

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
TRƯỜNG ĐẠI HỌC MỞ THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

*TÀI LIỆU HƯỚNG DẪN HỌC TẬP*

# KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

*Biên soạn:* TS. LÊ ĐÌNH TRỰC

THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH – 2009

# MỤC LỤC

MỞ ĐẦU .....	01
BÀI 1: GIỚI THIỆU VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ .....	07
BÀI 2: SỰ ỨNG XỬ CỦA CHI PHÍ.....	25
BÀI 3: PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN .....	43
BÀI 4: QUÁ TRÌNH DỰ TOÁN.....	74
BÀI 5: PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CỦA CHI PHÍ.....	98
BÀI 6: ĐÁNH GIÁ THÀNH QUẢ QUẢN LÝ .....	125
BÀI 7: PHÂN TÍCH QUYẾT ĐỊNH QUẢN LÝ .....	157
BÀI 8: ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM VÀ DỊCH VỤ.....	185
TÓM TẮT NỘI DUNG TOÀN BỘ MÔN HỌC.....	204
BÀI TẬP TỔNG HỢP .....	205
ĐÁP ÁN BÀI TẬP TỔNG HỢP .....	210

# MỞ ĐẦU

## I. GIỚI THIỆU KHÁI QUÁT MÔN HỌC:

Chào các bạn!

Kế toán quản trị liên quan đến cách thức nhà quản trị sử dụng thông tin kế toán ra sao trong tổ chức của họ. Các nhà quản trị cần thông tin để thực hiện ba chức năng chủ yếu trong một tổ chức: (1) hoạch định, (2) kiểm soát, và (3) ra quyết định. Mục đích của kế toán quản trị là chỉ ra loại thông tin nào nhà quản trị cần. thông tin đó có được từ đâu, và thông tin đó được các nhà quản trị sử dụng như thế nào khi thực hiện các chức năng hoạch định, kiểm soát và ra quyết định.

## II. MỤC TIÊU:

Sau khi hoàn tất môn học này, các bạn có thể:

- Lập được dự toán tổng hợp cho một doanh nghiệp.
- Xây dựng được giá thành định mức và dự toán linh hoạt làm cơ sở để kiểm soát chi phí sản xuất.
- Sử dụng được các công cụ của kế toán quản trị để ra các quyết định liên quan đến đánh giá thành quả của các bộ phận; đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị bộ phận; lựa chọn các phương án kinh doanh xác định giá bán của sản phẩm mới xác định giá trị của các dịch vụ.

## III. BỐ CỤC TÀI LIỆU:

Để đạt được các mục tiêu trên, tài liệu này bao gồm 8 bài:

- Bài 1: Giới thiệu về kế toán quản trị
- Bài 2: Sự ứng xử của chi phí
- Bài 3: Phân tích mối quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận
- Bài 4: Quá trình dự toán
- Bài 5: Phân tích biến động của chi phí
- Bài 6: Đánh giá thành quả quản lý
- Bài 7: Phân tích quyết định quản lý
- Bài 8: Định giá sản phẩm và dịch vụ

Ba bài học đầu tiên đóng vai trò là các bài học cơ sở, làm nền tảng cho các bài học sau.

Năm bài học còn lại sẽ đề cập đến nội dung chính của môn học kế toán quản trị: hoạch định (Bài 4: Quá trình dự toán), kiểm soát (Bài 5: Phân tích biến động của chi phí) và phân tích quyết định (từ bài 6 đến bài 8).

Trong từng bài, có tám phần sau:

- Giới thiệu khái quát.
- Mục tiêu.

Hai phần trên giúp các bạn nghiên cứu một cách hiệu quả hơn.

- Hướng dẫn học nội dung cơ bản và các tài liệu tham khảo: Phần này cung cấp cho các bạn các tài liệu cần đọc liên quan đến các dữ liệu trong bài.
- Những khái niệm cơ bản trong bài và cách học từng phần của bài: Phần này tóm tắt những điểm chủ yếu của bài.

- Một số điểm cần lưu ý khi học: Phần này giúp các bạn nắm được những vấn đề cốt lõi của bài.
- Tóm lược những vấn đề cần ghi nhớ: Phần này giúp các bạn nhìn lại khái quát toàn bộ nội dung của bài .
- Bài tập: Phần này cung cấp các bài tập được yêu cầu thực hiện trong quá trình tìm hiểu nội dung bài học.
- Đáp án: Phần này giúp các bạn đối chiếu kết quả thực hiện các bài tập.

#### **IV. HƯỚNG DẪN KHÁI QUÁT CÁCH HỌC MÔN HỌC:**

Thông tin kế toán quản trị chỉ có giá trị khi nó thích hợp và kịp thời cho việc ra quyết định. Do đó, cách tiếp cận môn học này bao gồm hai bước: (1) học các kỹ thuật cơ bản của kế toán quản trị và (2) suy nghĩ cách thức sử dụng thông tin đạt được cho việc ra quyết định.

Tài liệu này có thể được sử dụng trong quá trình tiếp cận môn học này. Khi sử dụng tài liệu này, các bạn nên theo các bước sau:

Đọc phần “*Giới thiệu khái quát*” và “*Mục tiêu*” của bài học ở tài liệu này để biết được mối quan hệ của nội dung bài với các bài khác và tầm quan trọng của bài học.

Đọc phần “*Hướng dẫn học nội dung cơ bản và các tài liệu tham khảo*” để biết những tài liệu nào – liên quan đến bài học – cần đọc và đọc phần nào trong các tài liệu đó.

Đọc phần “*Những khái niệm cơ bản trong bài và cách học từng phần của bài*” trong tài liệu này để nắm được những điểm chủ yếu của bài học. Nếu nội dung nào không hiểu, đọc lại các tài liệu tham khảo liên quan để được để cập kỹ hơn. Trong quá trình nghiên cứu các nội

dung bài giảng, nếu được yêu cầu thực hiện bài tập nào trong phần “*Bài tập*” ở cuối bài học, các bạn cần thực hiện ngay để tự kiểm tra kiến thức mình vừa tiếp thu được.

Các bạn chỉ nên xem đáp án sau khi đã tự thực hiện bài tập. Bài tập nào thực hiện không chính xác, các bạn cần đọc lại lý thuyết, sau đó tự thực hiện lại các bài tập đó.

Đọc phần “*Một số điểm cần lưu ý khi học*” trong tài liệu này để nắm được những vấn đề cốt lõi của bài học.

Đọc phần “*Tóm lược những vấn đề cần ghi nhớ*” trong tài liệu này để củng cố lại các kiến thức đã được đề cập trong bài.

*Chúc các bạn thành công với tài liệu hướng dẫn học tập.*

## V. TÀI LIỆU THAM KHẢO:

- Tập thể tác giả Bộ môn Kế toán quản trị - Phân tích hoạt động kinh doanh, Khoa Kế toán Kiểm toán Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, *Kế toán quản trị (Tái bản lần thứ tư)*, NXB. Thống kê, Năm 2006.
- Belverd E. Needles, Henry R. Anderson, James C. Caldwell; *Principles of Accounting (Fifth Edition)*: Houghton Mifflin Company; 1993.
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting (Tenth Edition)*; The McGraw-Hill Companies. lúc.. 2003 .
- Charles T. Homgren, Srikant M. Datar, George Foster, *Cost Accounting : A Managerial Emphasis (11<sup>th</sup> Edition)*;

Prentice - Hall; 2003 .

## **BÀI 1:**

# **GIỚI THIỆU VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

## **I. GIỚI THIỆU KHÁI QUÁT:**

Chào các bạn!

Bài học này sẽ cung cấp cho các bạn các thuật ngữ, các kỹ thuật tính toán cơ bản, các kỹ năng trình bày báo cáo...làm nền tảng cho các bài học sau.

## **II. MỤC TIÊU:**

Sau khi học xong bài này, các bạn có thể:

- Hiểu được kế toán quản trị là gì.
- Phân biệt được kế toán quản trị và kế toán tài chính.
- Phân biệt cách xác định giá vốn hàng bán trong doanh nghiệp thương mại và doanh nghiệp sản xuất.
- Phân biệt các khoản mục chi phí sản xuất
- Xác định giá thành đơn vị sản phẩm
- Biết các kỹ năng cơ bản khi lập các báo cáo

## **III. HƯỚNG DẪN HỌC NỘI DUNG CƠ BẢN VÀ CÁC TÀI LIỆU THAM KHẢO:**



Để đạt được các mục tiêu trên, bài này bao gồm các nội dung sau:

- Kế toán quản trị là gì ?
- So sánh kế toán quản trị và kế toán tài chính.
- Doanh nghiệp thương mại và doanh nghiệp sản xuất.
- Các khoản mục chi phí sản xuất.
- Tính giá thành đơn vị.
- Báo cáo.

Các nội dung trên, các bạn có thể tham khảo ở các tài liệu sau:

- Tập thể tác giả Bộ môn Kế toán quản trị - Phân tích hoạt động kinh doanh, Khoa Kế toán Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh, Kế toán \_quản trị, ( Tái bản lần thứ tư), NXB. Thống kê, Năm 2006. (Chương 1).
- Belverd E. Needles, Henry Ra Anderson, James C. Caldwell; *Principles of Accounting (Fifth Edition)* ; Houghton Mifflin Company: 1993. (Chapter 21).
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting* (Tenth Edition); The McGraw-Hill Companies, Inc.2003. (Chapter 1).
- Charles T. Horngren, George Foster; *Cost Accounting: A Managerial emphasis (Eleventh Edition)*, Prentice - Hall, Inc.; 2003. (Chapter 1).

#### **IV. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN TRONG BÀI VÀ CÁCH HỌC TỪNG PHẦN CỦA BÀI:**

##### **1. Kế toán quản trị là gì?**

Phần này giúp các bạn nhận biết một cách khái quát về kế toán quản trị:

Một cách khái quát, chúng ta có thể định nghĩa kế toán quản trị như sau: *“Kế toán quản trị là một hệ thống thu thập, xử lý và truyền đạt thông tin cho các nhà quản trị nội bộ doanh nghiệp để ra quyết định”*.

Để nhận thức đầy đủ hơn về kế toán quản trị, chúng ta hãy so sánh kế toán quản trị với kế toán tài chính.

## **2. So sánh kế toán quản trị và kế toán tài chính:**

Phần này giúp các bạn phân biệt kế toán quản trị với kế toán tài chính ở một số lĩnh vực cơ bản: đối tượng sử dụng thông tin; hệ thống xử lý thông tin; các ràng buộc trong quá trình xử lý thông tin; đơn vị đo lường; trọng điểm để xử lý thông tin; tính thường xuyên của việc báo cáo; và mức độ tin cậy của thông tin. Qua đó, giúp các bạn có thể nhận thức đầy đủ hơn về kế toán quản trị.

Những điểm khác nhau cơ bản của kế toán tài chính và kế toán quản trị được chỉ ra ở bảng 1.1

**Bảng 1.1 So sánh kế toán tài chính và kế toán quản trị**

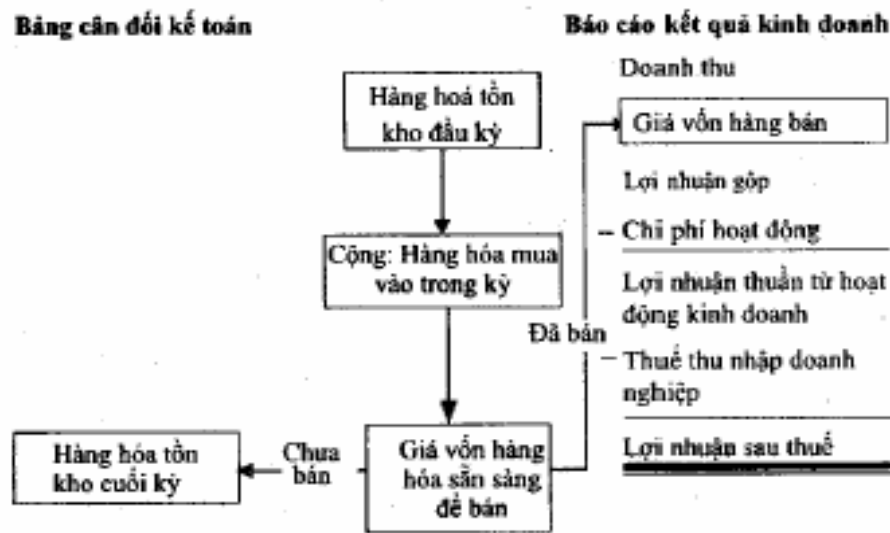
<b>Các lĩnh vực so sánh</b>	<b>Kế toán tài chính</b>	<b>Kế toán quản trị</b>
1. Những người sử dụng thông tin chủ yếu	Những cá nhân và tổ chức bên ngoài doanh nghiệp	Các cấp quản lý nội bộ khác nhau
2. Các loại hệ thống kế toán	Hệ thống ghi sổ kép	Không bị hạn chế bởi hệ thống ghi sổ kép; bất kỳ hệ thống nào có ích
3. Các nguyên tắc hạn chế	Tôn trọng các nguyên tắc kế toán được thừa nhận chung	Không có những chỉ dẫn hoặc hạn chế; chỉ có những tiêu chuẩn có ích
4. Đơn vị đo lường	Giá trị lịch sử	Bất kỳ đơn vị đo lường giá trị hoặc hiện vật – giờ lao động, giờ máy... Nếu thước đo giá trị được sử dụng: chúng có thể là thước đo giá trị lịch sử hoặc tương lai
5. Trọng điểm để phân tích	Doanh nghiệp như là một tổng thể	Các bộ phận khác nhau của doanh nghiệp
6. Tính thường xuyên của việc báo cáo	Định kỳ trên cơ sở đều đặn	Bất cứ khi nào được cần đến; không nhất thiết trên cơ sở đều đặn
7. Mức độ đáng tin cậy	Những đòi hỏi mang tính khách quan; có tính chất lịch sử	Nặng tính chủ quan vì các mục đích kế hoạch, mặc dù các dữ liệu khách quan được sử dụng khi thích hợp; có tính chất tương lai

### **3. Doanh nghiệp thương mại và doanh nghiệp sản xuất:**

Ở phần này, chúng ta sẽ phân biệt doanh nghiệp thương mại và

doanh nghiệp sản xuất về mặt kế toán, nhằm làm quen với một số thuật ngữ, làm nền tảng cho các bài học sau. Sơ đồ 1.1 cho thấy các bước để tính giá vốn hàng bán trong doanh nghiệp thương mại. Giá vốn hàng bán ở doanh nghiệp sản xuất tính toán phức tạp hơn như minh họa ở sơ đồ 1.2.

**Sơ đồ 1.1. Giá vốn hàng bán trong doanh nghiệp thương mại**



**Sơ đồ 1.2. Giá vốn hàng bán ở Doanh nghiệp sản xuất**



#### 4. Các khoản mục chi phí sản xuất:

Ở phần này, chúng ta sẽ xác định các khoản mục chi phí sản xuất làm cơ sở cho các bài học sau:

- Chi phí vật liệu trực tiếp.
  - Chi phí nhân công trực tiếp.
  - Chi phí sản xuất chung.
- a. *Chi phí vật liệu trực tiếp:*

Vật liệu trực tiếp là những vật liệu trở thành một bộ phận của sản phẩm và có thể được ghi nhận một cách thuận tiện và kinh tế cho các đơn vị sản phẩm cụ thể. Ví dụ: gỗ trong sản xuất bàn. Vật liệu trực tiếp khi được sử dụng vào sản xuất hình thành nên chi phí vật liệu trực tiếp.

Lưu ý các từ thuận tiện và kinh tế ở định nghĩa trên. Trong một số trường hợp, tuy vật liệu trở thành một bộ phận của sản phẩm, nhưng giá trị không đáng kể, thời gian và chi phí để ghi nhận chi phí của nó cho từng đơn vị sản phẩm cụ thể vượt qua lợi ích mang lại. Ví dụ: đinh trong sản xuất đồ gỗ; bu-lông trong sản xuất xe hơi... Những vật liệu không được ghi nhận một cách thuận tiện và kinh tế cho các đơn vị sản phẩm cụ thể được gọi là vật liệu gián tiếp. Chi phí vật liệu gián tiếp là một bộ phận của chi phí sản xuất chung, được đề cập ở bên dưới.

b. *Chi phí nhân công trực tiếp:*

Chi phí nhân công trực tiếp là các chi phí sử dụng lao động, cho các công việc được thực hiện trên các sản phẩm cụ thể, có thể được ghi nhận một cách thuận tiện và kinh tế cho đơn vị sản phẩm. Tiền

lương của các công nhân trực tiếp vận hành máy móc thiết bị sản xuất sản phẩm là một ví dụ.

Chi phí sử dụng lao động ở nước ta, ngoài tiền lương, còn bao gồm các nghĩa vụ của doanh nghiệp đối với người lao động: bảo hiểm xã hội; bảo hiểm y tế; và kinh phí công đoàn. Các chi phí nhân công đối với các hoạt động có liên quan đến sản xuất nhưng không thể được ghi nhận một cách thuận tiện và kinh tế cho một đơn vị sản phẩm được gọi là chi phí nhân công gián tiếp. Ví dụ: chi phí nhân công bảo trì máy móc thiết bị; chi phí nhân viên giám sát sản xuất ...

Chi phí nhân công gián tiếp được ghi nhận như một bộ phận của chi phí sản xuất chung.

*c. Chi phí sản xuất chung:*

Chi phí sản xuất chung là tập hợp các chi phí liên quan đến sản xuất nhưng không được ghi nhận một cách thuận tiện và kinh tế trực tiếp cho một đơn vị sản phẩm.

Chi phí sản xuất chung bao gồm chi phí vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp, và chi phí sản xuất chung khác: khấu hao tài sản cố định dùng vào sản xuất, dịch vụ mua ngoài (điện thoại, internet...) dùng vào sản xuất...

Một khoản chi phí sản xuất nào đó được phân loại là chi phí sản xuất chung khi nó không được ghi nhận trực tiếp cho sản phẩm cuối cùng. Tuy nhiên, tổng chi phí của một sản phẩm rõ ràng Phải bao gồm chi phí sản xuất chung. Bằng cách này hay cách khác, chi phí sản xuất chung phải được nhận diện và phân bổ cho từng sản phẩm hay công việc cụ thể. Các phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất sẽ

được đề cập ở môn học kế toán chi phí.

## **5. Tính giá thành đơn vị:**

Qua phần này, chúng ta sẽ biết giá thành đơn vị sản phẩm là gì; cách xác định ra sao – làm cơ sở cho các bài học sau.

Giá thành đơn vị sản phẩm là chi phí sản xuất tính cho một sản phẩm đã hoàn thành. Giá thành đơn vị sản phẩm được xác định bằng cách chia tổng chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung cho tổng sản phẩm sản xuất.

*Để tự kiểm tra về tính giá thành đơn vị, các bạn hãy thực hiện bài tập 1.1.*

## **6. Báo cáo:**

Ở phần này, chúng ta sẽ tìm hiểu kỹ thuật lập một báo cáo giá thành và báo cáo kết quả kinh doanh cung cấp cho các nhà quản trị nội bộ một doanh nghiệp sản xuất. Qua đó, các bạn sẽ biết một số kỹ thuật tính toán cơ bản: kỹ thuật tính chi phí vật liệu sử dụng; kỹ thuật tính giá thành trong trường hợp có sản phẩm dở dang; kỹ thuật tính giá vốn hàng bán.

Chúng ta sẽ lần lượt tìm hiểu báo cáo giá thành và báo cáo kết quả kinh doanh.

Trước tiên, chúng ta hãy bắt đầu với báo cáo giá thành.

### *a. Báo cáo giá thành:*

Báo cáo giá thành cung cấp cho các nhà quản trị thông tin về giá thành sản phẩm sản xuất trong kỳ. Thông qua báo cáo giá thành,

nhà quản trị còn biết được dòng chi phí diễn ra ra sao từ khi vật liệu được mua đến khi tạo ra sản phẩm.

Để lập báo cáo giá thành, chúng ta có thể tiến hành theo ba bước như sau:

- Bước 1: Xác định chi phí vật liệu sử dụng (CPVLTT).

*Trường hợp 1:* Không có tồn kho vật liệu.

$$\text{Chi phí vật liệu sử dụng} = \text{Giá trị vật liệu mua}$$

*Trường hợp 2:* Có tồn kho vật liệu.

<b>Chi phí vật liệu sử dụng</b>	<b>=</b>	<b>Giá trị vật liệu tồn kho đầu kỳ</b>	<b>+</b>	<b>Giá trị vật liệu mua</b>	<b>-</b>	<b>Giá trị vật liệu tồn kho cuối kỳ</b>
---	----------	--	----------	-------------------------------------	----------	---

- Bước 2: Xác định Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ bao gồm:

- Chi phí vật liệu trực tiếp (kết quả của bước 1 )
- Chi phí nhân công trực tiếp.
- Chi phí sản xuất chung.

Số lượng và tên gọi các khoản mục chi phí sản xuất chung phụ thuộc vào yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.



- Bước 3: Xác định Tổng giá thành sản phẩm sản xuất trong kỳ.

*Trường hợp 1: Không có sản phẩm dở dang.*

<b>Tổng giá thành sản phẩm sản xuất trong kỳ</b>	<b>=</b>	<b>Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ</b>
--	----------	---

*Trường hợp 2: Có sản phẩm dở dang.*

Tổng giá thành sản phẩm SX trong kỳ	<b>=</b>	Chi phí SX của sản phẩm dở dang đầu kỳ	<b>+</b>	Chi phí SX phát sinh trong kỳ	<b>-</b>	Chi phí SX của sản phẩm dở dang cuối kỳ
-------------------------------------	----------	--	----------	-------------------------------	----------	---

Bảng 1.2 minh họa một báo cáo giá thành.

*Để tự kiểm tra nhận thức của các bạn về các bước trên các bạn hãy thực hiện các bài tập 1.2, 1.3, 1.4.*

*b. Báo cáo kết quả kinh doanh:*

Báo cáo kết quả kinh doanh được đề cập là báo cáo nhằm cung cấp thông tin về kết quả kinh doanh cho các nhà quản trị nội bộ doanh nghiệp trong kỳ báo cáo.

Chúng ta cần phân biệt báo cáo kết quả kinh doanh, cung cấp cho các nhà quản trị nội bộ doanh nghiệp với báo cáo kết quả kinh doanh cung cấp cho bên ngoài.

Xem bảng 1.3, minh họa một báo cáo kết quả kinh doanh phục

vụ quản trị doanh nghiệp.

Các bạn có nhận xét gì về thông tin “*giá vốn hàng bán*”; “*chi phí bán hàng*”; “*chi phí quản lý doanh nghiệp* ” được trình bày trên báo cáo? Các thông tin trên được trình bày chi tiết hơn so với báo cáo kết quả kinh doanh cung cấp cho các đối tượng bên ngoài đã được đề cập ở môn học kế toán tài chính.

### **Bảng 1.2. Báo cáo giá thành**

Công ty W

#### **Báo cáo giá thành**

Năm XI

Vật liệu sử dụng	
Vật liệu tồn kho ngày 01/01/x1 .....	17500 ngđ
Vật liệu mua .....	142600
Vật liệu sẵn sàng sử dụng .....	160100 ngđ
Trừ vật liệu lớn kho ngày 31/12/x 1 .....	20400
Chi phí vật liệu sử dụng .....	139700 ngđ
Chi phí nhân công trực tiếp .....	199000
Chi phí sản xuất chung	
Chi phí nhân công gián tiếp .....	46400 ngđ
Năng lượng.....	25200
Khấu hao máy móc thiết bị .....	14800
Khấu hao nhà xưởng .....	16200
Công cụ, dụng cụ .....	2700
Bảo hiểm phân xưởng .....	1600
Chi phí Giám sát sản xuất .....	37900
Chi phí sản xuất chung khác .....	11400
Tổng chi phí sản xuất chung .....	156200
Tổng chi phí sản xuất .....	494900 ngđ
Cộng Chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang ngày 01/01/x1 ..	21200

Tổng chi phí dở dang đầu năm và phát sinh trong năm... 516100 ngđ  
 Trừ Chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang  
 ngày 31/12/x1 ..... 23500  
 Giá thành sản phẩm ..... 492600 ngđ

- Cách xác định giá vốn hàng bán:

Trường hợp 1: Không có tồn kho thành phẩm.

$\text{Giá vốn hàng bán} = \text{Tổng giá thành sản phẩm sản xuất}$
---

Trường hợp 2: Có tồn kho thành phẩm.

$\begin{aligned} \text{Giá vốn} \\ \text{bán hàng} \end{aligned} = \begin{aligned} \text{Giá vốn thành} \\ \text{phẩm tồn kho} \\ \text{đầu kỳ} \end{aligned} + \begin{aligned} \text{Tổng giá thành} \\ \text{sản phẩm SX} \\ \text{trong kỳ} \end{aligned} - \begin{aligned} \text{Giá vốn thành} \\ \text{phẩm tồn kho} \\ \text{cuối kỳ} \end{aligned}$
---

- Trình bày chi tiết chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp:

Số lượng và tên gọi các khoản mục chi phí phụ thuộc vào yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

### **Bảng 1.3. Báo cáo kết quả kinh doanh**

Công ty W

### **Báo cáo kết quả kinh doanh**

Năm XL

Doanh thu thuần .....	750000	ngđ
Giá vốn hàng bán		
Tồn kho thành phẩm ngày 01/01/x1 .....	70 000	ngđ
Giá thành sản phẩm nhập kho trong năm .....	492600	
Tổng cộng giá vốn của thành phẩm sẵn sàng để bán .....	562600	ngđ
Trừ Thành phẩm tồn kho ngày 31/12/x1 .....	76500	
Giá vốn hàng bán .....	486100	
Lợi nhuận gộp .....	263900	ngđ
Chi phí hoạt động		
Chi phí bán hàng		
Tiền lương và hoa hồng .....	46 500	ngđ
Quảng cáo .....	19 500	
Chi phí bán hàng khác .....	7.400	
Tổng cộng chi phí bán hàng .....	73400	ngđ
Chi phí quản lý doanh nghiệp		
Tiền lương quản lý .....	65.000	ngđ
Chi phí quản lý khác .....	83 300	
Tổng cộng chi phí quản lý doanh nghiệp .....	148 300	
Tổng cộng chi phí hoạt động .....	221700	ngđ
Lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh .....	42200	
Trừ chi phí lãi vay .....	4600	
Lợi nhuận trước thuế .....	37600	ngđ
Trừ thuế thu nhập doanh nghiệp .....	11548	
Lợi nhuận thuần .....	26052	ngđ

*Để tự kiểm tra nhận thức của các bạn về cách xác định giá vốn hàng bán, các bạn hãy thực hiện bài tập 1.5.*

## **V. MỘT SỐ ĐIỂM CẦN LƯU Ý KHI HỌC:**

Các bạn cần đặc biệt lưu ý các kỹ thuật tính toán chi phí vật liệu sử dụng, giá thành sản phẩm sản xuất, giá vốn hàng bán. Các kiến thức đó là nền tảng cho các bài học sau.

## **VI. TÓM LƯỢC NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN GHI NHỚ:**

Như vậy là chúng ta sắp kết thúc bài học này. Trước khi kết thúc bài học, các bạn lưu ý một số nội dung cốt lõi của bài học này trong quá trình ôn tập:

- Phân biệt kế toán quản trị và kế toán tài chính.
- Phương pháp tính chi phí vật liệu sử dụng.
- Phương pháp tính tổng giá thành sản phẩm sản xuất trong kỳ.
- Phương pháp tính giá vốn hàng bán trong kỳ.

# BÀI TẬP

## **Bài 1: Tính giá thành đơn vị**

Công ty X đã sản xuất 5.500sp cho đơn đặt hàng A. Tổng chi phí vật liệu trực tiếp của đơn đặt hàng A là 51.700ngđ. Mỗi sản phẩm cần 0,6 giờ lao động trực tiếp với chi phí nhân công trực tiếp là 8,9ngđ/giờ. Tổng chi phí sản xuất chung của đơn đặt hàng A là 53.845ngđ. Giá thành đơn vị sản phẩm của đơn đặt hàng A là bao nhiêu?

- a. 14,74ngđ/sp
- b. 24.53ngđ/sp
- c. 19,19ngđ/sp
- d. 28,09ngđ/sp

## **Bài 2: Xác định chi phí vật liệu trực tiếp được sử dụng**

Đầu tháng, giá trị vật liệu tồn kho là 32.000ngđ. Trong tháng, đã mua 276.000ngđ vật liệu. Cuối tháng, giá trị vật liệu tồn kho là 28.000ngđ. Chi phí vật liệu sử dụng trong tháng là:

- a. 276.000ngđ
- b. 272.000ngđ
- c. 280.000ngđ
- d. 2.000ngđ

## **Bài 3: Xác định tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ**

Tổng chi phí vật liệu trực tiếp sử dụng trong tháng 280.000ngđ. Trong tháng, chi phí nhân công trực tiếp là 375.000ngđ và chi phí sản

xuất chung là 180.000ngđ. Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong tháng là bao nhiêu?

- a. 555.000ngđ
- b. 835.000ngđ
- c. 655.000ngđ
- d. Không xác định được

**Bài 4: Xác định tổng giá thành sản phẩm sản xuất trong tháng**

Chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang đầu tháng là 125.000ngđ. Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng là 835.000ngđ. Chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang cuối tháng là 200.000ngđ. Tổng giá thành sản phẩm sản xuất trong tháng là bao nhiêu?

- a. 1.160.000ngđ
- b. 910.000ngđ
- c. 760.000ngđ
- d. Không xác định được

**Bài 5: Xác định giá vốn hàng bán**

Thành phẩm tồn kho đầu tháng là 130.000ngđ. Tổng giá thành sản phẩm sản xuất trong tháng là 760.000ngđ. Thành phẩm tồn kho cuối tháng là 150.000ngđ. Giá vốn hàng bán trong tháng là bao nhiêu?

- a. 20.000ngđ
- b. 740.000ngđ
- c. 780.000ngđ
- d. 760.000ngđ

# ĐÁP ÁN

## Bài 1: b

Chi phí vật liệu trực tiếp:  $(51.700\text{ngđ} : 5500\text{sp}) = 9,40 \text{ ngđ/sp}$

Chi phí nhân công trực tiếp:  $(0,6\text{giờ/sp} \times 8.9\text{ngđ/giờ}) = 5,34 \text{ ngđ/sp}$

Chi phí sản xuất chung:  $(53.845\text{ngđ} : 5.500\text{sp}) = 9,79 \text{ ngđ/sp}$

Giá thành đơn vị sản phẩm: 24,53 ngđ/sp

## Bài 2: c

Vật liệu tồn kho đầu tháng ..... 32000 ngđ

Vật liệu mua trong kỳ ..... 276000

Vật liệu sẵn sàng sử dụng ..... 308000

Vật liệu tồn kho cuối kỳ ..... 28000

Vật liệu sử dụng trong kỳ ..... 280000

## Bài 3: b

Chi phí vật liệu trực tiếp ..... 280.000 ngđ

Chi phí nhân công trực tiếp ..... 375.000



Chi phí sản xuất chung ..... 180.000

Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong tháng ..... 835.000 ngđ

**Bài 4: c**

Chi phí sản xuất dở dang đầu tháng ..... 125.000 ngđ

Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng ..... 835000

Tổng CPSX dở dang đầu tháng và phát sinh trong tháng..... 960000

Chi phí sản xuất dở dang cuối tháng ..... 200000

Tổng giá thành sản phẩm sản xuất trong tháng ..... 760000

**Bài 5: b**

Thành phẩm tồn kho đầu tháng ..... 130000 ngđ

Tổng giá thành sản phẩm sản xuất trong tháng..... 760000

Giá vốn thành phẩm sẵn sàng để bán..... 890000

Thành phẩm tồn kho cuối tháng..... 150000

Giá vốn hàng bán trong tháng ..... 740000

## **BÀI 2:**

# **SỰ ỨNG XỬ CỦA CHI PHÍ**

## **I. GIỚI THIỆU KHÁI QUÁT:**

Chào các bạn!

Bài học này sẽ đề cập đến một cách phân loại chi phí rất quan trọng trong kế toán quản trị: phân loại chi phí trong mối quan hệ với khối lượng hoạt động. Hiểu biết về sự ứng xử của chi phí là vấn đề then chốt để đưa ra các quyết định trong một tổ chức. Nhà quản trị có hiểu biết về sự ứng xử của chi phí sẽ dự đoán tốt hơn chi phí sẽ thay đổi ra sao trong điều kiện hoạt động thay đổi. Ra quyết định mà không hiểu biết các chi phí liên quan - và các chi phí này thay đổi ra sao - có thể dẫn đến tai họa. Để tránh những tai họa ấy, nhà quản trị phải có khả năng dự đoán một cách chính xác chi phí ở những mức hoạt động khác nhau.

Bài học này sẽ giúp các bạn thấy rằng vấn đề mấu chốt để dự đoán chi phí chính xác chính là sự hiểu biết về sự ứng xử của chi phí.

## **II. MỤC TIÊU:**

Sau khi học xong bài này, các bạn có thể:

- Giải thích ảnh hưởng của sự thay đổi khối lượng hoạt động đến cả tổng biến phí và biến phí đơn vị.

- Giải thích ảnh hưởng của sự thay đổi khối lượng hoạt động đến cả tổng định phí và định phí đơn vị.
- Sử dụng công thức chi phí để dự toán chi phí ở một mức hoạt động mới.
- Tách biến phí và tính phí ra khỏi chi phí hỗn hợp bằng phương pháp cao thấp
- Tách biến phí và Định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp bằng phương pháp đồ thị phân tán.
- Tách biến phí và định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp bằng phương pháp bình phương bé nhất.
- Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí.

### **III. HƯỚNG DẪN HỌC NỘI DUNG CƠ BẢN VÀ CÁC TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

Để đạt được các mục tiêu trên, bài này bao gồm các nội dung sau:

- Phân loại chi phí theo ứng xử của chi phí .
- Tách biến phí và định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp.
- Báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí.

Các nội dung trên, các bạn có thể tham khảo ở các tài liệu:

- Tập thể tác giả Bộ môn kế toán quản trị phân tích hoạt động kinh doanh. Khoa Kế toán Kiểm toán Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh, Kế toán quản trị, (T81 bản

- lần thứ tư), NXB. Thống kê, Năm 2006. (Chương 2).
- Belverd E. Needles, Henry R. Anderson, James C. Caldwell; *Principles of Accounting (Fifth Edition)*; Houghton Mifflin Company; 1993 . (Chapter 22) .
  - Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting (Tenth edition)*; The McGraw-Hill Companies, Inc., 2003. (Chapter 5).
  - Charles.T. Horngren, George Foster; *Cost Accounting: Managerial Emphasis (Eleventh Edition)*; Prentice – Hall, Inc ; 2003. (Chapter 2).

#### **IV. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN TRONG BÀI VÀ CÁCH HỌC TỪNG PHẦN CỦA BÀI:**

##### **1. Phân loại chi phí theo sự ứng xử của chi phí:**

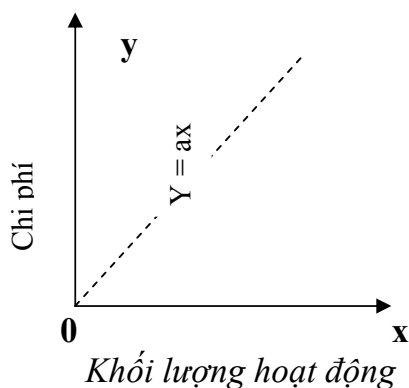
Phần này giúp các bạn phân biệt các loại chi phí trong mối quan hệ với khối lượng hoạt động. Cụ thể, sau khi tìm hiểu phần này, các bạn có thể phân biệt biên phí, định phí, và chi phí hỗn hợp

##### *a. Biên phí:*

Biên phí - còn được gọi là chi phí biến đổi hay chi phí khả biến - là những chi phí thay đổi theo khối lượng hoạt động. Khi tiến phí và khối lượng hoạt động có mối quan hệ tuyến tính:

- Tổng biến phí biến động theo ù tỷ lệ với biến động cơ khối lượng hoạt động.
- Biên phí í cho một đơn khối lượng hoạt động, gọi là biến phí đơn vị, không thay đổi.
- Biên phí được minh họa ở Đồ thị 2.1. Ở Đồ thị 2.1, y:

tổng biến phí, a: biến phí đơn vị, x: khối lượng hoạt động



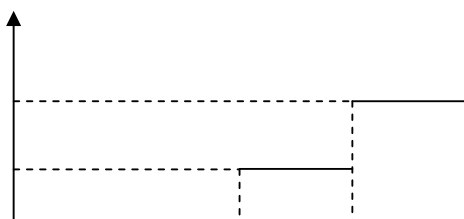
*b. Định phí:*

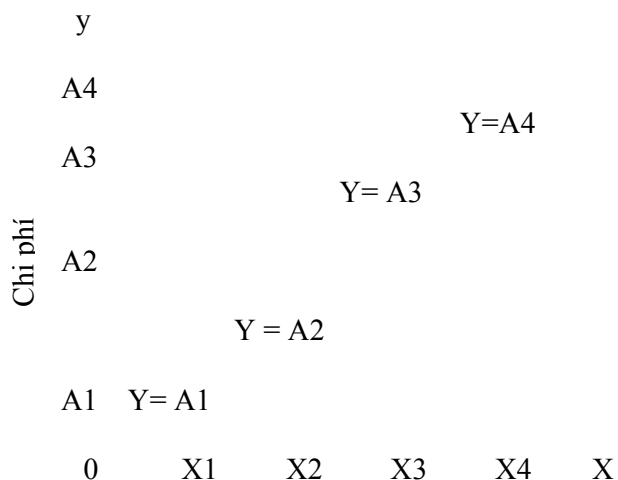
Định Phí - còn được gọi là chi phí cố định hay chi phí bất biến - là những chi phí không hay đổi khi khối lượng hoạt động thay đổi.

Do tổng định phí không thay đổi, nên định phí tính cho một đơn vị khối lượng hoạt động, gọi tắt là định phí đơn vị, sẽ tăng khi khối lượng hoạt động giảm và ngược lại.

Tuy nhiên, tổng định phí chi không thay đổi trong giới hạn thích hợp của khối lượng hoạt động. Nếu khối lượng hoạt động vượt qua giới hạn thích hợp, tổng định phí sẽ thay đổi.

Định phí được biểu diễn ở Đồ thị 2.2. Trong giới hạn của khối lượng hoạt động từ 0 đến  $x_1$ , định phí  $y = A_1$ . Khi khối lượng hoạt động vượt qua  $x_1$ , định phí không còn là  $A_1$ , mà là  $A_2$ . Định phí  $y=A_2$  không đổi trong giới hạn mới từ  $x_1$  đến  $x_2$ .





c. *Chi phí hỗn hợp:p*

Chi phí hỗn hợp là một loại chi phí có cả thành phần biến phí và định phí. Một phần của chi phí thay đổi theo khối lượng hoạt động. Một phần khác không hay đổi trong suốt một kỳ.

Các yếu tố biến phí và định phí của chi phí hỗn hợp có thể được biểu diễn ở công thức chi phí sau:

$$y = ax + A$$

Trong đó: y: chi phí hỗn hợp

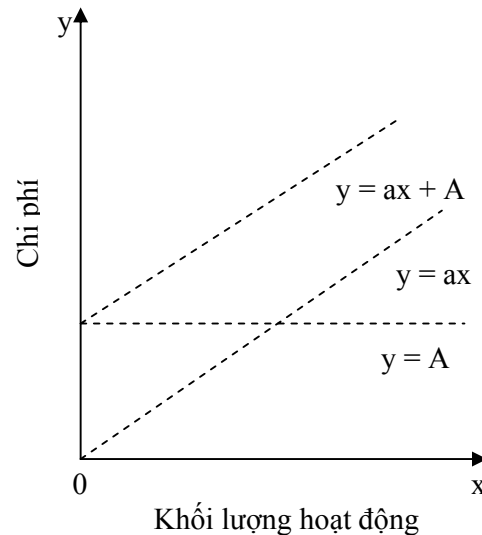
a: biến phí đơn vị

x: khối lượng hoạt động

A: định phí

Với công thức trên, nhà quản trị có thể dự đoán chi phí những mức hoạt động khác nhau.

Chi phí hỗn hợp được biểu diễn ở Đồ thị 2.3. Ở Đồ thị 2.3 đường biểu diễn của chi phí hỗn hợp là đường thẳng không đi qua góc toạ độ  $y = ax + A$



*Các bạn hãy tự trắc nghiệm kiến thức của mình về sự ứng xử của chi phí bằng bài tập 2.1. Bài tập này có thể có nhiều câu trả lời chính xác?*

## **2. Tách biến phí và định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp:**

Tách biến phí và định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp là một kỹ thuật quan trọng trong kế toán quản trị. Chỉ khi nào tách được biến phí và định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp, chúng ta mới có thể tổng hợp toàn bộ biến phí và định phí trong kỳ. phục vụ cho mục đích phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận, được đề cập ở bài học sau.

Có ba phương pháp để tách biến phí và định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp: Phương pháp cao thấp; Phương pháp đồ thị phân tán; và phương pháp bình phương bé nhất. Chúng ta lần lượt tìm hiểu từng phương pháp.

a. *Phương pháp cao – thấp:*

Như minh họa ở Đồ thị 2.3, phương trình biểu diễn chi phí hỗn hợp là  $y = ax + A$ , với  $s$ : biến phí đơn vị,  $x$ : khối lượng hoạt động,  $A$ : định phí.

Để tách biến phí và định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp, chúng ta có thể tiến hành như sau:

- Xác định biến phí đơn vị ( $a$ ) trước, từ đó xác định tổng biến phí ( $ax$ ), rồi xác định định phí ( $A = y - ax$ ).

hoặc:

- Xác định định phí ( $A$ ), từ đó xác định tổng biến phí ( $ax = y - A$ ).

Phương pháp cao – thấp được tiến hành theo cách thứ nhất: xác định biến phí đơn vị ( $a$ ) trước. Từ đó xác định tổng biến phí ( $ax$ ), rồi xác định Định phí ( $A = y - ax$ ).

Theo phương pháp cao – thấp, để xác định được biến phí đơn vị ( $a$ ), chúng ta *cần phải vẽ được đường biểu diễn của chi phí hỗn hợp lên đồ thị*. Như đồ thị 2.3, đường biểu diễn của chi phí hỗn hợp trên đồ thị là đường thẳng không qua gốc tọa độ và cắt trục tung (biểu diễn chi phí hỗn hợp) tại điểm  $A$  (định phí).

Để vẽ được *đường biểu diễn của chi phí hỗn hợp lên đồ thị*, chúng ta tiến hành như sau:

- Thu thập dữ liệu về chi phí hỗn hợp và khối lượng hoạt động tương ứng qua nhiều kỳ.
- Mỗi cặp dữ liệu về chi phí hỗn hợp và khối lượng hoạt



- tương ứng từng kỳ là tọa độ của một điểm trên đồ thị.
- Đường biểu diễn của chi phí hỗn hợp trên đồ thị chính là đường nối điểm thấp nhất và điểm cao nhất trong các điểm trên.

Biến phí đơn vị (a) chính là hệ số góc ( $\tan \alpha$ ) của đường diễn chi phí hỗn hợp với trục hoành (biểu diễn khối lượng hoạt động).

Biến phí đơn vị (a), có thể được tính dựa vào tọa độ của thấp nhất và điểm cao nhất trên đồ thị theo công thức sau:

$$\text{Biến phí đơn vị} = \frac{\text{Chênh lệch giữa chi phí cao nhất và thấp nhất}}{\text{Chênh lệch giữa khối lượng hoạt động cao nhất và thấp nhất}}$$

Biến phí đơn vị được sử dụng để ước tính định phí trong chi phí hỗn hợp như sau:

Chi phí hỗn hợp ở mức hoạt động cao nhất ..... XXX

Trừ: Biến phí trong chi phí hỗn hợp

Biến phí đơn vị X Mức hoạt động cao nhất ..... XXX

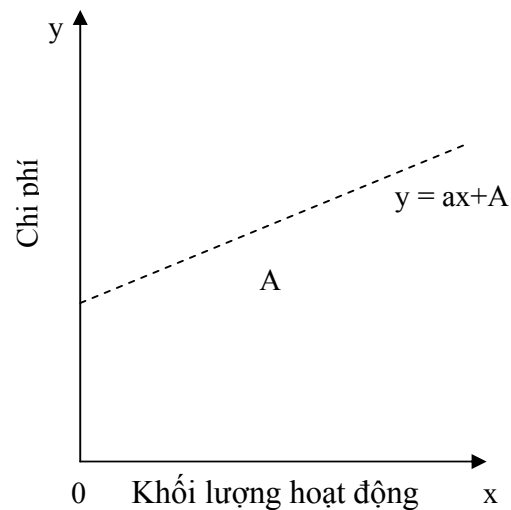
Định Phí trong chi phí hỗn hợp ..... XXX

*Bây giờ các bạn thử kiểm tra nhận thức của mình về phương pháp cao - thấp bằng cách thực hiện bài tập 2.2.*

Phương pháp cao – thấp tuy đơn giản, nhưng kém chính xác. Đường nối điểm cao – nhất và thấp nhất có thể không đặc trưng cho tất cả các điểm khi các điểm còn lại không được phân phối đều sang

hai bên của mặt phẳng tọa độ được chia bởi đường nối điểm cao nhất và thấp nhất. Nhược điểm trên của phương pháp cao – thấp được minh họa ở Đồ thị 2.4. Để khắc phục nhược điểm trên, chúng ta có thể sử dụng phương pháp đồ thị phân tán.

### Đồ thị 2.5: Phương pháp cao – thấp

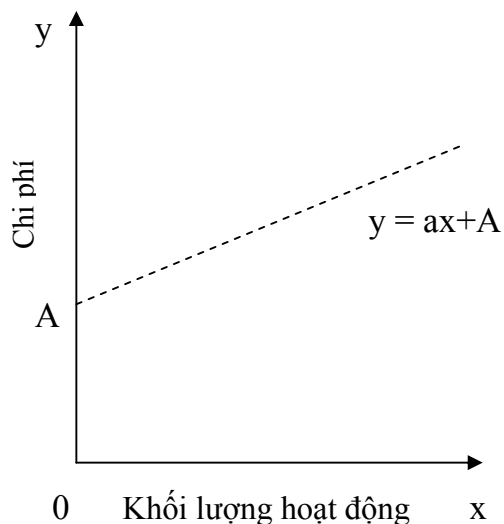


#### *b. Phương pháp đồ thị phân tán:*

Theo phương pháp này, đường biểu diễn chi phí hỗn hợp là đường thẳng đi qua ít nhất một điểm và chia đều các điểm còn lại sang hai bên của mặt phẳng tọa độ được chia bởi đường này. Đường biểu diễn trên cắt trục tung tại điểm nào, thì tọa độ của điểm đó chính là định phí. Từ đó chúng ta có thể xác định được tổng biến phí và biến phí đơn vị từ tọa độ của điểm nằm trên đường biểu diễn chi phí hỗn hợp mà chúng ta đã xác định. Phương pháp đồ thị phân tán tuy khắc phục được nhược điểm của phương pháp cao - thấp, nhưng kết quả do phương pháp này mang lại không đồng nhất. do có nhiều đường biểu diễn chi phí hỗn hợp có thể thỏa mãn điều kiện trên. Phương pháp

bình phương bé nhất có thể khắc phục nhược điểm trên của phương pháp đồ thị phân tán.

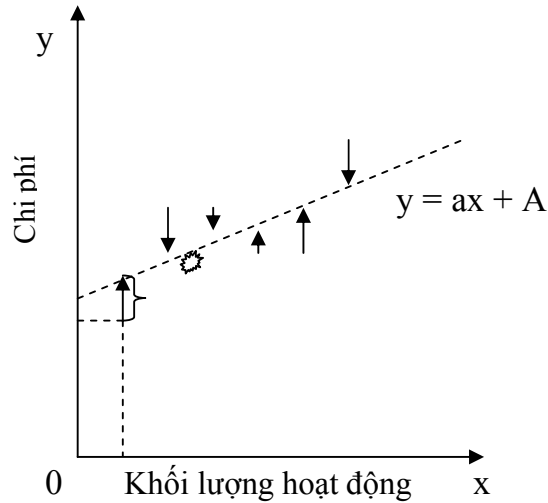
### Đồ thị 2.5. Phương pháp cao thấp



c. *Phương pháp bình phương bé nhất:*

Theo phương pháp này đường biểu diễn chi phí hỗn hợp là đường thẳng duy nhất sao cho tổng bình phương chênh lệch của chi phí hỗn hợp thực tế và ước tính là bé nhất. Đồ thị 2.6 minh họa độ lệch của chi phí hỗn hợp thực tế và ước tính

## Đồ thị 2.6: Phương pháp bình phương



Phương trình của đường thẳng biểu diễn chi phí hỗn hợp có dạng:  $y = ax + A$

Trong đó,  $a$ : biến phí đơn vị, và  $A$ : Định phí, là những đại lượng cần được xác định.

Theo lý thuyết thống kê,  $a$  và  $A$  được xác định từ hệ phương trình:

$$\sum xy = A\sum x + a\sum x^2$$

$$\sum y = nA + a\sum x$$

Giải hệ phương trình trên, ta có:

$$a = \frac{n(\sum xy) - (\sum x)(\sum y)}{n(\sum x^2) - (\sum x)(\sum x)} \quad (2.1)$$

$$A = \frac{(\sum y)(\sum x^2) - (\sum x)(\sum xy)}{n(\sum x^2) - (\sum x)(\sum x)} \quad (2.2)$$

*Sử dụng dữ liệu bài tập 2. 2. các bạn thử thực hiện theo phương pháp bình phương bé nhất.*

### **3. Báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí:**

Cách tiếp cận *số dư đảm phí* để lập báo cáo kết quả kinh doanh nhấn mạnh đến sự ứng xử của chi phí.

Trên báo cáo kết quả kinh doanh theo *hình thức truyền thống* chi phí được phân loại theo hoạt động chức năng:

Doanh thu ..... XXX

Trừ: Giá vốn hàng bán ..... XXX

Lợi nhuận gộp ..... XXX

Trừ: Chi phí bán hàng và Chi phí quản lý doanh nghiệp ..... XXX

Lợi nhuận thuần ..... XXX

Theo cách tiếp cận *số dư đảm phí* chi phí được phân loại theo mối quan hệ với khối lượng hoạt động (sự ứng xử) khi lập báo cáo kết quả kinh doanh.

Doanh thu ..... XXX

Trừ: Biến phí ..... XXX

Số dư đảm phí ..... XXX

Trừ: Định Phí ..... XXX

Lợi nhuận thuần ..... XXX

Lưu ý rằng số dư đảm phí được xác định bằng cách trừ biến phí khỏi doanh thu.

Cách tiếp cận số dư đảm phí rất có ích cho các nhà quản trị để báo cáo nội bộ vì nó nhấn mạnh đến sự ứng xử của chi phí. Như các bạn sẽ thấy ở các bài học sau, cách tiếp cận này rất vì quan trọng trong việc hoạch định, kiểm soát các hoạt động, và đánh giá thành quả. Tuy nhiên, đối với các báo cáo cung cấp cho bên ngoài. Hình thức truyền thống nhấn mạnh đến chi phí theo chức năng phải được sử dụng.

## V. MỘT SỐ ĐIỂM CẦN LƯU Ý KHI HỌC:

Các bạn hãy tập trung thời gian cho mục “2.2. *Tách biến Phí và định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp*”. Chú ý đặc biệt đến cách thức thiết lập *công thức chi phí* và cách thức sử dụng công thức chi phí để dự đoán chi phí tương lai ở các mức độ hoạt động khác nhau.

Hãy ghi nhớ các yếu tố của phương trình  $y = ax + A$ . Các bạn cần hiểu phương trình này để thực hiện hầu hết các bài tập ở cuối bài học, một hình thức mới của báo cáo kết quả kinh doanh được giới thiệu tập trung vào sự ứng xử của chi phí. *Hãy ghi nhớ hình thức báo cáo này*, các bạn sẽ sử dụng nó ở các bài học sau.

## VI. TÓM LƯỢC NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN GHI NHỚ:

Khả năng dự đoán chi phí sẽ phản ứng ra sao khi mức đó hoạt động thay đổi có ý nghĩa quan trọng trong việc ra quyết định và các chức năng quản lý khác. Ba loại chi phí đã được đã cập - biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp. Chi phí hỗn hợp bao gồm các yếu tố biến phí và định phí .

Có ba phương pháp để tách biến phí và định phí ra khỏi chi phí hỗn hợp dựa trên các dữ liệu về chi phí hỗn hợp và khối lượng hoạt động quá khứ: *phương pháp cao – thấp*, *phương pháp đồ thị phân tán* và *phương pháp bình phương bé nhất*. Phương pháp cao thấp là phương pháp đơn giản nhất trong ba phương pháp và có thể cho kết quả ước tính biến phí và định phí rất nhanh chóng, nhưng kém chính xác do chỉ dựa vào hai điểm dữ liệu. Phương pháp bình phương bé nhất nên được sử dụng để thiết lập công thức chi phí, mặc dù phương pháp đồ thị phân tán cũng cho kết quả tốt.

Các nhà quản trị sử dụng chi phí được phân loại theo sự ứng xử như là một căn cứ cho nhiều quyết định. Để thuận tiện cho các nhà quản trị trong việc ra quyết định, báo cáo kết quả kinh doanh được lập theo hình thức *số dư đảm phí*. Hình thức *số dư đảm phí* phân loại chi phí trên báo cáo kết quả kinh doanh theo sự ứng xử (nghĩa là theo biến phí và định phí) chứ không phải theo các chức năng sản xuất bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

# BÀI TẬP

## Bài 1: Sự ứng xử của chi phí

Câu nào trong các câu sau về sự ứng xử của chi phí là đúng?

- Định phí đơn vị thay đổi theo khối lượng hoạt động.
- Biến phí đơn vị không thay đổi theo khối lượng hoạt động.
- Tổng định phí không thay đổi trong giới hạn thích hợp của khối lượng hoạt động.
- Tổng biến phí không thay đổi theo khối lượng hoạt động.

## Bài 2: Phương pháp cao – thấp

Chi phí điện và số giờ máy tương ứng trong 6 tháng cuối năm trước như sau:

Tháng	Chi phí điện (ngđ)	Số giờ máy
Bảy	60000	6000
Tám	53000	5000
Chín	49500	4500
Mười	46000	4000
Mười một	42500	3500



Mười hai	39000	3000
<b>Tổng cộng:</b>	<b>290000</b>	<b>26000</b>

- a. Biến phí mỗi giờ máy là bao nhiêu?
- b. Tổng định phí điện hàng tháng là bao nhiêu?
- c. Trình bày công thức chi phí đối với chi phí điện?

# ĐÁP ÁN

## Bài 1: a,b,c

**Câu d không chính xác** vì tổng biến phí tăng khi mức hoạt động tăng và giảm khi mức hoạt động giảm.

## Bài 2:

a. Biến phí mỗi giờ máy:

	<u>Chi phí điện</u>	<u>Số giờ máy</u>
Cao nhất	60.000 ngđ	6.000 giờ
Thấp nhất	39.000	3.000
Chênh lệch	21.000 ngđ	3.000 giờ

$$\text{Biến phí đơn vị} = \frac{\text{Chênh lệch phí}}{\text{Chênh lệch hoạt động}} = \frac{21000 \text{ ngđ}}{3000 \text{ giờ}} = 7 \text{ ngđ /giờ}$$

b. Tổng định phí điện hàng tháng:

Chi phí điện ở mức hoạt động cao nhất .....60000 ngđ

Trừ: Biến phí trong chi phí điện: (7ngđ/g X 6.000g) ..... 42000

Định phí trong chi phí điện .....18000 ngđ

c. Công thức chi phí đối với chi phí điện:

Biến phí mỗi giờ máy ..... 7ngđ/g

Định phí điện hàng tháng .....18000 ngđ

Công thức chi phí đối với chi phí điện .....  $Y = 7x + 18000$

### BÀI 3:

# PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN

## I. GIỚI THIỆU KHÁI QUÁT:

Chào các bạn!

Bài học này đề cập đến kỹ thuật *phân tích chi phí – chất lượng – lợi nhuận (CVP (Cost – Volume – Profit))*.

Phân tích CVP là một trong những công cụ mạnh nhất trong điều hành hoạt động của các nhà quản trị. Phân tích CVP giúp các nhà quản trị hiểu được mối quan hệ qua lại giữa chi phí khối lượng tiêu thụ và lợi nhuận bằng cách nhấn mạnh đến những tác động qua lại của năm yếu tố sau:

- Giá bán của sản phẩm.
- Số lượng sản phẩm tiêu thụ.
- Biến phí đơn vị.
- Tổng định phí.
- Kết cấu sản phẩm tiêu thụ.

Do *phân tích CVP* giúp các nhà quản trị hiểu được mối quan hệ qua lại của chi phí, khối lượng tiêu thụ và lợi nhuận, phân tích CVP là công cụ quan trọng trong nhiều quyết định kinh doanh, chẳng hạn: nên sản xuất (hoặc tiêu thụ) sản phẩm nào; nên chọn giá bán nào; nên sử dụng chiến lược tiếp thị nào; năng lực sản xuất nên là bao nhiêu...

Đây là bài học cơ sở, làm nền tảng cho các bài học sau.

## **II. MỤC TIÊU:**

Sau khi học xong bài này, các bạn có thể:

- Giải thích những thay đổi phạm vi hoạt động ảnh hưởng ra sao đến số dư đảm phí và lợi nhuận.
- Sử dụng tỷ lệ số dư đảm phí để tính toán những thay đổi của số dư đảm phí và lợi nhuận khi doanh thu thay đổi.
- Chỉ ra ảnh hưởng của những thay đổi biến phí, định phí, giá bán và số lượng sản phẩm tiêu thụ đến số dư đảm phí.
- Xác định số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn và doanh thu hòa vốn.
- Xác định số lượng sản phẩm cần được tiêu thụ để đạt được lợi nhuận mong muốn.
- Tính toán và giải thích ý nghĩa của số dư an toàn.
- Tính toán độ lớn đòn bẩy hoạt động và giải thích độ lớn đòn bẩy hoạt động có thể được sử dụng để dự đoán những thay đổi lợi nhuận ra sao.
- Tính toán điểm hòa vốn đối với một công ty kinh doanh nhiều sản phẩm và giải thích ảnh hưởng của thay đổi kết cấu hàng bán đến số dư đảm phí và điểm hòa vốn.

## **III. HƯỚNG DẪN HỌC NỘI DUNG CƠ BẢN VÀ CÁC TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

Để đạt được các mục tiêu trên, bài này bao gồm các nội dung

sau:

- Các cơ sở để phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận – CVP).
- Phân tích điểm hòa vốn.
- Phân rích CVP trong việc lựa chọn kết cấu chi phí.
- Xác định hoa hồng bán hàng.
- Phân tích kết cấu hàng bán.
- Các giả thiết khi phân tích CVP.

Các nội dung trên, các bạn có thể tham khảo ở các tài liệu sau:

- Tập thể tác giả Bộ môn Kế toán quản trị - Phân tích hoạt động kinh doanh, Khoa Kế toán Kiểm toán Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, Kế toán quản trị, (Tái bản lần thứ tư). NXB. Thống kê, Năm 2006. (Chương 3) .
- Belverd E. Needles, Henry R. Anderson. James C. Caldwell; *Principles of Accounting (Fifth Edition)*: Houghton Mifflin Company; 1993. (Chapter 22) .
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting (Tenth Edition)*; The McGraw-Hill Companies, Inc., 2003. (Chapter 6).
- Charles T. Horngren, George Foster; *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Eleventh Edition)*; Prentice - Han, Inc; 2003. (Chapter 3).

#### **IV. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN TRONG BÀI VÀ CÁCH HỌC TỪNG PHẦN CỦA BÀI:**

**1. Các cơ sở để phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận (CVP):**

*a. Số dư đảm phí:*

Số dư đảm phí là khái niệm quan trọng được sử dụng ở bài học này và các bài học sau.

Số dư đảm phí là phần còn lại của doanh thu sau khi trừ đi biến phí:

Doanh thu ..... XXX

Trừ: Biến phí ..... XXX

Số dư đảm phí ..... XXX

Số dư đảm phí đơn vị là chênh lệch giữa giá bán và biến phí đơn vị:

Đơn giá bán ..... XXX

Trừ: Biến phí đơn vị ..... XXX

Số dư đảm phí đơn vị ..... XXX

Số dư đảm phí bằng số dư đảm phí đơn vị nhân với số lượng sản phẩm tiêu thụ:

Số dư đảm phí đơn vị ..... XXX

Nhân: Số lượng sản phẩm tiêu thụ ..... XXX

Số dư đảm phí ..... XXX

Thuật ngữ "*Tổng số dư đảm phí*" cũng được sử dụng để diễn

ta số dư đảm phí.

Lợi nhuận thuần bằng số dư đảm phí trừ định phí

Doanh thu ..... XXX

Trừ: Biến phí ..... XXX

Số dư đảm phí ..... XXX

Trừ: Định phí..... XXX

Lợi nhuận thuần..... XXX

Khi số dư đảm phí bằng định phí, *lợi nhuận* sẽ bằng 0 => hòa vốn.

Mối quan hệ giữa số dư đảm phí và lợi nhuận cung cấp cho các nhà quản trị một công cụ hoạch định mạnh. Các nhà quản trị có thể có thể dự đoán *lợi nhuận* ở những mức hoạt động khác nhau mà không cần phải lập báo cáo kết quả kinh doanh. Số dư đảm phí phải vượt qua định phí, nếu không sẽ bị lỗ. Khi chưa hòa vốn: mỗi sản phẩm tiêu thụ sẽ *giảm* lỗ tương ứng với số dư đảm phí đơn vị.

Khi đã hòa vốn cứ bán thêm một sản phẩm *lợi nhuận* sẽ *tăng* tương ứng với số dư đảm phí đơn vị.

b. *Tỷ lệ số dư đảm phí:*

Tỷ lệ số dư đảm phí là tỷ lệ giữa số dư đảm phí với doanh thu một công cụ rất mạnh khác.

Tỷ lệ số dư đảm phí có thể được tính theo hai cách:



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

hoặc:

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}{\text{Đơn giá bán}}$$

Tỷ lệ số dư đảm phí được sử dụng để xác định mức chênh lệch của tổng số dư đảm phí khi doanh thu thay đổi.

Chênh lệch doanh thu ..... XXX

Nhân: Tỷ lệ số dư đảm phí ..... XXX

Chênh lệch số dư đảm phí ..... XXX

*Nếu định phí không thay đổi, bất kỳ khoản tăng (hoặc giảm) số dư đảm phí nào đều làm tăng (hoặc giảm) lợi nhuận tương ứng.*

*Để thực hành việc tính tỷ lệ số dư đảm phí, các bạn hãy thực hiện bài tập 3.1.*

*c. Ứng dụng CVP:*

Các khái niệm về CVP có thể được sử dụng trong nhiều quyết định hàng ngày của các nhà quản trị.

Chúng ta sử dụng dữ liệu ở ví dụ 3.1 để minh họa những ứng dụng của các khái niệm CVP trong việc hoạch định và ra quyết định ra sao.

**Ví dụ:** Báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí (Bảng 3.1).

### Bảng 3.1

Công ty A

### Báo cáo kết quả kinh doanh

Tháng 6 Năm XI

	Tổng cộng	Đơn vị
Doanh thu (500spA)	250.000 ngđ	500 ngđ
Trừ Biến phí	<u>150000</u>	<u>300</u>
Số dư đảm phí	100.000 ngđ	200 ngđ
Trừ Định phí	<u>80000</u>	
Lợi nhuận	20.000 ngđ	

#### *Thay đổi định phí và số lượng sản phẩm tiêu thụ:*

Chúng ta hãy giả sử rằng các nhà quản trị của Công ty A tin rằng có thể gia tăng số lượng sản phẩm tiêu thụ từ 500sp lên 540sp nếu chi thêm 10.000ngđ cho quảng cáo hàng tháng. Theo các bạn, Công ty A có nên thực hiện chiến dịch quảng cáo không?

Bảng 3.2 cho thấy ảnh hưởng của đề nghị tăng chi phí quảng cáo

### Bảng 3.2

CÔNG TY A

### Báo cáo kết quả kinh doanh

Tiêu thụ hiện hành	Tiêu thụ dự kiến	Chênh lệch%	Doanh thu
<u>500 spA</u>	<u>540spA</u>		

Doanh thu	250000 ngđ	270000 ngđ	20000 ngđ	100%
Trừ biến phí	<u>150000</u>	<u>162000</u>	<u>12000</u>	<u>60%</u>
Số dư đảm phí	100000 ngđ	108000 ngđ	8000	40%
Trừ định phí	<u>80000</u>	<u>90000</u>	<u>10000</u>	
Lợi nhuận	20000 ngđ	18000 ngđ	(2000) ngđ	

Như chúng ta thấy, mặc dù doanh thu tăng 20.000ngđ nhưng lợi nhuận lại giảm 2.000ngđ. Thực hiện chiến dịch quảng cáo chắc chắn không phải là ý tưởng hay. Chúng ta có thể giúp nhà quản trị thấy được vấn đề trước khi tiền được chi ra cho quảng cáo.

Có hai cách tính ngắn hơn để giải quyết vấn đề. Cách thứ nhất như sau:

Tổng số dư đảm phí dự kiến:

$$(270000 \text{ ngđ} \times 40\% \text{ (tỷ lệ số dư đảm phí)}) \quad 108000 \text{ ngđ}$$

- Tổng số dư đảm phí hiện hành

$$(250000 \text{ ngđ} \times 40\% \text{ (tỷ lệ số dư đảm phí)}) \quad 100000 \text{ ngđ}$$

$$= \text{Chênh lệch số dư đảm phí} \quad 8000 \text{ ngđ}$$

- Chênh lệch định phí:

$$\text{Tăng chi phí quảng cáo} \quad 10000 \text{ ngđ}$$

$$= \text{Chênh lệch lợi nhuận} \quad (2000) \text{ ngđ}$$

Do trong trường hợp này chỉ có định phí và số lượng sản phẩm tiêu thụ thay đổi, nên chúng ta có cách tính khác gọn hơn như sau:

Chênh lệch số dư đảm phí

(540sp-500sp) X 200ngđ/sp (số dư đảm phí đơn vị) 8.000 ngđ

- Chênh lệch định phí:

Tăng chi phí quảng cáo 10000

= Chênh lệch lợi nhuận (2.000) ngđ

***Thay đổi biến phí và số lượng sản phẩm tiêu thụ:***

Các nhà quản trị Công ty A tin rằng sử dụng vật liệu chất lượng cao hơn sẽ tăng chất lượng sản phẩm từ đó số lượng sản phẩm tiêu thụ sẽ tăng từ 500 sản phẩm lên 580 sản phẩm. Vật liệu chất lượng cao hơn sẽ làm tăng biến phí đơn vị thêm 10 ngđ/sp. Các bạn có đề nghị các nhà quản trị Công ty A sử dụng vật liệu chất lượng cao không?

Bảng 3.3 cho thấy ảnh hưởng của đề nghị sử dụng vật liệu chất lượng cao.

**Bảng 3.3**

Công ty A

**Báo cáo kết quả kinh doanh**

Tháng 6 Năm X1

	Tiêu thụ hiện hành	Tiêu thụ dự kiến	Chênh lệch
	<u>500 spA</u>	<u>580spA</u>	
Doanh thu	250000 ngđ	290000 ngđ	40000 ngđ
Trừ biến phí	<u>150000</u>	<u>179800</u>	<u>29800</u>

Số dư đảm phí	100000 ngđ	110200ngđ	10200 ngđ
Trừ định phí	<u>80000</u>	<u>80000</u>	<u>0</u>
Lợi nhuận	20000 ngđ	30200 ngđ	10200 ngđ

Như các bạn thấy, thực hiện đề nghị trên, doanh thu sẽ tăng 40.000 ngđ, biến phí tăng 29.800 ngđ, số dư đảm phí tăng 10.200 ngđ, định phí không đổi, do đó lợi nhuận cũng tăng 10.200 ngđ.

Sử dụng vật liệu chất lượng cao là một ý tưởng có lợi.

Chúng ta có thể giải quyết vấn đề bằng cách tính ngắn hơn như sau:

Tổng số dư đảm phí dự kiến	
(580sp x (500ngđ/sp - 300ngđ/sp))	110.200 ngđ
(số dư đảm phí đơn vị)	
- Tổng số dư đảm phí hiện hành	
(500sp x 200ngđ/sp (số dư đảm phí đơn vị))	<u>100.000</u>
= Chênh lệch số dư đảm phí	<u>10.200 ngđ</u>

Do định phí không đổi, nên số dư đảm phí tăng thêm 10.200ngđ cũng chính là lợi nhuận tăng thêm.

***Thay đổi định phí, giá bán và số lượng sản phẩm tiêu thụ:***

Các nhà quản trị của Công ty A tin rằng nếu giảm giá bán 20ngđ/sp, và tăng chi phí quảng cáo 15.000 ngđ mỗi tháng, thì số lượng sản phẩm tiêu thụ sẽ tăng từ 500 sản phẩm lên 600 sản phẩm. Các bạn có ủng hộ phương án này không?

Bảng 3.4. cho thấy ảnh hưởng của đề nghị trên đến lợi nhuận.

***Bảng 3.4***

Công ty A

**Báo cáo kết quả kinh doanh**

Tháng 6 Năm X 1

	Tiêu thụ hiện hành <u>500 spA</u>	Tiêu thụ dự kiến <u>575spA</u>	Chênh lệch
Doanh thu	250000 ngđ	287500 ngđ	37500 ngđ
Trừ biến phí	<u>150000</u>	181125	<u>31125</u>
Số dư đảm phí	100000 ngđ	106000 ngđ	6375 ngđ
Trừ định phí	<u>80000</u>	74000	<u>(6000)</u>
Lợi nhuận	20000 ngđ	32375 ngđ	12375 ngđ

Thực hiện phương án trên, số dư đảm phí sẽ tăng thêm 6.375ngđ, trong khi định phí lại giảm 6.000ngđ, do đó lợi nhuận sẽ tăng thêm 12.375ngđ. Rõ ràng đây là một ý tưởng đáng thực hiện !

Chúng ta có thể tính cách khác:

Tổng số dư đảm phí dự kiến (575sp x (500ngđ/sp - 300ngđ/sp + 15ng/sp)) (số dư đảm phí đơn vị)	106375 ngđ
- Tổng số dư đảm phí hiện hành ( <u>500sp x 200ngđ/sp (số dư đảm phí đơn vị)</u> )	<u>100.000</u>
= Chênh lệch số dư đảm phí	6375ngđ
- Chênh lệch định phí	<u>(6000)</u>
= Chênh lệch lợi nhuận	12375 ngđ

d. *Thay đổi giá bán thông thường:*

Giả sử Công ty A có cơ hội bán sỉ 150 sản phẩm cho khách hàng B mà không ảnh hưởng đến số lượng sản phẩm bán cho các khách hàng khác, cũng không thay đổi bất kỳ khoản định phí nào. Công ty A muốn qua cơ hội này sẽ mang lại lợi nhuận 3.000 ngđ. Giá bán Công ty A sẽ đưa ra cho khách hàng B là bao nhiêu?

Giá bán cho khách hàng B được tính như sau:

Biến phí đơn vị sản phẩm A	300 ngđ/jsp
+ Lợi nhuận mong muốn cho một sản phẩm A	
<u>(300 ngđ ÷ 150 sp)</u>	<u>20</u>
Giá bán đề nghị	320 ngđ/sp

Chúng ta có thể kiểm tra lại:

Doanh thu tăng thêm	
<u>(150sp - 320ngđ/sp)</u>	<u>48.000 ngđ</u>
- Biến phí tăng thêm	
<u>(150 sp X 300 ngđ/sp)</u>	<u>45.000</u>
Số dư đảm phí tăng thêm	3.000 ngđ

Với giá bán 320 ngđ/sp – bán 150 sản phẩm cho khách hàng B sẽ mang lại 3.000 ngđ số dư đảm phí, định phí lại không đổi do đó lợi nhuận sẽ tăng thêm 3.000ngđ như mong muốn.

*Đến đây có lẽ các bạn bắt đầu thấy được sức mạnh tiềm tàng của phân tích CVP!*

Các bạn hãy lưu ý trong các trường hợp trên, trong quá trình tính toán đã sử dụng hoặc là số dư đảm phí đơn vị hoặc là tỷ lệ số dư đảm phí. Điều này làm nổi bật tầm quan trọng của hai khái niệm này.

## **2. Phân tích điểm hòa vốn:**

Điểm hòa vốn là mức hoạt động mà doanh thu bằng chi phí hay lợi nhuận bằng 0.

Phân tích điểm hòa vốn là trường hợp đặc biệt của phân tích CVP: lợi nhuận bằng 0.

Chúng ta lần lượt tìm hiểu điểm hòa vốn được xác định bằng các công thức và đồ thị ra sao.

### *a. Xác định điểm hòa vốn:*

Có ba cách tiếp cận để xác định điểm hòa vốn: Phương pháp phương trình.

- Phương pháp số dư đảm phí.
- Phương pháp đồ thị.

### ***Phương pháp phương trình:***

Phương pháp phương trình dựa vào biểu thức thể hiện mối quan hệ CVP:

$$\text{Lợi nhuận} - (\text{Doanh thu} - \text{Biến phí}) - \text{Định phí}$$

hoặc:

$$\text{Doanh thu} - \text{Biến phí} + \text{Định phí} + \text{Lợi nhuận} \quad (3.1)$$



Tại điểm hòa vốn, lợi nhuận bằng 0, nên biểu thức (3.1) được viết lại như sau:

### **Doanh thu - Biến phí + Định phí (3.2)**

Biểu thức (3.2) được gọi là biểu thức hòa vốn.

Từ biểu thức hòa vốn, chúng ta có thể tính số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn và doanh thu hòa vốn.

$$\text{SL sản phẩm tiêu thụ hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Đơn giá bán} - \text{Biến phí đơn vị}}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \text{Đơn giá bán} \times \text{SL sản phẩm tiêu thụ hòa vốn}$$

hoặc:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{1 - \frac{\text{Biến phí đơn vị}}{\text{Đơn giá bán}}}$$

### ***Phương pháp số dư đảm phí:***

Theo phương pháp số dư đảm phí, *số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn* và *doanh thu hòa vốn* được xác định bằng cách vận dụng các thuật ngữ liên quan đến số dư đảm phí.

Chúng ta đã biết :

$$\text{Số dư đảm phí} - \text{Định phí} = \text{Lợi nhuận (3.3)}$$

Tại điểm hòa vốn, lợi nhuận bằng 0, biểu thức (3.3) trở thành:

$$\text{Số dư đảm phí} - \text{Định phí} = 0$$

hay 
$$\text{Số dư đảm phí} = \text{Định phí} \quad (3.4)$$

Biểu thức (3.4) có thể viết lại như sau:

Số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn	x	Số dư đảm phí đơn vị	=	Định phí	(3.5)
------------------------------------	---	----------------------	---	----------	-------

Từ biểu thức (3.5), ta có công thức tính *số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn* như sau:

$$\text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Đơn giá bán} - \text{Biến phí đơn vị}}$$

Biểu thức (3.4) có thể viết lại như sau:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} \times \text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \text{Định phí} \quad (3.6)$$

Từ biểu thức (3.6), ta có công thức tính *Doanh thu hòa vốn* như sau:

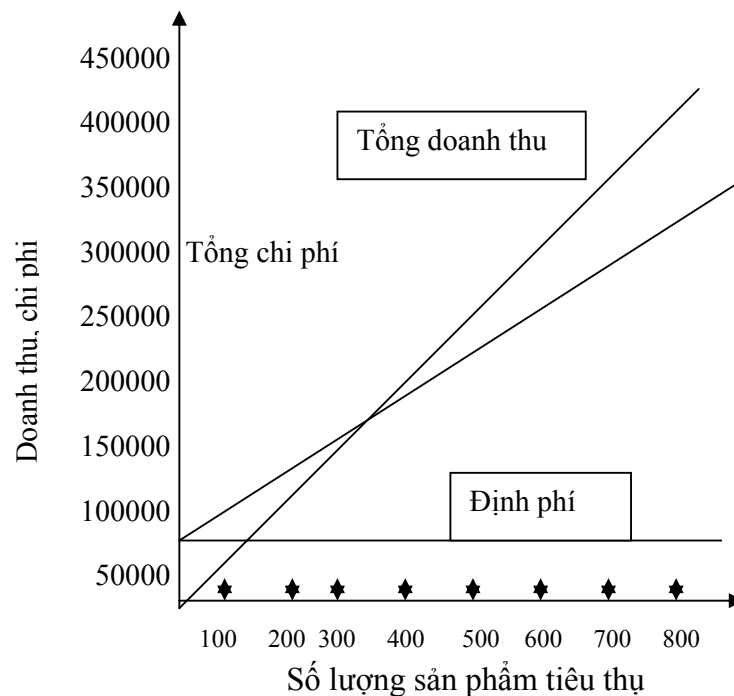
$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}}$$

Chúng ta dễ dàng nhận thấy, về mặt toán học, kết quả tính toán *số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn* và *doanh thu hòa vốn* không thay

đổi, dù chúng ta áp dụng phương pháp phương trình hay phương pháp số dư đảm phí.

*Để tự kiểm tra nhận thức của mình về phương pháp xác định số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn và doanh thu hòa vốn, các bạn hãy tự thực hiện bài tập 3.2 và 3.3.*

**Đồ thị 3.1: Đồ thị hòa vốn**

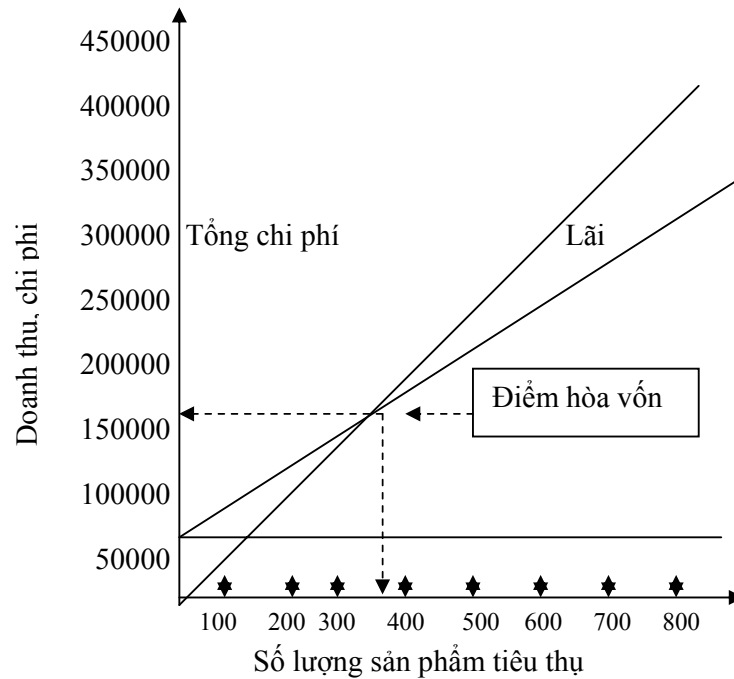


**Phương pháp đồ thị:**

Xác định bằng các công thức như trên, điểm hòa vốn còn có thể xác định bằng đồ thị. Đồ thị 3.1. Đồ thị hòa vốn

Chúng ta đã biết tại điểm hòa vốn, doanh thu bằng chi phí, lợi nhuận bằng không. Chính vì vậy, đường biểu diễn của doanh thu và chi phí - theo số lượng sản phẩm - gặp nhau tại điểm nào trên đồ thị, đó chính là điểm hòa vốn.

Từ dữ liệu của Công ty A ở ví dụ 3.1. chúng ta có đồ thị hòa vốn 3.1.



*b. Phân tích lợi nhuận mong muốn:*

*Phân tích lợi nhuận mong muốn* được sử dụng khi nhà quản trị bán bao nhiêu sản phẩm để đạt lợi nhuận mong muốn

Chúng ta có thể sử dụng *phương pháp phương trình* và *phương pháp số dư đảm phí* để xác định số lượng sản phẩm cần bán để đạt lợi nhuận mong muốn.

***Phương pháp phương trình:***

Từ biểu thức (3.1), số lượng sản phẩm cần bán để đạt lợi nhuận mong muốn được tính theo công thức (3.7):

$$\text{SL sản phẩm cần bán} = \frac{\text{Định phí} + \text{Lợi nhuận mong muốn}}{\text{Đơn giá bán} - \text{Biến phí đơn vị}} \quad (3.7)$$

***Phương pháp số dư đảm phí:***

Biểu thức (3.7) được viết lại như sau:

$$\text{SL sản phẩm cần bán} = \frac{\text{Định phí} + \text{Lợi nhuận mong muốn}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} \quad (3.8)$$

Cả hai phương pháp có cùng kết quả!

*Để thực hành kỹ thuật tính số lượng sản phẩm tiêu thụ để đạt lợi nhuận mong muốn, các bạn hãy thực hiện bài tập 3.4*

*c. Số dư an toàn:*

Số dư an toàn là phần vượt qua doanh thu hòa vốn của doanh thu dự toán (hoặc thực tế). Số dư an toàn là số tiền doanh thu có thể giảm trước khi phát sinh lỗ. Công thức tính như sau:

Tổng doanh thu dự toán (hoặc thực tế) ..... XXX

Trừ: Doanh thu hòa vốn ..... XXX

Số dư an toàn ..... XXX

Số dư an toàn còn được trình bày dưới hình thức số tỷ lệ % và số lượng sản phẩm tiêu thụ.

$$\text{Tỷ lệ số dư an toàn} = \frac{\text{Số dư an toàn}}{\text{Tổng doanh thu}}$$

$$\text{Số dư an toàn} = \frac{\text{Số dư an toàn}}{\text{Đơn giá bán}}$$

(Số lượng)

Số dư an toàn giúp các nhà quản trị đánh giá mức hoạt động hiện tại cách điểm hòa vốn ra sao.

*Để thực hành kỹ thuật tính số dư an toàn, các bạn hãy thực hiện bài tập 3.5.*

### **3. Phân tích CVP trong việc lựa chọn kết cấu chi phí:**

Kết cấu chi phí là quan hệ tương quan giữa biến phí và định phí trong một tổ chức.

*a. Kết cấu chi phí và sự ổn định của lợi nhuận:*

Kết cấu chi phí ảnh hưởng đến sự ổn định của lợi nhuận ra sao?

Công ty nào có tỷ trọng của định phí trong kết cấu chi phí nhỏ hơn, sẽ có tỷ lệ số dư đảm phí thấp hơn. Công ty này sẽ có lợi nhuận ít thay đổi, nhưng lại đánh mất lợi nhuận đáng kể khi doanh thu tăng.

Doanh nghiệp nào có định phí nhỏ trong kết cấu chi phí, tỷ lệ số dư đảm phí nhỏ, doanh thu hòa vốn thấp, số dư an toàn cao; thiệt hại số dư đảm phí thấp khi doanh thu giảm: độ an toàn trong kinh doanh cao.

*b. Đòn bẩy hoạt động:*

Đòn bẩy hoạt động là thước đo độ nhạy cảm của lợi nhuận khi

doanh thu thay đổi.

Độ lớn đòn bẩy hoạt động tại một mức doanh thu đã cho được tính như sau:

$$\text{Độ lớn đòn bẩy hoạt động} = \frac{\text{Tỷ lệ biến động của lợi nhuận}}{\text{Tỷ lệ biến động của doanh thu}}$$

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

$$\text{Độ lớn Số dư đảm phí 1 đòn bẩy hoạt động} = \text{Lợi nhuận}$$

Từ độ lớn đòn bẩy hoạt động, chúng ta có thể tính tỷ lệ biến động của lợi nhuận dựa vào tỷ lệ biến động của doanh thu:

Tỷ lệ biến động của doanh thu ..... XXX

Nhân: Độ lớn đòn bẩy hoạt động ..... XXX

Tỷ lệ biến động của lợi nhuận ..... XXX

Các nhà quản trị có thể sử dụng độ lớn đòn bẩy hoạt động để ước tính nhanh ảnh hưởng của biến động doanh thu (%) đến biến động của lợi nhuận (%), mà không cần lập báo cáo kết quả kinh doanh chi tiết.

Độ lớn đòn bẩy hoạt động không phải là một hằng số. Độ lớn đòn bẩy hoạt động càng giảm khi mức hoạt động của công ty càng xa mức hoạt động hòa vốn.

*Để thực hành về đòn bẩy hoạt động, các bạn hãy thực hiện các bài tập 3.6 và 3.7.*

#### **4. Xác định hoa hồng bán hàng:**

Hoa hồng bán hàng được xác định trên cơ sở nào để vừa có lợi cho nhân viên bán hàng đồng thời lại vừa có lợi cho công ty? Các công ty thường chi trả cho nhân viên bán hàng hoặc là hoa hồng trên doanh thu hoặc là tiền lương cộng thêm khoản hoa hồng bán hàng. Hoa hồng dựa vào doanh thu có phải là một giải pháp tốt?

Nhân viên bán hàng sẽ tìm cách gia tăng số lượng sản phẩm bán ra của sản phẩm có giá bán cao, bất kể khả năng sinh lợi của sản phẩm đó.

Có giải pháp nào để công ty tránh được mâu thuẫn trên? Thay đổi cơ sở tính hoa hồng trả cho nhân viên bán hàng chính là giải pháp. Thay vì dựa vào doanh thu, chúng ta có thể dựa vào số dư đảm phí để tính hoa hồng cho nhân viên bán hàng. Thậm chí không cần quan tâm đến kết cấu hàng bán ra nhân viên bán hàng sẽ tự động tìm kết cấu sản phẩm bán ra sao cho tối đa hóa số dư đảm phí. Kết quả là bằng việc tối đa hóa lợi ích riêng, nhân viên bán hàng cũng nỗ lực tối đa hóa một cách tự động lợi ích của công ty – giả sử định phí không đổi.

#### **5. Phân tích kết cấu hàng bán:**

- Thay đổi kết cấu hàng bán sẽ ảnh hưởng ra sao đến lợi nhuận của công ty?
- Điểm hòa vốn sẽ được xác định ra sao nếu một doanh nghiệp kinh doanh nhiều mặt hàng có giá bán khác nhau kết cấu chi phí khác nhau và số dư đảm phí khác nhau? Phần nào sẽ giải quyết các vấn đề trên.

a. *Kết cấu hàng bán:*



Kết cấu hàng bán là mối quan hệ tương quan giữa các sản phẩm được bán ra.

Kết cấu hàng bán ra sao thì có lợi hơn cho công ty ? Tăng tỷ trọng bán ra của sản phẩm có tỷ lệ số dư đảm phí cao hay ngược lại?

Khi phân tích CVP liên quan đến nhiều sản phẩm, *tỷ lệ số dư đảm phí chung* thường được sử dụng.

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí chung} = \frac{\text{Số dư đảm phí chung}}{\text{Doanh thu chung}}$$

Như vậy, sản phẩm có tỷ lệ số dư đảm phí càng lớn chiếm tỷ trọng càng cao trong tổng doanh thu. doanh nghiệp càng có

*b. Kết cấu hàng bán và phân tích điểm hòa vốn:*

Điểm hòa vốn được xác định ra sao trong trường hợp doanh nghiệp kinh doanh nhiều mặt hàng? Khi kết cấu hàng bán thay đổi, ảnh hưởng ra sao đến điểm hòa vốn?

Doanh thu hòa vốn toàn công ty được tính như sau:

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí chung}}$$

Doanh thu hòa vốn được phân bổ cho từng sản phẩm theo kết cấu hàng bán.

Doanh thu hòa vốn sẽ thay đổi ra sao nếu kết cấu hàng bán thay đổi?

Sản phẩm có tỷ lệ số dư đảm phí lớn chiếm tỷ trọng càng cao

trong tổng doanh thu, tỷ lệ số dư đảm phí chung sẽ càng lớn. doanh thu hòa vốn sẽ càng nhỏ, doanh nghiệp càng dễ hòa vốn.

Tóm lại, nhờ phân tích kết cấu hàng bán, các nhà quản trị sẽ đi đến quyết định đúng trong việc lựa chọn kết cấu hàng bán.

## **6. Các giả thiết khi phân tích CVP:**

Phân tích CVP dựa trên bốn giả thiết chủ yếu sau:

- Giá bán không đổi trong giới hạn thích hợp của khối lượng hoạt động. Đơn giá bán của sản phẩm hoặc dịch vụ không thay đổi khi khối lượng hoạt động thay đổi.
- Trong giới hạn thích hợp của khối lượng hoạt động chi phí có thể được phân chia một cách chính xác thành biến phí và định phí. Biến phí đơn vị không đổi và tổng định phí không đổi trong giới hạn thích hợp của khối lượng hoạt động.
- Đối với những doanh nghiệp kinh doanh nhiều mặt hàng, kết cấu sản phẩm bán ra không thay đổi.
- Đối với doanh nghiệp sản xuất, hàng tồn kho không thay đổi. Số lượng sản phẩm sản xuất bằng số tượng sản phẩm tiêu thụ.

Tất cả các giả thiết trên nhằm đảm bảo các kỹ thuật phân tích CVP có thể thực hiện được (phân tích điểm hòa vốn; hoạch định lợi nhuận...).

Nếu các giả thiết trên bị vi phạm, cần điều chỉnh mô hình phân tích ứng với từng trường hợp cụ thể.

## V. MỘT SỐ ĐIỂM CẦN LƯU Ý KHI HỌC:

Bài học này là một trong những bài học chủ yếu của môn học kế toán quản trị. Nhiều bài học sau, phụ thuộc vào các khái niệm được đề cập trong bài học này. Nhiều nội dung trong bài học này, các bạn cần nghiên cứu cẩn thận. Đầu tiên là "Số dư đảm phí". Hãy lưu ý, ảnh hưởng của thay đổi số dư đảm phí trên lợi nhuận ra sao. Nội dung thứ hai cần nghiên cứu cẩn thận là "Tỷ lệ số dư đảm phí". Tỷ lệ số dư đảm phí được sử dụng ở nhiều nội dung phân tích trong bài học này.

Nội dung khác cần chú ý là "Một số ứng dụng của CVP". Dữ liệu của các bài tập thường được rút ra từ nội dung này.

"Phân tích điểm hòa vốn" cũng là một nội dung cần chú ý. *Các bạn cần nhớ các công thức trong phần này.* Cuối cùng là "Phân tích kết cấu hàng bán". Phần này cho biết cách phân tích CVP trong trường hợp doanh nghiệp kinh doanh nhiều sản phẩm. Các bạn lưu ý đến ý nghĩa kinh tế của các thuật ngữ được đề cập trong bài học này hơn là các kỹ thuật tính toán: số dư đảm phí đơn vị tỷ lệ số dư đảm phí, điểm hòa vốn, kết cấu hàng bán...

## VI. TÓM LƯỢC NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN GHI NHỚ:

Phân tích CVP liên quan đến việc tìm ra sự kết hợp có lợi nhất giữa biến phí, định phí, giá bán, số lượng sản phẩm tiêu thụ và kết cấu hàng bán. Phân tích CVP cung cấp cho các nhà quản trị một công cụ mạnh để đưa ra các quyết định nhằm cải thiện khả năng sinh lợi.

Để có thể kết hợp một cách tốt nhất các loại chi phí, giá bán, số lượng sản phẩm tiêu thụ, đòi hỏi các nhà quản trị phải hiểu được các

thuật ngữ số dư đảm phí đơn vị, điểm hòa vốn, tỷ lệ số dư đảm phí, kết cấu hàng bán, và các khái niệm khác được đề cập trong bài học này.

# BÀI TẬP

## Bài 1: Tỷ lệ số dư đảm phí

Giá bán bình quân của Công ty B là 1,49ngđ/sp và biến phí đơn vị bình quân là 0,36ngđ/sp. Định phí bình quân hàng tháng là 1300ngđ. 2100 sản phẩm được bán bình quân mỗi tháng. Tỷ lệ số dư đảm phí của Công ty B?

- a. 131,9%      b. 75,8%      c. 24,2%      d. 413,9%

## Bài 2: Số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn

Giá bán bình quân của Công ty B là 1,49ngđ/sp và biến phí đơn vị bình quân là 0,36ngđ/sp. Định phí bình quân hàng tháng là 1300ngđ. 2.100 sản phẩm được bán bình quân mỗi tháng. Số lượng sản phẩm tiêu thụ hòa vốn của Công ty B là bao nhiêu?

- a. 872 sp      b. 3.611 sp      c. 1.200 sp      d. 1.150 sp

## Bài 3: Doanh thu hòa vốn

Giá bán bình quân của Công ty B là 1.49ngđ/sp và biến phí đơn vị bình quân là 0.36ngđ/sp. Định phí bình quân hàng tháng là 1300ngđ. 2.100 sản phẩm được bán bình quân mỗi tháng. Doanh thu hòa vốn của Công ty B là bao nhiêu?

- a. 1.300ngđ      b. 1715 ngđ      c. 1.788ngđ      d. 3.129ngđ

**Bài 4: Phân tích lợi nhuận mong muốn**

Giá bán bình quân của công ty B là 1.49ngđ/sp và biến phí đơn vị bình quân là 0.36ngđ/sp. Định phí bình quân hàng tháng là 1300ngđ. Cần bán bao nhiêu sản phẩm để đạt lợi nhuận mong muốn 2500ngđ mỗi tháng?

- a. 3.363 sp      b. 2.212 sp      c. 1150 sp      d. 4.200 sp

**Bài 5: Số dư an toàn**

Giá bán bình quân của Công ty B là 1.49ngđ/sp và biến phí đơn vị bình quân là 0.36ngđ/sít. Định phí bình quân hàng tháng là 1300ngđ. 2.100 sản phẩm được bán bình quân mỗi tháng - Số dư an toàn là bao nhiêu sản phẩm?

- a. 3.250 sp      b. 950 sp      c. 1.150 sp      d. 2.100 sp

**Bài 6: Đòn bẩy hoạt động**

Giá bán bình quân của Công ty B là 1.49ngđ/sp và biến phí đơn vị bình quân là 0.36ngđ/sp. Định phí bình quân hàng tháng là 1300ngđ. 2.100 sản phẩm được bán bình quân mỗi tháng. Độ lớn đòn bẩy hoạt động của Công ty A?

- a. 2.21      b. 0.45      c. 0.34      d. 2.92

### **Bài 7: Đòn bẩy hoạt động**

Giá bán bình quân của Công ty B là 1.49ngđ/sp và biến phí đơn vị bình quân là 0.36ngđ/sp. Định phí bình quân hàng tháng là 1.300ngđ. 2100 sản phẩm được bán bình quân mỗi tháng. Nếu doanh thu tăng 20% lợi nhuận sẽ tăng bao nhiêu?

- a. 30%      b. 20%      c. 22%      d. 44,2%

# ĐÁP ÁN

## Bài 1: a,b,c

**Câu d không chính xác** vì tổng biến phí tăng khi mức hoạt động tăng và giảm khi mức hoạt động giảm.

## Bài 2: c

	<u>Chi phí điện</u>	<u>Số giờ máy</u>
Cao nhất	60000 ngđ	6000 giờ
Thấp nhất	<u>39000</u>	<u>3000</u>
Chênh lệch	21000 ngđ	3000 giờ

Biến phí đơn vị =  $\frac{\text{Chênh lệch chi phí}}{\text{Chênh lệch hoạt động}} = \frac{21000 \text{ ngđ}}{3000 \text{ giờ}} = 7 \text{ ngđ/giờ}$

## Bài 3: b

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}{\text{Đơn giá bán}} = \frac{1,49 \text{ ngđ} - 0,36 \text{ ngđ}}{1,49 \text{ ngđ}} = 75,58\%$$

## Bài 4: d



$$\begin{aligned} \frac{\text{Số lượng sản phẩm}}{\text{Tiêu thụ hoà vốn}} &= \frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} = \frac{1300 \text{ ngđ}}{1,49 \text{ ngđ/sp} - 0,36 \text{ ngđ/sp}} \\ &= 1.150 \text{ sp} \end{aligned}$$

**Bài 5: b**

$$\begin{aligned} \text{Doanh thu hoà vốn} &= \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{1300 \text{ ngđ}}{75,8 \%} \\ &= 1.712 \text{ ngđ} \end{aligned}$$

**Bài 6: a**

$$\begin{aligned} \frac{\text{Số lượng sản phẩm}}{\text{cần bán}} &= \frac{\text{Định phí} + \text{Lợi nhuận mong muốn}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} \\ &= \frac{1300 \text{ ngđ} + 2500 \text{ ngđ}}{1,49 \text{ ngđ/sp} - 0,36 \text{ ngđ/sp}} = 3363 \text{ sp} \end{aligned}$$

**Bài 7: b**

$$\begin{aligned} \text{Số dư an toàn} &= \text{Số lượng sản phẩm} - \text{Số lượng sản phẩm} \\ (\text{Số lượng}) & \quad \text{tiêu thụ} \quad \quad \quad \text{tiêu thụ hoà vốn} \\ &= 2100 \text{ sp} - 1150 \text{ sp} = 950 \text{ sp} \end{aligned}$$

**Bài 8: a**

Tiêu thụ hiện hành

	<u>2100 sp</u>
Doanh thu (2100sp X 1,49ngđ/sp)	3129 ngđ
Trừ Biến phí (2100 sp X 0,36 ngđ/sp)	<u>756</u>
Số dư đảm phí	2373 ngđ
Trừ Định phí	<u>1300</u>
Lợi nhuận	1073 ngđ

$$\text{Độ lớn đòn bẩy hoạt động của công ty B} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Lợi nhuận}} = \frac{2373 \text{ ngđ}}{1073 \text{ ngđ}} = 2,21$$

#### **Bài 9: d**

Tỷ lệ tăng doanh thu	20,00%
x Độ lớn đòn bẩy hoạt động	<u>2,21</u>
Tỷ lệ tăng lợi nhuận	44,20%

## **BÀI 4:**

# **QUÁ TRÌNH DỰ TOÁN**

## **I. GIỚI THIỆU KHÁI QUÁT:**

Chào các bạn!

Bài học này đề cập đến lĩnh vực hoạch định. Qua bài học này, các bạn sẽ được trang bị các kỹ thuật để lập dự toán tổng thể một công cụ để kiểm soát hoạt động. Bằng việc so sánh kết quả thực tế với các mục tiêu đã đề ra ở dự toán, các nhà quản trị sẽ đánh giá được thành quả hoạt động. Đây là nội dung thuộc lĩnh vực kiểm soát, sẽ được đề cập ở bài học sau.

## **II. MỤC TIÊU:**

Sau khi học xong bài này, các bạn có thể:

- Hiểu được vai trò của dự toán.
- Phác thảo quá trình dự toán.
- Lập một dự toán tổng thể và giải thích các mối liên hệ giữa các dự toán thành phần của dự toán tổng thể.

## **III. HƯỚNG DẪN HỌC NỘI DUNG CƠ BẢN VÀ CÁC TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

Để đạt được các mục tiêu trên, bài này bao gồm các nội dung sau:

- Vai trò của dự toán.
- Quá trình dự toán.
- Dự toán tổng thể.

Các nội dung trên, các bạn có thể tham khảo ở các tài liệu sau:

- Tập thể tác giả Bộ môn kế toán quản trị - Phân tích hoạt động kinh doanh. Khoa Kế toán Kiểm toán Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, Kế toán quản trị, (Tái bản lần thứ tư). NXB. Thống kê, Năm 2006. (Chương 4).
- Belverd E. Needles, Henry R. Anderson, James C. Caldwell; *Principles of Accounting (Fifth Edition)*: Houghton Mifflin Company. 1993. (Chapter 25).
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting (Tenth Edition)*; The McGraw-Hill Companies, Inc. ; 2003. (Chapter 9).
- Charles T. Horngren, George Foster; *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Eleventh Edition)*; Prentice - Hall, Inc. ; 2003 . (Chapter 6).

#### **IV. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN TRONG BÀI VÀ CÁCH HỌC TỪNG PHẦN CỦA BÀI:**

##### **1. Vai trò của dự toán:**

Dự toán là một kế hoạch chi tiết để *đạt được và sử dụng* các nguồn lực trong kỳ cụ thể.

Dự toán đóng vai trò là:

- Kế hoạch hoạt động.
- Cơ sở để phân bổ các nguồn lực.
- Phương tiện để truyền đạt kế hoạch và mệnh lệnh.
- Phương tiện để động viên và hướng dẫn thực hiện.
- Nguyên tắc chỉ đạo cho các hoạt động và là tiêu chuẩn để kiểm soát các hoạt động.
- Cơ sở để đánh giá thành quả hoạt động

## **2. Quá trình lập dự toán:**

Quá trình lập dự toán thường bao gồm:

- Thành lập ủy ban dự toán;
- Xác định kỳ dự toán;
- Xác định các nguyên tắc chỉ đạo dự toán;
- Dự thảo dự toán;
- Thương lượng, xem xét lại và phê duyệt dự toán;
- Điều chỉnh dự toán.

Ủy ban dự toán giám sát tất cả những vấn đề dự toán và thường có quyền cao nhất trong một tổ chức đối với tất cả các vấn đề liên quan đến dự toán.

Dự toán thường được lập cho một kỳ nhất định, phổ biến nhất là một năm với những dự toán cho từng quý hoặc tháng. Dự toán liên tiếp là một hệ thống dự toán có sự liên đới ảnh hưởng qua một số kỳ liên tiếp. Thông tin cuối kỳ dự toán nào là cơ sở để lập dự toán mới cho kỳ dự toán tiếp theo trong hệ thống dự toán liên tiếp.

Ủy ban dự toán có trách nhiệm đối với việc cung cấp những

hướng dẫn dự toán ban đầu để đặt quan điểm chung cho dự toán và quản lý việc soạn thảo nó.

Việc thực hiện một cách tuyệt đối một dự toán như là một qui định ngay cả khi những sự kiện thực tế đã khác đánh kể với mong đợi không phải là một sự ứng xử thích hợp.

Trong những trường hợp như vậy, các nhà quản trị không nên xem dự toán như là một hướng dẫn tuyệt đối cho các hoạt động.

Việc xem xét lại định kỳ, có hệ thống các dự toán đã được phê chuẩn; các công dụng của dự toán liên tục có thể có lợi cho các hoạt động năng động.

### **3. Dự toán tổng thể:**

*Dự toán tổng thể* là một hệ thống các dự toán hoạt động, dự toán vốn và dự toán tài chính trình bày chi tiết các kế hoạch tài chính của một tổ chức trong một kỳ cụ thể.

*Dự toán hoạt động* là những dự toán liên quan đến các hoạt động chức năng diễn ra hàng ngày trong một tổ chức. Trong doanh nghiệp sản xuất, các dự toán hoạt động gồm có:

- Dự toán tiêu thụ.
- Dự toán sản xuất.
- Dự toán mua và sử dụng vật liệu trực tiếp.
- Dự toán lao động trực tiếp.
- Dự toán chi phí sản xuất chung.
- Dự toán giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ.
- Dự toán giá vốn hàng bán.
- Dự toán chi phí bán hàng và quản lý.

*Dự toán vốn* là dự toán liên quan đến các hoạt động đầu tư.

*Dự toán tài chính* là những dự toán về tình hình và kết quả tài chính trong kỳ dự toán, bao gồm:

- Dự toán tiền mặt.
- Báo cáo kết quả kinh doanh dự toán.
- Bảng cân đối kế toán dự toán.

Sơ đồ 4. 1 minh họa cho chúng ta quá trình lập dự toán tổng thể.

*a. Dự toán tiêu thụ:*

Dự toán tiêu thụ cho biết số lượng sản phẩm bán ra mong muốn với giá bán mong muốn. Doanh nghiệp lập dự toán tiêu thụ trong kỳ dựa trên mức tiêu thụ đã dự báo, năng lực sản xuất trong kỳ dự toán kế hoạch dài hạn và mục tiêu ngắn hạn của doanh nghiệp.

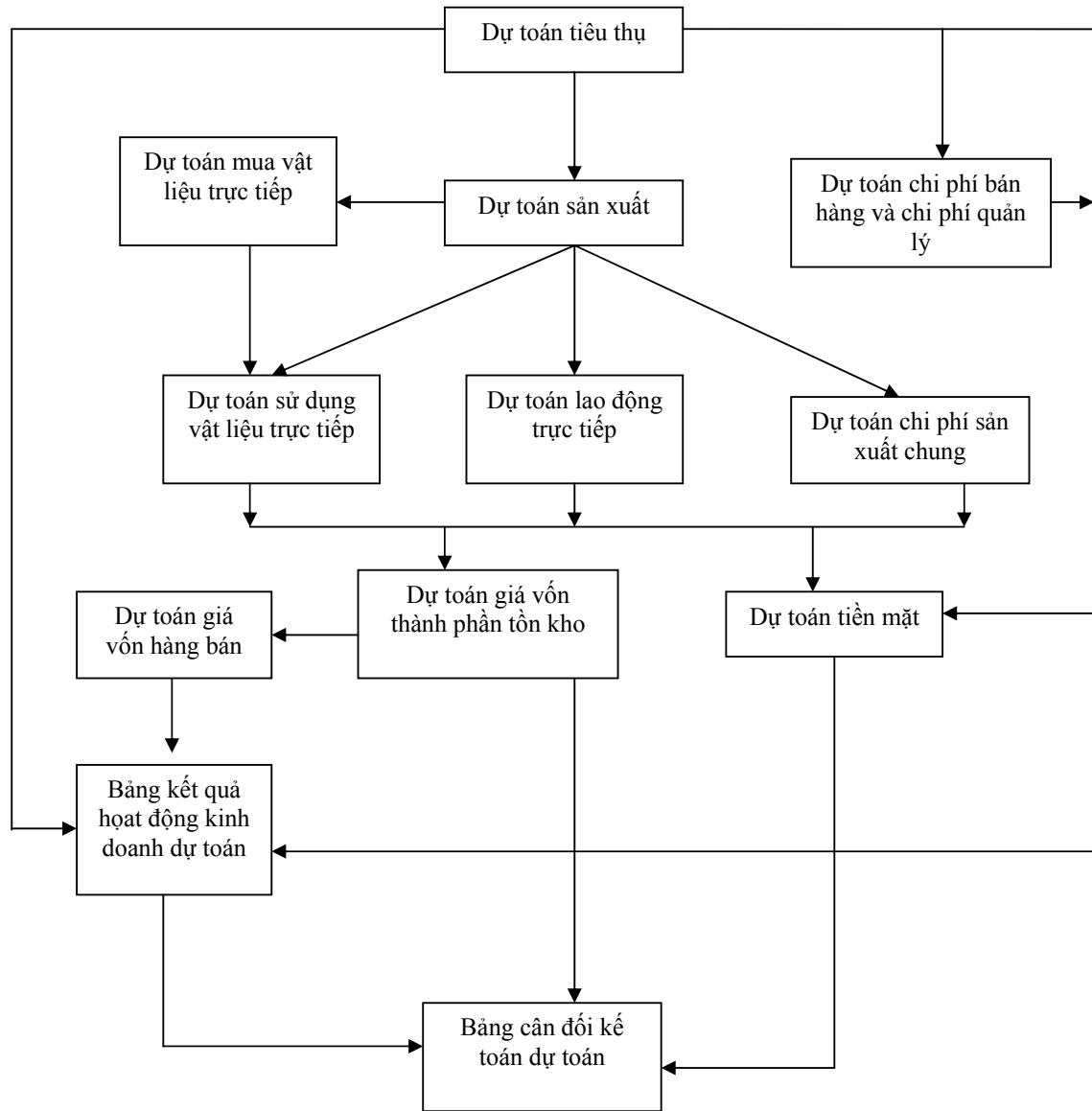
Dự toán tiêu thụ là dự toán của việc lập dự toán do doanh nghiệp chỉ có thể xây dựng kế hoạch cho các hoạt động khác khi mức tiêu thụ mong muốn được xác định.

Dự toán tiêu thụ sau khi đã được lập, chúng ta chuyển sang lập dự toán sản xuất.

*b. Dự toán sản xuất:*

Doanh nghiệp lập dự toán sản xuất sau khi đã xác định số lượng sản phẩm tiêu thụ mong muốn từ dự toán tiêu thụ. Dự toán sản xuất là một kế hoạch nhằm đạt được các nguồn lực cần thiết để tiến hành hoạt động sản xuất nhằm đáp ứng nhu cầu sản phẩm tiêu thụ và tồn kho cuối kỳ.

### Sơ đồ 4.1. Dự toán tổng thể



Tổng sản phẩm sản xuất phụ thuộc vào số lượng sản phẩm tiêu thụ số lượng thành phẩm tồn kho cuối kỳ, và số lượng thành phẩm tồn kho đầu kỳ.

Xác định số lượng sản phẩm sản xuất dự toán:



Số lượng sản phẩm sản xuất dự toán	=	Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự toán	+	Số lượng sản phẩm tồn kho cuối kỳ mong muốn	-	Số lượng sản phẩm tồn kho đầu kỳ
------------------------------------	---	------------------------------------	---	---	---	----------------------------------

Dự toán sản xuất có các chỉ tiêu như sau:

Số lượng sản phẩm tiêu thụ.....XXX

Cộng: Số lượng sản phẩm tồn kho cuối kỳ .....XXX

Tổng nhu cầu.....XXX

Trừ: Số lượng sản phẩm tồn kho cuối kỳ .....XXX

Số lượng sản phẩm cần sản xuất .....XXX

*Để thực hành về dự toán sản xuất, các bạn hãy thực hiện bài tập 4.1.*

Sau khi biết được bao nhiêu sản phẩm cần sản xuất từ dự án sản xuất, chúng ta hãy chuyển sang lập dự toán mua và sử dụng vật liệu để biết có bao nhiêu vật liệu cần dùng và cần mua trong kỳ dự toán.

*c. Dự toán mua vật liệu trực tiếp:*

Dự toán mua vật liệu cung cấp cho chúng ta thông tin về số lượng vật liệu cần mua và giá trị vật liệu cần mua. Số lượng vật liệu cần mua được xác định từ công thức sau:

Giá trị vật liệu cần mua được xác định bằng cách nhân số lượng vật liệu cần mua với đơn giá mua.

Dự toán mua vật liệu có các chỉ tiêu như sau:

Số lượng sản phẩm cần sản xuất .....	XXX
Nhân: Định mức vật liệu cho một sản phẩm.....	<u>XXX</u>
Số lượng vật liệu cần dùng .....	XXX
Cộng: Tồn kho vật liệu cuối kỳ.....	<u>XXX</u>
Tổng nhu cầu vật liệu.....	XXX
Tin Tồn kho vật liệu đầu kỳ .....	<u>XXX</u>
Số lượng vật liệu cần mua.....	XXX
Nhân : Đơn giá mua .....	<u>XXX</u>
Giá trị vật liệu cần mua .....	<u>XXX</u>

*Để thực hành về dự toán mua vật liệu, các bạn hãy thực hiện bài tập 4.2.*

Sau khi lập xong dự toán mua vật liệu, chúng ta tiếp tục lập dự toán sử dụng vật liệu.

*d. Dự toán sử dụng vật liệu:*

Dự toán sử dụng vật liệu cung cấp cho chúng ta thông tin về chi phí vật liệu trực tiếp trong kỳ dự toán.

Chi phí vật liệu trực tiếp trong kỳ dự toán được xác định theo công thức sau:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí vật liệu} \\ \text{trực tiếp dự toán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Số lượng vật liệu} \\ \text{cần cho sản xuất} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Đơn giá vật liệu} \\ \text{dự toán} \end{array}$$

Dự toán sử dụng vật liệu bao gồm các chỉ tiêu sau:

Số lượng vật liệu cần dùng ..... XXX

Nhân: Đơn giá mua ..... XXX

Chi phí vật liệu trực tiếp ..... XXX

Ở dự toán sử dụng vật liệu, thông tin để lập cả hai chỉ tiêu *Số lượng vật liệu cần dùng* và *Đơn giá mua* đều từ dự toán mua vật liệu.

Tiếp theo chúng ta lập dự toán lao động trực tiếp.

*e. Dự toán lao động trực tiếp:*

Dự toán lao động cung cấp thông tin về chi phí nhân công trực tiếp trong kỳ dự toán.

Dự toán lao động được lập dựa vào dự toán sản xuất.

Dự toán lao động giúp bộ phận nhân sự chủ động trong việc tuyển dụng và bố trí lao động.

Dự toán lao động bao gồm các chỉ tiêu sau:

Số lượng sản phẩm cần sản xuất ..... XXX

Nhân: Định mức lao động cho một sản phẩm ..... XXX

Số lượng lao động cần dùng ..... XXX

Nhân: Đơn giá lao động ..... XXX

Chi phí nhân công trực tiếp..... XXX

Bây giờ chúng ta lập dự toán chi phí sản xuất chung.

*f. Dự toán chi phí sản xuất chung:*

Dự toán chi phí sản xuất chung cung cấp cho chúng ta thông tin về chi phí sản xuất chung trong kỳ dự toán.

Dự toán chi phí sản xuất chung bao gồm tất cả các chi phí sản xuất khác với chi phí vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp

Không giống như chi phí vật liệu và chi phí nhân công trực tiếp đều là biến phí khi xem xét trong mối quan hệ với khối lượng sản xuất, chi phí sản xuất chung là một loại chi phí hỗn hợp. Do đó, chúng ta cần lưu ý cần phân biệt các chỉ tiêu biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung khi lập dự toán chi phí sản xuất chung.

Số lượng lao động cần dùng..... XXX

Nhân: Tỷ lệ biến phí sản xuất chung..... XXX

Biên phí sản xuất chung ..... XXX

Cộng: Định phí sản xuất chung ..... XXX

Tổng chi phí sản xuất chung ..... XXX

Trừ: Chi phí không chi tiền..... XXX

Chi phí sản xuất chung bằng tiền..... XXX

Chỉ tiêu *Số lượng lao động cần dùng* từ dự toán lao động. Chỉ tiêu *Chi phí sản xuất chung bằng tiền* sẽ được sử dụng để lập dự toán

tiền mặt sau này.

Chúng ta tiếp tục lập dự toán giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

*g. Dự toán giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ:*

Dự toán giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ cung cấp cho chúng ta thông tin về giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ dự toán. Đây là thông tin được sử dụng để lập dự toán giá vốn hàng bán và bảng cân đối kế toán dự toán sau này.

Dự toán giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ bao gồm các chỉ tiêu sau:

	Số lượng	X	Chi phí đơn vị	= Tổng cộng
Chi phí vật liệu trực tiếp	XXX		XXX	XXX
Chi phí nhân công trực tiếp	XXX		XXX	XXX
Chi phí sản xuất chung	XXX		XXX	<u>XXX</u>
Giá thành đơn vị:				<u>XXX</u>
Giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ:				
Số lượng thành phẩm tồn kho cuối kỳ .....				XXX
Giá thành đơn vị .....				XXX
Giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ .....				XXX

Sau khi lập dự toán giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ, chúng ta tiếp tục lập dự toán giá vốn hàng bán.

*h. Dự toán giá vốn hàng bán:*

Dự toán giá vốn hàng bán cung cấp cho chúng ta thông tin về giá vốn hàng bán dự toán - một chỉ tiêu trên báo cáo kết quả kinh doanh dự toán sau này.

Giá vốn hàng bán được xác định theo công thức:

Giá vốn hàng bán dự toán	=	Giá vốn thành phẩm tồn kho đầu kỳ	+	Tổng giá thành sản phẩm sản xuất trong kỳ	-	Giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ
--------------------------	---	-----------------------------------	---	---	---	------------------------------------

Dự toán giá vốn hàng bán bao gồm các chỉ tiêu sau:

Chi phí vật liệu trực tiếp .....	XXX
Chi phí nhân công trực tiếp .....	XXX
Chi phí sản xuất chung .....	<u>XXX</u>
Tổng giá thành sản phẩm .....	XXX
Cộng: Giá vốn thành phẩm tồn kho đầu kỳ .....	<u>XXX</u>
Giá vốn thành phẩm sẵn sàng để bán.....	XXX
Trừ : Giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ.....	<u>XXX</u>
Giá vốn hàng bán.....	<u>XXX</u>

*Chi phí vật liệu trực tiếp* từ Dự toán sử dụng vật liệu; *Chi phí nhân công trực tiếp* từ Dự toán lao động trực tiếp; *Chi phí sản xuất chung* từ Dự toán chi phí sản xuất chung; *Giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ* từ Dự toán giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

Chúng ta tiếp tục lập dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp.

*i. Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp:*

Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp cung cấp thông tin về chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp trong kỳ dự toán.

Dự toán này đóng vai trò như một nguyên tắc chỉ đạo cho các hoạt động bán hàng và quản lý trong kỳ dự toán.

Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp bao gồm các chỉ tiêu sau:

Số lượng số tiêu thụ dự toán .....	XXX
Nhân: Biến phí bán hàng và quản lý đơn vị.....	XXX
Tổng biến phí bán hàng và quản lý .....	XXX
Định phí bán hàng và quản lý .....	XXX
Tổng chi phí bán hàng và quản lý .....	XXX
Trừ: Chi phí không chi tiền mặt.....	XXX
Chi phí bán hàng và quản lý bằng tiền mặt.....	XXX

*Số lượng sản phẩm tiêu thụ dự toán từ Dự toán tiêu thụ. Chi phí bán hàng và quản lý bằng tiền mặt sẽ được sử dụng để lập dự toán tiền mặt sau này.*

Trước khi lập dự toán tiền mặt, chúng ta cần lập dự toán thu tiền bán chịu và dự toán chi trả tiền mua chịu vật liệu.

*j. Dự toán thu tiền bán chịu:*

Dự toán này cung cấp cho chúng ta thông tin về số tiền ước tính thu được trong kỳ dự toán từ bán chịu.

*Để thực hành về dự toán thu tiền bán chịu, các bạn hãy thực hiện bài tập 4.3.*

Tiếp theo, chúng ta lập dự toán chi trả tiền mua chịu vật liệu

*k. Dự toán chi trả tiền mua chịu vật liệu:*

Dự toán này cung cấp cho chúng ta thông tin về số tiền sẽ chi trả cho các nhà cung cấp vật liệu trong kỳ dự toán.

*Để thực hành về dự toán chi trả tiền mua chịu vật liệu các bạn hãy thực hiện bài tập 4.4.*

Bây giờ chúng ta tiếp tục lập dự toán tiền mặt.

*l. Dự toán tiền mặt:*

Dự toán tiền mặt cho thấy ảnh hưởng của các hoạt động đã được dự toán lên tiền mặt.

Bằng việc lập dự toán tiền mặt, nhà quản trị có thể:



- Tiến hành các nước đề đảm bảo đủ tiền để tiến hành các hoạt động đã dự toán;
- Đủ thời gian cho phép để chuẩn bị nguồn tài trợ bổ sung cần thiết trong kỳ dự toán (và như thế sẽ tránh được chi phí cao đối với những khoản vay khẩn cấp);
- Dự kiến các khoản đầu tư từ số tiền vượt mức tồn quỹ để thu được lợi nhuận cao nhất.

Dự toán tiền mặt bao gồm tất cả các chỉ tiêu ảnh hưởng đến các dòng tiền từ dữ liệu ở hầu hết các dự toán bộ phận của dự toán tổng thể.

Dự toán tiền mặt nói chung gồm bốn phần chính:

- Tiền có thể sử dụng.
- Các khoản chi.
- Thừa (Thiếu) tiền.
- Tài trợ.

Dự toán tiền mặt bao gồm các chỉ tiêu sau:

Số dư tiền mặt đầu kỳ.....	XXX
Cộng: Tiền thu trong .....	<u>XXX</u>
Tổng số tiền có thể sử dụng .....	XXX
Trừ: Tiền chi trong kỳ .....	<u>XXX</u>
Thừa (Thiếu) tiền .....	XXX
Tài trợ .....	<u>XXX</u>

Số dư tiền mặt cuối kỳ..... XXX

*Để thực hành về dự toán tiền mặt, các bạn hãy thực hiện bài tập 4.5.*

Chúng ta tiếp tục lập báo cáo kết quả kinh doanh dự toán.

*m. Báo cáo kết quả kinh doanh dự toán:*

Báo cáo kết quả kinh doanh dự toán ước tính lợi nhuận hoạt động mong đợi từ các hoạt động đã dự toán.

Báo cáo kết quả kinh doanh dự toán cho phép nhà quản trị có cái nhìn vắn tắt kết quả hoạt động sau khi thực hiện các hoạt động đã dự toán.

Khi báo cáo kết quả kinh doanh dự toán được duyệt, nó trở thành tiêu chuẩn để đánh giá thành quả hoạt động trong kỳ.

Báo cáo kết quả kinh doanh dự toán bao gồm các chỉ tiêu:

Doanh thu ..... XXX

Trừ: Giá vốn hàng bán ..... XXX

Lợi nhuận gộp ..... XXX

Trừ: Chi phí bán hàng và quản lý..... XXX

Lợi nhuận trước chi phí lãi vay ..... XXX

Trừ: Chi phí lãi vay ..... XXX

Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh ..... XXX

*Doanh thu* từ Dự toán tiêu thụ; *Giá vốn hàng bán* từ Dự toán giá vốn hàng bán *Chi phí bán hàng và quản lý* từ Dự toán chi phí bán hàng và quản lý. *Chi phí lãi vay* từ Dự toán tiền mặt.

Cuối cùng, chúng ta sẽ lập bảng cân đối kế toán dự toán.

*n. Bảng cân đối kế toán dự toán:*

Bước cuối cùng trong chu trình lập dự toán thường là lập Bảng cân đối kế toán dự toán.

Khởi điểm trong việc lập Bảng cân đối kế toán dự toán - tình hình tài chính mong đợi vào cuối kỳ dự toán - là các số dư đầu kỳ dự toán từ bảng cân đối kế toán đầu kỳ dự toán. Bắt đầu với số dư đầu kỳ, bảng cân đối kế toán dự toán tổng hợp ảnh hưởng của các hoạt động trong kỳ dự toán và chỉ ra số dư cuối kỳ dự toán.

## **V. MỘT SỐ ĐIỂM CẦN LƯU Ý KHI HỌC:**

Các bạn lưu ý nghiên cứu kỹ dòng dữ liệu dự toán ở *sơ đồ 4.1. Dự toán tổng thể*. Sơ đồ 4.1 giúp các bạn có một cái nhìn tổng quát tốt về bài học này và quá trình lập dự toán. Hãy lưu ý một cách đặc biệt các dự toán ảnh hưởng đến dự toán tiền mặt ra sao.

Các bạn cũng đặc biệt lưu ý mối quan hệ giữa các dự toán.

## **VI. TÓM LƯỢC NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN GHI NHỚ:**

Bài học này trình bày khái quát quá trình dự toán và cho thấy

mối quan hệ qua lại giữa các dự toán. Dự toán tiêu thụ là cơ sở của toàn bộ quá trình dự toán. Khi dự toán tiêu thụ đã được lập, dự toán sản xuất và dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp có thể được lập do hai dự toán này phụ thuộc vào số lượng sản phẩm tiêu thụ trong kỳ dự toán. Dự toán sản xuất cho biết số lượng sản phẩm cần sản xuất trong kỳ dự toán, vì vậy sau khi dự toán sản xuất được lập, có thể lập các dự toán chi phí sản xuất khác. Tất cả các dự toán trên sẽ cung cấp thông tin để lập dự toán tiền mặt, báo cáo kết quả kinh doanh dự toán và bảng cân đối kế toán dự toán.

Dữ liệu ở bài học này liên quan đến lĩnh vực hoạch định. Ở các bài học sau, chúng ta sẽ thấy cách sử dụng dự toán để kiểm soát các hoạt động hàng ngày và cách sử dụng dự toán để đánh giá thành quả.

# BÀI TẬP

## Bài 1: Dự toán sản xuất

Công ty A dự toán sẽ bán 30.000 sản phẩm trong tháng 4, 40.000 sản phẩm trong tháng 5 và 60.000 sản phẩm trong tháng 6. Công ty có 6.000 sản phẩm tồn kho vào ngày 01 tháng 4. Nếu số lượng sản phẩm tồn kho cuối tháng là 20% nhu cầu bán ra trong tháng sau, số lượng sản phẩm cần sản xuất trong tháng 5 là:

- a. 32.000 sp
- b. 44.000 sp
- c. 36.000 sp
- d. 40.000 sp

## Bài 2: Dự toán mua vật liệu

Công ty K dự toán sản xuất cho năm tới như sau:

	Quý 1	Quý 2	Quý 3	Quý 4
Số lượng sản phẩm sản xuất:	20.000	24.000	32.000	28.000

Cần 5kg vật liệu để sản xuất một sản phẩm. Có 5.000 kg vật liệu tồn kho đầu năm. Vật liệu tồn kho cuối mỗi quý bằng 10% nhu cầu sản xuất của quý sau. Số lượng vật liệu cần mua trong quý 2 là:

- a. 24.800 kg
- b. 116.000 kg
- c. 124.000 kg
- d. 160.000 kg

### **Bài 3: Dự toán thu tiền bán chịu**

Doanh thu của Công ty P bao gồm 50% bằng tiền và 50% bán chịu. 70% doanh thu bán chịu thu được trong tháng bán hàng; 20% trong tháng tiếp theo; 5% trong tháng thứ hai sau tháng bán hàng; số còn lại không thu được. Dữ liệu từ dự toán tiêu thụ như sau:

	Tháng 9	Tháng 10	Tháng 11	Tháng 12
Tổng doanh thu (ngđ)	50000	70000	60000	80000

Tổng số tiền thu được trong tháng 12 theo dự toán là:

- a. 28.000 ngđ
- b. 75.750 ngđ
- c. 68.000 ngđ
- d. 83.500 ngđ

### **Bài 4: Dự toán chi trả tiền mua chịu vật liệu**

Công ty B dự toán mua chịu 90.000ngđ vật liệu trong tháng 10; 70.000ngđ vật liệu trong tháng 11 và 40000ngđ vật liệu trong tháng 12. Công ty trả 40% trong tháng mua chịu; 60% trong tháng tiếp theo. Dự toán chi trả tiền mua chịu vật liệu trong tháng 12 là

- a. 40.000ngđ
- b. 70.000ngđ
- c. 58.000ngđ
- d. 200.000ngđ

### **Bài 5: Dự toán tiền mặt**

Nếu số dư tiền mặt đầu kỳ là 15.000ngđ, cuối kỳ cần tồn quỹ 12.000ngđ, tiền chi trong kỳ 125.000ngđ, và tiền thu từ khách hàng 90.000ngđ, công ty phải vay bao nhiêu?

a. 32.000ngđ

b. 20.000ngđ

c. 8.000ngđ

d. 38.000ngđ

# ĐÁP ÁN

## Bài 1: b

Số lượng số tiêu thụ dự toán	40000sp
Cộng Tồn kho cuối kỳ (20% x 60.000sp)	<u>12000</u>
Tổng nhu cầu	52000sp
Trừ: Tồn kho đầu kỳ (20% x 40.000sp)	<u>8000</u>
Số lượng sp cần sản xuất	<u>44000 sp</u>

## Bài 2: c

Số lượng sp cần sản xuất (sp)	24000
Định mức vật liệu cho một sp(kg/sp)	<u>5</u>
Số lượng vật liệu cần dùng (kg)	120000
Cộng: Tồn kho vật liệu cuối kỳ(kg)	
(10% x 32.000sp x 5kg/sp)	<u>16000</u>
Tổng nhu cầu vật liệu (kg)	136000
Trừ: Tồn kho vật liệu đầu kỳ (kg)	
(10% x 24000 sp x 5 kg/sp)	<u>12000</u>



Số lượng vật liệu cần mua (kg) 124000

**Bài 3: b**

	Tháng 12
Từ Doanh thu tháng 10 ( $70000 \text{ ngđ} \times 50\% \times 5\%$ )	1750 ngđ
Từ Doanh thu tháng 11 ( $60000 \text{ ngđ} \times 50\% \times 20\%$ )	6000
Từ Doanh thu tháng 12	
$(80000 \text{ ngđ} \times 50\% \times 70\%) + (80000 \text{ ngđ} \times 50\%)$	<u>68000</u>
Tổng cộng	<u>75750ngđ</u>

**Bài 4: c**

	<u>Tháng 12</u>
Từ Mua vật liệu tháng 11 ( $60\% \times 70000 \text{ ngđ}$ )	42000 ngđ
Từ Mua vật liệu tháng 12 ( $40\% \times 40000 \text{ ngđ}$ )	<u>16000</u>
Tổng cộng tiền chi trả	<u>58000 ngđ</u>

**Bài 5: a**

Tổng cộng số tiền có thể sử dụng	105000 ngđ
----------------------------------	------------

Trừ: Tiền chi trong kỳ	<u>125000</u>
Tiền thừa (thiếu)	-20000 ngđ
Tài trợ	
Vay	<u>32000</u>
Số dư tiền mặt cuối kỳ	<u>12000 ngđ</u>

## **BÀI 5:**

# **PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CỦA CHI PHÍ**

### **I. GIỚI THIỆU KHÁI QUÁT:**

Chào các bạn!

Bài học này đề cập đến lĩnh vực kiểm soát. Qua bài học này, các bạn sẽ được trang bị các kỹ thuật để kiểm soát chi phí sản xuất.

### **II. MỤC TIÊU:**

Sau khi học xong bài này, các bạn có thể:

- Biết cách xây dựng giá thành định mức.
- Biết cách lập một dự toán linh hoạt và hiểu được tính chất tinh hoạt của một dự toán linh hoạt.
- Biết cách phân tích biến động của các khoản mục chi phí sản xuất nhằm kiểm soát chi phí tốt hơn cho các kỳ sau.

### **III. HƯỚNG DẪN HỌC NỘI DUNG CƠ BẢN VÀ CÁC TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

Để đạt được các mục tiêu trên, bài này bao gồm các nội dung

sau:

- Giá thành định mức
- Dự toán linh hoạt
- Phân tích biến động của chi phí sản xuất.
  - Biến động của chi phí vật liệu trực tiếp
  - Biến động của chi phí nhân công trực tiếp.
  - Biến động của chi phí sản xuất chung

Các nội dung trên, các bạn có thể tham khảo ở các tài liệu:

- Tập thể tác giả Bộ môn Kế toán quản trị - phân tích hoạt động kinh doanh, Khoa Kế toán Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, Kế toán quản trị, (Tái bản lần thứ tư). NXB. Thống kê, Năm 2006. (Chương 6) .
- Belverd E. Needles, Henry R. Anderson, James C. Caldwell; *Principles of Accounting (Fifth edition)*; Houghton Mifflin Company; 1993. (Chapter 26) .
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting (Tenth Edition)*; The McGraw-Hill Companies, Inc.. 2003. (Chapter 10,11).
- Charles T. Horngren, George Foster; *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Eleventh Edition)*; Prentice - Hall, Inc; 2003. (Chapter 7,8}.

#### **IV. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN TRONG BÀI VÀ CÁCH HỌC TỪNG PHẦN CỦA BÀI:**

Trước khi tìm hiểu các kỹ thuật phân tích biến động của chi phí

sản xuất, chúng ta sẽ lần lượt tìm hiểu các nội dung làm cơ sở cho các kỹ thuật phân tích: *Giá thành định mức* và *Dự toán linh hoạt*.

## **1. Giá thành định mức:**

*Giá thành định mức* là chi phí sản xuất mong muốn cho một sản phẩm. Giá thành định mức là tiêu chuẩn để đánh giá thành quả.

Trong kế toán quản trị có hai loại định mức được sử dụng phổ biến: định mức về lượng và định mức về giá.

Định mức về lượng chỉ rõ có bao nhiêu nguồn lực nên được sử dụng để tạo ra một sản phẩm hoặc cung cấp một dịch vụ.

Định thức về giá chỉ rõ nên trả bao nhiêu cho mỗi đơn vị nguồn lực.

Quản lý theo nguyên tắc loại trừ là một hệ thống mà các định mức được xây dựng cho các hoạt động khác nhau, các kết quả thực tế được so sánh với các định mức này. Bất kỳ những chênh lệch nào được xem là đáng kể sẽ được các nhà quản trị lưu ý như là những “trường hợp đặc biệt”. Ở bài này, chúng ta sẽ áp dụng quản lý theo nguyên tắc loại trừ đối với các định mức về lượng và giá ở các doanh nghiệp sản xuất.

Xây dựng giá thành định mức đòi hỏi sự kết hợp của mọi người có trách nhiệm với việc mua và sử dụng các nguồn lực: các nhân viên kế toán quản trị, các kỹ sư, các nhà quản trị ở bộ phận mua, các nhà quản trị sản xuất, các công nhân sản xuất. Các định mức được xây dựng nhằm khuyến khích các hoạt động tương lai có hiệu quả, tránh lặp lại các hoạt động kém hiệu quả trong quá khứ.

**Phương pháp xác định giá thành định mức cho một đơn vị sản phẩm (Zđm/đv)**

Giá thành định mức cho luật đơn vị sản phẩm được xác định theo công thức: (5.1)

Giá thành định mức cho một sản phẩm	=	Chi phí vật liệu trực tiếp định mức cho một sản phẩm	+	Chi phí nhân công trực tiếp định mức cho một sản phẩm	+	Chi phí sản xuất chung định mức cho một sản phẩm
-------------------------------------	---	--	---	---	---	--

Ở công thức (5.1) trên. *Chi phí vật liệu trực tiếp*, *Chi phí nhân công trực tiếp* và *Chi phí sản xuất chung định mức cho một sản phẩm* lần lượt được xác định theo các công thức (5.2); (5.3) và (5.4) như sau: (5.2)

Chi phí vật liệu trực tiếp định mức cho một sản phẩm	=	Lượng vật liệu định mức cho một sản phẩm	X	Đơn giá vật liệu định mức
--	---	--	---	---------------------------

(5.3)

Chi phí nhân công trực tiếp định mức cho một sản phẩm	=	Lượng lao động định mức cho một sản phẩm	X	Đơn giá lao động định mức
---	---	--	---	---------------------------

(5.4)

Chi phí sản xuất chung định mức cho một sản phẩm	=	Biến phí sản xuất chung định mức cho một sản phẩm	+	Định phí sản xuất chung định mức cho một sản phẩm.
--	---	---	---	--

**Ở công thức (5.2):**

*Lượng vật liệu định mức cho một sản phẩm* được xác định dựa vào các thiết kế chi tiết kỹ thuật của sản phẩm.

*Đơn giá vật liệu định mức* dựa vào đấu giá cạnh tranh trên cơ sở số lượng và cơ lượng mong muốn.

**Ở công thức (5.3):**

Lượng tạo động định mức cho một sản phẩm được xác định dựa vào những nghiên cứu về thời gian và động tác đối với từng hoạt động tạo động.

Đơn giá lao động định mức dựa vào kết quả khảo sát tiền lương và hợp đồng lao động.

**Ở công thức (5.4):**

*Biến phí sản xuất chung định mức cho một sản phẩm* được xác định như sau: **(5.5)**

Biến phí sản xuất chung định mức cho một sản phẩm	=	Tỷ lệ biến phí sản xuất chung định mức	X	Định mức năng lực sản xuất cho một sản phẩm.
---	---	--	---	--

*Định phí sản xuất chung định mức cho một sản phẩm* được xác định như sau:

**(5.6)**

Định phí sản xuất chung định mức cho một sản phẩm	=	Tỷ lệ định phí sản xuất chung định mức	X	Định mức năng lực sản xuất cho một sản phẩm.
---	---	--	---	--

Ở công thức (5.5). Tỷ từ biến phí sản xuất chung định mức chính là biến phí sản xuất chung định mức cho một đơn vị năng lực sản xuất. Tùy tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung mà năng lực sản xuất có thể được đo lường bằng số giờ lao động trực tiếp, số giờ máy...

Tỷ lệ biến phí sản xuất chung định mức được xác định như sau:

Tỷ lệ biến phí sản xuất chung định mức	=	$\frac{\text{Tổng biến phí sản xuất chung dự toán}}{\text{Năng lực sản xuất dự toán}} \\ \text{(Số giờ máy, số giờ lao động trực tiếp)}$
---	---	--

Ở công thức (5.6), Tỷ lệ định phí sản xuất chung định mức chính là định phí sản xuất chung định mức cho một đơn vị năng lực sản xuất.

Tỷ lệ định phí sản xuất chung định mức được xác định như sau:

Tỷ lệ định phí sản xuất chung định mức	=	$\frac{\text{Tổng định phí sản xuất chung dự toán}}{\text{Năng lực sản xuất dự toán}} \\ \text{(Số giờ máy, số giờ lao động trực tiếp...)}$
---	---	---



Ở các công thức (5.7). (5.8), thông tin về *biến phí sản xuất chung dự toán, định phí sản xuất chung dự toán, năng lực sản xuất dự toán* chúng ta có được từ các dự toán tương ứng ở dự toán tổng thể (Bài 4).

## **2. Dự toán linh hoạt:**

Dự toán linh hoạt là gì? Nó khắc phục nhược điểm của dự toán tĩnh ra sao? Tính chất linh hoạt của dự toán linh hoạt thể hiện ra sao? Lợi ích của dự toán linh hoạt ra sao? Phần này sẽ giải quyết các vấn đề trên.

### *a. Dự toán tĩnh:*

Dự toán tĩnh - còn được gọi là dự toán cố định - là loại dự toán chỉ xây dựng cho một mức hoạt động duy nhất. Mức hoạt động thực tế và mức hoạt động dự toán thường khác nhau. Do đó, chi phí sản xuất thực tế và chi phí sản xuất dự toán thường chênh lệch. Chênh lệch này không phản ánh thành quả kiểm soát chi phí do chịu ảnh hưởng của cả sự khác nhau của mức hoạt động thực tế so với dự toán.

Để thông tin chênh lệch giữa chi phí sản xuất thực tế và chi phí sản xuất dự toán có ý nghĩa trong quản lý, chúng ta phải điều chỉnh dự toán về mức hoạt động thực tế. Dự toán linh hoạt sẽ giúp chúng ta giải quyết vấn đề này.

### *b. Dự toán linh hoạt:*

Dự toán linh hoạt - còn được gọi là dự toán biến đổi - cung cấp các thông tin ước tính có thể được điều chỉnh cho nhiều mức hoạt động khác nhau trong giới hạn thích hợp.

Các khoản biến phí đơn vị không thay đổi theo các mức hoạt động khác nhau.

*Tính chất linh hoạt của dự toán linh hoạt được thể hiện ra sao ?*

Tính chất linh hoạt của dự toán linh hoạt được thể hiện thông qua *công thức dự toán linh hoạt*. Mỗi dự toán linh hoạt có một công thức dự toán linh hoạt. Nhờ công thức dự toán linh hoạt, chúng ta có thể điều chỉnh dự toán về bất kỳ mức hoạt động nào.

Chúng ta biết rằng mỗi dự toán linh hoạt, định phí và biến phí đơn vị không thay đổi theo khối lượng hoạt động. Do đó mỗi dự toán linh hoạt, chúng ta có công thức dự toán linh hoạt như sau:

$$\text{Tổng chi phí sản xuất dự toán} = \text{(Biến phí đơn vị} \times \text{Số lượng sản phẩm sản xuất)} + \text{Định phí dự toán}$$

Kỹ thuật phân tích các chênh lệch ra sao chúng ta sẽ đề cập ở phần còn lại của bài học này .

Như vậy nhờ kỹ thuật dự toán linh hoạt, chúng ta có thể điều chỉnh dự toán về mức hoạt động thực tế, từ đó thông tư chênh lệch giữa dự toán và thực tế có ý nghĩa trong quản lý.

*c. Phân biệt định mức và dự toán:*

Chúng ta cần phân biệt định mức và dự toán. Chi phí định mức và chi phí dự toán đều là chi phí mong muốn. Tuy nhiên, chi phí định mức là cách tiếp cận về chi phí mong muốn tính cho một khối lượng hoạt động. Chi phí dự toán lại là cách tiếp cận về chi phí mong muốn tính cho một kỳ hoạt động. Hai cách tiếp cận này khác nhau ở cách tính toán định phí. Định phí dự toán không phụ thuộc vào khối lượng hoạt động trong kỳ dự toán Định phí định mức lại phụ thuộc vào khối

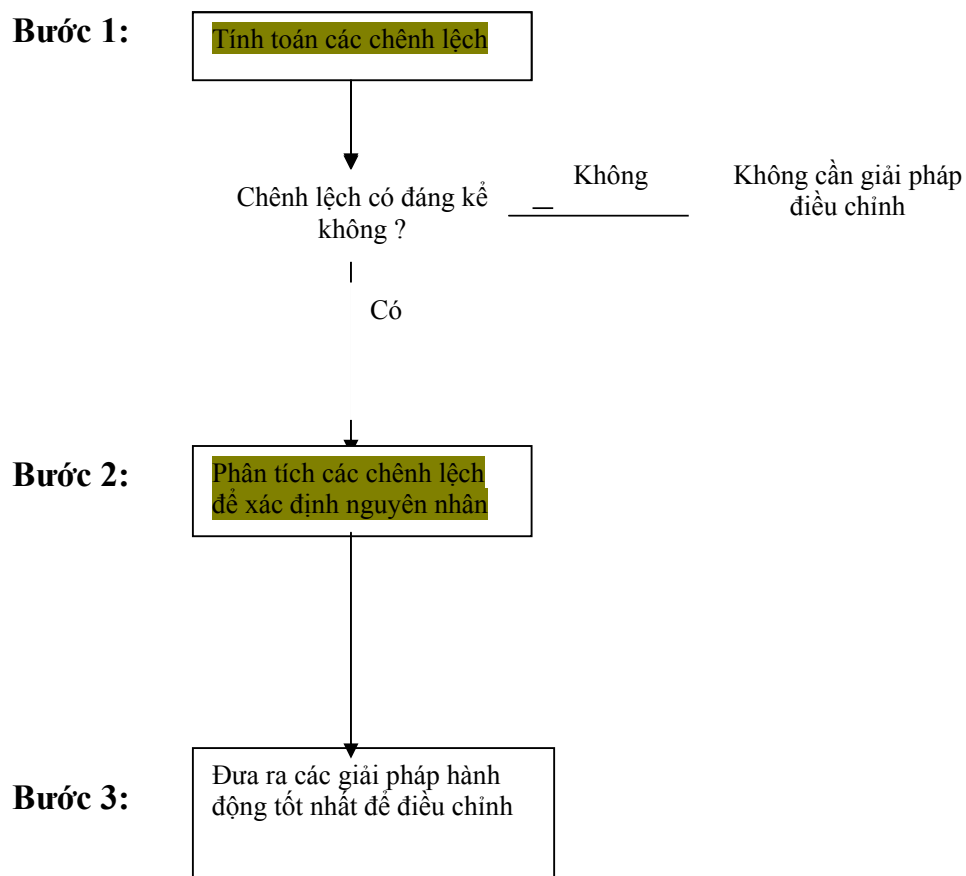
lượng hoạt động trong kỳ dự toán.

### 3. Phân tích biến động của chi phí sản xuất:

Quá trình phân tích biến động của chi phí sản xuất để kiểm soát chi phí sản xuất được tiến hành theo ba bước như minh họa ở sơ đồ 5.1.

Đầu tiên, chúng ta tính toán các chênh lệch. Nếu các chênh lệch là đáng kể, chúng ta sẽ tiến hành phân tích để tìm nguyên nhân; người chịu trách nhiệm, từ đó đưa ra giải pháp thích hợp để kiểm soát chi phí sản xuất tốt hơn cho các kỳ sau.

Sơ đồ 5. 1 . Sử dụng phân tích chênh lệch để kiểm soát chi phí



Để tính toán các chênh lệch, chúng ta có mô hình chung như Sơ đồ 5.2.

Nếu gọi:

$Q_1$  : lượng thực tế

$Q_0$ : lượng định mức

$P_1$  : Giá thực tế

$P_0$ : giá định mức

$\Delta P$ : chênh lệch giá

$\Delta Q$ : chênh lệch lượng

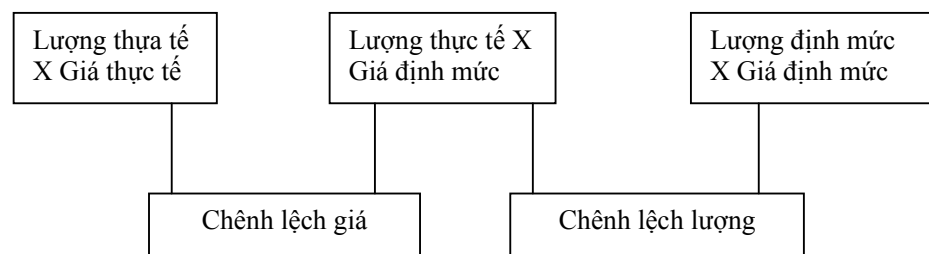
Từ mô hình chung, chúng ta có các công thức để tính chênh lệch giá và chênh lệch lượng như sau :

$$\Delta P = Q_1 P_1 - Q_1 P_0 = Q_1 (P_1 - P_0) \quad (5.10)$$

$$\Delta Q = Q_1 P_0 - Q_0 P_0 = P_0 (Q_1 - Q_0) \quad (5.11)$$

Chúng ta sẽ vận dụng mô hình chung để lần lượt phân tích biến động của từng khoản mục chi phí sản xuất.

*Sơ đồ 5.2. Mô hình chuẩn để phân tích biến động chi phí vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp*



#### 4. Phân tích biến động của chi phí vật liệu trực tiếp:

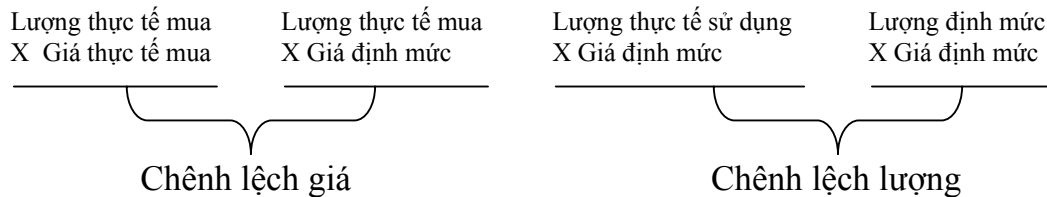
Chi phí vật liệu trực tiếp chịu ảnh hưởng bởi hai nhân tố là lượng vật liệu sử dụng (gọi tắt là nhân tố *lượng*) và chi phí đơn vị vật liệu (gọi tắt là nhân tố *giá*).

*Các bạn cần lưu ý:*

- Chênh lệch giá được tính khi vật liệu được mua.
- Chênh lệch lượng được tính khi vật liệu được sử dụng cho sản xuất.

Sơ đồ 5.3 minh họa cách xác định chênh lệch giá và chênh lệch lượng vật liệu.

#### *Sơ đồ 5.3. Phân tích chi phí vật liệu trực tiếp*



Các nhà quản trị của bộ phận mua thường chịu trách nhiệm về chênh lệch giá và nhà quản trị bộ phận sản xuất thường chịu trách nhiệm về chênh lệch lượng vật liệu. Giá định mức được sử dụng trong tính toán chênh lệch lượng để các nhà quản trị sản xuất không bị ảnh hưởng bởi thành quả quản lý của các nhà quản trị ở bộ phận mua.

Việc tìm ra nguyên nhân dẫn đến các chênh lệch có ý nghĩa quan trọng trong quản lý. Khi đã xác định được nguyên nhân dẫn đến các chênh lệch, đặc biệt là các chênh lệch bất lợi, sẽ xác định được người chịu trách nhiệm, từ đó, sẽ có các giải pháp quản lý thích hợp

để kiểm soát tốt hơn cho các kỳ sau. Nguyên nhân của chênh lệch lượng vật liệu thường bao gồm:

- Chất lượng vật liệu.
- Tay nghề công nhân.
- Máy móc thiết bị
- .....

Nguyên nhân của chênh lệch giá vật liệu thường bao gồm :

- Chất lượng vật liệu.
- Nguồn mua.

*Để thực hành các kỹ thuật tính toán các chênh lệch vật liệu các bạn hãy thực hiện các Bài tập 5.1 đến 5.4*

## **5. Phân tích biến động của chi phí nhân công trực tiếp:**

Chi phí nhân công trực tiếp cũng chịu ảnh hưởng bởi hai nhân tố là lượng lao động sử dụng (gọi tắt là nhân tố *lượng*) và đơn giá lao động (gọi tắt là nhân tố *giá*).

Nguyên nhân của chênh lệch lượng lao động thường bao gồm:

- Tay nghề công nhân
- Chất lượng vật liệu.
- Máy móc thiết bị
- ...

Nguyên nhân chênh lệch giá lao động thường bao gồm:

- Tay nghề công nhân .
- Hợp đồng lao động

- .....

Các chênh lệch lao động có thể được kiểm soát một phần bởi các nhà quản trị sản xuất. Ví dụ, các nhà quản trị sản xuất có thể tác động đến:

- Bố trí tay nghề công nhân phù hợp với yêu cầu công việc
- Động viên công nhân.
- Chất lượng giám sát sản xuất.
- Chất lượng đào tạo công nhân.

Tuy nhiên, các chênh lệch lao động không thể được kiểm soát hoàn toàn bởi một cá nhân hay một bộ phận. Ví dụ:

- Bộ phận sửa chữa có thể thực hiện công việc bảo trì thiết bị kém. Điều này có thể làm gia tăng thời gian xử lý cho một sản phẩm, là nguyên nhân của chênh lệch lượng lao động bất lợi.
- Bộ phận mua có thể mua vật liệu chất lượng kém, phải mất nhiều thời gian để xử lý hơn khi sản xuất, làm phát sinh các chênh lệch lượng lao động bất lợi.

*Để thực hành các kỹ thuật tính toán các chênh lệch vật liệu các bạn hãy thực hiện các bài tập từ 5.5 đến 5.8.*

## **6. Phân tích biến động của chi phí sản xuất chung:**

Khác với chi phí vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp - đều là biến phí- chi phí sản xuất chung là một loại chi phí hỗn hợp, kỹ thuật tính toán các chênh lệch chi phí sản xuất chung phức tạp hơn.

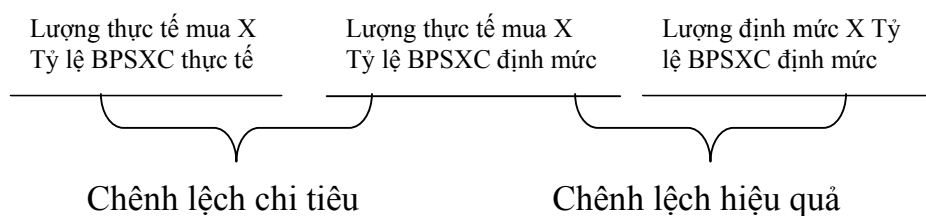
Chúng ta lần lượt tìm hiểu kỹ thuật phân tích biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung.

a. *Phân tích biến động biến phí sản xuất chung:*

Mô hình chung để phân tích biến động của biến phí sản xuất chung được tóm tắt qua Sơ đồ 5.4.

#### Sơ đồ 5.4. Mô hình chung để phân tích

##### chênh lệch biến phí sản xuất



Nếu gọi:

- $Q_1$ : lượng thực tế (năng lực sản xuất thực tế sử dụng ở mức sản xuất thực tế - được đo lường bằng số giờ lao động trực tiếp, số giờ máy...)
- $Q_0$ : lượng định mức (năng lực sản xuất mong muốn sử dụng ở mức hoạt động thực tế)
- $R_1$ : tỷ lệ biến phí sản xuất chung thực tế (biến phí sản xuất chung thực tế chi tiêu cho một đơn vị năng lực sản xuất).
- $R_0$ : tỷ lệ biến phí sản xuất chung định mức (biến phí sản xuất chung mong muốn chi tiêu cho một đơn vị năng lực sản xuất)
- $\Delta R$ : chênh lệch chi tiêu
- $\Delta Q$ : chênh lệch hiệu quả



Từ mô hình chung, chúng ta có các công thức để tính chênh lệch chi tiêu và chênh lệch hiệu quả như sau:

$$\Delta R = Q_1 R_1 - Q_1 R_0 = Q_1 (R_1 - R_0) \quad (5.12)$$

$$\Delta Q = Q_1 R_0 - Q_0 R_0 = R_0 (Q_1 - Q_0) \quad (5.13)$$

### ***Ý nghĩa của các chênh lệch biến phí sản xuất chung***

#### ***- Chênh lệch chi tiêu:***

Chênh lệch chi tiêu hay còn gọi là *chênh lệch có thể kiểm soát* là kết quả từ việc chi tiêu thực tế nhiều hơn hoặc ít hơn mong muốn đối với các khoản biến phí sản xuất chung. Bằng việc tính toán chênh lệch chi tiêu chi tiết cho từng khoản mục biến phí sản xuất chung, các nhà quản trị sẽ biết được khoản mục nào biến động theo chiều hướng tốt (F), khoản mục nào biến động theo chiều hướng xấu, từ đó có thể tìm hiểu nguyên nhân và đưa ra giải pháp thích hợp để kiểm soát biến phí sản xuất chung tốt hơn cho các kỳ sau.

#### ***- Chênh lệch hiệu quả:***

Chênh lệch hiệu quả phản ánh ảnh hưởng của hiệu quả hoạt động đến biến động của biến phí sản xuất chung.

Chênh lệch hiệu quả không phản ánh thành quả kiểm soát biến phí sản xuất chung.

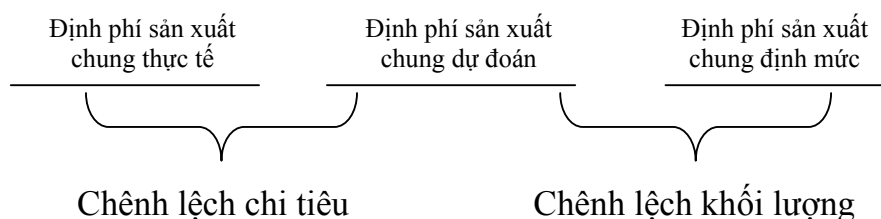
*Để thực hành các kỹ thuật tính toán các chênh lệch biến phí sản xuất chung, các bạn hãy thực hiện các bài tập từ 5.9 đến 5.11.*

#### ***b. Phân tích biến động định phí sản xuất chung:***

Mô hình chung để phân tích biến động của định phí sản xuất chung được tóm tắt qua Sơ đồ 5.5:

### Sơ đồ 5.5. Mô hình chung để phân tích

#### chênh lệch định phí sản xuất



#### *Ý nghĩa của các chênh lệch định phí sản xuất chung*

##### - *Chênh lệch chi tiêu:*

Tương tự biến phí sản xuất chung, chênh lệch chi tiêu hay còn gọi là *chênh lệch có thể kiểm soát* là kết quả từ việc chi tiêu thực tế nhiều hơn hoặc ít hơn mong muốn đối với các khoản định phí sản xuất chung. Bằng việc tính toán chênh lệch chi tiêu chi tiết cho từng khoản mục định phí sản xuất chung, các nhà quản trị sẽ biết được khoản mục nào biến động theo chiều hướng tốt (F), khoản mục nào biến động theo chiều hướng xấu, từ đó có thể tìm hiểu nguyên nhân và đưa ra giải pháp thích hợp để kiểm soát định phí sản xuất chung tốt hơn cho các kỳ sau.

##### - *Chênh lệch khối lượng:*

Chênh lệch khối lượng phản ánh ảnh hưởng của khối lượng

hoạt động đến biến động của định phí sản xuất chung. Chúng ta đã biết, định phí sản xuất chung dự toán không thay đổi theo khối lượng hoạt động, trong khi định phí sản xuất chung định mức nhiều hay ít phụ thuộc vào khối lượng hoạt động cao hay thấp. Do đó, nếu khối lượng hoạt động thực tế *Vượt qua* khối lượng hoạt động dự toán, định phí sản xuất chung định mức sẽ *tón hơn* định phí sản xuất chung dự toán, phát sinh chênh lệch khối lượng *thuận lợi* (F). Ngược lại, nếu khối lượng hoạt động thực tế *nhỏ hơn* khối lượng hoạt động dự toán, định phí sản xuất chung định mức sẽ *nhỏ hơn* định phí sản xuất chung dự toán, phát sinh chênh lệch khối lượng *Bất lợi* (U)

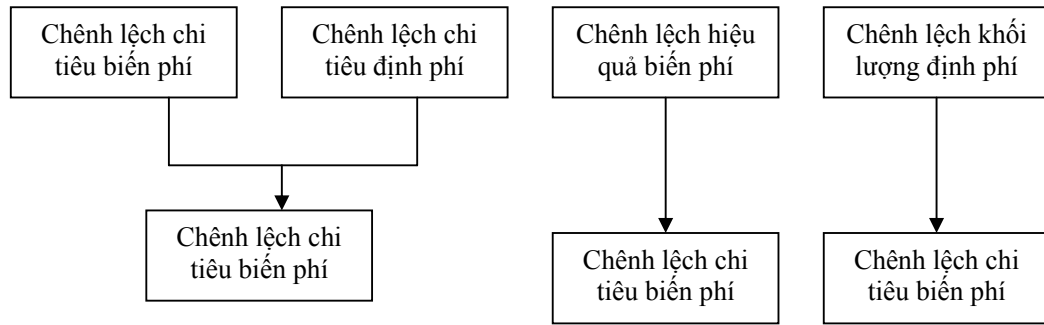
Như vậy: chênh lệch khối lượng không phản ánh thành quả kiểm soát định phí sản xuất chung: chỉ là thước đo phản ánh ảnh hưởng của khối lượng hoạt động đến biến động của định phí sản xuất chung.

Trên đây là kỹ thuật phân tích biến động chi phí sản xuất chung theo mô hình *Phân tích bốn chênh lệch chi phí sản xuất chung*. Ở mô hình này, biến phí sản xuất chung có hai chênh lệch: *Chênh lệch chi tiêu* và *Chênh lệch hiệu quả* định phí sản xuất chung cả hai chênh lệch: *Chênh lệch chi tiêu* và *Chênh lệch khối lượng*.

Ngoài mô hình phân tích bốn chênh lệch trên, phân tích biến động chi phí sản xuất chung còn có các mô hình phân tích *ba* chênh lệch; *hai* chênh lệch và *một* chênh lệch chi phí sản xuất chung.

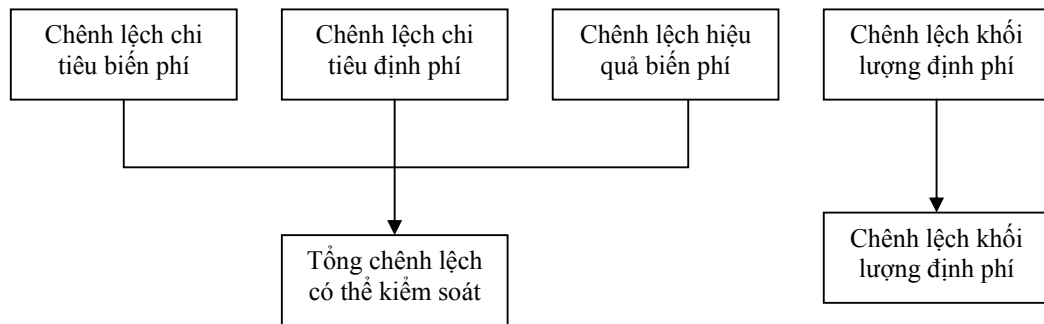
Mô hình *Phân tích ba chênh lệch chi phí sản xuất chung* được tóm tắt ở Sơ đồ 5.6.

**Sơ đồ 5.6. Phân tích ba chênh lệch chi phí sản xuất chung**



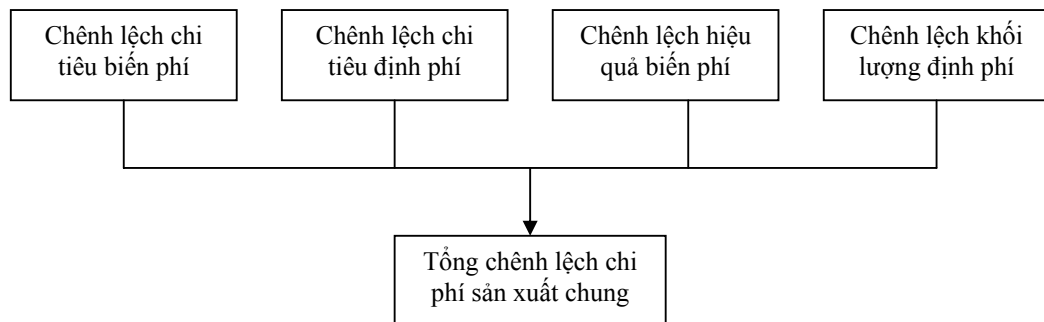
Mô hình Phân tích hai chênh lệch chi phí sản xuất chung được tóm tắt ở sơ đồ 5.7

**Sơ đồ 5.7. Phân tích hai chênh lệch chi phí sản xuất chung**



Mô hình Phân tích một chênh lệch chi phí sản xuất chung được tóm tắt ở sơ đồ 5.8.

**Sơ đồ 5.8. Phân tích một chênh lệch chi phí sản xuất chung**



*Để thực hành phân tích biến động định phí sản xuất chung, các bạn hãy thực hiện các bài tập từ 5.12 đến 5.15*

## **V. MỘT SỐ ĐIỂM CẦN LƯU Ý KHI HỌC:**

Như vậy là chúng ta sắp kết thúc bài học này. Trước khi kết thúc bài học, các bạn lưu ý một số nội dung cốt lõi của bài học này trong quá trình ôn tập:

- Phương pháp xây dựng giá thành định mức
- Phương pháp lập dự toán linh hoạt
- Phương pháp điều chỉnh dự toán theo mức hoạt động thực tế
- Phương pháp phân tích các khoản chênh lệch chi phí sản xuất

## **VI. TÓM LƯỢC NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN GHI NHỚ:**

Hoan nghênh các bạn đã làm việc vất vả sau 10 tiết là nghiên cứu lý thuyết và thực hiện đầy đủ các bài tập ở bài học này. Bây giờ, có lẽ các bạn đã đạt được các mục tiêu đã được đề ra ở đầu bài học:

- Biết cách xây dựng giá thành định mức.
- Biết cách lập một dự toán linh hoạt và hiểu được tính chất linh hoạt của một dự toán linh hoạt.
- Biết cách phân tích biến động của các khoản mục chi phí sản xuất nhằm kiểm soát chi phí tốt hơn cho các kỳ sau.

# BÀI TẬP

*Sử dụng dữ liệu sau để thực hiện các bài tập từ 5.1 đến 5.4*

Công ty H có định mức vật liệu trực tiếp để sản xuất một sản phẩm như sau: 1.5 kg / sản phẩm với giá 4,00 ngđ/ kg. Tháng trước 1.700 kg vật liệu được mua và đã sử dụng để sản xuất 1000 sản phẩm. Tổng chi phí vật liệu là 6.630 ngđ.

## **Bài 1: Giá thực tế vật liệu**

Đơn giá thực tế vật liệu là bao nhiêu?

- a. 4,00 ngđ / kg.
- b. 4,10 ngđ/kg.
- c. 3,90 ngđ/kg.
- d. 6.63 ngđ/kg.

## **Bài 2: Chênh lệch giá vật liệu**

Chênh lệch giá vật liệu của Công ty H trong tháng là:

- a. 170 ngđ (U)
- b. 170 ngđ (F).
- c. 800 ngđ (U).
- d. 800 ngđ (F).

## **Bài 3: Lượng vật liệu định mức**

Lượng vật liệu định mức cho phép để sản xuất 1.000 sản phẩm là:

- a. 1.700 kg.
- b. 1500 kg.
- c. 2550 kg.
- d. 2.000 kg.

#### **Bài 4: Chênh lệch lượng vật liệu**

Chênh lệch lượng vật liệu của Công ty H trong tháng là:

- a. 170 ngđ (U).
- b. 170 ngđ (F).
- c. 800 ngđ (U).
- d. 800 ngđ (F).

*Sử dụng dữ liệu sau để thực hiện các bài tập từ 5.5 đến 5.8:*

Công ty H có định mức nhân công trực tiếp để sản xuất một sản phẩm như sau 5 giờ/ sản phẩm với giá 12,00ngđ /giờ. Tháng trước 1.550 giờ công được sử dụng để sản xuất 1.000 sản phẩm. Tổng chi phí nhân công là 18.910ngđ.

#### **Bài 5: Đơn giá lao động thực tế**

Đơn giá lao động thực tế của Công ty H trong tháng là bao nhiêu?

- a. 12,20 ngđ/giờ.
- b. 12.00 ngđ/giờ.
- c. 11,80 ngđ/giờ.
- d. 11,60 ngđ/giờ.

#### **Bài 6: Chênh lệch giá lao động**

Chênh lệch giá lao động của Công ty H trong tháng là:

- a. 310 ngđ (U).
- b. 310 ngđ (F).
- c. 300 ngđ (U).
- d. 300 ngđ (F).

#### **Bài 7: Số giờ lao động định mức**

Số giờ lao động định mức cho phép để sản xuất 1.000 Sản phẩm là:

- a. 1.450giờ.
- b. 1.500giờ.
- c. 1.700giờ.
- d. 1.800giờ.

**Bài 8: Chênh lệch lượng lao động**

Chênh lệch lượng lao động của Công ty H trong tháng là

- a.. 590 ngđ (U).
- b. 590 ngđ (F).
- c 600 ngđ (U).
- d. 600 ngđ ( F)

*Sử dụng dữ liệu sau để thực hiện các bài tập từ 5.9 đến 5.11 :*

Công ty H phân bổ biến phí sản xuất chung trên cơ sở số giờ lao động trực tiếp. Công ty H có định mức lao động để sản xuất một sản phẩm: 1,5 giờ lao động trực tiếp và tỷ lệ biến phí sản xuất chung định mức 3,00 ngđ/giờ lao động trực tiếp. Tháng trước 1550 giờ được sử dụng để sản xuất 1.000 sản phẩm và 5 . 1115ngđ được chi tiêu cho biến phí sản xuất chung.

**Bài 9: Tỷ lệ biến phí sản xuất chung thực tế**

Tỷ lệ biến phí sản xuất chung thực tế của Công ty H trong tháng là bao nhiêu?

- a. 3,00 ngđ/giờ.
- b. 3,19 ngđ/giờ.
- c 330 ngđ/giờ.
- d. 4.50 ngđ/giờ.



### **Bài 10: Chênh lệch chi tiêu biến phí sản xuất chung**

Chênh lệch chi tiêu biến phí sản xuất chung của Công ty H trong tháng là:

- a. 465 ngđ (U).
- b. 400 ngđ (F).
- c. 335 ngđ (U).
- d. 300 ngđ (F).

### **Bài 11: Chênh lệch hiệu quả**

Chênh lệch hiệu quả của Công ty H đối với biến phí sản xuất chung trong tháng:

- a. 435 ngđ (U).
- b. 435 ngđ (F).
- c. 150 ngđ (U).
- d. 150 ngđ (F).

*Sử dụng dữ liệu sau để thực hiện các bài tập từ 5.12 đến 5.15*

Định phí sản xuất chung dự toán trong tháng của Công ty H là 9.000ngđ. Năng lực dự toán trong tháng là 3.000 sản phẩm.

Sản xuất thực tế là 3.200 sản phẩm và định phí sản xuất chung thực tế trong tháng là 8.450 ngđ.

### **Bài 12: Tỷ lệ định phí sản xuất chung định mức**

Tỷ lệ Định phí sản xuất chung định mức trong tháng của công ty H là:

- a. 2ngđ/g
- b. 1,88ngđ/g

c. 1,76ngđ/g

d. 1,81ngđ/g

**Bài 13: Định phí sản xuất chung định mức**

Định phí sản xuất chung định mức trong tháng của Công ty H là:

a. 9.024ngđ

b. 8448ngđ

c. 9600ngđ

d. 8688ngđ

**Bài 14: Chênh lệch chi tiêu định phí sản xuất chung**

Chênh lệch chi tiêu định phí sản xuất chung trong tháng của Công ty H là:

a. 600ngđ (F)

b. 550ngđ (F)

c. 1150ngđ (U)

d. 570ngđ (U)

**Bài 15: Chênh lệch khối lượng**

Chênh lệch khối lượng định phí sản xuất chung trong tháng của Công ty H là:

a. 600ngđ (F)

b. 550ngđ (F)

c. 1150ngđ(U)

d.570ngđ(U)

# ĐÁP ÁN

## Bài 1: c

Đơn giá thực tế vật liệu là:  $6630\text{ngđ} \div 1.700\text{kg} = 3,9\text{ngđ/kg}$

## Bài 2: b

Chênh lệch giá vật liệu của công ty H trong tháng là:

$$\begin{aligned}\Delta P &= Q_1P_1 - Q_1P_0 = Q_1(P_1 - P_0) \\ &= 1700\text{kg} (3,9\text{ngđ/kg} - 4,0\text{ngđ/kg}) = 170\text{ngđ(F)}\end{aligned}$$

## Bài 3: b

Lượng vật liệu định mức cho phép để sản xuất 1.000 sản phẩm là:

$$1500\text{ kg} = 1.000\text{sp} \times 1,5\text{kg/sp}$$

## Bài 4: c

Chênh lệch lượng vật liệu của Công ty H trong tháng là:

$$\begin{aligned}\Delta Q &= Q_1P_0 - Q_0P_0 = P_0(Q_1 - Q_0) \\ &= 4\text{ngđ/kg} (1700\text{kg} - 1500\text{kg}) = 800\text{ngđ(U)}\end{aligned}$$

## Bài 5. a

Đơn giá lao động thực tế của Công ty H trong tháng là:

$$12,20\text{ ngđ/giờ} - 18.910\text{ngđ} \div 1.550\text{g}$$

**Bài 6: a**

Chênh lệch giá lao động của Công ty H trong tháng là:

$$\begin{aligned}\Delta P &= Q_1 P_1 - Q_1 P_0 = Q_1 (P_1 - P_0) \\ &= 1550g(12.20\text{ngđ/g} - 12.00\text{ngđ/g}) = 310\text{ngđ(U)}\end{aligned}$$

**Bài 7: b**

Số giờ lao động định mức cho phép để sản xuất 1.000 sản phẩm là:  $1500 \text{ giờ} = 1.000 \text{ sp} \times 1,5 \text{ g/sp}$

**Bài 8: c**

Chênh lệch lượng lao động của Công ty H trong tháng là:

$$\begin{aligned}\Delta Q &= Q_1 P_0 - Q_0 P_0 = P_0 (Q_1 - Q_0) \\ &= 12\text{ngđ/g}(1550g - 1500g) = 600\text{ngđ(U)}\end{aligned}$$

**Bài 9:c**

Tỷ lệ biến phí sản xuất chung thực tế của Công ty H trong tháng là:  $3,30 \text{ ngđ/giờ} - 5.115\text{ngđ} \div 1.5510g$

**Bài 10: a**

Chênh lệch chi tiêu biến phí sản xuất chung của Công ty H trong tháng là:

$$\begin{aligned}\Delta R &= Q_1 R_1 - Q_1 R_0 = Q_1 (R_1 - R_0) \\ &= 1550g (3,30\text{ngđ/g} - 3,00\text{ngđ/g}) = 465 \text{ ngđ (U)}\end{aligned}$$

**Bài 11: c**

Chênh lệch hiệu quả của Công ty H đối với biến phí sản xuất chung trong tháng:

$$\begin{aligned}\Delta Q &= Q_1R_0 - Q_0R_0 = R_0(Q_1 - Q_0) \\ &= 3,0 \text{ ngđ/g} (1550\text{g} - 1500\text{g}) = 150\text{ngđ (U)}\end{aligned}$$

**Bài 12: a**

Tỷ lệ định phí sản xuất chung định mức trong tháng của Công ty H:  $2\text{ngđ/g} = 9000\text{ngđ} \div (3.000\text{sp} \times 1,5\text{g/sp})$

**Bài 13: c**

Định phí sản xuất chung định mức:

$$9600\text{ngđ} = 3.200\text{sp} \times 1,5\text{g/sp} = 2\text{ngđ/g}$$

**Bài 14: b**

Chênh lệch chi tiêu định phí sản xuất chung:

$$550\text{ngđ (F)} = 8.450\text{ngđ} - 9.000\text{ngđ}$$

**Bài 15: a**

Chênh lệch khối lượng:

$$600\text{ngđ(F)} = 9000\text{ngđ} - 9600\text{ngđ}$$

## **BÀI 6:**

# **ĐÁNH GIÁ THÀNH QUẢ QUẢN LÝ**

## **I. GIỚI THIỆU KHÁI QUÁT:**

Chào các bạn!

Bài học này trang bị cho các bạn các công cụ để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị, có phạm vi trách nhiệm khác nhau trong một tổ chức phân quyền.

## **II. MỤC TIÊU:**

Sau khi học xong bài này, các bạn có thể:

- Sử dụng kế toán trách nhiệm như một công cụ để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm trách nhiệm khác nhau
- Sử dụng các công cụ kế toán để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm đầu tư . Định giá sản phẩm chuyên giao có lợi nhất trong một tổ chức phân quyền.
- Lập và phân tích báo cáo bộ phận để đánh giá thành quả bộ phận và thành quả quản lý của các nhà quản lý bộ phận.

### **III. HƯỚNG DẪN HỌC NỘI DUNG CƠ BẢN VÀ CÁC TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

Để đạt được các mục tiêu trên, bài này bao gồm các nội dung sau:

- Kế toán trách nhiệm
- Đánh giá thành quả quản lý.
- Định giá sản phẩm chuyển giao
- Phân tích báo cáo bộ phận

Các nội dung trên, các bạn có thể tham khảo ở các tài liệu:

- Tập thể tác giả Bộ môn Kế toán quản trị - phân tích hoạt động kinh doanh, Khoa Kế toán Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, Kế toán quản trị, (Tái bản lần thứ tư). NXB. Thống kê, Năm 2006. (Chương 7) .
- Belverd E. Needles, Henry R. Anderson, James C. Caldwell; *Principles of Accounting (Fifth edition)*; Houghton Mifflin Company; 1993. (Chapter 25) .
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting (Tenth Edition)*; The McGraw-Hill Companies, Inc.. 2003. (Chapter 12).
- Charles T. Horngren, George Foster; *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Eleventh Edition)*; Prentice - Hall, Inc; 2003. (Chapter 27}.

### **IV. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN TRONG BÀI VÀ CÁCH HỌC TỪNG PHẦN CỦA BÀI:**

#### **1. Kế toán trách nhiệm:**

a. *Định nghĩa Kế toán trách nhiệm:*

Kế toán trách nhiệm là hệ thống thu thập, xử lý và truyền đạt thông tin có thể kiểm soát theo phạm vi trách nhiệm của nhà quản trị.

Thông tin có thể kiểm soát là những thông tin về doanh thu, chi phí, vốn đầu tư...mà nhà quản trị có thể đưa ra các quyết định tác động lên nó.

Thông tin có thể kiểm soát cụ thể đối với từng nhà quản trị là gì (doanh thu, chi phí hay vốn đầu tư...) phụ thuộc vào trách nhiệm quản lý của nhà quản trị đó.

b. *Trung tâm trách nhiệm:*

Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận trong một tổ chức mà các nhà quản trị của nó được giao trách nhiệm quản lý một phần các phân các nguồn lực của tổ chức.

Có năm loại trung tâm trách nhiệm.

- Trung tâm chi phí.
- Trung tâm chi tiêu.
- Trung tâm doanh thu.
- Trung tâm lợi nhuận .
- Trung tâm đầu tư.

c. *Trung tâm chi phí:*

Trung tâm chi phí là một bộ phận có mối quan hệ rõ ràng giữa các chi phí của các nguồn lực với các sản phẩm hoặc dịch vụ của bộ phận đó, mà các nhà quản trị của nó chỉ chịu trách nhiệm đối với các chi phí có thể kiểm soát phát sinh trong bộ phận đó.



Thành quả của các trung tâm chi phí thường được đánh giá bằng việc so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán và phân tích các chênh lệch phát sinh.

*d. Trung tâm chi tiêu:*

Trung tâm chi tiêu là một bộ phận có mối quan hệ không rõ ràng giữa chi phí các nguồn lực với các sản phẩm hoặc dịch vụ của bộ phận đó, mà các nhà quản trị của nó chỉ chịu trách nhiệm đối với các chi phí có thể kiểm soát phát sinh trong bộ phận đó.

Thành quả của các trung tâm chi tiêu thường được đánh giá bằng việc so sánh chi tiêu thực tế với hạn mức chi tiêu được dự toán.

*e. Trung tâm doanh thu:*

Trung tâm doanh thu là một bộ phận mà các nhà quản trị của nó có trách nhiệm đối với doanh thu đạt được trong bộ phận đó.

Thành quả của các trung tâm doanh thu thường được đánh giá bằng việc so sánh doanh thu thực tế với doanh thu dự toán và phân tích các chênh lệch phát sinh.

*f. Trung tâm lợi nhuận:*

Trung tâm lợi nhuận là một bộ phận mà các nhà quản trị của nó có trách nhiệm đối với lợi nhuận đạt được trong bộ phận đó.

Do lợi nhuận bằng doanh thu trừ chi phí, nên các nhà quản trị của trung tâm lợi nhuận có trách nhiệm cả về doanh thu và chi phí phát sinh ở bộ phận đó.

Thành quả của các trung tâm lợi nhuận thường được đánh giá

bằng việc so sánh các dữ liệu trên báo cáo kết quả kinh doanh thực tế với các dữ liệu trên báo cáo kết quả kinh doanh dự toán.

*g. Trung tâm đầu tư:*

Trung tâm đầu tư và một bộ phận mà cả nhà quản trị của nó có trách nhiệm đối với lợi nhuận và vốn đầu tư của đơn vị đó.

Thành quả của các trung tâm đầu tư thường được đánh giá bằng việc sử dụng các thước đo:

- Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI).
- Lợi nhuận còn lại (RI)

*h. Cơ cấu tổ chức và đánh giá thành quả:*

Cơ cấu tổ chức của một công ty làm sáng tỏ quyền hạn của các nhà quản trị của công ty đó.

Sơ đồ tổ chức là sự phản ánh sinh động cấp bậc trách nhiệm đối với mục đích kiểm soát quản lý của một tổ chức.

Hệ thống kế toán trách nhiệm thiết lập một mạng lưới thông tin trong một tổ chức nhằm thu thập và báo cáo các thông tin về hoạt động của từng lĩnh vực trách nhiệm. Hệ thống kế toán trách nhiệm được sử dụng để lập các dự toán theo từng lĩnh vực trách nhiệm và báo cáo các kết quả thực hiện theo từng lĩnh vực trách nhiệm.

Báo cáo thành quả của từng cấp quản lý được thiết kế để đáp ứng nhu cầu thông tin riêng biệt của từng nhà quản trị. Công một thông tin có thể xuất hiện dưới những hình thức khác nhau trong nhiều báo cáo khác nhau.

Thông tin từ các báo cáo cho các nhà quản trị ở cấp thấp hơn thường được tổng hợp và trình bày súc tích khi xuất hiện ở các báo cáo của các nhà quản trị cấp cao hơn.

## 2. **Đánh giá thành quả quản lý:**

Ở phần này chúng ta đề cập nhiều hơn đến việc vận dụng các công cụ kế toán để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm chi phí, trung tâm lợi nhuận và trung tâm đầu tư.

### a. *Đánh giá thành quả quản lý ở trung tâm chi phí:*

Thành quả quản lý của các nhà quản trị ở trung tâm chi phí được đánh giá qua báo cáo thành quả được lập cho từng trung tâm chi phí riêng biệt.

Thông tin đưa vào báo cáo thành quả để đánh giá thành quả của các nhà quản trị ở trung tâm chi phí chỉ là *khi phí có thể kiểm soát* bởi từng nhà quản trị ở từng trung tâm chi phí. Bằng việc so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán, các nhà quản trị có thể biết được chênh lệch nào là thuận lợi, chênh lệch nào là bất lợi. Chênh lệch nào là biến động của khối lượng hoạt động chênh lệch nào do thành quả kiểm soát chi phí mang lại

### b. *Đánh giá thành quả quản lý ở trung tâm lợi nhuận:*

Thành quả quản lý của các nhà quản trị ở trung tâm lợi nhuận được đánh giá qua báo cáo thành quả được lập cho từng trung tâm lợi nhuận riêng biệt. Thông tin đưa vào báo cáo thành quả để đánh giá thành quả của các nhà quản trị ở trung tâm lợi nhuận chỉ là *lợi nhuận có thể kiểm soát* bởi từng nhà quản trị ở từng trung tâm lợi nhuận. Do lợi nhuận là chênh lệch giữa doanh thu và chi phí, nên chỉ *doanh thu*

*có thể kiểm soát và chi phí có thể kiểm soát* được đưa vào báo cáo thành quả. Chi phí có thể kiểm soát được phân loại theo *biến phí* và *định phí* khi đưa vào báo cáo thành quả. Như vậy báo cáo thành quả được sử dụng để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở trung tâm lợi nhuận là báo cáo kết quả kinh doanh được trình bày dưới hình thức số dư đảm phí, nhưng chỉ bao gồm doanh thu và chi phí có thể kiểm soát bởi các nhà quản trị của trung tâm lợi nhuận. Bằng việc so sánh thông tin thực tế với thông tin dự toán, các nhà quản trị có thể biết được chênh lệch nào là thuận lợi, chênh lệch nào là bất lợi. Chênh lệch nào do biến động của khối lượng hoạt động, chênh lệch nào do thành quả kiểm soát doanh thu và chi phí mang lại

*c. Đánh giá thành quả quản lý ở trung tâm đầu tư:*

Đánh giá thành quả quản lý ở các trung tâm đầu tư bao gồm:

- So sánh doanh thu và chi phí có thể kiểm soát thực tế với dự toán.
- Sử dụng các thước đo thành quả đối với các khoản vốn đầu tư thuộc quyền kiểm soát của nhà quản trị ở trung tâm đầu tư:
  - Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI).
  - Lợi nhuận còn lại (RI).

Sau đây chúng ta lần lượt sử dụng từng thước đo thành quả

***Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI - Return on Investment):***

Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư được tính toán dựa vào lợi nhuận hoạt động và tài sản được đầu tư để thu được lợi nhuận đó. Công thức tính phổ biến là:

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} = \frac{\text{Lợi nhuận hoạt động}}{\text{Tài sản được đầu tư}} \quad (6.1)$$

Ở công thức (6.1), các bạn cần lưu ý :

- *Tài sản được đầu tư* chính là *Tài sản hoạt động bình quân* trong kỳ, được tính bằng cách lấy bình quân của số dư tài sản đầu kỳ và cuối kỳ (không bao gồm các tài sản thuộc hoạt động đầu tư tài chính như các khoản đầu tư ngắn hạn (đầu tư chứng khoán...) đầu tư dài hạn (góp vốn liên doanh...)).
- *Lợi nhuận hoạt động* còn gọi là lợi nhuận trước lãi và thuế (EBIT) là lợi nhuận do sử dụng tài sản hoạt động mang lại, không phân biệt nguồn tài trợ các tài sản đó (không bao gồm lợi nhuận từ các hoạt động đầu tư tài chính, lợi nhuận khác)

ROI cho biết một đồng tài sản đầu tư vào trung tâm đầu tư, nhà quản trị ở đó đã tạo ra được bao nhiêu đồng lợi nhuận.

ROI càng lớn, thành quả quản lý vốn đầu tư càng cao.

### ***Các nhân tố ảnh hưởng đến ROI:***

Để dễ nhận thấy các nhân tố ảnh hưởng đến ROI, công thức tính ROI (6.1) có thể được viết lại như sau:

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} = \frac{\text{Lợi nhuận hoạt động}}{\text{Tài sản được đầu tư}}$$

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} = \frac{\text{Lợi nhuận hoạt động}}{\text{Tài sản được đầu tư}} \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Tài sản được đầu tư}}$$

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư} = \text{Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu} \times \text{Số vòng quay của tài sản} \quad (6.2)$$

Theo công thức (6.2), ROI phụ thuộc vào hai chỉ số quan trọng: Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu (hay còn gọi là Biên lợi nhuận) và Số vòng quay của tài sản.

Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu cho biết khi doanh thu thực hiện được một đồng sẽ thu được bao nhiêu đồng lợi nhuận. Chỉ số này cao hay thấp phụ thuộc vào việc kiểm soát chi phí của các nhà quản trị ở trung tâm đầu tư.

Số vòng quay của tài sản cho biết một đồng tài sản đầu tư vào trung tâm đầu tư, nhà quản trị ở đó đã thực hiện được bao nhiêu đồng doanh thu. Chỉ số này cho thấy hiệu suất sử dụng tài sản. Chỉ số này càng lớn khi doanh thu càng tăng hoặc tài sản đầu tư càng giảm hoặc giảm tài sản nhưng doanh thu vẫn tăng. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu và Số vòng quay của tài sản giúp chúng ta giải thích sự biến động của ROI của một trung tâm đầu tư; sự khác nhau của ROI giữa các trung tâm đầu tư

### ***Nhược điểm của ROI:***

Tuy ROI là công cụ rất thích hợp trong việc đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm trách nhiệm khác nhau, ROI không phải là một công cụ hoàn hảo.

Nếu các nhà quản trị được đánh giá bằng ROI. Họ sẽ tìm mọi cách để tăng ROI, điều này có thể sẽ không phù hợp với chiến lược của toàn công ty, chẳng hạn, việc cắt giảm các chi phí nghiên cứu phát triển.

Ngoài ra, nếu các nhà quản trị được đánh giá bằng ROI có thể họ sẽ từ chối các cơ hội đầu tư có lợi.

Để khắc phục nhược điểm trên, chúng ta có thể sử dụng công cụ khác: *Lợi nhuận còn lại (RI – Residual Income)*

### **Lợi nhuận còn lại (RI):**

Lợi nhuận còn lại là phần còn lại của lợi nhuận hoạt động sau khi trừ đi lợi nhuận mong muốn tối thiểu từ tài sản hoạt động của trung tâm đầu tư.

$$\text{Lợi nhuận còn lại} = \text{Lợi nhuận hoạt động} - (\text{Tài sản được đầu tư} \times \text{Tỷ lệ hoàn vốn mong muốn tối thiểu}) \quad (6.3)$$

*Lợi nhuận còn lại* càng lớn, lợi nhuận hoạt động tạo ra càng nhiều hơn lợi nhuận mong muốn tối thiểu thành quả quản lý của các nhà quản trị ở trung tâm đầu tư càng được đánh giá cao. RI khuyến khích các nhà quản trị thực hiện các khoản đầu tư có khả năng sinh lợi.

Tuy nhiên, RI cũng có nhược điểm: không thể sử dụng RI để so sánh thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm đầu tư có tài sản được đầu tư khác nhau.

*Để thực hành kỹ thuật tính ROI và RI, các bạn hãy thực hiện các bài tập 6.1 đến 6.5*

### 3. Định giá sản phẩm chuyển giao:

Sản phẩm chuyển giao là gì? Có những phương pháp nào để định giá sản phẩm chuyển giao? Định giá sản phẩm chuyển giao có ý nghĩa gì trong đánh giá thành quả quân lý? Phần này sẽ giải quyết các vấn đề trên.

#### a. Sản phẩm chuyển giao:

*Sản phẩm chuyển giao* là sản phẩm được chuyển từ bộ phận này sang bộ phận khác trong cùng một doanh nghiệp.

*Định giá sản phẩm chuyển giao* là xác định giá chuyển giao cho các sản phẩm chuyển giao.

#### b. Các phương pháp định giá sản phẩm chuyển giao:

Có 3 phương pháp định giá sản phẩm chuyển giao:

- Theo chi phí
- Theo giá thị trường
- Theo thương lượng

#### ***Định giá sản phẩm chuyển giao theo chi phí:***

Theo phương pháp này, các chi phí có thể làm sở định giá sản phẩm chuyển giao là:

- Giá thành đầy đủ
- Giá thành toàn bộ
- Biến phí đơn vị
- ...



Ưu điểm nổi bật của phương pháp định giá sản phẩm chuyển giao theo chi phí là đơn giản, dễ thực hiện.

Tuy nhiên, định giá sản phẩm chuyển giao theo chi phí có những nhược điểm sau:

- Chỉ có bộ phận nhận chuyển giao cuối cùng mới có thể xác định được kết quả kinh doanh.
- Không khuyến khích các bộ phận chuyển giao kiểm soát tốt chi phí.
- Không có căn cứ để ra quyết định chuyển giao.

***Định giá sản phẩm chuyển giao theo giá thị trường:***

Theo phương pháp này, Công ty có thể chọn giá của sản phẩm hoặc dịch vụ tương tự được công bố, ví dụ, trên các tạp chí thương mại - để sử dụng làm giá chuyển giao. Ngoài ra, công ty cũng có thể chọn giá tính cho khách hàng bên ngoài làm giá chuyển giao nội bộ công ty.

Đây được xem là cách định giá sản phẩm chuyển giao tốt nhất. Vì sử dụng giá thị trường sẽ làm cho việc đánh giá thành quả trên cơ sở lợi nhuận có thể thực hiện được ở nhiều mức độ của một tổ chức. Bằng việc sử dụng giá thị trường để kiểm soát sự chuyển giao, tất cả các bộ phận đều có thể xác định được lợi nhuận chứ không phải chỉ bộ phận nhận chuyển giao cuối cùng. Cách tiếp cận giá thị trường còn giúp cho các nhà quản trị biết được khi nào nên chuyển giao khi nào không nên.

Có những nguyên tắc chỉ đạo trong việc định giá chuyển giao

theo giá thị trường:

- Bộ phận mua phải mua của bộ phận bán trong nội bộ khi bộ phận bán đáp ứng được tất cả các điều kiện của giá mua ngoài và muốn bán nội bộ
- Nếu bộ phận bán không đáp ứng được tất cả các điều kiện của giá mua ngoài thì bộ phận mua được tự do mua ngoài
- Bộ phận bán được tự do từ chối bán nội bộ nếu như muốn bán ra bên ngoài.
- Phải lập ra một tổ chức để giải quyết những bất đồng giữa các bộ phận liên quan đến giá chuyển giao.

***Định giá sản phẩm chuyển giao theo thương lượng:***

Trong nhiều trường hợp, các bộ phận trong doanh nghiệp tự thương lượng giá chuyển giao thấp hơn giá thị trường. Ví dụ, chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp có thể được cắt giảm bớt khi chuyển giao nội bộ, hoặc số lượng chuyển giao nội bộ đủ lớn để thực hiện chiết khấu thương mại. Ngoài ra, giá chuyển giao cũng có thể được thương lượng khi sản phẩm chuyển giao được sản xuất từ năng lực sản xuất nhàn rỗi... Thông tin về chi phí và thị trường có thể được sử dụng trong sự thương lượng này, nhưng không đòi hỏi giá chuyển giao được chọn phải có bất kỳ mối liên hệ đặc biệt nào đối với thông tin về chi phí hoặc thị trường.

*c. Nguyên tắc định giá chuyển giao:*

Mục tiêu của việc định giá chuyển giao là nhằm khuyến khích các nhà quản trị bộ phận, có liên quan đến việc chuyển giao, hướng đến mục tiêu chung.

Muốn vậy, giá chuyển giao phải kết hợp hài hòa lợi ích của các bên tham gia chuyển giao và lợi ích của tổng thể doanh nghiệp. Việc xác định giá chuyển giao tối thiểu làm cơ sở để xác định giá chuyển giao là khởi điểm của việc định giá sản phẩm chuyển giao hướng đến mục tiêu chung.

Giá chuyển giao tối thiểu là giới hạn thấp nhất của giá chuyển giao để bộ phận chuyển giao không bị thiệt hại, đồng thời cũng không có lợi hơn so với bán ra ngoài

Giá chuyển giao tối thiểu được tính toán theo công thức chung sau (công thức (6.3)):

**(6.3)**

Giá chuyển giao tối thiểu	=	Chi phí sản xuất và chuyển giao đơn vị sản phẩm hoặc dịch vụ	+	Chi phí cơ hội đơn vị sản phẩm hoặc dịch vụ
------------------------------	---	--	---	---

Chi phí cơ hội ở đây là số dư đảm phí lớn nhất bị mất đi xét trên tổng thể doanh nghiệp, nếu sản phẩm hoặc dịch vụ được chuyển giao nội bộ. Phải phân biệt chi phí sản xuất và chuyển giao với chi phí cơ hội vì trên sổ sách kế toán chỉ ghi chép chi phí sản xuất và chuyển giao còn chi phí cơ hội thì không. Chi phí sản xuất và chuyển giao đơn vị sản phẩm hoặc dịch vụ thường chọn là biến phí đơn vị sản phẩm chuyển giao; chi phí cơ hội đơn vị đối với tổng thể doanh nghiệp là số dư đảm phí bị mất đi tính cho một sản phẩm chuyển giao do mất cơ hội bán ra ngoài vì chuyển giao nội bộ. Lúc này, giá chuyển giao tối thiểu được tính như sau:

Giá chuyển giao tối thiểu	=	Chi phí đơn vị sản phẩm hoặc dịch vụ chuyển giao	+	Số dư đảm phí bị mất đi tính cho một đơn vị sản phẩm hoặc dịch vụ chuyển giao
---------------------------------	---	--	---	--

*Cần phân biệt giá chuyển giao tối thiểu và giá chuyển giao.* Giá chuyển giao tối thiểu là cơ sở để xác định giá chuyển giao. Bộ phận chuyển giao chỉ chuyển giao khi giá chuyển giao lớn hơn giá chuyển giao tối thiểu. Đồng thời, bộ phận nhận chuyển giao chỉ nhận chuyển giao khi giá chuyển giao nhỏ hơn giá cung cấp từ bên ngoài. Do đó, giá chuyển giao sẽ được thương lượng trong khoản từ giá chuyển giao tối thiểu đến giá cung cấp từ bên ngoài .

Cũng cần lưu ý rằng: nếu không có số dư đảm phí nào bị mất đi trên phạm vi tổng thể doanh nghiệp - sản phẩm chuyển giao được sản xuất từ năng lực sản xuất nhàn rỗi - thì giá chuyển giao tối thiểu chính là *bến phí đơn vị sản phẩm chuyển giao*

Định giá chuyển giao theo nguyên tắc trên sẽ khắc phục được các nhược điểm của cách định giá chuyển giao dựa vào chi phí:

- Giúp các nhà quản trị ở các bộ phận chuyển giao cũng như nhận chuyển giao có thể xác định được thành quả tài chính - cơ sở để đánh giá thành quả quản lý qua các chỉ tiêu ROI và RI.
- Khuyến khích các nhà quản trị ở tất cả các bộ phận kiểm soát tốt chi phí để đạt thành quả cao hơn.
- Bằng cách so sánh giá chuyển giao tối thiểu với giá cung cấp từ bên ngoài, giúp các nhà quản trị ở các bộ phận có

thể biết được nên hay không nên chuyển giao nội bộ.

***Khó khăn trong việc thực hiện nguyên tắc chung:***

Nguyên tắc chung để định giá chuyển giao luôn luôn thúc đẩy việc ra quyết định hướng đến mục tiêu chung, nếu được thực thi. Tuy nhiên nguyên tắc trên thường khó hoặc không thể thực thi do khó khăn trong việc đo lường chi phí cơ hội. Vấn đề đo lường chi phí như thế có thể phát sinh do một số lý do. Một trong những lý do là thị trường bên ngoài có thể không phải là thị trường cạnh tranh hoàn hảo. Trong thị trường cạnh tranh hoàn hảo, giá thị trường không phụ thuộc vào số lượng được bán ra bởi bất kỳ nhà sản xuất nào. Trong thị trường cạnh tranh không hoàn hảo một nhà sản xuất độc nhất có thể tác động nên giá thị trường bằng cách thay đổi số lượng sản phẩm có trên thị trường. Trong trường hợp đó, giá thị trường bên ngoài phụ thuộc vào quyết định sản xuất của nhà sản xuất. Điều đó có nghĩa là chi phí cơ hội mà công ty phải chịu do chuyển giao nội bộ phụ thuộc vào số lượng sản phẩm bán ra bên ngoài. Sự tác động qua lại này có thể làm cho người ta không thể đo lường chính xác chi phí cơ hội được tạo ra từ việc chuyển giao sản phẩm.

Những lý do khác gây nên sự khó khăn trong việc đo lường chi phí cơ hội gắn với việc chuyển giao bao gồm hàng hóa hoặc dịch vụ được chuyển giao không chỉ một loại, nhu cầu đầu tư vào thiết bị mới của bộ phận sản xuất là để tạo ra các sản phẩm chuyển giao, và sự phụ thuộc lẫn nhau của nhiều sản phẩm hoặc dịch vụ được chuyển giao. Ví dụ, bộ phận sản xuất có cung cấp các dịch vụ thiết kế hoặc đồng thời tạo ra các sản phẩm cho bộ phận mua. Chi phí cơ hội gắn với từng loại sản lượng liên quan này của bộ phận sản xuất là gì? Trong nhiều trường hợp như thế thật khó chỉ ra chi phí cơ hội.

*Để thực hành kỹ thuật định giá sản phẩm chuyển giao, các bạn hãy thực hiện các bài tập 6.6 đến 6.8*

#### **4. Phân tích báo cáo bộ phận:**

*a. Bộ phận là gì?*

Bộ phận là bất kỳ thành phần hoặc hoạt động nào liên quan đến một tổ chức mà có thể xác định được riêng biệt thu nhập và chi phí. Bộ phận có thể là từng nhà máy, từng trung tâm dịch vụ, từng địa bàn kinh doanh, từng khách hàng, từng loại sản phẩm ...

*b. Báo cáo bộ phận*

#### ***Báo cáo bộ phận là gì?***

Báo cáo bộ phận là báo cáo kết quả kinh doanh được lập chi tiết cho các bộ phận.

Để có ích, báo cáo bộ phận phải cung cấp được thông tin đáp ứng được hai nhu cầu sau:

- Đánh giá sự đầu tư các nguồn lực của công ty cho các bộ phận.
- Đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị bộ phận.

Một vài loại chi phí có thể liên quan đến một bộ phận, nhưng có thể hoàn toàn nằm ngoài ảnh hưởng của nhà quản trị bộ phận đó. Để đánh giá chính xác bộ phận như là một sự đầu tư các nguồn lực của công ty, các chi phí này nên được bao gồm trong các chi phí của bộ phận. Tuy nhiên, trong việc đánh giá thành quả của các nhà quản trị nói chung, các chi phí này nên được loại trừ, do nhà quản trị bộ phận không kiểm soát nó.

### ***Những đặc trưng của báo cáo bộ phận:***

Báo cáo bộ phận có ba tính chất quan trọng:

- Hình thức số dư đảm phí. Các báo cáo bộ phận được trình bày theo hình thức số dư đảm phí. ở các báo cáo này, biến phí được trừ khỏi doanh thu để được số dư đảm phí.
- Định phí bộ phận và Định phí chung được trình bày riêng biệt để tính số dư bộ phận.
- Định phí bộ phận có thể kiểm soát và Định phí bộ phận không thể kiểm soát được trình bày riêng biệt. Ở các báo cáo bộ phận, chi phí không chỉ được trình bày theo mô hình ứng xử của chi phí với khối lượng hoạt động, mà còn được trình bày theo mối quan hệ với khả năng kiểm soát của nhà quản trị bộ phận. Cách trình bày này nhất quán với kế toán trách nhiệm:

Mối quan hệ giữa các chỉ tiêu trên báo cáo bộ phận được trình bày tóm tắt qua Sơ đồ 6.1.

Doanh thu trừ: Biến phí	Số dư đảm phí Trừ: <b>Định phí bộ phận</b>	Số dư đảm phí Trừ: <b>Định phí bộ phận có thể kiểm soát</b>
Số dư đảm phí Trừ: <b>định phí</b>	Số dư bộ phận Trừ: <b>Định phí chung</b>	Số dư bộ phận có thể kiểm soát Trừ: Định phí bộ phận không thể kiểm soát
Lợi nhuận	Lợi nhuận	Số dư bộ phận

#### ***Định phí bộ phận:***

Định phí bộ phận là định phí liên quan trực tiếp đến bộ phận cụ thể. Khi bộ phận không còn tồn tại, định phí bộ phận cũng biến mất.

Định phí bộ phận lại được tách thành định phí bộ phận có thể kiểm soát và định phí bộ phận không thể kiểm soát tùy thuộc vào

quyền kiểm soát của nhà quản trị bộ phận.

- *Định phí chung*

Định phí chung là định phí không liên quan trực tiếp đến bất kỳ bộ phận cụ thể nào. Mặc cho các bộ phận có tồn tại hay không, định phí chung luôn tồn tại với sự tồn tại của doanh nghiệp.

- *Số dư bộ phận*

Số dư bộ phận là phần còn lại của số dư đảm phí do bộ phận tạo ra sau khi trang trải các định phí bộ phận. Số dư bộ phận góp phần bù đắp các định phí chung và đóng góp vào lợi nhuận chung.

Khi định phí bộ phận được tách thành định phí bộ phận có thể kiểm soát và định phí bộ phận không thể kiểm soát, Số dư bộ phận được tính sau khi xác định *số dư bộ phận có thể kiểm soát* như minh họa ở Sơ đồ 6.1.

**Lưu ý!**

- *Định phí bộ phận có thể trở thành định phí chung đối với các bộ phận ở cấp thấp hơn.*
- *Định phí chung không phân bổ cho các bộ phận khi lập báo cáo bộ phận*

Điều gì sẽ xảy ra nếu phân bổ định phí chung cho các bộ phận?

- Kết quả phân bổ có thể làm sai lệch thành quả của bộ phận.
- Cơ sở phân bổ định phí chung không phản ánh đúng mối quan hệ nhân quả giữa định phí chung với các đối tượng chịu chi phí: các bộ phận.



*Để thực hành kỹ thuật lập báo cáo bộ phận, các bạn hãy thực hiện các bài tập 6.9 và 6.10.*

*c. Phân tích báo ca bộ phận*

### **Mục tiêu phân tích**

Hai mục tiêu chủ yếu khi phân tích báo cáo bộ phận:

- Đánh giá thành quả bộ phận.
- Đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị bộ phận.

### **Đánh giá thành quả bộ phận**

Thông qua phân tích báo cáo bộ phận, các nhà quản trị có thể đánh giá khả năng sinh lợi ngắn hạn và khả năng sinh lợi dài hạn của từng bộ phận để đưa ra các quyết định thích hợp...

- *Đánh giá khả năng sinh lợi ngắn hạn:*

Các chỉ tiêu liên quan đến *Số dư đảm phí* như *số dư đảm phí đơn vị*, *tỷ lệ số dư đảm phí* thích hợp cho việc đánh giá khả năng sinh lợi trong ngắn hạn của từng bộ phận.

Số dư đảm phí có ích nhất đối với những quyết định liên quan đến những thay đổi khối lượng hoạt động ngắn hạn, như định giá những đơn đặt hàng đặc biệt và sử dụng năng lực hiện có.

- *Đánh giá khả năng sinh lợi dài hạn:*

Số dư bộ phận là phần còn lại của số dư bộ phận có thể kiểm soát sau khi trừ đi định phí không thể kiểm soát của nhà quản trị bộ phận. Số dư bộ phận cũng chính là phần còn lại của số dư đảm phí bộ phận

sau khi trừ đi tất cả định phí bộ phận bao gồm cả định phí có thể kiểm soát và không thể kiểm soát của nhà quản trị bộ phận. Chính vì vậy mà *số dư bộ phận* có thể được xem như là một chỉ tiêu kinh tế phản ánh thành quả của việc đầu tư vào một bộ phận.

Từ quan điểm ra quyết định. Số dư bộ phận có ích nhất đối với những quyết định dài hạn như thay đổi tiềm lực, định giá dài hạn . . .

***Đánh giá thành quả quản lý bộ phận:***

Số dư bộ phận có thể kiểm soát là phần còn lại của số dư đảm phí sau khi trừ Định phí có thể kiểm soát của nhà quản trị bộ phận. Chỉ tiêu này phản ánh thành quả quản lý của nhà quản trị bộ phận, và đo đó chỉ tiêu này là thước đo thành quả quản lý của nhà quản trị bộ phận.

*Bây giờ các bạn thử tự kiểm tra nhận thức của mình về phân tích báo cáo bộ phận bằng cách thực hiện bài tập 6.11 và 6.12.*

**V. MỘT SỐ ĐIỂM CẦN LƯU Ý KHI HỌC:**

Như vậy là chúng ta sắp kết thúc bài học này. Trước khi kết thúc bài học, các bạn lưu ý một số nội dung cốt lõi của bài học này trong quá trình ôn tập:

- Phương pháp lập một báo cáo thuộc lĩnh vực kế toán trách nhiệm để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm trách nhiệm khác nhau.
- Phương pháp tính ROI và sử dụng Roi để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm đầu tư.

Phương pháp tính RI và sử dụng RI để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm đầu tư. Nắm vững nguyên tắc định giá sản phẩm chuyển giao.

- Nắm vững phương pháp lập báo cáo bộ phận và phương pháp phân tích báo cáo bộ phận

## **VI. TÓM LƯỢC NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN GHI NHỚ:**

Hoan nghênh các bạn đã làm việc vất vả sau 5 tiết tự nghiên cứu lý thuyết và thực hiện đầy đủ các bài tập ở bài học này. Bây giờ, hy vọng các bạn có thể:

- Biết cách sử dụng kế toán trách nhiệm như một công cụ để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản lý ở các trung tâm trách nhiệm khác nhau.
- Biết cách sử dụng ROI và RI như những công cụ để đánh giá thành quả quản lý của các nhà quản trị ở các trung tâm đầu tư.
- Biết cách định giá sản phẩm chuyển giao có lợi nhất trong một tổ chức phân quyền
- Biết cách lập báo cáo bộ phận và phân tích báo cáo bộ phận.

# BÀI TẬP

## Bài 1: ROI

Chi nhánh A, của Công ty B, có lợi nhuận hoạt động trong năm x1 là 60.000ngđ từ việc sử dụng tài sản được đầu tư bình quân là 300.000ngđ. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư tối thiểu theo yêu cầu là 15%: ROI của chi nhánh A là bao nhiêu?

- a. 25%
- b. 5%
- c. 15%
- d. 20%

## Bài 2: ROI

Chi nhánh A, của Công ty B, có lợi nhuận hoạt động trong năm xi là 60.000ngđ từ việc sử dụng tài sản được đầu tư bình quân là 300.000ngđ. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư tối thiểu theo yêu cầu là 15%. Có một phương án đầu tư vào thiết bị mới cần 100.000ngđ sẽ mang lại lợi nhuận thêm cho chi nhánh 18.000ngđ. Nếu được đánh giá dựa vào ROI, nhà quản trị của Chi nhánh A có muốn đầu tư vào phương án trên không?

- a. Có
- b. không

## Bài 3: ROI

Sử dụng dữ liệu ở bài tập 6.2, giám đốc Công ty B có muốn giám đốc Chi nhánh A đầu tư vào thiết bị mới không?

- a. Có
- b. Không

#### **Bài 4: RI**

Sử dụng dữ liệu ở bài tập 6.1, Lợi nhuận còn lại (RI) của Chi nhánh A là bao nhiêu?

- a. 240.000ngđ
- b. 45.000ngđ
- c. 15.000ngđ
- d. 51.000ngđ

#### **Bài 5: RI**

Sử dụng dữ liệu ở bài tập 6.2. Nếu được đánh giá dựa vào RI thay vì ROI, nhà quản trị của Chi nhánh A có muốn đầu tư vào phương án trên không?

- a. Có
- b. Không

#### **Bài 6: Định giá sản phẩm chuyển giao:**

Bộ phận A sản xuất một chi tiết để bán cho khách hàng bên ngoài. Dữ liệu liên quan đến bộ phận này như sau: Giá bán: 60 ngđ/chi tiết; Biến phí đơn vị: 40 ngđ/chi tiết; Tổng định phí: 100 000 ngđ; Năng lực sản xuất: 20.000 chi tiết.

Bộ phận B của cùng công ty mua 5.000 chi tiết tương tự ở nhà cung cấp bên ngoài với giá 58 ngđ/chi tiết. Nếu bộ phận B muốn mua 5.000 chi tiết này từ bộ phận A, và bộ phận A không còn năng lực nhàn rỗi, khi đó, giới hạn thấp nhất của giá chuyển giao là bao nhiêu?

- a) 60 ngđ/ct
- b. 58 ngđ/ct
- c. 40 ngđ/ct
- d. 45 ngđ/ct

#### **Bài 7: Định giá sản phẩm chuyển giao:**

Sử dụng dữ liệu bài tập 6. 6, Bộ phận B nên mua từ Bộ phận A hay mua từ nhà cung cấp bên ngoài?

- a) Mua từ Bộ phận A
- b) Mua từ nhà cung cấp bên ngoài.

**Bài 8:** Định giá sản phẩm chuyển giao:

Sử dụng dữ liệu bài tập 6.6. nếu bộ phận A còn năng lực nhàn rỗi, giá chuyên giao là bao nhiêu?

- a) 60 ngđ/ct
- b. 40 ngđ/ct
- c)  $40 \text{ ngđ/ct} < \text{giá chuyên giao} < 58 \text{ ngđ/ct}$
- d.  $40 \text{ ngđ/ct} < \text{giá chuyên giao} < 58 \text{ ngđ/ct}$

**Bài 9: Lập báo cáo bộ phận**

Điền những dữ liệu còn thiếu vào báo cáo kết quả kinh doanh bộ phận sau:

	Tổng cộng		Khu vực A		Khu vực B	
	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu		...				
Trừ biến phí	1000000	...	.....	.....	.....	...
Số dư đảm phí	.....	...	.....	.....	.....	
Trừ Định phí bộ phận	.....	...	360000	60	.....	
Số dư bộ phận	.....	...	150000	.....	200000	
Trừ Định phí chung	.....	...	.....	.....	120000	30
Lợi nhuận	.....	...	.....	.....	.....	
	40000	...	.....	.....	.....	
		...				

## Bài 10. Lập báo cáo bộ phận

Tại công ty B, tháng 7/x 8 có tài liệu như sau:

Tổng cộng	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
Số lượng sản phẩm tiêu thụ ( sp)	10.000	12.000
Đơn giá bán ( ngđ /sp)	20,00	25,00
Biến phí đơn vị ( ngđ /sp)		
Sản xuất	9,00	10,00
Bán hàng và quản lý	3,00	3,75
Định phí ( ngđ )		
Sản xuất	155.000	
Bán hàng và quản lý	20.000	

Trong tổng số định phí sản xuất chỉ có 50.000 ngđ thuộc Sản phẩm X và 75.000 ngđ thuộc Sản phẩm Y

Yêu cầu: Điền số liệu thích hợp vào Báo cáo kết quả kinh doanh của Công ty B dưới đây

CÔNG TY B

### **Báo cáo kết quả kinh doanh**

Tháng 7/x8

	Tổng cộng		Sản phẩm X		Sản phẩm Y	
	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu						
Trừ biến phí	.....	...	.....	...	.....	
Sản xuất	.....	...	.....	...	.....	
Bán hàng và quản lý	.....	...	.....	...	.....	
Tổng biến phí	.....	...	.....	...	.....	...
Số dư đảm phí	.....	...	.....	...	.....	
Trừ Định phí bộ phận	.....	...	.....	...	.....	
Số dư bộ phận	.....	...	.....	...	.....	
Trừ Định phí chung:	.....	...	.....	...	.....	
Sản xuất	.....	...	.....	...	.....	
Bán hàng và quản lý	.....	...	.....	...	.....	
Tổng định phí chung	.....	...	.....	...	.....	
Lợi nhuận	.....	...	.....	...	.....	

### Bài 11. Phân tích báo cáo bộ phận

Sử dụng dữ liệu ở bài tập 6.10, Sản phẩm X hay Sản phẩm Y nên ngừng kinh doanh?

- a. Sản phẩm X
- b. Sản phẩm Y
- c. Cả hai
- d. Không sản phẩm nào

### Bài 12. Phân tích báo cáo bộ phận

Sử dụng dữ liệu ở bài tập 6.10. Nếu sản phẩm X được đầu tư thêm, sẽ gánh chịu thêm 25.000 ngđ định phí sản xuất. Khi đó doanh thu tăng thêm 80.000 ngđ (không phải do tăng giá bán). Sản phẩm X có nên được đầu tư sản xuất thêm không?

- a. Có
- b. Không



# ĐÁP ÁN

**Bài 1: d.**

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI)} &= \frac{\text{Lợi nhuận hoạt động}}{\text{Tài sản được đầu tư}} \\ &= \frac{60000 \text{ngđ}}{300000 \text{ngđ}} = 20\% \end{aligned}$$

**Bài 2: b.**

Không đầu tư vào thiết bị mới	Đầu tư vào thiết bị mới
$\text{ROI} = \frac{60000 \text{ngđ}}{100000 \text{ngđ}} = 20\%$	$\begin{aligned} \text{ROI} &= \frac{60000 \text{ngđ} + 18000 \text{ngđ}}{300000 \text{ngđ} + 100000 \text{ngđ}} \\ &= 19,5\% \end{aligned}$

**Bài 3: a**

Vượt qua ROI tối thiểu 15 %

$$\text{ROI} = \frac{18000 \text{ngđ}}{100000 \text{ngđ}} = 18\%$$

**Bài 4: c**

Lợi nhuận còn lại của chi nhánh A

Lợi nhuận hoạt động 60000

Trừ : Lợi nhuận mong muốn tối thiểu

Tài sản được đầu tư	300000
Nhân: Tỷ lệ hoàn vốn mong muốn tối thiểu	<u>0,15</u> <u>45000</u>
Lợi nhuận còn lại (RI)	<u>15000</u>

**Bài 5: a**

Lợi nhuận còn lại của chi nhánh A

	Không đầu tư vào <u>thiết bị mới</u>	Có đầu tư vào <u>thiết bị mới</u>
Lợi nhuận hoạt động	60000	78000
Trừ : Lợi nhuận mong muốn tối thiểu		
Tài sản được đầu tư	300000	400000
Nhân: Tỷ lệ hoàn vốn mong muốn tối thiểu		
	<u>0,15</u> <u>45000</u>	<u>0,15</u> <u>60000</u>
Lợi nhuận còn lại (RI)	<u>15000</u>	<u>18000</u>

**Bài 6: a.**

**Xác định giá chuyển giao tối thiểu**

Biến phí đơn vị sản phẩm chuyển giao	40 ngđ /ct
--------------------------------------	------------

Cộng: Biến số đảm phí bị mất đi / sản phẩm chuyển giao  
 (60 ngđ/ct – 40 ngđ/sp) 20

Giá chuyển giao tối thiểu 60 ngđ/sp

**Bài 7: b**

Bộ phận B nên mua từ nhà cung cấp bên ngoài, do giá cung cấp từ bên ngoài (58 ngđ/ct) thấp hơn giá chuyển giao tối thiểu (60 ngđ/ct)

**Bài 8: d**

Nếu Bộ phận A còn năng lực sản xuất nhàn rỗi, có thể đáp ứng toàn bộ nhu cầu của Bộ phận B mà không mất cơ hội bán cho các khách hàng bên ngoài. Vì vậy không có số dư đảm phí bị mất đi.

Giá chuyển giao tối thiểu - Biên phí đơn vị sản phẩm chuyển giao - 40ngđ/ct.

Giá chuyển giao phải lớn hơn giá chuyển giao tối thiểu nhưng phải nhỏ hơn giá cung cấp từ bên ngoài:

$$40 \text{ ngđ/ct} < \text{giá chuyển giao} < 58 \text{ ngđ/c}$$

**Bài 9:**

	Tổng cộng		Khu vực A		Khu vực B	
	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu	1000000	100%	600000	100%	400000	100%
Trừ biến phí	<u>320000</u>	<u>32%</u>	<u>240000</u>	40%	<u>80000</u>	<u>20%</u>
Số dư đảm phí	680000	68%	360000	60%	320000	80%
Trừ Định phí bộ phận	<u>350000</u>	<u>35%</u>	<u>150000</u>	<u>25%</u>	<u>200000</u>	<u>50%</u>

Số dư bộ phận	330000	33%	<u>210000</u>	<u>35%</u>	<u>120000</u>	<u>30%</u>
Trừ Định phí chung	<u>290000</u>	<u>29%</u>				
Lợi nhuận	<u>40000</u>	<u>4%</u>				

**Bài 10:**

CÔNG TY B

**Báo cáo kết quả kinh doanh**

Tháng 7/x8

	Tổng cộng		Sản phẩm X		Sản phẩm Y	
	Số tiền	%	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh thu	500000	100%	200000	100%	300000	100%
Trừ biến phí						
Sản xuất	210000	42%	90000	45%	120000	40%
Bán hàng và quản lý	<u>75000</u>	<u>15%</u>	<u>30000</u>	<u>15%</u>	<u>45000</u>	<u>15%</u>
Tổng biến phí	<u>285000</u>	<u>57%</u>	<u>120000</u>	<u>60%</u>	<u>165000</u>	<u>55%</u>
Số dư đảm phí	215000	43%	80000	40%	135000	45%
Trừ Định phí bộ phận	<u>125000</u>	<u>25%</u>	<u>50000</u>	<u>25%</u>	<u>75000</u>	<u>25%</u>
Số dư bộ phận	90000	18%	<u>30000</u>	<u>15%</u>	<u>60000</u>	<u>20%</u>
Trừ Định phí chung:	30000	6%				
Sản xuất	<u>20000</u>	<u>4%</u>				
Bán hàng và quản lý	<u>50000</u>	<u>10%</u>				
Tổng định phí chung	<u>40000</u>	<u>8%</u>				
Lợi nhuận						

**Bài 11:**

Cả hai sản phẩm X và Y có số dư bộ phận đều là số dương, điều đó có nghĩa là số dư đảm phí do từng bộ phận tạo ra, không những đủ để trang trải toàn bộ định phí ở từng bộ phận, mà còn đóng góp vào việc bù đắp các định phí chung. Ngược kinh doanh bất kỳ sản phẩm

nào, định phí chung cũng không thay đổi, nhưng số dư bộ phận sẽ giảm tương ứng, từ đó lợi nhuận toàn công ty sẽ giảm tương ứng.

**Bài 12: a**

số dư đảm phí tăng thêm (80.000ngđ x 40%)

32.000 ngđ

Trừ : Định phí bộ phận tăng thêm.

25.000

Số dư bộ phận tăng thêm

7000 ngđ

Đầu tư thêm. định phí chung không thay đổi số dư bộ phận tăng thêm 7.000ngđ. lợi nhuận sẽ tăng thêm 7.000ngđ

## **BÀI 7:**

# **PHÂN TÍCH QUYẾT ĐỊNH QUẢN LÝ**

## **I. GIỚI THIỆU KHÁI QUÁT:**

Chào các bạn!

Bài học này trang bị cho các bạn các công cụ để chứng minh cho các quyết định trong quá trình hoạt động. qua bài học này, các bạn còn được trang bị các công cụ để chứng minh cho các quyết định về vốn đầu tư.

## **II. MỤC TIÊU:**

Sau khi học xong bài này, các bạn có thể:

- Biết cách sử dụng các công cụ của kế toán để chứng minh cho các quyết định trong quá trình quản lý
- Biết cách sử dụng các công cụ của kế toán để chứng minh cho các quyết định về vốn đầu tư

## **III. HƯỚNG DẪN HỌC NỘI DUNG CƠ BẢN VÀ CÁC TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

Để đạt được các mục tiêu trên, bài này bao gồm các nội dung sau:

- Chu trình ra quyết định.
- Thông tin thích hợp
- Các công cụ kế toán để chứng minh cho các quyết định trong quá trình hoạt động:
  - Phân tích tiền lời
  - Báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí
- Vận dụng các công cụ kế toán để chứng minh cho một số dạng quyết định:
  - Quyết định Làm-hay-mua
  - Quyết định Đơn đặt hàng đặc biệt
  - Quyết định Kết cấu hàng bán
- Các công cụ kế toán để chứng minh cho các quyết định về vốn đầu tư.
  - Tỷ suất sinh lời kế toán
  - Kỳ hoàn vốn
  - Hiện giá thuần (NPV)
  - Tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR)

Các nội dung trên. các bạn có thể tham khảo ở các tài liệu sau:

- Tập thể tác giả Bộ môn Kế toán quản trị - phân tích hoạt động kinh doanh, Khoa Kế toán Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, Kế toán quản trị, (Tái bản lần thứ tư). NXB. Thống kê, Năm 2006. (Chương 9, 10).
- Belverd E. Needles, Henry R. Anderson, James C.

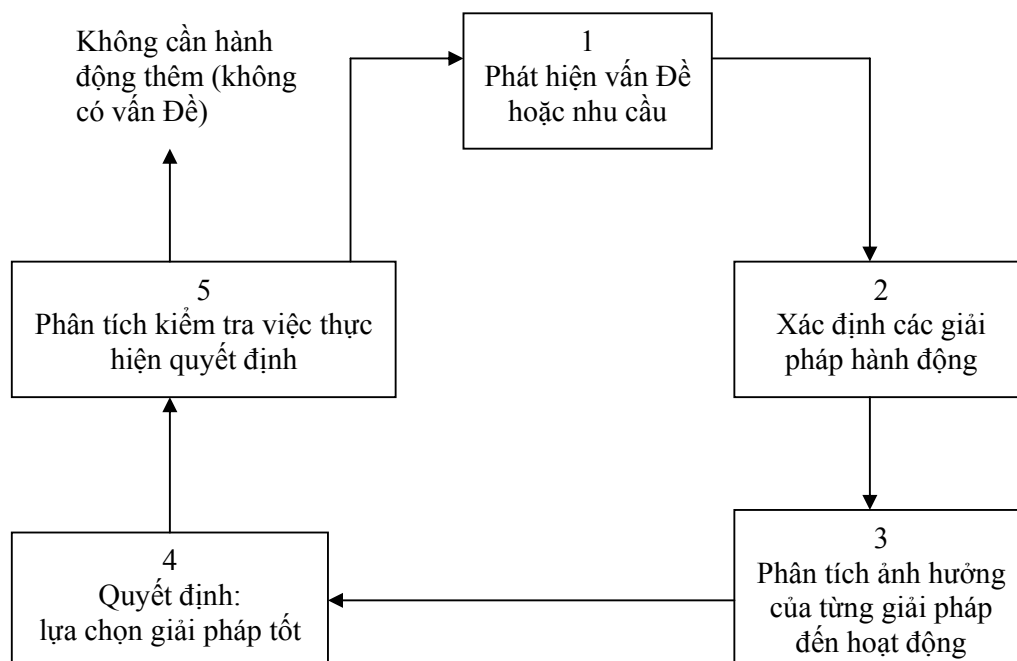
- Caldwell; *Principles of Accounting (Fifth edition)*; Houghton Mifflin Company; 1993. (Chapter 27).
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting (Tenth Edition)*; The McGraw-Hill Companies, Inc.. 2003. (Chapter 13, 14).
  - Charles T. Horngren, George Foster; *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Eleventh Edition)*; Prentice - Hall, Inc; 2003. (Chapter 11}.

#### IV. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN TRONG BÀI VÀ CÁCH HỌC TỪNG PHẦN CỦA BÀI:

##### 1. Chu trình ra quyết định:

Một quyết định có căn cứ thường được tiến hành qua 5 bước như minh họa ở sơ đồ 7.1.

Sơ đồ 7.1. Chu trình quyết định quản lý





Bài học này sẽ đề cập đến các công cụ của kế toán giúp các nhà quản trị thực hiện bước 3 và 4 trong chu trình ra quyết định.

## **2. Thông tin thích hợp:**

Để đi đến quyết định nhà quản trị có nhất thiết phải thu thập tất cả các thông tin liên quan đến các phương án? Hay chỉ cần thu thập các thông tin thích hợp cho việc ra quyết định? Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định có những đặc điểm nào?

Phần này sẽ giải quyết các vấn đề trên.

Khi đã xác định các giải pháp để giải quyết vấn đề cần ra quyết định, các nhà quản trị chỉ cần thu thập các *thông tin thích hợp* để phân tích nhằm chứng minh cho giải pháp tốt nhất. Thông tin không chênh lệch giữa các phương án, không phải là thông tin thích hợp. Hai phương án có doanh thu như nhau, chi phí khác nhau. Không cần thông tin về doanh thu, chúng ta vẫn có thể đi đến quyết định đúng bằng cách so sánh các chi phí khác nhau...

Thông tin đã xảy ra cũng không thích hợp cho việc ra quyết định. Số tiền đã chi ra khi thuê mặt bằng, không ảnh hưởng đến việc lựa chọn mặt hàng nào sẽ kinh doanh trên mặt bằng đó, vì mặt hàng nào được chọn cũng sẽ gánh chịu chi phí thuê mặt bằng như nhau...

Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định là những thông tin, khác nhau giữa các phương án: về doanh thu, chi phí, và sử dụng nguồn lực tương lai.

## **3. Các công cụ kế toán để chứng minh cho các quyết định trong quá trình hoạt động:**

*a. Phân tích tiền lời:*

Phân tích tiền lời là công cụ chứng minh cho quyết định bằng cách so sánh thông tin thích hợp giữa các phương án. Nếu thông tin thích hợp chỉ là doanh thu phương án được chọn là phương án có doanh thu lớn nhất.

Nếu thông tin thích hợp chỉ là chi phí; phương án được chọn là phương án có chi phí nhỏ nhất.

Nếu thông tin thích hợp bao gồm cả doanh thu và chi phí, phương án được chọn là phương án có chênh lệch giữa doanh thu và Chi phí lớn nhất (nếu doanh thu lớn hơn chi phí) hay chênh lệch giữa chi phí và doanh thu nhỏ nhất (nếu chi phí lớn hơn doanh thu).

Do chỉ cần các thông tin thích hợp để chứng minh cho quyết định phân tích tiền lời giúp các nhà quản trị tiết kiệm thời gian và chi phí thu thập và xử lý thông tin. Tuy nhiên, nếu nhà quản trị cần biết kết quả kinh doanh do từng phương án mang lại là bao nhiêu để đi đến quyết định, công cụ phân tích tiền lời sẽ không đáp ứng được.

Muốn biết kết quả kinh doanh do từng phương án mang lại là bao nhiêu để đi đến quyết định, chúng ta có thể sử dụng công cụ khác: báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí.

*Bây giờ các bạn thử tự kiểm tra nhận thức của mình về phân tích tiền lời bằng cách thực hiện bài tập 7.1.*

*b. Báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí:*

Đối với các quyết định mà nhà quản trị cần biết kết quả kinh

doanh do từng phương án mang lại, chúng ta có thể sử dụng báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức sổ dư đảm phí để chứng minh.

Báo cáo kết quả kinh doanh theo từng thức sổ dư đảm phí sẽ được lập cho từng phương án. Phương án được chọn là phương án có lợi nhuận mang lại lớn nhất.

#### **4. Vận dụng các công cụ kế toán để chứng minh cho một số dạng quyết định:**

##### *a. Quyết định Làm-hay-Mua:*

Vấn đề khá phổ biến mà các nhà quản trị ở các doanh nghiệp sản xuất thường gặp là nên tự sản xuất hay mua ngoài một chi tiết nào đó. Có hai giải pháp để giải quyết vấn đề trên: tự sản xuất (Làm) hoặc mua ngoài (Mua). Để chứng minh nên "Làm" hay "Mua", chúng ta sẽ sử dụng công cụ phân tích tiền lời.

Thông tin thích hợp trong trường hợp này bao gồm:

Làm	Mua
Nhu cầu của máy móc, thiết bị bổ sung.	Giá mua của các chi tiết.
Các biến phí sản xuất các chi tiết.	Tiền cho thuê hoặc dòng tiền thuần được tạo ra từ mặt bằng phân xưởng bỏ trống
Định phí tăng thêm	Giá tự thu hồi của các máy móc không sử dụng.

Thông tin không thích hợp trong trường hợp này bao gồm: chi phí khấu hao và các định phí sản xuất chung khác.

Bằng việc so sánh thông tin thích hợp giữa hai phương án, chúng ta sẽ đi đến quyết định "Làm" hay "Mua".

*Để thực hành kỹ thuật chứng minh cho quyết định làm hay mua, các bạn hãy thực hiện bài tập 7.2.*

*b. Quyết định Đơn đặt hàng đặc biệt:*

Vấn đề cần ra quyết định đối với nhà quản trị trong trường hợp này là gì? Nhà quản trị nhận được một đơn đặt hàng đặc biệt. Tính chất đặc biệt của đơn đặt hàng này thể hiện ở khối lượng đặt mua lớn, giá thấp hơn giá bán thông thường, năng lực sản xuất còn lại có thể đáp ứng nhu cầu của đơn đặt hàng. Nên chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng này? Để giải quyết vấn đề này, có hai phương án: *chấp nhận* hoặc *từ chối* đơn đặt hàng. Trong trường hợp này, chúng ta có thể sử dụng báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí như là một công cụ để chứng minh cho quyết định

Ngoài báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí, công cụ phân tích tiền lời cũng có thể được sử dụng.

*Để thực hành kỹ thuật chứng minh cho quyết định đơn đặt hàng đặc biệt, các bạn hãy thực hiện bài tập 7.3.*

*c. Quyết định kết cấu hàng bán:*

Khi nguồn lực (số giờ máy, số giờ lao động trực tiếp, hoạt động kiểm tra, hoạt động cài đặt máy...) có hạn, nhà quản trị phải tìm giải pháp sao cho tận dụng nguồn lực có hạn để tạo ra nhiều lợi nhuận nhất

cho doanh nghiệp. Trong trường hợp doanh nghiệp kinh doanh nhiều mặt hàng, nhà quản trị phải xác định được khả năng sinh lợi của từng mặt hàng trong mối quan hệ với nguồn lực bị hạn chế. Số dư đảm phí cho mỗi đơn vị nguồn lực bị hạn chế, tính cho từng mặt hàng, chính là chỉ tiêu lượng hóa khả năng sinh lợi trên.

Chính chỉ tiêu số dư đảm phí cho mỗi đơn vị nguồn lực bị hạn chế là cơ sở để nhà quản trị lựa chọn kết cấu hàng bán sao cho tối đa hóa số dư đảm phí, cũng có nghĩa là tối đa hóa lợi nhuận từ nguồn lực hạn chế doanh nghiệp.

Công cụ được sử dụng để chứng minh cho quyết định trong trường hợp này là *phân tích tiền lời*.

*Để thực hành kỹ thuật chứng minh cho quyết định kết cấu hàng bán, các bạn hãy thực hiện bài tập 7.4.*

d. *Quyết định bán ngay hay chế biến thêm:*

Vấn đề cần ra quyết định trong trường hợp này là gì ?

Cùng qui trình công nghệ, có thể tạo ra nhiều loại sản phẩm. Các loại sản phẩm này có thể bán ngay, hoặc tiếp tục chế biến thêm ở các qui trình công nghệ riêng trước khi bán. Chắc chắn, nhà quản trị phải lựa chọn sản phẩm nào nên bán ngay, sản phẩm nào nên tiếp tục chế biến thêm trước khi bán. Chúng ta cũng sử dụng công cụ phân tích tiền lời để chứng minh cho quyết định này.

*Để thực hành kỹ thuật chứng minh cho quyết định bán ngay hay tiếp tục chế biến, các bạn hãy thực hiện bài tập 7.5.*

**Lưu ý!**

- Trên đây, chúng ta đã tìm hiểu việc vận dụng *phân tích tiền lời* và *báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí* để chứng minh cho một số dạng quyết định. Phân tích tiền lời được sử dụng trong hầu hết các trường hợp. Chỉ khi nào nhà quản trị cần biết kết quả kinh doanh do từng phương án mang lại, chúng ta mới sử dụng báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí.
- Phân tích tiền lời và báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí không chỉ sử dụng cho các dạng quyết định nêu trên, mà có thể vận dụng để chứng minh cho bất kỳ quyết định cụ thể nào trong quá trình hoạt động của doanh nghiệp.

## **5. Các công cụ kế toán để chứng minh cho các quyết định về vốn đầu tư**

Quyết định về vốn đầu tư hay còn gọi là quyết định về dự toán vốn. Dự toán vốn là thuật ngữ được sử dụng để chỉ cách thức nhà quản trị dự định chi tiêu số tiền đáng kể cho các dự án dài hạn như mua thiết bị mới, sản xuất sản phẩm mới... Quyết định về vốn đầu tư thường được chia thành hai loại: quyết định sàng lọc và quyết định ưu tiên.

Quyết định sàng lọc chỉ liên quan đến một dự án đầu tư. Dự án sẽ được chấp nhận khi nó thỏa mãn các tiêu chuẩn chấp nhận.

Quyết định ưu tiên là quyết định liên quan đến nhiều dự án đầu tư. Dự án được chọn là dự án thỏa mãn tốt nhất các tiêu chuẩn chấp nhận.

Phần này sẽ đề cập đến các công cụ mà nhà quản trị có thể sử

dụng như những tiêu chuẩn chấp nhận để chứng minh cho các quyết định về vốn đầu tư này.

a. *Tỷ suất sinh lời kế toán:*

Tỷ suất sinh lời kế toán của một dự án được tính theo công thức(7.1).

Tỷ suất sinh lời kế toán cho biết bình quân một đồng đầu tư vào dự án mang lại bao nhiêu đồng lợi nhuận.

Nếu tỷ suất sinh lời kế toán của một dự án lớn hơn tỷ suất sinh lời mong muốn. dự án thỏa mãn yêu cầu đầu tư. Ngược lại. dự án không thỏa mãn yêu cầu đầu tư.

Trong trường hợp có nhiều dự án để lựa chọn, dự án nào có tỷ suất sinh lời kế toán vượt qua tỷ suất sinh lời mong muốn mong muốn nhiều nhất. dự án đó được ưu tiên lựa chọn. ưu điểm nổi của tỷ suất sinh lời kế toán là dễ hi ~ dễ áp dụng. Hạn chế của tỷ suất sinh lời kế toán là không quan tâm tới yêu cầu thời giá tiền tệ không quan tâm đến các dòng tiền không quan tâm đến thời hạn thu hồi vốn.

*Để thực hành phương pháp Tỷ suất sinh lời kế toán, các bạn hãy thực hiện bài tập 7.6.*

b. *Kỳ hoàn vốn:*

Kỳ hoàn vốn là thời hạn thu hồi vốn đầu tư.

Kỳ hoàn vốn được tính theo công thức (7.2):

$$\text{Kỳ hoàn vốn} = \frac{\text{Chi phí đầu tư ban đầu}}{\text{Dòng tiền thuần bình quân hàng năm}} \quad (7.2)$$

Ở công thức (7.2), *Dòng tiền thuần bình quân hàng năm* được sử dụng trong tính toán kỳ hoàn vốn chứ không phải *Lợi nhuận thuần bình quân hàng năm*.

*Dòng tiền thuần bình quân hàng năm* là phần còn lại của dòng tiền thu vào sau khi trừ đi các dòng tiền chi ra bình quân hàng năm. Dòng tiền thuần bình quân hàng năm cho biết số tiền hàng năm nhà đầu tư có thể thu về.

*Lợi nhuận thuần bình quân hàng năm* là phần còn lại của tất cả các khoản thu nhập (doanh thu và thu nhập khác) sau khi trừ đi tất cả các khoản chi phí bình quân hàng năm. Lợi nhuận thuần bình quân hàng năm chưa hẳn là số tiền hàng năm nhà đầu tư có thể thu về vì doanh thu bao gồm cả các khoản bán chịu; chi phí bao gồm cả những khoản không chi tiền (khấu hao, dự phòng...).

Ở quyết định sàng lọc, kỳ hoàn vốn của một dự án được so sánh với kỳ hoàn vốn mong muốn để đi đến quyết định. Dự án sẽ thỏa mãn yêu cầu đầu tư nếu kỳ hoàn vốn của dự án nhỏ hơn kỳ hoàn vốn mong muốn.

Ở quyết định ưu tiên, dự án nào thỏa mãn yêu cầu đầu tư có kỳ hoàn vốn nhỏ nhất sẽ ưu tiên được chọn.

Ưu điểm nổi bật của kỳ hoàn vốn là dễ hiểu và dễ tính toán thấy trước những rủi ro và những ảnh hưởng đến khả năng thanh toán của dự án

Tuy nhiên, tương tự như tỷ suất sinh lời kế toán, kỳ hoàn vốn của dự án cũng không quan tâm đến yếu tố thời giá của tiền tệ.

*Để thực hành phương pháp Kỳ hoàn vốn, các bạn hãy thực hiện*



bài tập 7.7.

c. *Hiện giá thuần (NPV):*

Hiện giá thuần (NPV) của một dự án là chênh lệch của giá trị hiện tại của dòng tiền thu vào và giá trị hiện tại của dòng tiền chi ra.

Hiện giá thuần được tính theo công thức sau (7.3):

$$\text{NPV} = C_0 + \sum_{i=1}^n PV_i$$

Trong đó:

$C_0$ : Chi phí đầu tư ban đầu

$n$ : số kỳ đầu tư

$PV_i$ : Giá trị hiện tại của dòng tiền thuần cuối kỳ thứ  $i$ , được tính theo công thức (7.4):

$$PV_i = C_i \times \frac{1}{(1+r)^i} \quad (7.4)$$

$C_i$ : Dòng tiền thuần cuối kỳ thứ

$r$ : Lãi suất chiết khấu, thường chọn là tỷ lệ hoàn vốn đầu tư mong muốn tối thiểu.

Trong công thức (7.4), hệ số  $\frac{1}{(1+r)^i}$  được gọi là hệ số chiết khấu của dòng tiền thứ  $i$ . Hệ số này được tính sẵn ở phụ lục 7.1.

Trong trường hợp các dòng tiền tương lai phát sinh bằng nhau mỗi kỳ, trong công thức tính NPV (7.3), tổng giá trị hiện tại của tất cả

các dòng tiền  $\sum_{i=1}^n PV_i$  có thể được tính theo công thức (7.5):

$$\sum_{i=1}^n PV_i = C X \left[ \frac{1}{1 - \frac{1}{r(1+r)^n}} \right]$$

Trong đó:

C : Dòng tiền thuần bình quân hàng năm.

$\left[ \frac{1}{1 - \frac{1}{r(1+r)^n}} \right]$ : Hệ số chiết khấu, được tính sẵn ở phụ lục 7.2

Khi NPV của dự án đã được tính, có thể có ba trường hợp xảy ra:

- Trường hợp  $NPV > 0$  : Dự án thỏa mãn yêu cầu đầu tư, do tỷ lệ hoàn vốn đầu tư cao hơn tỷ lệ hoàn vốn đầu tư mong muốn.
- Trường hợp  $NPV = 0$ : Dự án thỏa mãn yêu cầu đầu tư do tỷ lệ hoàn vốn đầu tư bằng tỷ lệ hoàn vốn đầu tư mong muốn.
- Trường hợp  $NPV < 0$  : Dự án không thỏa mãn yêu cầu đầu tư do tỷ lệ hoàn vốn đầu tư nhỏ hơn tỷ lệ hoàn vốn đầu tư mong muốn.

*Để thực hành phương pháp NPV, các bạn hãy thực hiện bài tập*

7.8

d. *Tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR):*

IRR là tỷ suất sinh lợi của một dự án. Khác với tỷ suất sinh lời kế toán, IRR có quan tâm tới yếu tố thời giá tiền tệ trong quá trình tính toán.

IRR của một dự án chính là lãi suất chiết khấu để NPV của dự

án đó bằng không.

Khi IRR đã được xác định, nếu IRR bằng hoặc lớn hơn tỷ suất sinh lời mong muốn tối thiểu, dự án thỏa mãn yêu cầu đầu tư, được chấp nhận. Ngược lại, nếu IRR nhỏ hơn tỷ suất sinh lời mong muốn tối thiểu, dự án không thỏa mãn yêu cầu đầu tư, bị từ chối.

Khi các dòng tiền tương lai phát sinh đều đặn, từ công thức tính NPV (7.3), và tổng giá trị hiện tại của tất cả các dòng tiền (7.5), ta có:

$$NPV = C_0 + \sum_{i=1}^n PV_i = C_0 + C \left[ \frac{1}{r} - \frac{1}{r(1+r)^n} \right] \quad (7.6)$$

Thay  $r = IRR$  vào (7.6), ta có:

$$0 = C_0 + C \left[ \frac{1}{IRR} - \frac{1}{IRR(1+IRR)^n} \right] \quad (7.7)$$

Gọi:

$$H_{IRR} = \left[ \frac{1}{IRR} - \frac{1}{IRR(1+IRR)^n} \right] : \text{Hệ số chiết khấu để xác định}$$

Thay  $H_{IRR}$  vào (7.7)

$$H_{IRR} = \frac{-C_0}{C} \quad (7.8)$$

Khi đã tính được  $H_{IRR}$  nếu may mắn, chúng ta có thể xác định được IRR bằng cách tra bảng tính sẵn ở Phụ lục 7.2.

Nếu các dòng tiền tương lai phát sinh không đều đặn, chúng ta có thể sử dụng “phương pháp thử và sai”. Chúng ta cứ thử lần lượt các lãi suất chiết khấu  $r$  cho đến khi tìm được một lãi suất làm cho  $NPV =$

0. Lãi suất đó chính là IRR cần tìm.

*Để thực hành phương pháp IRR, các bạn hãy thực hiện bài tập 7.9.*

## **V. MỘT SỐ ĐIỂM CẦN LƯU Ý KHI HỌC:**

Như vậy là chúng ta sắp kết thúc bài học này. Trước khi kết thúc bài học, các bạn lưu ý một số nội dung cốt lõi của bài học này trong quá trình ôn tập:

- Thông tin thích hợp
- Các công cụ kế toán để chứng minh cho các quyết định trong quá trình hoạt động
- Các công cụ kế toán để chứng minh cho các quyết định về vốn đầu tư

## **VI. TÓM LƯỢC NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN GHI NHỚ:**

- Hoan nghênh các bạn đã làm việc vất vả sau 10 tiết tự nghiên cứu lý thuyết và thực hiện đầy đủ các bài tập ở bài học này. Bây giờ, có lẽ các bạn đã đạt được các mục tiêu đã được đề ra ở đầu bài học:
- Biết cách sử dụng các công cụ của kế toán để chứng minh cho các quyết định trong quá trình hoạt động.
- Biết cách sử dụng các công cụ của kế toán để chứng minh cho các quyết định về vốn đầu tư

# BÀI TẬP

## Bài 1. Phân tích tiền lời

Công ty O sản xuất các sản phẩm kim loại gia dụng khác nhau. Năm xl, công ty đã sản xuất 10.000 ổ khóa cửa đặc biệt nhưng chỉ bán được 1.000 ổ với giá 20 ngđ/ổ. 9.000 ổ còn lại không thể bán qua các chi nhánh của công ty.

Giá vốn của hàng tồn kho vào 31/12/xl như sau: (ngđ)

Vật liệu trực tiếp	6
Nhân công trực tiếp	3
Biến phí sản xuất chung	1
Định Phí sản xuất chung	<u>4</u>
Giá vốn ổ khóa	<u>14</u>

9.000 ổ khóa có thể được bán lẻ ở một địa phương khác với giá 7 ngđ/ổ. Để được phép kinh doanh ở địa phương này, công ty phải mất 400 ngđ. Chi phí vận chuyển bình quân 0.1 ngđ/ổ. Giả sử các ổ khóa trên có thể được tái chế để tạo thành loại ổ khóa khác, và bán 16 ngđ/ổ. Chi phí tái chế là 9 ngđ/ổ. Hãy xác định giải pháp có lợi nhất:

- không tái chế cũng không bán lẻ.
- tái chế.
- bán lẻ.

## **Bài 2. Quyết định Làm hay Mua**

Một trong những chi tiết sản phẩm của công ty M hiện đang được mua với giá 225 ngđ /100 chi tiết. Ban giám đốc đang xem xét khả năng sản xuất chi tiết này. Dữ liệu về chi phí và sản xuất chi tiết trên như sau:

Sản xuất hàng năm (thông thường) là 70.000 chi tiết. Định phí (vẫn không thay đổi dù các chi tiết được sản xuất hay mua) là 38.500 ngđ. Biến phí là 0,95 ngđ/chi tiết đối với vật liệu trực tiếp 0,55 ngđ/chi tiết đối với lao động trực tiếp, và 0,60 ngđ/chi tiết đối với chi phí sản xuất chung.

Dùng phân tích tiền lời, công ty M nên:

- a. Sản xuất chi tiết trên                      b. Tiếp tục mua ngoài.

## **Bài 3. Quyết định đặt hàng đặc biệt**

Công ty A. vừa nhận được đơn đặt hàng đặc biệt của khách hàng B và phải quyết định nên nhận hay từ chối. Đơn đặt hàng yêu cầu 9000 sản phẩm A vận chuyển trong 300 kiện. Chi phí vận chuyển và đóng gói là 180 ngđ/kiện. Đơn vị mua đề nghị trả 22 ngđ/sản phẩm A và chi phí vận chuyển, đóng gói. Bộ phận kế toán đã cung cấp dữ liệu sau: Hàng năm sản lượng dự kiến là 350.000 sản phẩm A. sản lượng của năm hiện hành (trước khi có đơn đặt hàng) là 360.000 sản phẩm. Năng lực sản xuất tối đa là 380.000 sản phẩm A. Dữ liệu về chi phí đơn vị bao gồm 9.20 ngđ đối với vật liệu trực tiếp, 4 ngđ đối với lao động trực tiếp: biến phí sản xuất chung là 6.8. ngđ. và định phí sản xuất chung là 2,5 ngđ ( $875.000 \text{ ngđ} \div 350.000$ ). Chi phí bao gói, vận

chuyển thông thường cho một sản phẩm là 1.5 ngđ và chi phí quảng cáo là 0,3 ngđ/sản phẩm (105.000 ngđ ÷ 350.000). Định phí quản lý khác là 1,3 ngđ/sản phẩm (455.000 ngđ ÷ 350.000). Tổng cộng chi phí thông thường đối với đơn vị sản phẩm là 25.6 ngđ, với đơn giá bán là 38.0 ngđ. Tổng số chi phí vận chuyển và đóng gói ước tính là 54.000 ngđ (180 ngđ/kiện x 300 kiện).

Hãy xác định có nên nhận đơn đặt hàng đặc biệt này không ?

a. Có

b. Không

#### **Bài 4. Quyết định kết cấu hàng bán**

Công ty K đang xem xét kết cấu hàng bán có lợi nhất cho tháng tới, dữ liệu tháng tới thu thập được như sau:

	SPA	SP.B	SP.C
Nhu cầu thị trường (sp/tháng)	100	200	300
Số giờ máy/sản phẩm (g/sp)	2	1	3
Đơn giá bán (ngđ/sp)	10	20	30
Biến phí đơn vị (ngđ/sp)	5	12	15

Năng lực sản xuất tối đa: 1.200 giờ máy mỗi tháng.

Thứ tự ưu tiên sử dụng năng lực máy móc thiết bị ra sao?

Ưu tiên 1

Ưu tiên 2

Ưu tiên 3

a. Sản phẩm C

Sản phẩm B.

Sản phẩm A

- |               |            |            |
|---------------|------------|------------|
| b. Sản phẩm B | Sản phẩm C | Sản phẩm A |
| c. Sản phẩm A | Sản phẩm B | Sản phẩm C |
| d. Sản phẩm C | Sản phẩm A | Sản phẩm B |

### Bài 5. Quyết định bán ngay hay tiếp tục chế biến

Tại Công ty Z, cùng qui trình công nghệ tạo ra hai loại sản phẩm: X và Y. Sản phẩm X và sản phẩm Y có thể bán ngay hoặc tiếp tục chế biến rồi bán. Dữ liệu liên quan đến hai loại sản phẩm X và Y như sau:

	<u>Mỗi sản phẩm</u>	
	<u>X</u>	<u>Y</u>
Giá bán ngay (ngđ/sp)	160	50
Giá bán sau khi chế biến thêm (ngđ/sp)	200	100
Chi phí sản xuất của qui trình công nghệ chung phân bổ (ngđ/sp)	90	30
Chi phí chế biến thêm (ngđ/sp)	50	20

Công ty Z nên chọn giải pháp nào sau đây:

Sản phẩm	
<u>X</u>	<u>Y</u>





phí bằng tiền liên quan là 265.000 ngđ/năm. Thuế thu nhập doanh nghiệp ước tính là 45.050 ngđ/năm. Kỳ hoàn vốn được ban giám đốc đưa ra tối đa là 5 năm.

Trên cơ sở những dữ liệu đã cho, dùng phương pháp kỳ hoàn vốn để xác định công ty có nên đầu tư vào máy mới không?

a. Có

b. Không

### **Bài 8. quyết định vốn đầu tư: Phương pháp hiện giá thuần (NPV)**

Công ty S. đang dự định đầu tư vào một máy mới - có thời hạn sử dụng 6 năm, tiền mua máy mới là 219.500 ngđ. dòng thu tiền thuần sau thuế hàng năm là 57.250 ngđ. Giả sử không có giá trị tận dụng sau 6 năm. Tỷ lệ sinh lời tối thiểu mong muốn là 14%.

Dùng phương pháp hiện giá thuần, phân tích để xác định công ty có nên đầu tư vào máy mới không?

a. Có

b. Không

### **Bài 9. Quyết định vốn đầu tư: Phương pháp tỷ suất sinh lợi nội bộ (IRR)**

Sử dụng dữ liệu ở bài tập 7.8, các bạn hãy tính IRR, dự án có thỏa mãn yêu cầu đầu tư không?

a. Có

b. Không

# ĐÁP ÁN

## Bài 1. b

Công ty O

Quyết định xử lý 9000 ổ khoá

Phân tích tiền lời

---

	Tái chế (ngđ)	Bán lẻ (ngđ)	Không tái chế Không bán lẻ (ngđ)
Doanh thu tăng thêm	<u>144000</u>	<u>63000</u>	
Chi phí tăng thêm			
Chi phí tái chế (9000 ổ X 9ngđ/ổ)	81000		
Giấy phép kinh doanh			400
Chi phí vận chuyển (9000 ổ X 9ngđ/ổ)		<u>900</u>	
Tổng chi phí tăng thêm	<u>81000</u>	<u>1300</u>	
Chênh lệch	<u>63000</u>	<u>61700</u>	

## Bài 2. a

Công ty M

## Quyết định làm hay mua

### Phân tích tiền lời

	Chênh lệch		
	Làm (ngđ)	Mua (ngđ)	(Làm –Mua) (ngđ)
Chi phí vật liệu trực tiếp			
(70000ct X 0.95 ngđ/ct)	66500	0	66500
Chi phí nhân công trực tiếp			
(70000ct X 0.55 ngđ/ct)	38500	0	38500
Biến phí sản xuất chung			
(70000ct X 0.60ngđ/ct)	42000	0	42000
Chi phí mua			
(70000ct X (225ngđ/100ct))	<u>0</u>	<u>157500</u>	<u>-157500</u>
Tổng chi phí tăng thêm	<u>147000</u>	<u>157500</u>	<u>-10500</u>

Nếu làm chi phí sẽ ít hơn so với mua 10500ngđ. Quyết định chọn phương án làm

## 7.3.a

Công ty A  
Quyết định đơn đặt hàng đặc biệt  
Báo cáo kết quả kinh doanh

	Không có đơn đặt hàng B (360.000sp) (ngđ)	Có đơn đặt hàng B (369.000sp) (ngđ)
Doanh thu	13.680.000	13.878.000
Trừ: Biến phí:		
Vật liệu trực tiếp	3.312.000	3.394.800
Nhân công trực tiếp	1.440.000	1.476.000
Biến phí sản xuất chung	2.448.000	2.509.200
Chi phí bạo bị	540.000	540.000
Tổng biến phí	7.740.000	7.920.000
Số dư đàm phí	5.940.000	5.958.000
Trừ: Định phí:		
Định phí sản xuất chung	875.000	875.000
Chi phí quảng cáo	105.000	105.000
Định phí quản lý	455.000	455.000
Tổng định phí	1.435.000	1.435.000
Lợi nhuận	4.505.000	4.523.000

## 7.4. b

Công ty K  
Quyết định kết cấu hàng bán: Kết cấu hàng bán  
Phân tích tiền lợi

	Sản phẩm	Sản phẩm	Sản phẩm
	A	B	C
Đơn giá bán (ngđ/sp)	10,0	20,0	30,0
Trừ: Biến phí đơn vị (ngđ/sp)	5,0	12,0	15,0
Số dư đàm phí đơn vị (ngđ/sp)	5,0	8,0	15,0
Số giờ máy mỗi sản phẩm (g/sp)	2,0	1,0	3,0
Số dư đàm phí mỗi giờ máy (ngđ/g)	2,5	8,0	5,0
Nhu cầu thị trường mỗi năm (sp)	100,0	200,0	300,0
Số giờ máy để đáp ứng nhu cầu (g)	200,0	200,0	900,0
Số giờ máy sử dụng có lợi nhất (g)	100,0	200,0	900,0
Số lượng sản phẩm tiêu thụ có lợi nhất (sp)	50,0	200,0	300,0

7.5.c

**Công ty Z**  
**Quyết định bán ngay hay chế biến thêm**  
**Phân tích tiền lời**

	Mỗi sản phẩm	
	X	Y
Giá bán sau khi chế biến thêm (ngđ/sp)	200	100
Giá bán ngay (ngđ/sp)	160	50
Doanh thu tăng thêm(ngđ/sp)	40	50
Chi phí chế biến thêm (ngđ/sp)	50	20
Lãi (Lỗ) từ chế biến thêm (ngđ/sp)	<u>(10)</u>	<u>30</u>

7.6.b

**Công ty V**  
**Tỷ suất sinh lời kế toán của dự án mua máy mới**

Lợi nhuận trước thuế bình quân hàng năm:		
Doanh thu	98.400 ngđ	
Trừ: Chi phí hoạt động	<u>71.200</u>	
Lợi nhuận trước thuế		27.200 ngđ
Chi: Chi phí đầu tư bình quân:		
Chi phí đầu tư ban đầu	325.000 ngđ	
Cộng: Giá trị tận dụng	<u>32.500</u>	
Chi phí đầu tư bình quân (357.500ngđ <sup>2</sup> )		<u>178.750</u>
Tỷ suất sinh lời kế toán		<u>15%</u>

7.7.a

**Công ty M**  
**Kỳ hoàn vốn của dự án mua máy mới**

Chi phí đầu tư ban đầu		415.000 ngđ
Chi: Dòng tiền thuần bình quân hàng năm:		
Dòng tiền thu vào		397.500 ngđ
Trừ: Dòng tiền chi ra:		
Chi phí hoạt động bằng tiền	265.000 ngđ	
Cộng: Tiền thuế thu nhập doanh nghiệp	<u>45.050</u>	
Tổng cộng dòng tiền chi ra		<u>310.050</u>
Dòng tiền thuần bình quân hàng năm		87.450
Kỳ hoàn vốn của dự án mua máy mới		<u>4,7456 năm</u>

### 7.8.a

Công ty S	
Quyết định vốn đầu tư	
Phương pháp Hiện giá thuần (NPV)	
Giá trị hiện tại của các dòng thu tiền thuần hàng năm (57.250ngđ x 3.889)	222.645,25 ngđ
Trừ: Chi phí đầu tư ban đầu	<u>219.500,00</u>
Hiện giá thuần	<u>3.145,25 ngđ</u>

### 7.9a

$$H_{max} = \frac{-C_0}{C} = \frac{219.500ngđ}{57.250ngđ} = 3,834$$

$$IRR = R_0 + \frac{(H_0 - H_{max})(R_1 - R_0)}{H_0 - H_1} = 14\% + \frac{(3,889 - 3,834)(16\% - 14\%)}{3,889 - 3,685} = 14,54\%$$

IRR = 14,54% lớn hơn tỷ suất sinh lời mong muốn tối thiểu (14%), nên thỏa mãn yêu cầu đầu tư.





16	11	13	15	17	19	21	23	25	27	29	31	33	35	37	39	41	43	45	47	49	51	53	55	57	59	61	63	65	67	69	71	73	75	77	79	81	83	85	87	89	91	93	95	97	99					
100	102	104	106	108	110	112	114	116	118	120	122	124	126	128	130	132	134	136	138	140	142	144	146	148	150	152	154	156	158	160	162	164	166	168	170	172	174	176	178	180	182	184	186	188	190	192	194	196	198	200
200	202	204	206	208	210	212	214	216	218	220	222	224	226	228	230	232	234	236	238	240	242	244	246	248	250	252	254	256	258	260	262	264	266	268	270	272	274	276	278	280	282	284	286	288	290	292	294	296	298	300
300	302	304	306	308	310	312	314	316	318	320	322	324	326	328	330	332	334	336	338	340	342	344	346	348	350	352	354	356	358	360	362	364	366	368	370	372	374	376	378	380	382	384	386	388	390	392	394	396	398	400
400	402	404	406	408	410	412	414	416	418	420	422	424	426	428	430	432	434	436	438	440	442	444	446	448	450	452	454	456	458	460	462	464	466	468	470	472	474	476	478	480	482	484	486	488	490	492	494	496	498	500
500	502	504	506	508	510	512	514	516	518	520	522	524	526	528	530	532	534	536	538	540	542	544	546	548	550	552	554	556	558	560	562	564	566	568	570	572	574	576	578	580	582	584	586	588	590	592	594	596	598	600
600	602	604	606	608	610	612	614	616	618	620	622	624	626	628	630	632	634	636	638	640	642	644	646	648	650	652	654	656	658	660	662	664	666	668	670	672	674	676	678	680	682	684	686	688	690	692	694	696	698	700
700	702	704	706	708	710	712	714	716	718	720	722	724	726	728	730	732	734	736	738	740	742	744	746	748	750	752	754	756	758	760	762	764	766	768	770	772	774	776	778	780	782	784	786	788	790	792	794	796	798	800
800	802	804	806	808	810	812	814	816	818	820	822	824	826	828	830	832	834	836	838	840	842	844	846	848	850	852	854	856	858	860	862	864	866	868	870	872	874	876	878	880	882	884	886	888	890	892	894	896	898	900
900	902	904	906	908	910	912	914	916	918	920	922	924	926	928	930	932	934	936	938	940	942	944	946	948	950	952	954	956	958	960	962	964	966	968	970	972	974	976	978	980	982	984	986	988	990	992	994	996	998	1000

## **BÀI 8:**

# **ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM VÀ DỊCH VỤ**

## **I. GIỚI THIỆU KHÁI QUÁT:**

Chào các bạn!

Bài học này cung cấp cho các bạn các kỹ thuật để xác định giá bán của các sản phẩm mới, những sản phẩm chưa có trên thị trường. Đối với các doanh nghiệp kinh doanh ở lĩnh vực dịch vụ giá trị một hợp đồng dịch vụ được xác định ra sao? Bài học này cũng giúp các bạn giải quyết vấn đề trên.

## **II. MỤC TIÊU:**

Sau khi học xong bài này, các bạn có thể:

- Biết cách xác định giá bán của sản phẩm mới để đạt được lợi nhuận mong muốn.
- Biết cách xác định chi phí mong muốn làm cơ sở để đưa ra các quyết định kinh doanh các mặt hàng đã có trên thị trường.
- Biết cách xác định giá trị của các dịch vụ sao cho đạt được lợi nhuận mong muốn.

## **III. HƯỚNG DẪN HỌC NỘI DUNG CƠ BẢN VÀ CÁC TÀI**

## **LIỆU THAM KHẢO:**

Để đạt được các mục tiêu trên, bài này bao gồm các nội dung sau:

- Định giá sản phẩm :
- Định giá để tối đa hóa lợi nhuận
- Định giá trên cơ sở chi phí
- Xác định chi phí mong muốn
- Định giá dịch vụ

Các nội dung trên. các bạn có thể tham khảo ở các tài liệu sau:

- Tập thể tác giả Bộ môn Kế toán quản trị - phân tích hoạt động kinh doanh, Khoa Kế toán Kiểm toán, Trường Đại học Kinh tế TP Hồ Chí Minh, Kế toán quản trị, (Tái bản lần thứ tư). NXB. Thống kê, Năm 2006. (Chương 8).
- Ray H. Garrison, Eric W. Noreen; *Managerial Accounting* (Tenth Edition); The McGraw-Hill Companies, Inc. 2003. (Appendix).
- Charles T. Horngren, George Foster; *Cost Accounting: A Managerial Emphasis (Eleventh Edition)*; Prentice - Hall, Inc; 2003. (Chapter 12}.

## **IV. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN TRONG BÀI VÀ CÁCH HỌC TỪNG PHẦN CỦA BÀI:**

### **1. Định giá sản phẩm:**

Việc xác định giá bán của các sản phẩm đã có trên thị trường

không có ý nghĩa.

Các kỹ thuật định giá sản phẩm được đề cập ở phần này chỉ có ý nghĩa đối với các sản phẩm mới, chưa có giá thị trường. Có hai cách tiếp cận chúng ta có thể lựa chọn khi định giá sản phẩm:

- Định giá để tối đa hóa lợi nhuận.
- Định giá trên cơ sở chi phí.

Chúng ta lần lượt tìm hiểu từng kỹ thuật định giá trên.

*a. Định giá để tối đa hóa lợi nhuận:*

Theo phương pháp này, để xác định giá bán của sản phẩm, chúng ta sẽ tính lợi nhuận cho từng phương án giá. Phương án nào có lợi nhuận lớn nhất, phương án đó sẽ được chọn.

Phương pháp định giá trên có ưu điểm là dễ hiểu, tuy nhiên, về mặt thực hành, việc xác định chính xác số lượng sản phẩm tiêu thụ ứng với từng phương án giá là công việc không dễ dàng.

*Bây giờ các bạn thử tự kiểm tra nhanh thức của mình về phương pháp định giá để tối đa hóa lợi nhuận bằng cách thực hiện bài tập 8.1.*

*b. 8.1.2. Định giá trên cơ sở chi phí*

Chúng ta tìm hiểu cách định giá khác không phụ thuộc nhiều vào kết quả khảo sát thị trường: định giá trên cơ sở chi phí. Công thức chung để định giá bán theo phương pháp này như sau (công thức 8.1):

$$\text{Giá bán mong muốn} = [\text{Chi phí} + (\text{Tỷ lệ bổ sung} \times \text{Chi phí})] \quad (8.1)$$

Trong công thức (8.1), *(Tỷ lệ bổ sung x Chi phí)* được gọi là

*Phần bổ sung* hay *số tiền bổ sung*, được dùng để trang trải các chi phí khác và đóng góp vào lợi nhuận mong muốn tính cho một sản phẩm tiêu thụ. Chi phí làm cơ sở để định giá là gì phụ thuộc vào các cách tiếp cận khác nhau.

***Các cách tiếp cận khi định giá trên cơ sở chi phí:***

Có hai cách tiếp cận khi định giá trên cơ sở chi phí:

- Cách tiếp cận giá thành đầy đủ hay còn gọi là phương pháp toàn bộ.
- Cách tiếp cận số dư đảm phí hay còn gọi là phương pháp trực tiếp.

Chúng ta lần lượt tìm hiểu từng cách tiếp cận trên.

***Định giá trên cơ sở chi phí theo cách tiếp cận giá thành đầy đủ:***

Theo cách tiếp cận này, chi phí làm cơ sở để định giá là giá thành đầy đủ, bao gồm đầy đủ các khoản mục chi phí sản xuất:

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

Do chi phí làm cơ sở định giá chỉ bao gồm chi phí sản xuất, nên phần bổ sung sẽ nhằm hai mục đích:

- Trang trải các chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp,
- Đóng góp vào lợi nhuận mong muốn.

Công thức (8. 1 ) được viết lại, theo cách tiếp cận này, như sau:

$$\text{Giá bán mong muốn} = \text{Giá thành đầy đủ} + \left[ \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ} \\ \text{bổ sung} \end{array} \times \text{Giá thành đầy đủ} \right] \quad (8.2)$$

*Để thực hành kỹ thuật định giá trên cơ sở chi phí theo cách tiếp cận giá thành đầy đủ, các bạn hãy thực hiện bài tập 8.2.*

***Định giá trên cơ sở chi phí theo cách tiếp cận số dư đảm phí:***

Theo cách tiếp cận này, chi phí làm cơ sở để định giá là biến phí đơn vị, bao gồm cả biến phí sản xuất, biến phí bán hàng, và biến phí quản lý doanh nghiệp tính cho một sản phẩm:

Do chi phí làm cơ sở định giá chỉ bao gồm biến phí, nên phần bổ sung sẽ nhằm hai mục đích:

- Trang trải các định phí,
- Đóng góp vào lợi nhuận mong muốn.

Công thức ( 8.1 ) được viết lại, theo cách tiếp cận này, như sau:

$$\text{Giá bán mong muốn} = \text{Biến phí đơn vị} + \left[ \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ} \\ \text{bổ sung} \end{array} \times \text{Biến phí đơn vị} \right] \quad (8.3)$$

*Để thực hành kỹ thuật định giá trên cơ sở chi phí theo cách tiếp cận số dư đảm phí, các bạn hãy thực hiện bài tập 8. 3.*

### ***Các cách tiếp cận khi xác định tỷ lệ bổ sung:***

Giá bán được xác định trên cơ sở chi phí, dù theo cách tiếp cận nào đi nữa, có đạt được mục tiêu mong muốn hay không, phụ thuộc rất lớn vào *Tỷ lệ bổ sung*.

Tương ứng với hai cách tiếp cận để xác định giá bán trên cơ sở có, *Tỷ lệ bổ sung* cũng có thể được xác định theo hai cách tiếp cận:

- Xác định tỷ lệ bổ sung trên cơ sở giá thành đầy đủ,
- Xác định tỷ lệ bổ sung trên cơ sở số dư đảm phí.

Chúng ta lần lượt tìm hiểu từng cách tiếp cận trên.

#### *Xác định tỷ lệ bổ sung trên cơ sở giá thành đầy đủ*

Theo cách tiếp cận giá thành đầy đủ, phần bổ sung - được tính bằng cách nhân *tỷ lệ bổ sung* với *giá thành đầy đủ* - được dùng để:

- Trang trải các chi phí khác (chưa tính vào giá thành đầy đủ) như chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp,
- Đóng góp vào lợi nhuận mong muốn.

Từ đó, chúng ta có thể tính toán tỷ lệ bổ sung như sau ( công thức 8.4):

$$\text{Tỷ lệ bổ sung} = \frac{\text{Số tiền hoàn vốn đầu tư} + \text{Chi phí bán hàng và quản lý}}{\text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ} \times \text{Giá thành đầy đủ đơn vị}}$$

**(8.4)**

Từ tỷ lệ bổ sung vừa tính được, chúng ta sử dụng để tính giá bán theo cách tiếp cận giá thành đầy đủ và kiểm tra giá bán tính được

có đạt được mục tiêu lợi nhuận mong muốn không.

*Để thực hành kỹ thuật xác định tỷ lệ bổ sung theo cách tiếp cận giá thành đầy đủ, các bạn hãy thực hiện bài tập 8.4.*

*Xác định tỷ lệ bổ sung trên cơ sở số dư đảm phí*

Theo cách tiếp cận số dư đảm phí, phần bổ sung - được tính bằng cách nhân *tỷ lệ bổ sung* với *biến phí đơn vị* - được dùng để:

- Trang trải các định phí,
- Đóng góp vào lợi nhuận mong muốn.

Từ đó, chúng ta có thể tính toán tỷ lệ bổ sung như sau (công thức 8.5):

$$\text{Tỷ lệ bổ sung} = \frac{\text{Số tiền hoàn vốn đầu tư} + \text{Định phí}}{\text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ} \times \text{Biến phí đơn vị}} \quad (8.5)$$

Từ tỷ lệ bổ sung vừa tính được, chúng ta sử dụng để tính giá bán theo cách tiếp cận số dư đảm phí và kiểm tra giá bán tính được có đạt được mục tiêu lợi nhuận mong muốn không.

*Để thực hành kỹ thuật xác định tỷ lệ bổ sung theo cách tiếp cận số dư đảm phí, các bạn hãy thực hiện bài tập 8.5.*

## **2. Xác định chi phí mong muốn:**

Các kỹ thuật định giá chúng ta đã đề cập ở trên chỉ có ý nghĩa đối với đối với việc định giá các sản phẩm mới, sản phẩm chưa có trên thị trường. Nếu chúng ta muốn kinh doanh một loại sản phẩm đã có



trên thị trường, đã có giá bán do thị trường quyết định, việc xác định giá bán sao cho đạt được lợi nhuận mong muốn không còn ý nghĩa nữa. Trong trường hợp này, muốn đạt được lợi nhuận mong muốn khi kinh doanh những sản phẩm đã có giá thị trường, chúng ta phải xác định được chi phí mong muốn.

Chi phí mong muốn là giới hạn cao nhất của tất cả các chi phí tính cho một sản phẩm tiêu thụ để khi sản phẩm được bán với giá thị trường có thể đã được lợi nhuận mong muốn. Chi phí mong muốn được tính theo công thức (8.6)

$$\text{Chi phí mong muốn} = \text{Giá bán} - \text{Lợi nhuận mong muốn} \quad (8.6)$$

*Để thực hành kỹ thuật xác định chi phí mong muốn, các bạn hãy thực hiện bài tập 8.6.*

### **3. Định giá dịch vụ:**

Sản phẩm dịch vụ có đặc điểm ra sao? Giá trị dịch vụ do những yếu tố nào quyết định? phương pháp xác định giá trị dịch vụ ra sao?

Phần này sẽ giải quyết các vấn đề trên.

Sản phẩm dịch vụ là những sản phẩm không có hình thái vật chất, không thể tồn kho. Ví dụ: sản phẩm của các ngành như du lịch, bưu chính viễn thông, tư vấn luật, kiểm toán, sửa chữa...là các sản phẩm dịch vụ.

Giá trị của các sản phẩm dịch vụ được quyết định bởi hai yếu tố: thời gian thực hiện dịch vụ và vật liệu sử dụng khi thực hiện dịch vụ.

Định giá dịch vụ chính là việc xác định giá trị của hai yếu tố trên sao cho đã được lợi nhuận mong muốn.

Giá của một sản phẩm dịch vụ có thể được xác định theo công thức(8.7) sau:

$$\text{Giá trị dịch vụ} = \left( \begin{array}{cc} \text{Đơn giá} & \text{Thời gian} \\ \text{thời gian thực hiện} & \text{thực hiện} \\ \text{dịch vụ} & \text{dịch vụ} \end{array} \right) \times \left( \begin{array}{cc} \text{Giá} & \text{Giá} & \text{Tỷ lệ} \\ \text{hóa đơn} & \text{hóa đơn} & \\ \text{+} & \text{+} & \\ \text{vật liệu} & \text{vật liệu} & \text{bổ sung} \end{array} \right) \quad (8.7)$$

ở công thức (8.7), Đơn giá thời gian thực hiện dịch vụ được tính để:

- Trang trải các chi phí không liên quan đến vật liệu: chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.
- Đóng góp vào lợi nhuận mong muốn.

Tỷ lệ bổ sung được tính để khi nhân với giá hóa đơn của vật liệu sử dụng, chúng ta có được phần bổ sung vào giá hóa đơn vật liệu. Phân bổ sung này nhằm:

- Trang trải các chi phí liên quan đến vật liệu: chi phí đặt hàng, bảo quản, lưu kho....
- Đóng góp vào lợi nhuận mong muốn.

*Để thực hành kỹ thuật định giá dịch vụ, các bạn hãy thực hiện các bài tập 8.7; 8.8 và 8.9.*

## **V. MỘT SỐ ĐIỂM CẦN LƯU Ý KHI HỌC:**

Như vậy là chúng ta sắp kết thúc bài học này. Trước khi kết thúc bài học, các bạn lưu ý một số nội dung cốt lõi của bài học này trong quá trình ôn tập:

- Các phương pháp định giá sản phẩm mới
- Cách xác định chi phí mong muốn và mục đích xác định chi phí mong muốn
- Phương pháp định giá dịch vụ

## **VI. TÓM LƯỢC NHỮNG VẤN ĐỀ CẦN GHI NHỚ:**

Hoan nghênh các bạn đã làm việc vất vả sau 5 tiết tự nghiên cứu lý thuyết và thực hiện đầy đủ các bài tập ở bài học này. Bây giờ, hy vọng các bạn đã có thể:

- Biết cách xác định giá bán của sản phẩm mới để đạt được lợi nhuận mong muốn.
- Biết cách xác định chi phí mong muốn làm cơ sở để đưa ra các quyết định kinh doanh các mặt hàng đã có trên thị trường.
- Biết cách xác định giá trị của các dịch vụ sao cho đạt được lợi nhuận mong muốn.

# BÀI TẬP

## Bài 1. Định giá để tối đa hóa lợi nhuận

Công ty D sản xuất sản phẩm A. Biến phí đơn vị 100.000 ngđ/sp. Tổng định phí là 1.000.000 ngđ. Số lượng sản phẩm tiêu thụ với những mức giá khác nhau ước tính như sau:

Giá (ngđ/sp)	Số lượng sản phẩm tiêu thụ(sp)
150.000	50
175.000	44
200.000	30
225.000	20

Công ty D nên bán theo giá nào để đạt lợi nhuận tối đa ?

- a. 150.000ngđ/sp
- b. 175.000ngđ/sp
- c. 200.000ngđ/sp
- d. 225.000ngđ/sp

## Bài 2. Định giá trên cơ sở chi phí theo cách tiếp cận giá thành đầy đủ

Chi phí liên quan đến sản phẩm được sản xuất bởi Công ty M như sau:

Vật liệu trực tiếp (ngđ /sp)	10
Nhân công trực tiếp (ngđ /sp)	12
Biến phí sản xuất chung (ngđ /sp)	1
Định phí sản xuất chung (210.000ngđ ÷30.000 sp)	7
Biến phí bán hàng và quản lý	2
Định phí bán hàng và quản lý (90.000ngđ : 30.000 sp)	3

Giả sử công ty sử dụng cách tiếp cận giá thành đầy đủ để định giá trên cơ sở chi phí và tỷ lệ bổ sung là 50% giá thành. Tính giá bán của sản phẩm trên.

- a) 45 ngđ/sp    b. 52,5ngđ/sp  
c. 36ngđ/sp    d. a,b,c: sai.

### **Bài 3. Định giá trên cơ sở chi phí theo cách tiếp cận số dư đảm phí**

Sử dụng dữ liệu ở bài tập 8.2, giả sử công ty sử dụng cách tiếp cận số dư đảm phí để định giá trên cơ sở chi phí và tỷ lệ bổ sung là 80% biến phí. Tính giá bán của sản phẩm trên.

- a.. 54 ngđ/sp    b. 45ngđ/sp  
c. 58 ngđ/sp    d. a,b,c: sai.

### **Bài 4. Tỷ lệ bổ sung theo cách tiếp cận giá thành đầy đủ**

Để sản xuất và tiêu thụ 30.000 sản phẩm mới. Công ty S cần đầu tư 800.000 ngđ. Với mức hoạt động này, giá thành đầy đủ đơn vị sản phẩm là 50 ngđ/sp, và tổng chi phí bán hàng và quản lý mỗi năm là 400.000 ngđ. Giả sử tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) mong muốn của công ty là 25%. Tỷ lệ bổ sung để định giá sản phẩm trên cơ sở giá thành đầy đủ là:

- a. 27 %
- b. 13 %
- c. 40 %
- d. a,b,c.sai

#### **Bài 5. Tỷ lệ bổ sung theo cách tiếp cận số dư đảm phí**

Để sản xuất và tiêu thụ 25.000 sản phẩm mới, Công ty H cần đầu tư 750.000 ngđ. Biến phí đơn vị sản phẩm là 24 ngđ/sp, và tổng định phí mỗi năm là 300.000 ngđ. Giả sử tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) mong muốn của công ty là 20%. Tỷ lệ bổ sung để định giá sản phẩm trên cơ sở chi phí theo cách tiếp cận số dư đảm phí là:

- a. 75%
- b.50%.
- c. 40%
- d. a,b,c: sai

#### **Bài 6. Chi phí mong muốn**

Công ty E sản xuất phụ tùng ô tô. Công ty muốn tung.vào thị trường một loại pin bền được sản xuất dựa vào kỹ thuật mới. Công ty tin rằng trong điều kiện cạnh tranh hoàn hảo, loại pin mới mà công ty định tung vào thị trường chỉ có thể định giá tối đa là 65 ngđ/viên. Với giá này, công ty tin chắc rằng sẽ bán được 50.000 viên pin mỗi năm. Để sản xuất và tiêu thụ pin này, đòi hỏi phải đầu tư 2.500.000 ngđ và

tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) mong muốn là 20%. Chi phí mong muốn của một viên pin là:

- a. 65ngđ/viên
- b. 55ngđ/viên
- c. 10ngđ/viên
- d. a,b,c: sai.

### **Bài 7. Đơn giá thời gian thực hiện dịch vụ**

Công ty R cung cấp những dịch vụ sửa chữa đồ hàn chì.

Công ty đã dự toán các chi phí cho năm tới như sau:

Tiền lương và phụ cấp cho

công nhân hàn 340.000 ngđ

Chi phí khác, ngoại trừ chi phí liên quan

đến vật liệu 160.000 -

Chi phí đặt hàng, bảo quản, lưu kho vật liệu 15 % giá hóa đơn

Công ty dự tính khối lượng sửa chữa trong năm tới là 20.000 giờ. Công ty tin rằng, để phù hợp với điều kiện cạnh tranh, lợi nhuận sẽ đạt được trong năm tới là 5ngđ/giờ lao động của công nhân hàn. Tỷ lệ lợi nhuận bổ sung, có thể cạnh tranh được, vào giá hóa đơn của vật liệu là 30%.

Đơn giá thời gian sửa chữa là bao nhiêu?

- a) 25ngđ/g
- b) 30ngđ/g
- c) 5ngđ/g
- d) 55ngđ/g

### **Bài 8. Tỷ lệ bổ sung vào giá hóa đơn**

Sử dụng dữ liệu ở bài tập 8.7, tỷ lệ bổ sung vào giá hóa đơn vật liệu là bao nhiêu?

- a) 45%      b) 30%      c) 15%      d) a,b,c: sai

### **Bài 9. Định giá dịch vụ**

Sử dụng kết quả bài tập 8.7 và 8.8, giả sử một trong các công nhân của công ty đã hoàn tất một công việc sửa chữa mất 3 giờ lao động và 40 ngđ vật liệu (giá hóa đơn): Số tiền được ghi vào hóa đơn cho khách hàng là bao nhiêu?

- a) 130ngđ      b) 108ngđ      c) 148ngđ      d) 58ngđ



# ĐÁP ÁN

## Bài 1. b

Số lượng sản phẩm tiêu thụ	Đơn giá bán	Tổng doanh thu	Tổng chi phí	Lợi nhuận
(sp)	(ngđ/sp)	(ngđ)	(ngđ)	(ngđ)
50	150000	7500000	6000000	1500000
44	175000	7700000	5400000	2300000
30	200000	6000000	4000000	2000000
20	225000	4500000	3000000	1500000

## Bài 2. a

Chi phí vật liệu trực tiếp	10ngđ/sp
Chi phí nhân công trực tiếp	12
Biến phí sản xuất chung	1
Định phí sản xuất chung	<u>7</u>
Giá thành đầy đủ đơn vị	30 ngđ/sp
Số tiền bổ sung (50 % X 30ngđ/sp)	<u>15</u>
Giá bán mong muốn	<u>45 ngđ/sp</u>

**Bài 3. b**

Chi phí vật liệu trực tiếp	10 ngđ/sp
Chi phí nhân công trực tiếp	12
Biến phí sản xuất chung	1
Biến phí bán hàng và quản lý	<u>2</u>
<i>Giá thành đầy đủ đơn vị</i>	25 ngđ/sp
Số tiền bổ sung (80 % X 25ngđ/sp)	<u>20</u>
Giá bán mong muốn	<u>45 ngđ/sp</u>

**Bài 4. c**

$$\text{Tỷ lệ bổ sung} = \frac{\text{Số tiền hoàn vốn đầu tư} + \text{Chi phí bán hàng và quản lý}}{\text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ X Giá thành đầy đủ đơn vị}}$$

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ bổ sung} &= \frac{(25 \% \times 800000 \text{ ngđ}) + 400000 \text{ ngđ}}{30000 \text{ sp} \times 50 \text{ ngđ/sp}} \\ &= \frac{600000 \text{ ngđ}}{1500000 \text{ ngđ}} = 40 \% \end{aligned}$$

**Bài 5. a**

$$\text{Tỷ lệ bổ sung} = \frac{\text{Số tiền hoàn vốn đầu tư} + \text{Định phí}}{\text{Số lượng sản phẩm tiêu thụ} \times \text{Biến phí đơn vị}}$$

$$\begin{aligned} \text{Tỷ lệ bổ sung} &= \frac{(20\% \times 750000 \text{ ngđ}) + 300000 \text{ ngđ}}{25000 \text{ sp} \times 24 \text{ ngđ/sp}} \\ &= \frac{450000 \text{ ngđ}}{600000 \text{ ngđ}} = 75\% \end{aligned}$$

### Bài 6. b

Doanh thu (50000 viên X 65 ngđ/viên)	3250000 ngđ
Trừ: Lợi nhuận mong muốn (2500000 ngđ X 20 %)	<u>500000</u>
Tổng chi phí mong muốn	<u>2750000 ngđ</u>
Chi phí mong muốn cho một sản phẩm	<u>55 ngđ/viên</u>

### Bài 7. b

	Tổng cộng	Mỗi giờ
	<u>ngđ )</u>	<u>(ngđ/giờ)</u>
Tiền lương và phụ cấp cho công nhân hàn	340000	17
Chi phí khác không liên quan đến vật liệu	160000	8
Lợi nhuận mong muốn	<u>100000</u>	<u>5</u>
Tổng cộng	<u>600000</u>	<u>30</u>

**Bài 8. a**

	Tỷ lệ bổ sung <u>vào giá hóa đơn</u>
Chi phí đặt hàng bảo quản, lưu kho	15 %
Lợi nhuận mong muốn	30 %
Tổng cộng	<u>45 %</u>

**Bài 9. c**

Theo thời gian sử chữa (3g X 30 ngđ/g)	90 ngđ
Theo vật liệu sử dụng:	
Giá hóa đơn	40 ngđ
Cộng: Số tiền bổ sung (40 ngđ/g 45%)	<u>18</u> <u>58</u>
Tổng cộng	<u>158 ngđ</u>

# TÓM TẮT

## NỘI DUNG TOÀN BỘ MÔN HỌC

Qua 8 bài học đã được trình bày, các bạn đã được trang bị các kỹ năng cơ bản của môn học kế toán quản trị : *hoạch định ; kiểm soát; chứng minh cho các quyết định kinh doanh.*

Trước khi khép lại tài liệu này, các bạn hãy vận dụng kiến thức toàn bộ môn học để thực hiện bài tập tổng hợp.

# BÀI TẬP TỔNG HỢP

Tại công ty B, tình hình tài chính vào 31/12/X0 như sau:

Công ty B

## BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

31 tháng 12 năm X0

Tài sản lưu động ngắn hạn

Tiền mặt	50000 ngđ
Các khoản phải thu	30000
Vật liệu tồn kho	3200
Thành phần tồn kho	<u>19560</u>
Tổng tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn	<u>102760 ngđ</u>

Tài sản cố định và đầu tư dài hạn

Đất	50000 ngđ
Nhà cửa và thiết bị	375000
Hao mòn tài sản cố định	<u>(200000)</u>
Tổng tài sản cố định và đầu tư dài hạn	<u>225000 ngđ</u>
Tổng tài sản	327760 ngđ

Nợ phải trả	10000 ngđ
Nguồn vốn cổ phần	200000
Lợi nhuận chưa phân phối	<u>117760</u>
Tổng nguồn vốn	327760 ngđ

### 1. TRONG QUÍ 1 NĂM X1, DỰ KIẾN NHƯ SAU:

Toàn bộ các khoản còn phải thu của năm Xo sẽ thu được trong tháng 1.

Toàn bộ các khoản còn phải trả của năm Xo sẽ trả trong tháng 1.

Tình hình tiêu thụ dự kiến như sau:

	Tháng 1	Tháng2	Tháng3	Tháng 4
Số lượng sản phẩm tiêu thụ				
dự toán (sp)	30000	40.000	50.000	25.000
Đơn giá bán (ngđ/sp)	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>10</u>

70 % doanh thu sẽ thu trong tháng bán hàng; 25% thu trong tháng tiếp theo; 5% không thu được.

Số lượng thành phẩm tồn kho cuối tháng bằng 20% nhu cầu bán ra của tháng sau.

Định mức vật liệu cho một sản phẩm: 2kg/sp.

Số lượng vật liệu tồn kho cuối tháng bằng 10% nhu cầu vật liệu cho sản xuất của tháng sau.

Đơn giá mua vật liệu : 0.5 ngđ/kg.

50% số tiền mua chịu được thanh toán ngay trong tháng, 50% còn lại thanh toán trong tháng tiếp theo.

Định mức lao động cho một sản phẩm :0,05g/sp.

Đơn giá lao động 10 ngđ/g.

Tỷ lệ biến phí sản xuất chung 10ngđ/giờ lao động trực tiếp.

Định phí sản xuất chung 50.000ngđ/tháng

Khấu hao tài sản cố định dùng vào sản xuất 20.000ngđ/tháng

Biến phí bán hàng và quản lý đơn vị 0,50ngđ/sp

Định phí bán hàng và quản lý 70.000ngđ/tháng

Trong đó: Chi phí khấu hao tài sản cố định bán hàng và quản lý 10 000ngđ/tháng

Mua thiết bị bán hàng tháng 2 (sử dụng 10 năm): 143.700ngđ

Mua thiết bị quản lý tháng 3:48.300 ngđ

Trả cổ tức tháng 1:124.500 ngđ

Số dư tiền mặt cuối tháng định mức 50.000ngđ

Vay ngắn hạn với lãi suất 16 %/năm để tài trợ cho nhu cầu tiền



còn thiếu.

## **2. TÌNH HÌNH MUA VẬT LIỆU THỰC TẾ**

Lượng vật liệu mua vào trong quý 245.000 kg, giá mua bình quân: 0,55 ngđ/kg.

## **3. TÌNH HÌNH SẢN XUẤT THỰC TẾ TRONG QUÍ 1 NĂM X1**

Trong quý sản xuất 120.000 sản phẩm.

Lượng vật liệu thực tế sử dụng bình quân 2,1 kg/sp.

Lượng lao động thực tế sử dụng bình quân 0,06g/sp.

Đơn giá lao động bình quân thực tế: 9 ngđ/g.

Tỷ lệ biến phí sản xuất chung thực tế: 10,5 ngđ/giờ lao động trực tiếp

Tổng định phí sản xuất chung 160.000ngđ.

## **4. TÌNH HÌNH ĐẦU TƯ THỰC TẾ**

Trong tháng 2, có hai phương án đề nghị mua thiết bị bán hàng đều có chi phí đầu tư ban đầu 143.700 ngđ và thời gian sử dụng ước tính 10 năm.

	<b>Máy A</b>	<b>Máy B</b>
Dòng tiền thuần ước tính (ngđ)		
Năm thứ nhất	30000	19500
Năm thứ hai	30000	18500
Năm thứ ba	30000	17500
Năm thứ tư	30000	16500
Năm thứ năm	30000	15500
Năm thứ sáu	30000	14500
Năm thứ bảy	30000	13500
Năm thứ tám	30000	12500
Năm thứ chín	30000	11500
Năm thứ mười	30000	10500

Tỷ suất sinh lời tối thiểu mong muốn là 14%.

**Yêu cầu:**

1. Lập dự toán tổng thể cho quý 1 năm X1
2. Phân tích các chênh lệch chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.
3. Công ty B nên mua máy A hay máy B ?

# ĐÁP ÁN BÀI TẬP TỔNG HỢP

## 1. LẬP DỰ TOÁN TỔNG THỂ

Công ty B

### DỰ TOÁN TIÊU THỤ

Quý 1 năm X1

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý 1
	1	2	3	
Số lượng sản phẩm tiêu thụ				
dự toán (sp)	30000	40000	50000	120000
Đơn giá bán (ngđ/sp)	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>10</u>	<u>10</u>
Doanh thu dự toán (ngđ)	300000	400000	500000	1200000

Công ty B

### DỰ TOÁN THU TIỀN BÁN CHỊU

Quý 1 năm X1

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý 1
	1	2	3	
Các khoản phải thu 31/12/X	30000			30000
Doanh thu tháng 1				
70 % X 60000 ngđ	210000			210000
25 % X 600000 ngđ	75000			75000
Doanh thu tháng 2				
70 % X 800000 ngđ	80000			280000
25 % X 800 000 ngđ			100000	100000
Doanh thu tháng 3				
70 % X 1000000 ngđ			350000	<u>350000</u>
Tổng cộng số tiền thu được	240000	355000	450000	1045000

**Công ty B**  
**DỰ TOÁN SẢN XUẤT**

Quý 1 năm XI

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý 1
Số lượng sp tiêu thụ dự toán	30.000	40.000	50.000	120.000
Cộng: Tồn kho cuối kỳ	8.000	10.000	5.000	5.000
Tổng nhu cầu	38.000	50.000	55.000	125.000
Trừ: Tồn kho đầu kỳ	6.000	8.000	10.000	6.000
Số lượng sp cần sản xuất	32.000	42.000	45.000	119.000

**Công ty B**  
**DỰ TOÁN MUA VẬT LIỆU**

Quý 1 năm XI

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý 1
Số lượng sp cần sản xuất (sp)	32.000	42.000	45.000	119.000
Định mức vật liệu cho một sp (kg/sp)	2	2	2	2
Số lượng vật liệu cần dùng (kg)	64.000	84.000	90.000	238.000
Cộng: Tồn kho vật liệu cuối kỳ (kg)	8.400	9.000	11.500	11.500
Tổng nhu cầu vật liệu (kg)	72.400	93.000	101.500	249.500
Trừ: Tồn kho vật liệu đầu kỳ (kg)	6.400	8.400	9.000	6.400
Số lượng vật liệu cần mua (kg)	66.000	84.600	92.500	243.100
Đơn giá mua (ngđ/kg)	0,5	0,5	0,5	0,5
Giá trị vật liệu cần mua (ngđ)	33.000	42.300	46.250	121.550

Công ty B  
DỰ TOÁN SỬ DỤNG VẬT LIỆU

	Quý I năm X1			
	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý 1
Số lượng vật liệu cần dùng (kg)	64.000	84.000	90.000	238.000
Đơn giá mua (ngđ/kg)	0,5	0,5	0,5	0,5
Chi phí vật liệu trực tiếp (ngđ)	32.000	42.000	45.000	119.000

Công ty B  
DỰ TOÁN CHI TRẢ TIỀN MUA CHỊU VẬT LIỆU

	Quý I năm X1			
	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý 1
Phải trả người bán 31/12/X0	10.000			10.000
Mua vật liệu Tháng 1				
50% × 33.000ngđ	16.500			16.500
50% × 33.000ngđ		16.500		16.500
Mua vật liệu Tháng 2				
50% × 42.300ngđ		21.150		21.150
50% × 42.300ngđ			21.150	21.150
Mua vật liệu Tháng 3				
50% × 46.250ngđ			23.125	23.125
Tổng cộng số tiền chi trả	26.500	37.650	44.275	108.425

Công ty B  
DỰ TOÁN LAO ĐỘNG

	Quý I năm X1			
	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý 1
Số lượng sp cần sản xuất (sp)	32.000	42.000	45.000	119.000
Định mức lao động cho một sản phẩm(g/sp)	0,05	0,05	0,05	0,05
Số lượng lao động cần dùng (g)	1.600	2.100	2.250	5.950
Đơn giá lao động (ngđ/g)	10	10	10	10
Chi phí nhân công trực tiếp (ngđ)	16.000	21.000	22.500	59.500



**Công ty B**  
**DỰ TOÁN GIÁ VỐN THÀNH PHẨM TỒN KHO CUỐI KỲ**  
31 tháng 03 năm X1

	Số lượng	Chi phí đơn vị		Tổng cộng		
Giá thành đơn vị:						
Chi phí vật liệu trực tiếp	2.00	kg/sp	0.50	ngđ/kg	1.00	ngđ/sp
Chi phí nhân công trực tiếp	0.05	g/sp	10.00	ngđ/g	0.50	
Chi phí sản xuất chung	0.05	g/sp	35.21	ngđ/g	1.76	
					3.26	ngđ/sp
	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý I		
Giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ:						
Số lượng thành phẩm tồn kho cuối kỳ (sp)	8.000	10.000	5.000	5.000		
Giá thành đơn vị (ngđ/sp)	3,26	3,26	3,26	3,26		
Giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ (ngđ)	26.080	32.600	16.300	16.300		

**Công ty B**  
**DỰ TOÁN GIÁ VỐN HÀNG BÁN**  
Quý I năm X1

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý I
Chi phí vật liệu trực tiếp	32.000	42.000	45.000	119.000
Chi phí nhân công trực tiếp	16.000	21.000	22.500	59.500
Chi phí sản xuất chung	66.000	71.000	72.500	209.500
<b>Tổng giá thành sản phẩm</b>	114.000	134.000	140.000	388.000
Gộp: Giá vốn thành phẩm tồn kho đầu kỳ	19.560	26.080	32.600	19.560
<b>Giá vốn thành phẩm sẵn sàng để bán</b>	133.560	160.080	172.600	407.560
Từ: Giá vốn thành phẩm tồn kho cuối kỳ	26.080	32.600	16.300	16.300
<b>Giá vốn hàng bán</b>	107.480	127.480	156.300	391.260



**Công ty B**

**DỰ TOÁN CHI PHÍ BÁN HÀNG VÀ QUẢN LÝ**

	Quý 1 năm XI			
	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý 1
Số lượng sp tiêu thụ dự toán (sp)	30.000	40.000	50.000	120.000
Biến phí bán hàng và quản lý đơn vị (ngđ/sp)	0,50	0,50	0,50	0,50
Tổng biến phí bán hàng và quản lý	15.000	20.000	25.000	60.000
Định phí bán hàng và quản lý (†)	70.000	70.000	71.198	211.198
Tổng chi phí bán hàng và quản lý	85.000	90.000	96.198	271.198
Trừ: Chi phí không chi tiền mặt (*)	(10.000)	(10.000)	(11.198)	(31.198)
Chi phí bán hàng và quản lý bằng tiền mặt	75.000	80.000	85.000	240.000

(†) Định phí bán hàng và quản lý Tháng 3:

Định phí bán hàng và quản lý Tháng 2      70.000    ngđ

Cộng: Khấu hao thiết bị bán hàng tăng thêm

$[(143.700\text{ngđ} + 10\text{năm}) + 12\text{tháng}]$       1.198

Tổng cộng:      71.198    ngđ

(\*) Chi phí bán hàng và quản lý không chi tiền mặt Tháng 3 (khấu hao):

Chi phí bán hàng và quản lý không chi tiền mặt Tháng 2 (khấu hao):      10.000    ngđ

Cộng: Khấu hao thiết bị bán hàng tăng thêm      1.198

Tổng cộng      11.198    ngđ



**Công ty B**  
**DỰ TOÁN TIỀN MẶT**

	Quý I năm XI			
	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý I
Số dư tiền mặt đầu kỳ	50.000	50.000	71.650	50.000
Cộng: Tiền thu trong kỳ	<u>240.000</u>	<u>355.000</u>	<u>450.000</u>	<u>1.045.000</u>
Tổng số tiền có thể sử dụng	<u>290.000</u>	<u>405.000</u>	<u>521.650</u>	<u>1.095.000</u>
Trừ: Tiền chi trong kỳ:				
Trả tiền mua vật liệu	26.500	37.650	44.275	108.425
Chi phí nhân công trực tiếp	16.000	21.000	22.500	59.500
Chi phí sản xuất chung	46.000	51.000	52.500	149.500
Chi phí bán hàng và quản lý	75.000	80.000	85.000	240.000
Mua thiết bị	-	143.700	48.300	192.000
Trả cổ tức	<u>124.500</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>124.500</u>
Tổng cộng tiền chi trong kỳ	<u>288.000</u>	<u>333.350</u>	<u>252.575</u>	<u>873.925</u>
Thừa (Thiếu) tiền	2.000	71.650	269.075	221.075
Tài trợ:				
Vay	48.000	-	-	48.000
Trả nợ vay	-	-	(48.000)	(48.000)
Trả lãi vay(*)	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>(1.920)</u>	<u>(1.920)</u>
Tổng cộng tiền tài trợ	<u>48.000</u>	<u>0</u>	<u>(49.920)</u>	<u>(1.920)</u>
Số dư tiền mặt cuối kỳ	50.000	71.650	219.155	219.155

(\*) Trả lãi vay Tháng 3:

$(48.000 \text{ngđ} \times 16\% \times 3/12)$       1.920    ngđ

**Công ty B**  
**BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH DỰ TOÁN**  
**Quý I năm XI**

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3	Quý I
Doanh thu	300.000	400.000	500.000	1.200.000
Trừ: Giá vốn hàng bán	107.480	127.480	156.300	391.260
Lợi nhuận gộp	192.520	272.520	343.700	808.740
Trừ: Chi phí bán hàng và quản lý	85.000	90.000	96.198	271.198
Lợi nhuận trước chi phí lãi vay	107.520	182.520	247.503	537.543
Trừ: Chi phí lãi vay	0	0	(1.920)	(1.920)
Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh	107.520	182.520	245.583	535.623

Công ty B  
BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN DỰ TOÁN  
31 tháng 03 năm X1

Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn:		
Tiền mặt	219.155	ngđ
Các khoản phải thu (1)	185.000	
Vật liệu tồn kho (2)	5.750	
Thành phẩm tồn kho	16.300	
<b>Tổng Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn</b>	<b>426.205</b>	<b>ngđ</b>
Tài sản cố định và đầu tư dài hạn:		
Đất	50.000	ngđ
Nhà cửa và Thiết bị (3)	567.000	
Hao mòn tài sản cố định (4)	(291.198)	
<b>Tổng Tài sản cố định và đầu tư dài hạn</b>	<b>325.803</b>	<b>ngđ</b>
<b>Tổng tài sản</b>	<b>752.008</b>	<b>ngđ</b>
Nợ phải trả (5)		
Nguồn vốn cổ phần	200.000	
Lợi nhuận chưa phân phối (6)	528.883	
<b>Tổng nguồn vốn</b>	<b>752.008</b>	<b>ngđ</b>
(1) Các khoản phải thu:		
Các khoản phải thu 31/12/X0	30.000	ngđ
Cộng: Doanh thu Quý 1 năm X1	1.200.000	
Tổng cộng	1.230.000	ngđ
Trừ: Tổng số tiền thu được trong Quý 1 năm X1	1.045.000	
Các khoản phải thu 30/06/X1	185.000	ngđ
(2) Vật liệu tồn kho:		
Số lượng vật liệu tồn kho 31/03/X1	11.500	kg
× Đơn giá vật liệu	0.50	ngđ/kg
Giá trị vật liệu tồn kho 31/03/X1	5.750	ngđ



Công ty B  
BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN DỰ TOÁN  
31 tháng 03 năm X1

Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn:

Tiền mặt	219.155	ngđ
Các khoản phải thu (1)	185.000	
Vật liệu tồn kho (2)	5.750	
Thành phẩm tồn kho	16.300	
Tổng Tài sản lưu động và đầu tư ngắn hạn	426.205	ngđ

Tài sản cố định và đầu tư dài hạn:

Đất	50.000	ngđ
Nhà cửa và Thiết bị (3)	567.000	
Hao mòn tài sản cố định (4)	(291.198)	
Tổng Tài sản cố định và đầu tư dài hạn	325.803	ngđ
Tổng tài sản	752.008	ngđ

Nợ phải trả (5)	23.125	ngđ
Nguồn vốn cổ phần	200.000	
Lợi nhuận chưa phân phối (6)	528.883	
Tổng nguồn vốn	752.008	ngđ

(1) Các khoản phải thu:

Các khoản phải thu 31/12/X0	30.000	ngđ
Cộng: Doanh thu Quý I năm X1	1.200.000	
Tổng cộng	1.230.000	ngđ
Trừ: Tổng số tiền thu được trong Quý I năm X1	1.045.000	
Các khoản phải thu 30/06/X1	185.000	ngđ

(2) Vật liệu tồn kho:

Số lượng vật liệu tồn kho 31/03/X1	11.500	kg
*Đơn giá vật liệu	0.50	ngđ/kg
Giá trị vật liệu tồn kho 31/03/X1	5.750	ngđ





(3) Nhà cửa và thiết bị:

Nhà cửa và thiết bị 31/12/X0	375.000	ngđ
Cộng: Mua thêm trong Quý I	192.000	
Tổng cộng	567.000	ngđ

(4) Hao mòn tài sản cố định

Hao mòn tài sản cố định 31/12/X0		(200.000)	ngđ
Cộng: Hao mòn TSCĐ tăng thêm trong Quý I:			
— Hao mòn TSCĐ dùng cho hoạt động sản xuất	(60.000)		ngđ
Hao mòn TSCĐ dùng cho hoạt động bán hàng và quản lý	(31.198)	(91.198)	
Tổng cộng		(291.198)	ngđ

(5) Nợ phải trả

Nợ phải trả 31/12/X0	10.000	ngđ
Cộng: Mua chịu Quý I năm XI	121.550	
Tổng cộng	131.550	ngđ
Trừ: Tổng số tiền trả trong Quý I năm XI	108.425	
Nợ phải trả 31/03/X1	23.125	ngđ

(6) Lợi nhuận chưa phân phối

Lợi nhuận chưa phân phối 31/12/X0	117.760	ngđ
Cộng: Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh	535.623	
Lợi nhuận có thể phân phối	653.383	ngđ
Trừ: Cổ tức phân phối	124.500	
Lợi nhuận chưa phân phối 31/03/X1	528.883	ngđ



## 2) PHÂN TÍCH CHÊNH LỆCH:

### Phân tích chênh lệch chi phí vật liệu trực tiếp

Lượng thực tế mua × Giá thực tế mua	Lượng thực tế mua × Giá định mức	Lượng thực tế sử dụng × Giá định mức	Lượng định mức × Giá định mức
$245.000\text{kg} \times 0.55\text{ngd/kg}$ = 134.750ngd	$245.000\text{kg} \times 0.50\text{ngd/kg}$ = 122.500ngd	$(120.000\text{sp} \times 2,1\text{kg/sp}) \times 0,50\text{ngd/kg}$ = 126.000ngd	$(120.000\text{sp} \cdot 2.0\text{kg/sp}) \times$ $0,50\text{ngd/kg}$ = 120.000ngd
Chênh lệch giá 12.250ngd (U)		Chênh lệch lượng 6.000ngd (U)	

### Phân tích chênh lệch chi phí nhân công trực tiếp

Lượng thực tế × Giá thực tế	Lượng thực tế × Giá định mức	Lượng định mức × Giá định mức
$(120.000\text{sp} \times 0.06\text{g/sp}) \times 9\text{ngd/g}$ = 64.800ngd	$(120.000\text{sp} \times 0.06\text{g/sp}) \times 10\text{ngd/g}$ = 72.000ngd	$(120.000\text{sp} \times 0.05\text{g/sp}) \times 10\text{ngd/g}$ = 60.000ngd
Chênh lệch giá 7.200ngd (F)		Chênh lệch lượng 12.000ngd(U)

### Phân tích chênh lệch biến phí sản xuất chung

Lượng thực tế × Tỷ lệ BPSXC thực tế	Lượng thực tế × Tỷ lệ BPSXC định mức	Lượng định mức × Tỷ lệ BPSXC định mức
$(120.000\text{sp} \times 0.06\text{g/sp}) \times$ $10,5\text{ngd/g}$ = 75.600ngd	$(120.000\text{sp} \times 0.06\text{g/sp}) \times 10\text{ngd/g}$ = 72.000ngd	$(120.000\text{sp} \times 0.05\text{g/sp}) \times 10\text{ngd/g}$ = 60.000ngd
Chênh lệch chi tiêu 3.600ngd (U)		Chênh lệch hiệu quả 12.000ngd(U)

### Phân tích chênh lệch định phí sản xuất chung

Định phí sản xuất chung thực tế	Định phí sản xuất chung Dự toán	Định phí sản xuất chung định mức
160.000ngđ	150.000ngđ	$150.000\text{ngđ} + 119.000\text{sp} \times 120.000\text{sp} = 151.260,5\text{ngđ}$
Chênh lệch chi tiêu 10.000ngđ(U)		Chênh lệch khối lượng 1.260,5ngđ(F)

### 3) PHÂN TÍCH QUYẾT ĐỊNH QUẢN LÝ

Máy A	
Giá trị hiện tại của các dòng tiền ( $30.000\text{ngđ} \times 5,216$ )	156.480 ngđ
Trừ: Giá mua máy	143.700
Hiện giá thuần (NPV)	<u>12.780 ngđ</u>

Máy B	
Giá trị hiện tại của các dòng tiền:	
Năm 1 ( $19.500\text{ngđ} \times 0,877$ )	17.101,5 ngđ
Năm 2 ( $18.500\text{ngđ} \times 0,769$ )	14.226,5
Năm 3 ( $17.500\text{ngđ} \times 0,675$ )	11.812,5
Năm 4 ( $16.500\text{ngđ} \times 0,592$ )	9.768,0
Năm 5 ( $15.500\text{ngđ} \times 0,519$ )	8.044,5
Năm 6 ( $14.500\text{ngđ} \times 0,456$ )	6.612,0
Năm 7 ( $13.500\text{ngđ} \times 0,400$ )	5.400,0
Năm 8 ( $12.500\text{ngđ} \times 0,351$ )	4.387,5
Năm 9 ( $11.500\text{ngđ} \times 0,308$ )	3.542,0
Năm 10 ( $10.500\text{ngđ} \times 0,270$ )	2.835,0
Tổng cộng	83.729,5
Trừ: Giá mua máy	143.700,0
Hiện giá thuần (NPV)	<u>-59.970,5 ngđ</u>

Nên mua Máy A vì có NPV = 12.780ngđ: thỏa mãn yêu cầu đầu tư. Máy B có NPV = -59.971ngđ không thỏa mãn yêu cầu đầu tư.