm thiết thực nhằm tiết kiệm ngoại tệ cho quốc gia. Hiện nay kim ngạch nhập khẩu mực in vào Việt Nam ước tính khoảng 300 triệu USD/năm.

Bảo vệ môi trường sống: việc đưa các phế liệu từ thùng rác trở thành sản phẩm có ích vừa có ý nghĩa kinh tế vừa bảo vệ môi trường, giảm ô nhiễm môi trường sống của chúng ta.

Ý nghĩa xã hội: cũng như các ngành nghề khác, ngành mực in tái chế cũng tạo ra cơ hội và giải quyết việc làm cho người lao động.

### ***2.1.3 Quy trình sản xuất của ngành mực in tái chế.***

(Phụ lục 2.1)

#### ***2.1.4 Một số tìm hiểu về kỹ thuật:***

##### ***Cấu tạo chung:***

- Vỏ hộp mực: gồm 2 phần nhựa chính bên ngoài và 2 ộp đầu.
- Mực bột: bột mực có trộn phụ gia mang từ tính .
- Drum: Ống nhôm có phủ lớp hữu cơ và được phủ bóng có khả năng tích điện dương khi có dòng điện và ánh sáng chiếu vào.
- Thanh nam châm: vỏ nhôm có lõi nam châm vĩnh cửu có điện tích âm khi có dòng điện.

- Thanh gạt mực lớn: quét sạch mực dư vào khoang thải.
- Thanh gạt mực nhỏ: điều hòa lượng mực bám trên thanh nam châm.
- Thanh sọc: làm bằng cao su có chức năng quét sạch điện tích còn sót trên Drum.
- Seal: dây ribbon chặn cửa khoang mực có chức năng bảo vệ mực bột bên trong khoang.

***Nguyên tắc hoạt động :***

Khi lệnh in được thực hiện máy in nhận lệnh, tín hiệu số máy vi tính được chuyển hóa thành tín hiệu quang học của máy in, ánh sáng được quét lên Drum, Drum được tích điện tích dương hút các hạt mực mang điện tích âm lên Drum. Trang giấy in được cuốn từ khay đi vào máy in, lướt qua Drum đang xoay tròn và mực in trên Drum bám vào trang giấy. Trang giấy tiếp tục được cuốn vào bộ phận sấy, mực in có phụ gia được sấy nóng chảy và được ép dính chặt vào trang giấy nhờ bộ phận ép của máy in và được cuốn ra ngoài.

***Cách lắp đặt hộp mực:***

- Lấy hộp mực cũ ra khỏi máy in.
- Lấy hộp mực ra khỏi bao bì.
- Rút Seal
- Ráp nhẹ nhàng hộp mực vào máy sao cho đúng khớp và nắp máy in khi đóng lại không bị cần.
- Nhấn nút in Test để kiểm tra trang in.

Kết quả khảo sát công tác hạch toán kế toán và tình hình vận dụng kế toán quản trị được thống kê qua bảng 2.1

**Bảng 2.1 Nội dung khảo sát các công ty sản xuất mực in tái chế được trình bày qua bảng kết quả sau:**

Các chỉ tiêu	Công ty					Tổng
	Toàn Quang	ACT	Tân Hùng Nam	Nano	An Việt	
I Thông tin chung về công ty						
1. Địa chỉ:	21/92 Vườn Lài	6/9 Đường 3/2	39C Đặng Tất	283D Ng.V.Đậu	42B.H.Nghĩa	
2. Vốn điều lệ ngày 31/12/2003:	600.000.ngđ	02 tỷ đồng	400.000.ngđ	01 tỷ		
3. Tổng giá trị tài sản ngày 31/12/2003:	4.662.652.ngđ	336.912.ngđ	225.000.ngđ	03 tỷ		
4. Tổng số lao động bình quân năm 2003:	61 người	21 người	09 người	41 người	12 người	
5. Số lượng nhân viên thuộc phòng kế toán:	02 người	02 người	02 người	04 người	02 người	
6. Doanh thu năm 2003:	7.502.343.ngđ	3.390.000.ngđ	200.000.ngđ	24 tỷ		
II Tìm hiểu về công tác kế toán quản trị tại doanh nghiệp.						
1. Thông tin liên quan đến hệ thống tính giá thành.						
- Theo chi phí thực tế.	X	X	X		X	4/5
- Theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính.						
- Theo chi phí tiêu chuẩn.				X		1/5
1.1 Thông tin giá thành sản phẩm có thể cung cấp:						
- Bất kỳ thời điểm nào có yêu cầu.						
- Định kỳ cuối mỗi tháng.	X	X	X		X	4/5
- Một thời gian sau khi kết thúc kỳ kế toán.				X		1/5
1.2 Nguyên nhân công tác hạch toán chi phí và tính giá thành chưa tốt.						

- Công cụ hỗ trợ chưa đầy đủ, thích hợp (thiết bị máy móc, phần mềm ...)		X		X	X	3/5
- Những khó khăn do tính phức tạp của ngành nghề đặc thù.	X	X	X		X	4/5
- Lý do khác: 2. Thông tin liên quan đến hoạch định.						
2.1 Các dự toán do ai lập						
- Kế toán						
- Dự toán liên quan đến bộ phận nào do bộ phận đó lập.	X	X	X	X	X	5/5
- Khác:						
2.2 Định kỳ công ty lập các dự toán nào sau đây:						
- Dự toán tiêu thụ.	X			X	X	5/5
- Dự toán sản xuất.	X	X	X	X	X	5/5
- Dự toán nguyên vật liệu trực tiếp.		X	X	X		2/5
- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp.			X	X		1/5
- Dự toán chi phí sản xuất chung.				X		1/5
- Dự toán hàng tồn kho cuối kỳ.				X		1/5
- Dự toán giá vốn hàng bán.				X		2/5
- Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.			X	X	X	1/5
- Dự toán kết quả kinh doanh.				X	X	4/5
- Dự toán tiền mặt.		X	X	X		2/5
- Bảng cân đối tài sản dự toán.		X				

<p>2.3 Căn cứ để lập dự toán tiêu thụ là:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Tình hình kinh doanh kỳ trước.</li> <li>- Các chiến lược kinh doanh như quảng cáo, thay đổi giá...</li> <li>- Khác:</li> </ul>	X		X	X	X	5/5
<p>2.4 Các dự toán khác được lập có được căn cứ trên các dự toán có liên quan?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Có</li> <li>- Không</li> </ul> <p>Nếu không:</p>	X	X	X	X	X	5/5
<p>2.5 Nguyên nhân hệ thống dự toán không được lập hoặc được lập không đầy đủ</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Lãnh đạo ít quan tâm, yêu cầu.</li> <li>- Không có đủ thông tin, cơ sở để lập.</li> <li>- Không có người lập.</li> <li>- Lý do khác:</li> </ul>	X X			X		2/5 4/5
<p>2.6 Nhà quản trị ra quyết định căn cứ chủ yếu vào:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Các dự toán được lập</li> <li>- Cảm tính</li> <li>- Khác:</li> </ul>	X	X	X	X	X	4/5 1/5
<p>3 Thông tin liên quan đến kiểm soát.</p> <p>3.1 Lập định mức về chi phí nguyên vật liệu và thời gian lao động để làm ra 1 sản phẩm hoặc 1 đợt sản phẩm?</p>						

- Có						2/5
- Không	X	X	X	X	X	3/5
Nếu không:						
3.2 Nguyên nhân không lập định mức chi phí:						
- Khó do ngành nghề đặc thù	X			X	X	3/5
- Không được quan tâm, yêu cầu						
- Không có người lập	X				X	2/5
- Nguyên nhân khác:						
3.3 Định kỳ công ty có phân tích biến động chi phí thuộc các loại: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.						
- Có				X		2/5
- Không	X	X			X	3/5
Nếu có			X			
3.4 Phân tích các chênh lệch có đạt đến mức tìm ra các mức độ ảnh hưởng bởi các nhân tố lượng và giá không:						
- Có				X		2/5
- Không		X				
3.5 Các chênh lệch có được quy trách nhiệm cho bộ phận hoặc người có liên						
- Có				X		1/5
- Không					X	3/5

Nếu không:		X	X			
3.6 Nguyên nhân chưa thực hiện các phân tích chênh lệch:						
- Không có hệ thống dự toán nên không có cơ sở phân tích.	X				X	2/5
- Không có yêu cầu						1/5
- Không có người thực hiện công tác phân tích.	X	X			X	3/5
4. Thông tin liên quan đến phân tích quyết định			X			
4.1 Công ty có phân chia các bộ phận, trung tâm riêng biệt (sản xuất, kinh doanh, quản lý, trung tâm đầu tư...)						
- Có	X				X	3/5
- Không		X			X	2/5
Nếu có:			X			
4.2 Định kỳ hoặc đột xuất, lãnh đạo có dùng các công cụ để đánh giá thành quả các bộ phận.						
- Có	X				X	3/5
- Không			X			2/5
4.3 Các công cụ mà lãnh đạo dùng để đánh giá thành quả các bộ phận.		X			X	
- ROI						
- RI						
- Khác:	X				X	2/5
4.4 Lãnh đạo có căn cứ trên các công cụ kế toán như						



tỷ lệ sinh lời, kỳ hoàn vốn ... của các dự án để lựa chọn các quyết định đầu tư không?						
- Có				X		3/5
- Không	X	X	X		X	2/5
4.5 Công ty định giá bán sản phẩm thường:						
- Để tối đa hóa lợi nhuận						
- Dựa trên cơ sở chi phí tiêu hao	X				X	4/5
- Giá thị trường	X					2/5
- Phán đoán của lãnh đạo	X	X	X	X		
- Cách khác:						
4.6 Công ty có lập báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí theo yêu cầu quản lý?						
- Có				X		1/5
- Không	X				X	4/5
4.7 Nguyên nhân nhà quản trị không thể vận dụng các công cụ kế toán cho các quyết định đầu tư, giá bán ...		X	X			
- Chưa có sự tin cậy vào các báo cáo được lập	X				X	2/5
- Hệ thống báo cáo không đủ, thông tin không đủ đáp ứng cho yêu cầu quản lý.	X					1/5
- Không có nhân sự lập các báo cáo phân tích.	X				X	4/5
- Nguyên nhân khác:		X	X			
III. Các thông tin liên quan đến việc hỗ trợ vận dụng Kế toán quản trị.						

1. Tổ chức công tác kế toán có bảo đảm						
1.1 Cập nhật số liệu kế toán ngay tại thời điểm phát sinh các nghiệp vụ kinh tế không?	X				X	3/5
- Có			X			2/5
- Không		X		X		
1.2 Có sự phân công phân nhiệm rõ ràng cho các nhân viên kế toán ở các công việc, phần hành cụ thể không?	X				X	3/5
- Có			X			2/5
- Không		X			X	
2. Hệ thống chứng từ kế toán.						
2.1 Chứng từ sử dụng tại doanh nghiệp được thiết kế chi tiết nhằm đáp ứng yêu cầu kiểm soát chi phí.	X				X	2/5
- Có			X			3/5
- Không		X			X	
2.2 Chứng từ được thiết kế đáp ứng phân loại chi phí và tập hợp chi phí theo các bộ phận, các công việc.	X				X	2/5
- Có			X			3/5
- Không		X			X	
3. Hệ thống tài khoản						
3.1 Vận dụng hệ thống tài khoản kế toán được bộ tài chính ban hành theo quyết định 1141/TC/CĐKT.	X				X	5/5
- Có		X				
- Không			X			

<p>3.2 Việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán kết hợp mã số của các bộ phận, trung tâm với từng tài khoản chi phí doanh thu có liên quan.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Có</li> <li>- Không</li> </ul>	X		X	X	X	2/5 3/5
<p>3.3 Xây dựng hệ thống tài khoản kế toán có phân loại và mã hóa các tài khoản chi phí theo từng yếu tố chi phí nhằm kiểm soát, phân tích và quản lý chi phí.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Có</li> <li>- Không</li> </ul>	X	X	X	X	X	2/5 3/5
<p>3.4 Hệ thống tài khoản có thuận tiện cho việc trích lục, kết xuất số liệu để lập báo cáo theo yêu cầu của lãnh đạo.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Có</li> <li>- Không</li> </ul>	X	X	X	X	X	3/5 1/5
<p>4. Hệ thống sổ sách, báo cáo:</p> <p>4.1 Cập nhật đầy đủ các loại sổ chi tiết như: sổ chi tiết chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Có</li> <li>- Không</li> </ul> <p>4.2 Kế toán có lập các báo cáo theo yêu cầu của</p>	X	X	X	X	X	4/5

nhà quản lý không?						
- Có	X			X		2/5
- Không		X			X	2/5
Nếu có thì đánh dấu x vào các loại báo cáo nào sau đây mà doanh nghiệp có sử dụng:			X			
-Báo cáo doanh số theo mặt hàng, nhóm mặt hàng	X					2/5
-Báo cáo chi tiết chi phí sản xuất chung trong kỳ		X				
-Báo cáo chi phí theo khoản mục phí: Chi phí quảng cáo, chi phí hoa hồng, điện, nước, điện thoại...	X		X			2/5
-Các bảng dự toán: tiêu thụ, sản xuất, tồn kho, thu, chi...		X		X		2/5
-Phân tích biến động tăng giảm doanh số, chi phí giữa thực tế với dự toán, giữa kỳ này với kỳ trước	X					1/5
-Báo cáo tình hình thực hiện định mức chi phí nguyên vật liệu và đánh giá, phân tích các sai biệt.		X				1/5
5. Nguồn nhân lực						
5.1 Nhân viên kế toán công ty có trình độ chủ yếu là						
- Đại học	X			X	X	5/5
- Cao đẳng		X	X		X	2/5
- Trung cấp	X		X			1/5
- Khác:						
5.2 Nhân viên kế toán có được đào tạo đúng chuyên ngành						
- Có	X			X	X	5/5

- Không		X	X			
5.3 Nhân viên kế toán được đơn vị cho đi học để bổ sung, cập nhật kiến thức						
- Có				X		2/5
- Không			X			
- Ít khi	X				X	3/5
5.4 Lãnh đạo có quan tâm đến vấn đề cung cấp thông tin từ bộ phận kế toán để ra các quyết định		X				
- Có	X			X		4/5
- Không		X	X		X	1/5
- Ít khi						
5.5 Lãnh đạo đưa ra các yêu cầu thông tin hay kế toán tự cung cấp là chủ yếu						
- Lãnh đạo	X					3/5
- Kế toán		X	X	X		1/5
6. Thiết bị kỹ thuật						
6.1 Công ty có sử dụng phần mềm kế toán không?						
- Có	X					2/5
- Không			X	X	X	3/5
6.2 Phần mềm có phân quyền quản lý không?		X				
- Có	X					1/5
- Không						1/5
6.3 Phần mềm có thể in báo cáo sơ bộ tại một thời điểm theo yêu cầu không?			X			

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Có</li> <li>- Không</li> </ul>	X		X		2/5
<p>6.4 Phần mềm kế toán có cho phép truy xuất các thông tin sang Word, Excel... và ngược lại.</p>					
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Có</li> <li>- Không</li> </ul>	X				1/5
<p>6.5 Các báo cáo mà phần mềm kế toán có thể cung cấp đa dạng và linh hoạt không?</p>			X		1/5
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Có</li> <li>- Không</li> </ul>	X		X		1/5

## **2.2 Thực trạng việc vận dụng kế toán quản trị vào các doanh nghiệp ngành mực in tái chế khu vực TP HCM.**

### ***2.2.1 Kết quả khảo sát tình hình vận dụng kế toán quản trị ở các doanh nghiệp thuộc ngành mực in tái chế.***

#### *2.2.1.1 Thông tin liên quan đến hệ thống giá thành*

#### ***Hệ thống kế toán chi phí và giá thành được sử dụng ở các công ty khảo sát.***

Qua khảo sát thực tế được thống kê ở bảng 2.1, đa số các công ty của ngành sử dụng hệ thống kế toán chi phí và giá thành theo chi phí thực tế. Cung cấp thông tin về chi phí sản xuất thực tế và giá thành của sản phẩm, đo lường kết quả thực tế của quá trình sản xuất diễn ra trong kỳ.

- Kỳ tính giá thành thường là tháng.
- Đối tượng tập hợp chi phí là lô hàng, một lô hàng có thể gồm một hoặc vài mặt hàng.
- Đối tượng tính giá thành là khối lượng sản phẩm hoàn thành và giá thành đơn vị sản phẩm.
- Kết cấu giá thành sản phẩm: gồm khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Trong đó chi phí nguyên vật liệu trực tiếp chiếm từ 75-85% tổng giá thành.

Sản phẩm mực in tái chế gồm 2 nhóm chủ yếu: (xem bảng 2.2)

- Nhóm Toner MC: Mực bột chiết ra chai để nạp lại vào ống mực và tên gọi thành phẩm là Toner MC các loại.
- Nhóm cartridge: Hộp mực thành phẩm tái chế các loại dùng cho các loại máy in.

Bảng 2.2 Tên nguyên vật liệu chính của 2 nhóm thành phẩm.

Nhóm Cartridge	Nhóm Toner MC
Toner	Toner
Drum	Chai MC
Gạt drum	Thùng carton
Gạt từ	Nhãn
Khoang mực	
Khoang thải	
Trục từ	
Trục xạc	
Thùng carton	
Lót	

***Trình tự tập hợp chi phí và tính giá thành.***

- Căn cứ yêu cầu xuất vật tư cho lô hàng sản xuất do bộ phận sản xuất đề nghị chuyển sang, kế toán lập phiếu xuất kho nguyên vật liệu chính và hạch toán vào chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Nợ TK chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (621)

Có TK nguyên vật liệu chính (1521)

- Chi phí nhân công trực tiếp được tập hợp theo chi phí lương thực tế phát cho công nhân hàng tháng, cộng với chi phí bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế nếu có. Kế toán hạch toán chi phí:

Nợ TK chi phí nhân công trực tiếp (622)

Có TK tiền lương công nhân (334)

Có TK phải trả, phải nộp khác (338)

- Chi phí sản xuất chung:

Lương quản đốc và kỹ thuật: Nợ TK 6271

Có TK 334

Có TK 338



Chi phí nguyên phụ liệu như keo, sơn, cana, băng keo, ribbon ... phục vụ chung cho các lô sản xuất được xuất dùng chung.

Nợ TK chi phí nguyên phụ liệu (6272)

Có TK nguyên phụ liệu (1522)

Chi phí công cụ dụng cụ mua vào sử dụng ngay hoặc phân bổ trong kỳ:

Nợ TK chi phí công cụ sản xuất (6273)

Có TK chi phí chờ phân bổ (1421)

Có TK tiền mặt (1111)

Chi phí khấu hao máy móc thiết bị và nhà xưởng phục vụ sản xuất:

Nợ TK chi phí khấu hao (6274)

Có TK hao mòn tài sản cố định hữu hình (214)

Các khoản chi bằng tiền như tiền điện, điện thoại phục vụ sản xuất:

Nợ TK chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ sản xuất (6277)

Nợ TK thuế GTGT đầu vào (1331)

Có TK tiền mặt (1111)

Chi phí linh tinh khác bằng tiền

Nợ TK chi phí khác bằng tiền (6278)

Nợ TK thuế GTGT đầu vào (1331)

Có TK tiền mặt (1111)

Quá trình tập hợp chi phí được phản ánh theo sơ đồ ở phụ lục 2.2

Vì đặc điểm nhóm sản phẩm có một số nguyên vật liệu chính sử dụng chung nên có trường hợp do yêu cầu sản phẩm tiêu thụ từ bộ phận kinh doanh, kế hoạch sản lượng có thể thay đổi từ loại này sang loại khác. Do đó, kế toán phải tiến hành điều chỉnh đối tượng tập hợp chi phí và phân bổ chi phí sản xuất chung để tính giá thành.

Tiêu thức thường được chọn để phân bổ là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

$$\text{Mức phân bổ chi phí gián tiếp cho đối tượng sản phẩm } i = \frac{\text{Tổng chi phí gián tiếp phát sinh trong kỳ sản xuất.}}{\text{Tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp}} \times \frac{\text{Tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản phẩm } i}{\text{Tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp}}$$

**Sau khi đã điều chỉnh chi phí sản xuất, kế toán kết chuyển hoặc phân bổ chi phí sản xuất thực tế vào đối tượng tính giá thành:**

Những khoản mục chi phí liên quan trực tiếp đến từng đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm sẽ được chuyển trực tiếp vào đối tượng tính giá thành như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp.

Những khoản mục liên quan đến nhiều đối tượng tính giá thành như chi phí sản xuất chung sẽ được phân bổ theo tiêu thức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Trình tự kết chuyển và phân bổ chi phí sản xuất được tóm tắt như phụ lục 2.3

Việc đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ khá đơn giản. Cách đánh giá gần giống như phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp nhưng có một số điểm khác đó là:

Do chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được sử dụng ngay từ đầu quy trình lắp ráp và chiếm một tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất, chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ chỉ tính chi phí nguyên vật liệu trực tiếp còn các chi phí còn lại được tính vào chi phí của sản phẩm hoàn thành.

Chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ bằng tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp các lô lắp ráp chưa hoàn thành nhập kho trong kỳ.

Tính giá thành sản phẩm hoàn thành:

$$\begin{array}{cccccc} \text{Tổng giá thành thực tế sản phẩm} & = & \text{Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ} & + & \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ} & - & \text{Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ} & - & \text{Giá trị điều chỉnh giảm giá thành} \end{array}$$

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

***Đánh giá công tác hạch toán kế toán phân hệ hạch toán chi phí và tính giá thành.***

- Mặt tích cực.

Cung cấp thông tin định lượng về chi phí sản xuất thực tế và giá thành thực tế của sản phẩm sản xuất ra, là kết quả thực tế của quá trình sản xuất.

Đánh giá sản phẩm dở dang tương đối đơn giản và phù hợp với tình hình hiện thời.

- Những yếu kém cần cải tiến để vận dụng kế toán quản trị.

Qua kết quả khảo sát tóm tắt ở bảng 2.1, các doanh nghiệp có bộ phận kế toán kiêm nhiệm luôn việc tập hợp chi phí và tính giá thành để lập các báo cáo tài chính. Việc tính giá thành chỉ mới dừng lại ở đó chứ không đi sâu phân tích chi phí, giá thành cho các quyết định sản xuất kinh doanh.

Một số công ty do quy mô nhỏ, sản xuất kinh doanh mang tính chất gia đình nên không phân định rõ ràng bộ phận sản xuất, kinh doanh và quản lý. Do đó kế toán khó phân loại chi phí theo từng hoạt động và theo yếu tố chi phí và theo những khoản mục chi phí.

Định mức chi phí vật tư được lập không đầy đủ các nội dung, chỉ xác định được định mức về lượng tiêu hao chứ không xác định được giá định mức. Điều này phần nào cũng xuất phát từ tính chất đặc thù của ngành nghề đó là nguyên vật liệu mua vào không ổn định về giá cả, chất lượng...

Sử dụng các bảng biểu, phiếu tính giá thành... phục vụ cho việc tính giá thành còn nhiều hạn chế.

***2.2.1.2 Hoạch định.***

Các dự toán được lập ở các doanh nghiệp khảo sát.

***Dự toán tiêu thụ:***

Qua khảo sát, chỉ có một số công ty lập dự toán tiêu thụ. Tuy nhiên dự toán tiêu thụ được lập chỉ là lượng tiêu thụ dự kiến cho từng tháng.

Mục đích của kế hoạch này phục vụ cho việc lập dự toán sản xuất và là cơ sở để phân chỉ tiêu doanh số cho từng nhóm, hoặc từng nhân viên kinh doanh.

Căn cứ để lập dự toán chủ yếu là tình hình tiêu thụ các kỳ trước và dự kiến mức độ tăng trưởng sản lượng tiêu thụ cho kỳ lập kế hoạch.

Mẫu biểu thường được sử dụng (phụ lục 2.4)

Dự toán tiêu thụ thường được gọi là kế hoạch kinh doanh được lập chủ yếu cung cấp thông tin về lượng tiêu thụ cho kỳ tương lai là tháng hoặc quý. Lượng tiêu thụ dự toán được lập chuyển sang bộ phận sản xuất để làm căn cứ lập dự toán sản xuất.

Cung ứng sản phẩm cho nhiều đối tượng khác nhau như đại lý cấp 1, đại lý cấp 2, người tiêu dùng cuối cùng với nhiều mức giá khác nhau. Do vậy việc lập dự toán có cả cột giá trị dự toán phải được phân khúc thị trường và khách hàng để áp các mức giá dự toán vào lượng dự toán cho từng nhóm khách hàng tương ứng.

***Dự toán sản xuất.***

Chỉ một vài công ty lập dự toán sản xuất và dự toán sản xuất cũng chỉ nhằm đáp ứng nhu cầu tiêu thụ cho kỳ kế hoạch, còn mức tồn kho sản phẩm tối thiểu cần thiết bảo đảm cho quá trình tiêu thụ liên tục không được xây dựng và đưa vào dự toán. Dự toán sản xuất được lập theo kinh nghiệm riêng của giám đốc sản xuất, chủ yếu dựa vào tồn kho thực tế cuối kỳ trước, sản lượng tiêu thụ dự kiến kỳ này, tồn kho dự kiến cuối kỳ.

Mẫu dự toán sản xuất thường được lập hàng tháng và có dạng như phụ lục 2.5

***Dự toán hàng tồn kho cuối kỳ:***

Dự toán này được lập chủ yếu là nguyên vật liệu và chỉ đối với nguyên vật liệu chính. Tuy nhiên dự toán được lập chỉ mang tính tham khảo và định hướng vì nguồn nguyên vật liệu đầu vào không ổn định, cả từ phía nhà cung cấp lẫn doanh nghiệp. Có những mặt hàng như toner bột, cartridge rỗng... nhà cung cấp không đủ năng lực cung cấp liên tục, đủ theo yêu cầu. Còn doanh nghiệp thụ động trong việc nhập nhập khẩu các linh kiện khác chủ yếu là do thiếu vốn lưu động để trả trước khi hàng về.

Các dự toán còn lại hầu như chưa được lập.

***Nhận xét tính đầy đủ và khả thi của các dự toán.***

Nhìn chung hệ thống các dự toán được lập ở các doanh nghiệp này chưa đầy đủ. Các dự toán được lập chưa có được các căn cứ xác đáng, nội dung và các chỉ tiêu được lập không đầy đủ. Cũng vì không dự toán cho tất cả các khâu, các hoạt động nên không có kế hoạch chặt chẽ về lượng tiền cần thiết cho các khoản chi phục vụ cho mọi hoạt động của doanh nghiệp. Do vậy các dự toán được lập như dự toán tiêu thụ, dự toán sản xuất, dự toán hàng tồn kho cũng không mang tính khả thi. Đây là kết quả mang tính kéo theo: do không đủ lượng tiền cho việc mua nguyên vật liệu cộng với nguyên nhân bên ngoài là lượng hàng nhà cung cấp cung ứng không ổn định làm cho dự toán hàng tồn kho nguyên vật liệu khó thực hiện được. Điều này ảnh hưởng lớn đến kế hoạch sản xuất, nếu kế hoạch sản xuất dựa trên kế hoạch kinh doanh và giả định là có đủ nguyên vật liệu để phục vụ sản xuất thì khi triển khai kế hoạch sản xuất lại rơi vào thế bị động do thiếu nguyên vật liệu. Kế hoạch sản xuất không triển

khai được ảnh hưởng trực tiếp đến kế hoạch kinh doanh. Khi các kế hoạch trên không thực hiện trôi chảy thì không thể có được dự toán kết quả kinh doanh hay bảng cân đối kế toán dự toán.

### *2.2.1.3 Kiểm soát.*

#### ***Thực trạng công tác phân tích các loại chi phí ở các công ty thuộc ngành mực in tái chế.***

Để thực hiện công tác phân tích cần phải xác lập được chỉ tiêu phân tích, đối tượng phân tích và tính được mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động chi phí sản xuất kinh doanh. Thông thường khi phân tích, đối tượng phân tích là những biến động, những chênh lệch của chỉ tiêu chi phí thực tế so với kế hoạch. Do hệ thống dự toán được lập chưa đầy đủ và hoàn chỉnh cũng như chưa xác định được chỉ tiêu định mức nên không thể xác định được đối tượng phân tích.

#### ***Nhận xét***

Công tác phân tích nói chung còn rất sơ sài, chỉ có vài phân tích đơn giản như so sánh chỉ tiêu doanh thu giữa các kỳ và mức độ tăng trưởng; tổng chi phí gián tiếp như chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp giữa các kỳ và tìm ra nguyên nhân làm giảm doanh thu, tăng chi phí. Công tác phân tích này chỉ xuất hiện ở các công ty có quy mô tương đối lớn trong ngành như công ty Toàn Quang, công ty Nano... Một trong những nguyên nhân có được sự tiến bộ hơn những công ty khác trong việc vận dụng kế toán quản trị này là các giám đốc trẻ ở những công ty này hiểu biết về kế toán quản trị và yêu cầu nhân viên của họ cung cấp những thông tin, những báo cáo này.

### *2.2.1.4 Phân tích quyết định.*

#### ***Đánh giá trách nhiệm quản lý.***

Đánh giá trách nhiệm quản lý thông qua thành quả hoạt động của các bộ phận, các trung tâm trách nhiệm. Qua thực tế khảo sát các công ty, chỉ có một số công ty phân chia các bộ phận rõ ràng là bộ phận sản xuất, bộ phận kinh doanh, bộ phận quản lý.

***Đánh giá thành quả của bộ phận sản xuất thường dựa vào các chỉ tiêu:***

Hoàn thành kế hoạch sản xuất, đáp ứng sản phẩm tiêu thụ và kiểm soát được quá trình sản xuất, đảm bảo chất lượng sản phẩm ổn định, giảm thiểu tỷ lệ sản phẩm lỗi.

Tổ chức sản xuất hợp lý để tăng năng suất sản xuất, tiết kiệm nguyên vật liệu. Công cụ sản xuất và vật tư đang trên chuyên sản xuất phải được sắp xếp gọn gàng, khu vực sản xuất phải được vệ sinh sạch sẽ, hạn chế tối đa chất thải ra môi trường xung quanh.

***Đánh giá thành quả hoạt động của bộ phận kinh doanh:***

Hoàn thành dự toán tiêu thụ sản phẩm, kết quả cụ thể là doanh thu bán hàng đạt được bao nhiêu phần trăm doanh thu chỉ tiêu đưa ra cho từng người, từng nhóm kinh doanh.

Chi phí liên quan đến hoạt động bán hàng trong mối quan hệ với doanh thu đạt được trong kỳ như chi phí hoa hồng, lương nhân viên bán hàng, chi phí quảng cáo, khuyến mãi ... phải được kiểm soát để đảm bảo tốc độ tăng doanh thu nhanh hơn tốc độ tăng chi phí nhằm đảm bảo tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu tăng.

Xem xét các nguyên nhân ảnh hưởng đến kết quả đạt được để có nhận định đúng về hiệu quả thực của hoạt động bán hàng. Chẳng hạn doanh thu kỳ này không đạt chỉ tiêu, giảm so với kỳ trước thì phải xem nguyên nhân đó là chủ quan hay khách quan. Nếu nguyên nhân là do hàng không đủ cung cấp cho

nhu cầu tiêu thụ thì việc giảm doanh số không được đánh giá là kinh doanh không hiệu quả. Nếu công ty đang có chiến lược khuyến mãi làm cho doanh số tăng nhưng tốc độ tăng doanh số thấp hơn tốc độ tăng chi phí do khuyến mãi thì sự tăng doanh số này không được đánh giá là tốt.

***Đánh giá thành quả hoạt động của bộ phận quản lý.***

Đối với bộ phận quản lý thì hiệu quả hoạt động khó nhận thấy hơn, tuy nhiên nó có thể đánh giá được qua các biểu hiện sau:

- Điều hành công ty hoạt động một cách trôi chảy, các bộ phận có mối quan hệ thông qua các quy trình làm việc đã được lập sẵn, các thông tin lẫn nhau giữa các bộ phận.
- Chi phí hoạt động được kiểm soát, các chính sách được xây dựng mang tính khoa học và khả thi ... thúc đẩy công ty hoạt động ngày càng hiệu quả hơn.

***Tình hình sử dụng các phân tích và thông tin để ra quyết định.***

- Các công ty trong ngành ít có những phân tích và do vậy việc dùng những thông tin từ phân tích để ra các quyết định còn nhiều hạn chế. Tuy nhiên có những phân tích và thông tin rất quan trọng mà nhà quản trị luôn cần đó là:
- Doanh số đạt được hàng tháng và mức độ tăng trưởng của doanh số. Lượng bán của từng loại mặt hàng để biết mặt hàng nào là trọng điểm và thế mạnh của công ty từ đó có kế hoạch chuẩn bị nguyên vật liệu đầu vào và sản xuất cung cấp đủ lượng tiêu thụ cần thiết.
- Tồn kho thành phẩm và nguyên vật liệu thực tế là bao nhiêu, lượng tiền mặt có đủ thanh toán cho hợp đồng đặt hàng hay không để từ đó có chế độ chăm sóc khách hàng tốt hơn.



- Theo dõi mức độ hài lòng của khách hàng về sản phẩm của công ty thông qua các dịch vụ và chất lượng sản phẩm, trong đó chất lượng sản phẩm đóng vai trò quyết định vì đây là yếu tố quan trọng nhất khi khách hàng lựa chọn sản phẩm của công ty. Qua phản ứng của khách hàng phản hồi, nhà quản trị sẽ biết được tương lai họ sẽ tiếp tục đặt hàng nữa hay không.
- Nếu có sự vượt trội về tỷ lệ sản phẩm lỗi của một loại sản phẩm nào đó thể hiện qua việc khách hàng trả lại hàng hoặc yêu cầu bảo hành hàng loạt thì người chịu trách nhiệm cụ thể là quản đốc sẽ phải tìm hiểu ngay nguyên nhân để tìm biện pháp khắc phục. Các lỗi kỹ thuật thường gặp là do nguyên vật liệu đưa vào lắp ráp không đạt tiêu chuẩn chất lượng hoặc kỹ thuật. Khi xảy ra tình trạng lỗi hàng loạt của cả lô sản phẩm, thông thường sản phẩm thuộc lô này được thu hồi cả (đổi sản phẩm khác cho khách hàng đang sử dụng) và sản phẩm chưa đưa ra thị trường được kiểm tra lại và khắc phục lỗi.
- Đánh giá mức độ hoàn thành công việc của các bộ phận, thành viên để có chính sách thưởng, phạt.

Nhận xét: các thông tin được sử dụng để ra quyết định trên đây mang tính chất rời rạc, giải quyết vấn đề một cách tạm thời. Nguyên nhân chính là do các công ty chưa có một hệ thống dự toán hoàn chỉnh để tính toán cho các hoạt động trong mối quan hệ tác động lẫn nhau.

### ***Định giá bán sản phẩm.***

Các công ty tham gia vào ngành có quy mô sản xuất và chất lượng sản phẩm không tương đồng. Vì vậy giá bán sản phẩm cùng loại của các công ty với nhãn hiệu khác nhau có sự chênh lệch lớn. Việc định giá bán sản phẩm theo cách riêng của từng công ty tùy theo thế mạnh của mình.

Những công ty mới tham gia vào ngành thường định giá bán sản phẩm trên chi phí toàn bộ của sản phẩm nhưng dưới giá của các sản phẩm tái chế khác đã có tiếng trên thị trường.

Những công ty đã có nhãn hiệu được người tiêu dùng biết đến nhiều thì định giá bán dựa trên chi phí sản xuất thực tế cộng chi phí bán hàng, chi phí quản lý dự kiến và mức lợi nhuận dự kiến nhưng phải thấp hơn giá bán của mực in chính hãng cùng loại.

Như vậy, dù mức giá bán khác nhau giữa các công ty trong ngành nhưng các công ty định giá đều nhằm hai mục tiêu là có lãi và cạnh tranh.

### ***2.2.2 Nguyên nhân chưa vận dụng được kế toán quản trị.***

#### ***2.2.2.1 Nguyên nhân các doanh nghiệp thuộc ngành mực in tái chế chưa có một hệ thống tính giá thành tốt.***

Xuất phát từ tính đặc thù của ngành nghề, là một ngành khá mới mẻ, số lượng công ty hiện tại chưa nhiều nhưng ngày càng có nhiều công ty tham gia vào ngành. Các công ty đã tồn tại đa phần là công ty nhỏ, cũng như các công ty vừa và nhỏ ở Việt Nam hiện nay, việc vận dụng kế toán quản trị một cách có hệ thống vào thực tiễn quản lý gặp không ít khó khăn.

Một số loại nguyên vật liệu chính cấu thành nên sản phẩm như là cartridge rỗng do thị trường cung ứng có số lượng và chất lượng không ổn định, giá mua dao động rất lớn. Xuất phát từ đặc điểm này mà giám đốc sản xuất và kỹ thuật khó xây dựng định mức lượng nguyên vật liệu tiêu hao vì tỷ lệ phế liệu của cartridge rỗng tháo rời làm nguyên vật liệu đầu vào khó xác định trước. Giá mua thực tế dao động lớn nên khó xác định được giá định mức. Như vậy, chi phí nguyên vật liệu chỉ được tập hợp theo chi phí thực tế phát sinh và vì vậy

không thể có được giá thành ước tính phục vụ cho việc ra các quyết định kinh doanh liên quan đến giá thành.

Chỉ có một số công ty sử dụng phần mềm kế toán để hạch toán và các phần mềm chưa hỗ trợ tốt cho việc tập hợp chi phí và tính giá thành. Một số phần mềm kế toán Việt Nam tương đối tốt như Accnet, Effect... cũng chỉ quản lý mạnh một số phân hệ, còn phân hệ tính giá thành còn hạn chế, phải có sự can thiệp bằng cách đưa ra bảng tính Excel để tính toán, phân bổ chi phí ... sau đó mới có được giá thành nhập kho.

Sự luân chuyển nội bộ hàng hóa và chứng từ chưa được quản lý chặt chẽ, do đó chi phí được phản ánh không chính xác cho từng đối tượng chịu chi phí. Việc quản lý sản xuất chưa được quan tâm đúng mức, không khuyến khích tinh thần hăng say sản xuất để tăng năng suất lao động, tiết kiệm chi phí nguyên vật liệu... để hạ giá thành sản xuất.

#### *2.2.2.2 Nguyên nhân các công ty chưa có được hệ thống dự toán hoàn chỉnh.*

Hệ thống dự toán được lập để tiên liệu trước những công việc sắp xảy ra trong tương lai và mối quan hệ giữa các hoạt động đó. Dự toán không phải bắt buộc từ phía nhà nước mà xuất phát từ yêu cầu của nhà quản lý. Qua khảo sát ở các doanh nghiệp, những giám đốc hiểu về kế toán quản trị còn hạn chế, việc yêu cầu, đôn đốc nhân viên lập các kế hoạch, dự toán chưa cấp thiết. Nếu nhân viên kế toán có trình độ từ đại học trở lên thì đa phần biết về kế toán quản trị. Tuy nhiên nếu không có yêu cầu từ lãnh đạo thì bản thân họ hiếm khi tự tạo ra các báo cáo dự toán. Nói cách khác là nhà quản trị phải thấy được tầm quan trọng của kế toán quản trị và “đặt hàng” các báo cáo quản trị với kế toán và tạo điều kiện cho họ thực hiện tạo ra các báo cáo đó. Điều kiện mà nhà quản

trị tạo cho nhân viên kế toán để thực hiện công việc thường là: các khóa học đào tạo bổ sung nghiệp vụ và kiến thức về kế toán quản trị, máy móc thiết bị, phần mềm kế toán...

#### *2.2.2.3 Nguyên nhân chưa thực hiện tốt công tác phân tích chi phí.*

Hệ thống dự toán chưa hoàn chỉnh, chưa xây dựng được chỉ tiêu và đối tượng phân tích như chưa có hệ thống các chỉ tiêu định mức khoa học.

Quy mô các công ty này còn nhỏ, chưa có sự quan tâm đúng mức của lãnh đạo về việc đầu tư bố trí nhân sự và yêu cầu các thông tin kế toán quản trị bằng các phân tích. Việc mà kế toán phải làm để đáp ứng các yêu cầu, các mẫu biểu báo cáo thuế đã quá phức tạp và tốn nhiều thời gian đối với các công ty nhỏ, vì vậy nhu cầu thông tin về kế toán quản trị nói chung đối với họ chưa cấp thiết. Ngược lại ở một số công ty khi sự phát triển đạt đến một mức độ nhất định thì yêu cầu các thông tin nói chung và các phân tích nói riêng lại không đáp ứng được. Trách nhiệm này phần lớn thuộc về ban giám đốc vì họ chưa có sự dự trù về việc bồi dưỡng kiến thức cần thiết cho nhân viên cũng như chưa đặt ra các thông tin yêu cầu kế toán phải thu thập để phục vụ cho chức năng quản lý. Khi thực sự cần thì hệ thống kế toán hiện tại không đáp ứng được vì chúng phụ thuộc vào cách thiết lập hệ thống thông tin ban đầu mà một số chỉ tiêu, báo cáo không trích lọc được.

#### *2.2.2.4 Nhận xét và tìm hiểu nguyên nhân chưa vận dụng các công cụ kế toán cho quyết định đầu tư và những yếu kém cần cải tiến.*

Các công cụ để đo lường thành quả của trung tâm đầu tư như ROI, RI hầu như chưa được sử dụng ở các công ty trong ngành. Không có sự phân định ra thành trung tâm đầu tư riêng biệt, việc đầu tư máy móc thiết bị cho các bộ phận thường là quyết định trực tiếp của giám đốc. Một quyết định đầu tư thường

được tiến hành khi có nhu cầu đầu tư trang thiết bị phục vụ sản xuất kinh doanh và phải có đủ nguồn vốn tài trợ. Nguồn tài trợ chủ yếu là lãi từ hoạt động kinh doanh, vốn tự bổ sung và một phần từ nguồn vốn vay.

Máy móc thiết bị cho hoạt động sản xuất thường được nhập khẩu, mức độ hữu dụng, thời gian sử dụng cũng như tính năng kỹ thuật của chúng cũng chỉ được tìm hiểu qua nhà cung cấp. Cho đến khi thực sự sở hữu mới biết được công dụng cụ thể như thế nào, vì vậy khó có những tính toán chính xác các chỉ tiêu liên quan. Một số vấn đề thực tế liên quan đến quyết định đầu tư đó là: có công ty nhập mua một máy test có giá trị rất lớn để kiểm tra drum, gạt cũ từ cartridge rỗng xem có tận dụng được hay không thì tất cả kết quả đều báo không đạt nghĩa là máy không đọc được tiêu chuẩn của sản phẩm tái chế. Một ví dụ khác là có một số máy móc mà người sử dụng chưa tận dụng hết những công dụng của chúng để phục vụ cho sản xuất. Vấn đề này liên quan đến trình độ kỹ thuật của người vận hành máy móc thiết bị. Đó là những yếu kém làm lãng phí nguồn lực dẫn đến quyết định đầu tư không hiệu quả. Nguyên nhân chủ yếu là không có sự tính toán cẩn thận về mọi mặt trước khi quyết định đầu tư.

#### *2.2.2.5 Nguyên nhân chưa có được thông tin từ các báo cáo phân tích để nhà quản trị ra quyết định.*

Như đã phân tích ở mục 2.2.2.3, công tác phân tích chưa được thực hiện tốt thì không thể cung cấp các thông tin đầy đủ và có giá trị cho nhà quản trị ra quyết định được. Các phân tích sơ bộ chỉ cho biết tình hình biến động doanh thu, chi phí một cách chung chung chứ không cho thông tin cụ thể về nguyên nhân biến động do yếu tố nào, là bao nhiêu và đánh giá là tốt hay xấu, biện pháp khắc phục là gì để tư vấn cho lãnh đạo.

### *2.2.2.6 Nguyên nhân của việc lựa chọn cách định giá sản phẩm.*

Như đã các thông tin khảo sát ở trên, các công ty trong ngành định giá bán sản phẩm dựa vào chi phí toàn bộ, đạt mục tiêu lợi nhuận và cạnh tranh.

Nguyên nhân của việc lựa chọn cách định giá sản phẩm này là vì để thâm nhập được vào thị trường mực in vốn đã có từ lâu, điều đầu tiên mà nhà sản xuất sản phẩm tái chế phải làm đó là đạt được sự chấp nhận của khách hàng. Tại sao khách hàng lựa chọn sản phẩm mực in tái chế? Là vì chất lượng sản phẩm này có thể chấp nhận được với giá mua thấp hơn nhiều so với sản phẩm chính hãng, tiết kiệm được chi phí đầu vào. Đối tượng khách hàng này là những người không quá khắt khe về chất lượng trang in. Như vậy để bán được hàng loại này thì sản phẩm phải đạt chất lượng đến một mức độ nhất định và giá cả cạnh tranh.

Để tồn tại được, các công ty phải tính toán giá bán sao cho vừa cạnh tranh, vừa đạt được lợi nhuận. Lợi nhuận này không phải mong muốn là lợi nhuận tối đa vì đây là mục tiêu ngắn hạn, đang trong giai đoạn mở rộng thị trường và tạo dần những bước đi để quảng bá thương hiệu của mình.

### *2.2.3 Mức độ hoàn hảo của việc vận dụng từng nội dung kế toán quản trị.*

Xuất phát từ lý do chưa có được việc vận dụng kế toán quản trị, cấp lãnh đạo dựa trên kinh nghiệm chủ quan kết hợp với một số báo cáo nhất định để đưa ra quyết định kinh doanh. Một số báo cáo thường được yêu cầu cung cấp:

#### *2.2.3.1 Báo cáo doanh thu theo khu vực*

Hiện nay các đối tượng khách hàng sử dụng mực in tái chế khắp các tỉnh trên toàn quốc. Khách hàng là người sử dụng cuối cùng chủ yếu thuộc khu vực thành phố Hồ Chí Minh và các tỉnh lân cận như Bình Dương, Đồng Nai, Long

An. Việc phân chia khu vực tính trên khách hàng đại lý: nhóm khách hàng đại lý thành phố Hồ Chí Minh và đại lý các tỉnh. Việc phân chia và trích lọc dữ liệu theo yêu cầu này được quản lý qua hệ thống mã nhóm khách hàng. Việc phân chia khu vực giúp nhà quản lý biết được sức tiêu thụ ở từng nơi để có chính sách tác động thúc đẩy tiêu thụ.

Mẫu báo cáo (phụ lục 2.6)

#### *2.2.3.2 Báo cáo doanh thu theo nhóm mặt hàng*

Nghiên cứu sâu xem nhóm sản phẩm nào tiêu thụ mạnh, nhóm sản phẩm nào chậm. Đối với nhóm sản phẩm tiêu thụ mạnh hiện nay là hộp mực Laser 15A, 13A từ đó có kế hoạch nhập khẩu nguyên vật liệu và tìm mua vỏ hộp mực trên thị trường trong nước vốn đang rất khan hiếm. Đối với nhóm sản phẩm tiêu thụ chậm là hộp mực 92A, 06F do nhà cung cấp máy in HP có chiến lược thu hồi máy in cũ sử dụng hộp mực này và tặng lại máy in có model mới. Để kích thích tiêu thụ 2 loại sản phẩm sản phẩm 92A và 06F, các công ty đưa ra chương trình khuyến mãi cho các sản phẩm này.

Mẫu báo cáo (phụ lục 2.7)

#### *2.2.3.3 Báo cáo doanh thu theo nhân viên kinh doanh.*

Định kỳ hàng tuần, tháng, năm, kế toán phải cung cấp báo cáo doanh số theo nhân viên kinh doanh cho giám đốc. Kết quả kế toán cung cấp có đối chiếu với số liệu kinh doanh theo dõi riêng của từng cá nhân, là căn cứ để có chính sách thưởng, xét tăng lương và hoa hồng tương ứng.

Mẫu báo cáo (phụ lục 2.8)

#### *2.2.3.4 Phân tích bán hàng*

Theo dõi lượng bán và tỷ lệ lãi gộp của từng mặt hàng để nhận định mặt hàng nào tiêu thụ mạnh nhất, mặt hàng nào mang lại lợi nhuận nhiều nhất.

Mẫu báo cáo (phụ lục 2.9)

#### *2.2.3.5 Báo cáo công nợ và phân tích tuổi nợ.*

Báo cáo tổng công nợ hiện còn của từng đối tượng khách hàng và phân tích chi tiết từng món nợ theo từng lần xuất hàng. Báo cáo tuổi nợ còn cho biết tình hình nợ xấu của từng đối tượng khách hàng để kiểm tra chính sách công nợ trước khi quyết định bán hàng cho lần tiếp theo.

Mẫu báo cáo (phụ lục 2.10)

#### *2.2.3.6 Báo cáo chi phí theo khoản mục chi phí.*

Báo cáo cho nhà quản trị biết chi phí phát sinh theo từng công việc, hoạt động .

Mẫu báo cáo (phụ lục 2.11)

#### *2.2.3.7 Báo cáo kết quả kinh doanh.*

Báo cáo kết quả kinh doanh được trình bày theo mẫu báo cáo quy định của nhà nước, báo cáo theo số dư đảm phí hầu như chưa được sử dụng.

## **KẾT LUẬN CHƯƠNG 2**

Qua khảo sát thực tế, nhìn chung công tác kế toán ở các doanh nghiệp thuộc ngành mực in tái chế chỉ ở mức độ phản ánh các phát sinh theo yêu cầu của kế toán tài chính. Các biểu hiện của kế toán quản trị chỉ ở mức độ giản đơn thông qua các báo cáo cung cấp một số thông tin theo yêu cầu của nhà quản trị và so sánh một số chỉ tiêu giữa kỳ thực tế và kế hoạch. Tác giả luận văn đã tìm hiểu công tác tính giá thành, những nguyên nhân làm cản trở việc vận dụng các nội dung kế toán quản trị một cách đầy đủ và có hệ thống để từ đó đề ra giải pháp khắc phục ở chương 3.



## **Chương 3. GIẢI PHÁP VẬN DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VÀO CÁC DOANH NGHIỆP NGÀNH MỰC IN TÁI CHẾ KHU VỰC TP HCM**

### **3.1 Các giải pháp khắc phục các nguyên nhân làm cản trở việc vận dụng kế toán quản trị.**

Các nguyên nhân làm cản trở việc vận dụng kế toán quản trị thuộc các nhóm chính sau:

- Nhân tố con người bao gồm cả lãnh đạo và nhân viên kế toán.
- Sự thiết lập hệ thống thông tin ban đầu gồm hệ thống chứng từ, tài khoản, danh mục mã chi phí, báo cáo ...
- Sự hỗ trợ của máy móc thiết bị và phần mềm.
- Một số nguyên nhân khách quan bên ngoài công ty như chế độ, chính sách nhà nước...

Như vậy để vận dụng kế toán quản trị vào quản lý các doanh nghiệp cần phải khắc phục những nguyên nhân trên.

Tác giả luận văn này đề xuất chia thành 2 nhóm giải pháp đó là nhóm giải pháp thuộc khâu chuẩn bị và khâu thực hiện. Vì nếu không có sự chuẩn bị tốt sẽ gặp nhiều khó khăn thậm chí không thể thực hiện được việc vận dụng kế toán quản trị vào quản lý.

#### ***3.1.1 Nhóm giải pháp ở khâu chuẩn bị vận dụng kế toán quản trị.***

##### ***3.1.1.1 Sự hỗ trợ từ nhà quản trị và lựa chọn nhân viên kế toán.***

###### ***Về phía nhà quản trị:***

Hiện nay các sinh viên ở các trường Đại Học, Cao Đẳng và trung học chuyên nghiệp có đào tạo kế toán sau khi ra trường chưa thể tự mình bắt tay vào công việc kế toán được. Một thực tế không thể phủ nhận đó là chương trình đào tạo ở các trường nghiêng về lý thuyết nhiều hơn. Khi được nhận vào

làm việc, họ còn bỏ ngõ vì thực tế có nhiều điểm khác với lý thuyết. Đó là chuyên ngành kế toán nói chung, còn kế toán quản trị nói riêng cũng cần được đào tạo theo hướng chuyên sâu như một ngành ứng dụng trong thực tế. Vì vậy để đáp ứng yêu cầu công việc, nhà quản lý phải có kế hoạch cho công tác đào tạo.

*Về phía nhân viên:*

Phải chọn người có tâm huyết, có năng lực và trình độ chuyên môn vì từ việc biết kế toán quản trị đến việc vận dụng kế toán quản trị có một khoảng cách khá xa. Người có trình độ chuyên môn sẽ dễ dàng tiếp cận và tiếp thu những kiến thức bổ sung, có năng lực để dễ vận dụng lý thuyết vào thực tiễn, có tâm huyết để có quyết tâm thực hiện và vượt qua những khó khăn trong quá trình thực hiện.

*3.1.1.2 Xây dựng hệ thống chứng từ, tài khoản, sổ sách, báo cáo.*

Là một bộ phận của hệ thống kế toán doanh nghiệp, để thực hiện chức năng của mình, kế toán quản trị cũng phải sử dụng một hệ thống các phương pháp kế toán (chứng từ, tài khoản và ghi sổ kép, tính giá và tổng hợp cân đối). Tuy nhiên các phương pháp này phải được xây dựng phù hợp với các yêu cầu thực hiện nội dung kế toán quản trị.

*Xây dựng chứng từ:*

Kế toán quản trị không nằm ngoài hệ thống kế toán của doanh nghiệp, vì vậy chứng từ của kế toán quản trị cũng là hệ thống chứng từ được ban hành theo quyết định 1141/TC/CĐKT. Tuy nhiên thông tin đầu vào này được cung cấp từ thông tin của kế toán tài chính, nghĩa là kế toán quản trị sử dụng gián tiếp thông tin sau quá trình thu thập và xử lý dữ liệu của kế toán tài chính.

Ngoài hệ thống chứng từ theo quy định cần sử dụng thêm một số chứng từ ở phần hỗ trợ tính giá thành mục 3.2.1.3 và các mẫu sau:

#### PHIẾU ĐĂNG KÝ LÀM THÊM GIỜ (Phụ lục 3.1)

Căn cứ bảng đăng ký làm thêm giờ và bảng chấm công đính kèm sẽ tính lương tăng ca và hạch toán chi phí tiền lương chênh lệch.

#### ĐỊNH MỨC HAO HỤT VÀ KIỂM SOÁT NGUYÊN VẬT LIỆU CHÍNH (Phụ lục 3.2)

Căn cứ bảng định mức hao hụt và chỉ tiêu kiểm soát tỷ lệ phế liệu đã được duyệt, kế toán sẽ đối chiếu để kiểm tra quyết toán lô sản xuất.

#### *Xây dựng hệ thống tài khoản:*

Không thể tổ chức một bộ số liệu kế toán quản trị riêng biệt so với kế toán tài chính mà phải xây dựng một hệ thống tài khoản sao cho có thể khai thác được một số báo cáo quản trị trực tiếp hoặc tập hợp được một số chỉ tiêu phục vụ cho việc lập các báo cáo từ một bộ số liệu chung của công ty. Do vậy việc xây dựng hệ thống tài khoản kế toán quản trị cơ bản vẫn dựa trên hệ thống tài khoản kế toán được ban hành theo quyết định 1141/TC/CĐKT. Sau đó sẽ thêm các tiểu khoản và các mã bộ phận và mã chi phí nhằm:

- Xây dựng chi tiết hơn các loại chi phí của các bộ phận.
- Giúp cho việc phân loại chi phí theo cách ứng xử của từng yếu tố chi phí với mức độ hoạt động nhằm phục vụ mục đích kiểm soát, phân tích và dự báo chi phí.
- Kết xuất số liệu để lập các báo cáo theo yêu cầu.
- Kiểm soát việc thực hiện các dự toán.
- Tùy cách trả lương công nhân, nhân viên bán hàng, chính sách khấu hao,... mà các khoản chi phí được phân loại là định phí hay biến phí mà đưa vào danh mục tài khoản.

- Đảm bảo dữ liệu đầu vào đầy đủ cho kế toán quản trị tiếp tục xử lý, cần tổ chức các nhóm ký tự và ký số phản ánh những chỉ tiêu được kế toán quản trị thường xem xét trong phân tích đánh giá hoạt động.

Mã tài khoản xây dựng có dạng: XXX(X).X.X.XXX

➤ Nhóm thứ nhất: gồm 3 hoặc 4 ký số thể hiện số hiệu tài khoản cấp 1 hoặc cấp 2 thuộc hệ thống tài khoản được ban hành theo quyết định 1141/TC/CĐKT.

➤ Nhóm thứ hai: 1 ký tự phân biệt chi phí theo cách ứng xử gồm chữ B hoặc Đ để phân loại yếu tố chi phí là biến phí hay định phí.

➤ Nhóm thứ ba: gồm 1 ký số, quy ước số 0, 1, 2 theo thứ tự để chỉ số thực tế, số dự toán hay số chênh lệch giữa thực tế và dự toán.

➤ Nhóm thứ tư: gồm 3 ký số phân biệt phạm vi hoạt động của các trung tâm trách nhiệm.

**Bảng 3.1 Mã số trung tâm trách nhiệm**

<b>MÃ SỐ</b>	<b>TRUNG TÂM TRÁCH NHIỆM</b>
100	Trung tâm chi phí
110	Phân xưởng sản xuất
111	Sản phẩm A1
112	Sản phẩm A2
120	Bộ phận quản lý
200	Trung tâm doanh thu
300	Trung tâm lợi nhuận
400	Trung tâm đầu tư

Trên cơ sở các tài khoản theo quy định mã trung tâm trách nhiệm (xem bảng 3.1) và các quy ước ký số của các chỉ tiêu có thể lập danh mục chi tiết tài khoản kế toán quản trị như bảng 3.2

Bảng 3.2 Hệ thống tài khoản

MÃ TÀI KHOẢN	TÊN TÀI KHOẢN
<b>621</b>	<b>Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.</b>
621.B.0.110	Chi phí nguyên vật liệu dự toán của trung tâm chi phí.
621.B.0.111	Chi phí nguyên vật liệu dự toán sản phẩm A1.
621.B.0.112	Chi phí nguyên vật liệu dự toán sản phẩm A2.
621.B.1.110	Chi phí nguyên vật liệu thực tế bộ phận sản xuất.
621.B.1.111	Chi phí nguyên vật liệu thực tế sản phẩm A1.
621.B.1.112	Chi phí nguyên vật liệu thực tế sản phẩm A2.
621.B.2.110	Chênh lệch chi phí nguyên vật liệu của trung tâm chi phí.
621.B.2.111	Chênh lệch chi phí nguyên vật liệu của sản phẩm A1.
621.B.2.112	Chênh lệch chi phí nguyên vật liệu của sản phẩm A2.
<b>622</b>	<b>Chi phí nhân công trực tiếp</b>
622.B.0.110	Chi phí nhân công dự toán của bộ phận sản xuất.
622.B.0.111	Chi phí nhân công dự toán tính cho sản phẩm A1.
622.B.0.112	Chi phí nhân công dự toán tính cho sản phẩm A2.
622.B.1.110	Chi phí nhân công thực tế của bộ phận sản xuất.
622.B.1.111	Chi phí nhân công thực tế tính cho sản phẩm A1.
622.B.1.112	Chi phí nhân công thực tế tính cho sản phẩm A2.
622.B.2.110	Chênh lệch chi phí nhân công của bộ phận sản xuất.
622.B.2.111	Chênh lệch chi phí nhân công của sản phẩm A1.
622.B.2.112	Chênh lệch chi phí nhân công của sản phẩm A2.
<b>627</b>	<b>Chi phí sản xuất chung</b>
6271	<i>Chi phí nhân viên phân xưởng</i>
6271.Đ.0.110	Chi phí nhân viên phân xưởng dự toán.
6271.Đ.1.110	Chi phí nhân viên phân xưởng thực tế.
6271.Đ.2.110	Chênh lệch chi phí nhân viên phân xưởng.
6272	<i>Chi phí vật liệu phân xưởng</i>
6272.Đ.0.110	...
6272.Đ.1.110	

6272.Đ.2.110	
<b>641</b>	
6411	
6411.0.200	<b>Chi phí bán hàng</b>
6411.1.200	<i>Chi phí nhân viên bán hàng</i>
6411.2.200	Chi phí nhân viên bán hàng dự toán.
6412	Chi phí nhân viên bán hàng thực tế.
.	Chênh lệch chi phí nhân viên bán hàng.
<b>642</b>	...
6421	
6421.Đ.0.120	<b>Chi phí quản lý doanh nghiệp.</b>
6421.Đ.1.120	<i>Chi phí nhân viên quản lý.</i>
6421.Đ.2.120	Chi phí nhân viên quản lý dự toán.
6422	Chi phí nhân viên quản lý thực tế.
.	Chênh lệch chi phí nhân viên quản lý.
<b>511</b>	...
511.0.200	
511.1.200	<b>Doanh thu bán hàng.</b>
511.2.200	Doanh thu dự toán.
	Doanh thu thực tế.
	Chênh lệch doanh thu thực tế so với dự toán.

Thiết kế hệ thống mã tài khoản kết hợp với mã số của các bộ phận, các trung tâm trách nhiệm cho phép ghi chép và tập hợp chi phí theo ứng xử của từng bộ phận theo thực tế cũng như dự toán. Trên cơ sở đó trích lọc các chỉ tiêu để lập báo cáo hoặc in các báo cáo có sẵn.

*Về hệ thống sổ sách kế toán:*

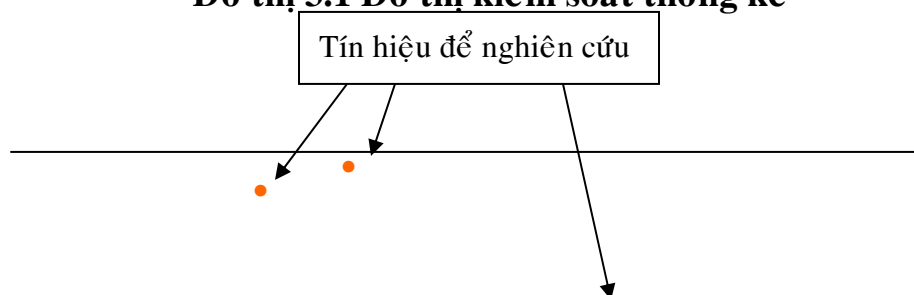
Cần thiết kế thêm một số sổ kế toán để theo dõi chi tiết chi phí sản xuất kinh doanh ngoài hệ thống sổ sách do Bộ Tài Chính ban hành nhằm làm cơ sở cho việc phân tích biến động chi phí. (xem bảng 3.3)

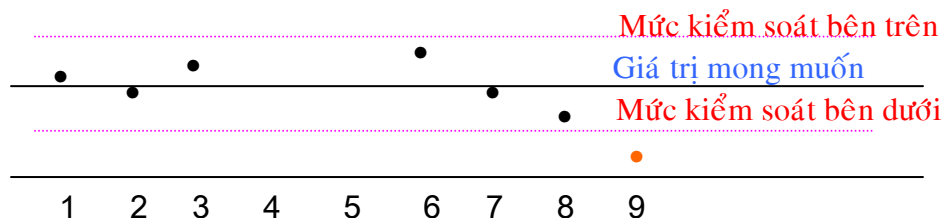
**Bảng 3.3 CHI PHÍ VẬT LIỆU THEO ĐỐI TƯỢNG TÍNH GIÁ THÀNH**  
 Từ ngày ... đến ngày ...

<b>Đối tượng tính giá thành: X</b>												
Ngày	Chứng từ	Đvt	Định mức			Thực tế			Chênh lệch			Nguyên nhân
			Lượng dự toán	Giá dự toán	Chi phí dự toán	Lượng	Giá	Chi phí	Lượng	Giá	Chi phí	
Vật tư A												
Cộng vật tư A												
Vật tư B:												
Cộng vật tư B												
Cộng đối tượng X												
<b>Đối tượng tính giá thành: Y</b>												
Vật tư C												
.												
.												

Tuy nhiên, nguyên vật liệu cấu thành nên sản phẩm rất đa dạng nên không thể nghiên cứu tất cả các chênh lệch. Các chênh lệch lớn, về số tiền hoặc tỷ lệ so với định mức, được nghiên cứu trước tiên. (Minh họa bằng đồ thị 3.1)

**Đồ thị 3.1 Đồ thị kiểm soát thống kê**





Mẫu sổ chi tiết chi phí nhân công (bảng 3.4)

Bảng 3.4 SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ NHÂN CÔNG TRỰC TIẾP

Tháng:

Chứng từ	Nội dung	Dự toán			Thực tế			Chênh lệch			Nguyên nhân
		Lượng	Giá	Chi phí	Lượng	Giá	Chi phí	Lượng	Giá	Chi phí	
Cộng											

Mẫu sổ chi tiết chi phí sản xuất chung (bảng 3.5)

Bảng 3.5 SỔ CHI TIẾT CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

Tháng:

Chứng từ	Nội dung	Dự toán			Thực tế									
		Biến phí	Định phí	Tổng	Nợ TK 627			152	153	334	338	111	Tổng	
					Biến phí	Định phí	Hỗn hợp							
Cộng														

Mẫu sổ chi tiết chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cũng có thể thiết kế tương tự như mẫu bảng 3.5.

*Về hệ thống báo cáo kế toán.*

Tùy khả năng trình độ quản lý cũng như yêu cầu thông tin từ phía lãnh đạo mà số lượng báo cáo và chỉ tiêu trên báo cáo khác nhau. Ngoài ra, đặc thù ngành nghề cũng làm cho các dạng báo cáo khác với các mẫu biểu thông thường.

*Các báo cáo phục vụ cho chức năng hoạch định của nhà quản trị :*



Các báo cáo này thường được thể hiện qua hệ thống các bảng dự toán ngân sách giúp cho nhà quản trị phối hợp sử dụng các nguồn lực và tìm kiếm các nguồn lực tài trợ bổ sung khi cần thiết. Hệ thống các bảng dự toán gồm các dự toán về tất cả các hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp:

Bảng dự toán tiêu thụ.

Bảng dự toán sản xuất

Bảng dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Bảng dự toán chi phí nhân công trực tiếp.

Bảng dự toán chi phí sản xuất chung.

Bảng dự toán tồn kho thành phẩm, hàng hóa.

Bảng dự toán chi phí bán hàng.

Bảng dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp.

Bảng dự toán kết quả hoạt động kinh doanh.

Bảng cân đối tài sản.

(Mẫu báo cáo phụ lục 3.4)

*Báo cáo phục vụ cho chức năng kiểm soát và đánh giá kết quả hoạt động:*

Báo cáo này được lập nhằm cung cấp cho nhà quản trị tình hình thực hiện kế hoạch của tổ chức. Thông thường các báo cáo kiểm soát gồm các chỉ tiêu: chỉ tiêu định mức, chỉ tiêu thực tế, chênh lệch giữa thực tế và định mức. Trên cơ sở các khoản chênh lệch đó xác định nguyên nhân và tìm ra biện pháp xử lý.

Xem xét tình hình thực hiện định mức chi phí, chi phí nguyên vật liệu (xem bảng 3.6), chi phí nhân công (bảng 3.7), chi phí sản xuất chung (bảng 3.8 và 3.9)

S<sub>i</sub>: sản lượng sản phẩm i được sản xuất.



TG: mức độ hoạt động tính cho 1 sản phẩm (thời gian tạo ra 1 sản phẩm: số giờ máy, số giờ lao động)

$G_{pb}$ : đơn giá phân bổ biến phí sản xuất chung tính cho 1 đơn vị hoạt động.

*Bảng 3.9 Báo cáo tình hình thực hiện dự toán định phí sản xuất chung.*

Yếu tố chi phí	Định phí sản xuất chung dự toán	Định phí sản xuất chung thực tế	Định phí sản xuất chung dự toán điều chỉnh theo sản lượng thực tế.	Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố		
				Sai biệt chỉ tiêu định phí sản xuất chung	Sai biệt sản lượng	Tổng
	$1=S_0 \times T_{pb}$	2	$3=S_1 \times T_{pb}$	$4=2-1$	$5=3-1$	$6=4+5$

$T_{pb}$ : tỷ lệ phân bổ định phí sản xuất chung

S: sản lượng sản xuất

0, 1: số liệu dự toán và thực tế.

*3.1.1.3 Xây dựng hệ thống danh mục mã chi phí, mã khách hàng, mã sản phẩm giúp cho việc trích lọc số liệu dễ dàng.*

Để giúp cho việc trích lọc số liệu phục vụ cho việc lập một số báo cáo và quản lý hàng hóa, quản lý công nợ cần xây dựng hệ thống danh mục một cách logic.

*Mã chi phí:*

Xây dựng hệ thống mã chi phí nhằm tập hợp chi phí theo tên gọi của từng nội dung chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh. Chọn một phần mềm kế toán có hỗ trợ việc tập hợp chi phí theo tên gọi mới có thể thực hiện được, ngược lại hoặc kế toán bằng tay thì rất khó thực hiện. Khi hạch toán một nghiệp vụ vào tài khoản chi phí, kế toán sẽ chọn thêm mã chi phí có liên quan trong danh mục đã được xây dựng.

Mã chi phí được xây dựng theo logic sau: Các ký tự được xây dựng theo cách để gợi nhớ, 2 ký tự đầu chỉ các bộ phận như PX là phân xưởng, QL là quản lý, BH là bán hàng; 2 ký tự sau theo tên gọi của chi phí. (xem bảng 3.10)

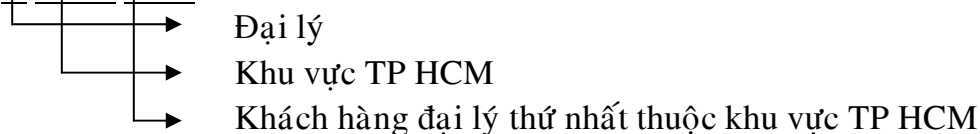
<u>XX.XX</u> Bộ phận phát sinh chi phí	<b>MÃ CHI</b>	Tên chi phí	<b>TÊN CHI PHÍ</b>
	PXVL	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	
	PXNC	Chi phí nhân công trực tiếp	
	PXTL	Chi phí lương quản lý phân xưởng	
	PXKH	Chi phí khấu hao thuộc bộ phận sản xuất	
	..		
	BHNV	Chi phí lương nhân viên bán hàng	
	BHBB	Chi phí bao bì bán hàng	
	BHHH	Chi phí hoa hồng bán hàng	
	BHQC	Chi phí quảng cáo bán hàng	
	BHDT	Chi phí điện thoại bán hàng	
	..		
	QLNV	Chi phí tiền lương quản lý	
	QLDT	Chi phí điện thoại quản lý	
	QLCT	Công tác phí	
	QLDI	Tiền điện quản lý	
	..		

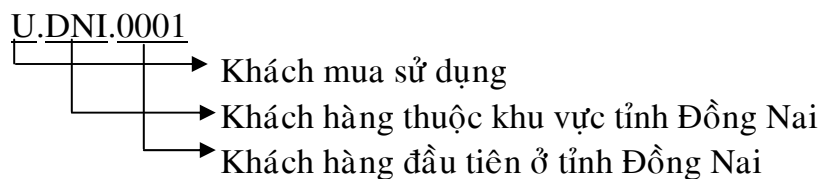
*Mã khách hàng:*

Đa số các phần mềm kế toán đều có quản lý khách hàng, nhà cung cấp, hàng tồn kho, chi phí theo mã. Tuy nhiên để khai thác những tiện ích từ hệ thống mã này phải có những dự trù về những thông tin nào mà nhà quản lý cần cung cấp để khi xây dựng mã khách hàng sẽ hướng theo mục tiêu cần quản lý. Đặt mã khách hàng thường đạt đến những mục đích: quản lý công nợ, trích lọc doanh thu theo nhóm đối tượng khách hàng, theo khu vực. Một đề nghị cách đặt mã khách hàng gồm 4 ký tự và 4 ký số nối liền nhau.

- ◆ Ký tự đầu tiên chỉ khách hàng là đại lý hay người sử dụng cuối cùng.
- ◆ Ký tự tiếp theo là khu vực (thuộc tỉnh nào).
- ◆ Ký số sau cùng là số thứ tự tính theo từng khu vực.

D.HCM.0001





### Mã hàng

Số lượng mặt hàng khá nhiều và đa dạng về chủng loại, do vậy cần phải phân loại nguyên vật liệu và thành phẩm theo từng nhóm, sau đó sẽ mã hóa theo tên gọi của từng mặt hàng. Các nhóm hàng thuộc ngành mực in tái chế được phân loại như bảng 3.11

Bảng 3.11 Phân loại vật tư theo nhóm

MÃ LOẠI	TÊN
TON	Toner
CAR	Cartridge thành phẩm
PHO	Cartridge rỗng (phôi)
DRM	Drum
GAT	Gạt
PAC	Thùng carton, lót
NLP	Nguyên phụ liệu

Giữa nhóm mã loại và tên hàng được phân cách bằng dấu “ – “ để dễ nhận biết và rõ ràng. Các ký tự phân tên được đặt sau dấu phân cách và xây dựng theo cách dễ gợi nhớ tên hàng. Ví dụ:

TON-MC1214: Toner MC 12.140g

CAR-92AL10: Cartridge 92A

DRM-06FFUJ: Drum 06F Fuji

Cách đặt mã hàng như trên cho phép trích lọc báo cáo bán hàng theo nhóm thành phẩm, báo cáo tồn kho theo loại vật tư ... mà không phải in toàn bộ tất cả những mặt hàng chưa cần xem xét. Cách đặt mã hàng cũng dễ hiểu dễ nhớ nên khi lập phiếu xuất kho dễ dò tìm một mặt hàng nào đó theo mã của nó.

#### *3.3.1.4 Lựa chọn thiết bị kỹ thuật và phần mềm phù hợp.*

Với sự phát triển của công nghệ thông tin như hiện nay, việc ứng dụng các phần mềm kế toán vào quản lý những phát sinh ngày càng nhiều và phức tạp là một yêu cầu thiết thực. Phần mềm kế toán và máy vi tính được xem là công cụ hỗ trợ đắc lực cho việc xử lý số liệu và tạo ra các báo cáo với tốc độ nhanh chóng, kịp thời và phù hợp với yêu cầu. Cũng chính vì điều này mà khi một công ty đã tin học hóa công tác kế toán thì hiệu quả công việc của bộ phận kế toán được nâng cao. Để làm được điều này các doanh nghiệp phải trải qua việc thiết lập hệ thống thông tin kế toán phù hợp với ngành nghề đặc thù của doanh nghiệp mình.

Hiện nay có nhiều phần mềm kế toán nước ngoài như Solomon, Sun System... với những tính năng quản lý các phân hệ kế toán tài chính và có thể thực hiện được tất cả các nội dung kế toán quản trị. Các phần mềm này đã được sử dụng rộng rãi trên thế giới còn ở Việt Nam chỉ vài công ty có quy mô lớn sử dụng như công ty FPT, công ty Bánh Kinh Đô... Giá bán mỗi phần mềm này từ 10.000-100.000USD tùy số lượng modul mà khách hàng yêu cầu cài đặt, với giá bán này thì quả là điều khó khăn đối với các doanh nghiệp Việt Nam trong khi họ chưa quen với việc sử dụng phần mềm và chưa biết lợi ích mà phần mềm này mang lại. Đối với các doanh nghiệp thuộc ngành mực in tái chế đa số có quy mô nhỏ, việc đầu tư cho một phần mềm có số tiền khá lớn như trên là khó có thể. Còn đối với các phần mềm kế toán Việt Nam như V-

Effect và LV-AccNet2000 thì đã có một số công ty trong ngành sử dụng nhưng phần mềm này chủ yếu đáp ứng những báo biểu của kế toán tài chính còn kế toán quản trị chỉ cung cấp một số thông tin nhưng chưa đầy đủ và có tính hệ thống.

Để thực hiện được nội dung kế toán quản trị phải chọn các phần mềm có thiết kế các vùng dữ liệu phản ánh số dự toán theo từng trung tâm trách nhiệm, từng đối tượng theo mã trung tâm doanh thu, chi phí và có thể so sánh số liệu thực tế với số liệu dự toán có điều chỉnh theo mức hoạt động thực tế. Một trong những yếu tố quan trọng trong việc thiết kế phần mềm kế toán cung cấp thông tin quản trị là phải có chức năng phân quyền và đảm bảo tính bí mật thông tin ở cấp phân quyền. Các phần mềm viết theo yêu cầu của khách hàng thường là những phần mềm “đặt hàng” riêng thì có những ưu điểm và nhược điểm riêng của nó còn các phần mềm sẵn có thì khó phù hợp với điều kiện doanh nghiệp về chi phí hoặc tính năng của phần mềm. Hiện nay công ty Lạc Việt đã cung cấp phần mềm mới AccNet2004 theo hướng phục vụ khách hàng thực hiện những nội dung kế toán quản trị: theo dõi và phân tích chi phí theo trung tâm chi phí, khoản mục chi phí; xác định kết quả kinh doanh theo từng bộ phận, phân tích bán hàng theo nhiều tiêu thức khác nhau...

### ***3.1.2 Nhóm giải pháp ở khâu thực hiện.***

#### ***3.1.2.1 Về phía nhà nước:***

*Có những hướng dẫn cho kế toán quản trị.*

Hiện nay các quy định của nhà nước đối với kế toán doanh nghiệp chủ yếu là kế toán tài chính. Cần có những quy định đối với kế toán quản trị, phân định phạm vi phản ánh của kế toán quản trị và kế toán tài chính cùng với các văn bản hướng dẫn thực hiện kế toán quản trị được cơ quan nhà nước ban hành,

cụ thể là vụ chế độ kế toán thuộc Bộ Tài Chính sẽ đảm trách nhiệm vụ này. Ở các nước tiên tiến trên thế giới, hội nghề nghiệp phát triển mạnh, là nguồn lực hỗ trợ và tư vấn cho nhà nước trong việc xây dựng các chính sách kế toán. Còn hội kế toán Việt Nam chưa phát triển lớn mạnh, cần phát huy vai trò của một tổ chức nghề nghiệp tạo điều kiện hỗ trợ các doanh nghiệp trong việc tổ chức thực hiện kế toán quản trị. Những công việc thiết thực mà tổ chức nghề nghiệp cần thực hiện để hỗ trợ các doanh nghiệp đó là việc xây dựng một số các mô hình tổ chức kế toán quản trị cho các loại hình doanh nghiệp với các quy mô khác nhau. Thông qua các cuộc hội thảo sẽ giới thiệu các mô hình kế toán quản trị này và giúp doanh nghiệp nhận thức được vai trò và tác dụng của kế toán quản trị cũng như định hướng cho việc tổ chức công tác kế toán phù hợp với từng loại hình doanh nghiệp và ngành nghề đặc thù.

#### *3.1.2.2 Về phía doanh nghiệp:*

##### *Tổ chức bộ máy kế toán.(xem sơ đồ 3.1)*

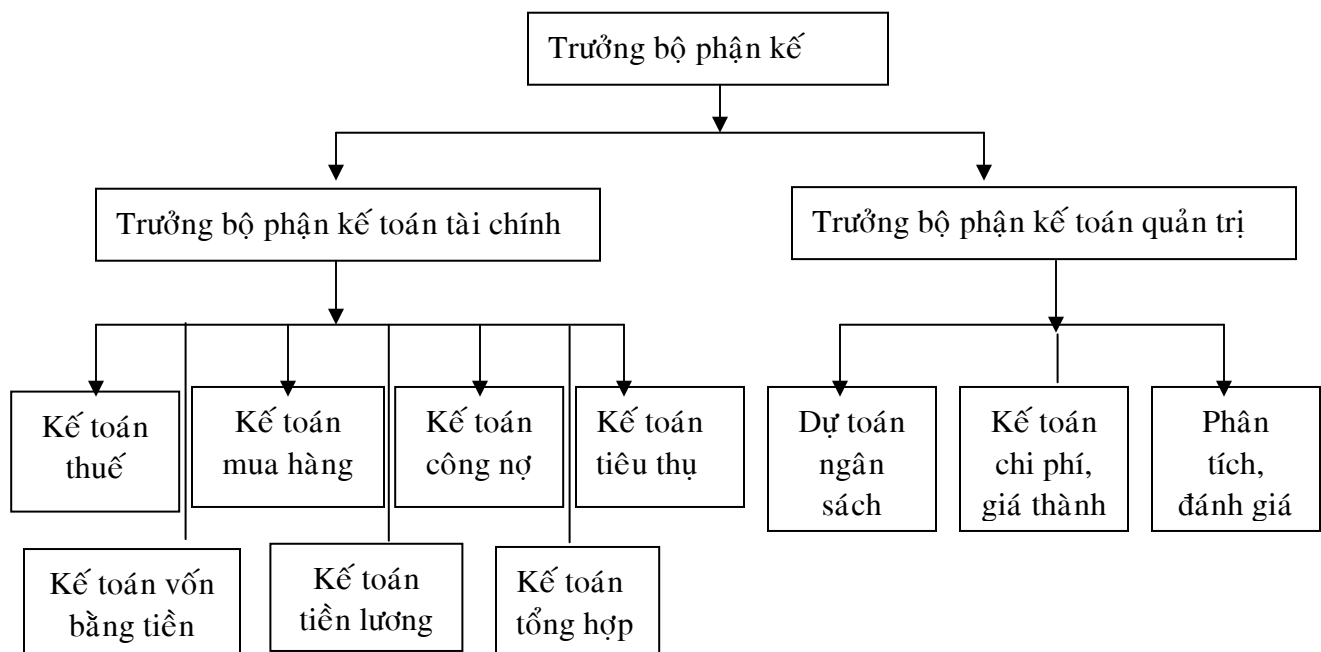
Tổ chức bộ máy kế toán theo hướng kết hợp bộ phận kế toán tài chính và bộ phận kế toán quản trị. Bộ phận kế toán quản trị sử dụng nguồn thông tin đầu vào chủ yếu từ kế toán tài chính để xử lý và lượng hóa thông tin theo chức năng riêng của mình. Tuy nhiên vì tính bí mật trong hoạt động kinh doanh mà cần đặc biệt chú trọng đến vấn đề bảo mật dữ liệu ở cấp phân quyền.

Phân chia công việc và bố trí nhân sự phù hợp với từng vị trí công việc để các thành viên trong bộ phận kế toán phát huy hết năng lực của mình nhằm nâng cao hiệu quả công việc của toàn bộ phận. Hiệu quả công việc của bộ phận kế toán thể hiện qua tính kịp thời đáp ứng các yêu cầu từ các bộ phận khác và từ phía khách hàng, đối tác; tính kịp thời và phù hợp của các báo cáo cho các cơ quan chức năng và các báo cáo nội bộ.



Xuất phát từ đặc thù của từng ngành nghề mà cần cung cấp các thông tin cho các yêu cầu quản lý khác nhau. Do đó thiết lập hệ thống thông tin nói chung và hệ thống kế toán nói riêng phù hợp với đặc điểm của quy trình công nghệ sản xuất và các quy trình quản lý khác. Các quy trình được xây dựng theo hệ thống quản lý chất lượng tiêu chuẩn ISO sẽ dễ cho việc triển khai các hoạt động của công ty một cách nhịp nhàng vì các quy trình này thường được viết theo logic điểm xuất phát của quy trình này là điểm kết thúc của quy trình kia và có quy định rõ mẫu chứng từ đi kèm.

Sơ đồ 3.1 Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán



*Bảo đảm sự thống nhất trong xử lý nghiệp vụ và hạch toán kế toán.*

Đảm bảo thống nhất trong việc xử lý hạch toán các nghiệp vụ. Mỗi loại nội dung nghiệp vụ phải được phản ánh giống nhau giữa các lần hạch toán giúp cho việc tập hợp các chỉ tiêu đầy đủ và đồng nhất theo từng nội dung của nó.

Các nghiệp vụ có liên quan đến chi phí thường phức tạp, để thống nhất cách hạch toán, trưởng bộ phận kế toán phải lập sẵn cách hạch toán của các nghiệp vụ thường xảy ra để khi giao việc cho nhân viên phụ trách công việc, sẽ tiến hành theo cách này và khi có sự lúng túng trong nhận định tài khoản và khoản mục hạch toán sẽ có tài liệu tra cứu.

*Bố trí nhân sự đáp ứng yêu cầu của kế toán quản trị.*

Đã có chuẩn mực đạo đức dành cho kiểm toán viên hành nghề kiểm toán, còn đối với ngành nghề kế toán nói chung và kế toán quản trị nói riêng cũng cần có chuẩn mực cho hoạt động của họ. Đặc biệt là nhân viên kế toán quản trị, ngoài yêu cầu về trình độ chuyên môn cần có những tiêu chuẩn về đạo đức nhất định.

*- Về năng lực chuyên môn:*

Kế toán viên quản trị có yêu cầu khá cao về trình độ chuyên môn. Kế toán viên quản trị thực hiện nhiệm vụ chính đó là cung cấp thông tin thích hợp cho việc ra quyết định của lãnh đạo. Một phân tích hay nhận định sai lệch của kế toán quản trị có thể đưa ra những kết luận và tư vấn cho lãnh đạo không phù hợp dẫn đến quyết định sai lầm. Do vậy yêu cầu trình độ chuyên môn của kế toán quản trị phải đạt đến tính chuyên nghiệp để thực hiện nhiệm vụ cung cấp thông tin đáng tin cậy và phù hợp với các nguyên tắc và tiêu chuẩn kỹ thuật nhất định.

*- Các yêu cầu về đạo đức:*

Một trong các yêu cầu khắt khe về đạo đức đối với kế toán viên quản trị đó là tính bí mật. Những thông tin này được xem là tài sản của công ty, kế toán viên quản trị là người được tiếp cận với những vấn đề nhạy cảm này sẽ không được tiết lộ cho bất cứ ai ngoài những người có thẩm quyền trong ban lãnh đạo cũng như không được sử dụng thông tin này cho lợi ích cá nhân.

Những yêu cầu khác đó là kế toán viên quản trị phải là người trung thực, phản ánh vấn đề một cách khách quan, bảo vệ lợi ích và mục tiêu của công ty, tránh truyền đạt thông tin sai lệch và các hoạt động làm mất uy tín nghề nghiệp.

### **3.2 Hoàn thiện mô hình kế toán quản trị áp dụng cho các doanh nghiệp ngành mực in tái chế khu vực TP HCM.**

#### ***3.2.1 Hệ thống kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính.***

##### *3.2.1.1 Nguyên nhân đề xuất lựa chọn mô hình.*

Để cung cấp thông tin giá thành kịp thời cho các quyết định kinh doanh trong điều kiện khó xác định được định mức chi phí nguyên vật liệu, chúng tôi kiến nghị lựa chọn hệ thống kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính. Chi phí nguyên vật liệu được tập hợp theo thực tế phát sinh để tính chính xác cho kỳ hạch toán bởi vì chỉ với quyết định dùng drum loại 1 (nhập khẩu) hay drum loại 2 (coating) để lắp ráp thì giá thành chênh lệch rất lớn giữa 2 phương án. Các chi phí khác liên quan đến hoạt động sản xuất như chi phí sản xuất chung, có những khoản chi phí không tập hợp ngay cuối kỳ hoặc thời điểm tính giá thành thì phải ước tính. Cách ước tính chi phí này có thể dựa vào hợp đồng, vào chỉ số tiêu thụ năng lượng...

### *3.2.1.2 Phương pháp tập hợp, phân bổ chi phí và tính giá thành sản phẩm đề xuất.*

Hoạt động sản xuất nên được thực hiện sát theo kế hoạch sản xuất, kế hoạch sản xuất được triển khai theo các lô sản xuất. Vật tư được duyệt xuất theo định mức tiêu hao có cộng phần hao hụt và phế liệu dự kiến phát sinh trong quá trình sản xuất. Khi sản xuất xong và nhập kho thành phẩm thì quyết toán phần vật tư sử dụng không hết hoặc phế liệu phát sinh cũng như hao hụt nguyên vật liệu trong định mức.

Mỗi loại sản phẩm có kết cấu khác nhau, mỗi lần xuất kho nguyên vật liệu theo lô sản xuất, chi phí nguyên vật liệu được tập hợp cho đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm. Nếu sử dụng phần mềm có hỗ trợ tính giá thành thì nên đặt mã đối tượng tính giá thành cho từng loại sản phẩm để tập hợp chi phí được dễ dàng hơn.

Những lô nào đến cuối tháng vẫn chưa hoàn thành thì được xem là dở dang. Chi phí dở dang cuối kỳ là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của những lô chưa hoàn thành. Chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung được tính hết cho các sản phẩm hoàn thành trong tháng.

Các khoản chi phí sản xuất chung như chi phí khấu hao, điện, nước, điện thoại được phân bổ cho các loại sản phẩm theo tiêu thức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Thông thường các sản phẩm có giá trị lớn cũng là các sản phẩm có tính năng kỹ thuật phức tạp hơn, hao tốn nhiều thời gian hơn. Vì vậy việc lựa chọn tiêu thức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để phân bổ chi phí gián tiếp là hợp lý. Các chi phí sản xuất không tập hợp được ngay cuối tháng như chi phí điện thoại, các lao vụ, dịch vụ từ bên ngoài đã cung cấp nhưng chưa nghiệm

thu... Căn cứ vào mức tiêu thụ tháng trước, hợp đồng cung cấp dịch vụ ... để ước tính chi phí sản xuất trong kỳ.

### *3.2.1.3 Các mẫu biểu cần sử dụng để hỗ trợ công tác tính giá thành.*

#### Phụ lục 3.3

### **3.2.2 Hoạch định.**

#### *3.2.2.1 Cơ sở để lập các dự toán.*

Để lập dự toán, cần dựa vào các cơ sở sau:

#### ***Đối với dự toán tiêu thụ:***

- ◆ Báo cáo lượng hàng tiêu thụ thực tế chi tiết từng loại hàng theo từng nhóm khách hàng của các kỳ trước.
- ◆ Lượng tiêu thụ dự kiến đối với một số mặt hàng chưa thể cung cấp đủ do thiếu nguyên vật liệu đầu vào phục vụ sản xuất kinh doanh.
- ◆ Dự đoán lượng bán tăng nếu có chương trình khuyến mãi.
- ◆ Xu hướng phát triển của ngành và chính sách bảo hộ của nhà nước chống hàng giả đang lang tràn.
- ◆ Năng lực hoạt động hiện tại của công ty: cả về sản xuất lẫn dịch vụ hậu mãi.
- ◆ Dự đoán phản ứng của các đối thủ cạnh tranh.

#### ***Đối với dự toán sản xuất:***

- ◆ Dự toán tiêu thụ
- ◆ Tồn kho thực tế cuối kỳ
- ◆ Tồn kho tối thiểu dự kiến cuối mỗi kỳ lập kế hoạch.
- ◆ Năng lực sản xuất.

◆ Giả định có đủ nguyên vật liệu để lắp ráp các sản phẩm thông thường còn các sản phẩm làm từ các loại cartridge rỗng khan hiếm thì sẽ thực hiện việc lắp ráp ngay khi mua được.

***Đối với dự toán nguyên vật liệu:***

- ◆ Dự toán sản xuất.
- ◆ Định mức lượng nguyên vật liệu tiêu hao.
- ◆ Giá nguyên vật liệu bình quân so với khung giá mua.
- ◆ Tồn kho tối thiểu nguyên vật liệu.
- ◆ Đối với các loại nguyên vật liệu khan hiếm thì không căn cứ vào dự toán sản xuất hay xác định mức tồn kho tối thiểu mà thu mua tất cả nếu tìm được.

Các dự toán khác được lập dựa trên các căn cứ có liên quan tương tự như các ngành nghề khác, không có sự khác biệt nhiều.

***3.2.2.2 Cách lập các dự toán.***

Dựa trên cơ sở nêu trên kết hợp với kỹ thuật tính toán để tiến hành lập các dự toán (Phụ lục 3.4)

***3.2.3 Kiểm soát.***

***3.2.3.1 Phân tích chênh lệch của các loại chi phí.***

Để thực hiện được công tác phân tích trước tiên cần phải xác định được đối tượng phân tích và xây dựng được chỉ tiêu phân tích. Một trong những khuyết điểm ở các công ty này gây khó khăn cho việc phân tích chi phí đó là chưa xác định được, cụ thể là chưa xây dựng được chỉ tiêu định mức: lượng nguyên vật liệu tiêu hao định mức tính cho 1 đơn vị sản phẩm hoàn thành, đơn giá định mức nguyên vật liệu, thời gian định mức làm ra một đơn vị sản phẩm, đơn giá định mức một giờ lao động...

Ngoài ra, cần có các chứng từ, xây dựng hệ thống tài khoản, báo cáo để phản ánh và phân tích tình hình thực hiện chi phí định mức. (xem bảng 3.12)

**Bảng 3.12 Tóm tắt các chênh lệch của các loại chi phí như sau:**

Chi phí	Chênh lệch			
	Do lượng	Do mức độ tiêu hao/hoạt động	Do giá	Tổng hợp
	1	2	3	4=1+2+3
NVL trực tiếp	$\sum(S_{1i}-S_{0i}) \times T_{0ij} \times G_{0ij}$	$\sum S_{1i} \times (T_{1ij}-T_{0ij}) \times G_{0ij}$	$\sum S_{1i} \times T_{1ij} \times (G_{1j}-G_{0j})$	
Nhân công trực tiếp	$\sum(S_{1i}-S_{0i}) \times TG_{0ij} \times G_{0ij}$	$\sum S_{1i} \times (TG_{1ij}-TG_{0ij}) \times G_{0ij}$	$\sum S_{1i} \times TG_{1ij} \times (G_{1j}-G_{0j})$	
<b>Chi phí sản xuất chung, chi bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.</b>				
Biến phí		(Mức độ hoạt động thực tế – Mức độ hoạt động chuẩn) x đơn giá biến phí dự toán	Mức độ hoạt động thực tế x (Đơn giá biến phí thực tế – Đơn giá biến phí dự toán)	
Định phí	(Mức độ hoạt động thực tế x Đơn giá định phí thực tế) – (Mức độ hoạt động dự toán x Đơn giá định phí dự toán)	(Mức độ hoạt động dự toán – Mức độ hoạt động chuẩn) x Đơn giá định phí dự toán		

$S_i$ : số lượng sản phẩm thứ i

$T_{ij}$ : mức tiêu hao vật tư j để sản xuất sản phẩm i

$TG_{ij}$ : thời gian tiêu hao để làm ra sản phẩm i

$G_j$ : giá vật tư j

0, 1: số liệu định mức và thực tế.

*3.2.3.2 Tìm hiểu nguyên nhân dẫn đến chênh lệch và xử lý các chênh lệch.*

*Đối với chi phí nguyên vật liệu:*

Sự tăng giảm số lượng sản xuất làm tăng giảm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp không phản ánh kết quả tiết kiệm hay lãng phí vì chi phí nguyên vật liệu là chi phí khả biến, tỷ lệ thuận với sản lượng sản phẩm sản xuất.

Sự biến động nhân tố tiêu hao lượng chủ yếu thuộc về bộ phận sản xuất có thể do một trong các nguyên nhân: chất lượng nguyên vật liệu sử dụng, tình trạng máy móc thiết bị, trình độ tay nghề của người lao động, trình độ tổ chức quản lý ở bộ phận sản xuất. Cần phải có sự kiểm soát việc sử dụng nguyên vật liệu phù hợp với định mức. Trách nhiệm cũng có thể thuộc bộ phận thu mua nếu chất lượng nguyên vật liệu kém, nguyên vật liệu không phù hợp... dẫn đến tăng mức độ tiêu hao.

Sự tăng giảm đơn giá nguyên vật liệu có thể do nguyên nhân chủ quan hoặc khách quan:

Nguyên nhân khách quan như sự tăng giảm giá cả do quan hệ cung cầu, sự biến động của nền kinh tế, chính sách của nhà nước... tạo ra những chênh lệch thuận lợi hoặc bất lợi đối với chi phí. Tuy nhiên chúng không phản ánh sự tiết kiệm hay lãng phí.

Nguyên nhân chủ quan như việc lựa chọn nhà cung cấp, phương thức thanh toán, chiết khấu... làm cho giá cả cao hoặc thấp phản ánh sự lãng phí hay tiết kiệm và trách nhiệm này thuộc bộ phận thu mua. Nếu chọn mua nguyên vật liệu với giá thấp nhưng chất lượng kém làm ảnh hưởng đến chất lượng sản phẩm tiêu thụ, giảm doanh thu của doanh nghiệp thì sự tiết kiệm chi phí nguyên vật liệu trong trường hợp này được đánh giá là không tốt. Nguyên nhân chủ quan khác đó là áp dụng phương pháp tính giá xuất nguyên vật liệu khác nhau dẫn đến đơn giá kỳ phân tích sẽ khác nhau.



*Đối với chi phí nhân công:*

Sự tăng giảm khối lượng sản phẩm sản xuất làm chi phí nhân công trực tiếp của sản phẩm tăng giảm, không phản ánh việc lãng phí hay tiết kiệm chi phí nhân công trong khâu sản xuất mà chỉ cung cấp thêm thông tin để đánh giá tính hợp lý của việc điều chỉnh kế hoạch sản xuất trong mối quan hệ với việc thực hiện kế hoạch tiêu thụ sản phẩm xét trên phạm vi toàn bộ doanh nghiệp.

Sự tăng giảm thời gian sản xuất sản phẩm phản ánh chênh lệch bất lợi hay thuận lợi, phản ánh lãng phí hay tiết kiệm chi phí nhân công. Điều này có thể do sự tác động của một hoặc nhiều nguyên nhân sau:

- Trình độ lành nghề của người lao động.
- Tổ chức quản lý, phân công lao động.
- Chính sách tiền lương, thưởng cho người lao động.
- Tình trạng hoạt động của máy móc thiết bị.
- Chất lượng nguyên vật liệu đưa vào sản xuất.

Đơn giá lao động của một đơn vị thời gian tăng giảm phản ánh chênh lệch bất lợi hoặc thuận lợi đến chi phí nhân công, phản ánh lãng phí hay tiết kiệm có thể do sự tác động của nguyên nhân sau:

- Việc bố trí lao động không phù hợp với chuyên môn.
- Phát sinh thời gian làm việc ngoài giờ, phải chi trả cho người lao động với đơn giá cao hơn trong giờ làm việc bình thường.

*Đối với chi phí sản xuất chung:*

Chênh lệch định phí sản xuất chung do dự toán thường do tính toán sai lệch về mức giá dự toán định phí, nó có thể bắt nguồn trực tiếp từ xác định không chính xác các định phí bắt buộc hoặc định phí quản trị trong kỳ. Chênh lệch định phí sản xuất chung do khối lượng bắt nguồn từ những tính toán sai lệch về

mức độ hoạt động, do thay đổi năng suất trong tiêu thức đo lường mức độ hoạt động chuẩn trong kỳ hoặc do những nguyên nhân từ xây dựng công suất hoạt động trong kế hoạch dài hạn sử dụng định phí sản xuất chung.

*Đối với chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp:*

Bố trí nhân sự không phù hợp, bộ máy chồng chéo, làm việc không hiệu quả. Trách nhiệm thuộc về bộ phận hành chính nhân sự và lãnh đạo, cần phải xây dựng bộ máy gọn nhẹ, đào tạo và lựa chọn đúng người đúng việc.

Chính sách giá cả bán hàng không hợp lý ảnh hưởng đến sản lượng tiêu thụ và doanh số bán làm tăng đơn giá định phí thực tế. Trách nhiệm này thuộc về bộ phận hoạch định chiến lược kinh doanh. Cần phải nghiên cứu thị trường, khách hàng để có những quyết định về giá, hạn mức và thời gian tín dụng, chủng loại sản phẩm... phù hợp hơn.

Trên cơ sở kết quả phân tích chênh lệch và các nguyên nhân gây ra chênh lệch, công ty đề ra cách chính sách thưởng phạt tương ứng nhằm khuyến khích thực hiện kế hoạch và chỉ tiêu định mức đã được lập.

### **3.2.4 Phân tích quyết định.**

*3.2.4.1 Phải có chỉ tiêu từng kỳ cho từng bộ phận và được phổ biến cụ thể đến cá nhân hoặc nhóm thực hiện.*

Để đánh giá thành quả hoạt động của từng bộ phận, cá nhân hoặc nhóm thực hiện công việc, cần xây dựng chỉ tiêu cho từng đối tượng làm cơ sở để so sánh với kết quả thực tế của từng kỳ. Những chỉ tiêu này thường là chỉ tiêu kế hoạch của từng bộ phận và được xây dựng dựa trên những căn cứ và kỹ thuật nhất định. Các chỉ tiêu kế hoạch sau khi được lập xong chuyển cho từng đối tượng nhận nhiệm vụ và triển khai công việc.

*Đối với bộ phận sản xuất:*

- ◆ Năng suất sản xuất: số lượng sản phẩm làm ra trong một đơn vị thời gian.
- ◆ Mức độ hoàn thành kế hoạch sản xuất.
- ◆ Hạn chế tỷ lệ sản phẩm lỗi đến mức tối thiểu.
- ◆ Tiết kiệm chi phí nguyên vật liệu nhưng vẫn bảo đảm chất lượng sản phẩm.
- ◆ Gọn gàng, sạch sẽ ở khu vực sản xuất và tiêu chuẩn vệ sinh môi trường.

*Các chỉ tiêu cho bộ phận kinh doanh:*

- ◆ Thực hiện kế hoạch bán hàng: tổng doanh số bán hàng là bao nhiêu, đạt bao nhiêu % doanh số chỉ tiêu tính cho từng nhân viên kinh doanh, từng nhóm kinh doanh và toàn bộ phận.
- ◆ Thực hiện chính sách bán hàng nhằm duy trì khách hàng cũ, triển khai khách hàng mới, áp dụng chính sách phân biệt giá cho từng đối tượng khách hàng có hiệu quả, đàm phán về hạn mức và thời gian tín dụng...
- ◆ Kết quả của phương án kinh doanh đã được chọn và thực hiện.
- ◆ Kiểm soát được chi phí phát sinh của bộ phận kinh doanh.

*Đo lường thành quả của trung tâm đầu tư và quản lý.*

- ◆ Xem xét hiệu quả của một cuộc đầu tư: so sánh lợi nhuận đạt được với vốn đầu tư.
- ◆ Mức tăng trưởng của hoạt động sản xuất kinh doanh: đầu tư mở rộng quy mô và năng lực sản xuất, đầu tư mở rộng kênh phân phối, nâng cao trình độ và chất lượng quản lý.
- ◆ Khả năng gia tăng lợi nhuận trong tương lai.
- ◆ Tốc độ thu hồi vốn.

◆ Đo lường mức độ hoàn hảo của các báo cáo kế toán quản trị thông qua các thông tin hữu ích mà các báo cáo này đem lại giúp cho lãnh đạo có cơ sở để ra quyết định.

*3.2.4.2 Định kỳ, sau khi kết thúc kỳ kế hoạch, cấp lãnh đạo phải dùng các công cụ đánh giá thành quả của các bộ phận một cách thỏa đáng.*

Để khuyến khích khả năng sáng tạo và năng lực của người lao động cũng như gắn trách nhiệm công việc cho các cá nhân, phòng ban, cấp lãnh đạo công ty cần phải tiến hành đánh giá thành quả hoạt động của họ.

Khi đánh giá thành quả của các bộ phận, cần phải dựa trên những cơ sở nhất định:

- Kết quả phân tích chênh lệch của các chỉ tiêu và các nguyên nhân dẫn đến chênh lệch.
- Kết quả của các chỉ tiêu có thể lượng hóa hoặc không lượng hóa được đã được xây dựng và giao cho các bộ phận thực hiện.

Tránh đánh giá chung chung, nhận xét tốt hay xấu chỉ dựa theo cảm tính, vừa không khách quan vừa không chính xác dẫn đến phản tác dụng. Sự đánh giá không chính xác kèm theo chính sách thưởng phạt không đúng đối tượng. Đối tượng lao động giỏi sẽ bị giảm nhiệt huyết còn đối tượng yếu kém không được phát hiện do kết quả được tính theo kiểu “bình quân chủ nghĩa”.

*3.2.4.3 Kế toán dùng các công cụ kế toán để phân tích, đưa ra những nhận định và tư vấn cho lãnh đạo.*

Quyết định một phương án kinh doanh cuối cùng là cấp lãnh đạo, để quyết định một phương án đầu tư hoặc sản xuất kinh doanh dựa trên kết quả của các phân tích và các báo cáo của kế toán quản trị thì việc cần thiết đầu tiên là kế toán phải thuyết phục được lãnh đạo. Sự thuyết phục mạnh nhất đó là các nhận

xét và đánh giá điều được thuyết minh bằng con số và các dẫn chứng đáng tin cậy, kết quả được rút ra từ các phương pháp tính toán khoa học và hợp lý. Sau khi tư vấn cho lãnh đạo về những thông tin của kế toán quản trị về tầm quan trọng và lợi ích của những thông tin này, sẽ tạo được sự tin cậy và nhu cầu thông tin từ kế toán quản trị.

Sau khi tạo được lòng tin nơi cấp lãnh đạo, việc còn lại của kế toán viên quản trị là tiến hành sử dụng các kỹ thuật tính toán, phân tích và tạo ra các báo cáo có giá trị và lựa chọn các phương án khả thi từ kết quả phân tích.

### **KẾT LUẬN CHƯƠNG 3**

Nội dung của kế toán quản trị gắn liền với việc cung cấp thông tin cho quá trình hoạch định, kiểm soát, điều hành và ra quyết định của nhà quản trị. Do đó, tác giả luận văn đã hệ thống hóa các vấn đề theo từng nội dung của kế toán quản trị phù hợp với yêu cầu quản lý trên cơ sở phù hợp với những quy định của kế toán tài chính. Giải pháp mà luận văn đưa ra gồm mô hình kế toán quản trị áp dụng cho ngành mực in tái chế và 2 nhóm: khâu chuẩn bị và khâu thực hiện. Tuy nhiên sự phân chia các khâu chỉ mang tính tương đối vì những yêu cầu này có mối quan hệ tác động lẫn nhau trong quá trình thực hiện.

## KẾT LUẬN

Là một bộ phận của hệ thống kế toán doanh nghiệp, kế toán quản trị có những điểm khác biệt so với kế toán tài chính nhưng có mối quan hệ mật thiết với nhau. Kế toán quản trị sử dụng số liệu đầu vào từ kế toán tài chính và các phương pháp thống kê phân tích, phương pháp toán học và các kỹ thuật hỗ trợ để tạo ra các báo cáo đặc thù phản ánh nội dung của kế toán quản trị, cung cấp thông tin phục vụ chức năng quản lý.

Qua khảo sát thực tế về thực trạng của việc thực hiện công tác kế toán tại một số doanh nghiệp thuộc ngành sản xuất mực in tái chế khu vực thành phố Hồ Chí Minh, luận văn đã tìm hiểu một số biểu hiện nhất định của việc vận dụng kế toán quản trị vào quản lý và một số nguyên nhân vì sao kế toán quản trị chưa được vận dụng một cách đầy đủ và có hệ thống tại các doanh nghiệp này.

Thực hiện kế toán quản trị gắn liền với việc cung cấp thông tin cho quá trình hoạch định, kiểm soát, điều hành và ra quyết định của nhà quản trị. Việc cung cấp thông tin được thể hiện qua hệ thống các dự toán ngân sách, kế toán theo các trung tâm trách nhiệm, hệ thống kế toán chi phí và kiểm soát chi phí qua việc phân tích các sai biệt.

Để thực hiện các nội dung của kế toán quản trị, luận văn đã đưa ra các giải pháp ở khâu chuẩn bị gồm: xây dựng hệ thống chứng từ, tài khoản, báo cáo, chọn nhân viên, chọn phần mềm...; giải pháp ở khâu thực hiện đó là hỗ trợ từ phía nhà nước và những nỗ lực từ chính doanh nghiệp.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

### Sách Tiếng Việt

1. TS Phạm Văn Dực, TS Đoàn Ngọc Quế, ThS Bùi Văn Trường đồng chủ biên và Tập thể tác giả Khoa Kế toán Kiểm toán Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, *Kế toán chi phí*, NXB. Thống kê, TP Hồ Chí Minh, Năm 2002.
2. ThS Huỳnh Lợi – *Kế Toán Quản Trị* áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam, NXB. Thống Kê năm 2003.
3. PGS.TS Đào Văn Tài, TS Võ Văn Nhị, Trần Anh Hoa – *Kế Toán Quản Trị* áp dụng cho các doanh nghiệp Việt Nam, NXB. Tài Chính năm 2003.
4. Tập thể tác giả bộ môn kế toán quản trị và phân tích hoạt động kinh doanh Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, *Kế toán quản trị*, NXB. Thống kê, TP Hồ Chí Minh, Năm 2004.

### Sách Tiếng Anh

5. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S. Kaplan, Smark Young, *Management Accounting (Second Edition)*, International Edition.
6. Charles T. Horngren, George Foster; *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Seventh Edition)*; Prentice – Hall, Inc; 1991
7. Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting (Eighth Edition)*; The McGraw-Hill Companies, Inc., 1997
8. Belverd E. Needles, Henry R. Anderson, James C. Caldwell; *Principles of Accounting (Fifth Edition)*; Houghton Mifflin Company; 1993

### Website

9. [www.laser-recharge.com](http://www.laser-recharge.com)
10. [www.vmaxtoner.com](http://www.vmaxtoner.com)

## PHỤ LỤC

### 1.1 Báo cáo kết quả kinh doanh theo số dư đảm phí.

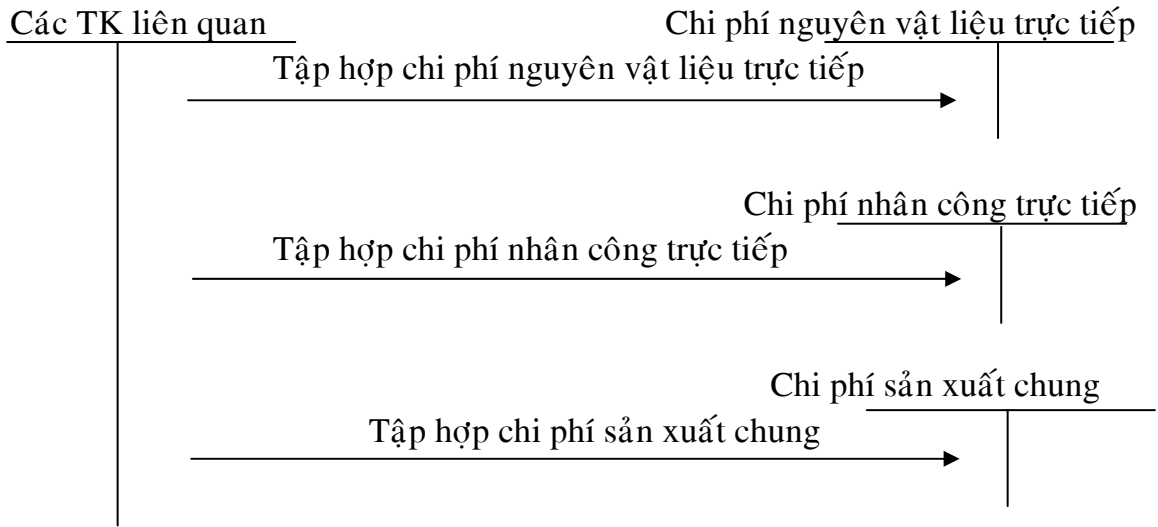
CHỈ TIÊU	SỐ TIỀN
1.Doanh thu thuần	
2.Trừ biến phí	
- Biến phí sản xuất hàng bán	
- Biến phí bán hàng	
- Biến phí quản lý doanh nghiệp	
3.Số dư đảm phí (1)-(2)	
4.Trừ tổng định phí	
- Định phí bán hàng	
- Định phí quản lý doanh nghiệp	
5.Lợi tức hoạt động (3)-(4)	

### 2.1 Quy trình sản xuất của ngành mực in tái chế.

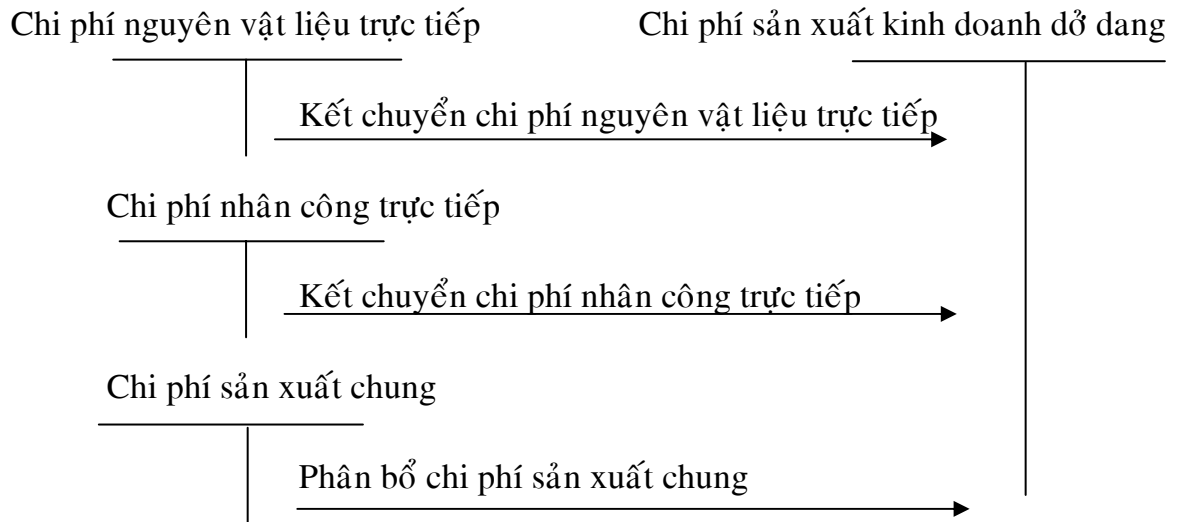


<b>TIẾN TRÌNH SẢN XUẤT</b>		Tính chất	Phân công
<p>HỘP MỤC RỖNG</p>		Chuẩn bị sản xuất	Vệ sinh – Chà, sơn
<p>Rã rời</p>		Chuẩn bị sản xuất	Vệ sinh – Chà, sơn
<p>Phân loại</p>		Chuẩn bị sản xuất	Vệ sinh – Chà, sơn
<p>Vệ sinh, coating</p>		Chuẩn bị sản xuất	Coating
<p>Vệ sinh, chà - sơn</p>		Chuẩn bị sản xuất	Vệ sinh – Chà, sơn
<p>Dán seal, sửa khoang mực. thái</p>		Chuẩn bị sản xuất	Xử lý vỏ nhựa
<p>Linh kiện mới</p>		Nguyên vật liệu đầu vào	Kỹ thuật sản xuất
<p>Lắp ráp</p>			Chuyển sản xuất
<p>Hoàn thành</p>			Hoàn thành
<p>Nhập kho</p>			Kho

2.2 Quá trình tập hợp chi phí sản xuất được phản ánh theo sơ đồ sau:



2.3 Trình tự kết chuyển và phân bổ chi phí sản xuất được tóm tắt như sau:



#### 2.4 DỰ TOÁN SẢN LƯỢNG TIÊU THỤ THÁNG ... NĂM ...

STT	Mặt hàng	ĐVT	Lượng tiêu thụ thực tế tháng trước	Dự kiến sản lượng tiêu thụ tăng trưởng	Dự kiến lượng tiêu thụ tháng này	Ghi chú
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(7)	(8)
<b>TỔNG CỘNG</b>						

## 2.5 KẾ HOẠCH SẢN LƯỢNG SẢN XUẤT THÁNG ... NĂM ...

STT	Mặt hàng	ĐVT	Dự kiến tiêu thụ tháng này	Tồn kho cuối tháng trước	Dự kiến lượng sản xuất tháng này	Ghi chú
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	<b>TỔNG CỘNG</b>					

## 2.6 BÁO CÁO DOANH SỐ THEO KHU VỰC

Đvt:

Khu vực	Nhóm kinh doanh	Doanh số			Tổng
		Tháng 1	Tháng 2	...	
TP HCM	Nhóm 1:				
	Nhóm 2:				
	<b>Cộng</b>				
Hà Nội	Nhóm 3:				
	Nhóm 4:				
	<b>Cộng</b>				
.					
.					
<b>Tổng cộng</b>					

## 2.7 BÁO CÁO DOANH THU THEO NHÓM MẶT HÀNG Đvt:

Từ ngày ... đến ngày ... tháng ... năm ...

Nhóm kinh doanh	Doanh thu theo nhóm mặt hàng			Tổng
	Lazer	Inkjet	Toner MC	
Nhóm 1:				
Nhóm 2:				
<b>Tổng cộng</b>				

## 2.8 BÁO CÁO DOANH SỐ THEO NHÂN VIÊN

Từ ngày ... đến ngày ... tháng ... năm ...

STT	Tên nhân viên	Doanh số chỉ tiêu	Doanh số đạt được	%doanh số đạt được so với chỉ tiêu
1				
2				
.				
<b>Tổng cộng</b>				

## 2.9 BÁO CÁO PHÂN TÍCH BÁN HÀNG

Mã hàng	Tên hàng	ĐVT	Lượng bán	Thành tiền bán	Thành tiền vốn	Lãi gộp	%lãi gộp/ doanh số
<b>Tổng</b>							

## 2.10 TÍNH TUỔI NỢ PHẢI THU

Đến ngày....tháng.... năm....

Tính tuổi nợ các hóa đơn theo ngày hóa đơn

Tài khoản: 131      PHẢI THU CỦA KHÁCH HÀNG  
Đối tượng: CAGG001      CTY ABC

Số hóa đơn	Ngày	Từ 1-30 ngày	Từ 31-60 ngày	Từ 61-90 ngày	> 90 ngày	Số tiền còn phải thu
<b>Cộng</b>						

## 2.11 BẢNG KÊ CHI PHÍ TỔNG HỢP

Từ ngày... đến ngày... tháng... năm...

Mã chi phí	Tên chi phí	Số phát sinh	Lũy kế từ đầu năm
BHBH	Chi phí bảo hành		
BHCT	Chi phí công tác tỉnh		
<b>Tổng cộng</b>			

## 3.1 PHIẾU ĐĂNG KÝ LÀM THÊM GIỜ

Ngày :

HỌ VÀ TÊN:		MÃ SỐ NHÂN VIÊN:	
CHỨC VỤ:		BỘ PHẬN :	
NỘI DUNG LÀM THÊM GIỜ			
Thời gian dự kiến làm từ .....giờ đến..... giờ			
Giám đốc	Nhân sự	Trưởng bộ phận	Người đăng ký
Xác nhận của bảo vệ			
Giờ bắt đầu	Giờ ra	Ký tên	Ghi chú.

## 3.2 ĐỊNH MỨC HAO HỤT VÀ KIỂM SOÁT NGUYÊN VẬT LIỆU CHÍNH

ST T	Hộp mực	Hao hụt (g)			Tỷ lệ phế phẩm (%)			
		Loại mực	Test		Drum		Gạt	
			Với drum củ	Với drum mới	Củ	Mới	Củ	Mới
1	Mực 06F	AX	10	15	2	0.5	1.5	1.5
2	Mực 92A	AX	10	15	2	0.5	1.5	1.5
3	Mực FX3	AX	10	15	2	0.5	1.5	1.5
4	Mực 15A	1200	10	15	2	0.5	1.5	1.5
	.							
	.							

Người lập

Phê duyệt

## 3.3 Các mẫu biểu cần sử dụng để hỗ trợ công tác tính giá thành.

## 3.3.1 BẢNG KÊ CHI PHÍ THEO ĐỐI TƯỢNG TÍNH GIÁ THÀNH

Mã đối tượng tính giá thành	Tên đối tượng tính giá thành	Ngày chứng từ	Số chứng từ	Mã tài khoản đối ứng	Diễn giải	Số tiền
<b>Cộng</b>						

Bảng kê này sẽ liệt kê chi tiết những lần xuất vật tư cho sản xuất và tập hợp cho đối tượng tính giá thành nào. Căn cứ vào số tổng cộng ta có được tổng chi phí nguyên vật liệu phát sinh trong kỳ tính cho đối tượng đang xem xét.

### 3.3.2 BẢNG KÊ CHI TIẾT CHI PHÍ THEO KHOẢN MỤC

Mã chi phí	Tên chi phí	Ngày chứng từ	Số chứng từ	Mã tài khoản đối ứng	Diễn giải	Số tiền
<b>Cộng</b>						

Bảng kê chi tiết chi phí theo khoản mục chi phí sẽ liệt kê chi phí theo từng khoản mục được xây dựng trước. Bảng kê này sẽ cho thông tin chi phí từng loại như chi phí nguyên vật liệu, chi phí điện, nước, điện thoại, nguyên liệu phụ..., sẽ giúp nhà quản trị nhìn thấy được chi phí từng loại theo tên gọi cụ thể mà không cần biết được hạch toán vào tài khoản kế toán nào. Là căn cứ để kế toán đối chiếu với số liệu trên các sổ chi tiết chi phí.

### 3.3.3 PHIẾU ĐỀ XUẤT VẬT TƯ SẢN XUẤT

Căn cứ vào kế hoạch sản xuất đã được duyệt và lịch trình triển khai các lô sản xuất, người phụ trách sản xuất làm phiếu đề nghị xuất vật tư (theo mẫu) cho lô sản xuất theo định mức lượng vật tư của loại sản phẩm đó có cộng thêm khoản dự trừ linh kiện bị lỗi, mức bột bị hao hụt do test trang in. Số dự trừ sẽ được quyết toán sau khi thực hiện xong lô sản xuất.

#### PHIẾU ĐỀ NGHỊ XUẤT VẬT TƯ

Số lô: ..... Thời gian dự kiến: .... ngày

Số phiếu xuất: ..... Số lượng ... mặt hàng....

Nội dung: .....

STT	Tên vật tư	Đvt	Đơn giá	Số lượng			Ghi chú
				Định mức	Vượt định mức	Tổng	

Quản đốc

Phụ trách sản xuất

Ngày tháng năm  
Người đề nghị

Quyết toán lô sản xuất sau khi thực hiện xong khâu lắp ráp và kiểm tra chất lượng sản phẩm. Kế toán kiểm tra số lượng thành phẩm nhập kho và tiêu hao nguyên vật liệu. Nếu tỷ lệ linh kiện lỗi và hao hụt mức bột trong phạm vi cho phép đã được duyệt thì kế toán sẽ cho quyết toán lô sản xuất, nếu nằm ngoài phạm vi cho phép thì người phụ trách sản xuất phải giải trình với cấp trên về nguyên nhân để có biện pháp xử lý.

### 3.3.4 QUYẾT TOÁN LÔ SẢN XUẤT

Số lô: .....

Phiếu xuất: .....

Phiếu nhập:.....

I – THÀNH PHẨM								
STT	Tên thành phẩm	Đvt	Loại	Mã quản lý chất lượng				
II- NGUYÊN VẬT LIỆU								
STT	Tên nguyên vật liệu	Đvt	Số đã nhận	Tiêu hao thực tế	Định mức	Còn lại		Chênh lệch định mức
						NVL	Phế liệu	

### 3.4 Cách lập các dự toán.

#### 3.4.1 Dự toán tiêu thụ:

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Sản lượng tiêu thụ dự kiến					
2. Đơn giá bán dự kiến					
3. Doanh thu dự toán					
a. Thu tiền mặt					
b. Bán chịu					
4. Dự phòng nợ phải thu khó đòi					

Cách lập:



Đưa các chỉ tiêu khối lượng tiêu thụ dự tính và giá bán dự kiến vào dòng (1) và (2) của bảng cùng với số liệu tương ứng của các quý trong năm. Thêm dòng doanh thu (3) = (1) x (2). Trong bảng dự toán doanh thu người ta thường đưa thêm vào thông tin tiền mặt thu được và bán chịu là bao nhiêu % từ tổng doanh thu dự toán trong kỳ. Chỉ tiêu thứ (4) là các khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi = tỷ lệ nợ khó đòi dự tính x doanh thu bán chịu dự tính trong kỳ.

Như vậy các thông tin mà dự toán doanh thu cung cấp là:

- Tổng doanh thu dự toán trong kỳ.
- Đồng thời với dự toán tiêu thụ, căn cứ vào chính sách bán hàng và chính sách tín dụng của doanh nghiệp để ước tính dòng tiền thu vào từ hoạt động bán hàng trong kỳ.

$$\text{Số tiền thu vào trong kỳ} = \text{Khoản nợ phải thu kỳ trước ước thu được kỳ này} + \text{Doanh thu bán hàng ước tính thu bằng tiền mặt trong kỳ}$$

Khoản dự phòng nợ phải thu khó đòi = % nợ phải thu khó đòi ước tính x số tiền bán chịu dự tính trong kỳ.

### 3.4.2 Dự toán sản xuất

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Sản lượng tiêu thụ dự kiến					
2. Dự trữ tồn kho cuối kỳ					
3. Tổng nhu cầu sản phẩm					
4. Dự trữ đầu kỳ					
5. Lượng sản phẩm cần sản xuất					

#### **Kỹ thuật tính các chỉ tiêu:**

Các chỉ tiêu đưa vào dự toán:

**(1) Khối lượng sản phẩm tiêu thụ: căn cứ vào số liệu chỉ tiêu ở bảng dự toán tiêu thụ.**

(2) Dự trữ tồn kho = Nhu cầu tiêu thụ quý kế tiếp x tỷ lệ sản phẩm tồn kho.

(3) Tổng nhu cầu sản phẩm = (1) + (2)

(4) Sản phẩm tồn kho đầu kỳ mỗi quý căn cứ vào số tồn cuối quý trước.

(5) Nhu cầu sản phẩm sản xuất = (3) – (4)

Dự toán sản xuất được lập thành bảng, các dòng là các chỉ tiêu nêu trên và các cột là các quý trong năm từ quý 1 đến quý 4 và cột tổng cộng. Số liệu tính toán được đưa vào các ô tương ứng của các chỉ tiêu và các quý trong năm của dự toán theo cách tính cho từng chỉ tiêu nêu trên.

### 3.4.3 Dự toán chi phí nguyên vật liệu

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Lượng sản phẩm cần sản xuất					
2. Định mức nguyên vật liệu					
3. Tổng mức nguyên vật liệu tiêu hao					
4. Mức dự trữ cuối kỳ.					
5. Tổng nhu cầu nguyên vật liệu					
6. Lượng nguyên vật liệu tồn đầu kỳ.					
7. Dự toán nhu mua nguyên vật liệu.					
8. Đơn giá nguyên vật liệu.					
9. Giá mua nguyên vật liệu.					
10. Dự toán chi phí nguyên vật liệu.					

Kỹ thuật tính các chỉ tiêu:

(1) Nhu cầu sản phẩm sản xuất lấy từ dự toán sản xuất.

(2) Định mức lượng nguyên vật liệu căn cứ vào định mức nguyên vật liệu trong năm kế hoạch.

(3) Khối lượng nguyên vật liệu cần cho sản xuất = (1) x (2)

(4) Nhu cầu nguyên vật liệu tồn kho = nhu cầu nguyên vật liệu cần cho sản xuất kỳ tiếp x tỷ lệ nguyên vật liệu tồn kho.

(5) Tổng nhu cầu nguyên vật liệu = (3) + (4)

(6) Tồn kho nguyên vật liệu đầu kỳ căn cứ tồn kho nguyên vật liệu cuối kỳ trước.

(7) Nhu cầu nguyên vật liệu mua trong kỳ = (5) – (6)

(8) Đơn giá nguyên vật liệu căn cứ vào định mức giá nguyên vật liệu trong năm kế hoạch.

(9) Giá mua nguyên vật liệu = (7) x (8)

(10) Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp = (3) x (9)

***Cách lập dự toán:***

Dự toán được lập gồm 11 dòng và 6 cột:

-Dòng đầu tiên là tiêu đề: gồm chỉ tiêu, các quý từ 1-4 và cột tổng cộng cả năm.

-10 dòng tiếp theo là các chỉ tiêu nêu trên.

-6 cột gồm: cột chỉ tiêu, 4 cột tương ứng với 4 quý và tổng cả năm.

-Số liệu được đưa vào các ô tương ứng của từng chỉ tiêu và từng quý với cách tính của các chỉ tiêu nêu trên.

***3.4.4 Dự toán nhân công trực tiếp***

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Dự toán sản phẩm sản xuất					
2. Định mức thời gian sản xuất sản phẩm.					
3. Tổng nhu cầu giờ công sản xuất					
4. Đơn giá nhân công trực tiếp.					
5. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp.					

***Kỹ thuật tính các chỉ tiêu:***

(1) Nhu cầu sản phẩm sản xuất căn cứ vào chỉ tiêu (5) của dự toán sản xuất.

(2) Định mức thời gian căn cứ vào định mức thời gian lao động năm kế hoạch.

(3) Tổng nhu cầu thời gian = (1) x (2)

(4) Đơn giá nhân công trực tiếp căn cứ vào định mức giá lao động trong năm kế hoạch.

(5) Tổng chi phí nhân công trực tiếp = (3) x (4)

***Cách lập dự toán:***

- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được lập thành dạng bảng gồm 6 dòng và 6 cột.
- Dòng thứ nhất tên tiêu đề gồm: chỉ tiêu, 4 quý của năm kế hoạch và cột tổng cả năm.
- 5 dòng còn lại là 5 chỉ tiêu nêu trên.

Số liệu của các ô căn cứ vào cách tính các chỉ tiêu tương ứng với các quý.

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

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Dự toán biến phí sản xuất chung					
<i>a. Dự toán chi phí NVL trực tiếp</i>					
<i>b. Dự toán chi phí NC trực tiếp</i>					
<i>c. Dự toán biến phí trực tiếp (a)+(b)</i>					
2. Dự toán định phí sản xuất chung					
<i>a. Lương bộ phận sản xuất gián tiếp</i>					
<i>b. Khấu hao MMTB, nhà xưởng</i>					
3. Dự toán chi phí sản xuất chung					
4. Trừ chi phí không thực chi bằng tiền mặt					
5. Dự toán chi tiền mặt cho hoạt động sản xuất chung					

*Kỹ thuật tính các chỉ tiêu:*

- (1) Tổng biến phí sản xuất chung = (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp + chi phí nhân công trực tiếp) x tỷ lệ biến phí sản xuất chung.
- (2) Tổng định phí sản xuất chung căn cứ theo dự toán định phí sản xuất chung năm kế hoạch (lương quản lý sản xuất, khấu hao...)
- (3) Tổng chi phí sản xuất chung = (1) + (2)
- (4) Chi phí sản xuất chung không bằng tiền căn cứ vào các khoản thuộc chi phí sản xuất nhưng không phát sinh dòng tiền chi năm kế hoạch.
- (5) Chi phí sản xuất chung bằng tiền = (3) – (4)

*Cách lập dự toán:*

Dự toán chi phí sản xuất chung được lập thành 6 dòng và 6 cột.

- Dòng đầu tiên là tiêu đề và các quý trong năm kế hoạch và cộng cả năm.
- Tùy ngành nghề đặc thù mà tỷ lệ biến phí sản xuất chung sẽ khác nhau và tỷ lệ này được rút ra từ thực tế phát sinh của những kỳ trước. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp được lấy từ dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và dự toán chi phí nhân công trực tiếp. Biến phí sản xuất chung được tính như chỉ tiêu (1).

- Tính định phí sản xuất chung dự toán gồm các loại chi phí cố định ở bộ phận sản xuất.

- Cộng dự toán bộ biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung.

Trừ đi các chi phí sản xuất không thực chi như chi phí khấu hao được kết quả dự toán chi tiền mặt cho hoạt động sản xuất chung.

#### **3.4.6 Dự toán giá vốn hàng bán**

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Dự toán tổng chi phí sản xuất - Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp - Chi phí nhân công trực tiếp - Chi phí sản xuất chung					
2. Thành phẩm tồn đầu kỳ					
3. Giá thành đơn vị dự toán					
4. Dự toán thành phẩm tồn đầu kỳ					
5. Thành phẩm tồn kho cuối kỳ					
6. Dự toán giá trị thành phẩm tồn kho cuối kỳ (3)x(5)					
7. Dự toán giá vốn hàng bán					

*Tính các chỉ tiêu:*

(1) Tổng dự toán chi phí sản xuất gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung dự toán.

(2) Số lượng thành phẩm tồn kho đầu kỳ: căn cứ vào số lượng tồn kho dự toán cuối quý trước.

(3) Giá thành đơn vị dự toán.

(4) Dự toán giá trị thành phẩm tồn đầu kỳ = (2) x (3)

(5) Thành phẩm tồn kho cuối kỳ = Nhu cầu tiêu thụ quý kế tiếp x Tỷ lệ sản phẩm tồn kho.

(6) Dự toán giá trị thành phẩm tồn kho cuối kỳ = (3) x (5)

(7) Dự toán giá vốn hàng bán = (1) + (4) – (6)

### **3.4.7 Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp**

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Dự toán biến phí <i>a. Sản lượng tiêu thụ dự kiến</i> <i>b. Định mức biến phí bán hàng cho một sản phẩm tiêu thụ</i> 2. Định phí bán hàng <i>a. Lương nhân viên bán hàng</i> <i>b. Khấu hao TSCĐ</i> <i>c. Chi phí quảng cáo</i> 3. Dự toán chi phí bán hàng 4. Trừ chi phí không thực chi bằng tiền mặt <i>a. Khấu hao TSCĐ</i> <i>b. Chi phí quảng cáo</i> 5. Cộng tiền chi quảng cáo 6. Dự toán chi tiền mặt cho hoạt động bán hàng.					

#### **Đối với chi phí bán hàng:**

(1) Biến phí bán hàng = số lượng sản phẩm tiêu thụ x Đơn giá biến phí bán hàng.

(2) Tổng định phí bán hàng căn cứ vào dự toán định phí bán hàng hằng năm.

(3) Tổng chi phí bán hàng = Tổng biến phí bán hàng + Tổng định phí bán hàng.

(4) Chi phí bán hàng không bằng tiền căn cứ vào những khoản chi phí bán hàng nhưng không gắn liền với dòng tiền chi.

(5) Chi phí quảng cáo căn cứ vào số tiền quảng cáo phát sinh.

(6) Chi phí bán hàng bằng tiền = (3) – (4) + (5)

***Đối với chi phí quản lý doanh nghiệp.***

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Dự toán biến phí <i>a. Tổng biến phí trực tiếp sản xuất</i> <i>b. Biến phí QLDN = ...%x(a)</i> <i>c. Nợ dự phòng khó đòi</i> 2. Định phí QLDN <i>a. Lương bộ phận QLDN</i> <i>b. Khấu hao TSCĐ</i> 3. Dự toán chi phí QLDN 4. Trừ chi phí không thực chi bằng tiền mặt <i>a. Chi phí khấu hao</i> <i>b. Chi phí dự phòng nợ khó đòi</i> 5. Dự toán chi tiền mặt cho hoạt động QLDN					

(1) Tổng biến phí quản lý doanh nghiệp = Biến phí quản lý doanh nghiệp + Dự phòng nợ phải thu khó đòi.

(2) Định phí quản lý doanh nghiệp căn cứ vào dự toán định phí quản lý doanh nghiệp năm kế hoạch.

(3) Tổng định phí quản lý doanh nghiệp = (1) + (2)

(4) Chi phí quản lý doanh nghiệp không bằng tiền căn cứ vào các khoản chi phí quản lý doanh nghiệp nhưng không gắn liền dòng tiền chi năm kế hoạch.

(5) Chi phí quản lý doanh nghiệp bằng tiền = (3) – (4) + (5)

### 3.4.8 Dự toán kết quả kinh doanh

**Tính các chỉ tiêu trên dự toán:**

*Theo hình thức số dư đảm phí:*

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Doanh thu bán hàng					
2. Tổng biến phí					
<i>a. Biến phí sản xuất</i>					
<i>b. Biến phí bán hàng</i>					
<i>c. Biến phí quản lý doanh nghiệp</i>					
3. Số dư đảm phí					
4. Tổng định phí					
<i>a. Định phí sản xuất</i>					
<i>b. Định phí bán hàng</i>					
<i>c. Định phí quản lý doanh nghiệp</i>					
5. Lợi nhuận dự toán					

(1) Doanh thu lấy từ chỉ tiêu số (5) của dự toán tiêu thụ.

(2) Biến phí sản xuất kinh doanh tổng hợp từ dự toán sản xuất, dự toán chi phí bán hàng, và dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp.

(3) Biến phí sản xuất kinh doanh = Mức độ hoạt động x Biến phí sản xuất kinh doanh đơn vị.

(4) Số dư đảm phí = (1) – (2)

(5) Định phí sản xuất kinh doanh lấy từ dự toán sản xuất, dự toán chi phí bán hàng và dự toán quản lý doanh nghiệp.

(6) Lợi nhuận trước thuế = (3) – (4)



Theo chi phí toàn bộ:

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Doanh thu dự toán					
2. Dự toán giá vốn hàng bán					
3. Lợi nhuận gộp					
4. Dự toán chi phí bán hàng					
5. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp					
6. Lợi nhuận trước lãi vay và thuế TNDN					
7. Lãi vay					
8. Lợi nhuận trước thuế TNDN					
9. Thuế TNDN					
10. Dự toán lợi nhuận sau thuế					

(1) Doanh thu lấy từ chỉ tiêu số (5) của dự toán tiêu thụ.

(2) Giá vốn hàng bán = Số lượng tiêu thụ x Giá thành đơn vị sản xuất.

(3) Lợi nhuận gộp = (1) – (2)

(4) Chi phí bán hàng lấy từ chỉ tiêu (3) dự toán chi phí bán hàng.

(5) Chi phí quản lý doanh nghiệp lấy từ chỉ tiêu (3) dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp.

(6) Lợi nhuận thuần = (3) – (4) – (5)

(7) Lãi vay = Vốn vay x Lãi suất

(8) Lợi nhuận trước thuế = (6) – (7)

(9) Thuế thu nhập doanh nghiệp = (8) x Thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp.

(10) Lợi nhuận sau thuế = (8) – (9)

### 3.4.9 Dự toán tiền mặt

Chỉ tiêu	Quý				Cả năm
	I	II	III	IV	
1. Tiền tồn đầu kỳ 2. Tiền thu trong kỳ 3. Tiền có trong kỳ 4. Chi trong kỳ <i>a. Mua nguyên vật liệu</i> <i>b. Lương nhân công trực tiếp</i> <i>c. Chi phí sản xuất chung</i> <i>d. Chi phí bán hàng</i> <i>e. Chi phí quản lý doanh nghiệp</i> <i>f. Mua TSCĐ dự kiến</i> <i>g. Nộp thuế TNDN</i> 5. Cân đối thu chi 6. Hoạt động tài chính - Vay trong kỳ - Trả nợ vay - Trả lãi vay 7. Tồn quỹ cuối kỳ					

*Tính các chỉ tiêu:*

- (1) Tiền mặt tồn quỹ căn cứ vào số tồn quỹ dự tính đầu mỗi kỳ.
- (2) Số thu trong kỳ căn cứ vào chỉ tiêu (6) dự toán thu tiền.
- (3) Tổng số tiền = (1) + (2)
- (4) Các khoản chi:
  - Chi chi phí mua nguyên vật liệu chỉ tiêu (6) dự toán thanh toán mua nguyên vật liệu trực tiếp.
  - Chi chi phí nhân công trực tiếp chỉ tiêu (5) dự toán chi phí nhân công trực tiếp.
  - Chi chi phí sản xuất chung chỉ tiêu (5) dự toán chi phí sản xuất chung.
  - Chi chi phí bán hàng chỉ tiêu (5) dự toán chi phí bán hàng.

- Chi chi phí quản lý doanh nghiệp chỉ tiêu (6) chi phí quản lý doanh nghiệp.
  - Chi nộp thuế thu nhập doanh nghiệp căn cứ số tiền của chỉ tiêu (9) dự toán kết quả kinh doanh.
  - Chi mua tài sản cố định căn cứ dự toán chi mua tài sản cố định năm kế hoạch.
  - Chi trả lãi cổ phần = Vốn cổ phần x Tỷ lệ trả lãi
- (5) Cân đối thu chi = (3) – (4)
- (6) Thu chi hoạt động tài chính = Thu từ vay bổ sung vốn – Chi trả lãi vay – Chi trả nợ vay
- (7) Tồn quỹ tiền mặt = (1) + (2) – (4) + (5)