

BỘ NÔNG NGHIỆP VÀ PHÁT TRIỂN NÔNG THÔN
TRƯỜNG CAO ĐẲNG LƯƠNG THỰC – THỰC PHẨM

GIÁO TRÌNH

MÔN HỌC: KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

NGÀNH: QUẢN TRỊ KINH DOANH

TRÌNH ĐỘ: CAO ĐẲNG

(Ban hành kèm theo Quyết định số: 657 /QĐ-CDLTTP-ĐT ngày 23 tháng 07 năm 2019 của Hiệu trưởng Trường Cao đẳng Lương thực Thực phẩm)

Đà Nẵng, năm 2019

TUYÊN BỐ BẢN QUYỀN

Tài liệu này thuộc loại sách giáo trình nên các nguồn thông tin có thể được phép dùng nguyên bản hoặc trích dùng cho các mục đích về đào tạo và tham khảo.

Mọi mục đích khác mang tính lệch lạc hoặc sử dụng với mục đích kinh doanh thiếu lành mạnh sẽ bị nghiêm cấm.

LỜI GIỚI THIỆU

Việt Nam đã và đang chuyển sang nền kinh tế thị trường, việc quản trị các doanh nghiệp trong cơ chế quản lý là điều mới mẻ. Trong lĩnh vực kinh doanh và quản trị doanh nghiệp, người lãnh đạo cần phải biết tổ chức, phối hợp, tiên liệu, ra quyết định và kiểm soát mọi hoạt động trong doanh nghiệp nhằm chỉ đạo và hướng dẫn doanh nghiệp đạt hiệu quả cao nhất. Để làm được điều này, người quản lý cần phải dựa vào những thông tin được cung cấp bởi kế toán quản trị.

Kế toán quản trị là một môn học trong chương trình đào tạo bậc cao đẳng, đại học thuộc các chuyên ngành về kinh tế - quản trị kinh doanh. Giáo trình này sẽ giúp cho người học bước đầu tìm hiểu về Kế toán quản trị cũng như giúp các nhà quản trị doanh nghiệp một số kiến thức cần thiết để có thể tổ chức, điều hành, kiểm soát và ra quyết định cho các hoạt động của doanh nghiệp.

Giáo trình này được biên soạn trên cơ sở tham khảo nhiều tài liệu kế toán quản trị ở các nước có nền kinh tế thị trường phát triển, đồng thời kết hợp với những quy định trong thông tư hướng dẫn kế toán quản trị ở Việt Nam. Giáo trình được sử dụng cho sinh viên chuyên ngành Kế toán và Quản trị kinh doanh tại trường Cao đẳng Lương thực - Thực phẩm. Kết cấu của giáo trình gồm có sáu chương. Ngoài những phần có tính chất giới thiệu tổng quan về kế toán quản trị, các chương còn lại được thiết kế theo quá trình của hoạt động quản lý: từ công tác hoạch định đến tổ chức, kiểm soát, đánh giá và ra quyết định.

Mặc dù có rất nhiều cố gắng trong quá trình biên soạn nhưng đây là lĩnh vực còn mới nên giáo trình không tránh khỏi những thiếu sót và còn nhiều hạn chế. Chúng tôi rất mong nhận được sự đóng góp ý kiến của quý bạn đọc trong tương lai để sửa đổi giáo trình ngày càng hoàn thiện hơn.

Tham gia biên soạn

1. Chủ biên: Nguyễn Thị Hiền
2. Nguyễn Thị Hồng Nhung

MỤC LỤC

TRANG

Lời giới thiệu

Chương 1. Tổng quan về kế toán

1. Bản chất của kế toán	1
1.1. Tính tất yếu khách quan và quá trình phát triển của kế toán	1
1.1.1. Tính tất yếu khách quan của kế toán	1
1.1.2. Quá trình phát triển của kế toán	1
1.2. Khái niệm về kế toán	2
1.2.1. Định nghĩa và phân loại kế toán	2
1.2.2. Thước đo sử dụng trong kế toán	4
1.2.3. Đặc điểm của thông tin kế toán	4
1.3. Vai trò, chức năng và nhiệm vụ của kế toán	5
1.3.1. Vai trò của kế toán trong hệ thống quản lý	5
1.3.2. Chức năng của kế toán	6
1.3.3. Nhiệm vụ của kế toán	7
1.4. Chuẩn mực kế toán và những nguyên tắc cơ bản của kế toán	7
1.4.1. Chuẩn mực kế toán	7
1.4.2. Những nguyên tắc cơ bản của kế toán	10
2. Bản chất của kế toán quản trị	12
2.1. Khái niệm kế toán quản trị	12
2.2. Phân biệt kế toán tài chính và kế toán quản trị	13
2.3. Nhiệm vụ của kế toán quản trị	16
2.4. Nội dung, phạm vi, kỳ kế toán quản trị	16
2.5. Chức năng của kế toán quản trị	17
3. Đối tượng nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu của kế toán quản trị	18
3.1. Đối tượng nghiên cứu	18
3.2. Phương pháp nghiên cứu của kế toán quản trị	18
4. Tổ chức thực hiện kế toán quản trị trong doanh nghiệp	19
4.1. Nguyên tắc, yêu cầu của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp	19
4.2. Nội dung tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp	19
4.2.1. Tổ chức vận dụng chứng từ kế toán	19
4.2.2. Tổ chức vận dụng tài khoản kế toán	19
4.2.3. Tổ chức vận dụng sổ kế toán	20
4.2.4. Tổ chức lập báo cáo kế toán quản trị và tổ chức phân tích thông tin kinh tế, tài chính	20
4.2.5. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị và người làm kế toán quản trị trong doanh nghiệp	21
Chương 2. Đối tượng và hệ thống phương pháp kế toán	25
1. Đối tượng của kế toán	25

1.1. Khái quát chung về đối tượng của kế toán	25
1.2. Đối tượng cụ thể của kế toán	25
1.2.1. Tài sản và nguồn hình thành tài sản	25
1.2.2. Sự vận động của tài sản	31
1.2.3. Các quan hệ kinh tế pháp lý	33
2. Hệ thống phương pháp của kế toán	35
2.1. Phương pháp chứng từ	36
2.1.1. Cơ sở hình thành và nội dung của phương pháp chứng từ kế toán	36
2.1.1.1. Cơ sở hình thành phương pháp chứng từ kế toán	36
2.1.1.2. Nội dung của phương pháp chứng từ kế toán	36
2.1.2. Chứng từ kế toán	37
2.1.2.1. Khái niệm, tác dụng, tính pháp lý của chứng từ kế toán	37
2.1.2.2. Phân loại chứng từ	37
2.1.2.3. Nội dung của bản chứng từ	41
2.1.2.3.1. Các yếu tố bắt buộc của bản chứng từ	41
2.1.2.3.2. Các yếu tố bổ sung	42
2.1.3. Bài tập thực hành	42
2.2. Phương pháp tài khoản và ghi sổ kép	43
2.2.1. Sự cần thiết và ý nghĩa của phương pháp tài khoản và ghi kép	44
2.2.2. Tài khoản kế toán	44
2.2.2.1. Khái niệm	44
2.2.2.2. Cơ sở và nguyên tắc thiết kế tài khoản	44
2.2.2.3. Kết cấu của tài khoản	45
2.2.2.3.1. Kết cấu chung	45
2.2.2.3.2. Kết cấu cụ thể của các loại tài khoản	46
2.2.3. Quan hệ đối ứng và cách ghi chép vào tài khoản kế toán	49
2.2.3.1. Quan hệ đối ứng	49
2.2.3.2. Cách ghi chép vào tài khoản kế toán	51
2.2.3.2.1. Ghi đơn	51
2.2.3.2.2. Ghi kép vào tài khoản	51
2.2.4. Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết	55
2.2.4.1. Kế toán tổng hợp	55
2.2.4.2. Kế toán chi tiết	55
2.2.4.3. Mối quan hệ giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết	55
2.2.5. Kiểm tra số liệu ghi chép trên tài khoản	57
2.2.5.1. Bảng cân đối tài khoản	58
2.2.5.2. Bảng tổng hợp chi tiết	60
2.2.6. Hệ thống tài khoản kế toán	61
2.2.6.1. Khái niệm, ý nghĩa, đặc trưng của hệ thống tài khoản kế toán	61
2.2.6.1.1. Khái niệm	61
2.2.6.1.2. Ý nghĩa của hệ thống tài khoản kế toán	61
2.2.6.1.3. Đặc trưng của hệ thống tài khoản kế toán	61

2.2.6.2. Phân loại tài khoản kế toán	62
2.2.6.2.1. Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế	62
2.2.6.2.2. Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu	65
2.2.6.3. Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành	71
2.2.7. Bài tập thực hành	78
2.3. Phương pháp tính giá	81
2.3.1. Sự cần thiết, khái niệm, yêu cầu và nguyên tắc tính giá	81
2.3.1.1. Sự cần thiết hình thành phương pháp tính giá	81
2.3.1.2. Khái niệm	81
2.3.1.3. Yêu cầu	82
2.3.1.4. Nguyên tắc tính giá	83
2.3.2. Trình tự tính giá	83
2.3.2.1. Xác định đối tượng tính giá	83
2.3.2.2. Xác định nội dung chi phí cấu thành nên tài sản	83
2.3.2.3. Tập hợp chi phí theo từng đối tượng tính giá	84
2.3.2.4. Xác định giá trị thực tế của các đối tượng tính giá	85
2.3.3. Bài tập thực hành	87
2.4. Phương pháp tổng hợp và cân đối kế toán	87
2.4.1. Cơ sở hình thành, khái niệm và ý nghĩa của phương pháp tổng hợp cân đối	87
2.4.1.1. Cơ sở hình thành	87
2.4.1.2. Khái niệm	88
2.4.1.3. Ý nghĩa	88
2.4.2. Hệ thống bảng tổng hợp cân đối kế toán	88
2.4.3. Bài tập thực hành	99
Chương 3. Kế toán quản trị chi phí	112
1. Khái quát về chi phí	112
2. Phân loại chi phí	113
2.1. Phân loại chi phí theo nội dung kinh tế	113
2.2. Phân loại chi phí theo công dụng kinh tế	113
2.3. Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính	114
2.4. Theo quá trình tập hợp chi phí	116
2.5. Theo mối quan hệ với mức độ hoạt động	116
2.6. Theo cách phân loại khác	123
3. Các hình thức thể hiện chi phí trên báo cáo	126
4. Bài tập thực hành	128
Chương 4. Phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận (CVP)	134
1. Nội dung của phân tích CVP	134
1.1. Một số khái niệm có liên quan	134
1.2. Nội dung của phân tích CVP	136

1.3. Giả thiết khi phân tích CVP	137
2. Phân tích điểm hòa vốn	137
2.1. Khái niệm điểm hòa vốn	137
2.2. Xác định điểm hòa vốn trong trường hợp kinh doanh một sản phẩm	138
2.3. Xác định điểm hòa vốn trong trường hợp kinh doanh nhiều sản phẩm	142
3. Kế hoạch lợi nhuận với phân tích mối quan hệ CVP	144
3.1. Doanh thu và kế hoạch lợi nhuận của doanh nghiệp	144
3.2. Phân tích ảnh hưởng của chi phí, sản lượng đến lợi nhuận	146
4. Hạn chế của mô hình CVP	152
5. Bài tập thực hành	152
Chương 5. Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh	159
1. Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh	159
1.1 Khái niệm, ý nghĩa, tác dụng của dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh	159
1.2. Hệ thống các chỉ tiêu dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh	162
1.3. Phương pháp xây dựng dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh	163
2. Kế hoạch linh hoạt	165
2.1. Sự cần thiết của kế hoạch linh hoạt	165
2.2. Phương pháp lập kế hoạch linh hoạt	166
3. Hệ thống dự toán ngân sách	168
3.1. Mối quan hệ giữa các dự toán bộ phận	168
3.2. Các dự toán bộ phận	170
3.2.1. Dự toán bán hàng	170
3.2.2. Dự toán sản xuất	170
3.2.3. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	170
3.2.4. Dự toán nhân công trực tiếp	171
3.2.5. Dự toán chi phí sản xuất chung	171
3.2.6. Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý	172
3.2.7. Dự toán hàng tồn kho	174
3.2.8. Dự toán tiền	174
3.2.9. Dự toán kết quả hoạt động kinh doanh	175
3.2.10. Dự toán bảng cân đối kế toán	176
4. Bài tập thực hành	176
Chương 6. Các quyết định về giá	188
1. Các nhân tố ảnh hưởng chủ yếu đến các quyết định về giá	188
1.1. Vai trò của chi phí trong các quyết định về giá	188
1.2. Một số lý thuyết căn bản trong quá trình định giá sản phẩm	189
2. Xác định giá bán của các sản phẩm sản xuất hàng loạt	192
2.1. Phương pháp xác định giá bán	192
2.2. Điều chỉnh giá bán trên thị trường	197
3. Xác định giá bán sản phẩm dịch vụ	198

4. Xác định giá bán các sản phẩm mới	199
4.1. Thực nghiệm tiếp thị sản phẩm mới	199
4.2. Các chiến lược định giá	200
5. Định giá trong các trường hợp đặc biệt	200
6. Ảnh hưởng của chi phí cơ hội đến việc định giá	201
7. Bài tập thực hành	203
Chương 7. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định ngắn hạn	209
1. Nhận diện thông tin thích hợp	209
1.1. Tiêu chuẩn lựa chọn quyết định	209
1.2. Phân tích thông tin thích hợp	210
2. Ứng dụng phương pháp thông tin thích hợp trong việc ra quyết định	211
2.1. Quyết định chấp nhận hay từ chối đơn đặt hàng	211
2.2. Quyết định mua hay tự sản xuất nguyên vật liệu	212
2.3. Quyết định nên bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất rồi mới bán	213
2.4. Quyết định loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận	215
2.5. Quyết định về thay thế thiết bị sản xuất	218
3. Bài tập thực hành	220

CHƯƠNG 1

TỔNG QUAN VỀ KẾ TOÁN

Giới thiệu:

Chương học này trang bị cho người học kiến thức tổng quan về kế toán tài chính và kế toán quản trị: về bản chất, đối tượng nghiên cứu, phương pháp nghiên cứu và tổ chức thực hiện trong doanh nghiệp.

Mục tiêu:

- Nêu được khái niệm về kế toán, kế toán quản trị;
- Trình bày được các nguyên tắc cơ bản của kế toán;
- Trình bày được đối tượng và phương pháp kế toán quản trị;
- Xác định được nội dung tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

A. Nội dung

1. Bản chất của kế toán

1.1. Tính tất yếu khách quan và quá trình phát triển của kế toán

1.1.1. Tính tất yếu khách quan của kế toán

Để duy trì sự tồn tại và phát triển của loài người phải sản xuất. Trong quá trình lao động sản xuất con người luôn quan tâm đến hao phí bỏ ra và những hiệu quả đạt được, chính lẽ đó đã đòi hỏi đặt ra yêu cầu quản lý sản xuất. Để quản lý, điều hành hoạt động sản xuất cần phải có những thông tin về quá trình hoạt động kinh tế đó. Thông tin đóng vai trò quyết định trong việc xác định mục tiêu, lập kế hoạch, tổ chức thực hiện và kiểm tra, kiểm soát quá trình kinh tế. Để có được thông tin tất yếu phải thực hiện việc *quan sát, đo lường, tính toán và ghi chép* các hoạt động kinh tế cho người quản lý.

- Quan sát là giai đoạn đầu tiên của việc phản ánh và giám đốc các quá trình và hiện tượng kinh tế phát sinh trong và ngoài đơn vị;
- Đo lường là xác định sự biểu hiện mọi chi phí trong sản xuất và kết quả của quá trình sản xuất bằng các thước đo thích hợp;
- Tính toán là việc sử dụng các phép tính, các phương pháp tổng hợp, phân tích để xác định các chỉ tiêu cần thiết;
- Ghi chép là quá trình thu thập và xử lý các thông tin theo một trật tự nhất định.

Như vậy công việc quan sát, đo lường, tính toán và ghi chép các hoạt động kinh tế nhằm quản lý các quá trình đó ngày một chặt chẽ hơn gọi là *hạch toán*.

Hạch toán là một trong các công cụ cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế phục vụ cho công tác quản lý các quá trình kinh tế đó để đem lại hiệu quả cao đáp ứng nhu cầu sản xuất và đời sống xã hội.

Thông tin do hạch toán cung cấp được gọi là thông tin hạch toán.

1.1.2. Quá trình phát triển của kế toán

Nền sản xuất xã hội ngày càng phát triển, các hoạt động kinh tế xảy ra trong quá trình kinh doanh càng đa dạng và phức tạp, để quản lý có hiệu quả quá trình sản xuất kinh

doanh, hạch toán không ngừng phát triển và được chia thành 3 loại hạch toán là hạch toán nghiệp vụ, hạch toán thống kê và hạch toán kế toán (thường gọi là kế toán).

Qua mỗi giai đoạn phát triển của nền sản xuất xã hội, hạch toán kế toán đã hình thành và phát triển không ngừng.

- *Thời kỳ nguyên thủy*: Sản xuất chưa phát triển, nhu cầu về thông tin chưa nhiều, khả năng thu thập và xử lý thông tin còn hạn chế. Do đó hạch toán được tiến hành hết sức đơn giản như đánh dấu trên thân cây, thắt nút... để ghi nhớ những thông tin cần thiết.

- *Thời kỳ chiếm hữu nô lệ*: Sản xuất phát triển lên một bước mới, cùng với việc hình thành giai cấp chủ nô và nô lệ. Hạch toán được sử dụng để theo dõi, giám sát, kiểm tra tình hình và kết quả sử dụng nô lệ, đất đai, tài sản của chủ nô nhằm thu được ngày càng nhiều sản phẩm; kế toán còn được sử dụng trong các nhà thờ, trong lĩnh vực tài chính nhà nước, do đó đã hình thành sổ kế toán.

- *Thời kỳ phong kiến*: Nông nghiệp phát triển cùng với sự ra đời của giai cấp địa chủ và nông dân; xuất hiện địa tô phong kiến dẫn đến hệ thống sổ sách được thiết kế chi tiết và phong phú hơn.

- *Thời kỳ tư bản chủ nghĩa*: Công nghiệp và thương nghiệp phát triển mạnh, các mối quan hệ về sản xuất, trao đổi mua bán được mở rộng và càng phức tạp. Kế toán trở thành công cụ phục vụ cho nhà quản lý ở đơn vị để quản lý hiệu quả quá trình kinh doanh và còn có nghĩa vụ cung cấp thông tin cho những đối tượng bên ngoài, như cơ quan thuế, nhà đầu tư, người cho vay, nhà cung cấp, khách hàng... Đây là nguồn gốc cho sự ra đời phương pháp ghi chép và nhiều nguyên tắc khoa học trong việc ghi chép, tính toán, đối chiếu số liệu đã tạo cơ sở cho kế toán được hình thành một cách độc lập và trở thành khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính. Trong thời kỳ này kế toán đã hình thành hệ thống phương pháp hoàn chỉnh gồm 4 phương pháp: Phương pháp lập chứng từ, phương pháp tài khoản và ghi chép, phương pháp tính giá, phương pháp tổng hợp cân đối kế toán.

- *Thời kỳ xã hội chủ nghĩa*: Với chế độ công hữu về tư liệu sản xuất; xã hội hóa ngày càng cao, yêu cầu quản lý kinh tế phức tạp, vì vậy kế toán đã phát huy đầy đủ vai trò của nó.

Vậy: Hạch toán là nhu cầu khách quan của mọi hình thái kinh tế xã hội và là công cụ phục vụ cho quản lý kinh tế của xã hội.

Hạch toán kế toán ra đời và phát triển gắn liền với sự ra đời và phát triển của xã hội loài người và của nền sản xuất xã hội. Ngày nay, với sự phát triển của cách mạng khoa học kỹ thuật và công nghệ thông tin, hạch toán kế toán đã từng bước chuyển sang tự động hóa và không ngừng được hoàn thiện, phát triển để đáp ứng những yêu cầu mới.

1.2. Khái niệm về kế toán

1.2.1. Định nghĩa và phân loại kế toán

1.2.1.1. Định nghĩa về kế toán

- Theo Liên đoàn kế toán quốc tế : Kế toán là nghệ thuật ghi chép phân loại tổng hợp theo một cách riêng có bằng những khoản tiền các nghiệp vụ và các sự kiện mà chúng có ít nhất một phần tính chất tài chính và trình bày kết quả của nó.

- Theo Hiệp hội nhà nghề Kế toán quốc tế: Kế toán là nghệ thuật xử lý thông tin.

- Theo Luật kế toán Việt Nam: Kế toán là việc *thu nhận, xử lý, kiểm tra, phân tích*

và *cung cấp* thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động.

Với các cách định nghĩa khác nhau nhưng đều thể hiện bản chất của kế toán là hệ thống thông tin và kiểm tra về hoạt động kinh tế tài chính ở một tổ chức cụ thể (doanh nghiệp, đơn vị hành chính sự nghiệp,..). Thông tin kế toán trong các doanh nghiệp được nhiều đối tượng quan tâm ở các phương diện, mức độ và mục đích khác nhau: các nhà quản lý doanh nghiệp quan tâm thông tin kế toán về tình hình tài chính, tình hình kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp để có quyết định trong quản lý, điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh, các cơ quan Nhà nước quan tâm thông tin kế toán để kiểm soát kinh doanh và thu thuế, các nhà đầu tư quan tâm thông tin kế toán để quyết định đầu tư,...

1.2.1.2. Phân loại kế toán

Căn cứ vào sự khác nhau của thông tin do kế toán cung cấp có thể chia kế toán thành các loại khác nhau:

+ *Căn cứ vào phạm vi, yêu cầu và mục tiêu cung cấp thông tin kinh tế - tài chính cho các đối tượng sử dụng thông tin*, kế toán được phân thành kế toán tài chính và kế toán quản trị.

- Kế toán tài chính là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính bằng các báo cáo tài chính cho các đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị kế toán, và phải tuân thủ các chuẩn mực và chế độ kế toán tài chính hiện hành.

- Kế toán quản trị là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán.

+ *Căn cứ vào phương pháp ghi chép và thu nhận thông tin kế toán*, gồm:

- Kế toán đơn: là loại kế toán mà cách ghi chép và ghi nhận thông tin về các hoạt động kinh tế - tài chính được tiến hành một cách riêng biệt, độc lập.

- Kế toán kép: là loại kế toán mà cách ghi chép và ghi nhận thông tin về các hoạt động kinh tế - tài chính được tiến hành trong mối quan hệ mật thiết với nhau.

+ *Căn cứ vào mức độ, tính chất thông tin*, gồm:

- Kế toán tổng hợp: là loại kế toán mà thông tin về các hoạt động kinh tế tài chính được hạch toán kế toán thu nhận, xử lý ở dạng tổng quát và được biểu hiện dưới hình thức tiền tệ;

- Kế toán chi tiết: là loại kế toán mà thông tin về các hoạt động kinh tế tài chính được hạch toán kế toán thu nhận, xử lý ở dạng chi tiết và được biểu hiện dưới hình thức tiền tệ, hiện vật, lao động.

+ *Căn cứ vào đặc điểm và mục đích hoạt động*, gồm:

- Kế toán công: là loại kế toán được tiến hành ở các đơn vị không có tính chất kinh doanh, mục tiêu chính của các đơn vị này là hoạt động phục vụ cộng đồng, vì sự an sinh và phát triển chung của xã hội như các tổ chức đoàn thể xã hội, các tổ chức Nhà nước,...

- Kế toán doanh nghiệp: là loại kế toán được tiến hành ở các doanh nghiệp hoạt động với mục tiêu chính là kinh doanh sinh lời.

1.2.2. Thước đo sử dụng trong kế toán

Kế toán sử dụng cả 3 loại thước đo, trong đó thước đo giá trị là chủ yếu.

1.2.2.1. Thước đo hiện vật

- Thước đo hiện vật là thước đo sử dụng phương thức đo lường: Cân, đong, đo, đếm.

- Đơn vị tính: Phụ thuộc vào thuộc tính tự nhiên của đối tượng tính toán

Ví dụ: Thép : đơn vị tính là tấn, tạ, kg;

Gỗ : đơn vị tính là m³;

Vải : đơn vị tính là mét.

- Ý nghĩa: Thước đo hiện vật có vai trò rất quan trọng trong việc giám sát, bảo vệ tài sản của cơ quan, đơn vị.

- Nhược điểm: Do thước đo hiện vật chỉ được sử dụng để xác định số lượng từng loại đối tượng khác nhau nên nó không thể dùng để tổng hợp các chỉ tiêu tài sản của đơn vị.

1.2.2.2. Thước đo giá trị

Thước đo giá trị là sử dụng tiền tệ làm đơn vị tính thống nhất để phản ánh các chỉ tiêu kinh tế tổng hợp, các loại tài sản khác nhau của đơn vị.

- Đơn vị tính: “Đơn vị tiền tệ trong kế toán” là Đồng Việt Nam (Ký hiệu quốc gia là “đ”; Ký hiệu quốc tế là “VND”) được dùng để ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Trường hợp đơn vị kế toán chủ yếu thu, chi bằng ngoại tệ thì được chọn một loại ngoại tệ do Bộ Tài chính quy định làm đơn vị tiền tệ để ghi sổ kế toán, lập và trình bày báo cáo tài chính.

- Ý nghĩa: Có thể tính toán tổng hợp các chi phí khác nhau, tổng hợp được kết quả của quá trình sản xuất kinh doanh.

1.2.2.3. Thước đo lao động

Được sử dụng để xác định số lượng thời gian lao động hao phí trong một quá trình sản xuất kinh doanh hay một công việc nào đó.

- Đơn vị tính: Ngày công, giờ công.

Ví dụ: Thời gian lao động một ngày, một tháng của công nhân

- Ý nghĩa: Để tìm ra các tài liệu về thời gian, xác định năng suất lao động của công nhân, tiền lương phải trả cho người lao động.

- Nhược điểm: Trong nhiều trường hợp không thể tổng hợp toàn bộ thời gian lao động của tất cả những người lao động trong đơn vị vì tính chất lao động của mỗi người khác nhau.

Các loại thước đo trên đều cần thiết bổ sung cho nhau, phản ánh các hoạt động sản xuất, kinh doanh và sử dụng vốn được đầy đủ toàn diện.

1.2.3. Đặc điểm của thông tin kế toán

Thông tin kế toán có đặc điểm như sau:

- Thông tin của kế toán phản ánh mang tính thường xuyên, liên tục, toàn diện có hệ thống;

- Thông tin của kế toán là những thông tin động về sự tuần hoàn của tài sản;

- Thông tin của kế toán luôn là những thông tin về hai mặt của các hiện tượng, của mỗi quá trình: tài sản - nguồn hình thành tài sản; tăng - giảm; chi phí - doanh thu;
- Mỗi thông tin thu được đều là kết quả của quá trình thông tin kết hợp với kiểm tra.

1.3. Vai trò, chức năng và nhiệm vụ kế toán

1.3.1. Vai trò của kế toán trong hệ thống quản lý

1.3.1.1. Hệ thống quản lý

Quản lý là những hoạt động định hướng, tổ chức thực hiện những định hướng đó, đồng thời kiểm tra đánh giá kết quả thực hiện được.

Hệ thống quản lý gồm các yếu tố sau:

- Chủ thể quản lý: Là những người quản lý ra quyết định, là nơi phát ra những quyết định quản lý và tác động lên khách thể quản lý đó.
- Khách thể quản lý: Là đối tượng mà hoạt động quản lý tác động vào. Chính là quá trình tái sản xuất với sự kết hợp của các yếu tố lao động, đối tượng lao động, tư liệu lao động.
- Thông tin: Là những tín hiệu được phát ra và lan truyền giữa chủ thể quản lý và khách thể quản lý.

- *Thông tin từ chủ thể quản lý đến khách thể quản lý* là những quyết định, kế hoạch, những thông tin chỉ thị (gọi là thông tin mệnh lệnh ra)

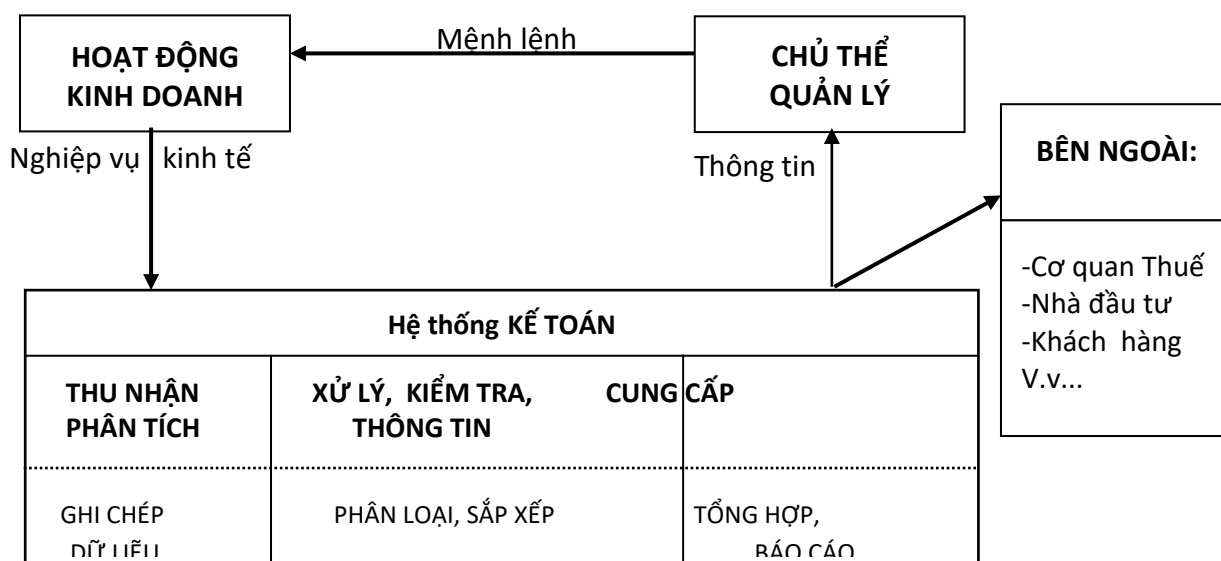
- *Thông tin từ khách thể quản lý đến chủ thể quản lý* là những thông tin về diễn biến và kết quả của việc thực hiện các quyết định kế hoạch, thông tư, chỉ thị nói trên và bao gồm cả yếu tố môi trường tác động đến việc thực hiện nó (thông tin vào). Chính kế toán đã tạo ra dòng thông tin này.

Trong hai dòng thông tin trên, dòng thông tin vào quan trọng hơn thông tin ra và nó là cơ sở cho việc phân tích vạch ra các quyết định quản lý.

- Quy mô thông tin vào lớn hơn thông tin ra;
- Thông tin vào là cơ sở của thông tin ra.

Như vậy giữa người quản lý ra quyết định và các hoạt động của doanh nghiệp tất yếu tồn tại *hệ thống kế toán* để thu nhận, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin thường xuyên liên tục để giúp cho người quản lý ra quyết định kinh tế đúng đắn.

Hình 1.1. Vai trò của kế toán trong hệ thống quản lý



1.3.1.2. Vai trò của kế toán

- Đối với các tổ chức, doanh nghiệp, kế toán là bộ phận cấu thành của hệ thống *công cụ* quản lý kinh tế - tài chính, có vai trò tích cực trong việc quản lý điều hành và kiểm soát các hoạt động kinh tế.

- Đối với Nhà nước kế toán là *công cụ* quan trọng để tính toán, xây dựng và kiểm tra việc chấp hành ngân sách Nhà nước để quản lý và điều hành nền kinh tế.

1.3.2. Chức năng của kế toán

Kế toán có chức năng cơ bản là *thông tin* (phản ánh) và *kiểm tra* (giám đốc)

1.3.2.1. Chức năng thông tin

Chức năng thông tin biểu hiện ở chỗ *kế toán cung cấp các thông tin kinh tế, tài chính hiện thực, có giá trị pháp lý và độ tin cậy cao; giúp doanh nghiệp và các đối tượng liên quan đánh giá đúng đắn tình hình hoạt động của doanh nghiệp; trên cơ sở đó đưa ra các quyết định kinh tế phù hợp.*

- Kế toán cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế tài chính ở doanh nghiệp, giúp lãnh đạo doanh nghiệp điều hành hoạt động kinh tế tài chính ở doanh nghiệp đạt hiệu quả cao;

- Kế toán phản ánh đầy đủ, toàn bộ tài sản hiện có và sự vận động của tài sản ở doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp quản lý chặt chẽ tài sản và nâng cao hiệu sử dụng tài sản;

- Kế toán phản ánh đầy đủ chi phí và kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp.

Với chức năng cung cấp thông tin kinh tế, tài chính của kế toán cho những người ra quyết định là đối tượng sử dụng thông tin kế toán trong nội bộ doanh nghiệp mà còn mở rộng cho đối tượng bên ngoài, Chẳng hạn:

- Đối với các nhà quản lý: Thông tin kế toán giúp cho họ đưa ra các quyết định đúng đắn để điều hành hoạt động kinh tế.

- Đối với các nhà đầu tư: Giúp cho họ biết được tình hình tài chính và hiệu quả sản xuất kinh doanh của công ty mà họ quan tâm. Từ đó có thể đưa ra quyết định có nên đầu tư vào công ty đó hay không.

- Đối với Nhà nước: Thông tin kinh tế của các đơn vị kinh tế chính là cơ sở cho việc kiểm tra tình hình quản lý và sử dụng vốn vào hoạt động sản xuất kinh doanh, tình hình chấp hành pháp luật và chế độ quản lý kinh tế tài chính của Nhà nước.

1.3.2.2. Chức năng kiểm tra

Chức năng kiểm tra biểu hiện ở chỗ *kế toán là công cụ kiểm tra, kiểm soát các hoạt động kinh tế tài chính, kiểm tra việc bảo vệ sử dụng tài sản, tiền vốn, kiểm tra tính hiệu quả trong việc bảo vệ sử dụng vốn, kiểm soát chặt chẽ tình hình chấp hành luật pháp, việc thực hiện các mục tiêu đã đề ra nhằm giúp cho hoạt động ngày càng mang lại hiệu quả cao.*

Chức năng thông tin và kiểm tra có mối quan hệ với nhau rất chặt chẽ: thông tin là cơ sở của kiểm tra, đồng thời thông qua kiểm tra sẽ giúp việc thông tin được chính xác, rõ ràng và đầy đủ hơn. Hai chức năng này được thể hiện bởi một hệ thống các phương pháp của kế toán như chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, ghi sổ kép, tính giá, tổng hợp-cân đối.

1.3.3. Nhiệm vụ kế toán

Với các chức năng cơ bản ở trên, kế toán cần thực hiện tốt các nhiệm vụ sau:

- Thu thập, xử lý thông tin, số liệu kế toán theo đối tượng và nội dung công việc kế toán, theo chuẩn mực và chế độ kế toán.

- Kiểm tra, giám sát các khoản thu, chi tài chính, các nghĩa vụ, thu nộp, thanh toán nợ; kiểm tra việc quản lý, sử dụng tài sản và nguồn hình thành tài sản; phát hiện và ngăn ngừa các hành vi vi phạm pháp luật về tài chính kế toán.

- Phân tích thông tin, số liệu kế toán; tham mưu, đề xuất các giải pháp phục vụ yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính của đơn vị kế toán.

- Cung cấp thông tin, số liệu kế toán theo qui định của pháp luật.

1.4. Chuẩn mực kế toán và những nguyên tắc cơ bản của kế toán

1.4.1. Chuẩn mực kế toán

1.4.1.1. Tác dụng của hệ thống Chuẩn mực kế toán Việt nam

Việc ban hành, công bố và áp dụng chuẩn mực kế toán của các doanh nghiệp, tổ chức kinh tế sẽ đưa đến các tác dụng cụ thể sau:

Đối với những người làm kế toán và kiểm toán: Chuẩn mực kế toán một mặt tạo điều kiện thuận lợi cho cán bộ kế toán thực hiện công tác kế toán một cách chủ động, có căn cứ, phù hợp với điều kiện của doanh nghiệp trong môi trường pháp luật chung; mặt khác thuận lợi cho công tác đào tạo, huấn luyện và di chuyển cán bộ kế toán trong phạm vi quốc gia cũng như quốc tế.

Đối với đối tượng sử dụng thông tin kế toán: Chuẩn mực kế toán bảo đảm tính thống nhất trong ghi chép kế toán, trình bày và thuyết minh các báo cáo tài chính của doanh nghiệp. Điều đó giúp người sử dụng thông tin kế toán nhận biết và đánh giá tính trung thực, khách quan và khả năng so sánh của các thông tin được cung cấp.

Đối với các cơ quan quản lý chức năng nhà nước: Chuẩn mực kế toán là một trong những cơ sở để kiểm tra, kiểm soát, đánh giá trách nhiệm của các đơn vị, người làm kế toán và những người có liên quan. Đồng thời tạo thuận lợi cho việc tổng hợp các chỉ tiêu kế toán, tài chính phục vụ cho quản lý và kiểm soát vĩ mô của nhà nước.

Đối với việc phát triển nghề nghiệp kế toán, kiểm toán: trong nền kinh tế thị trường, khi kế toán - kiểm toán trở thành một nghề nghiệp được xã hội thừa nhận thì chuẩn mực kế toán là cơ sở để đào tạo các chuyên gia kế toán, kiểm toán, để hướng dẫn và kiểm tra chất lượng hoạt động nghề nghiệp.

1.4.1.2. Khái quát nội dung hệ thống Chuẩn mực kế toán Việt Nam

Hệ thống chuẩn mực kế toán dự kiến ban hành công bố khoảng 35 Chuẩn mực kế toán (CMKT), được phân loại thành các nhóm:

- *Chuẩn mực chung;*
- *Nhóm các chuẩn mực kế toán quy định về trình bày báo cáo tài chính,* như: Trình bày báo cáo tài chính; Thông tin bổ sung Báo cáo tài chính của Ngân hàng và Tổ chức Tài chính tương tự; Báo cáo tài chính hợp nhất; báo cáo lưu chuyển tiền tệ;...
- *Nhóm các chuẩn mực đặc thù ngành:* Hợp đồng xây dựng; Hợp đồng bảo hiểm...
- *Nhóm các chuẩn mực kế toán cụ thể:* Hàng tồn kho; Tài sản cố định hữu hình; Doanh thu và Thu nhập khác; Bất động sản đầu tư;...
- *Nhóm các chuẩn mực kế toán liên quan đến các hoạt động phát sinh trong kinh tế thị trường:* Hợp nhất kinh doanh; Đầu tư vào Công ty liên kết; Đầu tư vào Công ty liên doanh; Đầu tư vào Công ty con;...

Các chuẩn mực kế toán đã ban hành:

STT	Số hiệu và tên chuẩn mực
1	CMKT số 01 - Chuẩn mực chung
2	CMKT số 02 - Hàng tồn kho
3	CMKT số 03 - TSCĐ hữu hình
4	CMKT số 04 - TSCĐ vô hình
5	CMKT số 05 - Bất động sản đầu tư
6	CMKT số 06 - Thuê tài sản
7	CMKT số 07 - Kế toán các khoản đầu tư vào công ty liên kết
8	CMKT số 08 - Thông tin tài chính về những khoản vốn góp liên doanh
9	CMKT số 10 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái
10	CMKT số 11 - Hợp nhất kinh doanh.
11	CMKT số 14 - Doanh thu và thu nhập khác
12	CMKT số 15 - Hợp đồng xây dựng
13	CMKT số 16 - Chi phí đi vay
14	CMKT số 17 - Thuế thu nhập doanh nghiệp
15	CMKT số 18 - Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng
16	CMKT số 19 - Hợp đồng bảo hiểm.
17	CMKT số 21 - Trình bày báo cáo tài chính
18	CMKT số 22 - Trình bày bổ sung báo cáo tài chính của các ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự.
19	CMKT số 23 - Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm
20	CMKT số 26 - Thông tin về các bên liên quan
21	CMKT số 24 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ
22	CMKT số 25 - Báo cáo tài chính hợp nhất và kế toán khoản đầu tư vào công ty con.
23	CMKT số 27 - Báo cáo tài chính giữa niên độ.

24	CMKT số 28 – Báo cáo bộ phận.
25	CMKT số 29 – Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót
26	CMKT số 30 - Lãi trên cổ phiếu.

Đặc điểm các Chuẩn mực kế toán:

+ Đặc điểm của CMKT 01- Chuẩn mực chung

★ Mục đích của Chuẩn mực CMKT 01:

Chuẩn mực này quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và yêu cầu kế toán cơ bản, các yếu tố và ghi nhận các yếu tố của báo cáo tài chính của doanh nghiệp, nhằm:

- Làm cơ sở xây dựng và hoàn thiện các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán cụ thể theo khuôn mẫu thống nhất;

- Giúp cho doanh nghiệp ghi chép kế toán và lập báo cáo tài chính theo các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán đã ban hành một cách thống nhất và xử lý các vấn đề chưa được quy định cụ thể nhằm đảm bảo cho các thông tin trên báo cáo tài chính phản ánh trung thực và hợp lý;

- Giúp cho kiểm toán viên và người kiểm tra kế toán đưa ra ý kiến về sự phù hợp của báo cáo tài chính với chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán;

- Giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu và đánh giá thông tin tài chính được lập phù hợp với các chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán.

★ Các nội dung chủ yếu của CMKT 01:

- Các nguyên tắc cơ bản: Cơ sở dồn tích; Hoạt động liên tục; Giá gốc; Phù hợp; Nhất quán; Thận trọng; Trọng yếu;

- Các yêu cầu kế toán cơ bản: Trung thực; khách quan; đầy đủ; kịp thời; dễ hiểu; có thể so sánh;

- Các yếu tố của Báo cáo tài chính: Các yếu tố liên quan trực tiếp đến việc xác định và đánh giá tình hình tài chính: Tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu. Các yếu tố liên quan trực tiếp đến đánh giá tình hình và kết quả kinh doanh: Doanh thu, thu nhập, chi phí và kết quả kinh doanh.

- Ghi nhận các yếu tố của BCTC

Báo cáo tài chính phải ghi nhận các yếu tố về tình hình tài chính và tình hình kinh doanh của doanh nghiệp; trong các yếu tố đó phải được ghi nhận theo từng khoản mục. Một khoản mục được ghi nhận trong báo cáo tài chính khi thoả mãn cả hai tiêu chuẩn:

Chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc làm giảm lợi ích kinh tế trong tương lai;

Khoản mục đó có giá trị và xác định được giá trị một cách đáng tin cậy.

+ Đặc điểm của các Chuẩn mực kế toán cụ thể

- Mục đích của các CMKT cụ thể: là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán đối với từng loại tài sản (như: Hàng tồn kho; TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình; Bất động sản đầu tư;...), doanh thu và thu nhập khác, các khoản đầu tư ra ngoài doanh nghiệp (Đầu tư vào công ty con; đầu tư vào công ty liên doanh;...)

- Nội dung của các CMKT cụ thể: bao gồm nội dung, cách ghi nhận, phương pháp kế toán, các loại tài sản, doanh thu, các khoản đầu tư,...

1.4.2. Những nguyên tắc cơ bản của kế toán

Mục tiêu của các nguyên tắc kế toán này là chuẩn hoá mọi việc ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong công tác kế toán, tạo ra sự thống nhất, có thể so sánh được về thông tin kế toán. Theo chuẩn mực kế toán Việt Nam số 01, có 7 nguyên tắc kế toán sau:

1.4.2.1. Cơ sở dồn tích

Mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền. Báo cáo tài chính lập trên cơ sở dồn tích phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp trong quá khứ, hiện tại và tương lai.

Ví dụ: Ngày 15/10/N doanh nghiệp xuất bán hàng cho công ty Hòa Vang, số lượng 1.000 sản phẩm K, đơn giá bán 8.000đ/sp, tiền hàng chưa thu.

Như vậy thời điểm phát sinh nghiệp vụ bán hàng là ngày 15/10/N, theo nguyên tắc cơ sở dồn tích, doanh nghiệp phải ghi nhận doanh thu tại ngày 15/10/N là 8.000.000đ (= 1.000 sản phẩm x 8.000đ). Doanh thu được xác định bằng số tiền bán hàng không kể đến việc đã thu tiền hay chưa.

1.4.2.2. Hoạt động liên tục

Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần, nghĩa là doanh nghiệp không có ý định cũng như không buộc phải ngừng hoạt động hoặc phải thu hẹp đáng kể quy mô hoạt động của mình.

Trường hợp thực tế khác với giả định hoạt động liên tục thì báo cáo tài chính phải lập trên một cơ sở khác và phải giải thích cơ sở đã sử dụng để lập báo cáo tài chính.

Nguyên tắc này nhằm thể hiện tính kế thừa, phát triển liên tục của doanh nghiệp trong báo cáo tài chính. Điều này có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong việc sử dụng các báo cáo tài chính để đánh giá tình hình hoạt động của doanh nghiệp khi quyết định đầu tư, liên doanh, hợp tác kinh doanh... Từ nguyên tắc này, pháp luật về kế toán sẽ quy định cụ thể về cơ sở lập báo cáo trong các trường hợp doanh nghiệp bị giải thể, phá sản, hợp nhất, chia, tách.

1.4.2.3. Giá gốc

Tài sản phải được ghi nhận theo giá gốc. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc khoản tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm tài sản được ghi nhận. Giá gốc của tài sản không được thay đổi trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể.

Ví dụ: Tháng 10 năm N, doanh nghiệp mua vật liệu nhập kho với giá mua là 30 triệu đồng, tiền thuê vận chuyển về nhập kho là 1 triệu đồng. Như vậy tổng giá trị vật liệu mua là tổng số tiền đã chi để có được vật liệu là: 30 tr + 1 tr = 31 triệu đồng.

1.4.2.4. Phù hợp

Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí tương ứng với doanh thu gồm chi phí của kỳ tạo ra doanh thu và chi phí của các kỳ trước hoặc chi phí phải trả nhưng liên quan đến doanh thu của kỳ đó.

Ví dụ: Trong quý 2 năm N có tài liệu sau:

- Doanh thu bán hàng trong quý : 20.000.000
- Giá vốn hàng bán : 16.000.000
- Chi phí quản lý doanh nghiệp : 700.000
- Chi phí quảng cáo : 900.000 (tính cho 3 quý)

Như vậy lợi nhuận của doanh nghiệp trong quý 2 là :

$$\text{Lợi nhuận} = 20.000.000 - 16.000.000 - 700.000 - 900.000/3 \text{ quý} = 3.000.000$$

(Vì chi phí quảng cáo liên quan cho 3 quý nên theo nguyên tắc phù hợp thì để tính lãi lỗ phải chia chi phí quảng cáo ra cho 3 quý).

1.4.2.5. Nhất quán

Các chính sách và phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kỳ kế toán năm. Khi doanh nghiệp bắt đầu một kỳ kế toán năm, cần phải xác định rõ các khái niệm, chính sách, các nguyên tắc, các chuẩn mực, các phương pháp.... Mà kế toán sử dụng. Điều này đảm bảo tính liên tục, nhất quán, không thay đổi từ kỳ này sang kỳ khác.

Trường hợp có thay đổi chính sách và phương pháp kế toán đã chọn thì phải giải trình lý do và ảnh hưởng của sự thay đổi đó trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.

Ví dụ: Nhất quán trong phương pháp tính khấu hao, tính giá xuất kho vật liệu, hàng hóa, thành phẩm,...

1.4.2.6. Thận trọng

Thận trọng là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Nguyên tắc thận trọng đòi hỏi:

- Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn;
- Không đánh giá cao hơn giá trị của các tài sản và các khoản thu nhập;
- Không đánh giá thấp hơn giá trị của các khoản nợ phải trả và chi phí;
- Doanh thu và thu nhập chỉ được ghi nhận khi có bằng chứng chắc chắn về khả năng thu được lợi ích kinh tế, còn chi phí phải được ghi nhận khi có bằng chứng về khả năng phát sinh chi phí.

Ví dụ: Lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho, nợ khó đòi,...

1.4.2.7. Trọng yếu

Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc các sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính.

Như vậy, theo nguyên tắc này thì kế toán phải tiến hành ghi nhận các yếu tố trọng yếu còn các yếu tố không trọng yếu thì kế toán có thể bỏ qua.

Yếu tố trọng yếu là các yếu tố mà sự thiếu sót, sai lệch hoặc không chính xác sẽ làm ảnh hưởng đến quyết định của người sử dụng thông tin.

Ví dụ: Các tài sản có hình thái vật chất đều có sự hao mòn, kể cả tài sản có giá trị nhỏ (như hàng tồn kho) hay tài sản dài hạn có giá trị lớn (như tài sản cố định), tuy nhiên, do TSCĐ của doanh nghiệp có giá trị lớn nên hao mòn TSCĐ là yếu tố trọng yếu, vì thế, nó được thể hiện thành một chỉ tiêu riêng biệt trên bảng Cân đối kế toán, trong khi đó hao mòn của tài sản hàng tồn kho - với giá trị nhỏ nên được xem xét là yếu tố không trọng yếu.

2. Bản chất kế toán quản trị

2.1. Khái niệm kế toán quản trị

Chức năng của kế toán là cung cấp thông tin và kiểm tra các hoạt động kinh tế, tài chính của doanh nghiệp để phục vụ cho nhu cầu quản lý của các đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp. Kế toán không chỉ dừng lại ở việc cung cấp thông tin về trách nhiệm vật chất - pháp lý trong hoạt động của doanh nghiệp mà còn cung cấp thông tin cho việc lập kế hoạch, tổ chức điều hành, kiểm tra và ra quyết định. Xuất phát từ yêu cầu và tính chất thông tin cho các đối tượng bên trong và bên ngoài doanh nghiệp có sự khác biệt, đây chính là nền tảng hình thành nên sự tách rời chuyên ngành kế toán thành kế toán tài chính và kế toán quản trị. Mục tiêu của kế toán tài chính là phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính, nhằm chủ yếu là cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng bên ngoài doanh nghiệp, còn mục tiêu của kế toán quản trị là cung cấp thông tin phục vụ cho nhà quản trị các doanh nghiệp, từ đó thông tin kế toán được phân thành thông tin kế toán tài chính và thông tin kế toán quản trị. Khác với kế toán tài chính, kế toán quản trị cung cấp thông tin hữu ích phục vụ cho việc hoạch định, kiểm soát và ra quyết định của các nhà quản trị ở nhiều cấp độ khác nhau trong sự phù hợp với đặc điểm hoạt động của từng doanh nghiệp.

Xuất phát từ mục tiêu cung cấp thông tin hệ thống kế toán tại các doanh nghiệp được phân chia thành 2 bộ phận:

Kế toán tài chính: Là bộ phận kế toán cung cấp thông tin cho các đối tượng ngoài doanh nghiệp qua hệ thống báo cáo tài chính. Đây là những đối tượng không tham gia trực tiếp vào hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp (Cơ quan thuế, nhà đầu tư, khách hàng, cổ đông...) trong thực tế nhóm đối tượng này tiếp nhận thông tin kế toán của doanh nghiệp mà họ quan tâm thông qua các báo cáo tài chính chính như Bảng cân đối tài sản, Báo cáo kết quả kinh doanh, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Qua những tài liệu này mà họ thu nhận được bức tranh tổng thể về thực trạng tài chính của doanh nghiệp và tùy theo mục đích của từng đối tượng mà có thể ra các quyết định.

Kế toán quản trị: Là bộ phận kế toán cung cấp thông tin cho các nhà quản lý, các cấp trong doanh nghiệp thông qua hệ thống báo cáo nội bộ. Kế toán quản trị cung cấp các thông tin về hoạt động nội bộ của doanh nghiệp, như: Chi phí của từng bộ phận (trung tâm chi phí), từng công việc, sản phẩm; Phân tích, đánh giá tình hình thực hiện với kế hoạch về doanh thu, chi phí, lợi nhuận; quản lý tài sản, vật tư, tiền vốn, công nợ; Phân tích mối quan hệ giữa chi phí với khối lượng và lợi nhuận; Lựa chọn thông tin thích hợp cho các quyết định đầu tư ngắn hạn và dài hạn; Lập dự toán ngân sách sản xuất, kinh doanh;... nhằm phục vụ việc điều hành, kiểm tra và ra quyết định kinh tế. Kế toán quản trị là công việc của từng doanh nghiệp, Nhà nước chỉ hướng dẫn các nguyên tắc, cách thức

tổ chức và các nội dung, phương pháp kế toán quản trị chủ yếu tạo điều kiện thuận lợi cho doanh nghiệp thực hiện.

Như vậy:

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

- Đối tượng nhận thông tin kế toán quản trị là Ban lãnh đạo doanh nghiệp và những người tham gia quản lý, điều hành hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp.

Doanh nghiệp không bắt buộc phải công khai các thông tin về kế toán quản trị trừ trường hợp pháp luật có quy định khác.

- Đơn vị tính sử dụng trong Kế toán quản trị, gồm: Đơn vị tiền tệ, đơn vị hiện vật, thời gian lao động hoặc các đơn vị tính khác theo yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

- Nguyên tắc tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị: Việc tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị không bắt buộc phải tuân thủ đầy đủ các nguyên tắc kế toán và có thể được thực hiện theo những quy định nội bộ của doanh nghiệp nhằm tạo lập hệ thống thông tin quản lý thích hợp theo yêu cầu quản lý cụ thể của từng doanh nghiệp. Doanh nghiệp được toàn quyền quyết định việc vận dụng các chứng từ kế toán, tổ chức hệ thống sổ kế toán, vận dụng và chi tiết hoá các tài khoản kế toán, thiết kế các mẫu báo cáo kế toán quản trị cần thiết phục vụ cho kế toán quản trị của đơn vị.

- Doanh nghiệp được sử dụng mọi thông tin, số liệu của phần kế toán tài chính để phối hợp và phục vụ cho kế toán quản trị.

2.2. Phân biệt kế toán quản trị và kế toán tài chính

Kế toán tài chính và kế toán quản trị đều phục vụ cho công tác quản lý nói chung, do đó chúng phải có những điểm giống, khác nhau.

2.2.1. Những điểm giống nhau giữa kế toán quản trị với kế toán tài chính

Kế toán tài chính và kế toán quản trị có những điểm giống nhau đó là:

- Kế toán tài chính và kế toán quản trị đều cùng một đối tượng nghiên cứu là các sự kiện kinh tế tài chính diễn ra trong quá trình tồn tại và hoạt động của doanh nghiệp.

- Điểm giống nhau cơ bản nhất, quan trọng nhất của cả hai bộ phận kế toán là đều nhằm mục đích cung cấp thông tin kinh tế tài chính cho quản lý, đều có mối quan hệ trách nhiệm của các nhà quản lý.

Các thông tin của báo cáo tài chính giúp các nhà đầu tư trong việc đánh giá tiềm năng tài chính và triển vọng kinh tế của doanh nghiệp, từ đó có các quyết định thích hợp về hình thức đầu tư và có mức độ đầu tư.

Các thông tin của kế toán quản trị chủ yếu dùng để giúp các nhà quản lý ra được các quyết định về giá bán sản phẩm, đầu tư phát triển vào khu vực nào, chi tiết sản phẩm này nên tự sản xuất hay nên mua ngoài thì có lợi hơn...

- Kế toán tài chính và kế toán quản trị đều dựa vào hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán kế toán. Từ hệ thống ban đầu này kế toán tài chính soạn thảo các báo cáo tài chính tổng hợp quy định theo định kỳ và cung cấp cho bên ngoài, kế toán quản trị xử lý

thiết lập nên những mô hình, kết cấu thông tin khác nhau nhằm cung cấp thông tin thích hợp cho các nhà quản trị doanh nghiệp.

2.2.2. Điểm khác nhau giữa kế toán quản trị với kế toán tài chính

Xuất phát từ mục đích cung cấp các thông tin khác nhau và sử dụng cho những mục đích khác nhau nên kế toán quản trị có nhiều khác biệt với kế toán tài chính, những điểm khác biệt đó thể hiện là:

- **Đối tượng sử dụng thông tin:**

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

- Đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị là các nhà quản trị ở bên trong doanh nghiệp, trực tiếp điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh nghiệp.
- Đối tượng sử dụng thông tin mà kế toán tài chính cung cấp thông tin chủ yếu là những người bên ngoài doanh nghiệp như: ngân hàng, nhà cung cấp, nhà đầu tư, các cơ quan quản lý nhà nước, người lao động và những ai quan tâm đến tình hình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp.

- **Đặc điểm thông tin và yêu cầu thông tin:**

- Thông tin của kế toán quản trị chủ yếu **hướng về tương lai nhiều hơn**, không những cung cấp thông tin mà kế toán quản trị còn tham gia vào tất cả các khâu trong tiến trình ra quyết định của nhà quản lý nhằm nắm bắt nhanh cơ hội kinh doanh nghiệp, do đó thông tin mà kế toán quản trị cung cấp phải có tính **linh hoạt, tốc độ và thích hợp** với từng quyết định, không cần tuân thủ theo các nguyên tắc kế toán và ít chú trọng đến sự chính xác cao mà chú trọng đến tính hữu ích của thông tin.
- Thông tin kế toán tài chính hướng về quá khứ, phản ánh những sự kiện đã xảy ra. Thông tin kế toán tài chính yêu cầu phải phản ánh một cách chính xác, trung thực, phải mang tính khách quan và có độ chính xác gần như tuyệt đối.
- Kế toán quản trị sử dụng rất đa dạng về các thước đo, trong khi đó kế toán tài chính thường chủ yếu sử dụng thước đo tiền tệ.
- Kế toán quản trị thường thiết kế thông tin thành dạng: so sánh, dạng phương trình toán học, dạng đồ thị, dạng dự báo ước lượng, trong khi đó kế toán tài chính thường thiết lập thông tin dưới dạng báo cáo thống nhất theo khuôn khổ từng chỉ tiêu, khoản mục nhất định.

- **Phạm vi cung cấp thông tin:**

Kế toán tài chính chỉ mới dừng lại ở mức độ tổng thể, tức là báo cáo tài chính phản ánh hoạt động kinh doanh nghiệp trên phạm vi là toàn thể doanh nghiệp. Ngược lại, kế toán quản trị chú trọng đến thông tin kinh tế tài chính ở từng phần, từng bộ phận trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

- **Tần số báo cáo và thời gian báo cáo:**

- Kế toán quản trị: Tần số xảy ra thường xuyên, liên tục trong suốt quá trình quản lý. Thời gian báo cáo không có tính chất ổn định mà có thể lập báo cáo bất kỳ vào thời điểm nào mà nhà quản lý cần.
- Kế toán tài chính: Tần số ít lần, thời gian báo cáo có tính chất cố định (tuân theo quy định chung) như định kỳ quý, năm.

- **Quan hệ với các ngành khác:**

- Kế toán quản trị được mở rộng, liên hệ với nhiều ngành và được tạo ra từ nhiều ngành khác nhau như kinh tế học, tài chính thống kê... Kế toán quản trị cần rất nhiều thông tin từ nhiều ngành đem lại như thống kê, tài chính quản trị... do đó kế toán quản trị quan hệ với rất nhiều ngành khoa học khác.

- Kế toán tài chính thì ngược lại quan hệ với ít các ngành khác.

- **Tính pháp lệnh:**

- Kế toán tài chính: Bất kỳ một đơn vị nào có huy động và sử dụng vốn đều phải tổ chức bộ phận kế toán tài chính để theo dõi quá trình huy động và sử dụng nó (kể cả đơn vị sản xuất kinh doanh nghiệp, hành chính sự nghiệp và những tổ chức phi lợi nhuận). Điều đó có nghĩa là kế toán tài chính có tính pháp lý cao về mặt tổ chức. Thông tin kế toán tài chính với mục đích công bố cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp, nên kế toán tài chính phải tuân thủ một số nguyên tắc, chuẩn mực kế toán chung để các đối tượng có thể đọc, hiểu một cách thống nhất về tình hình tài chính cũng như bảo đảm nguyên tắc kiểm tra.

- Kế toán quản trị: Chú trọng đến những vấn đề cần thiết và những am hiểu riêng trong phạm vi nội bộ doanh nghiệp, nên nó không chịu ràng buộc bởi những nguyên tắc, chuẩn mực kế toán chung. Tính pháp lý về mặt tổ chức không được đặt ra mà chú trọng đến việc tăng cường trách nhiệm quản lý, tùy thuộc vào điều kiện cụ thể của mỗi doanh nghiệp mà xem xét có nên tổ chức phân hệ kế toán quản trị hay không hoặc ứng dụng kế toán quản trị cho những nội dung nào.

Sự giống nhau và khác nhau

giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính thể hiện qua bảng sau:

Căn cứ phân biệt	Kế toán quản trị	Kế toán tài chính
1. Giống nhau:	1. Cùng nghiên cứu và cung cấp thông tin kinh tế - tài chính gắn liền với các quan hệ kinh tế, pháp lý để quản lý, điều hành tổ chức. 2. Cùng ghi nhận và thể hiện trách nhiệm, quyền lợi vật chất, pháp lý của tổ chức, nhà quản trị. 3. Cùng sử dụng thông tin đầu vào trên hệ thống ghi chép ban đầu.	
2. Khác nhau:		
a. <i>Đối tượng phục vụ</i>	Nhà quản trị bên trong tổ chức (Doanh nghiệp)	Các cá nhân, tổ chức bên trong và bên ngoài tổ chức nhưng chủ yếu là các nhân, tổ chức bên ngoài tổ chức (Doanh nghiệp)
b. <i>Đặc điểm thông tin</i>	1. Hướng về tương lai. 2. Đặt nhu cầu tối ưu về linh hoạt, kịp thời. 3. Được đo lường bằng bất	1. Phản ánh quá khứ. 2. Tuân thủ theo nguyên tắc, Chuẩn mực kế toán. 3. Chủ yếu thể hiện bằng

	kỳ các đơn vị hiện vật, thời gian lao động, giá trị.	thước đo giá trị.
<i>c. Phạm vi báo cáo</i>	Thông tin kinh tế, tài chính theo hoạt động từng bộ phận, khâu công việc.	Thông tin kinh tế, tài chính hoạt động toàn Doanh nghiệp.
<i>d. Kỳ báo cáo</i>	Thường xuyên, tùy theo yêu cầu của quản lý	Định kỳ, theo quy định chung. (Quý, năm)
<i>e. Quan hệ với các lĩnh vực chuyên môn khác</i>	Quan hệ nhiều với các lĩnh vực khác.	Ít quan hệ với các lĩnh vực khác
<i>f. Tính pháp lý trong tổ chức kế toán</i>	Tùy thuộc vào nhu cầu quản lý của Doanh nghiệp	Bắt buộc

2.3. Nhiệm vụ kế toán quản trị

Kế toán quản trị phải thực hiện tốt các nhiệm vụ sau:

- Thu thập, xử lý thông tin, số liệu kế toán theo phạm vi, nội dung kế toán quản trị của đơn vị xác định theo từng thời kỳ.
- Kiểm tra, giám sát các định mức, tiêu chuẩn, dự toán.
- Cung cấp thông tin theo yêu cầu quản trị nội bộ của đơn vị bằng báo cáo kế toán quản trị.
- Tổ chức phân tích thông tin phục vụ cho yêu cầu lập kế hoạch và ra quyết định của Ban lãnh đạo doanh nghiệp.

2.4. Nội dung, phạm vi, kỳ kế toán quản trị

2.4.1. Nội dung kế toán quản trị

2.4.1.1. Nội dung của kế toán quản trị xét theo nội dung cung cấp thông tin cho việc ra quyết định quản lý, gồm:

- Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm;
- Kế toán quản trị bán hàng và kết quả kinh doanh;
- Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận;
- Lựa chọn thông tin thích hợp cho việc ra quyết định;
- Lập dự toán ngân sách sản xuất, kinh doanh;
- Kế toán quản trị một số khoản mục khác:
 - + Kế toán quản trị tài sản cố định (TSCĐ);
 - + Kế toán quản trị hàng tồn kho;
 - + Kế toán quản trị lao động và tiền lương;

+ Kế toán quản trị các khoản nợ.

- Lập báo cáo kế toán quản trị.

Ngoài những nội dung chủ yếu nêu trên, doanh nghiệp có thể thực hiện các nội dung kế toán quản trị khác theo yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

2.4.1.2. Nội dung của kế toán quản trị xét theo quá trình kế toán quản trị và trong mối quan hệ giữa kế toán quản trị với chức năng quản lý

- Chuyển hóa các mục tiêu của doanh nghiệp thành các chỉ tiêu kinh tế;
- Lập dự toán chung và các dự toán chi tiết;
- Thu thập, cung cấp thông tin về kết quả thực hiện các mục tiêu;
- Lập báo cáo kế toán quản trị.

Như vậy thông tin của kế toán quản trị không chỉ là thông tin quá khứ, thông tin hiện tại mà còn bao gồm các thông tin ước lượng về tương lai; Thông tin của kế toán quản trị không chỉ là các thông tin về giá trị mà còn bao gồm các thông tin về hiện vật, thời gian lao động.

2.4.2. Phạm vi kế toán quản trị

Phạm vi kế toán quản trị không bị giới hạn và được quyết định bởi nhu cầu thông tin về kế toán quản trị của doanh nghiệp trong tất cả các khâu của quá trình tổ chức, quản lý sản xuất, kinh doanh, lập kế hoạch, kiểm tra, tổ chức, điều hành, ra quyết định và trình độ, khả năng tổ chức công tác kế toán quản trị của mỗi doanh nghiệp.

2.4.3. Kỳ kế toán quản trị

Kỳ kế toán quản trị thường là tháng, quý, năm như kỳ kế toán tài chính. Doanh nghiệp được quyết định kỳ kế toán quản trị khác (có thể là ngày, tuần hoặc bất kỳ thời hạn nào) theo yêu cầu của mình.

2.5. Chức năng của kế toán quản trị

2.5.1. Kế toán quản trị với chức năng quản lý

Kế toán quản trị không những cung cấp thông tin cho bộ phận quản lý mà còn gắn liền với tất cả các khâu chức năng trong tiến trình ra quyết định quản lý.

Có các khâu chức năng: Hoạch định, tổ chức và hướng dẫn, kiểm soát, đánh giá và ra quyết định

2.5.2. Chức năng hoạch định

Với khâu chức năng này các nhà quản lý hoạch định các mục tiêu mà hoạt động kinh doanh nghiệp của doanh nghiệp cần phải hướng tới, đề ra kế hoạch về các yếu tố để thực hiện được mục tiêu này.

Với chức năng hoạch định, kế toán quản trị cung cấp thông tin cần thiết để các nhà quản lý ra các quyết định ngắn hạn hoặc dài hạn để đáp ứng mục tiêu của nhà tổ chức.

2.5.3. Chức năng tổ chức

Đây là cơ sở để kế toán quản trị thực hiện tốt kế toán trách nhiệm, đồng thời tạo lập các luồng thông tin trong doanh nghiệp. Công việc của kế toán viên quản trị và nhà quản lý phải gắn liền liên kết chặt chẽ nhau để thực hiện các hoạch định hàng ngày.

2.5.4. Chức năng kiểm soát

Trong quá trình thực hiện mục tiêu, các nhà quản lý không ngừng thực hiện việc kiểm soát để đảm bảo cho kế hoạch thực hiện đúng yêu cầu.

Đối với chức năng này, kế toán quản trị cung cấp các báo cáo hoạt động giúp nhà quản lý xem xét giữa kết quả thực tế với kế hoạch đặt ra, chỉ ra những vấn đề cần giải quyết hoặc các cơ hội cần khai thác.

2.5.5. Chức năng ra quyết định

Với chức năng ra quyết định, thông tin kế toán là yếu tố cơ bản để phân tích các khả năng khi giải quyết một vấn đề nào đó.

Khác với kế toán tài chính thì kế toán quản trị luôn gắn liền với chức năng quản lý trong việc cung cấp thông tin cũng như tham mưu trong tất cả các khâu chức năng trong tiến trình ra quyết định.

3. Đối tượng nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu của kế toán quản trị

3.1. Đối tượng nghiên cứu của kế toán quản trị

Mỗi môn học đều có đối tượng nghiên cứu riêng, đối tượng sẽ xác định nhiệm vụ và nội dung của môn học. Nếu đối tượng nghiên cứu của kế toán tài chính là tài sản, nguồn vốn và sự vận động của tài sản trong các doanh nghiệp thì với kế toán quản trị vì là một bộ phận của kế toán nên trước hết cũng phải quan tâm đến tài sản. Tuy nhiên, kế toán quản trị đặt trọng tâm vào việc xem xét quá trình vận động của tài sản trong quá trình doanh nghiệp tạo ra giá trị. Như vậy, đối tượng của kế toán quản trị phải là chi phí trong mối quan hệ đến việc hình thành giá trị. Điều này càng thấy rõ hơn khi xem xét hệ thống thông tin kế toán thì thông tin chủ yếu nhất mà kế toán quản trị xử lý, cung cấp cho các nhà quản trị trong hoạch định, tổ chức thực hiện, kiểm tra và đánh giá thông tin về chi phí. Trong quá trình kinh doanh của doanh nghiệp, chi phí thường xuyên phát sinh trong nội bộ doanh nghiệp và chịu sự chi phối của nhà quản trị, mọi quyết định trong doanh nghiệp đều liên quan đến việc sử dụng tài nguyên, đến chi phí của doanh nghiệp trong việc hình thành giá trị. Quá trình này thường gắn liền với lợi ích mong muốn của doanh nghiệp. Ở đây, chi phí được hiểu là giá trị của mọi khoản hao phí về nhân tài, vật lực nhằm thu được các loại hàng hóa hoặc dịch vụ.

Chi phí có thể được xem xét ở nhiều góc độ khác nhau để có thể cung cấp những thông tin phù hợp với nhu cầu của nhà quản trị, trong đó việc xem xét chi phí trong mối quan hệ với khối lượng, hay mức độ hoạt động và với lợi nhuận có thể được xem là đối tượng chủ yếu của kế toán quản trị. Như vậy, các loại chi phí đặt trong các mối quan hệ khác nhau và quan hệ với lợi ích mang lại cả trong quá khứ, hiện tại và tương lai là đối tượng cụ thể của kế toán quản trị. Không những thế, vì kế toán quản trị quan tâm đến khía cạnh của quản trị là chủ yếu do đó quá trình kiểm soát, kiểm tra điều chỉnh trong quản trị cần thiết phải có những thông tin về tài chính cũng như phi tài chính nên đây cũng là một đối tượng cụ thể của kế toán quản trị.

Có như vậy, kế toán quản trị mới cung cấp thông tin về mọi khả năng có thể xảy ra để chọn lựa khả năng tối ưu nhằm hỗ trợ cho quá trình quản trị doanh nghiệp.

3.2. Phương pháp nghiên cứu của kế toán quản trị

Kế toán quản trị thực chất cũng là việc ghi chép được tách ra từ bộ phận kế toán, nó được hình thành và phát triển nhằm đáp ứng yêu cầu công tác quản lý nội bộ doanh

nghiệp, do đó phương pháp kế toán quản trị không thể tách rời với các phương pháp của kế toán và cùng với kế toán tài chính sử dụng một hệ thống phương pháp, đó là phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản và ghi kép, phương pháp tính giá, phương pháp tổng hợp cân đối.

Ngoài ra để xử lý và cung cấp thông tin hướng về tương lai, kế toán quản trị còn sử dụng nhiều phương pháp khác của các ngành học như thống kê học, kinh tế lượng, dự đoán kinh tế, phương pháp loại trừ, so sánh, các mô hình toán...

4. Tổ chức thực hiện kế toán quản trị trong doanh nghiệp

4.1. Nguyên tắc, yêu cầu của tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Việc tổ chức thực hiện kế toán quản trị trong doanh nghiệp có các yêu cầu sau:

- Cung cấp kịp thời đầy đủ các thông tin theo yêu cầu quản lý về chi phí của từng công việc, bộ phận, dự án, sản phẩm,...;
- Cung cấp kịp thời, đầy đủ các thông tin thực hiện, các định mức, đơn giá,... phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm tra, điều hành và ra quyết định;
- Đảm bảo cung cấp các thông tin chi tiết, cụ thể hơn so với kế toán tài chính;
- Xác lập các nguyên tắc, phương pháp phù hợp để đảm bảo được tính so sánh giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị cũng như giữa các thời kỳ hoạt động, giữa dự toán và thực hiện.

4.2. Nội dung tổ chức kế toán quản trị trong doanh nghiệp

Tổ chức thực hiện kế toán quản trị trong doanh nghiệp theo các nội dung: Tổ chức vận dụng chứng từ kế toán, tài khoản kế toán, sổ kế toán; Tổ chức lập báo cáo kế toán quản trị và tổ chức phân tích thông tin kinh tế, tài chính.

4.2.1. Tổ chức vận dụng Chứng từ kế toán

- a. Vận dụng các nguyên tắc, phương pháp về lập, luân chuyển, quản lý và sử dụng chứng từ kế toán phù hợp với điều kiện cụ thể của doanh nghiệp.
- b. Cụ thể hoá và bổ sung các nội dung cần thiết vào từng mẫu chứng từ kế toán đã được quy định để phục vụ cho việc thu thập thông tin quản trị nội bộ doanh nghiệp.
- c. Sử dụng các chứng từ ban đầu, chứng từ thống kê trong điều hành sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp (Lệnh sản xuất; Bảng kê khối lượng; Quyết định điều động lao động; Quyết định điều động (di chuyển) tài sản; Biên bản điều tra tình hình sản xuất,...) để kế toán quản trị khối lượng sản phẩm (công việc), thời gian lao động, lập kế hoạch.
- d. Được thiết kế và sử dụng các chứng từ nội bộ dùng cho kế toán quản trị mà không có quy định của Nhà nước (Bảng tính phân bổ chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp,...); Được thiết lập hệ thống thu thập và cung cấp thông tin nhanh, kịp thời qua Email, Fax và các phương tiện thông tin khác.

4.2.2. Tổ chức vận dụng Tài khoản kế toán

- *Doanh nghiệp căn cứ vào hệ thống tài khoản kế toán do Bộ Tài chính ban hành* hoặc được Bộ Tài chính chấp thuận áp dụng cho doanh nghiệp để chi tiết hoá theo các cấp (cấp 2, 3, 4) phù hợp với kế hoạch, dự toán đã lập và yêu cầu cung cấp thông tin của kế toán quản trị trong doanh nghiệp.

- *Việc chi tiết hoá các cấp tài khoản kế toán dựa trên các yêu cầu sau:*

- a. Xuất phát từ yêu cầu cung cấp thông tin kế toán quản trị của từng cấp quản lý.
- b. Các tài khoản có mối quan hệ với nhau cần đảm bảo tính thống nhất về ký hiệu, cấp độ,...(Ví dụ: TK 15411, 51111, 63211, 91111,...).

c/ Việc chi tiết hoá tài khoản không được làm sai lệch nội dung, kết cấu và phương pháp ghi chép của tài khoản.

- Doanh nghiệp được mở tài khoản kế toán chi tiết theo các cấp trong các trường hợp sau:

- a. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành theo từng công việc; Sản phẩm, mặt hàng, bộ phận sản xuất, kinh doanh,...
- b. Kế toán bán hàng và xác định kết quả kinh doanh theo từng công việc; Sản phẩm, mặt hàng, bộ phận sản xuất, kinh doanh,...
- c. Kế toán hàng tồn kho theo từng thứ, loại.
- d. Kế toán các nguồn vốn, các khoản vay, các khoản nợ phải thu, phải trả,...theo chủ thể và từng loại.

Ngoài ra tùy theo yêu cầu cung cấp thông tin kế toán quản trị mà doanh nghiệp thiết kế chi tiết hoá các tài khoản kế toán cho phù hợp.

4.2.3. Tổ chức vận dụng Sổ kế toán

a/ Doanh nghiệp căn cứ vào hệ thống sổ kế toán do Bộ Tài chính ban hành hoặc được Bộ Tài chính chấp thuận áp dụng cho doanh nghiệp để bổ sung các chỉ tiêu, yêu cầu cụ thể phục vụ cho kế toán quản trị trong doanh nghiệp. Việc bổ sung hoặc thiết kế các nội dung của sổ kế toán không được làm sai lệch nội dung các chỉ tiêu đã quy định trên sổ kế toán và cần phù hợp với yêu cầu quản lý của doanh nghiệp.

b. Doanh nghiệp có thể thiết kế các sổ kế toán mới phù hợp với yêu cầu quản lý chi phí, doanh thu và xác định kết quả kinh doanh theo bộ phận, mặt hàng, công việc và các yêu cầu khác của kế toán quản trị (Phiếu tính giá thành sản phẩm; Báo cáo sản xuất; Sổ chi tiết bán hàng theo khách hàng,...như mẫu sổ ở phụ lục kèm theo).

4.2.4. Tổ chức lập Báo cáo kế toán quản trị và tổ chức phân tích thông tin kinh tế, tài chính

4.2.4.1. Yêu cầu thiết lập hệ thống báo cáo kế toán quản trị

a. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị cần được xây dựng phù hợp với yêu cầu cung cấp thông tin phục vụ quản lý nội bộ của từng doanh nghiệp cụ thể.

b. Nội dung hệ thống báo cáo kế toán quản trị cần đảm bảo cung cấp đầy đủ và đảm bảo tính so sánh được của các thông tin phục vụ yêu cầu quản lý, điều hành và ra các quyết định kinh tế của doanh nghiệp.

c. Các chỉ tiêu trong báo cáo kế toán quản trị cần phải được thiết kế phù hợp với các chỉ tiêu của kế hoạch, dự toán và báo cáo tài chính nhưng có thể thay đổi theo yêu cầu quản lý của các cấp.

4.2.4.2. Nguyên tắc thiết kế

- Phải được thiết lập một cách đầy đủ, toàn diện dựa trên nhu cầu cung cấp thông tin nội bộ;

- Với mục đích bổ sung thông tin và so sánh được với hệ thống báo cáo tài chính;

- Các chỉ tiêu trong báo cáo phải rõ ràng, chi tiết;
- Hệ thống báo cáo được thiết kế theo nguyên tắc mở, linh hoạt để phù hợp với từng thời kỳ, từng đối tượng.

4.2.4.3. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị

Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chủ yếu của một doanh nghiệp thường bao gồm:

a. Báo cáo tình hình thực hiện:

- Báo cáo doanh thu, chi phí và lợi nhuận của từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ;
- Báo cáo khối lượng hàng hoá mua vào và bán ra trong kỳ theo đối tượng khách hàng, giá bán, chiết khấu và các hình thức khuyến mại khác;
- Báo cáo chi tiết khối lượng sản phẩm (dịch vụ) hoàn thành, tiêu thụ;
- Báo cáo chấp hành định mức hàng tồn kho;
- Báo cáo tình hình sử dụng lao động và năng suất lao động;
- Báo cáo chi tiết sản phẩm, công việc hoàn thành;
- Báo cáo cân đối nhập, xuất, tồn kho nguyên liệu, vật liệu, sản phẩm, hàng hoá;
- Báo cáo chi tiết nợ phải thu theo thời hạn nợ, khách nợ và khả năng thu nợ;
- Báo cáo chi tiết các khoản nợ vay, nợ phải trả theo thời hạn nợ và chủ nợ;
- Báo cáo bộ phận lập cho trung tâm trách nhiệm;
- Báo cáo chi tiết tăng, giảm vốn chủ sở hữu.

b. Báo cáo phân tích:

- Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận;
- Phân tích tình hình tài chính của doanh nghiệp;
- Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất và tài chính;

Ngoài ra, căn cứ vào yêu cầu quản lý, điều hành của từng giai đoạn cụ thể, doanh nghiệp có thể lập các báo cáo kế toán quản trị khác.

Một số mẫu báo cáo kế toán quản trị chủ yếu: *Xem phụ lục kèm theo TT 53*

4.2.5. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị và người làm kế toán quản trị trong doanh nghiệp

4.2.5.1. Tổ chức bộ máy kế toán quản trị

- ***Việc tổ chức bộ máy kế toán quản trị của doanh nghiệp*** phải phù hợp với đặc điểm hoạt động, quy mô đầu tư và địa bàn tổ chức sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, với mức độ phân cấp quản lý kinh tế - tài chính của doanh nghiệp. Bộ máy kế toán phải gọn nhẹ, khoa học, hợp lý và hiệu quả cao trong việc cung cấp thông tin cho bộ máy lãnh đạo của doanh nghiệp.

- ***Các doanh nghiệp căn cứ vào các điều kiện cụ thể của mình*** (Quy mô; Trình độ cán bộ; Đặc điểm sản xuất, kinh doanh, quản lý, phương tiện kỹ thuật...) để tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo một trong các hình thức sau:

a. *Hình thức kết hợp*: Tổ chức kết hợp giữa kế toán tài chính với kế toán quản trị theo từng phần hành kế toán: Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành, kế toán bán hàng,... Kế toán viên theo dõi phần hành kế toán nào thì sẽ thực hiện cả kế toán tài chính và kế toán quản trị phần hành đó. Ngoài ra, doanh nghiệp phải bố trí người thực hiện các nội dung kế toán quản trị chung khác, như: Thu thập, phân tích các thông tin phục vụ việc lập dự toán và phân tích thông tin phục vụ cho việc ra quyết định trong quản trị doanh nghiệp. Các nội dung công việc này có thể bố trí cho kế toán tổng hợp hoặc do kế toán trưởng đảm nhiệm.

b. *Hình thức tách biệt*: Tổ chức thành một bộ phận kế toán quản trị riêng biệt với bộ phận kế toán tài chính trong phòng kế toán của doanh nghiệp. Hình thức này chỉ thích hợp với các doanh nghiệp có quy mô lớn, như: Tổng công ty, tập đoàn kinh tế,...

c. *Hình thức hỗn hợp*: Là hình thức kết hợp hai hình thức nêu trên như: Tổ chức bộ phận kế toán quản trị chi phí giá thành riêng, còn các nội dung khác thì theo hình thức kết hợp.

4.2.5.2. Người làm kế toán quản trị

Tiêu chuẩn, quyền hạn và trách nhiệm của người làm kế toán quản trị:

Doanh nghiệp cần bố trí người làm kế toán quản trị có đủ năng lực, trình độ trên cơ sở vận dụng các tiêu chuẩn, điều kiện của người làm kế toán quy định tại Luật Kế toán.

Trường hợp doanh nghiệp tổ chức thành một bộ phận kế toán quản trị tách biệt riêng với bộ phận kế toán tài chính thì người làm kế toán quản trị phải có tiêu chuẩn, có quyền và trách nhiệm sau:

a. Tiêu chuẩn của người làm kế toán quản trị:

- Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp kế toán, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật;

- Có trình độ chuyên môn, nghiệp vụ về kế toán.

b. Quyền hạn của người làm kế toán quản trị:

Người làm kế toán quản trị có quyền độc lập về chuyên môn, nghiệp vụ kế toán, hoặc thống kê; Có quyền chủ động phân tích, đánh giá và đề xuất.

c. Trách nhiệm của người làm kế toán quản trị:

Người làm kế toán quản trị có trách nhiệm tuân thủ các quy định của pháp luật về kế toán, thực hiện các công việc được phân công và chịu trách nhiệm về chuyên môn, nghiệp vụ của mình theo yêu cầu của lãnh đạo doanh nghiệp. Khi thay đổi người làm kế toán quản trị, người làm kế toán quản trị cũ phải có trách nhiệm bàn giao công việc kế toán và tài liệu kế toán cho người làm kế toán quản trị mới. Người làm kế toán quản trị cũ phải chịu trách nhiệm về công việc kế toán trong thời gian mình làm kế toán quản trị.

Thuê làm kế toán quản trị:

Đối với đơn vị kế toán không có điều kiện hoặc không bố trí người làm kế toán quản trị thì có thể thuê người làm kế toán quản trị theo hướng dẫn sau:

- Đơn vị kế toán được ký hợp đồng với doanh nghiệp dịch vụ kế toán hoặc cá nhân có đăng ký kinh doanh dịch vụ kế toán để thuê làm kế toán quản trị theo quy định của pháp luật;

- Việc thuê làm kế toán quản trị phải được lập thành hợp đồng theo quy định của pháp luật;

- Đơn vị kế toán thuê người làm kế toán quản trị có trách nhiệm cung cấp đầy đủ, kịp thời, trung thực mọi thông tin, tài liệu liên quan đến công việc thuê làm kế toán và thanh toán đầy đủ, kịp thời phí dịch vụ kế toán theo thỏa thuận trong hợp đồng;

- Doanh nghiệp, cá nhân cung cấp dịch vụ kế toán quản trị phải chịu trách nhiệm về thông tin, số liệu kế toán theo thỏa thuận trong hợp đồng.

B. Câu hỏi và bài tập thực hành

Câu 1. Hạch toán là gì ? Trình bày các loại thước đo được sử dụng trong hạch toán.

Câu 2. Nêu định nghĩa về kế toán và phân loại kế toán.

Câu 3. Trình bày đặc điểm của thông tin kế toán và giải thích tại sao kế toán sử dụng thước đo giá trị là chủ yếu.

Câu 4. Phân tích vai trò, chức năng và nhiệm vụ kế toán.

Câu 5. Trình bày các yêu cầu của kế toán.

Câu 6. Trình bày các nguyên tắc cơ bản kế toán theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam và cho ví dụ minh họa.

Câu 7. Hãy trình bày và phân tích những điểm khác nhau giữa KTTC và KTQT?

Câu 8. Tại sao nói rằng kế toán quản trị không nhất thiết phải tuân thủ theo các nguyên tắc kế toán chung đã chấp nhận?

Câu 9. Hãy mô tả và cho ví dụ về quá trình của hoạt động quản lý. Qua đó, phân tích vai trò của kế toán quản trị trong quá trình đó?

Câu 10. Vai trò của KTQT trong việc thực hiện các chức năng quản trị doanh nghiệp là gì?

Câu 11. Trình bày nội dung của KTQT.

Câu 12. Trình bày phương pháp của KTQT.

Câu 13. Tại sao nói rằng: Kế toán quản trị là một phần quan trọng trong hệ thống thông tin quản trị của doanh nghiệp? Hãy chỉ ra vai trò của những hệ thống thông tin khác trong việc cung cấp thông tin cho quản lý?

C. Ghi nhớ

Từ những điều đã nêu trên có thể rút ra *kết luận về bản chất của kế toán*.

- Là bộ phận của hoạt động quản lý;

- Là hoạt động xử lý thông tin vào để cung cấp thông tin cho các đối tượng có nhu cầu;

- Nghiên cứu quá trình tái sản xuất trên góc độ cụ thể là tài sản với tính hai mặt (giá trị tài sản và nguồn hình thành tài sản; giữa tăng và giảm) và tính tuần hoàn trong các đơn vị, tổ chức, doanh nghiệp cụ thể.

- Kế toán quản trị trong doanh nghiệp là một bộ phận quan trọng của hệ thống thông tin, được hình thành và thích ứng với yêu cầu của nền kinh tế thị trường. Sau khi

nghiên cứu những vấn đề tổng quan của kế toán quản trị, chúng ta nắm được cấu trúc của tổ chức và bản chất của kế toán trong hoạt động sản xuất kinh doanh, Phân biệt được sự khác biệt giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị, đồng thời Xác định được vai trò của kế toán quản trị đối với hoạt động quản lý.

CHƯƠNG 2

ĐỐI TƯỢNG VÀ HỆ THỐNG PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN

Giới thiệu:

Đối tượng chung của kế toán là tài sản và sự vận động của tài sản trong quá trình hoạt động kinh tế của đơn vị. Biểu hiện cụ thể của đối tượng kế toán trong các đơn vị sản xuất kinh doanh là tài sản và sự vận động của tài sản trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Để thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình, kế toán sử dụng hệ thống các phương pháp khoa học như: phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản kế toán, phương pháp tính giá và phương pháp tổng hợp cân đối.

Mục tiêu:

- Phân biệt được các đối tượng cụ thể của kế toán.
- Trình bày được các phương pháp kế toán và mối quan hệ giữa các phương pháp;
- Nêu được khái niệm chứng từ kế toán và các yếu tố bắt buộc của một bản chứng từ;
- Trình bày được khái niệm, kết cấu của tài khoản kế toán;
- Phân tích được mối quan hệ đối ứng kế toán trong các nghiệp vụ kinh tế phát sinh;
- Liệt kê được các số hiệu tài khoản kế toán trong hệ thống tài khoản;
- Kiểm tra được số liệu ghi chép trên tài khoản tổng hợp;
- Định khoản được các nghiệp vụ kinh tế phát sinh;
- Lập được bảng cân đối tài khoản, bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả kinh doanh.

A. Nội dung

1. Đối tượng của kế toán

1.1. Khái quát chung về đối tượng của kế toán

Đối tượng chung của các môn khoa học kinh tế là quá trình tái sản xuất trong đó mỗi môn khoa học nghiên cứu một góc độ riêng, đối với kế toán nghiên cứu quá trình phát triển sản xuất thông qua sự hình thành và vận động của tài sản trong một đơn vị. Có thể khái quát hóa *đối tượng kế toán* như sau:

- Kế toán nghiên cứu tài sản trong mối quan hệ với nguồn hình thành tài sản
- Kế toán nghiên cứu sự tuần hoàn của tài sản trong một đơn vị cụ thể
- Các quan hệ kinh tế - pháp lý ngoài vốn của đơn vị.

1.2. Đối tượng cụ thể của kế toán

1.2.1. Tài sản và nguồn hình thành tài sản

1.2.1.1. Tài sản

Chuẩn mực kế toán chung (VAS 01) có định nghĩa “Tài sản: Là *nguồn lực* do doanh nghiệp *kiểm soát* và có thể thu được *lợi ích kinh tế trong tương lai*”.

Kiểm soát : Là việc doanh nghiệp có quyền định đoạt, quyền hưởng lợi và gánh chịu rủi ro liên quan đến nguồn lực kinh tế đó.

Lợi ích kinh tế trong tương lai của một tài sản là tiềm năng làm tăng nguồn tiền và các khoản tương đương tiền của doanh nghiệp hoặc làm giảm bớt các khoản tiền mà doanh nghiệp phải chi ra.

Tài sản được biểu hiện dưới hình thái vật chất cụ thể như nhà xưởng, máy móc, vật tư, hàng hoá và cũng có thể không mang hình thái vật chất như bản quyền, bằng sáng chế, tài sản trong thanh toán,... nhưng phải thu được lợi ích kinh tế trong tương lai và thuộc quyền kiểm soát của doanh nghiệp.

Để có thể ghi nhận là tài sản của đơn vị trên phương diện kế toán phải có các **điều kiện**:

- Tài sản phải thuộc quyền sở hữu hoặc có quyền kiểm soát và sử dụng lâu dài của đơn vị;
- Tài sản phải có giá trị và giá trị tài sản phải xác định được bằng tiền;
- Khi sử dụng phải đem lại lợi ích trong tương lai.

Tài sản của doanh nghiệp được đầu tư với mục đích là sau một chu kỳ kinh doanh phải được thu hồi và có lãi, nên doanh nghiệp luôn quan tâm xem xét tính chất chuyển hóa, vận động của tài sản. Tài sản nào có thể thu hồi thành tiền, tài sản nào chưa thể thu hồi thành tiền, nên cần thiết phân loại tài sản của doanh nghiệp theo tính chất chu chuyển kết hợp với nội dung kinh tế có một ý nghĩa quan trọng.

Như vậy, căn cứ vào thời gian luân chuyển giá trị của tài sản người ta chia tài sản ra làm hai loại: Tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

$$\text{TÀI SẢN} = \text{TÀI SẢN NGẮN HẠN} + \text{TÀI SẢN DÀI HẠN}$$

Tài sản ngắn hạn

Tài sản ngắn hạn là những tài sản của doanh nghiệp có thời gian luân chuyển thường trong một năm hoặc một chu kỳ kinh doanh.

Xét theo tính chất chu chuyển, tài sản ngắn hạn được chia thành các loại sau:

- **Tài sản tiền:** là tài sản nằm dưới hình thái tiền tệ, đây là tài sản quan trọng không thể thiếu được trong quá trình hoạt động của mọi doanh nghiệp, gồm:
 - Tiền mặt;
 - Tiền gửi ngân hàng;
 - Tiền đang chuyển.
- **Các khoản đầu tư tài chính ngắn hạn:** là tài sản đầu tư ra bên ngoài nhằm mục đích tìm kiếm lợi nhuận, hoặc chia sẻ lợi ích với đơn vị khác mà thời gian thu hồi vốn trong vòng một năm, gồm:
 - Chứng khoán: cổ phiếu, trái phiếu, tín phiếu, kỳ phiếu.
 - Tiền gửi có kỳ hạn,...
- **Các khoản phải thu:** là tài sản của doanh nghiệp nhưng các đơn vị, cá nhân khác tạm thời sử dụng nên doanh nghiệp phải thu hồi, gồm:
 - Phải thu khách hàng (người mua hàng);
 - Phải thu nội bộ;
 - Phải thu khác;

- **Hàng tồn kho:** là tài sản dùng để bán trong kỳ sản xuất kinh doanh, để sử dụng trong sản xuất kinh doanh và đang trong quá trình sản xuất kinh doanh dở dang, gồm:
 - Nguyên vật liệu: Vật liệu chính, phụ, nhiên liệu, phụ tùng thay thế,...
 - Công cụ, dụng cụ
 - Sản phẩm dở dang: Là sản phẩm đang quá trình chế tạo;
 - Thành phẩm: Là sản phẩm đã hoàn thành ở giai đoạn công nghệ cuối cùng đã được kiểm tra chất lượng và nhập kho;
 - Hàng hóa: Là những tài sản mà doanh nghiệp mua về với mục đích để bán lại;
 - Hàng gửi đi bán: Là những thành phẩm hay hàng hóa đang trên đường chuyển đến cho khách hàng và khách hàng chưa nhận được hàng; ...
- **Các tài sản ngắn hạn khác:** gồm số tiền tạm ứng cho công nhân viên chưa thanh toán, thuế giá trị gia tăng được khấu trừ,...

Tài sản dài hạn

Tài sản dài hạn là các tài sản của doanh nghiệp có thời gian luân chuyển dài, thường trên một năm hoặc trên một chu kỳ kinh doanh, gồm:

- **Tài sản cố định:** Là những tài sản có hình thái vật chất hoặc không có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ và phải đạt tiêu chuẩn ghi nhận TSCĐ theo quy định hiện hành.

- *Tài sản cố định hữu hình:* Là những tài sản có hình thái vật chất do doanh nghiệp nắm giữ để sử dụng cho hoạt động sản xuất, kinh doanh phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận tài sản cố định hữu hình như: Nhà cửa vật kiến trúc, thiết bị phương tiện vận tải,... đặc điểm của nó là không thay đổi hình thái hiện vật ban đầu (nếu có) trong quá trình sử dụng, còn giá trị của nó giảm dần (trong phần lớn các trường hợp).

- *Tài sản cố định vô hình:* Là các tài sản không có hình thái vật chất, nhưng xác định được giá trị và do doanh nghiệp nắm giữ, sử dụng trong sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ hoặc cho các đối tượng khác thuê phù hợp với tiêu chuẩn ghi nhận tài sản cố định vô hình như: quyền sử dụng đất, quyền tác giả, phần mềm vi tính, bằng phát minh sáng chế...

- *Tài sản cố định thuê tài chính:* Là tài sản cố định thuê mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.

- **Bất động sản đầu tư:** Là bất động sản, gồm quyền sử dụng đất, nhà, hoặc một phần của nhà hoặc của nhà và đất, cơ sở hạ tầng do người chủ sở hữu hoặc người đi thuê tài sản theo hợp đồng tài chính nắm giữ nhằm mục đích thu lợi từ việc cho thuê hoặc chờ tăng giá mà không phải để sử dụng trong sản xuất kinh doanh.

• **Tài sản đầu tư tài chính :** Là tài sản của doanh nghiệp đầu tư ra bên ngoài với mục đích tìm kiếm lợi nhuận như: Chứng khoán kinh doanh, đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết, đầu tư khác...

- **Các tài sản khác:** Là những tài sản không thuộc vào các loại tài sản trên, như: tạm ứng, đầu tư xây dựng cơ bản chưa hoàn thành, chi phí trả trước, khoản cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược dài hạn,...

1.2.1.2. Nguồn hình thành tài sản (Nguồn vốn)

Để tiến hành hoạt động kinh doanh bất kỳ doanh nghiệp nào cũng huy động các nguồn vốn khác nhau để tài trợ cho các hoạt động của mình, nguồn vốn của doanh nghiệp chủ yếu hình thành từ hai nguồn: nguồn nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu.

$$\text{NGUỒN VỐN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU}$$

Nợ phải trả: Là số tiền hoặc các nghĩa vụ phát sinh trong quá trình kinh doanh mà doanh nghiệp có trách nhiệm phải trả, phải thanh toán cho các chủ nợ; cho người bán, cho nhà nước, cho công nhân viên; và các khoản phải trả khác...

Nguồn vốn chủ sở hữu

Nguồn vốn chủ sở hữu là số vốn của các chủ sở hữu đã đầu tư vào doanh nghiệp với mục đích tìm kiếm lãi, doanh nghiệp được quyền sử dụng ổn định, thường xuyên, lâu dài trong suốt thời gian hoạt động và không phải cam kết thanh toán. Nguồn vốn chủ sở hữu do chủ doanh nghiệp, các nhà đầu tư góp vốn và hình thành từ kết quả kinh doanh, gồm:

• Vốn đầu tư chủ sở hữu

Là vốn do các chủ sở hữu đóng góp ban đầu khi thành lập doanh nghiệp và vốn góp bổ sung nhằm vào mục đích kinh doanh. Số vốn này có thể tăng, giảm trong quá trình kinh doanh. Tùy theo từng loại hình doanh nghiệp mà nguồn vốn này có thể hình thành từ một hay nhiều chủ sở hữu.

• Lợi nhuận chưa phân phối

Là kết quả còn lại chưa phân phối của các hoạt động sản xuất kinh doanh trong một niên độ kế toán. Số lãi này trong khi chưa phân phối được sử dụng trong kinh doanh và coi như vốn chủ sở hữu.

• Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản

Sử dụng vào việc xây dựng và mua sắm tài sản cố định để đổi mới công nghệ và mở rộng quy mô sản xuất kinh doanh.

• Nguồn vốn các quỹ

Là nguồn vốn được hình thành từ lợi nhuận, gồm: Quỹ đầu tư phát triển; quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp, quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu, gồm:

- *Quỹ đầu tư phát triển:* Quỹ này được sử dụng cho các mục đích mở rộng phát triển sản xuất kinh doanh, đầu tư theo chiều sâu, mua sắm xây dựng tài sản cố định, cải tiến và đổi mới dây chuyền sản xuất, đổi mới công nghệ. Nghiên cứu áp dụng tiến bộ khoa học kỹ thuật, nghiên cứu khoa học, đào tạo, nâng cao trình độ chuyên môn, kỹ thuật, nghiệp vụ cho công nhân viên trong doanh nghiệp. Bổ sung vốn lưu động, tham gia liên doanh, mua cổ phiếu, góp cổ phần.

- *Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp:* Quỹ này được sử dụng để hỗ trợ các doanh nghiệp thực hiện sắp xếp, chuyển đổi sở hữu, giải quyết chính sách đối với lao động dôi dư và xử lý các vấn đề tài chính theo qui định của pháp luật. Bổ sung vốn điều lệ cho các đơn vị theo qui định của pháp luật. Điều chuyển, đầu tư vào doanh nghiệp theo quyết định của cơ quan có thẩm.

- *Quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu:* Sử dụng vào các mục đích phục vụ công tác điều hành của Ban giám đốc, Hội đồng quản trị.

• **Nguồn kinh phí sự nghiệp:** Được hình thành do ngân sách nhà nước cấp phát không hoàn lại, giao cho doanh nghiệp chi tiêu cho mục đích kinh tế lâu dài cơ bản, mục đích chính trị, xã hội.

1.2.1.3. *Mối quan hệ giữa tài sản và nguồn hình thành tài sản*

Một tài sản nếu xét dưới góc độ giá trị hiện tại của tài sản được gọi là **vốn**, nếu xét dưới góc độ tài sản đó lấy ở đâu, do ai cung cấp được gọi là **nguồn hình thành tài sản** (còn gọi là Nguồn vốn). Như vậy giá trị tài sản và nguồn hình thành tài sản là 2 mặt khác nhau của một tài sản hay nói cách khác bất kỳ tài sản nào của doanh nghiệp cũng có nguồn hình thành. Vì vậy có thể biểu diễn mối quan hệ tài sản - nguồn hình thành tài sản bằng **phương trình kế toán** sau:

$$\text{TỔNG GIÁ TRỊ TÀI SẢN} = \text{TỔNG NGUỒN VỐN}$$

hoặc:

$$\text{TS NGẮN HẠN} + \text{TS DÀI HẠN} = \text{NỢ PHẢI TRẢ} + \text{NV VỐN CHỦ SỞ HỮU}$$

$$\text{NGUỒN VỐN CHỦ SỞ HỮU} = \text{TỔNG GIÁ TRỊ TÀI SẢN} - \text{NỢ PHẢI TRẢ}$$

Kết luận:

- Giá trị tài sản và nguồn hình thành tài sản là hai mặt của tài sản tính cân bằng về mặt lượng là tổng giá trị tài sản và tổng nguồn hình thành tài sản luôn luôn được duy trì tại bất kỳ thời điểm nào trong quá trình kinh doanh và bất kỳ ở các đơn vị hay các tổ chức nào.

- Mỗi loại tài sản bao giờ cũng do một hoặc nhiều nguồn vốn tạo thành và ngược lại, một nguồn vốn có thể là nguồn gốc của nhiều loại tài sản, khi nói đến tài sản cũng chính là nói đến nguồn vốn và ngược lại. Như vậy tài sản và nguồn vốn là đối tượng kế toán.

Ta hãy xét hiệu quả ảnh hưởng của vài nghiệp vụ kinh tế thông thường đến phương trình kế toán.

(1) Đầu tư vốn của chủ nhân: Ông A thành lập doanh nghiệp với vốn góp ban đầu:

- Một khoản tiền gửi vào ngân hàng: Tiền gửi ngân hàng : 100

- Nhà làm văn phòng: Tài sản cố định (TSCĐ) : 400

Đây là nghiệp vụ đầu tư vốn của chủ sở hữu nên làm tăng Tài sản và tăng Nguồn vốn của doanh nghiệp, lúc này phương trình kế toán thể hiện như sau:

TÀI SẢN					=	NGUỒN VỐN			Tổng giá trị phương trình
Tiền gửi NH	+ Vật liệu	+ ...	+ TSCĐ		=	Vay +	Phải trả NB	+ Vốn CSH	
(1) 100			+ 400	=				500	= 500

(2) Mua Tài sản bằng tiền: *Mua Vật liệu nhập kho bằng tiền gửi ngân hàng : 20*

TÀI SẢN					=	NGUỒN VỐN			Tổng giá trị phương trình
Tiền gửi NH	+ Vật liệu	+ ...	+ TSCĐ		=	Vay +	Phải trả NB	+ Vốn CSH	

SD	100		+	400	=	500	= 500
:							
(2)	-20	+20					
SD	80		+	20	+	400	= 500
:							

Nghị quyết này (2) làm thay đổi kết cấu tài sản của doanh nghiệp, thể hiện ở chỗ tiền gửi ngân hàng giảm, vật liệu tăng. Kết quả tổng giá trị tài sản không thay đổi, tổng giá trị phương trình vẫn là 500.

(3) Mua Tài sản chưa thanh toán tiền: *Mua Vật liệu tiền chưa thanh toán cho người bán: 30*

TÀI SẢN					=	NGUỒN VỐN			Tổng giá trị phương trình
Tiền gửi NH	+ Vật liệu	+ ...	+ TSCĐ	=	Vay +	Phải trả NB	+ Vốn CSH		
SD :	80	+		+				500	= 500
(3)		+30							
SD :	<u>80</u>	+		+		<u>30</u>	+	<u>500</u>	= 530

Nghị quyết này làm tăng tài sản (do Vật liệu tăng) và tăng Nguồn vốn (do Nợ phải trả tăng) của doanh nghiệp. Kết quả tăng cả 2 bên phương trình nên làm tổng giá trị phương trình là 530, tăng thêm 30.

(4) Trả khoản Nợ phải trả: *Vay ngân hàng trả nợ cho người bán : 10*

TÀI SẢN = NGUỒN VỐN								Tổng giá trị phương trình				
Tiền gửi NH	+ Vật liệu	+ ...	+ TSCĐ	=	Vay +	Phải trả NB	+ Vốn CSH					
SD :	<u>80</u>	+	<u>50</u>									
(4)				+	<u>400</u>	=	<u>30</u>	+	<u>500</u>	= 530		
SD :	<u>80</u>	+	<u>50</u>									
(4)						+10	-10					
SD :	<u>80</u>	+	<u>50</u>									
(4)				+	<u>400</u>	=	<u>10</u>	+	<u>20</u>	+	<u>500</u>	= 530

Nghị quyết này (4) làm thay đổi kết cấu nguồn vốn của doanh nghiệp, thể hiện ở chỗ tiền khoản Phải trả người bán giảm, tiền vay tăng. Kết quả tổng giá trị nguồn vốn không thay đổi nên tổng giá trị phương trình vẫn là 530.

(5) Trả khoản Nợ phải trả: Trả nợ vay bằng tiền gửi ngân hàng : 5

TÀI SẢN					=	NGUỒN VỐN				Tổng giá trị phương trình
Tiền gửi NH	+ Vật liệu	+ ...	+ TSCĐ	=	Vay +	Phải trả NB	+ Vốn CSH			
SD :	<u>80</u>	<u>50</u>		+ <u>400</u>	=	<u>10</u>	<u>20</u>	+ <u>500</u>	= 530	
(5)	-5					-5				
SD :	<u>75</u>	+ 50		+ <u>400</u>	=	<u>5</u>	+ <u>20</u>	+ <u>500</u>	= 525	

Nghiệp vụ này làm giảm tài sản (do Tiền gửi ngân hàng giảm) và giảm Nguồn vốn (do Nợ vay giảm) của doanh nghiệp. Kết quả giảm cả 2 bên phương trình nên làm tổng giá trị phương trình là 525, giảm 5.

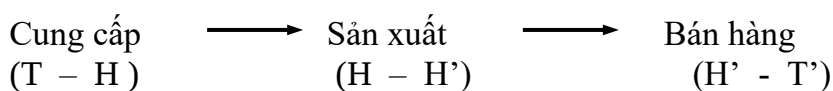
1.2.2. Sự vận động của tài sản

Hoạt động kinh doanh là quá trình sử dụng tài sản nhằm mục đích tìm kiếm lợi nhuận. Trong các đơn vị tài sản, nguồn vốn luôn biến động tùy theo tính chất của nghiệp vụ kinh tế phát sinh, chính sự vận động liên tục của tài sản là cơ sở để cho quá trình kinh doanh được thực hiện, kế toán phải phản ánh, giám đốc sự vận động thường xuyên của tài sản và nguồn vốn trong quá trình hoạt động của đơn vị.

Mỗi đơn vị hoạt động kinh doanh ở những lĩnh vực khác nhau thì sự vận động của tài sản sẽ khác nhau.

1.2.2.1. Đối với doanh nghiệp sản xuất

Trong doanh nghiệp sản xuất có chức năng cơ bản là sản xuất và bán sản phẩm thì tài sản của đơn vị được vận động qua ba giai đoạn chủ yếu đó là :



– Giai đoạn cung cấp:

Doanh nghiệp dùng tiền để mua sắm các yếu tố cần thiết để chuẩn bị sản xuất theo phương án đã lựa chọn, kết quả là tài sản dưới hình thức tiền tệ chuyển thành tài sản chuẩn bị cho sản xuất như: Nhà xưởng, máy móc, nguyên vật liệu, dụng cụ, trang thiết bị, ...

– Giai đoạn sản xuất:

Là giai đoạn kết hợp giữa các yếu tố về lao động, tư liệu sản xuất và đối tượng lao động để tạo ra sản phẩm, trong quá trình này tồn tại 2 mặt chi phí chi ra và kết quả thu được;

Chi phí chi ra bao gồm: Chi phí về lao động sống (V); chi phí về khấu hao TSCĐ (C1) và chi phí về nguyên vật liệu, công cụ lao động (C2)

Kết quả thu được dưới dạng thành phẩm, bán thành phẩm, khối lượng công việc hoàn thành, qua giai đoạn này tài sản thay đổi về hình thái và giá trị tạo ra giá trị mới của sản phẩm.

– Giai đoạn bán hàng:

Sản phẩm sản xuất ra được đem bán trên thị trường, giai đoạn này tài sản được chuyển hóa từ hình thái thành phẩm sang hình thái tiền tệ với số tiền vốn hơn số tiền ứng ra ban đầu số tiền chênh lệch này chính là lượng giá trị mới được sáng tạo ra trong giai đoạn sản xuất và được thực hiện trong giai đoạn bán hàng.

1.2.2.2. Đối với doanh nghiệp thương mại

Đơn vị kinh doanh thương mại có chức năng cơ bản là mua và bán hàng hóa, do đó tài sản của đơn vị kinh doanh thương mại vận động qua 2 giai đoạn mua vào bán ra: (T – H – T')

– Giai đoạn mua vào (T - H):

Doanh nghiệp dùng tiền để mua hàng hóa dự trữ cho bán hàng, kết thúc giai đoạn này tài sản dưới dạng tiền đã chuyển thành tài sản dự trữ trong quá trình lưu thông.

– Giai đoạn bán ra ($H - T'$):

Hàng hóa dự trữ được đưa bán để thu hồi tiền hàng, số tiền thu về phải đảm bảo bù đắp chi phí và có lãi. Lợi nhuận này là một phần của lợi nhuận tạo ra trong lĩnh vực sản xuất và được các đơn vị sản xuất nhượng lại cho các đơn vị làm chức năng phân phối.

1.2.2.3. Đối với doanh nghiệp tín dụng

Trong lĩnh vực tín dụng tài sản vận động không thay đổi hình thái vật chất nhưng nó vẫn lớn lên sau các quá trình vận động và trải qua các giai đoạn: Giai đoạn huy động vốn, giai đoạn cho vay và thu hồi vốn vay.

Thực ra vấn đề đã nêu trên qua quá trình vận động tài sản trong quá trình sản xuất, kinh doanh của những đơn vị sản xuất hoặc những đơn vị thương mại tạo lãi và lãi trong những đơn vị tín dụng là do đơn vị vay vốn nhượng lại.

1.2.2.4. Đối với đơn vị hành chính sự nghiệp

Đơn vị hành chính sự nghiệp là các đơn vị thực hiện chức năng quản lý hành chính Nhà nước, sự nghiệp y tế, văn hóa, giáo dục, sự nghiệp khoa học công nghệ, sự nghiệp kinh tế. Để tiến hành các hoạt động theo chức năng, nhiệm vụ được Nhà nước giao, các đơn vị này cần một khối lượng tài sản nhất định. Tài sản này do ngân sách Nhà nước cấp, quá trình vận động của tài sản trong quá trình hoạt động của các đơn vị hành chính sự nghiệp là quá trình chi tiêu các loại tài sản phục vụ cho hoạt động chuyên môn của đơn vị.

Như vậy, từ những tài sản ban đầu, đơn vị tiến hành sản xuất kinh doanh, chính hoạt động này đã làm cho tài sản của doanh nghiệp thay đổi về cả hình thái và giá trị. Do đó, sự vận động của tài sản trong quá trình hoạt động của đơn vị làm phát sinh các khoản chi phí, doanh thu và kết quả kinh doanh, đây cũng là đối tượng của kế toán.

- Doanh thu, thu nhập khác

Doanh thu và thu nhập khác là tổng giá trị các lợi ích kinh tế doanh nghiệp thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của doanh nghiệp, góp phần làm tăng vốn sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Từ định nghĩa trên chúng ta có thể thấy doanh thu và thu nhập có 2 loại:

Doanh thu là các khoản thu về và sẽ thu về phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp, bao gồm: Doanh thu bán hàng, doanh thu cung cấp dịch vụ, cổ tức, lợi nhuận được chia...

Thu nhập khác là các khoản thu về và sẽ thu về phát sinh từ các hoạt động ngoài các hoạt động tạo ra doanh thu như thu từ thanh lý, nhượng bán tài sản cố định, thu tiền phạt khách hàng do vi phạm hợp đồng.

- Chi phí:

Chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu.

Có nhiều cách phân loại chi phí, tuy nhiên có thể phân loại chi phí thành 2 loại cơ bản như sau:

Chi phí sản xuất kinh doanh: là các khoản chi phí phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp như, giá vốn hàng bán, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí lãi tiền vay, và những chi phí liên quan đến hoạt động cho các bên khác sử dụng tài sản sinh ra lợi tức, tiền bản quyền,... những chi phí này phát sinh dưới dạng tiền và các khoản tương đương tiền, hàng tồn kho, khấu hao máy móc thiết bị.

Chi phí khác: bao gồm các chi phí ngoài các chi phí sản xuất, kinh doanh phát sinh trong quá trình hoạt động kinh doanh thông thường của doanh nghiệp như: chi phí về thanh lý, nhượng bán tài sản cố định, các khoản tiền bị khách hàng phạt do vi phạm hợp đồng...

- Kết quả kinh doanh:

Kết quả hoạt động kinh doanh là kết quả cuối cùng về các hoạt động kinh doanh, đây là lợi nhuận (lãi, lỗ) của các hoạt động kinh doanh biểu hiện dưới hình thức tiền tệ trong một kỳ kinh doanh nhất định (tháng, quý, năm). Đây là chỉ tiêu chất lượng để đánh giá hiệu quả hoạt động và mức độ tích cực trên các mặt của doanh nghiệp.

Kết luận:

- Trong bất kỳ một đơn vị kinh doanh nào tài sản cũng vận động liên tục qua các giai đoạn khác nhau.

- Sự vận động của tài sản xét trong quá trình liên tục kế tiếp nhau theo một trật tự xác định tạo thành một vòng tròn khép kín gọi là sự tuần hoàn của tài sản từ một hình thái cụ thể nhất định sau quá trình vận động tài sản trở lại hình thái ban đầu gọi là một vòng tuần hoàn hay một lần chu chuyển.

- Trong quá trình tuần hoàn, tài sản không chỉ biến đổi về hình thái mà quan trọng hơn còn biến đổi về lượng giá trị, giá trị tăng lên của tài sản từ kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh là mục tiêu của doanh nghiệp nhằm làm tăng vốn chủ sở hữu sau khi thực hiện đầy đủ trách nhiệm pháp lý của mình (thuế).

1.2.3. Các quan hệ kinh tế - pháp lý

Trong hoạt động kinh doanh, các đơn vị kế toán phải giải quyết hàng loạt quan hệ kinh tế. Ngoài các mối quan hệ kinh tế trực tiếp liên quan đến tài sản của đơn vị còn phát sinh các quan hệ kinh tế - pháp lý ngoài vốn của đơn vị (Thực chất là một số đối tượng không thỏa mãn định nghĩa về tài sản, nguồn vốn, thu nhập, chi phí nhưng liên quan đến quan hệ kinh tế - pháp lý của đơn vị đòi hỏi kế toán phải theo dõi, phản ánh) gồm 4 loại chủ yếu:

Một là: Các quan hệ phát sinh do hợp đồng kinh tế chỉ chuyển giao quyền sử dụng như:

- Tài sản thuê ngoài sử dụng trong một thời gian nhất định;
- Nguyên vật liệu nhận gia công;

- Sản phẩm, hàng hóa nhận bán hộ; nhận ký gửi;
- Bao bì, vật đóng gói gắn liền với hàng hóa và phải hoàn lại cho người bán.

Hai là: Các quan hệ kinh tế gắn liền với nghĩa vụ trách nhiệm của các tổ chức kinh tế như:

- Trách nhiệm trong bảo hành sản phẩm, hàng hóa;
- Trách nhiệm trong chuyển giao nguyên vật liệu, bán thành phẩm đúng thời hạn, chất lượng;
- Trách nhiệm trong việc bảo vệ tài sản, bản vẽ, kim loại quý hiếm;
- Trách nhiệm trong việc mở và sử dụng tài khoản tiền vay hoặc cấp pháp đầu tư.

Ba là: Các mối quan hệ thuần túy về nghĩa vụ của đơn vị trước xã hội trong việc sử dụng của cải xã hội như:

- Trách nhiệm trong việc bảo vệ môi trường thiên nhiên (Nước, không khí,...) của môi trường;
- Trách nhiệm trong sử dụng tài nguyên và cơ sở vật chất kỹ thuật;
- Trách nhiệm trong sử dụng lao động xã hội.

Bốn là: Các mối quan hệ trong hạch toán kinh doanh nội bộ: Đặc biệt là đánh giá công hiến và hưởng thụ của từng nhóm, từng người lao động trong các lĩnh vực hoạt động thuộc các thành phần kinh tế khác nhau.

Những thông tin về các mối quan hệ trên rất cần thiết cho việc quản lý ở cả tầm vĩ mô và vi mô, tuy nhiên cho đến nay chỉ có loại quan hệ thứ nhất được hạch toán kế toán theo dõi ở bảng cân đối kế toán (phần “Các chỉ tiêu ngoài bảng cân đối kế toán”) các loại quan hệ còn lại đang đặt ra nhu cầu là cần được phản ánh trong hệ thống hạch toán kế toán.

Ví dụ: Có tài liệu về tình hình tài sản và nguồn hình thành tài sản ngày 31/12/N tại công ty X như sau: (Đơn vị : 1.000đ)

1. Tiền mặt tồn quỹ	40.000
2. Tiền gửi ngân hàng	120.000
3. Chứng khoán kinh doanh	20.000
4. Khoản phải thu người mua	50.000
5. Nguyên vật liệu chính	410.000
6. Vật liệu phụ	175.000
7. Phụ tùng thay thế	90.000
8. Thành phẩm trong kho	45.000
9. Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang	150.000
10. Nhà làm việc	275.000
11. Máy móc thiết bị sản xuất	900.000
12. Giá trị quyền sử dụng đất	225.000
13. Khoản vay ngân hàng	110.000
14. Nguồn vốn xây dựng cơ bản	135.000
15. Quỹ đầu tư phát triển	40.000

16. Khoản phải nộp ngân sách	15.000
17. Khoản tiền lương phải trả cho CNV	20.000
18. Lãi chưa phân phối	120.000
19. Khoản phải trả cho người bán	60.000
20. Vốn đầu tư của chủ sở hữu	2.000.000

Yêu cầu: Hãy phân loại tài liệu trên theo kết cấu tài sản và nguồn hình thành tài sản tại thời điểm 31/12/N (Tổng giá trị tài sản và từng loại tài sản, tổng số nguồn vốn và từng loại nguồn vốn).

Ta lập bảng phân loại như sau:

Nội dung	Tài sản		Nguồn vốn	
	Tài sản ngắn hạn	Tài sản dài hạn	Nợ phải trả	Nguồn vốn chủ sở hữu
1. Tiền mặt tồn quỹ	40.000			
2. Tiền gửi ngân hàng	120.000			
3. Chứng khoán ngắn hạn	20.000			
4. Khoản phải thu người mua	50.000			
5. Nguyên vật liệu chính	410.000			
6. Vật liệu phụ	175.000			
7. Phụ tùng thay thế	90.000			
8. Thành phẩm trong kho	45.000			
9. Sản phẩm dở dang	150.000			
10. Nhà làm việc		275.000		
11. Máy móc thiết bị sản xuất		900.000		
12. Giá trị quyền sử dụng đất		225.000		
13. Khoản vay ngắn hạn NH			110.000	
14. Nguồn vốn xây dựng cơ bản				135.000
15. Quỹ đầu tư phát triển				40.000
16. Khoản phải nộp ngân sách			15.000	
17. Tiền lương phải trả cho CNV			20.000	
18. Lãi chưa phân phối				120.000
19. Khoản phải trả cho NB			60.000	
20. Vốn đầu tư của chủ sở hữu				2.000.000
Cộng	1.100.000	1.400.000	205.000	2.295.000

Từ bảng phân loại trên ta có:

- + Tổng tài sản: 2.500.000, trong đó:
 - Tài sản ngắn hạn: 1.100.000
 - Tài sản dài hạn: 1.400.000
- + Tổng nguồn vốn: 2.500.000, trong đó:
 - Nợ phải trả: 205.000
 - NV chủ sở hữu: 2.295.000

2. Hệ thống phương pháp kế toán

Trên cơ sở phương pháp luận duy vật biện chứng và xuất phát từ những đặc điểm cơ bản của đối tượng kế toán, đồng thời để thực hiện chức năng và nhiệm vụ của kế toán đã hình thành hệ thống phương pháp kế toán, đó là:

2.1. Phương pháp chứng từ kế toán

Phương pháp chứng từ kế toán là phương pháp thông tin và kiểm tra sự hình thành của các nghiệp vụ kinh tế. Hình thức biểu hiện là bản chứng từ và chương trình luân chuyển chứng từ.

2.1.1. Cơ sở hình thành và nội dung phương pháp chứng từ kế toán

2.1.1.1. Cơ sở hình thành phương pháp chứng từ kế toán

Hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị được thể hiện ở các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Sự biến động của tài sản trong từng nghiệp vụ kinh tế gắn liền từng loại tài sản cụ thể và khác nhau về quy mô, về vị trí, về thời gian và địa điểm phát sinh; khác nhau cả về phạm vi trách nhiệm của từng người trong từng khâu cụ thể. Vì vậy, yêu cầu quản lý đối với từng loại tài sản là khác nhau, phù hợp với đặc tính biến động của chúng. Kế toán với chức năng thông tin và kiểm tra về tài sản của đơn vị cần phải quan tâm đến hai mặt:

Một là, Phải quan sát và thông tin được mọi tài sản của đơn vị cần phải xác định một phương pháp “sao chụp” các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Nghệp vụ kinh tế là gì ?: Là những hoạt động phát sinh cụ thể làm tăng, giảm tài sản, nguồn hình thành tài sản của đơn vị kế toán.

Ví dụ: - Xuất kho vật liệu sử dụng cho sản xuất;

- Chi tiền mặt trả lương cho người lao động,....

Hai là, Phải xác định đường dây thông tin kịp thời, hữu ích để cung cấp những thông tin về trạng thái và sự biến động tài sản trong đơn vị cho các cá nhân và bộ phận có trách nhiệm quản lý tài sản đó.

Vậy từ hai lý do nêu trên cần thiết phải có một phương pháp thu thập và xử lý thông tin ban đầu các đối tượng kế toán một cách khoa học đó chính là *phương pháp chứng từ kế toán*.

Phương pháp chứng từ kế toán là gì ? Là phương pháp thông tin và kiểm tra về trạng thái có sự biến động của đối tượng kế toán cụ thể nhằm phục vụ kịp thời cho lãnh đạo nghiệp vụ và làm căn cứ để ghi sổ kế toán.

Thực chất đây là phương pháp kế toán phản ánh các nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh và thực sự hoàn thành theo thời gian, địa điểm phát sinh của nghiệp vụ đó vào các bản chứng từ phục vụ cho công tác kế toán và công tác quản lý.

2.1.1.2. Nội dung của phương pháp chứng từ kế toán

Để thông tin và kiểm tra về đối tượng kế toán, tất yếu phải hình thành nên phương pháp chứng từ với 2 nội dung:

Nội dung 1: Sao chụp nguyên hình các nghiệp vụ kinh tế phát sinh thuộc đối tượng kế toán phù hợp với đặc điểm của từng loại tài sản và các vận động của tài sản.

Nội dung 2: Thông tin kịp thời tình trạng và sự vận động của từng đối tượng kế toán theo yêu cầu của quản lý nghiệp vụ.

Tương ứng với hai nội dung có hai hình thức biểu hiện là:

– Bản chứng từ kế toán: là để ghi chép những nghiệp vụ kinh tế phát sinh, là cơ sở pháp lý chứng minh cho tính hợp pháp của nghiệp vụ kinh tế phát sinh và làm căn cứ ghi sổ kế toán.

– Chương trình luân chuyển chứng từ: là đường đi của chứng từ kế toán được xác định trước đến các bộ phận chức năng, các cá nhân có liên quan, nhằm cung cấp thông tin kịp thời về các hoạt động kinh tế - tài chính phản ánh trong chứng từ kế toán.

2.1.2. Chứng từ kế toán

2.1.2.1. Khái niệm, tác dụng, tính pháp lý của chứng từ kế toán

a. Khái niệm

Chứng từ kế toán là những giấy tờ và vật mang tin phản ánh nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh và đã hoàn thành, làm căn cứ ghi sổ kế toán.

Mỗi nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh đều được phản ánh vào một chứng từ kế toán. Cho nên chứng từ được coi là khởi điểm của quy trình kế toán và là căn cứ để ghi sổ kế toán.

b. Tác dụng của chứng từ kế toán

Chứng từ kế toán là phương tiện phản ánh mọi nghiệp vụ kinh tế – tài chính phát sinh trong quá trình hoạt động của đơn vị, nó có tác dụng quan trọng trong công tác kiểm tra chỉ đạo các hoạt động kinh tế và công tác kế toán, cụ thể là:

- Cung cấp thông tin một cách kịp thời, nhanh chóng phục vụ cho việc quản lý, điều hành từng nghiệp vụ một cách có hiệu quả.

- Cung cấp số liệu để ghi sổ kế toán.

- Là cơ sở pháp lý cho việc kiểm tra và xác định trách nhiệm vật chất của các đơn vị, bộ phận, cá nhân; và là căn cứ pháp lý cho việc giải quyết mọi tranh chấp, khiếu tố về kinh tế, tài chính, thực hiện kiểm tra kinh tế và kiểm toán nội bộ đơn vị.

- Thông qua chứng từ, kế toán thực hiện chức năng kiểm tra các hoạt động tài chính.

c. Tính pháp lý của chứng từ kế toán

Để phát huy đầy đủ tác dụng của chứng từ kế toán, chứng từ kế toán phải đảm bảo tính pháp lý, đó là:

- Tính hợp pháp: thể hiện nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh phản ánh trong chứng từ nhằm đảm bảo không vi phạm các chế độ chính sách về quản lý kinh tế tài chính;

- Tính hợp lý: thể hiện nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh phản ánh trong chứng từ nhằm đảm bảo phù hợp các chỉ tiêu kế hoạch, chỉ tiêu dự toán hoặc các định mức kinh tế kỹ thuật hiện hành, phù hợp với giá cả thị trường, với điều kiện hợp đồng đã ký kết,...;

2.1.2.2. Phân loại chứng từ

Chứng từ kế toán sử dụng trong đơn vị rất đa dạng và liên quan đến nhiều đối tượng kế toán khác nhau. Để thuận lợi cho việc sử dụng các loại chứng từ trong quản lý kinh tế nói chung và công tác kế toán nói riêng, cần thiết phải phân loại chứng từ kế toán theo nhiều tiêu thức khác nhau, đó là:

a. Phân loại theo công dụng của chứng từ

Theo cách phân loại này, chứng từ gồm 4 loại:

– *Chứng từ mệnh lệnh*: Là chứng từ mang tính *quyết định, chỉ thị* của chủ thể quản lý đến các cá nhân, bộ phận cấp dưới để thi hành. Loại chứng từ này chỉ mới biểu thị nghiệp vụ kinh tế cần thực hiện chứ chưa phản ánh kết quả nghiệp vụ, do đó chứng từ này chưa phải là căn cứ để ghi chép vào sổ kế toán.

Ví dụ: Lệnh chi tiền mặt; lệnh xuất vật tư;

– *Chứng từ chấp hành*: Là chứng từ chứng minh nghiệp vụ kinh tế đã hoàn thành. Chứng từ này được dùng làm căn cứ để ghi chép vào sổ kế toán. Thông qua loại chứng từ này có thể thấy mức độ thực hiện các quyết định đồng thời biểu thị cả trách nhiệm vật chất trong việc xảy ra nghiệp vụ.

Ví dụ: Phiếu thu, Phiếu chi, Phiếu xuất kho, Hóa đơn bán hàng;...

Đơn vị:			Mẫu số: 01-TT		
Địa chỉ:			Quyển số:...		
PHIẾU THU			Số:.....		
Ngày.....tháng.....năm.....			Nợ:.....		
			Có:.....		
Họ tên người nộp tiền:					
Địa chỉ:					
Lý do nộp:.....					
Số tiền:(Viết bằng chữ):					
Kèm theo:..... chứng từ gốc					
Giám đốc (Ký, họ tên, đóng dấu)	Kế toán trưởng (Ký, họ tên)	Người nộp tiền (Ký, họ tên)	Ngày.....tháng.... năm Người lập phiếu (Ký, họ tên)	Thủ quỹ (Ký, họ tên)	
Đã nhận đủ số tiền (Viết bằng chữ):.....					
+ Tỷ giá ngoại tệ (vàng, bạc, đá quý):					
+ Số tiền quy đổi:					

– *Chứng từ thủ tục kế toán*: Là những chứng từ tổng hợp, phân loại các nghiệp vụ kinh tế có liên quan theo những đối tượng cụ thể của kế toán, để thuận lợi cho việc ghi sổ kế toán. Đây là loại chứng từ trung gian phải kèm theo chứng từ kế toán mới đầy đủ cơ sở pháp lý chứng minh tính hợp pháp của nghiệp vụ.

Ví dụ: Bảng tổng hợp chứng từ kế toán cùng loại

BẢNG TỔNG HỢP CHỨNG TỪ KẾ TOÁN CÙNG LOẠI

Loại chứng từ:

Từ ngày đến ngày tháng năm

Chứng từ		Diễn giải	Ghi Có TK, ghi Nợ các TK					
Số	Ngày		TK	TK	TK	TK....	TK	Cộng

		Cộng						
--	--	------	--	--	--	--	--	--

Kèm theo chứng từ gốc

Người lập

Kế toán trưởng

(Ký, họ tên)

(Ký, họ tên)

– *Chứng từ liên hợp*: Là loại chứng từ mang đặc điểm hai hay ba loại chứng từ nói trên.

Ví dụ: Lệnh xuất kho kiêm phiếu xuất kho, phiếu xuất vật tư theo hạn mức.

Tác dụng: Cách phân loại theo công dụng nhằm giúp kế toán sử dụng chứng từ hợp lý ở chỗ chứng từ nào là căn cứ để ghi sổ kế toán và chứng từ nào là cơ sở để thực hiện, phù hợp với công dụng của từng loại.

b. Phân loại theo địa điểm lập chứng từ

Theo cách phân loại này, chứng từ được chia thành chứng từ bên trong và chứng từ bên ngoài.

– *Chứng từ bên trong*: Là loại chứng từ được lập trong phạm vi đơn vị kế toán. Loại chứng từ này có thể liên quan đến các nghiệp vụ trong nội bộ đơn vị hoặc có liên quan đến với bên ngoài.

Chứng từ bên trong chỉ liên quan đến nghiệp vụ kinh tế giải quyết mối quan hệ trong nội bộ đơn vị. Ví dụ: Giấy đề nghị tạm ứng, bảng thanh toán tiền lương....

Chứng từ bên trong chỉ liên quan đến nghiệp vụ kinh tế giải quyết mối quan hệ bên ngoài đơn vị. Ví dụ: Hóa đơn bán hàng (đơn vị và người mua).

– *Chứng từ bên ngoài*: Là loại chứng từ phản ánh các nghiệp kinh tế liên quan đến đơn vị nhưng được lập từ các đơn vị khác.

Ví dụ: Khi mua hàng doanh nghiệp nhận được Hóa đơn bán hàng do đơn vị bán cung cấp. Giấy báo có của Ngân hàng,...

Tác dụng: Cách phân loại này tạo thuận lợi cho đối chiếu kiểm tra và xử lý các nghiệp vụ kinh tế, từ đó đưa ra những biện pháp thích hợp cho công tác kiểm tra từng loại chứng từ.

c. Phân loại theo tính khái quát của nghiệp vụ kinh tế được phản ánh trên chứng từ

Theo cách phân loại này, gồm hai loại là chứng từ kế toán và chứng từ tổng hợp.

– *Chứng từ kế toán*: Là chứng từ trực tiếp phản ánh sự vận động của đối tượng kế toán là “tấm hình gốc” chụp lại nguyên hình các nghiệp vụ kinh tế. Chứng từ này có đầy đủ giá trị và hiệu lực pháp lý, là cơ sở cho việc thanh tra và xác định trách nhiệm vật chất.

Ví dụ: Hóa đơn mua hàng, phiếu thu, phiếu chi,...

– *Chứng từ tổng hợp*: Là loại chứng từ được dùng để tổng hợp số liệu từ các chứng từ kế toán theo nghiệp vụ kinh tế cùng loại (nội dung kinh tế) nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho việc ghi sổ kế toán.

Ví dụ : Bảng kê tổng hợp chứng từ phiếu nhập (xuất) kho

Tác dụng: Cách phân loại này giúp người làm công tác nghiên cứu và công tác kế toán cụ thể cần nghiên cứu xây dựng và tăng cường sử dụng chứng từ tổng hợp để giảm bớt số lần ghi sổ kế toán. Cho phép xác định được tầm quan trọng của từng loại chứng từ mà có cách sử dụng và bảo quản thích hợp.

d. Phân loại theo số lần ghi vào chứng từ

Theo cách phân loại này, ta có các loại chứng từ: chứng từ một lần và chứng từ nhiều lần.

- Chứng từ một lần: Là loại chứng từ mà việc ghi chép nghiệp vụ kinh tế phát sinh chỉ tiến hành một lần, sau đó được chuyển vào ghi sổ kế toán.

- Chứng từ nhiều lần: Là loại chứng từ ghi một loại nghiệp vụ kinh tế tiếp diễn nhiều lần. Sau mỗi lần ghi các con số được cộng dồn tới một giới hạn đã được xác định trước được chuyển vào ghi vào sổ kế toán.

e. Phân loại theo nội dung kinh tế

Đây là cách phân loại dựa vào nội dung kinh tế của nghiệp vụ kinh tế phản ánh trên chứng từ để sắp xếp các chứng từ thành từng loại. Theo cách phân loại này chứng từ được phân thành:

- Chứng từ tiền mặt: Phiếu thu, phiếu chi;...
- Chứng từ lao động tiền lương: Bảng chấm công;...
- Chứng từ hàng tồn kho: Phiếu nhập kho, Phiếu xuất kho;...
- Chứng từ bán hàng: Hóa đơn bán hàng; Hóa đơn kiêm phiếu xuất kho;...
- Chứng từ về tài sản cố định: Biên bản giao nhận TSCĐ, biên bản thanh lý TSCĐ Thẻ tài sản cố định;...

Tác dụng: là làm cơ sở để phân loại, tổng hợp số liệu, định khoản kế toán phục vụ cho việc ghi sổ kế toán.

f. Phân loại theo yêu cầu quản lý và kiểm tra của Nhà nước

Đây chính là phân loại theo quy định của Nhà nước, chứng từ kế toán được chia thành:

- Chứng từ kế toán bắt buộc gồm những mẫu chứng từ kế toán do cơ quan Nhà nước có thẩm quyền quy định nội dung, kết cấu của mẫu mà doanh nghiệp phải thực hiện đúng nội dung về biểu mẫu, nội dung và phương pháp ghi các chỉ tiêu và áp dụng thống nhất cho các doanh nghiệp. Chẳng hạn như là Phiếu thu, phiếu chi, phiếu xuất kho;...
- Chứng từ hướng dẫn là những chứng từ sử dụng chủ yếu để phản ánh các mối quan hệ kinh tế trong nội bộ đơn vị.

Mẫu chứng từ kế toán hướng dẫn gồm những mẫu chứng từ do cơ quan Nhà nước có thẩm quyền quy định nhưng doanh nghiệp có thể sửa chữa, bổ sung thêm chỉ tiêu hoặc thay đổi thiết kế mẫu biểu cho phù hợp với việc ghi chép và yêu cầu quản lý của đơn vị nhưng phải đảm bảo đầy đủ các nội dung quy định của chứng từ kế toán.

Ví dụ như Biên lai thu tiền, Phiếu xuất kho theo hạn mức, ...

Đơn vị:

Bộ phận:.....

BIÊN LAI THU TIỀN

Ngày....tháng....năm.....

Quyển số:.....

Số:

- Họ và tên người nộp:.....
- Địa chỉ:
- Nội dung thu:
- Số tiền thu: (Viết bằng chữ)

Người nộp tiền

(Ký, họ tên)

Người thu tiền

(Ký, họ tên)

2.1.2.3. Nội dung của bản chứng từ

Bản chứng từ vừa là phương tiện chứng minh tính hợp pháp của nghiệp vụ kinh tế phát sinh, vừa là phương tiện thông tin về kết quả của nghiệp vụ đó. Do đó nội dung bản chứng từ chứa đựng đầy đủ các chỉ tiêu đặc trưng của nghiệp vụ kinh tế được phản ánh như về nội dung nghiệp vụ, về quy mô của nghiệp vụ, về thời gian và địa điểm ..., các chỉ tiêu đó được gọi là các yếu tố của bản chứng từ.

Nội dung của bản chứng từ chia thành 2 nhóm yếu tố: Các yếu tố bắt buộc và các yếu tố bổ sung.

2.1.2.3.1. Các yếu tố bắt buộc của bản chứng từ

Đây là các yếu tố bắt buộc phải có trong mỗi bản chứng từ và tạo nên nội dung cơ bản của chứng từ, nếu thiếu một trong các yếu tố sẽ làm cho bản chứng từ này không có tính pháp lý. Các yếu tố bắt buộc trong một bản chứng từ gồm:

(1) Tên và số hiệu của chứng từ kế toán.

- Tên của chứng từ kế toán là sự phản ánh khái quát nội dung của nghiệp vụ kinh tế phát sinh ghi trong chứng từ.

Tác dụng: Yếu tố này là cơ sở phân loại chứng từ theo nội dung kinh tế của nghiệp vụ và tổng hợp số liệu các chứng từ cùng loại dễ dàng.

- Số hiệu của chứng từ kế toán là cơ sở cho việc quản lý chứng từ và để thanh tra nghiệp vụ kinh tế;

Ví dụ: Hóa đơn bán hàng số 0004567; Phiếu nhập kho số 0125;

(2) **Ngày tháng năm lập chứng từ:** Mọi chứng từ khi lập phải ghi rõ ngày lập chứng từ, thời gian của nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Yếu tố này là cơ sở cho việc chi tiết hóa nghiệp vụ kinh tế theo thời gian, đồng thời là cơ sở cho việc quản lý chứng từ và thanh tra nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

(3) Tên, địa chỉ của các đơn vị hoặc cá nhân lập chứng từ kế toán

(4) Tên, địa chỉ của các đơn vị hoặc cá nhân nhận chứng từ kế toán

Ví dụ: Bán hàng có tên và địa chỉ người mua và người bán.

Tác dụng: Yếu tố này là cơ sở để phân loại nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo đối tượng có liên quan. Nó còn là cơ sở để xác định trách nhiệm vật chất của các bên có liên quan đối với nghiệp vụ kinh tế phát sinh, là cơ sở cho việc xác định, đối chiếu và thanh tra các nghiệp vụ kinh tế.

(5) Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh: Đây là một trong những yếu tố cơ bản làm rõ ý nghĩa kinh tế của nghiệp vụ; ghi rõ ràng ngắn gọn và dễ hiểu.

Tác dụng: - Kiểm tra tính hợp pháp của nghiệp vụ.

- Làm căn cứ để xác định quan hệ đối ứng để định khoản và ghi sổ kế toán.

(6) Các chỉ tiêu về số lượng và giá trị: Phản ánh về quy mô nghiệp vụ kinh tế phát sinh. (Số lượng, đơn giá và số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính ghi bằng số, tổng số tiền của chứng từ kế toán dùng để thu chi tiền ghi bằng số và bằng chữ).

Tác dụng: Làm cơ sở ghi chép kế toán, thanh tra kinh tế;

(7) Chữ ký, họ và tên của người lập, người duyệt và những người có liên quan đến chứng từ kế toán

Yếu tố này nhằm đảm bảo tính pháp lý và xác định trách nhiệm vật chất của những người có liên quan đến nghiệp vụ kinh tế ghi trên chứng từ.

2.1.2.3.2. Các yếu tố bổ sung

Ngoài các yếu tố có tính bắt buộc, chứng từ kế toán còn có các yếu tố bổ sung, đó là những yếu tố có tác dụng giải thích rõ hơn về nghiệp vụ kinh tế và tạo điều kiện thuận lợi cho việc sử dụng chứng từ để ghi sổ hay tính toán. Ví dụ như yếu tố về Quy mô kế hoạch (định mức) của nghiệp vụ kinh tế phát sinh; định khoản, hình thức thanh toán,...

2.1.3. Bài tập thực tập: Lập hóa đơn GTGT

Tên chứng từ

Ngày, tháng, năm lập chứng từ

HÓA ĐƠN
GIA TRỊ GIA TĂNG
 Liên 2: Giao cho khách hàng
 Ngày 28 tháng 02 năm 2018

Mẫu số 01GTKT3/001
 AA/15P
 Số: **1234567**

Đơn vị bán hàng: Công ty TNHH Sơn Trà
 Địa chỉ : 101 Lê Hữu Trác, Quận Sơn Trà, Đà Nẵng
 Số tài khoản: 0041000368339 NH Vietcombank Đà Nẵng
 Điện thoại: 0236.38932362

Mã số thuế:

Mã số thuế
 Tên, địa chỉ của đơn vị hoặc cá nhân lập chứng từ

Mã số thuế: 04
 Tên, địa chỉ của đơn vị/cá nhân nhận chứng từ

Họ và tên người mua hàng : Đào Hồng Bạt
 Đơn vị : Hợp tác xã Tâm Lan
 Địa chỉ : 99 Nguyễn Văn Thoại, Quận Ngũ Hành Sơn, Đà Nẵng
 Số tài khoản: 5611000252846 NH Đông Á Đà Nẵng
 Hình thức thanh toán: Tiền mặt

Mã số thuế: 04

Số TT	Tên hàng hóa, dịch vụ	Đơn vị tính	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
A	B	C	1	2	3=1x2
1	Giấy in A4	Ram	10	70.000	700.000
2	Bút bi	Cây	20	5.000	100.000
Cộng tiền hàng:					800.000
Thuế suất GTGT: 10 %					Tiền thuế GTGT: 80.000
Tổng cộng tiền thanh t					880.000
Số tiền viết bằng chữ: Tám trăm tám mươi nghìn đồng y					
Người mua hàng (Ký, ghi rõ họ tên)		Người bán hàng (Ký, ghi rõ họ tên)		Thủ trưởng đơn vị (Ký, ghi rõ họ tên) và đóng dấu	

Tổng số tiền viết bằng chữ

Chữ ký

2.2. Phương pháp tài khoản và ghi sổ kép

Phương pháp tài khoản và ghi kép là phương pháp thông tin và kiểm tra quá trình vận động của tài sản phân theo từng loại hoặc từng bộ phận của tài sản. Hình thức biểu hiện là hệ thống tài khoản và ghi kép vào tài khoản.

2.2.1. Sự cần thiết và ý nghĩa của phương pháp tài khoản và ghi kép

Trong quá trình hoạt động sản xuất, kinh doanh, các nghiệp vụ kinh tế phát sinh thường xuyên và đa dạng. Mỗi nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh đều được phản ánh vào chứng từ kế toán nên phương pháp chứng từ chỉ mới cung cấp những thông tin về việc hình thành nghiệp vụ ban đầu một cách riêng rẽ, nó còn những hạn chế nhất định là:

- Chưa cung cấp được những chỉ tiêu tổng hợp cần thiết phục vụ cho yêu cầu quản lý kinh tế tài chính trong đơn vị;
- Chưa cho biết được sự biến động của từng đối tượng kế toán cụ thể cũng như mối quan hệ chặt chẽ giữa các đối tượng kế toán.

Do đó cần thiết phải có một phương pháp khắc phục hạn chế này, đó là phương pháp tài khoản và ghi kép.

Phương pháp tài khoản kế toán và ghi kép là phương pháp thông tin và kiểm tra quá trình vận động của tài sản phân theo từng loại hoặc từng bộ phận của tài sản.

Hình thức biểu hiện là hệ thống tài khoản và cách ghi chép vào tài khoản kế toán.

Ý nghĩa của phương pháp tài khoản và ghi kép biểu hiện ở chỗ:

- Cung cấp được thông tin có tính hệ thống về từng đối tượng kế toán, từng hoạt động kinh doanh, đồng thời trên cơ sở thông tin được hệ thống hóa qua phương pháp tài khoản và ghi kép thì kế toán mới tổng hợp tính ra các chỉ tiêu kinh tế, lập báo cáo kế toán, đáp ứng yêu cầu thông tin tổng hợp cho các yêu cầu quản lý;
- Tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra các đối tượng kế toán cụ thể.

2.2.2. Tài khoản kế toán

2.2.2.1. Khái niệm

Để theo dõi tình hình và sự biến động của từng loại đối tượng, kế toán phải tiến hành ghi chép riêng cho từng loại đối tượng kế toán vào một trang sổ, trang sổ đó gọi là tài khoản kế toán. Như vậy tài khoản kế toán là cách thức phân loại, hệ thống hóa các nghiệp vụ kinh tế phát sinh theo từng đối tượng của kế toán như là theo từng loại tài sản từng loại nguồn vốn và từng quá trình kinh doanh

2.2.2.2. Cơ sở và nguyên tắc thiết kế tài khoản

2.2.2.2.1. Cơ sở thiết kế tài khoản

- Xuất phát từ nội dung và đặc điểm của kế toán.

Nội dung của kế toán gồm có: Tài sản, nguồn vốn, quá trình kinh doanh;

Đặc điểm của kế toán có tính hai mặt, tính đa dạng, tính vận động và tính cân bằng.

- Xây dựng hệ thống kế toán phải đáp ứng yêu cầu thông tin cho quản lý tiện lợi cho hạch toán từng ngày cũng như quyết toán định kỳ sao cho với số lượng tài khoản ít nhất có thể cung cấp nhiều thông tin thiết thực cho quản lý.

- Xây dựng các tài khoản điều chỉnh cho các tài khoản cơ bản.

- Có thể xây dựng nhiều phân hệ tài khoản song song để cung cấp những thông tin khác nhau về cùng một đối tượng kế toán.

2.2.2.2.2. Nguyên tắc thiết kế tài khoản

– Phải có nhiều loại tài khoản cơ bản phản ánh tài sản, nguồn vốn và quá trình kinh doanh cùng các loại tài khoản điều chỉnh cho tài khoản cơ bản; đồng thời có thể có hai phân hệ tài khoản khác để phản ánh những đối tượng có nhiều loại như thông tin khác;

– Kết cấu của loại tài khoản phản ánh tài sản phải ngược với kết cấu của loại tài khoản phản ánh nguồn vốn. Kết cấu của loại tài khoản điều chỉnh phải ngược với kết cấu của loại tài khoản cơ bản;

– Số phát sinh tăng phải phản ánh cùng bên với số dư đầu kỳ, từ đó số phát sinh giảm được phản ánh ở bên còn lại của tài khoản;

– Số dư đầu kỳ là giá trị của loại tài sản, nguồn vốn tại thời điểm đầu kỳ.

Tài khoản kế toán được mở cho từng đối tượng kế toán có nội dung kinh tế riêng biệt. Số lượng tài khoản cần mở, tên gọi các tài khoản phụ thuộc vào nội dung kinh tế và sự vận động khách quan của đối tượng kế toán quy định.

2.2.2.3. Kết cấu của tài khoản

2.2.2.3.1. Kết cấu chung

Mỗi đối tượng kế toán có nội dung kinh tế, ý nghĩa và yêu cầu quản lý khác nhau nhưng xét về sự vận động thì bất kỳ một đối tượng kế toán nào cũng luôn vận động theo hai mặt đối lập, chẳng hạn như tiền mặt thì thu, chi; hàng hóa thì nhập kho, xuất kho,... Do vậy, tài khoản được thiết kế theo hình thức hai bên để phản ánh từng mặt vận động của đối tượng kế toán. Một bên ghi nhận biến động tăng, bên còn lại ghi nhận biến động giảm.

Trong thực tế thì tài khoản được thể hiện trong các tờ sổ gồm hai cột chủ yếu là cột Nợ, cột Có và các cột liên quan như Số hiệu, ngày tháng, diễn giải...

TÀI KHOẢN:

Số hiệu TK :

Ngày, tháng ghi sổ	Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	Số tiền	
	Số	Ngày			Nợ	Có
			1. Số dư đầu kỳ			
			2. Số phát sinh			
						
			3. Cộng phát sinh			
			4. Số dư cuối kỳ			

Để thuận lợi cho học tập và nghiên cứu tài khoản được sơ đồ hóa thành hình thức chữ T, sau đây là mẫu tài khoản chữ T:

NỢ	Tên tài khoản (số hiệu tài khoản)	CÓ

Quá trình hình thành khoa học kế toán và cách ghi chép vào tài khoản kế toán đã hình thành những quy ước chung về kết cấu tài khoản kế toán. Những quy ước đó là:

– **Tên tài khoản:** Phản ánh đối tượng kế toán cụ thể mà tài khoản đó theo dõi.

Ví dụ: Tài khoản “Tiền mặt” dùng để theo dõi đối tượng kế toán tiền mặt,
Tài khoản “Tiền gửi ngân hàng” dùng để theo dõi đối tượng kế toán tiền gửi ngân hàng.

– **Số hiệu tài khoản:** Là con số được đặt cho mỗi tài khoản để thuận lợi cho việc sử dụng tài khoản trong ghi chép và xử lý thông tin. Việc đánh số hiệu tài khoản được quy định tùy theo từng Chế độ kế toán, từng quốc gia.

Ví dụ: Tài khoản “Tiền mặt” ---> Số hiệu 111

Tài khoản “Tiền gửi ngân hàng” ---> Số hiệu 112

– **Một tài khoản chia làm 2 bên:**

+ Bên trái gọi là bên Nợ,

+ Bên phải gọi là bên Có.

Nợ, Có là thuật ngữ kế toán chỉ định hai phần riêng biệt để phản ánh hai mặt vận động đối lập của đối tượng kế toán.

– **Một số thuật ngữ:**

- Ghi Nợ tài khoản là ghi số tiền vào bên Nợ tài khoản.
- Ghi Có tài khoản là ghi số tiền vào bên Có tài khoản.
- Số phát sinh nợ là số tiền ghi ở bên Nợ của tài khoản.
- Số phát sinh có là số tiền ghi ở bên Có của tài khoản.

Sự biến động của đối tượng kế toán trong kỳ phản ánh trong tài khoản gọi là **số phát sinh**. Nếu số phát sinh làm biến động tăng đối tượng kế toán gọi là phát sinh tăng và ngược lại. Trong ghi chép số phát sinh tăng được tập hợp vào một bên và số phát sinh giảm được tập hợp vào bên còn lại.

2.2.2.3.2. Kết cấu cụ thể của các loại tài khoản

a. Cách thức phân loại và các loại tài khoản kế toán

- Theo phương trình kế toán, ta có 4 loại Tài khoản: Từ tài khoản loại 1 đến loại 4

Tài sản		=	Nguồn vốn	
Tài sản ngắn hạn	+	Tài sản dài hạn	=	Nợ phải trả + Nguồn vốn chủ sở hữu
↓		↓	↓	↓
TK Loại 1,2			TK Loại 3	TK Loại 4

- Theo nguyên tắc phù hợp, ta có 5 loại Tài khoản: Từ tài khoản loại 5 đến loại 9

Doanh thu, thu nhập	–	Chi phí	=	Kết quả
↓		↓		↓
TK Loại 5 TK Loại 7		TK Loại 6 TK Loại 8		TK Loại 9

b. Kết cấu cụ thể của các loại tài khoản

Kết cấu tài khoản phản ánh TÀI SẢN

Tài khoản này được mở ra để theo dõi số hiện có và tình hình biến động của các đối tượng kế toán là tài sản trong đơn vị.

Nợ	Tài khoản phản ánh TÀI SẢN (TK loại 1,2)	Có
SD: (Giá trị tài sản đầu kỳ) Số phát sinh tăng		Số phát sinh giảm
PS: (Tổng số phát sinh tăng) SD: (Giá trị tài sản cuối kỳ)		PS: (Tổng số phát sinh giảm)

Cách khóa Tài khoản cuối kỳ: gồm 2 bước:

Bước 1: Ta cộng số phát sinh bên Nợ và bên Có của Tài khoản

Bước 2 : Tính Số dư cuối kỳ theo công thức:

$$\begin{array}{rclclcl}
 \text{Số dư} & = & \text{Số dư} & + & \text{Tổng số phát sinh} & - & \text{Tổng số phát sinh} \\
 \text{cuối kỳ} & & \text{đầu kỳ} & & \text{tăng trong kỳ} & & \text{giảm trong kỳ} \\
 \text{SD Nợ CK} & = & \text{SD Nợ ĐK} & + & \text{PS Nợ} & - & \text{PS Có}
 \end{array}$$

Ví dụ: Có tài liệu về “Tiền mặt” tại doanh nghiệp X như sau:

- Tồn quỹ tiền mặt đầu tháng 1/N: 30.000.000

Trong tháng 1/N có các nghiệp vụ thu, chi tiền mặt:

1. Rút tiền ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt 20.000.000

2. Chi tiền mặt mua vật liệu nhập kho 6.000.000

3. Xuất quỹ tiền mặt chi trả nợ người bán 14.000.000

4. Bán hàng thu tiền mặt nhập quỹ 10.000.000

Yêu cầu : Phản ánh tình hình trên vào TK “Tiền mặt” và khóa Tài khoản (Cộng phát sinh Nợ, Có và tính số dư cuối kỳ)

Nợ	TK “Tiền mặt”	Có
SD: 30.000.000		
1. 20.000.000		2. 6.000.000
4. 10.000.000		3. 14.000.000
PS: 30.000.000		PS: 20.000.000
SD: 40.000.000		

$$SDCK = 30.000.000 + 30.000.000 - 20.000.000 = 40.000.000$$

Kết cấu tài khoản phản ánh **NGUỒN VỐN**

Tài khoản này nhằm để theo dõi số hiện có và tình hình biến động của các đối tượng kế toán thuộc nguồn vốn trong đơn vị.

Nợ	Tài khoản phản ánh NGUỒN VỐN (TK Loại 3,4)	Có
Số phát sinh giảm		SD: (Giá trị nguồn vốn hiện có cuối kỳ) Số phát sinh tăng
PS: (Tổng số phát sinh giảm) SD: (Giá trị nguồn vốn hiện có cuối kỳ)		PS: (Tổng số phát sinh tăng)

⇒ Số dư cuối kỳ của TK phản ánh nguồn vốn được tính theo công thức:

$$\begin{array}{rclclcl}
 \text{Số dư} & = & \text{Số dư} & + & \text{Tổng số phát sinh} & - & \text{Tổng số phát sinh} \\
 \text{cuối kỳ} & & \text{đầu kỳ} & & \text{tăng trong kỳ} & & \text{giảm trong kỳ} \\
 \text{SD Có CK} & = & \text{SD Có ĐK} & + & \text{PS Có} & - & \text{PS Nợ}
 \end{array}$$

Ví dụ: Có tài liệu về “Vay ngân hàng” tại doanh nghiệp X như sau:

Nợ vay đầu tháng 1/N: 10.000.000

Trong tháng 1/N có các nghiệp vụ :

1. Trả nợ vay bằng tiền mặt: 5.000.000
2. Vay trả nợ người bán: 8.000.000
3. Trả nợ vay bằng tiền gửi ngân hàng: 10.000.000

Yêu cầu : Phản ánh tình hình trên vào TK “Vay ngân hàng” và khóa Tài khoản (Cộng phát sinh Nợ, Có và tính số dư cuối kỳ)

TK “Vay ngân hàng”	
Nợ	Có
	SD: 10.000.000
1. 5.000.000	2. 8.000.000
3. 10.000.000	
PS: 15.000.000	PS: 8.000.000
	SD: 3.000.000

$$SDCK = 10.000.000 + 8.000.000 - 15.000.000 = 3.000.000$$

Kết cấu tài khoản phản ánh doanh thu

Tài khoản này được mở ra để theo doanh thu, thu nhập trong kỳ để làm cơ sở tính kết quả kinh doanh.

Nợ	Tài khoản phản ánh DOANH THU (TK Loại 5,7)	Có
- Kết chuyển doanh thu		- Các nghiệp vụ làm tăng doanh thu
←		→
PS: xxx		PS: xxx

Tài khoản này cuối kỳ *không có Số dư* vì nó chỉ phản ánh một mặt của đối tượng kế toán là các khoản doanh thu của từng thời kỳ, cuối kỳ để xác định kết quả.

Kết cấu tài khoản phản ánh chi phí

Tài khoản này được mở ra để theo chi phí phát sinh trong kỳ để làm cơ sở tính giá thành và tính kết quả kinh doanh.

Nợ	Tài khoản phản ánh CHI PHÍ (TK loại 6,8)	Có
- Phát sinh tăng các khoản chi phí		- Kết chuyển chi phí
→		→
PS: xxx		PS: xxx

Tài khoản này cuối kỳ không có Số dư vì nó chỉ phản ánh một mặt của đối tượng kế toán là các khoản chi của từng thời kỳ.

Kết cấu tài khoản phản ánh kết quả

Tài khoản này được mở ra để tính kết quả kinh doanh trong kỳ kế toán.

Nợ	Tài khoản phản ánh KẾT QUẢ (TK loại 9)	Có
- Kết chuyển chi phí phát sinh trong kỳ		- Kết chuyển doanh thu phát sinh trong kỳ
- Kết chuyển lãi		- Kết chuyển lỗ
PS: xxx		PS: xxx

Tài khoản này cuối kỳ không có Số dư vì nó chỉ để xác định kết quả.

♦ **Kết chuyển trên tài khoản là gì ?** Là chuyển số tiền từ Tài khoản này sang Tài khoản khác và lúc đó Tài khoản được kết chuyển sẽ không có số dư cuối kỳ.

2.2.3. Quan hệ đối ứng kế toán và cách ghi chép vào tài khoản kế toán

2.2.3.1. Quan hệ đối ứng kế toán

2.2.3.1.1. Khái niệm

Quan hệ đối ứng kế toán là một khái niệm dùng để biểu thị mối quan hệ mang tính hai mặt giữa tăng và giảm, giữa tài sản và nguồn hình thành tài sản của các đối tượng kế toán trong từng nghiệp vụ kinh tế cụ thể.

Ta xét các nghiệp vụ sau:

1. Doanh nghiệp xuất quỹ **tiền mặt** 2.000.000 mua **vật liệu** về nhập kho.

Ở nghiệp vụ này: - Vật liệu tăng 2.000.000^d, mà vật liệu là Tài sản, nên => Tài sản *tăng*;

- Tiền mặt giảm 2.000.000, mà Tiền mặt là Tài sản, nên => Tài sản *giảm*.

Như vậy tính 2 mặt ở nghiệp vụ này là *tăng* và *giảm* của 2 tài sản.

2. Doanh nghiệp mua 1 **hàng hóa** trị giá 50.000.000 chưa trả tiền cho **người bán**.

Ở nghiệp vụ này: - Hàng hóa tăng 50.000.000, mà hàng hóa là Tài sản, nên => Tài sản *tăng* ;

- Phải trả người bán tăng 50.000.000, mà Phải trả người bán là Nguồn vốn, nên => *Nguồn vốn* tăng.

Như vậy tính 2 mặt ở nghiệp vụ này là *tài sản* và *nguồn vốn*.

Lưu ý: Mối quan hệ giữa các tài khoản kế toán phản ánh các đối tượng kế toán có quan hệ nhau trong cùng một nghiệp vụ kinh tế gọi là quan hệ đối ứng tài khoản. Các tài khoản kế toán có quan hệ đối ứng với nhau gọi là tài khoản đối ứng.

2.2.3.1.2. Các loại quan hệ đối ứng kế toán

Các nghiệp vụ kinh tế - tài chính phát sinh tác động đến tài sản và nguồn hình thành tài sản của đơn vị, hình thành nên các loại quan hệ đối ứng kế toán sau:

Loại 1: Giá trị *tài sản* này tăng đồng thời giá trị *tài sản* khác giảm 1 lượng tương ứng.

➤ Xét nghiệp vụ kinh tế:

1. Doanh nghiệp rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt 5.000.000

TS ↓ ← → TS ↑

Phân tích: Qua nghiệp vụ trên ta có “*Tiền gửi ngân hàng*” có quan hệ với “*Tiền mặt*”, trong đó:

- Tiền mặt (Tài sản) tăng lên 5.000.000 => Tài sản tăng
- Tiền gửi ngân hàng (Tài sản) giảm 5.000.000 => Tài sản giảm

Như vậy, **Tài sản** ↔ **Tài sản** <=> **Tài sản tăng, Tài sản giảm (1)**

Nhận xét: Loại nghiệp vụ kinh tế này phản ánh sự thay đổi trạng thái của tài sản trong quá trình hoạt động, nó chỉ làm thay đổi kết cấu tài sản của đơn vị không làm thay đổi tổng giá trị tài sản và tổng nguồn vốn của đơn vị, do đó không ảnh hưởng đến sự cân bằng về lượng giữa tổng giá trị tài sản và tổng giá trị nguồn vốn.

Loại 2: *Nguồn vốn* này tăng đồng thời *nguồn vốn* khác giảm 1 lượng giá trị tương ứng.

➤ Xét nghiệp vụ kinh tế:

2. Doanh nghiệp vay ngân hàng trả nợ người bán 10.000.000

NV ↑ ← → NV ↓

Phân tích: Qua nghiệp vụ trên ta có “*Vay ngân hàng*” có quan hệ với “*Nợ người bán*”, trong đó:

- Vay ngân hàng (Nguồn vốn) tăng 10.000.000 => Nguồn vốn tăng,
- Nợ người bán (Nguồn vốn) giảm 10.000.000 => Nguồn vốn giảm

Như vậy, **Nguồn vốn** ↔ **Nguồn vốn** <=> **Nguồn vốn tăng, Nguồn vốn giảm (2)**

Nhận xét: Loại nghiệp vụ này chỉ làm thay đổi kết cấu của nguồn vốn không làm thay đổi tổng giá trị của nguồn vốn của đơn vị; không ảnh hưởng đến sự cân bằng của tổng giá trị tài sản và tổng giá trị của nguồn vốn.

Loại 3: *Tài sản tăng* đồng thời *nguồn vốn tăng* 1 lượng tương ứng

➤ Xét nghiệp vụ kinh tế:

3. Doanh nghiệp mua vật liệu chưa trả tiền cho người bán 2.000.000

TS ↑ ← → NV ↑

Phân tích: Qua nghiệp vụ trên ta có “*Vật liệu*” có quan hệ với “*Nợ người bán*”, trong đó:

- Vật liệu (Tài sản) Tăng: 2.000.000 => Tài sản tăng
- Nợ người bán (Nguồn vốn) Tăng: 2.000.000 => Nguồn vốn tăng

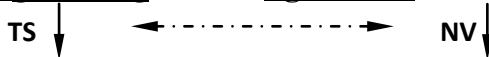
Như vậy, **Tài sản** ↔ **Nguồn vốn** <=> **Tài sản tăng, Nguồn vốn tăng (3)**

Nhận xét: Loại nghiệp vụ kinh tế này làm tăng mô quy tài sản của đơn vị tức là tổng giá trị tài sản và tổng giá trị nguồn vốn cùng tăng bằng nhau vì vậy sự cân bằng giữa tổng giá trị tài sản và tổng giá trị của nguồn vốn vẫn được duy trì.

Loại 4: Tài sản giảm đồng thời **nguồn vốn cùng giảm** 1 lượng tương ứng

➤ **Xét nghiệp vụ kinh tế:**

4. Doanh nghiệp dùng **tiền gửi ngân hàng** trả nợ **người bán** 10.000.000



Phân tích: Qua nghiệp vụ trên ta có “Tiền gửi ngân hàng” có quan hệ với “Nợ người bán”, *trong đó*:

- Tiền gửi ngân hàng (Tài sản) giảm: 10.000.000 => Tài sản giảm
- Nợ phải trả người bán (Nguồn vốn) giảm: 10.000.000 => Nguồn vốn giảm

Như vậy, **Tài sản** $\leftrightarrow$ **Nguồn vốn** $\Leftrightarrow$ **Tài sản giảm, Nguồn vốn giảm (4)**

Nhận xét: Loại nghiệp vụ này làm giảm quy mô của tổng giá trị tài sản và nguồn vốn cùng giảm 1 lượng bằng nhau. Vì vậy, xét về mặt tổng giá trị tài sản và nguồn vốn vẫn cân bằng.

Ngoài ra còn có các trường hợp:

- Nghiệp vụ kinh tế - tài chính phát sinh làm *giảm một loại tài sản* đồng thời phát sinh *tăng chi phí*;
- Nghiệp vụ kinh tế - tài chính phát sinh làm *tăng một loại tài sản* đồng thời phát sinh *tăng thu nhập*;
- Nghiệp vụ kinh tế - tài chính phát sinh làm *giảm một loại nguồn vốn* (Nợ) đồng thời phát sinh *tăng thu nhập*;
- Nghiệp vụ kinh tế - tài chính phát sinh làm *tăng một loại nguồn vốn* (Nợ) đồng thời phát sinh *tăng chi phí*;

❖ **Nhận xét chung:**

- Một nghiệp vụ kinh tế phát sinh nếu liên quan đến tài sản và nguồn vốn thì giá trị tài sản và nguồn vốn luôn biến động cùng chiều, nếu chỉ liên quan đến các loại tài sản hoặc các loại nguồn vốn thì luôn luôn có tăng tài sản này giảm tài sản kia (hoặc nguồn vốn này tăng nguồn vốn kia giảm 1 lượng bằng nhau).
- Mọi quan hệ đơn vị kinh tế đều quy từ cân bằng tổng giá trị tài sản và tổng giá trị nguồn vốn.

2.2.3.2. Cách ghi chép vào tài khoản kế toán

2.2.3.2.1. Ghi đơn

Ghi đơn vào tài khoản kế toán là việc phản ánh nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào tài khoản kế toán và chỉ một tài khoản mà thôi.

Ghi đơn vào tài khoản kế toán chỉ mới phản ánh được sự vận động riêng biệt độc lập của từng đối tượng kế toán, mà chưa phản ánh được mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán.

2.2.3.2.2. Ghi kép vào tài khoản

Để ghi chép phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào tài khoản kế toán sử dụng cách thức ghi kép.

a. Khái niệm

Ghi kép là việc phản ánh nghiệp vụ kinh tế phát sinh vào ít nhất hai tài khoản kế toán có liên quan theo mỗi quan hệ đối ứng của nghiệp vụ kinh tế đó và mỗi quan hệ khách quan giữa các đối tượng kế toán liên quan.

Cơ sở của việc ghi kép: là dựa vào mối quan hệ của các đối tượng kế toán trong từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh;

b. Nguyên tắc ghi kép

- Ghi Nợ tài khoản này đồng thời ghi Có vào tài khoản khác có liên quan.
- Tổng số tiền ghi Nợ và Tổng số tiền ghi Có của các tài khoản đối ứng bao giờ cũng bằng nhau.

c. Ví dụ ghi kép

Ví dụ 1: Xuất quỹ tiền mặt mua vật liệu nhập kho 500.000

Nghiệp vụ này liên quan đến 2 đối tượng kế toán là “Tiền mặt” và “Vật liệu” nên được phản ánh vào 2 tài khoản: TK “Tiền mặt” và TK “Nguyên liệu, vật liệu” như sau:

Nợ	TK Tiền mặt	Có		Nợ	TK Nguyên liệu, vật liệu	Có
		1/ 500.000	→		1/ 500.000	

Ví dụ 2: Xuất quỹ tiền mặt mua vật liệu 700.000 và mua công cụ nhập kho 300.000.

Nghiệp vụ này liên quan đến 3 đối tượng kế toán là “Tiền mặt”, “Vật liệu”, “Công cụ” nên được phản ánh vào 3 Tài khoản: TK “Tiền mặt”, TK “Nguyên liệu, vật liệu” và TK “Công cụ” như sau:

Nợ	TK Tiền mặt	Có		Nợ	TK Nguyên liệu, vật liệu	Có
		2/ 1.000.000	→		2/ 700.000	
			→	Nợ	TK Công cụ	Có
					2/ 300.000	

Ví dụ 3: Mua vật liệu nhập kho 500.000 chi trả bằng tiền mặt 300.000, số còn lại chưa chi trả cho người bán.

Nghiệp vụ này liên quan đến 3 đối tượng kế toán là “Tiền mặt”, “Vật liệu”, “Phải trả người bán” nên được phản ánh vào 3 Tài khoản: TK “Tiền mặt”, TK “Vật liệu” và TK “Phải trả người bán” như sau:

Nợ	TK Tiền mặt	Có		Nợ	TK Nguyên liệu, vật liệu	Có
		3/ 300.000	→		3/ 500.000	
Nợ	TK Phải trả người bán	Có				
		3/ 200.000				

d. Định khoản kế toán

Để thực hiện việc ghi kép trên tài khoản, ta phải căn cứ vào nội dung kinh tế - tài

chính tiền hành xác định ghi Nợ vào tài khoản nào ghi Có tài khoản nào với số tiền là bao nhiêu. Việc này gọi là định khoản kế toán.

Vậy định khoản kế toán là việc xác định nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh được ghi vào bên Nợ và bên Có của những tài khoản nào với số tiền cụ thể là bao nhiêu.

Các bước lập định khoản kế toán

(1) Xác định đối tượng kế toán liên quan;

(2) Xác định tài khoản kế toán liên quan, kết cấu của tài khoản đó, từ đó xác định ghi Nợ hay ghi có các tài khoản này;

(3) Xác định số tiền cụ thể ghi vào từng tài khoản;

(4) Ghi định khoản kế toán.

Ví dụ: 1/ Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt 1.000.000đ

<u>Bước 1:</u> Xác định đối tượng kế toán	<u>Bước 2:</u> Xác định tài khoản, kết cấu của tài khoản, ghi Nợ hay ghi Có	<u>Bước 3:</u> Xác định số tiền cụ thể ghi vào từng TK	<u>Bước 4:</u> Ghi định khoản
<i>Tiền mặt</i>	TK “Tiền mặt”, TK tài sản, phát sinh tăng - ghi Nợ	9.000.000	Nợ TK “ <i>Tiền mặt</i> ”: 9.000.000 Có TK “ <i>Tiền gửi ngân hàng</i> ”: 9.000.000
<i>Tiền gửi ngân hàng</i>	TK “Tiền gửi ngân hàng”, TK tài sản, phát sinh giảm - ghi Có	9.000.000	

Phân loại định khoản kế toán

Định khoản kế toán trước khi ghi sổ kế toán là nhằm tránh được sự nhầm lẫn có thể xảy ra trong ghi sổ và tạo điều kiện cho việc phân công lao động kế toán.

Có hai loại định khoản kế toán :

- Định khoản giản đơn: là định khoản chỉ liên quan đến 2 tài khoản kế toán, trong đó có một tài khoản ghi Nợ và 1 tài khoản ghi Có.

Ví dụ 1: Doanh nghiệp rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt: 9.000.000

Định khoản: Nợ TK “Tiền mặt” 9.000.000
Có TK “Tiền gửi ngân hàng” 9.000.000

- Định khoản phức tạp: Là định khoản liên quan đến 3 tài khoản trở lên, gồm 2 loại:

+ *Định khoản phức tạp thông thường*: Là định khoản liên quan đến ít nhất 3 tài khoản kế toán trở lên trong đó có 1 tài khoản ghi Nợ nhiều tài khoản ghi Có hoặc 1 tài khoản ghi Có và nhiều tài khoản ghi Nợ.

Ví dụ 2: Doanh nghiệp mua 1 vật liệu nhập kho trị giá là 10.000.000 đã thanh toán 6.000.000 bằng tiền mặt, còn nợ người bán 4.000.000

Định khoản: Nợ TK “Vật liệu ” 10.000.000
Có TK “Tiền mặt” 6.000.000
Có TK “Phải trả người bán” 4.000.000

Ví dụ 3: Doanh nghiệp rút tiền gửi ngân hàng 20.000.000 trả nợ người bán 15.000.000, còn lại nhập quỹ tiền mặt 10.000.000

Định khoản:	Nợ TK “Phải trả người bán”	15.000.000	
	Nợ TK “Tiền mặt”	10.000.000	
	Có TK “Tiền gửi ngân hàng”		20.000.000

+ *Định khoản phức tạp đặc biệt:* Là loại định khoản trong đó có nhiều tài khoản ghi Nợ và đồng thời có nhiều tài khoản ghi Có.

Ví dụ 4: Doanh nghiệp góp vốn vào cơ sở liên doanh đồng kiểm soát một TSCĐ hữu hình có nguyên giá 50.000.000, hao mòn lũy kế là 10.000.000, giá trị vốn góp là 45.000.000.

Định khoản:	Nợ TK “Vốn góp liên doanh”	45.000.000	
	Nợ TK “Hao mòn TSCĐ”	10.000.000	
	Có TK “Thu nhập khác”		5.000.000
	Có TK “TSCĐ hữu hình”		50.000.000

Dù là định khoản giản đơn hay định khoản phức tạp, mỗi định khoản được ghi vào tài khoản 1 lần được gọi là “bút toán”.

Một số quy định về định khoản

- Để có được định khoản đúng, kế toán cần phải xác định chính xác:
 - Đối tượng kế toán có liên quan trong một nghiệp vụ kinh tế phát sinh;
 - Tài khoản ghi Nợ, Tài khoản ghi Có;
 - Số tiền ghi bên Nợ, bên Có các Tài khoản.
- Ghi Nợ trước ghi Có sau.
- Khi nghiệp vụ kinh tế phát sinh có liên quan đến ghi Nợ nhiều tài khoản hoặc ghi Có nhiều tài khoản thì ta lập định khoản giản đơn hoặc định khoản phức tạp.

Lưu ý: Có thể tách một định khoản phức tạp thành nhiều định khoản giản đơn nhưng không được gộp nhiều định khoản giản đơn thành định khoản phức tạp.

Ví dụ: Mua của Công ty A nguyên vật liệu trị giá 5.000.000, đã thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng 3.000.000 và số tiền còn lại nợ người bán 2.000.000 (chưa thanh toán).

Ta lập **Định khoản:**

Nợ TK “Nguyên vật liệu”	5.000.000	
Có TK “Tiền gửi ngân hàng”		3.000.000
Có TK “Phải trả khách hàng”		2.000.000

Từ Định khoản trên, ta có thể tách ra làm 2 định khoản giản đơn như sau:

a/ Nợ TK “Nguyên vật liệu”	3.000.000	
Có TK “Tiền gửi ngân hàng”		3.000.000
b/ Nợ TK “Nguyên vật liệu”	2.000.000	
Có TK “Phải trả khách hàng”		2.000.000

Kết chuyển trên tài khoản

Kết chuyển trên tài khoản là chuyển số tiền từ tài khoản này sang tài khoản khác, thường được thực hiện vào thời điểm cuối kỳ. Mọi bút toán kết chuyển đều phải ghi sổ kép.

Ví dụ: Cuối kỳ, kế toán kết chuyển doanh thu bán hàng:

TK “Xác định kết quả”			TK “Doanh thu bán hàng”	
3/ 50.000.000		← Kết chuyển	3/ 50.000.000	1/ 20.000.000
				2/ 30.000.000
			PS: 50.000.000	PS: 50.000.000

2.2.4. Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết

2.2.4.1. Kế toán tổng hợp

2.2.4.1.1. Tài khoản tổng hợp

Tài khoản tổng hợp là tài khoản dùng để phản ánh đối tượng kế toán cụ thể.

Ví dụ : - Tài khoản 111 - “Tiền mặt”;
- Tài khoản 152 - “Nguyên liệu, vật liệu”,...

Tài khoản tổng hợp còn được gọi là Tài khoản cấp 1 được quy định sẵn trong Hệ thống tài khoản kế toán.

2.2.4.2.1. Kế toán tổng hợp

Kế toán tổng hợp là việc ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trên Tài khoản tổng hợp.

Thước đo sử dụng: Kế toán tổng hợp sử dụng Thước đo giá trị (tiền tệ).

2.2.4.2. Kế toán chi tiết

2.2.4.1.2. Tài khoản chi tiết (Tài khoản phân tích)

Tài khoản chi tiết là tài khoản theo dõi chi tiết đối tượng kế toán đã được phản ánh ở tài khoản tổng hợp.

Tài khoản chi tiết còn được gọi là Tài khoản cấp 2, 3..., Sổ chi tiết.

- Tài khoản cấp 2 là hình thức kế toán chi tiết số liệu đã được phản ánh trong tài khoản cấp 1.

- Tài khoản cấp 3 là hình thức kế toán chi tiết số liệu đã được phản ánh trong tài khoản cấp 2.

- Sổ chi tiết là hình thức kế toán chi tiết số liệu đã được phản ánh trong tài khoản cấp 1, 2,... theo yêu cầu quản lý của đơn vị.

2.2.4.2.2. Kế toán chi tiết

Kế toán chi tiết là việc ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trên Tài khoản chi tiết, Sổ chi tiết.

Thước đo sử dụng: Kế toán chi tiết sử dụng cả 3 thước đo đó là thước đo giá trị, thước đo lao động, thước đo hiện vật.

2.2.4.3. Mối quan hệ giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết

Kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết được **tiến hành đồng thời** tức là vừa phản ánh vào Tài khoản tổng hợp vừa phản ánh vào Tài khoản chi tiết hoặc Sổ chi tiết nhằm tạo cơ sở cho việc đối chiếu, kiểm tra số liệu kế toán.

Mối quan hệ giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết thể hiện ở chỗ:

- Giữa Tài khoản tổng hợp với Tài khoản chi tiết tương ứng không có quan hệ đối ứng vì chúng cùng phản ánh một hiện tượng kinh tế phát sinh của cùng một đối tượng kế toán. Nhưng giữa các tài khoản chi tiết của một tài khoản tổng hợp có thể có quan hệ đối ứng vì chúng phản ánh những chi tiêu chi tiết khác nhau.

Định khoản: Nợ TK 1112: 23.250.000
Cố TK 1111: 23.250.000

1/ Nợ TK “Nguyên vật liệu”	10.000.000	
<i>(Nợ TK “Nguyên vật liệu A: 7.000.000</i>		
<i>Nợ TK “Nguyên vật liệu B: 3.000.000)</i>		
Có TK “Tiền mặt”		3.000.000
2/ Nợ TK “Chi phí nguyên vật liệu”	7.100.000	
Có TK “Nguyên vật liệu”		7.100.000
<i>(Có TK “Nguyên vật liệu A: 7.100.000)</i>		

NỢ	TK Tiền mặt	CÓ
	1/ 10.000.000	
	Hạch toán tổng hợp	
	Đồng thời Hạch toán chi tiết	

NỢ	TK “Nguyên liệu, vật liệu”	CÓ
SD: 18.600.000		
1/ 10.000.000	2/ 7.100.000	
PS: 10.000.000	PS: 7.100.000	
SD: 21.500.000		

NỢ	TK “Nguyên liệu, vật liệu A”	CÓ
SD: 14.400.000		
1/ 7.000.000	2/ 7.100.000	
PS: 7.000.000	PS: 7.100.000	
	SD: 14.300.000	

NỢ TK “Chi phí Nguyên vật liệu CÓ	
2/ 7.100.000	
PS:	PS:

NỢ TK “Nguyên liệu, vật liệu B CÓ	
SD: 4.200.000 1/ 3.000.000	
PS: 3.000.000 SD: 7.200.000	PS: 0

- Ghi sổ chi tiết: Mỗi loại Vật liệu ghi 1 sổ, như vậy ta ghi 2 sổ chi tiết vật liệu như sau:

SỔ CHI TIẾT VẬT LIỆU

Tháng 01 năm N

Tên : Vật liệu A

Đơn vị tính: 1.000 đ/kg

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	NHẬP			XUẤT			TÒN		
Số	Ngày			Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
		Tồn đầu tháng								2.000	7,2	14.400
1	5/1	Nhập mua	111	1.000	7,0	7.000						
2	20/1	Xuất dùng	621				1.000	7,1	7.100			
		Cộng phát sinh		1.000	7,0	7.000	1.000	7,1	7.100			
		Tồn cuối tháng								2.000		14.300

SỔ CHI TIẾT VẬT LIỆU

Tháng 01 năm N

Tên : Vật liệu B

Đơn vị tính: 1.000 đ/kg

Chứng từ		Diễn giải	TK đối ứng	NHẬP			XUẤT			TÒN		
Số	Ngày			Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
		Tồn đầu tháng								3.000	1,4	4.200
1	5/1	Nhập mua	111	2.000	1,5	3.000						
		Cộng phát sinh		2.000	1,5	3.000	0	0	0			
		Tồn cuối tháng								5.000		7.200

2.2.5. Kiểm tra số liệu ghi chép trên tài khoản

Kiểm tra số liệu ghi chép trên tài khoản là một yêu cầu tất yếu của công tác kế toán và được tiến hành vào cuối kỳ hạch toán sau khi khóa sổ kế toán, phương pháp kiểm tra thường dùng là Bảng cân đối tài khoản, Bảng tổng hợp chi tiết số phát sinh.

2.2.5.1. Bảng cân đối tài khoản

2.2.5.1.1. Khái niệm

Bảng cân đối tài khoản là bảng kê đối chiếu toàn bộ số dư đầu kỳ, số phát sinh trong kỳ, số dư cuối kỳ của tất cả các tài khoản tổng hợp được sử dụng.

2.2.5.1.2. Nội dung và kết cấu

Bảng cân đối tài khoản gồm các cột: (Xem ở mẫu sau)

- Cột thứ tự: Dùng để ghi số thứ tự liên tục theo hệ đếm thập phân.
- Cột tên tài khoản: Ghi tên tài của các tài khoản theo trình tự bắt đầu từ tài khoản có ký hiệu bé nhất đến tài khoản có ký hiệu lớn nhất.
- Cột số dư đầu kỳ: Chứa số liệu về số dư đầu kỳ theo từng bên Nợ, Có của từng tài khoản.
- Cột số phát sinh: Chứa số liệu về số phát sinh của từng tài khoản chi tiết thành hai bên Nợ, Có.
- Số dư cuối kỳ: Chứa số liệu về thông tin cuối kỳ.

2.2.5.1.3. Phương pháp lập

• Căn cứ vào số liệu từ tất cả các tài khoản tổng hợp (TK cấp 1) sử dụng để ghi vào Bảng cân đối tài khoản, mỗi tài khoản ghi 1 dòng:

- Số dư đầu kỳ (Nợ, Có) ở Tài khoản được ghi vào cột Số dư đầu kỳ (Nợ, Có) của Bảng cân đối tài khoản.

- Số phát sinh (Nợ, Có) ở Tài khoản được ghi vào cột Số phát sinh (Nợ, Có) của Bảng cân đối tài khoản.

- Số dư cuối kỳ (Nợ, Có) ở Tài khoản được ghi vào cột Số dư cuối kỳ (Nợ, Có) của Bảng cân đối tài khoản.

• Sau khi ghi xong, thì tiến hành xác định dòng tổng cộng để xem xét giữa bên Nợ và bên Có của từng cột: Số dư đầu kỳ, Số phát sinh trong kỳ, Số dư cuối kỳ có bằng nhau không ?.

Do tính cân đối giữa tài sản và nguồn vốn, do nguyên tắc ghi sổ kép nên số tổng cộng Nợ, Có tương ứng từng cột của bảng cân đối tài khoản phải bằng nhau.

Minh họa về phương pháp lập: Căn cứ số liệu từ các TK sau ta ghi vào Bảng cân đối tài khoản, trong đó số liệu từ Tài khoản *Tiền mặt* được ghi theo mũi tên vào 1 dòng ở bảng như sau:

Nợ	TK <i>Tiền mặt</i>	Có	Nợ	TK <i>TGNH</i>	Nợ	TK <i>Pthu khách hàng</i>	Có
<u>SD:</u>			<u>SD:</u>		<u>SD:</u>		
60.000			100.000		10.000		
	1/ 12.000			3/ 15.000		5/ 10.000	
4/ 18.000	7/ 30.000			4/ 18.000			
5/ 10.000	8/ 28.000			6/ 16.000			

PS: 28.000	PS: 70.000	PS: 0	PS: 49.000	PS: 0	PS: 10.000
SD: 18.000		SD: 51.000		SD: 0	

BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN

Tháng (Quý)năm.....

TT	TÊN TÀI KHOẢN	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
A	B	1	2	3	4	5	6
1	TK Tiền mặt	60.000		28.000	70.000	18.000	
2	TK Tiền gửi NH	100.000		0	49.000	51.000	
3	TK Pthu khách hàng	10.000		0	10.000	0	
	...						
	Tổng cộng	X	X	Y	Y	Z	Z

2.2.5.1.4. Công dụng

Bảng cân đối tài khoản dùng để kiểm tra số liệu của tài khoản tổng hợp. Phương pháp kiểm tra như sau:

- Đối chiếu số tổng cộng: **Số dư đầu kỳ** (NỢ; CÓ); **Số phát sinh** (NỢ; CÓ); **Số dư cuối kỳ** (NỢ; CÓ) phải bằng nhau từng đôi một => Bảng cân đối tài khoản đã được lập đúng (cân bằng NỢ, CÓ)

- Trường hợp mà Bảng cân đối tài khoản không cân bằng thì điều đó chứng tỏ số liệu kế toán có bị sai cần phải kiểm tra lại và sửa sai. Ở đây cần phải:

- Cộng lại các cột: NỢ, CÓ
- Kiểm tra lại số liệu kế toán ở TK (Sổ cái) và Bảng cân đối tài khoản.
- Phải kiểm tra lại khâu ghi chép từ chứng từ đến khâu ghi vào Sổ cái (TK)

Nhược điểm:

- Không kiểm tra được sai sót về quan hệ đối ứng tài khoản, mặc dù ghi chuẩn xác vào các tài khoản;
- Khi sai cả bên Nợ và bên Có cùng một số tiền sẽ không phát hiện được.

2.2.5.1.5. Giải thích tính cân đối của bảng cân đối tài khoản

+ Ta có:

- Tổng số dư đầu kỳ bên Nợ = Tổng số dư đầu kỳ bên Có
- Tổng số phát sinh bên Nợ = Tổng số phát sinh bên Có.
- Tổng số dư cuối kỳ bên Nợ = Tổng số dư cuối kỳ bên Có.

+ Cơ sở của tính cân đối:

- Đối với số dư đầu kỳ: Do tính cân đối của tài sản và nguồn vốn, tức là tổng tài sản = tổng nguồn vốn nên số dư đầu kỳ bên Nợ của tất cả các tài khoản sẽ bằng tổng số dư đầu kỳ bên Có của tất cả các tài khoản.

- Đối với số phát sinh: Vì nguyên tắc ghi kép trên tài khoản luôn luôn đảm bảo nguyên tắc: Số ghi bên Nợ luôn bằng số ghi bên Có của các tài khoản nên tổng số phát sinh bên Nợ bằng tổng số phát sinh bên Có của tất cả các tài khoản.

- Số dư cuối kỳ: Theo tính chất cân đối của tài sản và nguồn vốn nên số dư cuối kỳ của các tài khoản bên Nợ phải bằng (=) số dư của các tài khoản có số dư bên Có.

2.2.5.2. Bảng tổng hợp chi tiết

Bảng tổng hợp chi tiết được xây dựng trên cơ sở mối quan hệ giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết.

- Bảng tổng hợp chi tiết là những trang sổ nhằm liệt kê toàn bộ số dư đầu kỳ, tổng số phát sinh nợ, tổng số phát sinh có, số dư cuối kỳ của các tài khoản chi tiết, số hoặc thẻ kế toán chi tiết.

- Công dụng: Bảng tổng hợp chi tiết dùng để kiểm tra số liệu ghi chép của riêng từng tài khoản tổng hợp.

- Phương pháp lập: Số liệu tổng cộng của tài khoản chi tiết, sổ chi tiết, thẻ chi tiết được ghi 1 dòng vào bảng này. Số liệu tổng cộng của bảng này phải khớp đúng với số liệu trên tài khoản tổng hợp (TK cấp 1). Nếu có chênh lệch tức là quá trình phản ánh có sai sót cần phải kiểm tra và sửa chữa lại.

- Số liệu trên bảng tổng hợp chi tiết được biểu hiện bằng thước đo hiện vật và thước đo giá trị.

Ví dụ: Lấy ví dụ ở phần mục “Mối quan hệ giữa kế toán tổng hợp và kế toán chi tiết” ta lập Bảng tổng hợp chi tiết nguyên vật liệu như sau:

BẢNG TỔNG HỢP CHI TIẾT NGUYÊN VẬT LIỆU

Tên nguyên vật liệu	Đơn vị tính	Giá đơn vị	Số dư đầu kỳ		Phát sinh tăng trong kỳ		Phát sinh giảm trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
			Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền	Số lượng	Số tiền
Vật liệu A	kg		2.000	14.400	1.000	7.000	1.000	7.100	2.000	14.300
Vật liệu B	m		3.000	4.200	2.000	3.000	0	0	5.000	7.200
Tổng cộng				18.600		10.000		7.100		21.500

2.2.6. Hệ thống tài khoản kế toán

2.2.6.1. Khái niệm, ý nghĩa, đặc trưng của hệ thống tài khoản kế toán

2.2.6.1.1. Khái niệm

Hệ thống tài khoản kế toán là toàn bộ các tài khoản kế toán được sử dụng trong công tác kế toán, được sắp xếp một cách khoa học và đảm bảo phản ánh đầy đủ các đối tượng kế toán.

2.2.6.1.2. Ý nghĩa của hệ thống tài khoản kế toán

Để đảm bảo thống nhất trong công tác kế toán, ở nước ta Nhà nước đã ban hành Chế độ kế toán doanh nghiệp, trong đó có Hệ thống tài khoản kế toán được quy định thống nhất áp dụng cho nhiều ngành, nhiều thành phần kinh tế. Nó quy định thống nhất về loại tài khoản, ký hiệu tài khoản và nội dung ghi chép của từng tài khoản,... điều này có ý nghĩa quan trọng được thể hiện như sau:

- Đối với Nhà nước:
 - + Lãnh đạo thống nhất công tác kế toán toàn quốc;
 - + Tạo điều kiện thuận lợi cho việc kiểm tra, thanh tra kinh tế tài chính đối với đơn vị;
 - + Tạo điều kiện thuận lợi cho việc đào tạo, nâng cao trình độ kế toán;
 - + Tổng hợp được các số liệu thống kê thông qua số liệu kế toán ở đơn vị.
- Về phía doanh nghiệp:
 - + Nâng cao hiệu suất công tác kế toán trong đơn vị;
 - + Thông tin được cung cấp kịp thời cho quản lý;
 - + Tạo điều kiện nâng cao tính pháp lý, tính chính xác của thông tin kế toán.

2.2.6.1.3. Đặc trưng của hệ thống tài khoản kế toán

– *Đặc trưng về nội dung kinh tế mà tài khoản phản ánh:* Mỗi một tài khoản phản ánh một đối tượng riêng biệt. Những tài khoản khác nhau phản ánh nội dung kinh tế khác nhau.

– *Về công dụng và kết cấu:* Mỗi tài khoản kế toán cung cấp thông tin khác nhau trong quản lý, nên hệ thống tài khoản kế toán gồm những tài khoản có công dụng và kết cấu khác nhau.

– *Mức độ tổng hợp hay chi tiết của nội dung được phản ánh trên tài khoản.*

– *Mối quan hệ của tài khoản đối với các báo cáo kế toán:* Thể hiện qua Bảng cân đối kế toán; Báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh.

2.2.6.2. Phân loại tài khoản kế toán

Để phản ánh và giám đốc tài sản và nguồn vốn trong quá trình sản xuất kinh doanh, kế toán sử dụng nhiều tài khoản khác nhau, mỗi tài khoản phản ánh một đối tượng kế toán cụ thể. Mỗi đối tượng kế toán cụ thể đó có nội dung kinh tế, sự vận động, yêu cầu quản lý, công dụng và phương pháp ghi chép khác nhau. Do đó để sử dụng các tài khoản một cách đúng đắn và thành thạo trong công tác kế toán cần phải phân loại tài khoản kế toán.

2.2.6.2.1. Phân loại tài khoản theo nội dung kinh tế phản ánh trong tài khoản

- ☞ Tài khoản phản ánh tài sản.
- ☞ Tài khoản phản ánh nguồn vốn.
- ☞ Tài khoản phản ánh phản ánh quá trình kinh doanh.

Tác dụng của việc phân loại này là:

- Nhận thức đúng đắn nội dung kinh tế của các đối tượng kế toán được phản ánh trên tài khoản;
- Là cơ sở để xác định số lượng, tên gọi của tài khoản trong việc xây dựng hệ thống tài khoản;
- Là căn cứ để doanh nghiệp lựa chọn hệ thống tài khoản phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

a. Loại tài khoản phản ánh tài sản

Loại này bao gồm các tài khoản phản ánh số hiện có và tình hình biến động của các tài sản; và được chia thành 2 nhóm: tài khoản phản ánh tài sản ngắn hạn và tài khoản phản ánh tài sản dài hạn.

- Nhóm tài khoản phản ánh tài sản ngắn hạn

- Các tài khoản phản ánh tài sản tiền:

Các tài khoản này phản ánh số tiền hiện có và tình hình biến động các loại tài sản tiền của doanh nghiệp gồm: Tiền mặt; tiền gửi ngân hàng; tiền đang chuyển.

Tài khoản 111 – “Tiền mặt”

Tài khoản 112 – “Tiền gửi ngân hàng”

Tài khoản 113 – “Tiền đang chuyển”

- Các tài khoản phản ánh đầu tư tài chính :

Các tài khoản này phản ánh số vốn doanh nghiệp hiện đang đầu tư tài chính và tình hình biến động của các khoản đầu tư .

Gồm các tài khoản:

Tài khoản 121 – “Chứng khoán kinh doanh”

Tài khoản 128 – “Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn”

- Các tài khoản phản ánh phải thu:

Các tài khoản này phản ánh các khoản nợ phải thu và tình hình thanh toán các khoản nợ phải thu của khách hàng, đơn vị cấp trên hoặc các đơn vị thành viên của doanh nghiệp; các cá nhân tập thể trong, ngoài đơn vị.

Tài khoản 131 – “Phải thu khách hàng”

Tài khoản 141 – “Tạm ứng”

Tài khoản 136 – “Phải thu nội bộ”

Tài khoản 138 – “Phải thu khác”

- Các tài khoản phản ánh hàng tồn kho:

Các tài khoản này phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động hàng tồn kho của doanh nghiệp gồm: nguyên liệu, vật liệu, công cụ; chi phí sản xuất kinh doanh dở dang; hàng hóa.

TK151; TK152; TK153; TK154; TK155; TK156; TK157; TK158

- Các tài khoản phản ánh tài sản cố định: TK 211; TK 212; TK 213; TK 217, TK 214.
- Các tài khoản phản ánh đầu tư vào công ty con, đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết và các khoản đầu tư khác: TK 221; TK 222; TK 228; TK 229.
- Tài khoản phản ánh chi phí xây dựng cơ bản dở dang: TK 241.
- Tài khoản phản ánh tài sản khác: TK 242, 243, 244

b. Loại tài khoản phản ánh nguồn vốn

Loại này bao gồm các tài khoản phản ánh số hiện có và tình hình biến động của các nguồn vốn; và được chia thành 2 nhóm: Tài khoản phản ánh nợ phải trả và Tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ sở hữu.

- Nhóm tài khoản phản ánh nợ phải trả

Nhóm tài khoản này phản ánh mọi khoản nợ phải trả phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất, kinh doanh mà doanh nghiệp có trách nhiệm phải trả, phải thanh toán cho các chủ nợ, bao gồm các khoản nợ tiền vay, các khoản nợ phải trả cho người bán, cho nhà nước, cho công nhân viên, và các khoản nợ khác, gồm: TK 331; TK 333; TK 334; TK 335; TK 336; TK 338; TK 341; TK 343; TK 344,...

- Nhóm tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ sở hữu

- + Nguồn vốn do các chủ sở hữu góp: TK 411
- + Chênh lệch giá, tỷ giá : TK 412, 413
- + Lãi chưa phân phối : TK 421
- + Nguồn vốn chuyên dùng : TK 414, 417, 418, 419, 441
- + Các tài khoản phản ánh nguồn kinh phí: TK 461, TK 466

c. Loại tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh

Loại này bao gồm các tài khoản phản ánh quá trình kinh doanh và được chia thành 3 nhóm:

Nhóm Tài khoản phản ánh doanh thu, thu nhập;

Nhóm Tài khoản phản ánh chi phí;

Nhóm Tài khoản phản ánh kết quả kinh doanh.

- Nhóm tài khoản phản ánh doanh thu, thu nhập

Loại tài khoản phản ánh các khoản doanh thu, thu nhập cũng như các khoản làm giảm doanh thu, thu nhập của các hoạt động kinh doanh; gồm:

+ Các tài khoản phản ánh doanh thu từ hoạt động sản xuất, kinh doanh chính gồm: TK 511; TK 515;

+ Các tài khoản phản ánh giảm doanh thu : TK 521

+ Các tài khoản phản ánh thu nhập khác: TK 711

- **Nhóm tài khoản phản ánh chi phí** gồm:

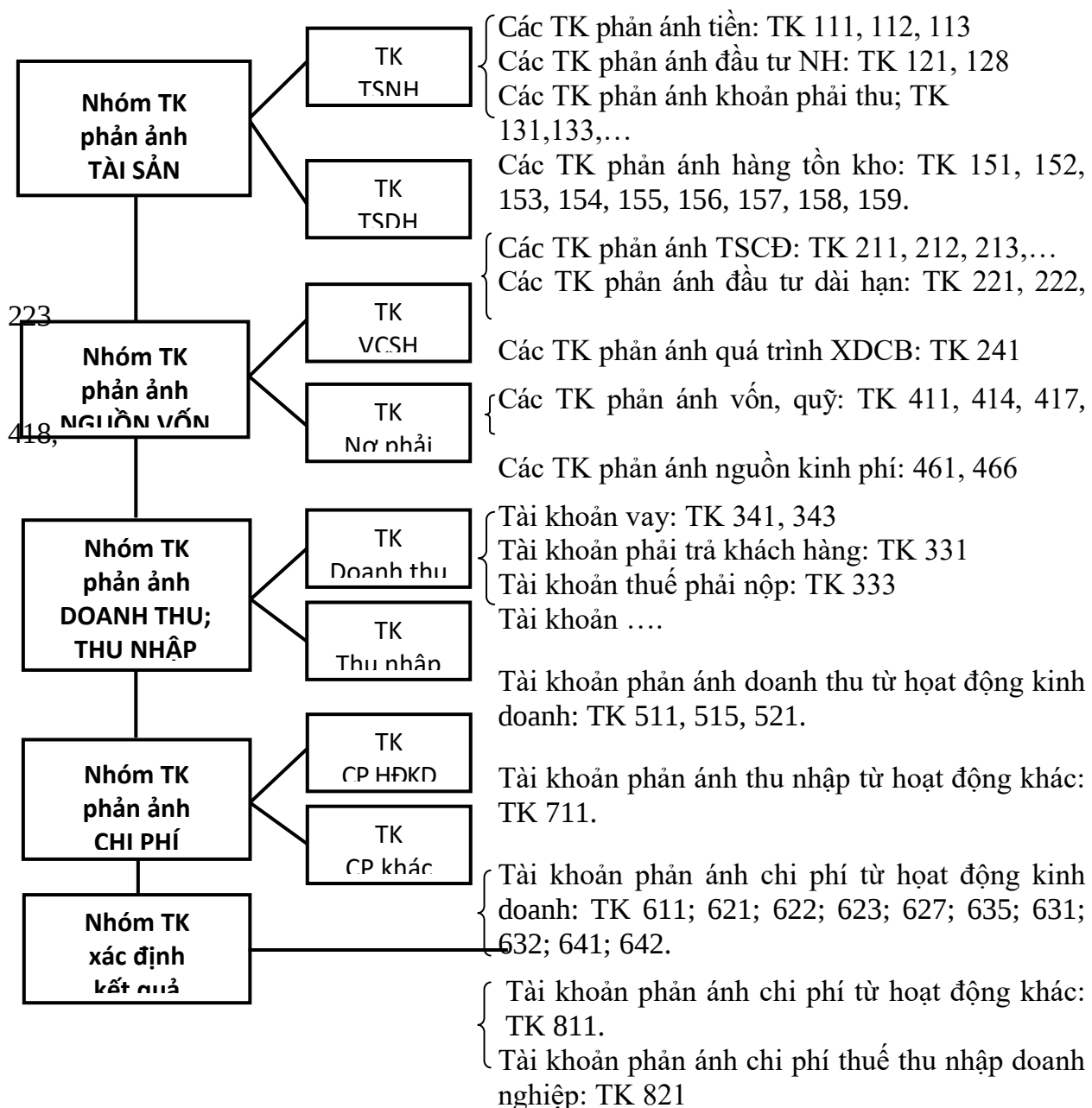
+ Các tài khoản phản ánh chi phí hoạt động sản xuất, kinh doanh, gồm: TK 611; TK 621; TK 622; TK 623; TK 627; TK 635; TK 631; TK 632; TK 635; TK 641; TK 642.

+ Các loại phản ánh chi phí hoạt động khác và chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp (Tài khoản loại 8): TK 811, 821.

- **Nhóm tài khoản phản ánh kết quả kinh doanh**

Tài khoản TK 911- Xác định kết quả kinh doanh

Hình 4.1: Phân loại hệ thống tài khoản theo nội dung kinh tế



2.2.6.2.2. Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu

Theo cách phân loại này, trước hết căn cứ vào công dụng để chia tài khoản thành những loại tài khoản có công dụng giống nhau. Sau đó trong từng loại, căn cứ vào kết cấu của tài khoản để chia chúng thành nhóm tài khoản có kết cấu giống nhau. gồm 3 loại:

- Loại Tài khoản cơ bản;
- Loại Tài khoản điều chỉnh;
- Loại Tài khoản nghiệp vụ.

a. Loại tài khoản cơ bản

Tài khoản cơ bản là loại tài khoản có công dụng phản ánh trực tiếp tình hình biến động của tài sản và nguồn vốn, gồm:

Nhóm tài khoản phản ánh tài sản

- Công dụng: Phản ánh trực tiếp sự biến động của từng loại tài sản trong đơn vị: TK 111, TK 128; TK 211, TK 213; TK 151, TK 157; trừ các Tài khoản 229, 214.

- Kết cấu: Có kết cấu của loại tài khoản tài sản:

NỢ	Tài khoản phản ánh Tài sản	CÓ
Số dư đầu kỳ: Tài sản hiện có đầu kỳ		
Số phát sinh tăng		Số phát sinh giảm
Cộng phát sinh: Tổng số phát sinh tăng		Cộng phát sinh: Tổng số phát sinh giảm
Số dư cuối kỳ : Tài sản hiện có cuối kỳ		

$$\text{Số dư Nợ cuối kỳ} = \text{Số dư Nợ đầu kỳ} + \text{Tổng số phát sinh tăng trong kỳ} - \text{Tổng số phát sinh giảm trong kỳ}$$

Nhóm tài khoản phản ánh nguồn vốn chủ sở hữu

- Công dụng: Phản ánh trực tiếp sự biến động nguồn vốn chủ sở hữu của đơn vị từ đó cung cấp những thông tin tổng hợp về sự biến động của nguồn vốn chủ sở hữu, gồm: TK 411; TK 412; TK 413; TK 414; TK 417; TK 418; TK 421; TK 441; TK 461.

- Kết cấu:

NỢ	Tài khoản phản ánh NVCSH	CÓ
		Số dư đầu kỳ: NVCSH hiện có đầu kỳ
Số phát sinh giảm		Số phát sinh tăng
PS: Tổng số phát sinh giảm		PS: Tổng số phát sinh tăng
		Số dư cuối kỳ: NVCSH hiện có cuối kỳ

$$\text{Số dư Có cuối kỳ} = \text{Số dư Có đầu kỳ} + \text{Tổng số phát sinh tăng trong kỳ} - \text{Tổng số phát sinh giảm trong kỳ}$$

Nhóm tài khoản thanh toán

- Công dụng: Những tài khoản này phản ánh trực tiếp sự biến động của các khoản

phải thu và phải trả của doanh nghiệp với khách hàng, người cung cấp, công nhân viên, các cơ quan cấp trên.

- Các tài khoản phản ánh nợ phải thu: TK131, TK 133, TK136, TK138.

Kết cấu: Có kết cấu của loại TK phản ánh tài sản

NỢ	Tài khoản phản ánh Nợ phải thu	CÓ
<u>Số dư đầu kỳ: Số phải thu ở đầu kỳ</u>		
- Số phải thu tăng		- Số phải thu giảm
PS: Tổng số phát sinh giảm Số dư cuối kỳ: Số phải thu ở cuối kỳ		PS: Tổng số phát sinh tăng

Ghi chú: Các Tài khoản nợ phải thu thường có số dư thường có Số dư bên Nợ nhưng đôi khi cũng có số dư bên Có. Số dư bên Có phản ánh số đã thu lớn hơn số đã thu riêng với Tài khoản 131 “Phải thu của khách hàng” Số dư có thể là số tiền khách hàng ứng trước nhưng doanh nghiệp chưa cung cấp sản phẩm, hàng hóa hay dịch vụ cho khách hàng.

- Các tài khoản phản ánh nợ phải trả (gồm TK loại 3):

Kết cấu: Có kết cấu của loại tài khoản nguồn vốn.

NỢ	Tài khoản phản ánh Nợ phải trả	CÓ
	<u>Số dư đầu kỳ: Số phải trả ở đầu kỳ</u>	
Số phải trả giảm		Số phải trả tăng
PS: Tổng số phát sinh giảm		PS: Tổng số phát sinh tăng Số dư cuối kỳ: Số phải trả ở cuối kỳ

Chú ý: Các tài khoản phải trả như: TK 331, TK 336, TK 338, TK 333, TK 334 có thể có số dư Nợ. Số dư Nợ phản ánh số đã trả lớn hơn số phải trả. Riêng Tài khoản 331 “Phải trả cho người bán” Số dư Nợ có thể là số tiền doanh nghiệp ứng trước cho người bán, nhưng chưa nhận được hàng hóa hay dịch vụ.

b. Loại tài khoản điều chỉnh

Công dụng: Tài khoản điều chỉnh là loại tài khoản được sử dụng để tính toán lại chỉ tiêu đã được phản ánh ở tài khoản cơ bản nhằm cung cấp số liệu xác thực về tình hình tài sản tại thời điểm tính toán.

Loại tài khoản này được chia thành 3 nhóm:

Thứ 1: *Nhóm tài khoản điều chỉnh giảm:* Bao gồm những tài khoản mà số liệu phản ánh của nó dùng để điều chỉnh giảm số liệu phản ánh trên tài khoản cần điều chỉnh để cung cấp số liệu thực về tài sản, về nguồn vốn.

Kết cấu: Các tài khoản điều chỉnh giảm bao giờ cũng có *kết cấu ngược lại* với kết cấu của tài khoản mà nó điều chỉnh.

Thuộc nhóm này chia thành hai nhóm:

- *Nhóm điều chỉnh giảm giá trị tài sản:*

Số liệu của những tài khoản này dùng để điều chỉnh giảm cho số liệu đã phản ánh trên tài khoản giá trị tài sản.

Kết cấu: Có kết cấu ngược lại với kết cấu của tài khoản mà nó điều chỉnh.

Ví dụ:

+ Tài khoản 214 - *Hao mòn TSCĐ*, là tài khoản điều chỉnh giảm Nguyên giá TSCĐ. Thông qua số liệu ghi chép trên tài khoản điều chỉnh ta tính được Giá trị còn lại của TSCĐ.

Giá trị còn lại của TSCĐ = Nguyên giá TSCĐ - Giá trị hao mòn TSCĐ

+ Tài khoản dự phòng: (Tài khoản 229- Dự phòng tổn thất tài sản)

Chẳng hạn: Tài khoản 2294- *Dự phòng giảm giá hàng tồn kho*, là tài khoản điều chỉnh giảm cho hàng tồn kho. Thông qua số liệu ghi chép trên tài khoản điều chỉnh ta tính được giá trị thực của hàng tồn kho.

$$\text{Giá trị thực của hàng tồn kho đầu kỳ} = \text{Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho đầu kỳ} - \text{Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho}$$

- *Các tài khoản giảm trừ doanh thu*: Tài khoản 521 – Các khoản giảm trừ doanh thu. Tài khoản này trong kỳ chưa kết chuyển vào tài khoản doanh thu bán hàng, cũng được xem là tài khoản điều chỉnh giảm cho tài khoản doanh thu bán hàng để xác định được chỉ tiêu xác thực về doanh thu bán hàng là doanh thu thuần:

$$\text{Doanh thu thuần} = \text{Doanh thu bán hàng} - \text{Khoản giảm trừ doanh thu.}$$

Thứ 2: *Nhóm tài khoản điều chỉnh tăng*: Bao gồm những tài khoản mà số liệu phản ánh của nó dùng để điều chỉnh tăng thêm số liệu đã phản ánh trên tài khoản tài sản. Tài khoản này có kết cấu phù hợp với kết cấu mà nó điều chỉnh.

Thứ 3: *Nhóm tài khoản vừa điều chỉnh tăng vừa điều chỉnh giảm*: Nhóm tài khoản này dùng để phản ánh số thực tế về tài sản nguồn vốn trong trường hợp số phản ánh trên tài khoản có khi nhỏ hơn có khi lớn hơn số thực về tài sản, nguồn vốn.

Ví dụ : TK 412- “Chênh lệch đánh giá lại tài sản”

TK 413- “Chênh lệch tỷ giá hối đoái”.

Các tài khoản điều chỉnh

- Tài khoản điều chỉnh giảm giá trị của tài sản

Tài khoản điều chỉnh giảm giá trị của tài sản luôn gắn liền với tài khoản cơ bản mà nó điều chỉnh, cho nên loại tài khoản này có kết cấu ngược với tài khoản cơ bản mà nó điều chỉnh. Các tài khoản điều chỉnh tài sản gồm có:

Tài khoản 214- *Hao mòn TSCĐ* và các Tài khoản dự phòng: 229.

Tài khoản 214 - “*Hao mòn tài sản cố định*” nhằm để điều chỉnh cho các Tài khoản tài sản cố định (TK 211; TK 212; TK 213).

+ Kết cấu:

NỢ	Tài khoản 214- <i>Hao mòn TSCĐ</i>	CÓ
		<u>Số dư đầu kỳ</u> : Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ ở đầu kỳ.
- Giá trị hao mòn giảm		- Giá trị hao mòn tăng
		<u>Số dư cuối kỳ</u> : Phản ánh giá trị hao mòn của TSCĐ ở cuối kỳ.

Tài khoản dự phòng: TK 229- “*Dự phòng tổn thất tài sản*”.

Tài khoản này nhằm để điều chỉnh cho các loại tài khoản đầu tư, phải thu, hàng tồn kho (TK 222, TK 228, TK 131, TK 156,...)

NỢ	TK cơ bản được điều chỉnh	CÓ	NỢ	Tài khoản dự phòng	CÓ
<u>SD</u> : Giá trị tài sản hiện có ở đầu kỳ. - Phát sinh tăng.	- Phát sinh giảm		- Số dự phòng giảm		<u>SD</u> : Số dự phòng ở đầu kỳ - Số dự phòng tăng
<u>SD</u> : Giá trị tài sản hiện có ở cuối kỳ					<u>SD</u> : Số dự phòng ở cuối kỳ.

Tài khoản điều chỉnh giảm nguồn vốn, đó là TK 419 - *Cổ phiếu quỹ*

Nguyên tắc phản ánh: Phát sinh tăng ghi bên nợ, phát sinh giảm ghi bên có, số dư cuối kỳ bên nợ.

Tài khoản giảm trừ doanh thu: Tài khoản 521 – Các khoản giảm trừ doanh thu

Nguyên tắc phản ánh: Phát sinh tăng ghi bên nợ, phát sinh giảm ghi bên có, không có số dư cuối kỳ.

c. Loại tài khoản nghiệp vụ

Loại tài khoản này có công dụng tập hợp số liệu cần thiết rồi từ đó sử dụng các phương pháp mang tính nghiệp vụ kỹ thuật để xử lý số liệu theo yêu cầu quản lý.

Theo cách phân loại này thì loại tài khoản này chia thành 4 nhóm:

Nhóm tài khoản phân phối

Dùng để tập hợp các chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh của đơn vị bao gồm 2 loại tài khoản:

• Các tài khoản tập hợp phân phối chi phí

- Công dụng: Dùng để tập hợp chi phí sau đó phân phối cho các đối tượng có liên quan hoặc là kết chuyển vào những tài khoản có liên quan.

Các chi phí phát sinh tập hợp được đến cuối kỳ kết chuyển vào những tài khoản nên tài khoản này cuối kỳ không có số dư, gồm có TK 621; TK 622; TK 627; TK 635; TK 641; TK 642; TK 811, TK 821.

NỢ	Tài khoản Chi phí	CÓ
- Tập hợp chi phí phát sinh		- Phân bổ chi phí cho các đối tượng có liên quan hoặc kết chuyển chi phí vào các tài khoản liên quan.

Tài khoản chi phí không có số dư.

• Các tài khoản phân phối theo dự toán

Công dụng: Dùng để phản ánh các khoản chi phí đã phát sinh cần lập dự toán phân phối nhiều kỳ cho các đối tượng sử dụng hoặc các chi phí phát sinh theo dự toán tính trước vào các đối tượng sử dụng.

Các tài khoản này gồm:

- Tài khoản Chi phí trả trước (242):

Chi phí trả trước là những khoản chi phí thực tế đã phát sinh nhưng chưa được tính hết vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ, do chi phí có quy mô lớn và liên quan đến nhiều kỳ sản xuất, kinh doanh. Vì vậy những khoản chi phí này được phân phối dần vào chi phí sản xuất, kinh doanh của những kỳ kinh doanh sau đó.

Ví dụ: Chi phí công cụ, dụng cụ, chi phí bao bì cần phân bổ.

Loại tài khoản này có kết cấu của loại tài khoản tài sản như sau:

Nợ	Tài khoản Chi phí trả trước (TK 242)	Có
- Tập hợp chi phí trả trước		- Phân phối chi phí trả trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh của từng kỳ.
Số dư: Chi phí trả trước đã phát sinh nhưng chưa được tính vào chi phí sản xuất kinh doanh.		

- Tài khoản Chi phí phải trả (TK 335)

Tài khoản này phản ánh những khoản chi phí sẽ phát sinh trong thời gian tới với quy mô lớn có quan hệ đến nhiều kỳ kinh doanh như: chi phí sửa chữa lớn tài sản cố định đã được dự toán và tính trước vào chi phí sản xuất kinh doanh của các kỳ kế toán. Loại tài khoản này có kết cấu của loại tài khoản nguồn vốn như sau:

Nợ	Tài khoản Chi phí phải trả (TK 335)	Có
- Chi phí trích trước thực tế phát sinh (Phát sinh giảm)		- Tính trước chi phí trả trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh của các kỳ kế toán.
		- Số dư có: Chi phí phải trả đã trích vào chi phí SXKD nhưng thực tế chưa phát sinh.

Nhóm tài khoản tính giá

- Công dụng: Nhóm tài khoản dùng để tập hợp chi phí sản xuất và cung cấp số liệu để tính giá thành sản phẩm và dịch vụ.

- Các tài khoản này gồm có TK 154, TK 631, TK 241, và có kết cấu giống loại tài khoản tài sản như sau:

Nợ	Tài khoản Tính giá	Có
- Tập hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ		- Các khoản giảm chi phí sản xuất - Giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ.
Số dư nợ: Chi phí sản xuất dở dang		

Nhóm tài khoản theo dõi doanh thu, thu nhập

- Các tài khoản theo dõi doanh thu: TK 511; TK 515, dùng để theo dõi doanh thu hoạt động sản xuất kinh doanh.

- Các tài khoản theo dõi thu nhập: TK 711, dùng để theo dõi thu nhập khác ngoài hoạt động sản xuất kinh doanh.

- Nhóm tài khoản theo dõi doanh thu, thu nhập có kết cấu:

Tài khoản Doanh thu, thu nhập

- Kết chuyển các khoản ghi giảm doanh thu, thu nhập; - Kết chuyển doanh thu, thu nhập thuần vào tài khoản xác định kết quả kinh doanh.	- Doanh thu, thu nhập phát sinh trong kỳ.
---	---

Tài khoản doanh thu, thu nhập không có số dư

Nhóm tài khoản so sánh

- Công dụng: Dùng để xác định các chỉ tiêu cần thiết về hoạt động sản xuất kinh doanh bằng cách so sánh giữa bên Nợ và bên Có của tài khoản.

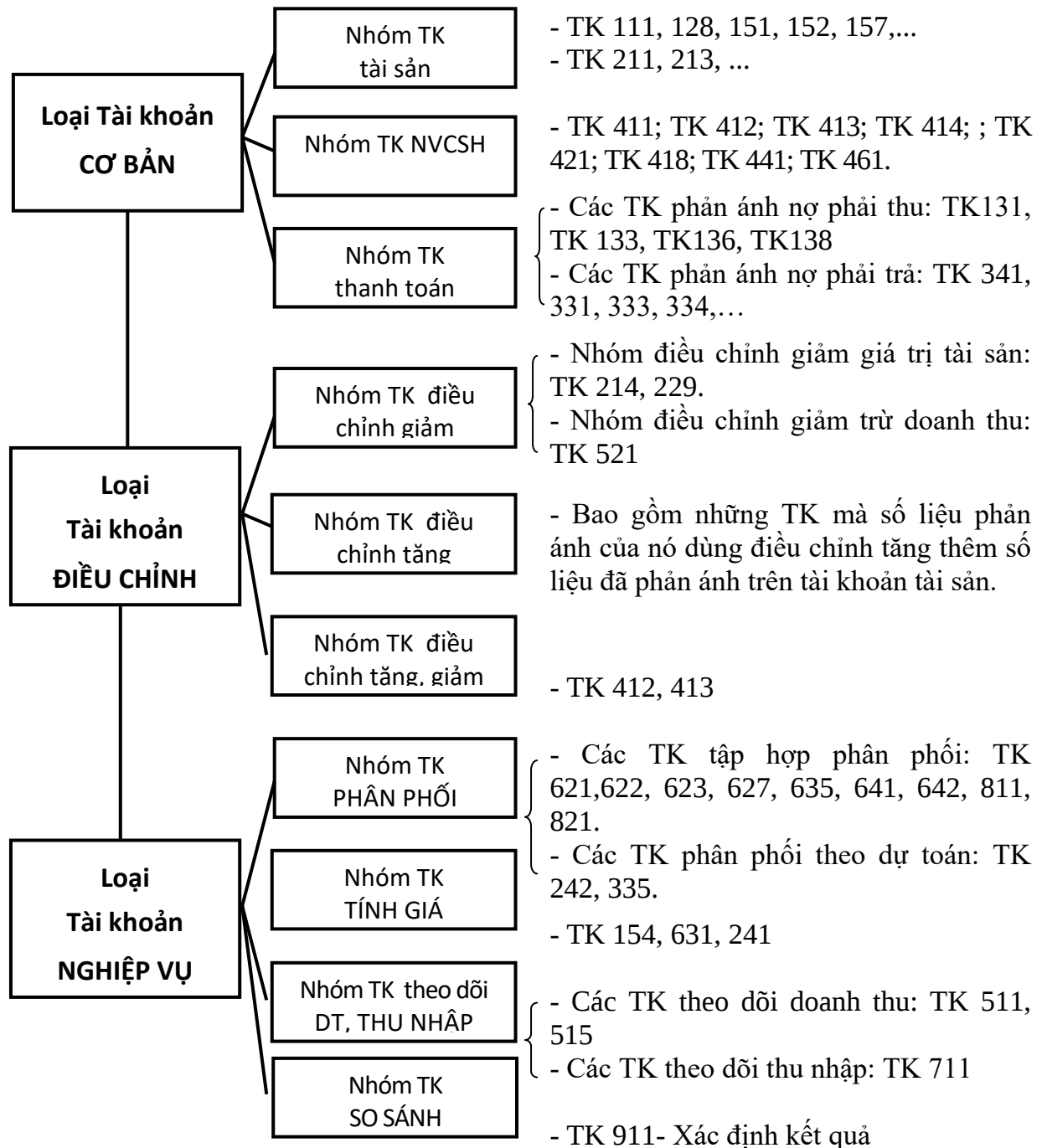
- Nhóm tài khoản này có Tài khoản 911 - Xác định kết quả kinh doanh và có kết cấu như sau:

Tài khoản 911 - Xác định kết quả kinh doanh

- Kết chuyển giá vốn hàng bán, chi phí hoạt động tài chính và hoạt động khác; - Kết chuyển chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí thuế TNDN; - Thực lãi về hoạt động SXKD trong kỳ.	- Kết chuyển doanh thu thuần; - Kết chuyển thu nhập hoạt động tài chính và hoạt động khác; - Thực lỗ về hoạt động SXKD trong kỳ.
--	--

(Không có số dư)

Hình 4.2. Phân loại tài khoản theo công dụng và kết cấu



2.2.6.3. Hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành

2.2.6.3.1. Tổng quan về hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành

Hệ thống Tài khoản kế toán doanh nghiệp được ban hành theo Thông tư số 200/2014TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính. Gồm 76 tài khoản được xếp như sau:

Loại Tài khoản Tài sản

Loại Tài khoản Nợ phải trả

Loại Tài khoản Vốn chủ sở hữu

Loại Tài khoản Doanh thu

Loại Tài khoản Chi phí sản xuất, kinh doanh

Loại Tài khoản Thu nhập khác

Loại Tài khoản Chi phí khác

Loại Tài khoản Xác định kết quả kinh doanh

☞ Về tên gọi tài khoản: Mỗi tài khoản có một tên gọi phản ánh nội dung kinh tế của đối tượng kế toán mà tài khoản đó phản ánh.

☞ Về số hiệu tài khoản:

- *Tài khoản cấp 1* được ký hiệu bằng 3 chữ số:

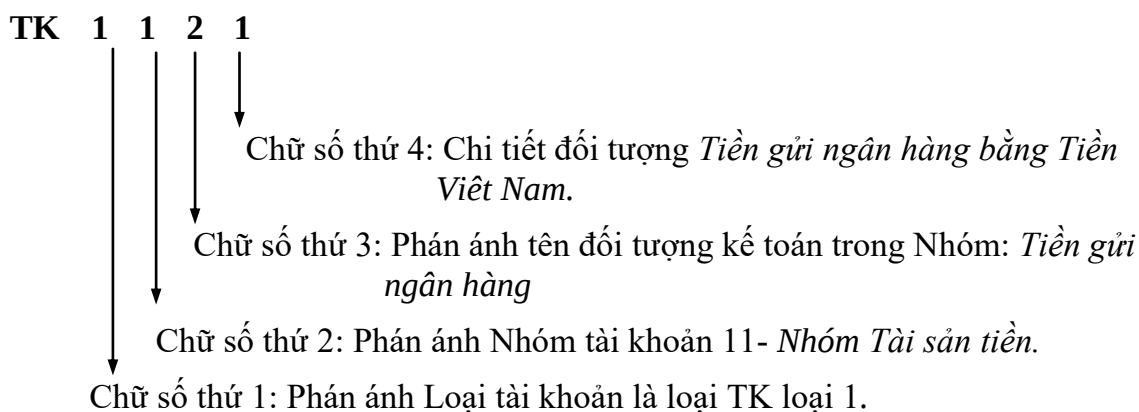
Chữ số thứ nhất phản ánh Loại tài khoản;

Chữ số thứ hai phản ánh Nhóm tài khoản trong Loại;

Chữ số thứ ba phản ánh chi tiết các đối tượng trong Nhóm.

- *Tài khoản cấp 2* được ký hiệu bằng 4 chữ số: 3 chữ số đầu là ký hiệu của tài khoản cấp 1, và chữ số thứ tư phản ánh chi tiết đối tượng đã được phản ánh trong Tài khoản cấp 1

Ví dụ:



2.2.6.3.2. Danh mục hệ thống tài khoản kế toán doanh nghiệp hiện hành

HỆ THỐNG TÀI KHOẢN KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP

(Theo Thông tư số 200/2014TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính)

Số	SỐ HIỆU TK		TÊN TÀI KHOẢN
TT	Cấp 1	Cấp 2	
01	<u>111</u>		LOẠI TÀI KHOẢN TÀI SẢN
			Tiền mặt
		1111	Tiền Việt Nam
		1112	Ngoại tệ
02	<u>112</u>	1113	Vàng tiền tệ
			Tiền gửi Ngân hàng
		1121	Tiền Việt Nam
		1122	Ngoại tệ

03	<u>113</u>	1123	Vàng tiền tệ
			Tiền đang chuyển
04	<u>121</u>	1131	Tiền Việt Nam
		1132	Ngoại tệ
			Chứng khoán kinh doanh
		1211	Cổ phiếu
05	<u>128</u>	1212	Trái phiếu
		1218	Chứng khoán và công cụ tài chính khác
			Đầu tư nắm giữ đến ngày đáo hạn
		1281	Tiền gửi có kỳ hạn
		1282	Trái phiếu
		1283	Cho vay
06	<u>131</u>	1288	Các khoản đầu tư khác nắm giữ đến ngày đáo hạn
			Phải thu của khách hàng
07	<u>133</u>		Thuế GTGT được khấu trừ
		1331	Thuế GTGT được khấu trừ của hàng hóa, dịch vụ
		1332	Thuế GTGT được khấu trừ của TSCĐ
08	<u>136</u>		Phải thu nội bộ
		1361	Vốn kinh doanh ở các đơn vị trực thuộc
		1362	Phải thu nội bộ về chênh lệch tỷ giá
		1363	Phải thu nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá
		1368	Phải thu nội bộ khác
09	<u>138</u>		Phải thu khác
		1381	Tài sản thiếu chờ xử lý
		1385	Phải thu về cổ phần hoá
		1388	Phải thu khác
10	<u>141</u>		Tạm ứng
11	<u>151</u>		Hàng mua đang đi đường
12	<u>152</u>		Nguyên liệu, vật liệu
13	<u>153</u>		Công cụ, dụng cụ
		1531	Công cụ, dụng cụ
		1532	Bao bì luân chuyển
		1533	Đồ dùng cho thuê
		1534	Thiết bị, phụ tùng thay thế
			Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang
14	<u>154</u>		Thành phẩm
		1551	Thành phẩm nhập kho
		1557	Thành phẩm bất động sản
16	<u>156</u>		Hàng hóa
		1561	Giá mua hàng hóa
		1562	Chi phí thu mua hàng hóa
		1567	Hàng hóa bất động sản
			Hàng gửi đi bán
17	<u>157</u>		Hàng hoá kho bảo thuế
18	<u>158</u>		Chi sự nghiệp
19	<u>161</u>	1611	Chi sự nghiệp năm trước
		1612	Chi sự nghiệp năm nay
20	<u>171</u>		Giao dịch mua bán lại trái phiếu chính phủ

21	<u>211</u>		Tài sản cố định hữu hình
		2111	Nhà cửa, vật kiến trúc
		2112	Máy móc, thiết bị
		2113	Phương tiện vận tải, truyền dẫn
		2114	Thiết bị, dụng cụ quản lý
		2115	Cây lâu năm, súc vật làm việc và cho sản phẩm
		2118	TSCĐ khác
22	<u>212</u>		Tài sản cố định thuê tài chính
		2121	TSCĐ hữu hình thuê tài chính.
		2122	TSCĐ vô hình thuê tài chính.
23	<u>213</u>		Tài sản cố định vô hình
		2131	Quyền sử dụng đất
		2132	Quyền phát hành
		2133	Bản quyền, bằng sáng chế
		2134	Nhãn hiệu, tên thương mại
		2135	Chương trình phần mềm
		2136	Giấy phép và giấy phép nhượng quyền
		2138	TSCĐ vô hình khác
24	<u>214</u>		Hao mòn tài sản cố định
		2141	Hao mòn TSCĐ hữu hình
		2142	Hao mòn TSCĐ thuê tài chính
		2143	Hao mòn TSCĐ vô hình
		2147	Hao mòn bất động sản đầu tư
25	<u>217</u>		Bất động sản đầu tư
26	<u>221</u>		Đầu tư vào công ty con
27	<u>222</u>		Đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết
28	<u>228</u>		Đầu tư khác
		2281	Đầu tư góp vốn vào đơn vị khác
		2288	Đầu tư khác
29	<u>229</u>		Dự phòng tổn thất tài sản
		2291	Dự phòng giảm giá chứng khoán kinh doanh
		2292	Dự phòng tổn thất đầu tư vào đơn vị khác
		2293	Dự phòng phải thu khó đòi
		2294	Dự phòng giảm giá hàng tồn kho
30	<u>241</u>		Xây dựng cơ bản dở dang
		2411	Mua sắm TSCĐ
		2412	Xây dựng cơ bản
		2413	Sửa chữa lớn TSCĐ
31	<u>242</u>		Chi phí trả trước
32	<u>243</u>		Tài sản thuế thu nhập hoãn lại
33	<u>244</u>		Cầm cố, thế chấp, ký quỹ, ký cược
LOẠI TÀI KHOẢN NỢ PHẢI TRẢ			
34	<u>331</u>		Phải trả cho người bán
35	<u>333</u>		Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước
		3331	Thuế giá trị gia tăng phải nộp
		33311	Thuế GTGT đầu ra
		33312	Thuế GTGT hàng nhập khẩu

		3332	Thuế tiêu thụ đặc biệt
		3333	Thuế xuất, nhập khẩu
		3334	Thuế thu nhập doanh nghiệp
		3335	Thuế thu nhập cá nhân
		3336	Thuế tài nguyên
		3337	Thuế nhà đất, tiền thuê đất
		3338	Thuế bảo vệ môi trường và các loại thuế khác
		33381	Thuế bảo vệ môi trường
		33382	Các loại thuế khác
		3339	Phí, lệ phí và các khoản phải nộp khác
36	334		Phải trả người lao động
		3341	Phải trả công nhân viên
		3348	Phải trả người lao động khác
37	<u>335</u>		Chi phí phải trả
38	<u>336</u>		Phải trả nội bộ
		3361	Phải trả nội bộ về vốn kinh doanh
		3362	Phải trả nội bộ về chênh lệch tỷ giá
		3363	Phải trả nội bộ về chi phí đi vay đủ điều kiện được vốn hoá
		3368	Phải trả nội bộ khác
39	<u>337</u>		Thanh toán theo tiến độ kế hoạch hợp đồng xây dựng
40	<u>338</u>		Phải trả, phải nộp khác
		3381	Tài sản thừa chờ giải quyết
		3382	Kinh phí công đoàn
		3383	Bảo hiểm xã hội
		3384	Bảo hiểm y tế
		3385	Phải trả về cổ phần hoá
		3386	Bảo hiểm thất nghiệp
		3387	Doanh thu chưa thực hiện
		3388	Phải trả, phải nộp khác
41	341		Vay và nợ thuê tài chính
		3411	Các khoản đi vay
		3412	Nợ thuê tài chính
42	343		Trái phiếu phát hành
		3431	Trái phiếu thường
		34311	<i>Mệnh giá trái phiếu</i>
		34312	<i>Chiết khấu trái phiếu</i>
		34313	<i>Phụ trội trái phiếu</i>
		3432	Trái phiếu chuyển đổi
43	<u>344</u>		Nhận ký quỹ, ký cược
44	<u>347</u>		Thuế thu nhập hoãn lại phải trả
45	352		Dự phòng phải trả
		3521	Dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa
		3522	Dự phòng bảo hành công trình xây dựng
		3523	Dự phòng tái cơ cấu doanh nghiệp
		3524	Dự phòng phải trả khác
46	<u>353</u>		Quỹ khen thưởng phúc lợi
		3531	Quỹ khen thưởng

47	<u>356</u>	3532	Quỹ phúc lợi
		3533	Quỹ phúc lợi đã hình thành TSCĐ
		3534	Quỹ thưởng ban quản lý điều hành công ty
48	<u>357</u>		Quỹ phát triển khoa học và công nghệ
		3561	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ
		3562	Quỹ phát triển khoa học và công nghệ đã hình thành TSCĐ
49	<u>411</u>		Quỹ bình ổn giá
			LOẠI TÀI KHOẢN VỐN CHỦ SỞ HỮU
			Vốn đầu tư của chủ sở hữu
50	<u>412</u>	4111	Vốn góp của chủ sở hữu
		41111	Cổ phiếu phổ thông có quyền biểu quyết
		41112	Cổ phiếu ưu đãi
51	<u>413</u>	4112	Thặng dư vốn cổ phần
		4113	Quyền chọn chuyển đổi trái phiếu
		4118	Vốn khác
52	<u>414</u>		Chênh lệch đánh giá lại tài sản
			Chênh lệch tỷ giá hối đoái
		4131	Chênh lệch tỷ giá do đánh giá lại các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ
53	<u>417</u>	4132	Chênh lệch tỷ giá hối đoái trong giai đoạn trước hoạt động
			Quỹ đầu tư phát triển
			Quỹ hỗ trợ sắp xếp doanh nghiệp
54	<u>418</u>		Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu
			Cổ phiếu quỹ
			Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối
55	<u>419</u>	4211	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm trước
		4212	Lợi nhuận sau thuế chưa phân phối năm nay
			Nguồn vốn đầu tư xây dựng cơ bản
56	<u>421</u>		Nguồn kinh phí sự nghiệp
		4611	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm trước
		4612	Nguồn kinh phí sự nghiệp năm nay
57	<u>441</u>		Nguồn kinh phí đã hình thành TSCĐ
			LOẠI TÀI KHOẢN DOANH THU
			Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ
58	<u>461</u>	5111	Doanh thu bán hàng hóa
		5112	Doanh thu bán các thành phẩm
		5113	Doanh thu cung cấp dịch vụ
59	<u>466</u>	5114	Doanh thu trợ cấp, trợ giá
		5117	Doanh thu kinh doanh bất động sản đầu tư
		5118	Doanh thu khác
60	<u>511</u>		Doanh thu hoạt động tài chính
			Các khoản giảm trừ doanh thu
		5211	Chiết khấu thương mại
61	<u>521</u>	5212	Hàng bán bị trả lại
		5213	Giảm giá hàng bán
			LOẠI TÀI KHOẢN CHI PHÍ SẢN XUẤT, KINH

			DOANH
63	<u>611</u>		Mua hàng
		6111	Mua nguyên liệu, vật liệu
		6112	Mua hàng hóa
64	<u>621</u>		Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp
65	<u>622</u>		Chi phí nhân công trực tiếp
66	<u>623</u>		Chi phí sử dụng máy thi công
		6231	Chi phí nhân công
		6232	Chi phí nguyên, vật liệu
		6233	Chi phí dụng cụ sản xuất
		6234	Chi phí khấu hao máy thi công
		6237	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6238	Chi phí bằng tiền khác
67	<u>627</u>		Chi phí sản xuất chung
		6271	Chi phí nhân viên phân xưởng
		6272	Chi phí nguyên, vật liệu
		6273	Chi phí dụng cụ sản xuất
		6274	Chi phí khấu hao TSCĐ
		6277	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6278	Chi phí bằng tiền khác
68	<u>631</u>		Giá thành sản xuất
69	<u>632</u>		Giá vốn hàng bán
70	<u>635</u>		Chi phí tài chính
71	<u>641</u>		Chi phí bán hàng
		6411	Chi phí nhân viên
		6412	Chi phí nguyên vật liệu, bao bì
		6413	Chi phí dụng cụ, đồ dùng
		6414	Chi phí khấu hao TSCĐ
		6415	Chi phí bảo hành
		6417	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6418	Chi phí bằng tiền khác
72	<u>642</u>		Chi phí quản lý doanh nghiệp
		6421	Chi phí nhân viên quản lý
		6422	Chi phí vật liệu quản lý
		6423	Chi phí đồ dùng văn phòng
		6424	Chi phí khấu hao TSCĐ
		6425	Thuế, phí và lệ phí
		6426	Chi phí dự phòng
		6427	Chi phí dịch vụ mua ngoài
		6428	Chi phí bằng tiền khác
			LOẠI TÀI KHOẢN THU NHẬP KHÁC
73	<u>711</u>		Thu nhập khác
			LOẠI TÀI KHOẢN CHI PHÍ KHÁC
74	<u>811</u>		Chi phí khác
75	<u>821</u>		Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp
		8211	Chi phí thuế TNDN hiện hành
		8212	Chi phí thuế TNDN hoãn lại

76	911	TÀI KHOẢN XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH Xác định kết quả kinh doanh
----	-----	--

2.2.7. Bài tập thực hành

Bài tập 1: Có tài liệu kế toán tại đơn vị X như sau (Đơn vị tính: 1.000đ):

I. Tình hình số dư đầu tháng 1/N trên các tài khoản :

1. TK “Tiền mặt”	60.000	6. TK “Vay ngân hàng”	100.000
2. TK “TGNH”	100.000	7. TK “Vốn đầu tư của chủ sở hữu”	400.000
3. TK “Phải thu khách hàng”	10.000		
4. TK “Vật liệu”	30.000		
<i>Chi tiết: Vật liệu A: 20.000</i>			
<i>Vật liệu B : 10.000</i>			
5. TK “TSCĐ hữu hình”	300.000		
Tổng cộng	500.000	Tổng cộng	500.000

II. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong tháng 1/N:

- Chi tiền mặt mua công cụ nhập kho: 12.000,
- Mua vật liệu nhập kho chưa trả tiền cho người bán: 20.000, trong đó: vật liệu A: 15.000; vật liệu B: 5.000
- Chuyển tiền gửi ngân hàng trả nợ vay ngân hàng : 15.000
- Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt : 18.000
- Khách hàng trả nợ bằng tiền mặt nhập quỹ : 10.000
- Chuyển tiền gửi ngân hàng thanh toán nợ cho người bán : 16.000
- Mua vật liệu A nhập kho trả bằng tiền mặt : 30.000
- Chi tiền mặt trả nợ tiền vay ngân hàng : 28.000

Yêu cầu:

- Lập định khoản kế toán các nghiệp vụ kinh tế trên;
- Phản ánh tình hình trên vào tài khoản và khoá tài khoản cuối kỳ (Mở chi tiết TK “Vật liệu”);
- Lập bảng cân đối tài khoản.

Bài giải

Yêu cầu 1. Lập định khoản kế toán

1. Nợ TK “Công cụ”	12.000	5. Nợ TK “Tiền mặt”	10.000
Có TK “Tiền mặt”	12.000	Có TK “Phải thu k.hàng”	10.000
2. Nợ TK “Vật liệu”	20.000	6. Nợ TK “Phải trả người bán”	16.000
(Nợ TK “Vật liệu A”: 15.000		Có TK “TGNH”	16.000
Nợ TK “Vật liệu B”: 5.000)		7. Nợ TK “Vật liệu”	30.000
Có TK “Phải trả người bán”	20.000	(Nợ TK “Vật liệu A”: 30.000)	
3. Nợ TK “Vay ngắn hạn”	15.000	Có TK “Tiền mặt”	30.000
Có TK “TGNH”	15.000	8. Nợ TK “Vay ngân hàng”	28.000
4. Nợ TK “Tiền mặt”	18.000	Có TK “Tiền mặt”	28.000
Có TK “TGNH”	18.000		

Yêu cầu 2. Phản ánh tình hình trên vào tài khoản và khoá tài khoản cuối kỳ

Nợ TK Tiền mặt Có	Nợ TK TGNH Có	Nợ TK Phải thu khách hàng Có
<u>SD:</u> <u>60.000</u> 4/ 18.000 5/ 10.000 PS: 28.000 SD: 18.000	<u>SD:</u> <u>100.000</u> 3/ 15.000 4/ 18.000 6/ 16.000 PS: 0 SD: 51.000	<u>SD:</u> <u>10.000</u> 5/ 10.000 PS: 0 SD: 0
Nợ TK Vật liệu Có	Nợ TK Vật liệu A Có	Nợ TK Vật liệu B Có
<u>SD:</u> <u>30.000</u> 2/ 20.000 7/ 30.000 PS: 50.000 SD: 80.000	<u>SD:</u> <u>20.000</u> 2/ 15.000 7/ 30.000 PS: 45.000 SD: 65.000	<u>SD:</u> <u>10.000</u> 2/ 5.000 PS: 5.000 SD: 15.000
Nợ TK TSCĐ hữu hình Có	Nợ TK Vay ngắn hạn Có	Nợ TK Vốn đầu tư CSH Có
<u>SD:</u> <u>300.000</u> PS: 0 SD: 300.000	<u>SD:</u> <u>100.000</u> 3/ 15.000 8/ 28.000 PS: 43.000 SD: 57.000	<u>SD:</u> <u>400.000</u> PS: SD: 400.000

Nợ Có	TK Công cụ	Nợ Có	TK Phải trả người bán	Nợ	TK.....	Có
1/ 12.000		6/ 16.000	2/ 20.000			
PS: 12.000	PS: 0	PS: 16.000	PS: 20.000			
SD: 12.000			SD: 4.000			

Yêu cầu 3. Lập bảng cân đối tài khoản

BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN

Tháng (Quý) 01 năm: N

TT	TÊN TÀI KHOẢN	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
A	B	1	2	3	4	5	6
1	Tiền mặt	60.000		28.000	70.000	18.000	
2	Tiền gửi NH	100.000		0	49.000	51.000	
3	Phải thu khách hàng	10.000		0	10.000	0	
4	Vật liệu	30.000		50.000	0	80.000	
5	Công cụ, dụng cụ			12.000	0	12.000	
6	TSCĐ hữu hình	300.000		0	0	300.000	
7	Phải trả người bán			16.000	20.000		4.000
8	Vay ngắn hạn		100.000	43.000			57.000
9	Vốn đầu tư của CSH		400.000				400.000
	Tổng cộng	500.000	500.000	149.000	149.000	461.000	461.000

Lưu ý: - Số liệu ở TK “Vật liệu A”, TK “Vật liệu B” không được ghi vào Bảng cân đối tài khoản vì đây là các TK chi tiết.

- Số liệu Tổng cộng: cột 1 = cột 2; cột 3 = cột 4; cột 5 = cột 6. (Nợ = Có)

Bài tập 2: Có tài liệu kế toán tại đơn vị X như sau (Đơn vị tính: 1.000đ):

I. Tình hình số dư tài khoản đầu tháng:

1. TK “Tiền mặt”	70.000	6. TK “Phải trả người bán”	100.000
2. TK “TGNH”	90.000	<i>Chi tiết:</i>	
3. TK “Phải thu khách hàng”	10.000	- Người bán M: 70.000	
4. TK “Vật liệu”	30.000	- Người bán N: 30.000	
5. TK “TSCĐ hữu hình”	300.000	7. TK “Vốn đầu tư CSH”	400.000
Tổng cộng	500.000	Tổng cộng	500.000

II. Các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong tháng:

1. Mua công cụ nhập kho chưa trả tiền cho người bán N: 10.000,

2. Mua vật liệu nhập kho là 20.000, chi trả bằng tiền gửi ngân hàng 5.000, số tiền còn lại chưa trả cho người bán M là 15.000,
3. Chi tiền mặt nộp vào ngân hàng : 18.000
4. Chuyển tiền gửi ngân hàng trả nợ cho:
 - Người bán M : 20.000
 - Người bán N : 40.000
5. Thu nợ bằng tiền mặt nhập quỹ : 10.000
6. Nhận vốn góp bằng 1 TSCĐ hữu hình có nguyên giá : 30.000

Yêu cầu:

1. Phân tích quan hệ đối ứng các nghiệp vụ kinh tế trên
2. Lập định khoản kế toán các nghiệp vụ kinh tế trên;
3. Phản ánh tình hình trên vào tài khoản và khoá tài khoản cuối kỳ (Mở chi tiết TK Phải trả người bán);
4. Lập bảng cân đối tài khoản.

2.3. Phương pháp tính giá

Phương pháp tính giá là phương pháp thông tin và kiểm tra về phát sinh chi phí có liên quan đến từng loại tài sản. Hình thức biểu hiện là bảng phân bổ chi phí, bảng tổng hợp chi phí, bảng tính giá thành.

2.3.1. Sự cần thiết, khái niệm, yêu cầu và nguyên tắc tính giá

2.3.1.1. Sự cần thiết hình thành phương pháp tính giá

Tài sản trong doanh nghiệp tồn tại dưới nhiều hình thức khác nhau như vốn bằng tiền, hàng tồn kho, tài sản cố định,... để ghi nhận các loại tài sản kế toán sử dụng cả thước đo như hiện vật và giá trị. Tuy nhiên trong quá trình sử dụng, tài sản không ngừng biến đổi về hình thái và giá trị. Trong khi đó công việc kế toán và quản lý quá trình sản xuất, kinh doanh đòi hỏi không chỉ theo chỉ tiêu hiện vật từng loại tài sản mà còn phải theo các chỉ tiêu tổng hợp về tài sản, chi phí và kết quả hoạt động kinh doanh. Có nghĩa là phải đánh giá các yếu tố và quá trình kinh doanh theo chỉ tiêu giá trị. Như vậy, ngoài những tài sản ngay từ đầu đã biểu hiện dưới hình thái giá trị như tiền, các khoản phải thu, thì các tài sản còn lại phải quy về hình thái giá trị. Do đó, cần thiết phải hình thành phương pháp để tính giá tài sản trong đơn vị.

2.3.1.2. Khái niệm

Phương pháp tính giá là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự hình thành và phát sinh chi phí có liên quan đến từng loại vật tư, sản phẩm, hàng hóa và dịch vụ.

Thực chất, tính giá là phương pháp kế toán dùng thước đo giá trị để biểu hiện các loại tài sản khác nhau nhằm phản ánh, cung cấp các thông tin tổng hợp cần thiết và xác định giá trị ghi sổ của tài sản.

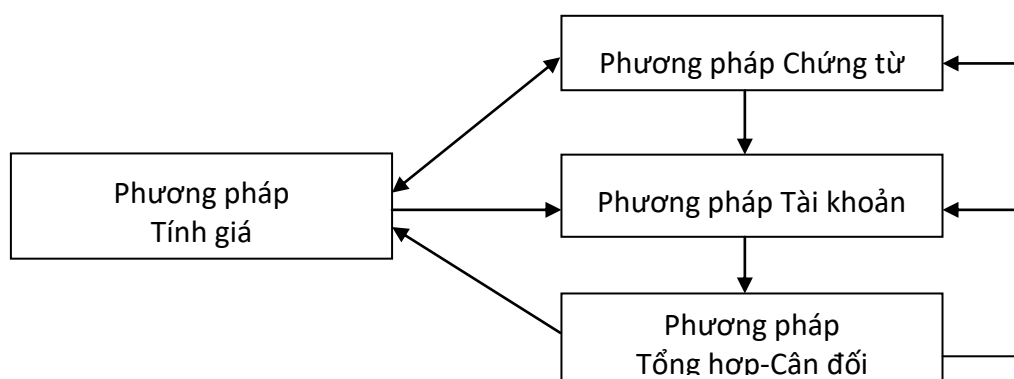
Nội dung của phương pháp tính giá thể hiện dưới hai hình thức là Bảng tính giá và trình tự tính giá.

Phương pháp tính giá có ý nghĩa quan trọng trong công tác quản lý và công tác kế toán. Nhờ có phương pháp này mà kế toán đã theo dõi, phản ánh được một cách tổng hợp

và kiểm tra được các đối tượng kế toán bằng thước đo giá trị. Đồng thời, nhờ có phương pháp tính giá, kế toán tính toán và xác định được toàn bộ chi phí bỏ ra có liên quan đến quá trình mua hàng, sản xuất và bán hàng. Từ đó so với kết quả thu được để đánh giá hiệu quả kinh doanh, cũng như hiệu quả kinh doanh từng mặt hàng, từng sản phẩm, từng dịch vụ, từng hoạt động nói riêng.

Phương pháp tính giá luôn có quan hệ chặt chẽ với các phương pháp kế toán khác như phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản, phương pháp tổng hợp - cân đối kế toán. Nhờ có phương pháp tính giá, kế toán mới ghi nhận, phản ánh các đối tượng kế toán khác nhau vào chứng từ, tài khoản và tổng hợp các thông tin khác nhau qua báo cáo kế toán. Mặt khác, việc tính giá tài sản không thể tùy tiện mà phải dựa vào thông tin trên chứng từ, tài khoản, và báo cáo cung cấp rồi tổng hợp lại. Hơn nữa là các tài sản của doanh nghiệp đều không thể hình thành ngay một lúc được mà hình thành dần trong một khoảng thời gian nhất định thông qua quá trình mua, xây dựng, sản xuất, ... điều đó đòi hỏi kế toán phải kết hợp các phương pháp kế toán khác nhau để ghi nhận sự hình thành giá trị tài sản.

Hình 5.1. Phương pháp tính giá trong hệ thống các phương pháp kế toán



2.3.1.3. Yêu cầu tính giá

Để phản ánh đúng đắn giá trị các đối tượng kế toán nhằm cung cấp thông tin chính xác về tình hình đơn vị, tính giá cần phải đảm bảo các yêu cầu sau:

2.3.1.3.1. Tính xác thực

Yêu cầu này đòi hỏi việc tính giá các loại tài sản trong đơn vị phải đảm bảo tính đúng, tính đủ phù hợp với chi phí thực tế của đối tượng đó.

Khi xác định giá của chúng phải có chứng từ hợp pháp, phải có hệ thống cân đo đếm chuẩn xác đối với các vật tư sử dụng liên quan đến việc hình thành tài sản, phù hợp với giá cả đương thời. Chỉ trên cơ sở những căn cứ khách quan, trung thực và có thể kiểm tra được, thì giá của tài sản mới được xác định một cách chính xác.

2.3.1.3.2. Tính thống nhất

Yêu cầu này đòi hỏi việc tính giá phải thống nhất về nội dung và phương pháp tính toán giữa các kỳ hạch toán của đơn vị, để làm cơ sở so sánh, đánh giá các chỉ tiêu kinh tế tài chính giữa các kỳ kinh doanh khác nhau. Điều này được thể hiện trong việc xác định nội dung chi phí cấu thành và phương pháp được sử dụng để xác định các chỉ tiêu vật tư mua vào, giá thành sản phẩm sản xuất, trị giá vốn hàng bán ra, ... Yêu cầu này không bắt buộc các đơn vị phải duy trì trong suốt quá trình hoạt động kinh doanh của mình, mà tùy trong những trường hợp cụ thể có thể thay đổi bổ sung về nội dung và phương pháp tính toán sao cho phù hợp với yêu cầu quản lý và điều kiện kinh doanh tại đơn vị.

Ngoài ra không chỉ thống nhất về nội dung và phương pháp tính toán giữa các kỳ hạch toán của đơn vị mà còn thống nhất giữa các đơn vị về những tài sản cùng loại với nhau nhằm đảm bảo cho người sử dụng thông tin kế toán của đơn vị có thể so sánh, đánh giá tình hình kinh doanh và thực trạng tài chính giữa các đơn vị.

2.3.1.4. Nguyên tắc tính giá tài sản

Tính giá phải theo nguyên tắc chung là phải trên cơ sở giá phí (ghi nhận theo giá gốc), giá phí của một đối tượng tính giá là toàn bộ chi phí thực tế đã bỏ ra liên quan đến đối tượng tính giá.

Cho nên việc tính giá thực chất là việc xác định giá trị ghi sổ của tài sản, giá trị ghi sổ của tài sản là toàn bộ chi phí thực tế mà đơn vị bỏ ra để có được tài sản đó và tính giá là phải xác định giá trị thực tế của tài sản.

2.3.2. Trình tự tính giá

Quá trình tính giá chung cho các loại tài sản có thể khái quát thành các bước như sau:

2.3.2.1. Xác định đối tượng tính giá

Xác định đối tượng tính giá là xác định phạm vi giới hạn các chi phí thực tế cấu thành nên tài sản.

Ví dụ: Đối tượng tính giá là vật liệu, hàng hóa mua vào, thành phẩm,...

Đối tượng tính giá là tài sản trong đơn vị, gồm tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn.

- Tài sản ngắn hạn cần tính giá bao gồm tài sản thuộc nhóm hàng tồn kho: nguyên vật liệu, công cụ, hàng hoá, thành phẩm, sản phẩm dở dang,....
- Tài sản dài hạn cần tính giá gồm TSCĐ hữu hình, TSCĐ vô hình, TSCĐ thuê tài chính.

2.3.2.2. Xác định nội dung chi phí cấu thành nên tài sản

Vì tài sản của đơn vị gồm nhiều loại khác nhau, quá trình hình thành của chúng cũng khác nhau về về thời gian, về đặc điểm hình thành, về nội dung chi phí cấu thành. Có loại hình thành tại đơn vị chỉ trong một thời gian ngắn với cơ cấu nội dung chi phí không phức tạp như vật liệu, hàng hoá. Có loại hình thành rất phức tạp, trong một thời gian dài qua nhiều công đoạn chế biến với nhiều nội dung chi phí khác nhau như thành phẩm, TSCĐ đầu tư xây dựng cơ bản. Dù đặc điểm hình thành có khác nhau thì giá của tài sản cũng được cấu thành bởi những chi phí thực tế.

Chi phí thực tế trong đơn vị liên quan đến tính giá tài sản gồm:

+ Chi phí mua: Là toàn bộ chi phí phát sinh đến việc mua tài sản (TSCĐ, vật tư, hàng hóa), chi phí vận chuyển, chi phí bốc dỡ, chi phí bảo quản, chi phí lưu kho, lưu bãi, hao hụt trong định mức, chi phí lắp đặt,.....

+ Chi phí sản xuất: Là chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm trong phạm vi phân xưởng, bộ phận sản xuất. Được chia làm 3 loại:

- *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:* Bao gồm những chi phí về vật liệu đơn vị đã bỏ ra có liên quan trực tiếp đến việc sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các lao vụ, dịch vụ.

- *Chi phí nhân công trực tiếp:* Là số tiền lương phải trả và các khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ của công nhân trực tiếp tham gia sản xuất.

- *Chi phí sản xuất chung*: Là toàn bộ các chi phí sản xuất phát sinh trong phân xưởng sản xuất trừ các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp bao gồm: Chi phí nhân viên quản lý phân xưởng (tiền lương, phụ cấp, BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ); khấu hao TSCĐ, chi phí công cụ, chi phí vật liệu, chi phí dịch vụ,...

Do vậy cần phải xác định đúng nội dung chi phí một cách hợp lý tạo điều kiện cho việc tính giá.

Ví dụ: Giá thành sản phẩm sản xuất ra gồm 3 khoản mục chi phí: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung.

2.3.2.3. Tập hợp chi phí theo từng đối tượng tính giá

Để tính giá của mỗi loại tài sản phải tập hợp được toàn bộ chi phí thực tế mà đơn vị đã chi ra có liên quan đến tài sản cần tính giá như sau:

– Những chi phí nào liên quan đến một đối tượng tính giá thì tập hợp trực tiếp cho đối tượng đó.

– Những chi phí nào liên quan đến nhiều đối tượng tính giá thì sau khi tập hợp cần phải phân bổ cho từng đối tượng tính giá theo tiêu thức phân bổ thích hợp. Thuộc loại chi phí này thường là chi phí vận chuyển cho nhiều loại hàng hoá, vật liệu, chi phí sản xuất liên quan đến nhiều sản phẩm,...

Để phân bổ chi phí ta phải lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý

• Tiêu thức phân bổ hợp lý là tiêu thức phân bổ được chọn cho việc tính toán, xác định chi phí phân bổ cho từng đối tượng tính giá, nó tùy thuộc vào từng loại chi phí cần phân bổ.

• Các tiêu thức phân bổ thường chọn:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Định mức tiêu hao nguyên vật liệu trực tiếp.
- Định mức chi phí nhân công
- Số giờ máy chạy
- Hệ số chi phí;
- v.v...

• Công thức tính phân bổ:

$$\begin{array}{l} \text{Số chi phí} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{từng đối tượng} \end{array} = \frac{\text{Tổng chi phí cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả các đối tượng}} \times \begin{array}{l} \text{Số tiêu thức} \\ \text{của từng} \\ \text{đối tượng} \end{array}$$

• Ví dụ về phân bổ chi phí :

Một doanh nghiệp sản xuất 2 loại sản phẩm A, B chi phí sản xuất được tập hợp cho cả 2 loại sản phẩm.

Trong kỳ kế toán tập hợp chi phí sản xuất như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 30.800.000^d
- Chi phí nhân công trực tiếp: 14.500.000^d
- Chi phí sản xuất chung: 10.000.000^d

Cuối kỳ sản phẩm hoàn thành nhập kho: 100 sản phẩm A và 50 sản phẩm B.

Yêu cầu:

Tính phân bổ chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ cho 2 loại sản phẩm A,B; cho biết đầu kỳ và cuối kỳ không có sản phẩm dở dang.

Tài liệu khác:

- Định mức tiêu hao chi phí nguyên vật liệu cần thiết cho sản xuất sản phẩm A là $80.000^d/_{SP}$ và sản phẩm B: $350.000^d/_{SP}$

- Định mức chi phí nhân công trực tiếp cho sản phẩm A là $82.000^d/_{SP}$ và sản phẩm B: $86.000^d/_{SP}$

- Chi phí sản xuất chung phân bổ theo chi phí nhân công trực tiếp.

Giải:

a. Tính phân bổ chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

- Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Sản phẩm A: $80.000^d/_{SP} \times 100 \text{ sp} = 8.000.000$

Sản phẩm B: $400.000^d/_{SP} \times 50 \text{ sp} = 20.000.000$

Cộng: $28.000.000$

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp phân bổ cho:

$$\text{Sản phẩm A} = \frac{30.800.000}{28.000.000} \times 8.000.000 = 8.800.000$$

$$\text{Sản phẩm B} = \frac{30.800.000}{28.000.000} \times 20.000.000 = 22.000.000$$

b. Tính phân bổ chi phí nhân công trực tiếp:

$$\text{Sản phẩm A} = \frac{14.500.000}{(82.000 \times 100\text{sp}) + (86.000 \times 50\text{sp})} \times (82.000 \times 100\text{sp}) = 9.512.000$$

$$\text{Sản phẩm B} = 14.500.000 - 9.512.000 = 4.988.000$$

c. Tính phân bổ chi phí sản xuất chung:

$$\text{Sản phẩm A} = \frac{10.000.000}{14.500.000} \times 9.512.000 = 6.560.000$$

$$\text{Sản phẩm B} = \frac{10.000.000}{14.500.000} \times 4.988.000 = 3.440.000$$

2.3.2.4. Xác định giá trị thực tế của các đối tượng tính giá

Sau khi tập hợp chi phí thực tế cho đối tượng tính giá, kế toán tiến hành tính toán xác định giá trị thực tế của các tài sản hình thành. Do đặc điểm hình thành của tài sản có khác nhau nên việc xác định chi phí cấu thành cho tài sản cũng khác nhau.

- Trường hợp tài sản hình thành trong một thời gian ngắn, việc xác định giá của tài sản là tổng chi phí đã tập hợp được cho một đối tượng tính giá và đó là giá thực tế của tài sản. Như vậy giá trị tài sản lúc này hoàn toàn phụ thuộc vào tính chính xác của việc tập hợp chi phí.

- Trường hợp tài sản hình thành trong một thời gian dài suốt cả quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp như quá trình sản xuất sản phẩm và thời điểm tính giá luôn có sản phẩm dở dang, thì trong trường hợp này chi phí cho quá trình sản xuất được chia làm 2 bộ phận: một bộ phận chi phí cấu thành nên giá của sản phẩm hoàn thành, một bộ phận nằm trong sản phẩm dở dang. Do đó để tính giá của thành phẩm cần xác định phần chi phí nằm trong sản phẩm dở dang, sau đó tính ra giá của sản phẩm hoàn thành.

Việc xác định đúng đắn giá của thành phẩm trong trường hợp này không chỉ phụ thuộc vào tính chính xác của việc tập hợp chi phí sản xuất mà còn phụ thuộc vào phương pháp xác định chi phí sản xuất cho sản phẩm dở dang cuối kỳ.

*** Vận dụng nguyên tắc tính giá để tính giá các tài sản chủ yếu**

a. Đối với hàng hoá, vật liệu, công cụ

Giá nhập kho hàng hoá, vật liệu, công cụ do mua ngoài:

$$\text{Giá trị thực tế} = \frac{\text{Giá mua trên hóa đơn}}{\text{hóa đơn}} + \frac{\text{Các chi phí mua}}{\text{mua}} - \frac{\text{Các khoản giảm giá, chiết khấu thương mại (nếu có)}}{\text{khấu thương mại (nếu có)}}$$

- Tùy thuộc vào phương pháp tính thuế và đối tượng chịu hoặc không chịu thuế GTGT mà Giá mua trên hóa đơn bao gồm cả thuế hoặc không thuế GTGT;

- Các chi phí mua: Chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí bảo quản, lưu kho, lưu bãi,...

Giá nhập kho hàng hoá, vật liệu, công cụ do nhận vốn liên doanh, cấp vốn

$$\text{Giá trị thực tế} = \frac{\text{Giá trị vật tư, hàng hóa do các bên tham gia liên doanh đánh giá}}{\text{tham gia liên doanh đánh giá}} + \frac{\text{Chi phí liên quan (nếu có)}}{\text{(nếu có)}}$$

Giá nhập kho hàng hoá, vật liệu, công cụ do thuê ngoài gia công

Giá trị thực tế = Giá vật tư, hàng hóa xuất gia công cộng (+) chi phí gia công cộng (+) chi phí vận chuyển, bốc dỡ.

Giá nhập kho thành phẩm do đơn vị sản xuất

Thành phẩm là sản phẩm hoàn thành từ quá trình sản xuất, nên giá của thành phẩm được tính theo giá thành sản xuất thực tế bao gồm là toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh trong phạm vi phân xưởng, của bộ phận sản xuất tính cho khối lượng sản phẩm hoàn thành. Trình tự tính giá được tiến hành như sau:

- Tập hợp các chi phí trực tiếp: Chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công cho từng đối tượng tính giá thành.

- Tập hợp các chi phí sản xuất chung cho các đối tượng tính giá thành có liên quan và phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng tính giá thành theo tiêu thức phân bổ thích hợp.

- Tổng hợp chi phí và xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ.

- Tính tổng giá thành sản phẩm và giá thành đơn vị sản phẩm:

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

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

b. Đối với tài sản cố định

Giá trị thực tế của TSCĐ gọi là nguyên giá TSCĐ

Nguyên giá TSCĐ hữu hình là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có tài sản cố định hữu hình tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào trạng thái sẵn sàng sử dụng.

Nguyên giá TSCĐ vô hình là toàn bộ các chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để có tài sản cố định vô hình tính đến thời điểm đưa tài sản đó vào sử dụng theo dự tính.

Nguyên giá TSCĐ được xác định như sau:

- Tài sản cố định mua ngoài: Nguyên giá của tài sản cố định là toàn bộ số tiền doanh nghiệp thực tế đã bỏ ra để có được tài sản thực tế đưa vào sử dụng.

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Nguyên giá TSCĐ} & = & \text{Giá mua (Không có thuế GTGT)} & - & \text{Các khoản giảm giá mua, chiết khấu thương mại được hưởng} & + & \text{Chi phí liên quan (vận chuyển, bốc dỡ, chạy thử...) + Thuế nhập khẩu (nếu có)} \end{array}$$

- Tài sản cố định được cấp (do cấp trên cấp) hoặc Tài sản cố định do xây dựng cơ bản bàn giao: Nguyên giá TSCĐ được xác định theo Biên bản bàn giao TSCĐ.

c. Đối với thành phẩm, dịch vụ do doanh nghiệp sản xuất

Là loại sản phẩm hình thành thông qua quá trình sản xuất tại doanh nghiệp. Do vậy, giá thành của thành phẩm, dịch vụ hoàn thành được xác định căn cứ trên những chi phí thực tế phát sinh.

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Tổng giá thành} & = & \text{Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ} & + & \text{Chi phí phát sinh trong kỳ} & - & \text{Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ} \end{array}$$

2.3.3. Bài tập thực hành

Tồn kho vật liệu đầu kỳ vật liệu B là 6.000kg x 5.000đ/kg. Nhập kho vật liệu B theo giá chưa thuế 4.000kg x 6.000đ/kg, thuế GTGT 10%. Chi phí bốc vác vào kho là 100.000đ. Hãy tính giá nhập kho vật liệu B?

2.4. Phương pháp tổng hợp cân đối

Phương pháp tổng hợp cân đối là phương pháp thông tin và kiểm tra một cách khái quát tình hình tài sản, kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong từng thời kỳ nhất định. Hình thức biểu hiện là các báo cáo kế toán tài chính.

2.4.1. Cơ sở hình thành, khái niệm và ý nghĩa của phương pháp tổng hợp cân đối

2.4.1.1. Cơ sở hình thành phương pháp tổng hợp cân đối

Tổng hợp cân đối là phương pháp khái quát tình hình tài sản, kết quả kinh doanh và các mối quan hệ kinh tế khác thuộc đối tượng kế toán dựa trên cơ sở các mối quan hệ cân đối vốn có của đối tượng kế toán.

Các mối quan hệ cân đối vốn có này gồm 2 loại là quan hệ cân đối tổng thể và quan hệ cân đối bộ phận:

- Quan hệ cân đối tổng thể (còn gọi là cân đối chung): đó là mối quan hệ cân đối giữa tài sản và nguồn vốn (Tài sản = Nguồn vốn); quan hệ cân đối giữa chi phí, doanh thu và kết quả (Kết quả kinh doanh = Doanh thu - Chi phí)

- Quan hệ cân đối bộ phận, cân đối từng phần là quan hệ cân đối của từng loại vốn cụ thể, từng loại nguồn cụ thể, cân đối giữa số hiện có và sự vận động của từng loại tài sản, từng loại nguồn vốn.

$$\text{Nguồn vốn hiện có đầu kỳ} + \text{Nguồn vốn tăng thêm trong kỳ} - \text{Nguồn vốn giảm đi trong kỳ} = \text{Nguồn vốn hiện có cuối kỳ}$$

Tính cân đối vốn có của đối tượng kế toán cùng với phương pháp luận biện chứng cho là cơ sở cho sự hình thành phương pháp tổng hợp cân đối riêng có của kế toán. Thật vậy, sự thống nhất về lượng thường xuyên được duy trì giữa hai mặt của tài sản, sự bảo toàn vật chất trong quá trình vận động đã dẫn đến sự cân bằng giữa tăng và giảm, giữa Nợ và Có,... và từ đó hình thành các quan hệ cân đối giữa một bên Số dư đầu kỳ và Số phát sinh tăng trong kỳ với bên kia là Số dư cuối kỳ và Số phát sinh giảm trong kỳ,...tính biện chứng của quá trình nhận thức từ trực quan sinh động đến tư duy trừu tượng, từ hình thành khái niệm đến phán đoán, phân tích trong xử lý thông tin kế toán v.v... đã hình thành phương pháp tổng hợp cân đối một cách khoa học.

2.4.1.2. Khái niệm

Phương pháp tổng hợp cân đối là phương pháp thông tin và kiểm tra một cách khái quát tình hình tài sản, kết quả kinh doanh của doanh nghiệp trong từng thời kỳ nhất định. Hình thức biểu hiện là các báo cáo kế toán.

2.4.1.3. Ý nghĩa

Phương pháp tổng hợp cân đối cung cấp những thông tin mang tính khái quát, toàn cảnh về tài sản, nguồn vốn và quá trình kinh doanh trong mối liên hệ giữa các yếu tố, các bộ phận cấu thành đã qua quá trình xử lý, sàng lọc giúp cho người sử dụng thông tin có những quyết định đúng đắn mang tính chiến lược và tổng thể.

Từ những thông tin nhận được sẽ giúp cho các nhà quản lý, điều hành kinh tế thực hiện việc kiểm tra, giám sát, phân tích và đánh giá kết quả tình hình hoạt động của đơn vị, đề từ đó đưa ra những quyết định đúng đắn nhằm không ngừng nâng cao hiệu quả hoạt động của đơn vị.

Phương pháp tổng hợp cân đối được ứng dụng rộng rãi trong công tác kế toán. Có thể ứng dụng phương pháp này trên từng bộ phận tài sản và nguồn vốn hoặc cân đối chung cho toàn bộ quá trình kinh doanh của đơn vị.

2.4.2. Hệ thống bảng tổng hợp cân đối kế toán

Cũng như các phương pháp kế toán khác, phương pháp tổng hợp cân đối kế toán cũng có hình thức biểu hiện là hệ thống bảng tổng hợp cân đối kế toán thường gọi tắt là báo cáo kế toán.

Báo cáo kế toán là hình thức biểu hiện cụ thể của phương pháp tổng hợp cân đối kế toán, là hệ thống biểu mẫu kế toán cung cấp thông tin về hoạt động kinh tế, tài chính phục vụ chủ yếu cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp (các chủ đầu tư, nhà tài chính, chủ nợ, cổ đông,...) và các nhà quản lý trong doanh nghiệp.

2.4.2.1. Các loại báo cáo kế toán

Báo cáo kế toán của doanh nghiệp bao gồm nhiều loại khác nhau, với những nội

dung, chứa đựng các chỉ tiêu kinh tế ở những phạm vi mức độ tổng quát khác nhau về tình hình tài sản, tình hình và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, tình hình sử dụng vốn, tình hình tài chính và nhiều tình hình khác của doanh nghiệp. Báo cáo kế toán của doanh nghiệp được phân loại theo nhiều tiêu thức khác nhau:

Theo tính chất, phạm vi đối tượng sử dụng thông tin, báo cáo kế toán chia thành

- Báo cáo tài chính: Là những báo cáo định kỳ bắt buộc được quy định chung cho mọi doanh nghiệp, không phân biệt loại hình, thành phần kinh tế và hình thức sở hữu. Những báo cáo này được lập chủ yếu trên cơ sở số liệu do kế toán tài chính cung cấp.

Theo quy định hiện hành, các doanh nghiệp phải lập 4 báo cáo bắt buộc sau:

- + Bảng cân đối kế toán (Balance sheet): Cân đối giữa tài sản và nguồn vốn.
- + Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (Income statement): Cân đối giữa doanh thu và chi phí
- + Báo cáo lưu chuyển tiền tệ (Cash Flows): Cân đối giữa dòng tiền vào và dòng tiền ra.
- + Thuyết minh báo cáo tài chính (Explanation of Financial Statement)

- Báo cáo kế toán quản trị: Là những báo cáo lập theo yêu cầu quản lý của ngành và nội bộ doanh nghiệp, chúng phản ánh chi tiết tình hình hoạt động và kết quả kinh doanh chủ yếu phục vụ cho yêu cầu của chủ doanh nghiệp và các nhà quản lý trong nội bộ doanh nghiệp.

Ngoài ra, căn cứ vào nội dung thông tin trình bày trên báo cáo kế toán có thể chia thành:

- Báo cáo về tình hình tài sản và nguồn tình hình tài sản;
- Báo cáo về tình hình chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm;
- Báo cáo về doanh thu, chi phí, thu thập và kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh;
- Báo cáo về công nợ.

2.4.2.2. Yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính

Thông tin trình bày trên báo cáo tài chính được nhiều đối tượng sử dụng, với những mục đích khác nhau để ra quyết định kinh tế phù hợp. Do đó để phát huy tác dụng to lớn của báo cáo tài chính trong việc cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng, đòi hỏi việc lập và trình bày báo cáo tài chính phải tuân thủ các yêu cầu qui định tại Chuẩn mực kế toán số 21 - Trình bày báo cáo tài chính, gồm:

- Trung thực và hợp lý;
- Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán phù hợp với qui định của từng chuẩn mực kế toán nhằm đảm bảo cung cấp thông tin thích hợp với nhu cầu ra quyết định kinh tế của người sử dụng và cung cấp được các thông tin đáng tin cậy, khi:
 - + Trình bày trung thực, hợp lý tình hình tài chính, tình hình và kết quả kinh doanh của doanh nghiệp;
 - + Phản ánh đúng bản chất kinh tế của các giao dịch và sự kiện không chỉ đơn thuần phản ánh hình thức hợp pháp của chúng;
 - + Trình bày khách quan, không thiên vị;

- + Tuân thủ nguyên tắc thận trọng;
- + Trình bày đầy đủ trên mọi khía cạnh trọng yếu.

Việc lập báo cáo tài chính phải căn cứ vào số liệu sau khi khoá sổ kế toán. Báo cáo tài chính phải được lập đúng nội dung, phương pháp và trình bày nhất quán giữa các kỳ kế toán. Báo cáo tài chính phải được người lập, kế toán trưởng và người đại diện theo pháp luật của đơn vị kế toán ký, đóng dấu của đơn vị.

2.4.2.3. Nguyên tắc lập và trình bày báo cáo tài chính

Việc lập và trình bày báo cáo tài chính phải tuân thủ sáu (06) nguyên tắc quy định tại Chuẩn mực kế toán số 21 – “Trình bày báo cáo tài chính”: Hoạt động liên tục, cơ sở dồn tích, nhất quán, trọng yếu và tập hợp, bù trừ và có thể so sánh.

Việc thuyết minh báo cáo tài chính phải căn cứ vào yêu cầu trình bày thông tin quy định trong các chuẩn mực kế toán. Các thông tin trọng yếu phải được giải trình để giúp người đọc hiểu đúng thực trạng tình hình tài chính của doanh nghiệp.

2.4.2.3.1. Bảng cân đối kế toán

a. Khái niệm

Bảng cân đối kế toán là báo cáo kế toán tổng hợp phản ánh tổng quát tình hình tài sản của đơn vị theo hai mặt biểu hiện là: tài sản và nguồn hình thành tài sản tại một thời điểm nhất định bằng hình thái tiền tệ.

b. Nội dung và kết cấu của Bảng cân đối kế toán

Bảng cân đối kế toán thực chất là bảng cân đối giữa tài sản và nguồn hình thành nên tài sản, bảng có thể kết cấu theo kiểu một bên (theo chiều dọc) hoặc hai bên (theo chiều ngang). Dù kết cấu theo kiểu nào thì nội dung của bảng cũng gồm hai phần:

***. Phần Tài sản**

Phản ánh toàn bộ giá trị tài sản hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo theo kết cấu tài sản và được sắp xếp theo khả năng chuyển hóa thành tiền theo thứ tự giảm dần.

Ví dụ: Trước hết là Tiền và các khoản tương đương tiền và sau đó theo thứ tự như sau:

Tiền và các khoản tương đương tiền → Các khoản đầu tư tài chính → Các khoản phải thu → Hàng tồn kho → Tài sản cố định → Tài sản khác

Về mặt kinh tế, qua việc xem xét số liệu ở phần “Tài sản”, cho phép đánh giá tổng quát năng lực và trình độ sử dụng tài sản.

Về mặt pháp lý, số liệu ở phần “Tài sản” thể hiện số nguồn lực mà doanh nghiệp có quyền quản lý, sử dụng lâu dài gắn với mục đích thu được các khoản lợi ích trong tương lai.

***. Phần Nguồn vốn**

Phản ánh toàn bộ nguồn hình thành tài sản hiện có của doanh nghiệp tại thời điểm lập báo cáo hay vốn chủ sở hữu và công nợ (Owner’s Equity and Liabilities). Các nguồn vốn được sắp xếp theo trách nhiệm của doanh nghiệp trong việc sử dụng nguồn vốn đối với chủ nợ và chủ sở hữu.

Ví dụ: Nợ phải trả xếp trước Nguồn vốn chủ sở hữu

Phần nguồn vốn được chia ra hai loại:

- Loại A: Nợ phải trả.
- Loại B: Vốn chủ sở hữu.

Trong mỗi loại cũng gồm các mục, khoản còn được gọi là các chỉ tiêu. Số liệu ở các chỉ tiêu thể hiện:

Về mặt kinh tế các chỉ tiêu này thể hiện thực trạng tài chính của doanh nghiệp,

Về mặt pháp lý thể hiện trách nhiệm pháp lý của doanh nghiệp về số tài sản đang quản lý và sử dụng tại doanh nghiệp.

Ngoài ra bảng cân đối kế toán còn có phần các *chỉ tiêu ngoài bảng cân đối kế toán* nhằm bổ sung thêm các thông tin chưa thể hiện trên bảng cân đối kế toán.

Tổng quát về nội dung và kết cấu của Bảng cân đối kế toán như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tài sản	Mã số	Số cuối năm	Số đầu năm	Nguồn vốn	Mã số	Số cuối năm	Số đầu năm
1	2	3	4	1	2	3	4
A. Tài sản ngắn hạn <i>I. Tiền và các khoản tương đương tiền</i> <i>II. Các khoản ĐTTC ngắn hạn</i> <i>III. Các khoản phải thu ngắn hạn</i> <i>IV. Hàng tồn kho</i> <i>V. Tài sản ngắn hạn khác</i> B. Tài sản dài hạn <i>I. Các khoản phải thu dài hạn</i> <i>II. TSCĐ</i> <i>III. Bất động sản đầu tư</i> <i>IV. Các khoản ĐTTC dài hạn</i> <i>V. Tài sản dài hạn khác</i>				A. Nợ phải trả B. Vốn chủ sở hữu <i>I. Vốn chủ sở hữu</i> <i>II. Nguồn kinh phí và quỹ khác</i>			
Tổng cộng tài sản				Tổng cộng nguồn vốn			

***. Phương pháp lập Bảng cân đối kế toán**

Đề lập bảng được nhanh chóng, trung thực, dễ dàng trước hết phải hoàn tất việc ghi sổ kế toán, khóa sổ kiểm tra, đối chiếu số liệu kế toán giữa các sổ để đảm bảo tính khớp đúng của số liệu.

+ *Về nguyên tắc chung:*

- Tài khoản có số dư Nợ (Loại 1, 2) được ghi vào phần Tài sản;
- Tài khoản có số dư Có (Loại 3, 4) được ghi vào phần Nguồn vốn.

- Sau khi ghi các chỉ tiêu trên Bảng cân đối kế toán, phải cộng các Mục, Khoản, và Tổng cộng tài sản, Tổng cộng nguồn vốn. Số liệu của Bảng cân đối kế toán phải đảm bảo cân đối: Tài sản = Nguồn vốn

+ Tuy nhiên có một số trường hợp đặc biệt sau:

- Đối với Tài khoản 214- Hao mòn TSCĐ và các Tài khoản dự phòng giảm giá tài sản (229) có số dư bên Có nhưng vẫn ghi vào phần tài sản và được ghi âm nhằm giúp kế toán xác định giá trị thực của tài sản. (Số liệu ghi âm nằm trong ngoặc đơn: (xxx))

- Đối với Tài khoản: 421- Lợi nhuận chưa phân phối, 413- Chênh lệch tỷ giá, 412- Đánh giá lại tài sản được ghi vào phần Nguồn vốn: Nếu có số dư Có thì ghi bình thường, Nếu có số dư Nợ thì ghi âm.

- Đối với tài khoản phản ánh công nợ thì không được lấy số dư bù trừ trên tài khoản tổng hợp mà phải tổng hợp số liệu từ kế toán chi tiết để xác định khoản phải thu, phải trả và ghi vào phần tài sản, phần nguồn vốn cho phù hợp.

c. Các trường hợp cân đối của Bảng cân đối kế toán

Tính cân đối của bảng cân đối kế toán thể hiện ở chỗ: tổng cộng tài sản bao giờ cũng cân bằng với tổng cộng nguồn vốn. Tính cân đối này là tất yếu bởi vì ban đầu khi thành lập doanh nghiệp tất cả các tài sản của doanh nghiệp được phản ánh trên Bảng cân đối kế toán theo hai mặt biểu hiện là **tài sản** và **nguồn vốn** của cùng một đối tượng, do đó tổng tài sản phải bằng tổng nguồn vốn.

Trong quá trình hoạt động kinh doanh thì tính cân đối này luôn luôn được duy trì chứ không bao giờ phá vỡ. Thật vậy:

- **Trường hợp I:** Tăng tài sản này đồng thời giảm tài sản kia với cùng một lượng giá trị. Quan hệ này chỉ làm thay đổi kết cấu của tài sản chứ không làm thay đổi tổng tài sản và tổng nguồn vốn. Do vậy tổng giá trị tài sản và tổng nguồn vốn không thay đổi.

- **Trường hợp II:** Tăng nguồn vốn này đồng thời giảm nguồn vốn kia với cùng một lượng giá trị. Tương tự như trường hợp 1, trường hợp này chỉ làm ảnh hưởng đến kết cấu của nguồn vốn còn tổng giá trị tài sản và tổng nguồn vốn thì không thay đổi.

- **Trường hợp III:** Ảnh hưởng đến cả tài sản và nguồn vốn, làm tăng tài sản này đồng thời tăng nguồn vốn với cùng một lượng giá trị. Trường hợp này làm cho tổng tài sản và tổng nguồn vốn tăng nhưng theo nguyên tắc ghi kép nên vẫn đảm bảo tổng giá trị tài sản bằng tổng giá trị nguồn vốn.

- **Trường hợp IV:** Ảnh hưởng đến cả tài sản và nguồn vốn. Làm cho tài sản giảm, đồng thời nguồn vốn giảm với cùng một lượng giá trị. Quan hệ này làm cho tổng giá trị tài sản và nguồn vốn giảm một lượng như nhau, nên tổng giá trị tài sản vẫn bằng tổng nguồn vốn.

Qua các trường hợp nêu trên ta thấy rằng trong doanh nghiệp tài sản và nguồn vốn của đơn vị luôn luôn biến động nhưng cho dù biến động như thế nào thì tổng giá trị tài sản và tổng nguồn vốn luôn bằng nhau. Tức là tính cân đối của bảng cân đối kế toán luôn được duy trì.

Ví dụ: Có tài liệu ở Bảng cân đối kế toán ngày 31/12/N tại doanh nghiệp ABC như sau:

BẢNG CÂN ĐỐI KẾ TOÁN

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
A. Tài sản ngắn hạn	1.000	A. Nợ phải trả	1.100
Tiền	600	Vay ngắn hạn	800
Đầu tư ngắn hạn	100	Phải trả người bán	300

Hàng tồn kho	300		
B. Tài sản dài hạn	2.000	B. Vốn chủ sở hữu	1.900
Tài sản cố định	1.800	Vốn đầu tư của CSH	1.500
Bất động sản đầu tư	200	Lợi nhuận chưa phân phối	400
Cộng	3.000	Cộng	3.000

Trong tháng 01/N có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau:

Nghiệp vụ 1: Mua hàng nhập kho trả bằng tiền mặt 100.

Nghiệp vụ này liên quan đến “Tiền mặt” và “Hàng tồn kho” đều ở bên Tài sản của Bảng cân đối kế toán.

- Hàng tồn kho tăng thêm 100 $\Rightarrow$ Hàng tồn kho = 300 + 100 = 400
- Đồng thời, Tiền mặt giảm 100 $\Rightarrow$ Tiền = 600 - 100 = 500

Sau nghiệp vụ này Bảng cân đối kế toán như sau:

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
A. Tài sản ngắn hạn	1.000	A. Nợ phải trả	1.100
Tiền	500	Vay ngắn hạn	800
Đầu tư ngắn hạn	100	Phải trả cho người bán	300
Hàng tồn kho	400		
B. Tài sản dài hạn	2.000	B. Vốn chủ sở hữu	1.900
Tài sản cố định	1.800	Vốn đầu tư của CSH	1.500
Bất động sản đầu tư	200	Lợi nhuận chưa phân phối	400
Cộng	3.000	Cộng	3.000

Nghiệp vụ 2: Trả nợ người bán bằng tiền vay ngắn hạn 200.

Nghiệp vụ này liên quan đến “Phải trả cho người bán” và “Vay ngắn hạn” đều ở bên Nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán.

- Phải trả cho người bán giảm 200 $\Rightarrow$ Phải trả cho người bán = 300 - 200 = 100
- Đồng thời, Vay ngắn hạn tăng thêm 200 $\Rightarrow$ Vay ngắn hạn = 800 + 200 = 1.000

Sau nghiệp vụ này Bảng cân đối kế toán như sau:

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
A. Tài sản ngắn hạn	1.000	A. Nợ phải trả	1.100
Tiền	500	Vay ngắn hạn	1.000
Đầu tư ngắn hạn	100	Phải trả cho người bán	100
Hàng tồn kho	400		
B. Tài sản dài hạn	2.000	B. Vốn chủ sở hữu	1.900
Tài sản cố định	1.800	Vốn đầu tư của CSH	1.500
Bất động sản đầu tư	200	Lợi nhuận chưa phân phối	400
Cộng	3.000	Cộng	3.000

Nghiệp vụ 3: Trích tiền gửi ngân hàng trả nợ vay ngắn hạn 300

Nghiệp vụ này liên quan đến “Tiền gửi ngân hàng” và “Vay ngắn hạn” đều ở hai bên: bên Tài sản, bên Nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán.

- Tiền gửi ngân hàng giảm 300 $\Rightarrow$ Tiền = 500 - 300 = 200
- Đồng thời, Vay ngắn hạn giảm 300 $\Rightarrow$ Vay ngắn hạn = 1.000 - 300 = 700
- Số tổng cộng cả hai bên Bảng cân đối kế toán cũng giảm 300, còn 3.000 - 300 = 2.700

Sau nghiệp vụ này Bảng cân đối kế toán như sau:

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
A. Tài sản ngắn hạn	700	A. Nợ phải trả	800
Tiền	200	Vay ngắn hạn	700
Đầu tư ngắn hạn	100	Phải trả cho người bán	100
Hàng tồn kho	400		
B. Tài sản dài hạn	2.000	B. Vốn chủ sở hữu	1.900
Tài sản cố định	1.800	Vốn chủ sở hữu	1.500
Bất động sản đầu tư	200	Lợi nhuận chưa phân phối	400
Cộng	2.700	Cộng	2.700

Nghệp vụ 4: Nhận vốn góp của nhà đầu tư bằng tiền mặt nhập quỹ 400

Nghệp vụ này liên quan đến “Vốn chủ sở hữu” và “Tiền mặt” đều ở hai bên: bên Tài sản, bên Nguồn vốn của Bảng cân đối kế toán.

- Vốn chủ sở hữu tăng thêm 400 $\Rightarrow$ Vốn chủ sở hữu = 1.500 + 400 = 1.900
- Đồng thời, Tiền tăng thêm 400 $\Rightarrow$ Tiền = 200 + 400 = 600
- Số tổng cộng cả hai bên Bảng cân đối kế toán cũng đều tăng 400, thành: 2.700 + 400 = 3.100

Sau nghiệp vụ này Bảng cân đối kế toán như sau:

Tài sản	Số tiền	Nguồn vốn	Số tiền
A. Tài sản ngắn hạn	1.100	A. Nợ phải trả	800
Tiền	600	Vay ngắn hạn	700
Đầu tư ngắn hạn	100	Phải trả cho người bán	100
Hàng tồn kho	400		
B. Tài sản dài hạn	2.000	B. Vốn chủ sở hữu	2.300
Tài sản cố định	1.800	Vốn chủ sở hữu	1.900
Bất động sản đầu tư	200	Lợi nhuận chưa phân phối	400
Cộng	3.100	Cộng	3.100

Từ các nghiệp vụ trên ta có nhận xét:

- Mỗi nghiệp vụ kinh tế phát sinh đều có ảnh hưởng đến ít nhất hai khoản khác nhau trên Bảng cân đối kế toán.
- Nghiệp vụ kinh tế phát sinh nếu chỉ ảnh hưởng đến một bên tài sản hoặc nguồn vốn thì chỉ làm thay đổi tỷ trọng của tài sản hoặc nguồn vốn, còn số tổng cộng của Bảng cân đối kế toán không thay đổi.
- Nghiệp vụ kinh tế phát sinh nếu ảnh hưởng đến cả hai bên tài sản và nguồn vốn thì không làm thay đổi tỷ trọng của tài sản và nguồn vốn mà làm cho số tổng cộng cùng tăng hoặc cùng giảm một lượng như nhau trên Bảng cân đối kế toán.
- Mọi nghiệp vụ kinh tế phát sinh đều không làm mất tính cân đối của Bảng cân đối kế toán.

Như vậy, ta luôn có phương trình kế toán: Tài sản = Nợ phải trả + Nguồn vốn chủ sở hữu

d. Mối quan hệ giữa bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán

Bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán đều là hình thức biểu hiện của phương pháp kế toán: phương pháp tổng hợp cân đối và phương pháp tài khoản và ghi kép. Giữa

hai phương pháp này có mối quan hệ chặt chẽ với nhau xuất phát từ chỗ cả hai phương pháp cùng phản ánh chung những đối tượng kế toán ở phạm vi và mức độ khác nhau, cùng phục vụ chung cho yêu cầu quản lý kinh tế tài chính.

Bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán đều phản ánh tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp. Tuy nhiên bảng cân đối kế toán phản ánh đối tượng một cách tổng quát, toàn diện ở trạng thái tĩnh tại thời điểm nhất định, còn tài khoản kế toán không chỉ phản ánh đối tượng kế toán ở trạng thái tĩnh (SDĐK, SDCK) mà còn phản ánh đối tượng kế toán ở trạng thái động (SPS). Vì vậy số liệu kế toán ở bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán luôn bổ sung cho nhau phục vụ cho công tác quản lý toàn diện, thường xuyên liên tục.

Xét về mặt số liệu, giữa Bảng cân đối kế toán và Tài khoản kế toán có mối quan hệ với nhau trong một kỳ kế toán ở chỗ là cuối kỳ kế toán khóa sổ tài khoản và lấy số dư cuối kỳ để lập bảng cân đối kế toán.

2.4.2.3.2. Báo cáo kết quả kinh doanh

a. Khái niệm

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là báo cáo kế toán tổng hợp, phản ánh tổng quát tình hình và kết quả kinh doanh trong một chu kỳ kinh doanh của doanh nghiệp.

b. Nội dung và kết cấu

Nội dung của báo cáo này phản ánh doanh thu, chi phí và lợi nhuận của hoạt động sản xuất kinh doanh và hoạt động khác.

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh được xây dựng theo chức năng kinh tế của chi phí với kết cấu như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ HOẠT ĐỘNG KINH DOANH

Năm..... Đơn vị tính:.....				
CHỈ TIÊU	Mã số	Thuyết minh	Năm nay	Năm trước
1	2	3	4	5
1. Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ	01	VI.25	PS Có 511	
2. Các khoản giảm trừ doanh thu	02	VI.26	PS Có 521	
3. Doanh thu thuần về bán hàng và cung cấp dịch vụ (10 = 01 - 02)	10		(10 = 01 - 02)	
4. Giá vốn hàng bán	11	VI.27	PS Có 632	
5. Lợi nhuận gộp về bán hàng và cung cấp dịch vụ (20 = 10 - 11)	20			
6. Doanh thu hoạt động tài chính	21	VI.26	PS Có 515	
7. Chi phí tài chính	22	VI.28	PS Có 635	
- Trong đó: Chi phí lãi vay	23		Chi tiết 635	
8. Chi phí bán hàng	24		PS Có 641	
9. Chi phí quản lý doanh nghiệp	25		PS Có 642	
10. Lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh {30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25)}	30		{30 = 20 + (21 - 22) - (24 + 25)}	
11. Thu nhập khác	31		PS Nợ 711	
12. Chi phí khác	32		PS Có 811	
13. Lợi nhuận khác (40 = 31 - 32)	40			

14. Tổng lợi nhuận kế toán trước thuế ($50 = 30 + 40$)	50		($50 = 30 + 40$)	
15. Chi phí thuế TNDN hiện hành	51	VI.30	PS Có 8211, (PS N 8211)	
16. Chi phí thuế TNDN hoãn lại	52	VI.30	PS Có 8212, (PSN 8212)	
17. Lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp ($60 = 50 - 51 - 52$)	60			
18. Lãi cơ bản trên cổ phiếu (*)	70		CMKT 30 “Lãi trên CP”	

c. Tính cân đối của của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Tính cân đối của của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh thể hiện qua phương trình:

$$\text{Lợi nhuận} = \text{Doanh thu, Thu nhập} - \text{Chi phí}$$

2.4.2.3.3. Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

a. Khái niệm

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ là báo cáo tài chính tổng hợp, phản ánh việc hình thành và sử dụng lượng tiền phát sinh trong kỳ báo cáo của doanh nghiệp theo hoạt động kinh doanh, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính.

b. Mục đích

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ nhằm cung cấp thông tin cho người sử dụng biết tiền tệ được sinh ra bằng cách nào và doanh nghiệp đã sử dụng chúng như thế nào trong kỳ báo cáo. Người sử dụng báo cáo lưu chuyển tiền tệ sẽ tiến hành phân tích, đánh giá và dự đoán các mặt chính sau:

- Đánh giá các thay đổi trong tài sản thuần, cơ cấu tài chính, khả năng chuyển đổi của tài sản thành tiền.
- Đánh giá khả năng thanh toán và khả năng của doanh nghiệp trong việc tạo ra các luồng tiền trong quá trình hoạt động.
- Dự đoán khả năng về số lượng, thời gian và độ tin cậy của các luồng tiền trong tương lai.
- Dùng để kiểm tra lại các đánh giá, dự đoán trước đây về các luồng tiền.
- Kiểm tra mối quan hệ giữa khả năng sinh lời với lượng lưu chuyển tiền thuần và những tác động của thay đổi giá cả.

c. Nội dung và kết cấu của báo cáo

Báo cáo lưu chuyển tiền tệ gồm 3 phần:

Phần I: Lưu chuyển tiền tệ từ hoạt động kinh doanh

Phản ánh toàn bộ dòng tiền thu vào và chi ra liên quan trực tiếp đến hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như tiền thu bán hàng, tiền thu từ các khoản phải thu thương mại, các chi phí bằng tiền như: tiền trả cho người cung cấp (trả ngay trong kỳ và tiền trả cho các khoản nợ từ kỳ trước), tiền thanh toán cho công nhân viên về tiền lương và BHXH..., các chi phí khác bằng tiền (chi phí văn phòng phẩm, công tác phí....)

Phần II: Lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư

Phản ánh toàn bộ dòng tiền thu vào và chi ra liên quan trực tiếp đến hoạt động đầu tư của doanh nghiệp. Hoạt động đầu tư bao gồm 2 phần:

- Đầu tư cơ sở vật chất kỹ thuật cho bản thân doanh nghiệp như hoạt động xây dựng cơ bản, mua sắm TSCĐ.
- Đầu tư vào các đơn vị khác dưới hình thức góp vốn liên doanh, đầu tư chứng khoán, cho vay, không phân biệt đầu tư ngắn hạn hay dài hạn.
- Dòng tiền lưu chuyển được tính gồm toàn bộ các khoản thu do bán, thanh lý TSCĐ, thu hồi các khoản đầu tư vào các đơn vị khác và các khoản chi mua sắm, xây dựng TSCĐ, chi để đầu tư vào các đơn vị khác.

Phần III: Lưu chuyển tiền từ hoạt động tài chính

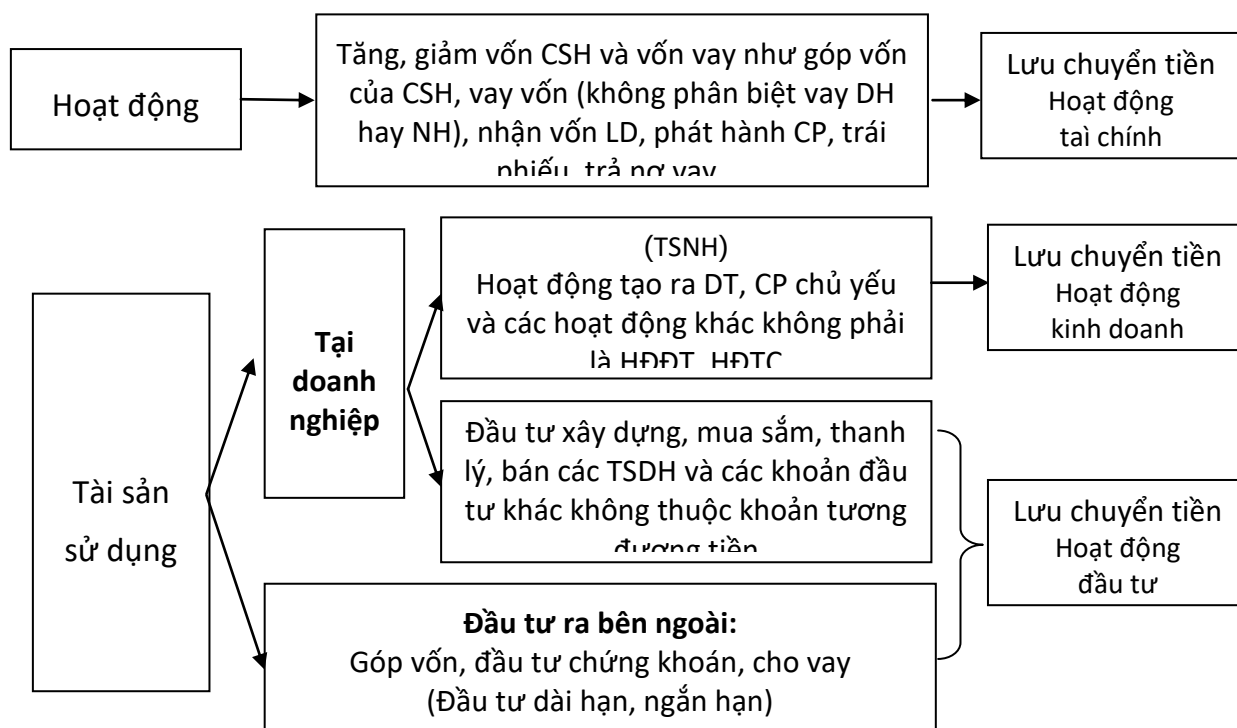
Phản ánh toàn bộ dòng tiền thu vào và chi ra liên quan trực tiếp đến hoạt động tài chính của doanh nghiệp. Hoạt động tài chính bao gồm các nghiệp vụ làm tăng, giảm vốn kinh doanh của doanh nghiệp như chủ doanh nghiệp góp vốn, vay vốn (không phân biệt vay dài hạn hay ngắn hạn), nhận vốn liên doanh, phát hành cổ phiếu, trái phiếu, trả nợ vay....

Dòng tiền lưu chuyển được tính bao gồm toàn bộ các khoản thu, chi liên quan như tiền vay nhận được, tiền thu được do nhận vốn góp liên doanh bằng tiền, do phát hành cổ phiếu, trái phiếu, tiền chi trả lãi cho các bên góp vốn, trả lãi cổ phiếu, trái phiếu bằng tiền, thu lãi tiền gửi.

Các luồng tiền trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo 3 loại hoạt động:

- Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra doanh thu chủ yếu của doanh nghiệp và các hoạt động khác không phải là hoạt động đầu tư hay hoạt động tài chính;
- Luồng tiền từ hoạt động đầu tư là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động mua sắm, xây dựng, thanh lý, nhượng bán các tài sản dài hạn và các khoản đầu tư khác không thuộc các khoản tương đương tiền;
- Luồng tiền từ hoạt động tài chính là luồng tiền phát sinh từ các hoạt động tạo ra các thay đổi về qui mô và kết cấu vốn của chủ sở hữu và vốn vay của doanh nghiệp.

Hình 6.1. Khái quát các luồng tiền trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ



d. Cơ sở lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Việc lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ được căn cứ vào:

- Bảng Cân đối kế toán;
- Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh;
- Bản thuyết minh báo cáo tài chính;
- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ kỳ trước;
- Các tài liệu kế toán khác, như: Sổ kế toán tổng hợp, Sổ kế toán chi tiết các Tài khoản “Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”, “Tiền đang chuyển”; Sổ kế toán tổng hợp và Sổ kế toán chi tiết của các Tài khoản, bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ và các tài liệu kế toán chi tiết khác...

e. Phương pháp lập báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Có hai phương pháp lập Báo cáo lưu chuyển tiền tệ: Phương pháp gián tiếp hoặc phương pháp trực tiếp. Sự khác biệt của hai phương pháp này là điểm xuất phát và căn cứ để xác định lưu chuyển tiền của hoạt động kinh doanh. Đối với lưu chuyển tiền từ hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính, cách lập của hai phương pháp giống nhau.

Nguyên tắc lập:

- Theo phương pháp trực tiếp

Theo phương pháp trực tiếp, các luồng tiền vào và luồng tiền ra từ hoạt động kinh doanh được xác định và trình bày trong Báo cáo lưu chuyển tiền tệ bằng cách phân tích và tổng hợp trực tiếp các khoản tiền thu vào và chi ra theo từng nội dung thu, chi từ các Sổ kế toán tổng hợp và chi tiết của doanh nghiệp.

- Theo phương pháp gián tiếp

Theo phương pháp gián tiếp, các luồng tiền vào và các luồng tiền ra từ hoạt động kinh doanh được tính và xác định trước hết bằng cách điều chỉnh lợi nhuận trước thuế thu

nhập doanh nghiệp của hoạt động kinh doanh khỏi ảnh hưởng của các khoản mục không phải bằng tiền, các thay đổi trong kỳ của hàng tồn kho, các khoản phải thu, phải trả từ hoạt động kinh doanh và các khoản mà ảnh hưởng về tiền của chúng là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, gồm:

- Các khoản chi phí không bằng tiền, như: Khấu hao TSCĐ, dự phòng...
- Các khoản lãi, lỗ không phải bằng tiền, như: Lãi, lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái chưa thực hiện...
- Các khoản lãi, lỗ được phân loại là luồng tiền từ hoạt động đầu tư, như: Lãi, lỗ về thanh lý, nhượng bán TSCĐ và bất động sản đầu tư, tiền lãi cho vay, lãi tiền gửi, cổ tức và lợi nhuận được chia...

- Chi phí lãi vay đã ghi nhận vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

Luồng tiền từ hoạt động kinh doanh được điều chỉnh tiếp tục với sự thay đổi vốn lưu động, chi phí trả trước dài hạn và các khoản thu, chi khác từ hoạt động kinh doanh, như:

- Các thay đổi trong kỳ báo cáo của khoản mục hàng tồn kho, các khoản phải thu, các khoản phải trả từ hoạt động kinh doanh;
- Các thay đổi của chi phí trả trước;
- Lãi tiền vay đã trả;
- Thuế TNDN đã nộp;
- Tiền thu khác từ hoạt động kinh doanh;
- Tiền chi khác từ hoạt động kinh doanh.

2.4.3. Bài tập thực hành

Có tình hình tài sản và nguồn hình thành tài sản lúc mới bước vào hoạt động kinh doanh (ngày 01/01/N) của công ty TNHH A như sau: (ĐVT: 1.000 đ)

1. Tiền mặt	16.000
2. Tiền gửi ngân hàng	50.000
3. Công cụ dụng cụ	20.000
4. Tạm ứng	6.000
5. Nguyên liệu, vật liệu	15.500
6. Thành phẩm	90.000
7. TSCĐ hữu hình	670.000
8. Vay ngân hàng	27.500
9. Phải trả cho người bán	60.000
10. Vốn Đầu tư CSH	670.000
11. Quỹ đầu tư phát triển	80.000
12. Lợi nhuận chưa phân phối	30.000

Trong tháng 1/N có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau: (ĐVT: 1.000đ)

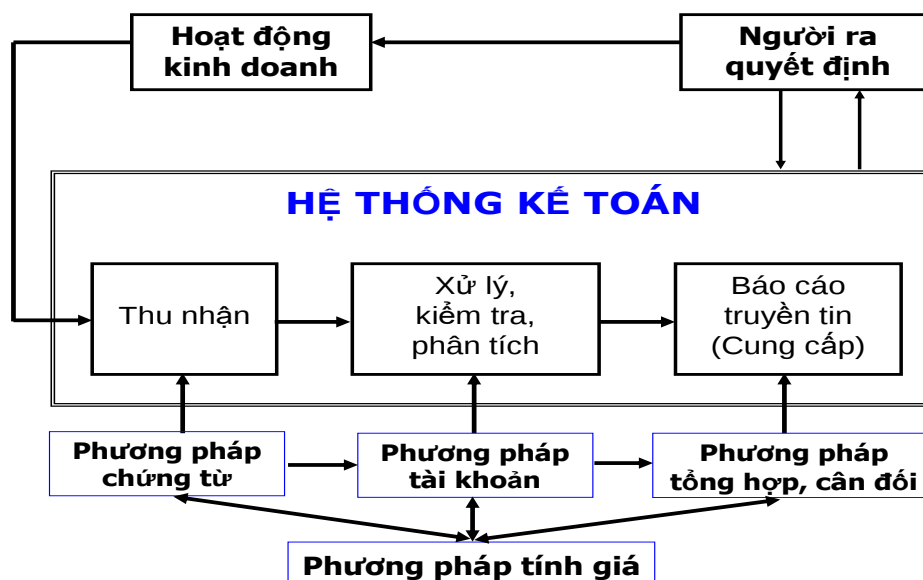
1. Vay ngắn hạn ngân hàng trả nợ cho người bán : 35.000
2. Rút tiền gửi ngân hàng nhập quỹ tiền mặt : 25.000
3. Chi tiền mặt mua công cụ, dụng cụ nhập kho : 5.000
4. Trả nợ cho người bán bằng tiền gửi ngân hàng : 10.000
5. Nhận vốn góp liên doanh bằng tiền gửi ngân hàng : 60.000
6. Chi tiền mặt tạm ứng cho nhân viên : 2.000
7. Mua 1 TSCĐ hữu hình bằng tiền vay ngân hàng : 50.000

Yêu cầu: Hãy lập Bảng cân đối kế toán

Mối quan hệ giữa các phương pháp kế toán:

Mỗi phương pháp trong hệ thống phương pháp kế toán có chức năng, vị trí nhất định. Song giữa chúng có quan hệ chặt chẽ với nhau tạo thành một hệ thống phương pháp kế toán. Thật vậy, trong quản lý kinh tế, muốn có những thông tin tổng hợp về tình hình tài chính của doanh nghiệp, cần phải sử dụng phương pháp tổng hợp cân đối kế toán. Nhưng chỉ có thể tổng hợp cân đối trên cơ sở vận dụng các mối quan hệ đối ứng để ghi chép các nghiệp vụ kinh tế và các tài khoản kế toán. Việc ghi chép vào tài khoản kế toán không thể tiến hành bằng thước đo hiện vật mà bằng thước đo giá trị, do đó cần phải tính giá các yếu tố đầu vào của quá trình sản xuất kinh doanh. Song muốn tính giá và ghi chép vào tài khoản kế toán chính xác, đòi hỏi phải có những chứng từ hợp pháp. Chứng từ sao chụp nguyên hình các nghiệp vụ kinh tế phát sinh và là cơ sở pháp lý để làm căn cứ ghi sổ kế toán.

Hình 2.1. Mối quan hệ giữa các phương pháp kế toán



B. Câu hỏi và bài tập thực hành

1. Câu hỏi

Câu 1. Trình bày đối tượng nghiên cứu của kế toán.

Câu 2. Giải thích các yếu tố cấu thành và tính cân bằng của phương trình kế toán.

Câu 3. Nêu khái niệm các phương pháp kế toán và phân tích mối quan hệ biện chứng giữa các phương pháp kế toán được sử dụng để nghiên cứu đối tượng hạch toán kế toán.

Câu 4. Trình bày cơ sở hình thành phương pháp chứng từ kế toán và nội dung phương pháp chứng từ kế toán?

Câu 5. Chứng từ kế toán là gì ? Phân tích các tác dụng của chứng từ kế toán.

Câu 6. Phân loại chứng từ kế toán theo các tiêu thức và trình bày tác dụng mỗi loại chứng từ.

Câu 7. Trình bày các yếu tố cơ bản (bắt buộc) của một chứng từ kế toán và ý nghĩa của từng yếu tố.

Câu 8. Bảng cân đối tài khoản ? Tại sao phải có bảng cân đối tài khoản ? Trình bày mối quan hệ giữa tài khoản kế toán và bảng cân đối kế toán?

Câu 9. Phương pháp tính giá ? Tại sao phải có phương pháp này? Nội dung và ý nghĩa của phương pháp tính giá.

Câu 10. Phân tích mối quan hệ của phương pháp tính giá với các phương pháp kế toán khác trong hệ thống phương pháp kế toán.

Câu 11. Trình bày nguyên tắc và trình tự tính giá.

Câu 12. Đối tượng tính giá là gì? Hãy xác định nội dung chi phí cấu thành nên tài sản.

Câu 13. Vận dụng nguyên tắc tính giá hãy trình bày cách tính giá nhập kho các loại tài sản chủ yếu trong đơn vị.

Câu 14. Phương pháp tổng hợp cân đối là gì? Giải thích tại sao phải có phương pháp này.

Câu 15. Nêu các mối quan hệ cân đối vốn có của kế toán và giải thích.

Câu 16. Trình bày khái niệm, nội dung và kết cấu của Bảng cân đối kế toán.

Câu 17. Trình bày phương pháp lập bảng cân đối kế toán.

Câu 18. Trình bày các trường hợp cân đối của bảng cân đối kế toán.

Câu 19. Giải thích mối quan hệ giữa bảng cân đối kế toán và tài khoản kế toán.

2. Bài tập thực hành

Bài 1. Có tài liệu về tình hình tài sản và nguồn hình thành tài sản 31/12/N tại công ty A như sau:

1. Tiền mặt tồn quỹ	15.000.000
2. Tiền gửi ngân hàng	135.000.000
3. Chứng khoán kinh doanh	30.000.000
4. Khoản phải thu người mua	50.000.000
5. Nguyên vật liệu chính	400.000.000
6. Vật liệu phụ	130.000.000
7. Phụ tùng thay thế	90.000.000
8. Thành phẩm trong kho	50.000.000
9. Vốn đầu tư của chủ sở hữu	2.000.000.000
10. Khoản vay ngân hàng	100.000.000

11. Nhà xưởng.	100.000.000
12. Phương tiện vận tải	75.000.000
13. Nhà kho	25.000.000
14. Máy móc thiết bị sản xuất	1.000.000.000
15. Giá trị quyền sử dụng đất	50.000.000
16. Quỹ đầu tư phát triển	50.000.000
17. Khoản phải nộp ngân sách	40.000.000
18. Nhiên liệu	55.000.000
19. Nhà làm việc	150.000.000
20. Nguồn vốn xây dựng cơ bản	125.000.000
21. Sản phẩm dở dang	145.000.000
22. Lãi chưa phân phối	100.000.000
23. Khoản phải trả cho người bán	70.000.000
24. Khoản tiền lương phải trả cho CNV	15.000.000

Yêu cầu:

1. Hãy sắp xếp tài liệu trên theo kết cấu tài sản và nguồn hình thành tài sản tại thời điểm 31/12/N:
2. Tính tổng giá trị tài sản (Tài sản ngắn hạn và Tài sản dài hạn)?; Tổng số nguồn vốn và từng loại nguồn vốn ? (Nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu)
3. Thực lực tài chính của công ty như thế nào?

Bài 2. Có tài liệu ngày 01/01/N tại một doanh nghiệp như sau: (ĐVT: 1.000đ)

1. Kỳ phiếu ngắn hạn	5.000
2. Máy móc thiết bị	125.000
3. Vốn đầu tư của chủ sở hữu	455.000
4. Chứng khoán kinh doanh	21.000
5. Vay ngân hàng	20.000
6. Phải thu khách hàng	12.000
7. Phải trả cho người bán	55.000
8. Tạm ứng cho nhân viên	2.000
9. Vật liệu phụ	9.000
10. Thuế phải nộp Nhà nước	15.000
11. Công cụ, dụng cụ	3.000
12. Sản phẩm dở dang	6.000
13. Tiền mặt	2.000
14. Phải trả công nhân viên	50.000
15. Nhà xưởng	250.000
16. Vay ngân hàng	140.000
17. Thiết bị văn phòng	27.000
18. Giá trị nhãn hiệu hàng hóa	110.000

19. Tiền gửi ngân hàng	120.000
20. Nguyên liệu vật liệu chính	15.000
21. Bản quyền về chế tạo sản phẩm mới	25.000
22. Lãi chưa phân phối	60.000
23. Thành phẩm	24.000
24. Quỹ đầu tư phát triển	10.000
25. Chi phí xây dựng cơ bản dở dang	7.000
26. Cổ phiếu dài hạn	17.000
27. Nguồn vốn xây dựng cơ bản	110.000
28. Giá trị quyền sử dụng đất	120.000
29. Nhà văn phòng	20.000
30. Các quỹ khác thuộc vốn chủ sở hữu	5.000

Yêu cầu:

1. Hãy sắp xếp tài liệu trên theo kết cấu tài sản và nguồn hình thành tài sản tại thời điểm 01/01/N ; tổng số nguồn vốn và từng loại nguồn vốn (Nợ phải trả và nguồn vốn chủ sở hữu)?
2. Thực lực tài chính của công ty như thế nào?

Bài 3.

I. Ngày 1/1/200N ông KẾ và ông TOÁN đã bỏ vốn ra để thành lập công ty TNHH Hải Hà, trong đó: (ĐVT: Triệu đồng)

+ Ông KẾ

- Tiền gửi ngân hàng 480
- Tiền mặt 20

+ Ông TOÁN

- 1 ngôi nhà làm văn phòng trị giá 500
- Một số dụng cụ làm việc trị giá 10
- Tiền mặt 90
- 1 khoản nợ vay ngắn hạn phải trả 100

II. Trong tháng doanh nghiệp hoạt động có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

1. Mua máy móc thiết bị 120 đã trả bằng tiền gửi ngân hàng;
2. Mua nguyên vật liệu nhập kho trị giá 12 chưa trả tiền người bán;
3. Vay ngân hàng trả nợ cho người bán 10;
4. Trích tiền gửi ngân hàng trả số nợ còn lại cho người bán 2;

Yêu cầu:

1. Xác định phương trình kế toán khi thành lập doanh nghiệp;
2. Xác định giá trị tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp sau mỗi nghiệp vụ kinh tế trên (phân tích ảnh hưởng của nghiệp vụ kinh tế phát sinh đến phương trình kế toán)

3. Trong các nghiệp vụ trên, thì những nghiệp vụ nào không làm thay đổi số tổng cộng nguồn vốn?

4. Thiết lập phương trình kế toán cơ bản lúc cuối kỳ.

Bài 4.

1. Tài sản của công ty A là 1,5 tỷ đồng, nợ phải trả bằng $\frac{1}{4}$ vốn chủ sở hữu. Hỏi Nợ phải trả và VCSH của công ty là bao nhiêu ?

2. Vốn chủ sở hữu của công ty B là 1,5 tỷ đồng, nợ phải trả bằng $\frac{1}{3}$ tổng tài sản. Hỏi Nợ phải trả của công ty là bao nhiêu ?

3. Đầu năm Tài sản của công ty C là 1,2 tỷ đồng và nợ phải trả là 0,4 tỷ đồng. Trong năm tài sản tăng 0,3 tỷ đồng và vốn chủ sở hữu tăng 0,15 tỷ đồng. Hỏi Nợ phải trả cuối năm là bao nhiêu ?

4. Đầu năm Tài sản của công ty D là 1 tỷ đồng và nợ phải trả là 0,2 tỷ đồng. Trong năm nợ phải trả giảm 0,05 tỷ đồng, vốn chủ sở hữu tăng 0,15 tỷ đồng. Hỏi tài sản cuối năm là bao nhiêu?

Bài 5. Tại một đơn vị kinh doanh có vốn ban đầu được cấp gồm: (Đơn vị tính: triệu đồng)

- Tiền mặt: 400

- TSCĐ hữu hình 1.000

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

- | | |
|--|-----|
| 1. Mua vật liệu chính nhập kho chưa trả tiền cho người bán | 200 |
| 2. Nhận vốn cấp trên cấp (hoặc vốn góp) bằng tiền mặt nhập quỹ | 60 |
| 3. Xuất quỹ tiền mặt trả nợ cho người bán | 100 |
| 4. Xuất quỹ tiền mặt chi tạm ứng cho nhân viên | 10 |
| 5. Vay ngắn hạn ngân hàng nhập quỹ tiền mặt | 50 |

Yêu cầu:

1. Cho biết quan hệ đối ứng xảy ra ở mỗi nghiệp vụ kinh tế.
2. Phân loại tài sản tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ. Số tài sản này do nguồn vốn nào hình thành?

Bài 6. Ngày 1/1/N, Ông An đã bỏ vốn thành lập doanh nghiệp (Đơn vị tính triệu đồng), trong đó:

- Tiền gửi ngân hàng 480

- Tiền mặt 20

Trong tháng, doanh nghiệp đã tiến hành hoạt động kinh doanh với các nghiệp vụ kinh tế phát sinh như sau:

- | | |
|---|-----|
| 1. Mua một căn nhà bằng tiền vay dài hạn ngân hàng trị giá | 100 |
| 2. Mua máy móc thiết bị trả bằng tiền gửi ngân hàng | 50 |
| 3. Mua nguyên liệu nhập kho chưa trả tiền người bán trị giá | 15 |

- | | |
|--|----|
| 4. Vay ngắn hạn ngân hàng trả nợ cho người bán | 10 |
| 5. Dùng tiền gửi ngân hàng trả số nợ còn lại cho người bán | 5 |

Yêu cầu:

1. Xác định phương trình kế toán khi thành lập doanh nghiệp;
2. Xác định giá trị tài sản và nguồn vốn của doanh nghiệp sau mỗi nghiệp vụ kinh tế trên;
3. Trong các nghiệp vụ trên, thì những nghiệp vụ nào không làm thay đổi số tổng cộng tài sản?
4. Cho biết quan hệ đối ứng xảy ra ở mỗi nghiệp vụ kinh tế;
5. Thiết lập phương trình kế toán cơ bản lúc đầu kỳ và cuối kỳ.

Bài 7. Có tình hình tài sản và nguồn hình thành tài sản lúc mới bước vào hoạt động kinh doanh (ngày 01/01/N) của công ty TNHH A như sau: (ĐVT: 1.000 đ)

1. Tiền mặt	16.000
2. Tiền gửi ngân hàng	50.000
3. Công cụ dụng cụ	20.000
4. Tạm ứng	6.000
5. Nguyên liệu, vật liệu	15.500
6. Thành phẩm	90.000
7. TSCĐ hữu hình	670.000
8. Vay ngân hàng	27.500
9. Phải trả cho người bán	60.000
10. Vốn Đầu tư CSH	670.000
11. Quỹ đầu tư phát triển	80.000
12. Lợi nhuận chưa phân phối	30.000

Trong tháng 1/N có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau: (ĐVT: 1.000đ)

1. <u>Vay ngắn hạn</u> ngân hàng trả <u>nợ</u> cho người bán	: 35.000
2. Rút <u>tiền gửi ngân hàng</u> nhập quỹ <u>tiền mặt</u>	: 25.000
3. Chi <u>tiền mặt</u> mua <u>công cụ</u> , dụng cụ nhập kho	: 5.000
4. Trả nợ cho người bán bằng <u>tiền gửi ngân hàng</u>	: 10.000
5. <i>Nhận vốn góp</i> liên doanh bằng <u>tiền gửi ngân hàng</u>	: 60.000
6. Chi <u>tiền mặt</u> tạm ứng cho nhân viên	: 2.000
7. Mua 1 TSCĐ hữu hình bằng tiền vay ngân hàng	: 50.000

Yêu cầu:

1. Phân loại tài sản của doanh nghiệp theo kết cấu và nguồn hình thành lúc đầu tháng 1/N

2. Trong các nghiệp vụ trên, thì những nghiệp vụ nào không làm thay đổi số tổng cộng tài sản?
3. Phân loại tài sản của doanh nghiệp theo kết cấu và nguồn hình thành lúc cuối tháng 1/N.
4. Cho biết quan hệ đối ứng xảy ra ở mỗi nghiệp vụ kinh tế.

Bài 8. Có tài liệu kế toán sau

A. Số dư đầu kỳ trên các tài khoản kế toán tại ở doanh nghiệp ABC:

- TK Tiền mặt	60.000
- TK Tiền gửi ngân hàng	90.000
- TK Hàng hoá	50.000
- TK TSCĐ hữu hình	270.000
- TK Vốn đầu tư của CSH	395.000
- TK Vay ngân hàng	65.000
- TK Phải trả cho người bán	X

B. Trong kỳ có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh như sau:

1. Rút <u>tiền gửi ngân hàng</u> nhập <u>quỹ tiền mặt</u>	18.000
2. Nhà nước <u>cấp vốn kinh doanh</u> bằng <u>tiền gửi ngân hàng</u>	45.000
3. Mua <u>hàng hoá</u> chưa trả tiền cho <u>người bán</u>	30.000
4. Dùng <u>tiền gửi ngân hàng</u> trả nợ <u>vay ngân hàng</u>	12.000
5. Trả <u>nợ người bán</u> bằng <u>tiền gửi ngân hàng</u>	10.000

Yêu cầu

1. Tìm giá trị X ở đầu kỳ ? (Số tiền phải trả cho người bán là 10.000)
1. Nêu sự thay đổi (tăng, giảm) của tài sản và nguồn vốn sau mỗi nghiệp vụ phát sinh;
2. Phân loại tài sản tại thời điểm thành lập và cuối kỳ;
3. Sau một kỳ hoạt động, nguồn vốn của doanh nghiệp thay đổi kết cấu như thế nào?
4. Thiết lập phương trình kế toán cơ bản tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ.

Bài 9. Lập định khoản kế toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau:

1. Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt: 20.000.000
2. Ông A góp vốn kinh doanh bằng một tài sản cố định hữu hình nguyên giá 40.000.000.
3. Vay ngắn hạn ngân hàng trả nợ người bán: 20.000.000.
4. Thu hồi khoản nợ phải thu của khách hàng bằng tiền mặt nhập quỹ: 10.000.000.
5. Rút tiền gửi ngân hàng thanh toán khoản nợ phải trả cho người bán: 15.000.000.
6. Mua vật liệu nhập kho 50.000.000 trả bằng tiền vay ngắn hạn: 35.000.000 và số còn lại chưa trả cho người bán 15.000.000;
7. Mua chứng khoán ngắn hạn đã trả bằng tiền mặt: 45.000.000.

8. Xuất quỹ tiền mặt chi tạm ứng cho nhân viên 6.000.000.
9. Chi tiền mặt thanh toán các khoản phải trả công nhân viên 20.000.000.
10. Người mua hàng trả nợ tiền hàng bằng tiền mặt là 12.000.000 và bằng tiền gửi ngân hàng là 18.000.000.

Bài 10. Có tài liệu kế toán trên các tài khoản tại thời điểm cuối kỳ:

TK Tiền mặt		TK TGNH		TK Vay và nợ thuê TC		TK Vốn đầu tư CSH	
SD:		SD:			SD:		SD:
10.000		50.000			15.000		100.000
1)	2)		1)	2)	4)		
5.000	7.000		5.000	7.000	4.000		
4)	3)		5)		6)		
4.000	1.000		1.000		5.000		
PS:	PS:	PS:	PS:	PS:	PS:	PS:	PS:
SD:					SD:		
TK Vật liệu		TK Công cụ		TK Phải trả người bán		TK TSCĐ HH	
SD:				5)	SD:	SD:	
4.000				1.000	6.000	57.000	
2)		3)		6)			
7.000		1.000		5.000			
PS:	PS:	PS:	PS:	PS:	PS:	PS:	PS:
SD:		SD:			SD:	SD:	

Yêu cầu: Khóa tài khoản kế toán (Cộng phát sinh và tính số dư cuối kỳ)

Bài 10. Từ kết quả của bài tập 10 hãy lập Bảng cân đối tài khoản (Điền số liệu vào bảng sau)

BẢNG CÂN ĐỐI TÀI KHOẢN
Tháng (Quý)năm.....

TT	TÊN TÀI KHOẢN	Số dư đầu kỳ		Số phát sinh trong kỳ		Số dư cuối kỳ	
		Nợ	Có	Nợ	Có	Nợ	Có
A	B	1	2	3	4	5	6
1	TK Tiền mặt						
2	TK Tiền gửi NH						
3	TK Vay và nợ thuê tài chính						
4	TK Vốn đầu tư CSH						

5	TK Vật liệu						
6	TK Công cụ						
7	TK Phải trả người bán						
8	TK TSCĐ HH						
	Tổng cộng						

Bài 11. Từ tài liệu kế toán của bài tập 7, 8.

Yêu cầu:

1. Lập định khoản;
2. Mở tài khoản, phản ánh vào tài khoản và khóa tài khoản;
3. Lập Bảng cân đối tài khoản.

Bài 12. Có tình hình đầu kỳ trên các tài khoản tại một công ty như sau:

- Tài khoản “Tiền mặt” : 20.000.000,
- Tài khoản “TGNH” : 50.000.000,
- Tài khoản “Vật liệu” : 10.000.000.
- Các tài khoản khác có số dư hợp lý: xxx

Trong kỳ, có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau:

- | | |
|--|------------|
| 1. Mua <u>Công cụ</u> nhập kho đã trả bằng <u>tiền gửi ngân hàng</u> | 10.000.000 |
| 2. Xuất <u>quỹ tiền mặt</u> trả <u>nợ người bán</u> | 2.000.000 |
| 3. Thu <u>nợ của khách hàng</u> bằng <u>tiền mặt</u> nhập quỹ: | 1.300.000 |
| 4. Nhân viên A hoàn trả <u>tạm ứng bằng tiền mặt</u> | 2.000.000 |
| 5. Mua <u>vật liệu</u> nhập kho <u>chưa trả tiền cho người bán</u> | 1.200.000 |
| 6. Chi <u>tiền mặt</u> trả nợ <u>vay ngắn hạn</u> | 4.000.000 |
| 7. Rút <u>tiền gửi ngân hàng</u> về nhập <u>quỹ tiền mặt</u> : | 2.000.000 |
| 8. Được Nhà nước cấp <u>vốn kinh doanh</u> bằng một <u>tài sản cố định hữu hình</u> nguyên giá 15.000.000, và bằng <u>vật liệu</u> nhập kho 12.000.000 | |

Yêu cầu:

1. Lập định khoản,
2. Mở tài khoản, ghi các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ và khóa tài khoản cuối kỳ.

Bài 13. Tại công ty Z có tài liệu kế toán:

Số dư đầu tháng 3/N của Tài khoản 131-Phải thu khách hàng: 30.000.000, *chi tiết:* - Phải thu khách hàng M: 20.000.000

- Phải thu khách hàng N: 10.000.000

Trong tháng 3/N có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh:

1. Khách hàng M trả nợ 15.000.000 bằng tiền mặt nhập quỹ.
2. Bán chịu một số hàng cho khách hàng K theo giá bán 40.000.000.

3. Khách hàng N trả nợ 10.000.000 bằng tiền mặt nhập quỹ.
4. Thu nợ khách hàng K 25.000.000 bằng tiền gửi ngân hàng.

Yêu cầu:

1. Lập định khoản;
2. Phản ánh tình hình trên vào TK 131 (TK cấp 1 và cấp 2);
3. Lập bảng tổng hợp chi tiết TK 131- *Phải thu khách hàng*

Bài 14. Số dư đầu kỳ trên các tài khoản tại một công ty như sau:

TK “Tiền mặt”	20.000.000
TK “Tiền gửi ngân hàng”	50.000.000
TK “Phải thu khách hàng” (Dư nợ)	40.000.000
TK “Vật liệu tồn kho”	190.000.000
TK “TSCĐ Hữu hình”	500.000.000
TK “Hao mòn TSCĐ”	100.000.000
TK “Vay và nợ thuê tài chính”	160.000.000
TK “Phải trả người bán”	30.000.000
Chi tiết: - DN A: 20.000.000 (Dư có); DN B: 10.000.000 (Dư có)	
TK “Phải trả công nhân viên”	10.000.000
TK “Vốn đầu tư CSH”	600.000.000

Trong kỳ, có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau:

1. Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt: 10.000.000
2. Ông K góp vốn kinh doanh bằng một tài sản cố định hữu hình nguyên giá 40.000.000.
3. Vay ngắn hạn ngân hàng trả nợ người bán (Doanh nghiệp A): 15.000.000.
4. Rút tiền gửi ngân hàng thanh toán khoản nợ phải trả cho người bán 12.000.000, Trong đó Doanh nghiệp A: 5.000.000, Doanh nghiệp B: 7.000.000).
5. Mua vật liệu nhập kho 50.000.000 trả bằng tiền vay ngân hàng: 35.000.000 và số còn lại chưa trả cho người bán (Doanh nghiệp B): 15.000.000;
6. Mua công cụ nhập kho đã trả bằng tiền mặt: 45.000.000.
7. Xuất quỹ tiền mặt chi tạm ứng cho nhân viên 6.000.000.
8. Khách hàng trả nợ tiền hàng bằng tiền mặt là 30.000.000 và tiền gửi ngân hàng là 10.000.000.

Yêu cầu:

1. Lập định khoản;
2. Mở tài khoản, chi tiết tài khoản phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ và khóa tài khoản cuối kỳ;
3. Lập bảng tổng hợp chi tiết phải trả người bán;

4. Lập Bảng cân đối tài khoản.

Bài 15. Tồn kho vật liệu đầu kỳ vật liệu B là 6.000kg x 5.000đ/kg. Nhập kho vật liệu B theo giá chưa thuế 4.000kg x 6.000đ/kg, thuế GTGT 10%. Chi phí bốc vác vào kho là 100.000đ. Hãy tính giá nhập kho vật liệu B ?

Bài 16. Hãy xác định nguyên giá TSCĐ trong trường hợp sau: Mua một thiết bị sản xuất, giá hóa đơn chưa thuế 150.000.000 đ, thuế GTGT 10%. Chi phí lắp đặt trước khi sử dụng có giá chưa thuế 3.000.000 đ, thuế GTGT 10%. Tất cả trả bằng tiền gửi ngân hàng.

Bài 17. Doanh nghiệp mua một tài sản cố định hữu hình A với giá mua chưa có thuế 200.000.000 đ, thuế suất thuế GTGT 10%. Chi phí vận chuyển tài sản về doanh nghiệp: 1.500.000. Hãy tính nguyên giá của tài sản A theo hai phương pháp tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ thuế và tính thuế GTGT theo phương pháp trực tiếp?

Bài 18. Tại phân xưởng sản xuất ra 2 loại sản phẩm A và B. Hãy phân bổ chi phí vật liệu chính cho từng sản phẩm theo định mức tiêu hao?

- Vật liệu chính xuất dùng sản xuất: 900 kg x 1.000đ/Kg = 900.000đ
- Kết quả sản xuất: Hoàn thành 120 sản phẩm A; 100 sản phẩm B.
- Định mức tiêu hao vật liệu chính cho SP A: 5 kg/SP; SP B: 4 kg/SP.

Bài 19.

1. Từ kết quả của bài tập 11, hãy lập Bảng cân đối kế toán.
2. Từ kết quả của bài tập 14, hãy lập Bảng cân đối kế toán.

Bài 20. Doanh nghiệp A tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên, có tài liệu kế toán: (ĐVT: đồng)

I. Số dư đầu quý I năm N trên các tài khoản

Tên tài khoản	Số tiền	Tên tài khoản	Số tiền
Tiền mặt	36.000.000		
Tiền gửi ngân hàng	200.000.000	Vay và nợ thuê TC	346.000.000
Phải thu của khách hàng	90.000.000	Phải trả người bán	30.000.000
Thuế GTGT được khấu trừ	10.000.000	Phải trả người lao động	10.000.000
Hàng hoá tồn kho	250.000.000	Vốn đầu tư CSH	630.000.000
Hàng gửi bán	4.000.000	Quỹ đầu tư phát triển	80.000.000
TSCĐ Hữu hình	650.000.000	Lợi nhuận chưa phân phối	X= ?
Hao mòn TSCĐ	80.000.000		

II. Trong quý I năm N có các nghiệp vụ kinh tế phát sinh sau

1. Khách hàng trả nợ tiền mua hàng kỳ trước bằng tiền mặt là 15.000.000 và bằng tiền gửi ngân hàng là 20.000.000
2. Xuất quỹ tiền mặt thanh toán hết khoản nợ tiền lương với người lao động của kỳ trước
3. Trích tiền gửi ngân hàng chuyển trả nợ cho người bán 10.000.000
4. Mua công cụ nhập kho, đã trả bằng tiền chuyển khoản là 3.000.000
5. Rút tiền gửi ngân hàng về nhập quỹ tiền mặt 7.000.000

6. Trả nợ tiền vay ngắn hạn bằng tiền gửi ngân hàng	50.000.000
7. Vay ngân hàng chuyển trả nợ cho người bán	20.000.000
8. Xuất quỹ tiền chi tạm ứng cho nhân viên	3.000.000

Yêu cầu:

1. Từ tài liệu số dư đầu quý I năm N hãy xác định $X = ?$
2. Định khoản các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong kỳ.
3. Mở tài khoản, ghi tài khoản và khóa tài khoản;
4. Lập bảng cân đối tài khoản;
5. Lập bảng cân đối kế toán.

C. Ghi nhớ

Đối tượng kế toán là tài sản của đơn vị trong mối quan hệ với nguồn hình thành và sự vận động của tài sản đó trong quá trình hoạt động của các đơn vị cùng các mối quan hệ kinh tế - pháp lý phát sinh.

Có thể khái quát những *đặc điểm cơ bản* của đối tượng kế toán như sau:

- Luôn có tính hai mặt độc lập nhau nhưng cân bằng nhau về lượng;
- Luôn vận động qua các giai đoạn khác nhau theo một trình tự xác định và khép kín sau một chu kỳ nhất định;
- Luôn có tính đa dạng trên mỗi nội dung cụ thể;
- Mỗi loại đối tượng cụ thể của kế toán đều gắn liền trực tiếp đến lợi ích kinh tế, đến quyền lợi và trách nhiệm của nhiều phía khác nhau.

Các đặc điểm trên cùng chi phối việc hình thành hệ thống phương pháp kế toán.

CHƯƠNG 3

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ

Giới thiệu:

Chi phí là một trong những yếu tố trung tâm trong công tác quản lý hoạt động sản xuất, kinh doanh của nhà quản trị. Chi phí được hiểu chung đó là sự tiêu hao của các nguồn tài nguyên trong doanh nghiệp để tài trợ cho một dự án. Tuy nhiên, trong kế toán quản trị thì tùy theo cách sử dụng mà chi phí được hiểu và phân loại theo nhiều cách khác nhau.

Do vậy việc phân loại chi phí có tầm quan trọng đặc biệt, là cơ sở để nhà quản lý và người kế toán viên quản trị vận dụng thích hợp trong các tình huống cụ thể.

Mục tiêu:

- Trình bày được các khái niệm về chi phí;
- Phân loại được chi phí phục vụ cho kiểm tra và quản lý;
- Xác định được nội dung chi phí thể hiện trên báo cáo kết quả kinh doanh.

A. Nội dung:

1. Khái quát về chi phí

1.1. Bản chất chi phí

Chi phí được định nghĩa theo nhiều phương diện khác nhau. Chi phí có thể nhìn nhận một cách trừu tượng chính là biểu hiện bằng tiền những hao phí lao động sống và lao động vật hóa phát sinh trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh; hoặc là những phí tổn chứng minh bằng những chứng cứ nhất định phát sinh trong hoạt động sản xuất kinh doanh; hoặc là những phí tổn ước tính thực hiện các phương án sản xuất kinh doanh...

Những quan điểm trên có thể khác nhau về hình thức thể hiện chi phí nhưng tất cả đều thừa nhận một vấn đề chung: chi phí là phí tổn tài nguyên, vật chất, lao động và phải phát sinh gắn liền với mục đích kinh doanh. Đây chính là bản chất chi phí trong hoạt động của doanh nghiệp. Một cách đơn giản có thể nói: *bản chất của chi phí là khoản phải mất đi để đổi lấy một khoản thu về.*

Chi phí theo quan điểm kế toán tài chính: Theo CMKT số 01 Việt Nam đoạn 31, chi phí được định nghĩa: "Chi phí là tổng giá trị các khoản làm giảm lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới hình thức các khoản tiền chi ra, các khoản khấu trừ tài sản hoặc phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản phân phối cho cổ đông hoặc chủ sở hữu". Như vậy, chi phí được nhận thức như những khoản phí tổn phát sinh gắn liền với hoạt động của doanh nghiệp để đạt được một sản phẩm, một dịch vụ nhất định. Với đặc trưng này, chúng ta có thể dễ dàng nhận biết chi phí thể hiện qua các tài liệu kế toán trong kế toán tài chính; đó là các chứng từ kế toán chi phí.

Chi phí theo quan điểm kế toán quản trị: chi phí không những nhận thức như quan điểm kế toán tài chính mà còn được nhận thức theo phương pháp nhận diện thông tin ra quyết định, cho nên chi phí có thể là dòng phí tổn thực tế gắn liền với hoạt động hàng ngày khi tổ chức thực hiện, kiểm tra, ra quyết định, chi phí có thể là dòng phí tổn ước tính để thực hiện dự án, những phí tổn mất đi do lựa chọn phương án, hy sinh cơ hội kinh

doanh... bởi lẽ mục đích của kế toán quản trị trong lĩnh vực chi phí là cung cấp thông tin chi phí thích hợp, hữu ích, kịp thời cho việc ra quyết định của nhà quản trị.

1.2. Đối tượng chi phí

Đối tượng chi phí là đối tượng cần được tính giá trong doanh nghiệp.

Với khái niệm này thì trong một doanh nghiệp đối tượng tính giá có thể có rất nhiều:

- Đối với đơn vị có tính chất sản xuất: Đối tượng chi phí có thể là một sản phẩm, bán thành phẩm hoặc chi tiết của sản phẩm;

- Đối với đơn vị kinh doanh dịch vụ: Đối tượng chi phí là từng dịch vụ. Ví dụ: lữ hành, buồng phòng, đoàn xe, toa tàu,....

- Nếu xét trong nội bộ một doanh nghiệp, để tăng cường vai trò của kế toán quản trị thì đối tượng chi phí có thể tập hợp theo từng bộ phận. Ví dụ: Bộ phận sản xuất, bán hàng, phòng ban chức năng (trong từng phòng ban có thể chia làm từng tổ chuyên môn riêng)

- Ngoài ra đối tượng chi phí có thể là một dự án, một hoạt động hoặc một chương trình tại đơn vị.

2. Phân loại chi phí

Việc phân loại chi phí của doanh nghiệp là nhằm mục đích phục vụ cho quản trị hoạt động sản xuất, kinh doanh của doanh nghiệp, do đó tùy thuộc vào mục đích, yêu cầu quản trị của doanh nghiệp trong từng thời kỳ, từng hoàn cảnh để lựa chọn tiêu thức phân loại phù hợp.

Để phục vụ cho kế toán tài chính chi phí sản xuất, kinh doanh được phân loại theo các tiêu thức sau:

2.1. Phân loại chi phí theo nội dung kinh tế của chi phí (yếu tố chi phí)

Theo cách phân loại này, chi phí có cùng nội dung và tính chất kinh tế được xếp cùng một yếu tố chi phí, không kể chi phí đó phát sinh ở địa điểm nào, dùng vào mục đích gì trong sản xuất kinh doanh, nên còn gọi là phân loại chi phí theo yếu tố, bao gồm các yếu tố sau:

- Chi phí về nguyên vật liệu.
- Chi phí nhân công.
- Chi phí khấu hao TSCĐ.
- Chi phí dịch vụ mua ngoài.
- Chi phí khác bằng tiền.

2.2. Phân loại chi phí theo công dụng kinh tế của chi phí

Theo cách phân loại này, những chi phí có cùng mục đích sử dụng và công dụng kinh tế được xếp cùng một khoản mục chi phí, không phân biệt chi phí đó có nội dung kinh tế như thế nào. Chi phí trong kỳ kế toán của doanh nghiệp được phân chia thành các khoản mục:

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

Khoản mục này bao gồm các chi phí về nguyên vật liệu chính, chi phí nguyên vật liệu phụ, vật liệu bao bì, nhiên liệu được sử dụng trực tiếp vào việc sản xuất ra sản phẩm hoặc thực hiện dịch vụ.

Chi phí nhân công trực tiếp (Direct labour costs)

Khoản mục này bao gồm các khoản phải trả cho người lao động trực tiếp như tiền lương, tiền công, phụ cấp có tính chất lương và các khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ theo tỷ lệ quy định với tiền lương.

Chi phí sản xuất chung (Factory overhead costs)

Chi phí sản xuất chung bao gồm những chi phí sản xuất phát sinh trong phạm vi phân xưởng sản xuất, phục vụ quá trình sản xuất hoặc tổ chức quản lý sản xuất, bao gồm tiền lương nhân viên quản lý phân xưởng, các khoản trích theo lương; chi phí vật liệu, công cụ; chi phí khấu hao máy móc thiết bị, nhà xưởng; chi phí dịch vụ mua ngoài; chi phí bằng tiền khác.

Chi phí bán hàng (Selling expenses)

Là toàn bộ chi phí cần thiết phát sinh trong quá trình bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ như: Lương nhân viên bán hàng, chi phí bán hàng, khấu hao TSCĐ tại bộ phận bán hàng, chi phí bảo hành sản phẩm, chi phí quảng cáo, vận chuyển, đóng gói...và những chi phí liên quan đến khâu dự trữ sản phẩm...

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

Bao gồm tất cả các chi phí quản lý kinh doanh, quản lý hành chính và các chi phí chung khác có liên quan đến hoạt động của cả doanh nghiệp. Đó là những chi phí hành chính, kế toán quản lý chung...

Chi phí khác (Other cost)

Ngoài các chi phí liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh chức năng của doanh nghiệp, trong thành phần chi phí của doanh nghiệp còn tồn tại những dòng chi phí khác. Về cơ bản, đây chính là dòng chi phí hoạt động tài chính và chi phí hoạt động khác. Dòng chi phí này thường chiếm tỷ lệ nhỏ, trong một doanh nghiệp có quy mô nhỏ chi phí này có thể bằng không.

Sơ đồ luân chuyển đổi chi phí từ yếu tố sang khoản mục

2.3. Phân loại chi phí theo mối quan hệ giữa chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính

2.3.1. Chi phí sản phẩm (Product costs)

Chi phí sản phẩm là chi phí cấu thành nên giá trị đơn vị sản phẩm hoàn thành hay hàng hóa được mua vào, đang tồn kho hoặc đã được bán.

Đối với doanh nghiệp sản xuất, chi phí sản phẩm bao gồm:

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

Đối với doanh nghiệp kinh doanh thương mại, chi phí sản phẩm chính là giá mua và chi phí mua hàng hóa.

Các chi phí sản phẩm được xem là gắn liền với sản phẩm từ khi chúng sản xuất hoặc mua vào đến khi đang còn chờ bán và đến khi sản phẩm hoặc hàng hóa được xác định là đã bán ra thì chi phí sản phẩm mới xem là phí tổn (gọi là giá vốn hàng bán) và làm giảm lợi tức trong kỳ kinh doanh

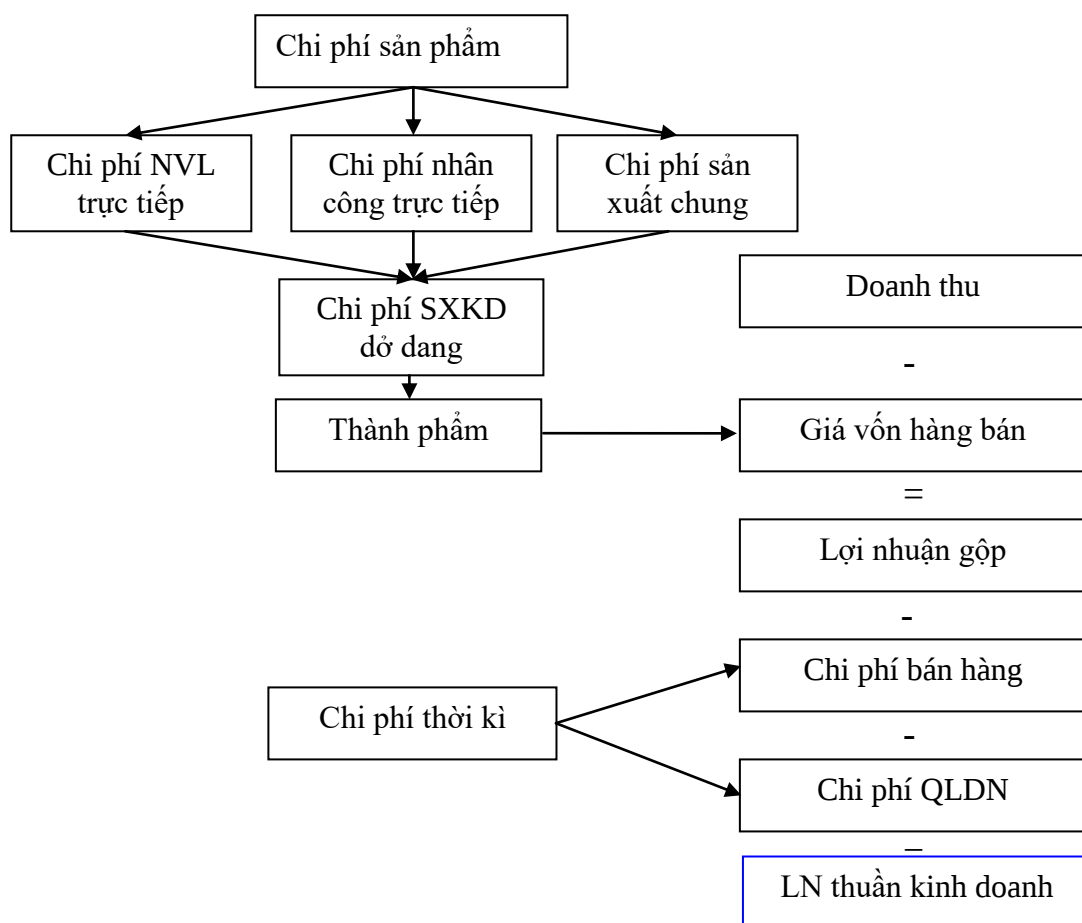
Nếu sản phẩm, hàng hóa chưa bán được thì những chi phí này nằm trong sản phẩm, hàng hóa tồn kho (gọi là chi phí tồn kho).

2.3.2. Chi phí thời kỳ (Period costs)

Chi phí thời kỳ là chi phí phát sinh trong một kỳ kinh doanh (theo thời gian) có thể liên quan đến nhiều đối tượng, nhiều sản phẩm khác nhau. Chi phí thời kỳ có đặc điểm là những chi phí làm giảm lợi tức trong kỳ kinh doanh mà chi phí đó phát sinh, chi phí thời kỳ bao gồm:

- Chi phí bán hàng.
- Chi phí quản lý doanh nghiệp.

Sơ đồ luân chuyển chi phí sản phẩm, chi phí thời kỳ
trong doanh nghiệp sản xuất



Sơ đồ luân chuyển chi phí sản phẩm, chi phí thời kỳ
trong doanh nghiệp thương mại
(Tài liệu trang.....)

2.4. Phân loại chi phí sản xuất theo quá trình tập hợp chi phí

2.4.1. Chi phí trực tiếp (Direct costs)

Là những chi phí liên quan trực tiếp đến từng đối tượng tập hợp chi phí, những chi phí này kế toán chi phí căn cứ vào số liệu chứng từ gốc để ghi trực tiếp cho từng đối tượng chịu chi phí.

2.4.2. Chi phí gián tiếp (Indirect costs)

Là những chi phí liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí. Về phương diện kế toán, chi phí gián tiếp được tập hợp chung vào một tài khoản riêng, cuối kỳ tính toán phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí liên quan theo tiêu thức thích hợp.

Phân loại chi phí sản xuất theo quá trình tập hợp chi phí có tác dụng đối với việc xác định phương pháp tập hợp và phân bổ chi phí cho các đối tượng một cách đúng đắn, tập hợp chi phí đầy đủ, hợp lý và tạo điều kiện quản lý tốt chi phí.

2.5. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động (Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí)

Mức độ hoạt động của một doanh nghiệp được hiểu là khối lượng sản phẩm mà doanh nghiệp sản xuất ra, số lượng sản phẩm tiêu thụ, số giờ máy vận hành hoặc là doanh thu mà doanh nghiệp thực hiện trong một kỳ nhất định.

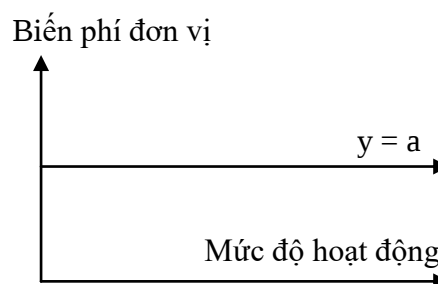
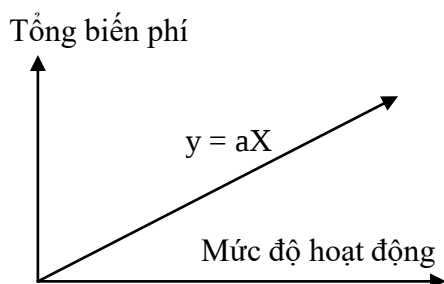
Vậy các chi phí sẽ thay đổi như thế nào khi có sự thay đổi mức độ hoạt động kinh doanh, đó chính là cách ứng xử của chi phí.

Việc phân loại theo tiêu thức này có ý nghĩa to lớn với công tác quản lý chi phí, trong công tác tổ chức kế toán chi phí, thấy được mối quan hệ giữa chi phí bỏ ra với mức độ hoạt động và lợi nhuận sản xuất kinh doanh, để từ đó nhà quản lý có cách ứng xử thích đáng, hợp lý với các loại chi phí giúp doanh nghiệp có biện pháp chỉ đạo sản xuất để đạt hiệu quả kinh tế cao.

Theo cách phân loại này, chi phí của doanh nghiệp được phân chia thành:

2.5.1. Chi phí khả biến (Variable cost)

Chi phí khả biến (còn gọi là Biến phí hoặc Chi phí biến đổi) là những khoản chi phí thay đổi theo mối tương quan tỷ lệ với mức độ hoạt động của doanh nghiệp. Chi phí này xét về tổng số thay đổi tỷ lệ thuận với sự biến động về khối lượng sản phẩm trong một phạm vi hoạt động, gồm: chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và một số khoản chi phí sản xuất chung, như: Chi phí nhân công, chi phí điện nước, phụ tùng, sửa chữa máy,..., nhưng ngược lại chi phí này tính cho một đơn vị mức độ hoạt động thì lại không đổi, là một hằng số.



Đồ thị Tổng biến phí

Đồ thị Biến phí đơn vị

Ví dụ: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí tiền lương công nhân sản xuất là biến phí. Vì chúng thay đổi tỷ lệ với sản lượng sản phẩm sản xuất.

Biến phí có thể chia thành 2 loại:

□ **Biến phí tỷ lệ:** Là những biến phí mà sự biến động của chúng tỷ lệ thuận với biến đổi của mức độ hoạt động.

Ví dụ: Chi phí nguyên vật liệu, chi phí tiền lương trực tiếp, phí hoa hồng bán

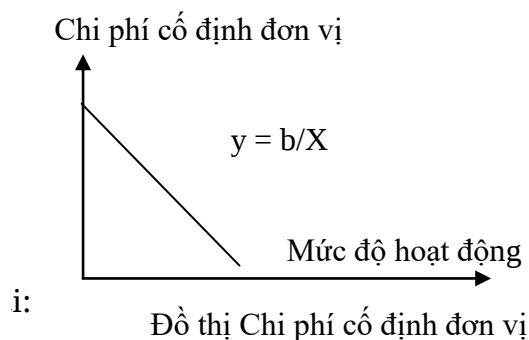
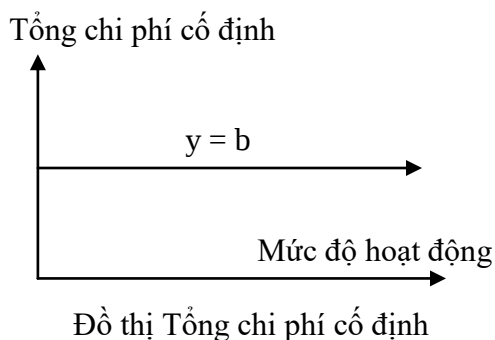
□ **Biến phí cấp bậc:** Là những biến phí mà sự thay đổi của chúng chỉ xảy ra khi mức độ hoạt động đạt đến một giới hạn nhất định chứ không phải thay đổi tỷ lệ khi mức độ hoạt động thay đổi. Ví dụ chi phí tiền lương thợ bảo trì, lương của nhân viên bán hàng

Khảo sát lương của nhân viên bán hàng tại một công ty như sau:

- Nếu doanh thu từ 0 đến 50 triệu : Tiền lương 600.000đ/tháng
- Nếu doanh thu từ 50 đến 100 triệu : Tiền lương 1.200.000đ/tháng
- Nếu doanh thu từ 100 đến 150 triệu : Tiền lương 1.800.000đ/tháng

2.5.2. Chi phí bất biến (Fixed cost)

Chi phí bất biến (còn gọi là định phí hoặc chi phí cố định) là những chi phí mà tổng số không thay đổi khi mức độ hoạt động thay đổi trong một phạm vi hoạt động nào đó như chi phí khấu hao TSCĐ, tiền thuê nhà, quảng cáo... Vì tổng số không thay đổi nên khi gia tăng mức độ hoạt động thì phần định phí tính trên một đơn vị mức độ hoạt động sẽ giảm dần và ngược lại. Do đó chi phí bất biến của một đơn vị sản phẩm, công việc có quan hệ tỷ lệ nghịch với khối lượng, sản phẩm, công việc.



a. Định phí bắt buộc (Committed fixed cost)

Là những định phí cần thiết phát sinh cho hoạt động doanh nghiệp. Những chi phí này liên quan đến năng lực hoạt động của doanh nghiệp để đạt được mục tiêu lâu dài.

Ví dụ: Chi phí liên quan đến cơ sở hạ tầng, chi phí ban quản lý, lương nhân viên văn phòng, chi phí khấu hao TSCĐ quản lý...

Nó có 2 đặc điểm chính sau:

- Có bản chất dài hạn: Tồn tại lâu dài trong hoạt động sản xuất kinh doanh
- Không thể cắt giảm đến giá trị bằng không cho dù mức độ hoạt động giảm hoặc sản xuất bị gián đoạn.

b. Định phí tùy ý (Discretionary fixed cost)

Là những định phí mà nhà quản lý có thể thay đổi trong từng kỳ kế hoạch nhưng không ảnh hưởng đến khả năng đạt được mục tiêu lâu dài. Đây là những chi phí có thể kiểm soát được.

Ví dụ: Chi phí quảng cáo, chi phí đào tạo, nghiên cứu...

Nó có 2 đặc điểm chính sau:

- Có bản chất ngắn hạn.
- Trong những trường hợp cần thiết chúng ta có thể cắt giảm chúng đi.

2.5.3. Chi phí hỗn hợp (Mixed cost)

Là những chi phí vừa bao gồm yếu tố biến phí và định phí pha trộn lẫn nhau. Ở một mức độ hoạt động căn bản chi phí hỗn hợp thể hiện đặc điểm của định phí, ở một mức độ hoạt động khác chúng lại thể hiện đặc điểm của biến phí. Như vậy:

Phần định phí của chi phí hỗn hợp thường phản ánh chi phí căn bản, tối thiểu để duy trì phục vụ và để giữ dịch vụ đó luôn ở trạng thái sẵn sàng phục vụ.

Phần biến phí của chi phí hỗn hợp thường phản ánh chi phí thực tế hoặc chi phí sử dụng quá định mức. Do đó yếu tố biến phí sẽ biến thiên tỷ lệ thuận với mức dịch vụ phục vụ hoặc mức sử dụng vượt định mức.

Ví dụ: Chi phí về điện thoại để bàn là một chi phí hỗn hợp trong đó phần định phí được xem là chi phí thuê bao, phần biến phí là chi phí tính trên số lần gọi.

❖ Các mô hình phân tích chi phí hỗn hợp (Phương pháp phân tích)

Nhằm phục vụ việc lập kế hoạch, phân tích và quản lý chi phí, cần phải phân tích các chi phí hỗn hợp thành yếu tố định phí và biến phí.

Bằng những phương pháp có cơ sở khoa học như phương pháp cực đại - cực tiểu, phương pháp đồ thị phân tán, phương pháp bình phương bé nhất, người ta tách chi phí hỗn hợp thành 2 bộ phận: định phí và biến phí. Và như vậy, mối quan hệ giữa chi phí với mức độ hoạt động, chi phí chỉ còn được phân chia thành 2 loại như nêu ở trên.

Gọi phương trình tuyến tính dùng để lượng hóa chi phí hỗn hợp là:

$$Y = a + bX.$$

Trong đó:

Y: Chi phí hỗn hợp cần phân tích là biến phụ thuộc.

X: Số lượng đơn vị mức độ hoạt động là biến độc lập.

a: Tổng định phí cho mức hoạt động trong kỳ.

b: Biến phí trên một đơn vị hoạt động.

Vấn đề được đặt ra ở đây là ta phải xác định a, b?

Việc phân tích này được thực hiện bằng một trong ba phương pháp: phương pháp cực đại, cực tiểu, phương pháp đồ thị phân tán và phương pháp bình phương bé nhất.

a. Phương pháp cực đại - cực tiểu (Phương pháp chênh lệch)

Phương pháp cực đại, cực tiểu trong phân tích chi phí hỗn hợp đòi hỏi phải quan sát các chi phí hỗn hợp cả ở mức độ cao nhất và mức độ thấp nhất của hoạt động trong phạm vi phù hợp.

Để xác định phần biến phí trong chi phí hỗn hợp: ta xác định chênh lệch về chi phí ở mức độ hoạt động cao nhất so với mức độ hoạt động thấp nhất. Từ kết quả biến động chi phí này đem chia cho biến động về mức độ hoạt động ở mức cao nhất so với mức độ thấp sẽ xác định được trị giá của yếu tố biến phí đơn vị hoạt động.

Ví dụ: Có tài liệu về chi phí bảo trì máy móc thiết bị trong năm N như sau:

Tháng	Số giờ lao động trực tiếp (giờ)	Chi phí bảo trì (đồng)
1	1.100	2.700.000
2	1.000	2.500.000
3	1.300	3.100.000
4	1.150	2.800.000
5	1.400	3.300.000
6	1.250	3.000.000
7	1.100	2.700.000
8	1.200	2.900.000
9	1.350	3.200.000
10	1.450	3.400.000
11	1.150	2.800.000
12	1.500	3.500.000
Cộng	14.950	35.900.000

Nhìn vào bảng trên ta thấy cùng với sự tăng lên của mức độ hoạt động thì chi phí cũng tăng lên, như vậy đã có sự hiện diện biến phí.

Chỉ tiêu	Giờ lao động trực tiếp	Chi phí bảo trì (đồng)
Tháng thấp nhất (Tháng 2)	1.000	2.500.000
Tháng cao nhất (Tháng 12)	1.500	3.500.000

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

$$\text{Biến phí đơn vị hoạt động (b)} = \frac{\text{Chênh lệch về chi phí}}{\text{Chênh lệch về mức độ hoạt động}}$$

$$\begin{aligned} \text{Biến phí đơn vị hoạt động (b)} &= \frac{\text{Chi phí hỗn hợp ở mức độ hoạt động cao nhất} - \text{Chi phí hỗn hợp ở mức độ hoạt động thấp nhất}}{\text{Mức độ hoạt động thấp nhất} - \text{Mức độ hoạt động thấp nhất}} \\ &= \frac{(3.500.000 \text{ đ} - 2.500.000 \text{ đ})}{(1.500 \text{ h} - 1.000 \text{ h})} = 2.000 \text{ đ/một giờ lao động trực tiếp} \end{aligned}$$

Xác định định phí trong chi phí hỗn hợp như sau:

$$\text{Định phí (a)} = \left(\frac{\text{Tổng chi phí ở mức cao nhất}}{\text{Mức khối lượng cao nhất}} - \text{Mức khối lượng cao nhất} \right) \times \text{Biến phí đơn vị}$$

Thay trị giá của yếu tố biến phí đơn vị hoạt động vào công thức, ta có định phí:

$$a = 3.500.000 \text{ đ} - (1.500 \text{ giờ} \times 2.000 \text{ đ/giờ}) = 500.000 \text{ đ}$$

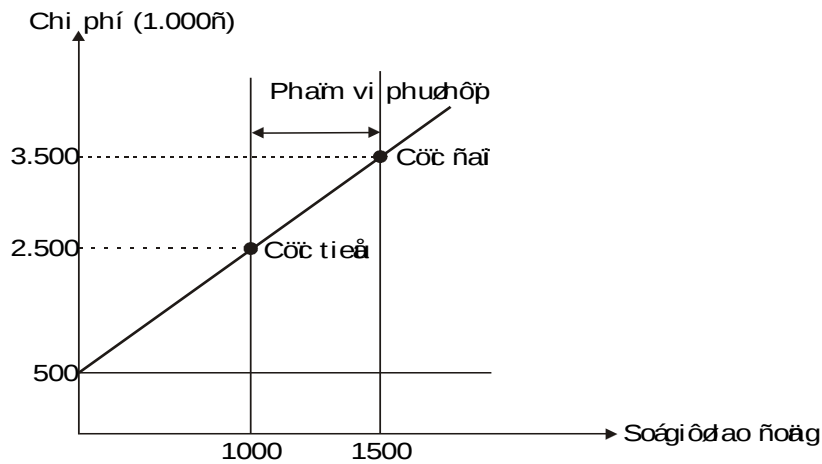
Như vậy phương trình biến thiên chi phí bảo trì của doanh nghiệp M:

$$Y = 500.000 \text{ đ} + 2.000 X$$

Tổng biến phí trong năm N : $14.950 \text{ giờ} \times 2.000 \text{ đ/một giờ} = 29.900.000 \text{ đ}$.

Tổng định phí trong năm N: $500.000 \text{ đ} \times 12 \text{ tháng} = 6.000.000 \text{ đ}$.

Minh họa qua đồ thị sau:



b. Phương pháp đồ thị phân tán

Phương pháp đồ thị phân tán là phương pháp mà việc phân tích thông qua việc sử dụng đồ thị để biểu diễn tất cả các số liệu thống kê được để xác định mối quan hệ giữa chi phí hỗn hợp với mức độ hoạt động tương ứng. Sau đó, quan sát và kẻ đường thẳng qua tập hợp các điểm vừa biểu diễn trên đồ thị sao cho đường thẳng đó là gần với các điểm nhất và phân chia các điểm thành hai phần bằng nhau về số lượng các điểm. Đường thẳng kẻ được sẽ là đường đại diện cho tất cả các điểm và được gọi là đường hồi qui. Điểm cắt giữa đường biểu diễn với trục tung phản ánh định phí. Độ dốc của đường biểu diễn phản ánh tỉ lệ biến phí (biến phí đơn vị). Xác định được các yếu tố định phí và biến phí, đường biểu diễn chi phí hỗn hợp được xác định bằng phương trình: $y = a + bX$

Theo ví dụ trên, ta sử dụng phương pháp đồ thị phân tán để xây dựng phương trình chi phí hỗn hợp.

Quá trình thực hiện trải qua các bước như sau:

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

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

Bước 3: Đường biểu diễn được kẻ ở trên được gọi là đường hồi qui. Trong đó:

- Mức trung bình của định phí được biểu diễn bởi đường hồi qui và trục tung ($a = 230.000$).

- Mức trung bình của biến phí tính cho biến động của một đơn vị mức độ hoạt động sẽ được xác định như sau:

- + Xác định tổng chi phí của điểm nằm trên đường hồi qui.

- + Lấy tổng chi phí này trừ đi định phí thì phần còn lại sẽ là tổng biến phí.

- + Lấy tổng biến phí tính được đó chia cho mức hoạt động tại điểm này sẽ được biến phí trên một đơn vị hoạt động.

Lấy ví dụ trên ta có :

Tổng chi phí bảo trì 2.900.000

Định phí 230.000

Biến phí 2.670.000

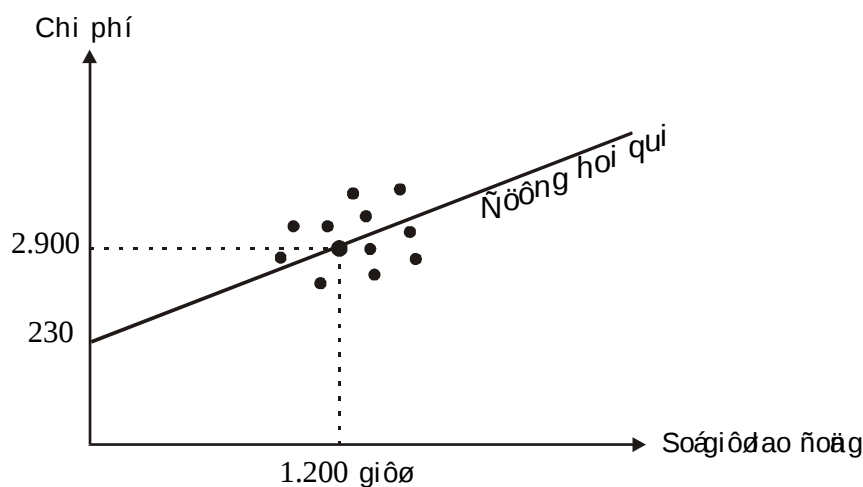
Biến phí tính trên một giờ lao động: $2.670.000/1.200 = 2.225$

Bước 4: Xây dựng phương trình tuyến tính $Y = a + bX$

Căn cứ vào kết quả đã xác định ở trên ta có phương trình của chi phí như sau:

$$Y = 230.000 + 2.225 X$$

Minh họa qua đồ thị sau:



Phương pháp phân tích cực đại - cực tiểu khác quan hơn phương pháp phân tích bằng đồ thị phân tán. Tuy nhiên, phương pháp này chỉ dựa vào 2 cặp dữ liệu, bỏ qua tất cả các điểm dữ liệu còn lại.

c. Phương pháp tổng bình phương bé nhất

Phương pháp bình phương bé nhất xác định phương trình biến thiên của chi phí dựa trên sự tính toán của phương trình tuyến tính trong phân tích thống kê.

Khái niệm về bình phương bé nhất có nghĩa là tổng của các bình phương của các độ lệch giữa các điểm với đường hồi qui là bé nhất so với bất kỳ một đường biểu diễn nào khác.

Ta có hệ phương trình:

$$\sum XY = a \sum X + b \sum X^2$$

121

$$\sum Y = na + b \sum X$$

Như vậy Y là biến số phụ thuộc, là phương trình chi phí dự toán, Y phụ thuộc vào X, X là biến số độc lập.

Giải phương trình này ta sẽ xác định được các yếu tố a và b, từ đó xác định được phương trình hồi qui thích hợp hơn.

Theo số liệu ở ví dụ trên, ta xây dựng phương trình chi phí hỗn hợp theo phương pháp bình phương bé nhất như sau:

Lập bảng tính số liệu:

Tháng	X (Số giờ)	Y (Chi phí)	XY	X ²
1	1.100	2.700.000	2.970.000.000	1.210.000
2	1.000	2.500.000	2.500.000.000	1.000.000
3	1.300	3.100.000	4.030.000.000	1.690.000
4	1.150	2.800.000	3.220.000.000	1.322.500
5	1.400	3.300.000	4.620.000.000	1.960.000
6	1.250	3.000.000	3.750.000.000	1.562.500
7	1.100	2.700.000	2.970.000.000	1.210.000
8	1.200	2.900.000	3.480.000.000	1.440.000
9	1.350	3.200.000	4.320.000.000	1.822.500
10	1.450	3.400.000	4.930.000.000	2.102.500
11	1.150	2.800.000	3.220.000.000	1.322.500
12	1.500	3.500.000	5.250.000.000	2.250.000
Cộng	14.950	35.900.000	45.260.000.000	18.892.500

Thay số liệu tính được vào hệ phương trình trên và ta tính ra được:

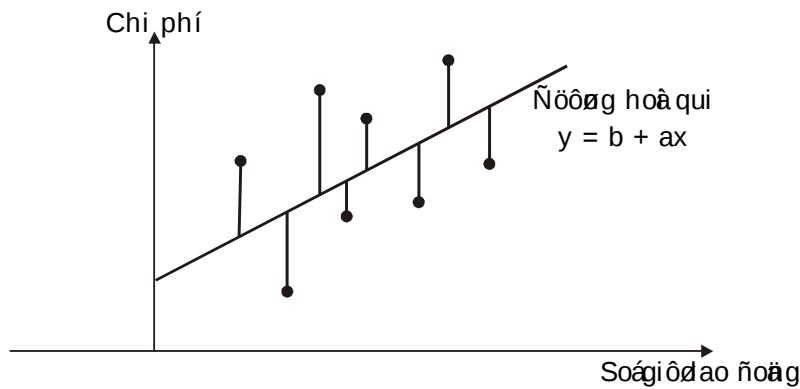
$$b = 250.530$$

$$a = 2.180$$

Vậy phương trình cần tìm có dạng:

$$Y = 250.530 + 2.180 X$$

Minh họa qua đồ thị sau:



Phương pháp này tinh vi hơn các phương pháp trên, phương pháp này kẻ đường biểu diễn bằng phân tích thống kê, kết quả cho ra với độ chính xác cao, thích hợp với dự đoán tương ứng.

Ưu, nhược điểm của các phương pháp:

Trong 3 phương pháp trên, phương pháp điểm cao - điểm thấp là phương pháp đơn giản, dễ thực hiện nhất nhưng lại cho ra kết quả có độ chính xác kém nhất. Lý do là vì phương pháp này chỉ tính toán căn cứ vào số liệu của 2 điểm có mức độ hoạt động cao và thấp nhất, nên tính đại diện cho tất cả các mức độ hoạt động không cao. Phương pháp đồ thị phân tán đưa lại kết quả có độ chính xác cao hơn, nhưng vẫn dựa vào cách quan sát trực quan để vẽ đường hồi quy nên khó thực hiện. Tuy vậy, phương pháp đồ thị phân tán có ưu điểm lớn là cung cấp cho các nhà quản lý một cách nhìn trực quan về quan hệ giữa chi phí với các mức độ hoạt động đạt được, thuận lợi trong việc quan sát và phân tích chi phí đối với các nhà phân tích có kinh nghiệm. Sau cùng, phương pháp bình phương bé nhất sử dụng phương pháp phân tích thống kê áp dụng tính toán cho tất cả các điểm hoạt động nên là phương pháp cho ra kết quả chính xác nhất. Ngày nay, với sự hỗ trợ đặc lực của máy tính, việc tính toán theo phương pháp này cũng không còn gặp nhiều khó khăn, cho dù các điểm quan sát tăng lên với số lượng lớn.

2.6. Các cách phân loại khác

2.6.1. Theo tính chất chi phí

Theo tính chất chi phí, chi phí được chia ra:

- Chi phí trực tiếp: Là chi phí cấu thành sản phẩm, gắn liền với một sản phẩm hoặc dịch vụ nhất định hoàn thành (Ví dụ: Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp,...);

- Chi phí gián tiếp là chi phí liên quan đến nhiều sản phẩm, hoặc nhiều dịch vụ khác nhau không làm tăng giá trị sản phẩm, dịch vụ (Ví dụ: Chi phí quản lý hành chính, chi phí lương nhân viên quản lý,...). Chi phí gián tiếp phải được phân bổ vào từng đơn vị, sản phẩm, công việc;

2.6.2. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động gồm có chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất:

- Chi phí sản xuất: Là chi phí hình thành nên giá trị của sản phẩm sản xuất, gồm ba khoản mục: chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

- Chi phí ngoài sản xuất: Là chi phí không làm tăng giá trị sản phẩm sản xuất nhưng cần thiết để hoàn thành quá trình sản xuất, kinh doanh, gồm: Chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp.

2.6.3. Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định

Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định gồm chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được:

- Chi phí kiểm soát được là chi phí mà cấp quản lý dự đoán được sự phát sinh và thuộc quyền quyết định của cấp quản lý đó;

- Chi phí không kiểm soát được là chi phí mà cấp quản lý không dự đoán được sự phát sinh của nó, đồng thời không thuộc thẩm quyền quyết định của cấp quản lý đó.

Phương pháp phân loại này dựa trên khả năng kiểm soát chi phí đối với các nhà quản lý. Nếu một nhà quản lý có thể kiểm soát hoặc quyết định về một loại chi phí, thì chi phí ấy được gọi là chi phí kiểm soát được bởi nhà quản lý đó. Ngược lại, chi phí mà nhà quản lý không có khả năng kiểm soát hoặc gây ảnh hưởng lớn lên nó thì được phân loại là chi phí không kiểm soát được đối với nhà quản lý đó. Chẳng hạn Chi phí nguyên liệu vải để may áo sơ mi trong công ty may là chi phí có thể kiểm soát được. Tuy nhiên, nhà quản lý sản xuất chỉ có thể kiểm soát được lượng tiêu hao nguyên vật liệu (nhà quản lý sản xuất có thể không kiểm soát được giá mua nguyên liệu). Chi phí khấu hao thiết bị may là một chi phí của phân xưởng, nhưng nhà quản lý phân xưởng không có khả năng kiểm soát được chi phí này.

2.6.4. Phân loại chi phí trong lựa chọn các phương án

Phân loại chi phí trong lựa chọn các phương án gồm chi phí chênh lệch, chi phí cơ hội, chi phí chìm.

2.6.4.1. Chi phí chênh lệch

Trong quá trình ra quyết định, nhà quản lý thường phải so sánh nhiều phương án khác nhau. Tất nhiên, sẽ phát sinh các chi phí gắn liền với phương án đó. Các nhà quản lý thường so sánh các chi phí phát sinh trong các phương án khác nhau để đi đến quyết định là chọn hay hay chọn một phương án. Có những khoản chi phí hiện diện trong phương án này nhưng lại không hiện diện hoặc chỉ hiện diện một phần trong phương án khác. Những chi phí này được gọi là chi phí chênh lệch.

Vậy chi phí chênh lệch là chi phí có ở phương án này nhưng không có hoặc chỉ có một phần ở phương án khác. Chi phí chênh lệch là một trong các căn cứ quan trọng để lựa chọn phương án đầu tư hoặc phương án sản xuất, kinh doanh.

Có hai dạng chi phí chênh lệch: giá trị của những chi phí chỉ phát sinh ở phương án này mà không có ở phương án khác, hoặc là phần chênh lệch về giá trị của cùng một loại chi phí ở các phương án khác nhau. Người quản lý đưa ra các quyết định lựa chọn các phương án trên cơ sở phân tích bộ phận chi phí chênh lệch này nên chi phí chênh lệch là dạng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

2.6.4.2. Chi phí cơ hội

Trong hoạt động kinh doanh, bất kỳ một khoản mục chi phí nào phát sinh đều được phản ánh và theo dõi trên các sổ sách kế toán. Tuy nhiên, có một loại chi phí hoàn toàn không được phản ánh trên sổ sách kế toán nhưng lại rất quan trọng, cần được xem xét đến mỗi khi nhà quản lý lựa chọn các phương án kinh doanh, đầu tư, đó là chi phí cơ

hội. Chi phí cơ hội được định nghĩa là lợi ích tiềm tàng bị mất đi do lựa chọn phương án (hoặc hành động) này thay vì chọn phương án (hoặc hành động) khác.

Chẳng hạn, Ông A quyết định mở một công ty kinh doanh với số vốn bỏ ra là 100 triệu, và lợi nhuận hàng năm thu được là 18 triệu đồng. Nếu như người này không mở công ty mà đem số tiền gửi vào ngân hàng thì ông ta sẽ thu được số tiền lãi theo lãi suất 12%/năm là 12 triệu đồng/năm. Như vậy, số tiền 12 triệu đồng chính là chi phí cơ hội mà người này phải tính đến khi quyết định mở công ty để kinh doanh.

2.6.4.3. Chi phí chìm (Chi phí lặn)

Chi phí chìm là loại chi phí mà doanh nghiệp sẽ phải gánh chịu bất kể đã lựa chọn phương án hoặc hành động nào. Chi phí chìm tồn tại ở mọi phương án nên không có tính chênh lệch và không phải xét đến khi so sánh, lựa chọn phương án, hành động tối ưu.

Ví dụ: Công ty ABC đang xem xét việc mua sắm một máy mới thay thế cho máy cũ đang sử dụng với mục đích tiết kiệm chi phí hoạt động. Tài liệu liên quan đến máy cũ và máy mới như sau:

Đơn vị tính: 1.000 đồng		
Các chỉ tiêu	Sử dụng máy cũ	Mua máy mới
- Giá ban đầu	175.000	200.000
- Giá trị còn lại trên sổ sách	140.000	
- Thời gian sử dụng còn lại	4 năm	4 năm
- Giá trị bán hiện nay	90.000	
- Giá trị bán trong 4 năm tới	0	0
- Chi phí hoạt động hàng năm	345.000	300.000
- Doanh thu hàng năm	500.000	500.000

Với tài liệu trên, để đi đến quyết định lựa chọn phương án, trước hết, ta thấy khoản "giá trị còn lại của máy cũ trên sổ sách" là chi phí lặn và cần phải loại bỏ khỏi tiến trình xem xét ra quyết định. Giá trị còn lại của máy cũ 140.000.000 đồng sẽ là khoản chi phí không tránh được cho dù lựa chọn phương án nào. Nếu máy cũ được giữ lại sử dụng thì khoản giá trị còn lại của nó phải được trừ dần đi dưới dạng chi phí khấu hao. Còn nếu máy cũ được bán để mua sắm máy mới thì giá trị còn lại này được xem như là khoản chi phí tính trừ một lần khỏi giá bán. Dù là phương án nào đi nữa thì công ty cũng không tránh khỏi việc phải khấu trừ đi giá trị còn lại của máy cũ này.

Qua nghiên cứu các cách phân loại chi phí giúp ta dễ nhận diện chi phí ở những góc độ khác nhau, trong mỗi cách phân loại có ưu điểm và tác dụng phù hợp với yêu cầu quản lý doanh nghiệp nói chung và quản lý chi phí nói riêng.

Trước hết là một sự hiểu biết chung cần có về nội dung của chi phí kết hợp với việc xem xét chức năng của nó. Doanh nghiệp đã sử dụng những loại chi phí gì và sử dụng vào các mục đích gì là những dạng thông tin nhất thiết phải có trong các báo cáo tài chính.

Tuy nhiên, phục vụ tốt cho hoạt động quản lý đòi hỏi những hiểu biết kỹ lưỡng hơn về chi phí. Chi phí xem xét ở góc độ kiểm soát được hay không kiểm soát được là điều

kiện tiền đề cho việc thực hiện kế toán trách nhiệm. Chi phí khi được nhận thức và phân biệt thành dạng chi phí không thích hợp và chi phí thích hợp cho việc ra quyết định có tác dụng lớn phục vụ cho tiến trình phân tích thông tin, ra quyết định của người quản lý. Được sử dụng một cách tích cực và phổ biến nhất trong kế toán quản trị đó là cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của nó với sản lượng thực hiện. Xem xét chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động giúp ta thấy rõ một mối quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Báo cáo kết quả kinh doanh của doanh nghiệp lập theo cách nhìn nhận chi phí như vậy trở thành công cụ đắc lực cho người quản lý trong việc xem xét và phân tích các vấn đề.

3. Các hình thức biểu hiện chi phí trên báo cáo kết quả kinh doanh

Báo cáo kết quả kinh doanh là khâu cuối cùng của nhận thức, định lượng, thông tin chi phí. Đây cũng là tài liệu ghi nhận đánh giá sự hữu ích mang tính chủ quan của người kế toán trong việc cung cấp thông tin ra quyết định. Chúng ta khảo sát sự hữu ích của những hình thức thể hiện chi phí trên các loại báo cáo kinh doanh sau:

3.1. Báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp toàn bộ (theo chức năng chi phí)

Với hình thức này, chi phí được thể hiện trên báo cáo tài chính theo chức năng của chúng trong quá trình sản xuất kinh doanh như chi phí sản xuất, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp. Chính vì lý do này, dòng chi phí trên báo cáo kết quả kinh doanh chỉ thể hiện một cách chung nhất những phí tổn tương xứng theo từng chức năng hoạt động của doanh nghiệp để được một nguồn thu nhập lợi nhuận. Sự thể hiện chi phí như vậy chỉ cung cấp thông tin phù hợp với những yêu cầu thẩm tra hoạt động doanh nghiệp từ các đối tác bên ngoài doanh nghiệp như cơ quan quản lý chức năng, các tổ chức tín dụng ngân hàng, các nhà đầu tư hiện tại tương lai. Vì vậy đây chính là hình thức thể hiện chi phí phù hợp với việc cung cấp thông tin công khai, phù hợp với lĩnh vực báo cáo chi phí của kế toán tài chính.

Ví dụ: Tại một doanh nghiệp sản xuất kinh doanh một loại sản phẩm X với tài liệu trong kỳ như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (BP)	10.000.000
- Chi phí nhân công trực tiếp (BP)	5.000.000
- Chi phí khấu hao TSCĐ sản xuất (ĐP)	9.000.000
- Số lượng sản phẩm nhập kho	1.000 sp
- Chi phí hoa hồng bán hàng (BP)	2.500.000
- Chi phí khấu hao phương tiện vận tải (ĐP)	3.000.000
- Số lượng sản phẩm bán ra (tiêu thụ)	800 sp
- Đơn giá bán	40.000 đ/sp
- Chi phí thuê văn phòng công ty (ĐP)	1.000.000
- Chi phí công việc văn phòng công ty (ĐP)	900.000

Báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp toàn bộ như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

(Theo chức năng chi phí)

1. Doanh thu bán hàng (800sp x 40.000)	32.000.000
2. Giá vốn hàng bán [800sp x (24.000.000/1.000sp)]	19.200.000
3. Lợi nhuận gộp	12.800.000
4. Chi phí thời kỳ	7.400.000
a. Chi phí bán hàng	5.500.000
b. Chi phí quản lý doanh nghiệp	1.900.000
5. Lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp	5.400.000

Qua thông tin trên báo cáo kết quả kinh doanh theo chức năng chi phí, chúng ta nhận biết một cách chung nhất, để đạt được lợi nhuận 5.400.000, doanh nghiệp phải chịu chi phí trong quá trình sản xuất là 19.200.000, phí tồn trong khâu lưu thông là 5.500.000, phí tồn trong khâu quản lý là 1.900.000 và doanh nghiệp dễ dàng chứng minh dòng chi phí này bằng những chứng cứ cụ thể gắn liền với từng chức năng hoạt động. Các đối tác bên ngoài cũng kiểm tra tính chính xác, tình trung thực thông tin chi phí qua chứng từ. Tuy nhiên vấn đề đặt ra ở đây là sự giá tăng doanh thu thì dòng chi phí sẽ biến động như thế nào, lợi nhuận sẽ thay đổi như thế nào, những dòng chi phí nào ảnh hưởng liên quan trực tiếp đến sự biến động doanh thu để có giải pháp điều chỉnh, dự báo thích hợp thì những dòng chi phí trên báo cáo này không thể giải quyết được. Điều này đòi hỏi phải có một báo cáo kết quả kinh doanh khác để cung cấp thông tin thể hiện mối quan hệ này, đó là báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình ứng xử chi phí.

3.2. Báo cáo kết quả kinh doanh theo chi phí trực tiếp (phương pháp biến phí)

Với hình thức báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp chi phí trực tiếp, chi phí được ghi nhận trên báo cáo kết quả kinh doanh theo mô hình ứng xử của chúng. Điều này có nghĩa là chi phí được thể hiện qua dòng biến phí và định phí. Chính sự thể hiện này giúp cho nhà quản trị dễ dàng nhận biết mối quan hệ chi phí - khối lượng - doanh thu - lợi nhuận. Đây là hình thức báo cáo kết quả kinh doanh phổ biến trong kế toán quản trị. Căn cứ số liệu trên, hình thức báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp chi phí trực tiếp được thể hiện như sau:

BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH

(Theo chi phí trực tiếp)

1. Doanh số bán (800sp x 40.000)	32.000.000
2. Biến phí sản xuất kinh doanh	14.500.000
a. Biến phí sản xuất (tính theo số SP bán ra: 15tr/1.000sp x 800sp)	12.000.000
b. Biến phí ngoài sản xuất	2.500.000
3. Lãi trên biến phí	17.500.000
4. Định phí sản xuất kinh doanh	13.900.000
a. Định phí sản xuất	9.000.000
b. Định phí ngoài sản xuất	4.900.000
5. Lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp	3.600.000

Qua báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp trực tiếp, chúng ta dễ dàng nhận thấy rằng để tạo mức lợi nhuận 3.600.000, doanh nghiệp phát sinh dòng biến phí 14.500.000, dòng định phí 13.900.000. Theo mối quan hệ này, khi doanh thu thay đổi, dòng biến phí sẽ gia tăng tỷ lệ doanh thu và dòng định phí sẽ không thay đổi. Như vậy muốn gia tăng lợi nhuận thì doanh nghiệp cần gia tăng doanh thu và những phí tổn vật tư, nhân công sẽ thay đổi theo.

Lợi nhuận trong trường hợp tính theo phương pháp toàn bộ lớn hơn 1.800.000 đồng là vì sản lượng sản xuất còn tồn kho cuối kỳ là 200 sp. Do mỗi sản phẩm có 9.000 đồng định phí sản xuất chung nên phần định phí sản xuất chung còn phản ánh trên bảng cân đối kế toán là 1.800.000 đồng (200 sp x 9.000.000đ/1.000 sp). Trong khi đó, khi trình bày lợi nhuận dựa vào cách ứng xử chi phí, định phí sản xuất chung là chi phí thời kỳ và phải sử dụng để tính lợi nhuận. Kết quả là phần định phí để giảm trừ doanh thu trong phương pháp tính giá trực tiếp cao hơn phương pháp toàn bộ là 1.800.000 đồng.

4. Bài tập thực hành

Theo tài liệu từ bộ phận sản xuất kinh doanh sản phẩm A của công ty ABC như sau:

1. Tình hình chi phí sản xuất kinh doanh qua các năm như sau:

Chỉ tiêu	Năm N	Năm N+1	Năm N+2
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (đ)	400.000	600.000	800.000
2. Chi phí nhân công trực tiếp (đ)	280.000	420.000	560.000
3. Biến phí sản xuất chung (đ)	160.000	240.000	320.000
4. Định phí sản xuất chung (đ)	340.000	340.000	340.000
4. Định phí bán hàng (đ)	220.000	300.000	380.000
5. Định phí quản lý doanh nghiệp (đ)	120.000	120.000	120.000
6. Sản lượng sản xuất kinh doanh (sp)	800	1.200	1.600

Đơn giá bán qua các năm là 2.000đ/sp; Năng lực sản xuất thấp nhất là 800 sp, cao nhất 1.600sp; Nếu năng lực sản xuất vượt quá mức giới hạn trên biến phí đơn vị tăng 20%, định phí tăng 50%

1. Yêu cầu :

- Xác định cơ cấu chi phí sản phẩm, chi phí thời kỳ năm N+2 của sản phẩm A.
- Xác định kết quả kinh doanh trường hợp tiêu thụ 1.000sp
Một nhà quản lý cho rằng : khi tăng sản lượng tiêu thụ, lợi nhuận sẽ tăng theo phương trình $Y = (g - z) \times X$, trong đó Y là lợi nhuận, g: đơn giá bán, z: giá thành đơn vị, X: số lượng sản phẩm tiêu thụ. Theo anh chị nhận định đó hợp lý hay không, giải thích và chứng minh.
- Xác định biến phí đơn vị và tổng định phí sản xuất kinh doanh sản phẩm A năm N+1.
- Viết phương trình chi phí và dự báo chi phí sản phẩm A ở các mức 800sp, 1.000sp, 1.500sp, 2.000sp năm N+1
- Trong cơ cấu định phí sản xuất kinh doanh sản phẩm A có 60% là định phí bất biến, xác định chi phí sản xuất kinh doanh tối thiểu khi công ty tạm thời ngưng kinh doanh sản phẩm A.

6. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp toàn bộ và theo phương pháp trực tiếp khi sản xuất và tiêu thụ 1.400sp A.
7. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp khi sản xuất 1.400spA, tiêu thụ 750spA.
8. Nhận xét về kết quả kinh doanh, quan hệ trách nhiệm quản lý khi đánh giá thành quả tài chính theo từng trường hợp trên.

B. Câu hỏi và bài tập thực hành

1. Phần câu hỏi

1. Chi phí là gì ? Bản chất của chi phí ?
2. Phân biệt chi phí theo yếu tố và chi phí theo khoản mục.
3. Chi phí sản phẩm, chi phí thời kỳ là gì ? . Cho ví dụ liên quan đến chi phí sản phẩm, chi phí thời kỳ trong doanh nghiệp sản xuất, thương mại và dịch vụ?
4. Phân biệt giữa chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ. Hãy liệt kê các chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ trong một doanh nghiệp sản xuất.
5. Biến phí là gì, những đặc điểm và phương pháp kiểm soát biến phí ? Định phí là gì, những đặc điểm và phương pháp kiểm soát định phí ?
6. Phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí ? Ưu nhược điểm của các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thành biến phí và định phí.
7. Chi phí trên báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp toàn bộ, bạn có thể tìm thấy mẫu báo cáo này thông thường ở bộ phận kế toán nào?
8. Chi phí trên báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp trực tiếp, bạn có thể tìm thấy mẫu báo cáo này thông thường ở bộ phận kế toán nào?
9. Định phí đơn vị thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động (ví dụ: sản lượng sản phẩm) tăng? Cho một thí dụ minh họa.
10. Biến phí đơn vị thay đổi như thế nào khi mức độ hoạt động tăng?
11. Hãy liệt kê ba loại chi phí có khả năng kiểm soát được và ba loại chi phí không có khả năng kiểm soát được của một công ty trong suy nghĩ của bạn.
- 12.
13. Trình bày sự khác biệt chỉ tiêu “giá vốn hàng bán” trong doanh nghiệp sản xuất và doanh nghiệp thương mại.
14. Vì sao chi phí sản phẩm được gọi là chi phí tồn kho (hay chi phí vốn)?
15. Hãy phân biệt chi phí thực tế phát sinh với chi phí cơ hội.
16. Hãy định nghĩa và cho thí dụ minh họa về chi phí chìm.
17. Hãy chỉ ra mỗi loại chi phí sau đây là chi phí trực tiếp hay chi phí gián tiếp của công ty may.
 - a. Chi phí vải và phụ liệu may
 - b. Tiền lương và phụ cấp của quản lý phân xưởng.
 - c. Chi phí quảng cáo của công ty được phân bổ một phần cho nhà hàng.

- d. Chi phí bảo trì hệ thống điều hoà không khí của phân xưởng được phân bổ một phần cho công ty.
18. Trong các chi phí được liệt kê ở câu 17, chi phí nào là chi phí không kiểm soát được bởi người quản lý công ty và chi phí nào là chi phí kiểm soát được?
19. Theo bạn, chi phí tiền lương của người giám sát sản xuất là loại chi phí gì? Hãy giải thích cho câu trả lời của bạn.
20. Hãy cho biết, trong các khoản mục chi phí dưới đây, khoản mục nào là định phí bắt buộc, khoản mục nào là định phí tùy ý:
- Chi phí bảo trì máy móc trong công ty may
 - Chi phí quảng cáo của công ty may
 - Khấu hao thiết bị sản xuất của công ty may
 - Chi phí nghiên cứu và phát triển
 - Chi phí tiền lương của giám đốc công ty
 - Chi phí bồi dưỡng nhân viên hàng năm
21. Một nhân viên kế toán quản trị trình cho giám đốc một đồ thị biểu diễn chi phí bảo trì thiết bị của công ty. Đó là một chi phí hỗn hợp. Vị giám đốc sau khi xem đồ thị chi phí bảo trì cho rằng thành phần chi phí cố định không đúng. Ông ta bảo rằng: “Chi phí cố định bảo trì sẽ không phát sinh nhiều như vậy nếu nhà máy không hoạt động trong sáu tháng.” Nhân viên kế toán quản trị sẽ giải trình như thế nào?

2. Phần bài tập thực hành

Bài 1.

Các chi phí phát sinh tại một Công ty được liệt kê trong bảng dưới đây. Hãy chỉ ra mỗi loại chi phí này thuộc cách phân loại chi phí nào? Lưu ý rằng, một loại chi phí có thể thuộc nhiều cách phân loại khác nhau. Ví dụ, chi phí nguyên vật liệu có thể là một chi phí sản phẩm, nó cũng là một chi phí biến đổi, và là một chi phí trực tiếp.

Phân loại Nội dung chi phí	Chi phí biến đổi	Chi phí cố định	Chi phí sản phẩm	Chi phí thời kỳ	Chi phí sản xuất	Chi phí ngoài sản xuất	Chi phí NVL trực tiếp	Chi phí LN trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	Chi phí quản lý doanh nghiệp	Chi phí bán hàng
Khấu hao máy móc thiết bị SX											
Tiền lương CNSX											
Tiền lương quản đốc PX											
Nguyên vật liệu trực tiếp											

Nguyên vật liệu gián tiếp											
Hoa hồng bán hàng											
Phân bổ công cụ quản lý											
Tiền lương NV bán hàng											
Tiền lương giám đốc DN											
Điện dùng cho sản xuất											
Điện thoại dùng trong VP											
Nhiên liệu sử dụng cho SX											
Bảo hiểm cháy nổ cho PXSX											
Chi phí thuê cửa hàng											

Bài 2.

Chi phí bảo trì xe tại Công ty vận tải ABC được ghi nhận trong 6 tháng đầu năm 2010 như sau:

Tháng	Quãng đường đi được (km)	Chi phí bảo trì (1.000 đồng)
1	8.000	11.000
2	8.500	11.400
3	10.600	11.600
4	12.700	

a. Ước tính chi phí bảo trì biến đổi tính cho 1 km quãng đường và chi phí bảo trì cố định hàng tháng bằng phương pháp “Điểm cao - Điểm thấp”. Hàm chi phí bảo trì xe của công ty có dạng như thế nào? Vẽ đồ thị biểu diễn đường chi phí bảo trì xe.

b. Nếu trong một tháng, quãng đường đi được là 25.000 km, chi phí bảo trì xe ước tính trong tháng sẽ là bao nhiêu?

Bài 3.

Công ty X có 4 cửa hàng bán lẻ. Chi phí bảo trì cửa hàng, văn phòng làm việc và các thiết bị của công ty thu thập được như sau:

Tháng	Chi phí bảo trì (đ)	Doanh thu (đ)
1	53.000	600.000
2	55.000	700.000

3	47.000	550.000
4	51.000	650.000
5	45.000	500.000
6	49.000	610.000

Sử dụng phương pháp Điểm cao - Điểm thấp, hãy ước lượng hàm chi phí bảo trì của công ty. Vẽ đường biểu diễn chi phí này.

Bài 4.

Số liệu về chi phí điện nước hàng tháng trong năm trước của một công ty sản xuất thực phẩm đóng hộp như sau:

Tháng	Số lượng sản phẩm (hộp)	Chi phí điện nước (đồng)
1	21.000	22.100
2	22.000	22.000
3	24.000	22.450
4	30.000	22.900
5	32.000	23.350
6	40.000	28.000
7	41.000	24.100
8	39.000	24.950
9	35.000	23.400
10	30.000	22.800
11	30.000	23.000
12	28.000	22.700

Yêu cầu:

a. Sử dụng phương pháp Điểm cao – Điểm thấp để phân tích cách ứng xử chi phí điện nước của công ty. Viết phương trình biểu diễn chi phí điện nước hàng tháng của công ty.

b. Sử dụng phương pháp bình phương bé nhất để phân tích cách ứng xử chi phí điện nước của công ty. Viết phương trình biểu diễn chi phí điện nước hàng tháng của công ty.

Bài 5.

Theo tài liệu từ bộ phận sản xuất kinh doanh sản phẩm A của công ty ABC như sau:

1. Tình hình chi phí sản xuất kinh doanh qua các năm như sau :

Chỉ tiêu	Năm N	Năm N+1	Năm N+2
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (đ)	400.000	600.000	800.000
2. Chi phí nhân công trực tiếp (đ)	280.000	420.000	560.000
3. Biến phí sản xuất chung (đ)	160.000	240.000	320.000
4. Định phí sản xuất chung (đ)	340.000	340.000	340.000
4. Định phí bán hàng (đ)	220.000	300.000	380.000
5. Định phí quản lý doanh nghiệp (đ)	120.000	120.000	120.000
6. Sản lượng sản xuất kinh doanh (sp)	800	1.200	1.600

Đơn giá bán qua các năm là 2.000đ/sp; Năng lực sản xuất thấp nhất là 800 sp, cao nhất 1.600sp; Nếu năng lực sản xuất vượt quá mức giới hạn trên biên phí đơn vị tăng 20%, định phí tăng 50%

Yêu cầu :

1. Xác định cơ cấu chi phí sản phẩm, chi phí thời kỳ năm N+2 của sản phẩm A.
2. Xác định kết quả kinh doanh trường hợp tiêu thụ 1.000sp

Một nhà quản lý cho rằng : khi tăng sản lượng tiêu thụ, lợi nhuận sẽ tăng theo phương trình $Y = (g - z) \times X$, trong đó Y là lợi nhuận, g: đơn giá bán, z: giá thành đơn vị, X: số lượng sản phẩm tiêu thụ. Theo anh chị nhận định đó hợp lý hay không, giải thích và chứng minh.

3. Xác định biên phí đơn vị và tổng định phí sản xuất kinh doanh sản phẩm A năm N+1.
4. Viết phương trình chi phí và dự báo chi phí sản phẩm A ở các mức 800sp, 1.000sp, 1.500sp, 2.000sp năm N+1

5. Trong cơ cấu định phí sản xuất kinh doanh sản phẩm A có 60% là định phí bắt buộc, xác định chi phí sản xuất kinh doanh tối thiểu khi công ty tạm thời ngưng kinh doanh sản phẩm A.

6. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp toàn bộ và theo phương pháp trực tiếp khi sản xuất và tiêu thụ 1.400sp A.

7. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp khi sản xuất 1.400spA, tiêu thụ 750sp A.

8. Nhận xét về kết quả kinh doanh, quan hệ trách nhiệm quản lý khi đánh giá thành quả tài chính theo từng trường hợp trên.

C. Ghi nhớ

- Phân loại được chi phí phục vụ cho kiểm tra và quản lý;
- Xác định được nội dung chi phí thể hiện trên báo cáo kết quả kinh doanh.

CHƯƠNG 4

PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ GIỮA CHI PHÍ - SẢN LƯỢNG – LỢI NHUẬN

(COST - VOLUME - PROFIT ANALYSIS)

Giới thiệu:

Mục tiêu của kế toán quản trị là cung cấp thông tin cần thiết cho các nhà quản lý để ra quyết định. Quyết định hàng ngày tại các doanh nghiệp rất đa dạng, thường liên quan đến việc định giá bán, tăng hay giảm số lượng hàng bán, thay đổi mức chi... Chương này sẽ phân tích mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng, lợi nhuận để phục vụ việc ra quyết định hàng ngày về chi phí - kết cấu chi phí; số lượng - kết cấu sản phẩm sản xuất – tiêu thụ; giá bán – doanh thu; lợi nhuận.

Mục tiêu:

- Trình bày được khái niệm cơ bản về mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận;
- Xác định được điểm hòa vốn;
- Phân tích được mối quan hệ giữa chi phí – sản lượng - lợi nhuận;
- Ứng dụng phân tích điểm hòa vốn trong việc ra quyết định.

A. Nội dung:

1. Nội dung của phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận

1.1. Một số khái niệm có liên quan

1.1.1. Lãi trên biến phí (contribution margin):

Là số chênh lệch giữa doanh thu với biến phí toàn bộ (gồm giá thành sản xuất theo biến phí, biến phí bán hàng, biến phí quản lý doanh nghiệp). Chỉ tiêu này có thể tính cho tất cả các loại sản phẩm hoặc cho một loại sản phẩm.

$$\text{Lãi trên biến phí toàn bộ sản phẩm} = \text{Doanh thu} - \text{Biến phí toàn bộ}$$

$$\text{Lãi trên biến phí đơn vị sản phẩm} = \text{Giá bán đơn vị} - \text{Biến phí đơn vị}$$

Lãi trên biến phí là khoản để bù đắp định phí, số dôi ra sau khi bù đắp chính là lợi nhuận.

Ví dụ: Có tài liệu ở Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo phương pháp trực tiếp (lãi trên biến phí) tại Công ty C

Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Năm N

(Đơn vị tính: 1.000đ)

	Tổng số	Tỷ lệ (%)
Doanh thu (8.000sp x 50/sp)	400.000	100,0
Biến phí (8.000sp x 35/sp)	280.000	
<i>Biến phí của giá vốn hàng bán</i>	<i>240.000</i>	<i>60,0</i>
<i>Biến phí bán hàng và QLDN</i>	<i><u>40.000</u></i>	<i><u>10,0</u></i>
Lãi trên biến phí	120.000	30,0
Định phí	150.000	
<i>Định phí SXC</i>	<i>110.000</i>	<i>27,5</i>
<i>Định phí bán hàng và QLDN</i>	<i><u>40.000</u></i>	<i><u>10,0</u></i>
Lợi tức (Lỗ)	(30.000)	(7,5)

Ta có:

Lãi trên biến phí toàn bộ sản phẩm là $400.000 - 280.000 = 120.000$

Lãi trên biến phí 1 sản phẩm là $(50/\text{sp} - 35/\text{sp}) = 15/\text{sp}$

1.1.2. Tỷ lệ lãi trên biến phí (contribution margin ratio):

- Là chỉ tiêu biểu hiện bằng tỷ lệ giữa lãi trên biến phí với doanh thu. Chỉ tiêu này có thể tính cho tất cả các loại sản phẩm hoặc cho một loại sản phẩm.

Cụ thể:

$$\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí} = \frac{\text{Lãi trên biến phí}}{\text{Doanh thu}} = \frac{\text{Giá bán} - \text{Biến phí đơn vị}}{\text{Giá bán}}$$

Ví dụ: Với tài liệu ở Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty C ở trên, ta tính:

$$\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí} = \frac{120.000}{400.000} \times 100\% = 30\%$$

- Sử dụng Tỷ lệ lãi trên biến phí sẽ tính lãi trên biến phí, lợi nhuận thay đổi nhanh khi doanh thu thay đổi, với giá bán, biến phí, và định phí không đổi.

Với tài liệu ở Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của Công ty C ở trên, nếu công ty tăng doanh thu 100.000 do tăng sản lượng (giá bán không đổi), ta có:

Lãi trên biến phí tăng : $100.000 \times 30\% = 30.000$, nên lợi nhuận tăng 30.000 (vì định phí đã được bù đắp và không đổi).

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

$$\text{Lợi nhuận tăng} = \text{Doanh thu tăng} \times \text{Tỷ lệ lãi trên biến phí}$$

- Cùng điều kiện như nhau, nếu sản phẩm có tỷ lệ lãi trên biến phí cao thì lợi nhuận tăng cao hơn khi cùng tăng 1 lượng doanh thu.

1.1.3. Kết cấu chi phí

Là mối quan hệ tỷ lệ của từng loại chi phí: định phí, biến phí trong tổng chi phí.

- Biến phí có tỷ trọng nhỏ thì tỷ lệ lãi trên biến phí cao, nếu doanh thu tăng thì lợi nhuận tăng nhanh; hoặc ngược lại.

- Biến phí có tỷ trọng lớn thì tỷ lệ lãi trên biến phí thấp, nếu doanh thu tăng thì lợi nhuận tăng chậm; hoặc ngược lại.

Báo cáo kết quả kinh doanh

	Công ty A		Công ty B	
	Tổng số	(%)	Tổng số	(%)
Doanh thu	1.000.000	100	1.000.000	100
Biến phí	600.000	60	400.000	40
Lãi trên biến phí	400.000	40	600.000	60
Định phí	200.000		400.000	
Lợi tức (Lỗ)	200.000		200.000	

Hai công ty cùng tăng doanh thu 100.000 (do Q tăng, P không đổi), các dữ liệu khác không đổi. Lợi nhuận 2 công ty thay đổi:

- Lợi nhuận Công ty A tăng: $100.000 \times 40\% = 40.000$

- Lợi nhuận Công ty B tăng: $100.000 \times 60\% = 60.000$

Lưu ý: Doanh thu tăng do giá bán (do P tăng, Q không đổi) $\Rightarrow$ Lợi nhuận tăng = doanh thu tăng.

1.2. Nội dung phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận

Phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận (CPV) là kỹ thuật đánh giá ảnh hưởng của những thay đổi về chi phí và sản lượng đối với lợi nhuận của doanh nghiệp.

Để thực hiện phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận cần thiết phải nắm vững:

- Chi phí (cost) sử dụng cho công tác phân tích phải được phân loại theo cách ứng xử, tức là chi phí phải phân ra thành biến phí và định phí. Cả hai loại chi phí đó là chi phí để xác định kết quả kinh doanh (expired cost hay expenses). Sản lượng (volume) là chỉ tiêu phản ánh mức bán hàng tại doanh nghiệp, có thể là số lượng số phẩm tiêu thụ hoặc doanh thu số tiêu thụ (đồng). Lợi nhuận (profit) có thể là lãi ròng hoặc lãi hoạt động của doanh nghiệp;

- Báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp trực tiếp (Lãi trên biến phí);

- Các khái niệm cơ bản sử dụng trong phân tích như: Lãi trên biến phí, tỉ lệ lãi trên biến phí, kết cấu chi phí, đòn bẩy kinh doanh (hoạt động).

Tại sao phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận có tác dụng trong việc ra quyết định? Để có lãi, tổng chi phí của doanh nghiệp phải nhỏ hơn tổng doanh thu. Một khi đã kinh doanh, doanh nghiệp phát sinh các định phí nhất định bất kể mức tiêu thụ tại doanh nghiệp. Mỗi lần bán hàng là mỗi lần phát sinh các biến phí đi kèm. Hoạt động kinh doanh vì thế trước hết phải xem xét doanh thu có bù đắp biến phí, tạo ra mức lãi để bù đắp định phí. Vấn đề này đặt các nhà quản trị quan tâm đến cả giá bán, số lượng hàng bán trong mục tiêu chung về lợi nhuận của doanh nghiệp. Một quyết định về giá bán của một sản phẩm có thể tạo ra lỗ cho kinh doanh sản phẩm đó, nhưng có thể lại kích thích tiêu thụ một sản phẩm của doanh nghiệp. Cho nên, phân tích CPV để ra quyết định phải đặt trong bối cảnh cụ thể tại doanh nghiệp, lấy mức tiêu thụ của doanh nghiệp đặt hàng đầu. Do đó việc phân tích mối quan hệ này nó có ý nghĩa quan trọng trong việc khai thác khả năng tiềm tàng của doanh nghiệp, giúp doanh nghiệp đưa ra được các quyết định trong sản xuất, kinh doanh nhằm tối đa hoá lợi nhuận như: Lựa chọn sản phẩm và sản lượng sản xuất, giá bán, định mức chi phí, chiến lược bán hàng,...

Nội dung của phân tích CPV có thể tóm tắt như sau:

- Phân tích điểm hòa vốn;
- Phân tích mức sản lượng cần thiết để đạt mức lãi mong muốn;
- Xác định giá bán sản phẩm với mức sản lượng, chi phí và lãi mong muốn;
- Phân tích ảnh hưởng của giá bán đối với lợi tức với những thay đổi dự tính về biến phí và định phí.

Với nội dung trên, phân tích CPV đòi hỏi hệ thống kế toán phải cung cấp đầy đủ tình hình chi phí phân theo cách ứng xử và theo phương pháp tính giá trực tiếp. Đây là cơ sở để kế toán viên quản trị tiếp tục việc phân tích, cung cấp thông tin có ích nhất cho nhà quản lý ra quyết định.

1.3. Giả thiết khi phân tích chi phí - sản lượng - lợi nhuận (CPV)

Trước khi phân tích mối quan hệ CPV, cần quan tâm đến các giả thuyết sau:

- Giá bán đơn vị sản phẩm không đổi;
- Tất cả chi phí phải phân ra thành định phí và biến phí với mức độ chính xác có thể lý giải được;
 - Biến phí thay đổi tỉ lệ với sản lượng tiêu thụ;
 - Định phí không thay đổi trong phạm vi hoạt động;
 - Năng suất lao động không thay đổi;
 - Khi doanh nghiệp kinh doanh nhiều sản phẩm tổng doanh thu sẽ theo tỷ lệ có thể dự tính được;
- Áp dụng phương pháp tính giá trực tiếp hoặc có thể áp dụng phương pháp tính giá toàn bộ nếu số lượng sản phẩm sản xuất bằng số lượng sản phẩm tiêu thụ.

2. Phân tích điểm hòa vốn

2.1. Khái niệm về điểm hòa vốn (break - even point)

Phân tích hòa vốn là khởi điểm của phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Điểm hòa vốn là điểm về sản lượng tiêu thụ (hoặc doanh số) mà tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí hoặc là một điểm mà tại đó lãi trên biến phí bằng tổng định phí, nghĩa là doanh nghiệp không có lỗ và lãi. Tại điểm hòa vốn, doanh thu bù đắp biến phí và định phí. Doanh nghiệp sẽ có lãi khi doanh thu trên mức doanh thu tại điểm hòa vốn và ngược lại sẽ chịu lỗ khi doanh thu ở dưới mức doanh thu hòa vốn.

Mặc dù điểm hòa vốn không phải là mục tiêu hoạt động của doanh nghiệp nhưng phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức hoạt động cần thiết để tránh lỗ. Như vậy, phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức bán tối thiểu mà doanh nghiệp đạt được. Ngoài ra, phân tích hòa vốn còn cung cấp thông tin có giá trị liên quan đến các cách ứng xử chi phí tại các mức tiêu thụ khác nhau. Đây là cơ sở để doanh nghiệp lập kế hoạch lợi tức và kế hoạch khác của mình.

2.2. Xác định điểm hòa vốn trong trường hợp kinh doanh một sản phẩm

2.2.1. Phương trình hòa vốn

Điểm hòa vốn có thể xác định dưới hình thức số lượng sản phẩm, hàng hóa tiêu thụ hoặc doanh thu tiêu thụ (đồng) bằng phương pháp toán hay phương pháp đồ thị.

Theo phương pháp tính giá trực tiếp, lợi tức của doanh nghiệp được xác định như sau:

Lãi thuần = Doanh thu - Biến phí - Định phí

Tại điểm hòa vốn, doanh nghiệp không có lãi và lỗ, cho nên:

Doanh thu - Biến phí - Định phí = 0 (1)

Gọi: P : là giá bán đơn vị

Q : là số lượng sản phẩm tiêu thụ tại thời điểm hòa vốn

VC : là biến phí đơn vị sản phẩm tiêu thụ

TFC: là tổng định phí.

Phương trình (1) có thể viết dưới lại như sau:

$$(P \times Q) - (VC \times Q) - TFC = 0$$

$$\Rightarrow Q = \frac{TFC}{P - VC}$$

Vậy: Sản lượng hòa vốn được tính theo công thức sau:

$$Q = \frac{TFC}{P - VC}$$

Và, Doanh thu tại điểm hòa vốn (S): $S = Q \times P$

Ví dụ: Một công ty hóa mỹ phẩm C bắt đầu hoạt động tại tỉnh X năm N (1/1/N). Báo cáo kết quả kinh doanh năm hoạt động đầu tiên của công ty như sau:

Báo cáo kết quả kinh doanh - Công ty C

Năm N

(Đơn vị tính: 1.000đ)

	Tổng số	Tỷ lệ (%)
Doanh thu (8.000sp x 50/sp)	400.000	100,0
Biến phí (8.000sp x 35/sp)	280.000	
<i>Biến phí của giá vốn hàng bán</i>	<i>240.000</i>	<i>60,0</i>
<i>Biến phí bán hàng và QLDN</i>	<i><u>40.000</u></i>	<i><u>10,0</u></i>
Lãi trên biến phí	120.000	30,0
Định phí	150.000	
<i>Định phí sản xuất chung</i>	<i>110.000</i>	<i>27,5</i>
<i>Định phí bán hàng và QLDN</i>	<i><u>40.000</u></i>	<i><u>10,0</u></i>
Lợi tức (Lỗ)	(30.000)	(7,5)

Dựa vào báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp tính giá trực tiếp, năm N công ty hoạt động dưới mức hòa vốn và lỗ 30.000.

Vậy công ty phải hoạt động với mức nào để hòa vốn?

Theo số liệu của báo cáo kết quả kinh doanh, định phí năm N là 150.000 và biến phí đơn vị là $280.000 / 8.000\text{sp} = 35/\text{sp}$ hay tỉ lệ biến phí đơn vị trên doanh thu: $(280.000 / 400.000) \times 100 = 70\%$ hay $= 0,7$

Tính sản lượng hòa vốn ?

Gọi Q là sản lượng hòa vốn thì sản lượng hòa vốn tính như sau:

$$Q = \frac{150.000}{50/\text{sp} - 35/\text{sp}} = 10.000 \text{ sp}$$

Tính doanh thu hòa vốn ?

Gọi S là doanh thu tại điểm hòa vốn

$$\text{Ta có: } S = 10.000 (\text{sp}) \times 50/\text{sp} = 500.000$$

$$\text{Hay } S = 150.000 + (0,7 \times S)$$

$$0,3 S = 150.000$$

$$S = \frac{150.000}{0,3} = 500.000$$

Như vậy trong năm N+1 công ty phải gia tăng mức hoạt động $(10.000 - 8.000) = 2.000$ sp hay tăng 25% mức bán thì mới hòa vốn.

2.2.2. Xác định điểm hòa vốn theo lãi trên biến phí (contribution margin)

Lãi trên biến phí (contribution margin): Là số chênh lệch giữa doanh thu với biến phí toàn bộ (gồm giá thành sản xuất theo biến phí, biến phí bán hàng, biến phí quản lý doanh nghiệp).

$$\begin{aligned}\text{Lãi trên biến phí} &= \text{Doanh thu} - \text{Biến phí toàn bộ} \\ &= S - \text{TVC}\end{aligned}$$

Tỉ lệ lãi trên biến phí (contribution margin ratio): là chỉ tiêu biểu hiện bằng tỉ lệ giữa lãi trên biến phí với doanh thu. Cụ thể:

$$\begin{aligned}\frac{\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí}}{\text{biến phí}} &= \frac{S - \text{TVC}}{S} = \frac{Q(P - \text{VC})}{Q.P} = \frac{P - \text{VC}}{P}\end{aligned}$$

Trong ví dụ trên, lãi trên biến phí là 120.000 và tỉ lệ lãi trên biến phí là 30% = (120.000/400.000). Lãi trên biến phí trước hết trang trải định phí, phần còn lại sau đó là lợi tức thuần của doanh nghiệp. Khái niệm lãi trên biến phí cho thấy khi số lượng hàng tiêu thụ thay đổi thì sẽ tác động đến lợi tức của doanh nghiệp.

Với khái niệm về lãi trên biến phí, điểm hòa vốn được xác định như sau:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}} \quad (1)$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí}} \quad (2)$$

Trở lại ví dụ trên ta có:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{150.000}{50 - 35} = 10.000 \text{ (sp)}$$

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{150.000}{30\%} = 500.000 \text{ (ngđ)}$$

2.2.3. Xác định điểm hòa vốn bằng đồ thị

Ngoài phương pháp toán học, điểm hòa vốn còn có thể xác định bằng phương pháp đồ thị. Do khái niệm điểm hòa vốn liên quan đến doanh thu, biến phí và định phí nên theo phương pháp đồ thị, điểm hòa vốn được xác định dựa vào các đường biểu diễn sau:

- Vẽ đường biểu diễn định phí : $Y = b$
- Vẽ đường biểu diễn tổng chi phí : $Y = a.X + b \quad (1)$
- Vẽ đường biểu diễn doanh thu : $Y = P.X \quad (2)$

Tại điểm mà hai đường (1) và (2) gặp nhau là điểm hoà vốn, phía bên trái của điểm hoà vốn là vùng lỗ, phía bên phải của điểm hoà vốn là vùng lãi.

Phương pháp:

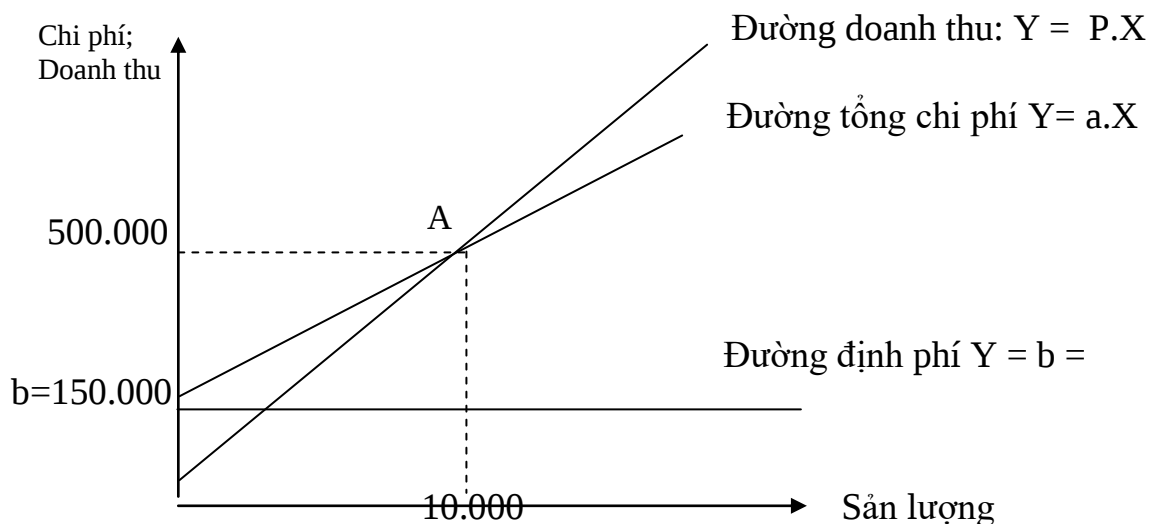
Bước 1: Kẻ một trục tọa độ (OX, OY), trục hoành OX biểu diễn sản lượng tiêu thụ, trục tung OY biểu diễn chi phí và doanh thu.

Bước 2: Từ trục tung B, kẻ một đường thẳng song song với trục hoành. Đây là đường biểu diễn định phí.

Bước 3: Chọn một điểm trên mặt phẳng tọa độ (OX, OY) phản ánh tổng chi phí (biến phí và định phí) ứng với mức độ hoạt động đã chọn. Sau khi đánh dấu điểm này, kẻ một đường thẳng nối liền điểm vừa xác định với giao điểm của đường định phí tại trục tung.

Bước 4: Chọn một doanh số bất kỳ và đánh dấu điểm ứng với doanh số đã chọn trên mặt phẳng tọa độ, kẻ một đường nối liền điểm này với gốc tọa độ.

Bước 5: Giao điểm giữa đường doanh thu với đường chi phí là điểm hòa vốn. Từ điểm hòa vốn, kẻ một đường thẳng song song với trục hoành cắt trục tung tại một điểm là doanh thu hòa vốn, kẻ một đường thẳng song song với trục tung cắt trục hoành tại một điểm là sản lượng hòa vốn.



Dựa vào đồ thị, ta thấy, công ty hòa vốn tại điểm A có mức tiêu thụ là 10.000 sp với doanh thu 500.000 nghìn đồng. Đồ thị hòa vốn còn giúp các nhà quản lý dự đoán mức lỗ và lãi của công ty. Nếu công ty đạt mức doanh thu trên 500.000 nghìn đồng, công ty sẽ có lãi, ngược lại nếu mức doanh thu dưới 500.000 nghìn đồng thì công ty sẽ chịu lỗ. Cũng dựa vào đồ thị, tại bất kỳ mức doanh thu nào, chúng ta cũng có thể xác định lãi trên biến phí. Khi số lượng sản phẩm tiêu thụ càng tăng thì lãi trên biến phí cũng gia tăng. Đồ thị trên còn gọi là đồ thị chi phí - sản lượng - lợi nhuận.

Kết luận:

- Điểm hòa vốn có thể thể hiện dưới hình thức sản lượng hoặc giá trị (doanh thu)
- Điểm hòa vốn được xác định bằng phương pháp toán học hay bằng phương pháp đồ thị.
- Trong tất cả các trường hợp trên, điểm hòa vốn được xác định dựa vào giả thuyết là doanh nghiệp chỉ kinh doanh một sản phẩm, giá bán cố định, định phí và biến phí tách

biệt rõ ràng. Còn trường hợp kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau thì kết cấu mức tiêu thụ của từng mặt hàng có ảnh hưởng đến việc tính toán.

- Một khái niệm rút ra từ phân tích điểm hòa vốn là khái niệm **doanh thu an toàn** (margin of safety).

Doanh thu an toàn là mức doanh thu mà khi số lượng hàng hóa tiêu thụ sụt giảm, doanh nghiệp vẫn chưa bị lỗ. *Doanh thu an toàn là chênh lệch giữa doanh thu dự kiến và doanh thu hòa vốn.* Nếu mức doanh thu này lớn hơn thì doanh nghiệp chấp nhận số lượng hàng tiêu thụ giảm mà không bị lỗ.

$$\text{Doanh thu an toàn} = \text{Doanh thu dự kiến} - \text{Doanh thu hòa vốn}$$

Để đánh giá mức độ an toàn ngoài việc sử dụng doanh thu an toàn, cần kết hợp với chỉ tiêu **tỷ lệ doanh thu an toàn** là chỉ tiêu biểu hiện quan hệ mối quan hệ tỷ lệ giữa doanh thu an toàn với doanh thu.

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

Ví dụ: Công ty hóa mỹ phẩm dự kiến doanh thu năm N+1 là 600.000 nghìn đồng với điểm hòa vốn là 500.000 nghìn đồng.

Như vậy, *doanh thu an toàn* cho doanh nghiệp năm N+1 là 100.000 nghìn đồng.

2.3. Xác định điểm hòa vốn trong trường hợp kinh doanh nhiều sản phẩm

Trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất và kinh doanh nhiều sản phẩm, để xác định điểm hòa vốn toàn doanh nghiệp và từng sản phẩm cần phải:

- Xác định **kết cấu hàng hóa tiêu thụ**: là mối quan hệ tỷ lệ giữa doanh thu từng mặt hàng với tổng doanh thu các mặt hàng.
- Trên cơ sở đó, tính toán tỉ lệ lãi trên biến phí bình quân hay lãi trên biến phí bình quân đơn vị.
- Sau đó, cách tính điểm hòa vốn cũng tương tự như trường hợp tính điểm hòa vốn cho một sản phẩm.

Trở lại ví dụ của Công ty hóa mỹ phẩm trên. Công ty kinh doanh 2 loại sản phẩm A và B với số liệu dự kiến về giá bán, biến phí như sau:

Chỉ tiêu	Sản phẩm A	Sản phẩm B
Đơn giá bán (1.000đ)	50	80
Biến phí đơn vị (1.000đ)	35	48
Lãi trên biến phí đơn vị	15	32
Tỉ lệ lãi trên biến phí	30%	40%

Kết cấu tiêu thụ của hai sản phẩm này là 80% và 20%.

Theo dự kiến, định phí tăng lên một mức là 184.000.

Tính mức hòa vốn chung cho hai sản phẩm này:

- Lãi trên biến phí bình quân toàn công ty là:

$$(15 \times 80\%) + (32 \times 20\%) = 18,4$$

hay Tỷ lệ lãi trên biến phí bình quân là:

$$\frac{18,4}{(50 \times 80\%) + (80 \times 20\%)} = \frac{18,4}{56} = 32,85\%$$

Điểm hòa vốn của hai loại sản phẩm này là:

$$Q_{HV} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Lãi trên biến phí bình quân}} = \frac{184.000}{18,4} = 10.000 \text{ (sp)}$$

Với kết cấu sản phẩm tiêu thụ của A và B là 80% và 20%, số lượng sản phẩm A tiêu thụ tại điểm hòa vốn là:

$$Q_A = 10.000 \times 80\% = 8.000 \text{ sp}$$

$$\text{và sản phẩm B là : } Q_B = 10.000 \times 20\% = 2.000 \text{ sp}$$

- Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty tại điểm hòa vốn như sau:

Chỉ tiêu	Sản phẩm A	Sản phẩm B	Tổng số
Số lượng sản phẩm bán	8.000	2.000	10.000
Doanh thu	400.000	160.000	560.000
Biến phí	280.000	96.000	376.000
Lãi trên biến phí	120.000	64.000	184.000
Định phí			184.000
Lãi thuần			0

Phân tích điểm hòa vốn trong trường hợp nhiều sản phẩm *giả định rằng kết cấu hàng bán không thay đổi*. Khi phân tích, nhà quản lý cần phân tích kết cấu hàng bán và tỉ lệ lãi trên biến phí để hướng đến các quyết định như gia tăng tỉ lệ sản phẩm tiêu thụ có mức lợi tức cao và chấp nhận các sản phẩm khác có mức lợi tức thấp hơn. Ảnh hưởng của những thay đổi kết cấu hàng bán sẽ tác động đến mục tiêu lợi nhuận của doanh nghiệp.

❖ Chú ý:

Trong thực tế, mỗi một công ty bao giờ cũng kết hợp kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau, do vậy, điểm hòa vốn được xác định riêng cho từng mặt hàng và cho tổng số các mặt hàng. Việc phân tích để xác định điểm hòa vốn cho tổng số các mặt hàng và hướng đến quyết định là gia tăng doanh thu những mặt hàng có tỷ lệ lãi trên biến phí là cao và chấp nhận các mặt hàng khác có tỷ lệ lãi trên biến phí thấp hơn thì tỷ lệ lãi trên biến phí bình quân tăng lên, vì vậy doanh thu hoà vốn công ty giảm đi và từ đó độ an toàn của doanh nghiệp tăng lên. Mặt khác khi tỷ lệ lãi trên biến phí bình quân tăng lên, thì khi tăng doanh thu thì lợi nhuận sẽ tăng lên. Sự thay đổi lợi nhuận và doanh thu hoà vốn trong trường hợp này là do sự thay đổi của kết cấu mặt hàng.

Ví dụ: Giả sử với Công ty hóa mỹ phẩm trên.

- Tỷ lệ lãi trên biến phí: Sản phẩm A = 30% và Sản phẩm B = 40%
- Kết cấu tiêu thụ của hai sản phẩm này là 80% và 20%.

Giả sử, doanh nghiệp ra quyết định nhằm thay đổi kết cấu hàng bán: 50%, 50%

$$\Rightarrow \text{Lãi trên biến phí bình quân} = (15 \times 50\%) + (32 \times 50\%) = 23,5$$

$$\Rightarrow Q_{HV} = \frac{184.000}{23,5} \leq 10.000sp$$

Riêng phân tích điểm hòa vốn theo từng mặt hàng có ý nghĩa trong trường hợp doanh nghiệp quyết định đưa vào kinh doanh thêm những mặt hàng mới.

3. Kế hoạch lợi nhuận và phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận

3.1. Doanh thu và kế hoạch lợi nhuận của doanh nghiệp

Một trong những ứng dụng của phân tích hòa vốn là xác định số lượng sản phẩm bán ra hoặc mức doanh thu cần thiết để đạt mức lợi nhuận mong muốn. Kế hoạch lợi nhuận có thể thể hiện dưới hình thức tổng mức lợi nhuận hay phần trăm lợi nhuận trên doanh thu. Kế hoạch lợi nhuận cũng còn chú ý đến ảnh hưởng của nhân tố thuế lợi tức để phân tích đúng đắn mức doanh thu cần thiết để đạt được mức lãi mong muốn (Lãi kế hoạch)

3.1.1. Trường hợp không quan tâm đến thuế lợi tức, với mức lãi mong muốn, số lượng sản phẩm bán ra hoặc doanh thu cần thiết phải đạt được có thể tính như sau:

Gọi p là lãi mong muốn, ta có tại điểm lợi nhuận $p > 0$ thì:

$$\begin{aligned} \Rightarrow \text{Doanh thu} &= \text{Định phí} + \text{Biến phí} + \text{Lợi nhuận} \\ &= \text{TFC} + \text{TVC} + p \end{aligned}$$

Gọi X_p là sản lượng tại điểm lợi nhuận p

$$\Rightarrow (P - VC)X_p = \text{TFC} + p$$

$$\Rightarrow X_p = \frac{\text{TFC} + p}{(P - VC)} \quad (1)$$

Và từ công thức (1):

$$\Rightarrow PX_p = \frac{\text{TFC} + p}{\frac{(P - VC)}{P}} \quad (2)$$

Vậy:

$$\begin{aligned} \text{Sản lượng cần thiết} &= \frac{\text{Tổng định phí} + \text{Mức lãi mong muốn}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}} \quad (1) \\ \text{tại điểm lợi nhuận } p & \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Doanh thu cần thiết} &= \frac{\text{Tổng định phí} + \text{Mức lãi mong muốn}}{\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí}} \quad (2) \\ \text{tại điểm lợi nhuận } p & \end{aligned}$$

Trở lại công ty hóa mỹ phẩm trên, trong kỳ công ty lập kế hoạch lợi tức cho năm tới là 60.000 nghìn đồng và dự đoán rằng: giá bán và các chi phí tương tự như tình hình năm N.

Như vậy, doanh thu mặt hàng hóa mỹ phẩm cần thiết là:

$$\begin{aligned}\text{Doanh thu} &= \frac{\text{Định phí} + \text{Lãi kế hoạch}}{\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí}} \\ &= \frac{150.000 + 60.000}{0,3} = \frac{210.000}{0,3} = 700.000\end{aligned}$$

Hoặc số lượng sản phẩm cần thiết tiêu thụ là : $700.000 / 50 = 14.000\text{sp}$

Với kết quả trên, báo cáo kết quả kinh doanh năm N+1 được lập như sau:

Doanh thu (14.000 sp x 50)	700.000
Biến phí (14.000 sp x 35)	490.000
Lãi trên biến phí	210.000
Định phí	150.000
Lợi nhuận trước thuế	60.000

Giả sử, kế hoạch lợi nhuận trước thuế là 10% trên doanh thu. Khi đó, doanh thu bán hàng cần thiết được tính như sau:

Gọi S : Doanh thu kế hoạch để đạt mức lợi nhuận mong muốn. Ta có:

$$\begin{aligned}S &= \frac{\text{Định phí} + (0,1 \times S)}{\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí}} \\ &= \frac{150.000 + 0,1 \times S}{0,3}\end{aligned}$$

$$0,3 S = 150.000 + 0,1S$$

$$0,2 S = 150.000$$

$$S = 750.000 \text{ hay } S = 15.000 \text{ sp}$$

3.1.2. Trường hợp có tính đến ảnh hưởng của thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp, công thức xác định doanh thu cần thiết để đạt mức lợi tức sau thuế mong muốn như sau:

$$\text{Doanh thu cần thiết tại điểm lợi nhuận } p = \frac{\text{Chi phí} + \frac{\text{Lãi tức sau thuế}}{1 - \text{Thuế suất}}}{\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí thuần}}$$

Trong đó:

$$\text{Lợi tức trước thuế} = \frac{\text{Lợi tức sau thuế}}{\text{1 - Thuế suất}}$$

(1- thuế suất)

Giả sử tại công ty nói trên, kế hoạch lợi nhuận sau thuế là 49.500.000 đồng. Thuế suất lợi tức là 25%. Doanh thu cần thiết để đạt mức lãi nêu trên trong năm N+1 là:

$$S = \frac{150.000 + \frac{49.500}{1 - 25\%}}{0,3} = 720.000 \text{ (ngđ) hay } 14.400 \text{ (sp)}$$

Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty được lập như sau:

Doanh thu (14.400 sp x 50)	720.000
Biến phí (14.400 sp x 35)	504.000
Lãi trên biến phí	216.000
Định phí	150.000
Lãi trước thuế	66.000
Thuế (25%)	16.500
Lãi sau thuế	49.500

Tóm lại: Khi sản lượng tiêu thụ vượt quá sản lượng hòa vốn thì một sản phẩm tiêu thụ gia tăng mức lợi tức bằng lãi trên biến phí đơn vị. Đây chính là ý niệm về biên tế trong kinh tế học tân cổ của Marshall. Ảnh hưởng của thay đổi sản lượng tiêu thụ đến thu nhập thể hiện như sau:

$$\text{Thay đổi về lợi tức} = \text{Thay đổi sản phẩm tiêu thụ} \times \text{Lãi trên biến phí đơn vị} \times (1 - \text{thuế suất})$$

3.2. Phân tích ảnh hưởng của chi phí, sản lượng đến lợi nhuận

Kế hoạch lợi nhuận của đơn vị khi xây dựng phải tính đến sự biến động của các nhân tố trong mối quan hệ CPV vì trong thực tế giá bán, biến phí và cả định phí đều có thể thay đổi. Mỗi sự thay đổi của các nhân tố trong quan hệ CPV còn phản ánh các chính sách kinh doanh trong kỳ kế hoạch. Vì vậy lập kế hoạch lợi nhuận phải tính đến ảnh hưởng của những thay đổi về giá bán, kết quả hàng bán, biến phí, định phí.

Để minh họa ảnh hưởng của các nhân tố này, chúng ta xem xét lại trường hợp của công ty hóa mỹ phẩm trên. Kết quả tài chính năm N không làm hài lòng các nhà quản lý, với mức lỗ ròng là 30.000 nghìn đồng. Giả sử, kế hoạch năm N+1 đã lập với giả định chi phí và giá bán năm N+1 giống năm N nhưng doanh thu dự kiến (sản lượng) năm N+1 tăng 2.000 sp, báo cáo kết quả kinh doanh được lập như sau:

Doanh thu (10.000sp x 50/sp)	500.000
Biến phí (10.000sp x 35/sp)	350.000
Lãi trên biến phí	150.000

Định phí	150.000
Lãi ròng	0

Như vậy theo dự báo hoạt động năm N+1 khả quan hơn năm N nhưng điều này chưa thỏa mãn Ban Giám đốc vì công ty luôn vẫn hoạt động tại điểm hòa vốn. Tuy nhiên, để đánh giá tình hình này cần xem xét đến các thay đổi của giá cả và chi phí.

a. Thay đổi về giá bán

Phòng kinh doanh dự báo, nếu giá bán giảm 10% thì số lượng sản phẩm tiêu thụ sẽ gia tăng 20% từ 10.000 đến 12.000 sp. Nếu dự kiến này xảy ra thì doanh thu hòa vốn của công ty là:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}} = \frac{150.000}{45 - 35} = 15.000 \text{ sp}$$

Hay doanh thu: $15.000 \times 45/\text{sp} = 675.000$ (nghìn đồng)

Với mức tiêu thụ là 12.000 sp, báo cáo kết quả kinh doanh xác định như sau:

Doanh thu (12.000 sp x 45)	540.000
Biến phí (12.000 sp x 35)	420.000
Lãi trên biến phí	120.000
Định phí	150.000
Lỗ ròng	(30.000)

Kết luận:

- ❖ Việc giảm giá bán làm tăng doanh thu của đơn vị: $540 - 500 = 40$ triệu đồng và làm tăng thị phần của công ty trên thị trường.
- ❖ Việc giảm giá bán sẽ làm công ty lỗ 30.000.000 đ thay vì hòa vốn. Lý do là hòa vốn cũng tăng từ 500.000.000 đ đến 675.000.000 đ. Như vậy việc giảm giá bán không tạo ra kết quả khá hơn cho công ty nếu công ty xem lợi nhuận là mục tiêu hàng đầu.

Tóm lại, để đánh giá ảnh hưởng của giá bán đối với lợi nhuận của đơn vị, nhà quản lý cần dự báo sự thay đổi giá cả ảnh hưởng như thế nào đến sản lượng tiêu thụ. Trên cơ sở đó, tính toán điểm hòa vốn mới và lãi (lỗ) theo mức tiêu thụ mới để đánh giá phương án thích hợp nhất.

b. Thay đổi biến phí

Thay đổi biến phí thường do thay đổi công nghệ sản xuất, thay đổi cách bố trí lao động hoặc sử dụng các vật liệu thay thế trong quá trình sản xuất. Yếu tố giá cả của đầu vào như: nguyên liệu, lao động cũng là nhân tố ảnh hưởng đến biến phí. Như vậy, sự thay đổi về biến phí ảnh hưởng như thế nào đến lợi nhuận doanh nghiệp?

Trở lại ví dụ trên. Ông trưởng phòng sản xuất cho rằng một số thay đổi trong quá trình sản xuất tại công ty sử dụng lao động có hiệu quả hơn và biến phí đơn vị giảm 5.000 đ. Nếu sự thay đổi này xảy ra thì điểm hòa vốn của công ty là:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}} = \frac{150.000}{50 - 30} = 7.500 \text{ sp}$$

Hay doanh thu hòa vốn = 7.500 x 50 sp = 375.000 (ngàn đồng)

Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty

Doanh thu (10.000 sp x 50)	500.000
Biến phí (10.000 sp x 30)	300.000
<i>Lãi trên biến phí</i>	200.000
Định phí	150.000
<i>Lãi ròng</i>	50.000

Kết luận:

- ❖ Việc nâng cao hiệu quả tại phân xưởng sẽ làm gia tăng lợi tức của công ty là 50.000.000 đồng. Lý do là lãi trên biến phí đơn vị tăng từ 15.000 đ lên đến 20.000 đ.
- ❖ Điểm hòa vốn giảm từ 10.000 sp đến 7.500 sp.

Như vậy, nếu biến phí đơn vị tăng thì doanh nghiệp sẽ chịu lỗ và sản lượng hòa vốn sẽ gia tăng. Nếu biến phí đơn vị giảm thì doanh nghiệp sẽ có lãi nhiều hơn và sản lượng hòa vốn sẽ giảm.

c. Thay đổi định phí và biến phí

Ban giám đốc công ty đang dự định thay đổi phương pháp trả lương cho nhân viên phòng bán hàng. Năm N tiền lương tính theo 10% doanh thu. Theo kế hoạch mới, tiền lương cho công nhân viên phòng bán hàng sẽ cố định ở mức là 40.000.000 đ/năm. Nếu thay đổi cách trả lương này thì biến phí sẽ chiếm tỉ lệ là 60% doanh thu và tỉ lệ lãi trên biến phí là 40%.

Nếu dự định này thực hiện thì lợi nhuận công ty sẽ thay đổi như thế nào?

Theo kế hoạch thì định phí mới là: 150.000 + 40.000 = 190.000

Tỷ lệ lãi trên biến phí : 40%

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Tỷ lệ lãi trên biến phí}} = \frac{190.000}{40\%} = 475.000$$

Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty

Doanh thu (10.000 sp x 50)	500.000	
Biến phí (10.000 sp x 30)	300.000	(60%*500.000)
<i>Lãi trên biến phí</i>	200.000	
Định phí	190.000	
<i>Lãi ròng</i>	10.000	

Kết luận:

- ❖ Nếu thực hiện theo kế hoạch thì lãi ròng của công ty sẽ tăng 10.000.000 đồng. Lý do là tổng lãi trên biến phí tăng 50.000.000 đồng (5.000đ x 10.000sp) trong khi định phí chỉ tăng 40.000.000 đồng.
- ❖ Sản lượng hòa vốn giảm từ 10.000 sp xuống 9.500 sp.

d. Thay đổi định phí và doanh thu (sản lượng tiêu thụ)

Ban giám đốc công ty cũng đang có dự định thực hiện đợt quảng cáo nhằm tăng doanh thu. Nếu trong năm tới, chi phí quảng cáo tăng 30.000.000đ/năm thì doanh thu sẽ tăng 30% từ 10.000 sp đến 13.000 sp.

Dự định này sẽ ảnh hưởng đến lợi nhuận của doanh nghiệp như thế nào?

$$\begin{aligned}\text{Sản lượng hòa vốn} &= \frac{\text{Tổng định phí}}{\text{Lãi trên biến phí đơn vị}} \\ &= \frac{180.000}{50 - 35} = 12.000 \text{ sp}\end{aligned}$$

Báo cáo kết quả kinh doanh của công ty:

Doanh thu (13.000 sp x 50)	650.000
Biến phí (13.000 sp x 35)	455.000
<i>Lãi trên biến phí</i>	195.000
Định phí	180.000
<i>Lãi ròng</i>	15.000

Kết luận:

- ❖ Nếu thực hiện dự định này thì lợi nhuận đơn vị sẽ tăng 15.000.000. lý do là phần tăng tổng lãi trên biến phí (3.000 x 15 = 45.000) lớn hơn phần tăng định phí (30.000) tại công ty.
- ❖ Sản lượng hòa vốn tại công ty sẽ tăng từ 10.000 sp đến 12.000 sp

- **Đòn bẩy kinh doanh (Operating leverage)**

Các nhà quản lý thường tự hỏi: việc tăng hay giảm doanh thu sẽ ảnh hưởng ra sao đến lợi nhuận của doanh nghiệp. Thông thường kế toán viên quản trị có thể lập báo cáo kết quả kinh doanh ở mức tiêu thụ khác nhau để trả lời câu hỏi này. Tuy nhiên, với khái niệm "**đòn bẩy kinh doanh**", các nhà quản lý có thể có ngay câu trả lời trên.

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

Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được xác định như sau:

$$\begin{aligned} \text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh} &= \frac{\text{Doanh thu} - \text{Biến phí}}{(\text{Doanh thu} - \text{Biến phí}) - \text{Định phí}} = \frac{\text{Lãi trên biến phí}}{\text{Lãi trên biến phí} - \text{Định phí}} \\ &= \frac{\text{Lãi trên biến phí}}{\text{Lợi nhuận thuần trước thuế TNDN (Lãi ròng)}} \end{aligned}$$

Để chứng minh công thức xác định độ lớn đòn bẩy kinh doanh, chúng ta dựa vào khái niệm. (tốc độ tăng lợi nhuận so với tốc độ tăng của doanh thu)

$$\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\% \text{ chuyển đổi lãi ròng}}{\% \text{ chuyển đổi doanh thu}}$$

Gọi Q : Số lượng sản phẩm tiêu thụ

P : Giá bán

VC : Biến phí đơn vị

TFC : Tổng định phí

Do giá cả và định phí không đổi, do vậy:

$$\% \text{ chuyển đổi lãi ròng} = \frac{\Delta Q(P - VC)}{Q(P - VC) - TFC}$$

$$\% \text{ chuyển đổi doanh thu} = \frac{\Delta Q}{Q}$$

$$\text{Hay độ lớn đòn bẩy kinh doanh} = \frac{\frac{\Delta Q(P - VC)}{Q(P - VC) - TFC}}{\frac{\Delta Q}{Q}}$$

$$\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh} = \frac{Q(P - VC)}{Q(P - VC) - TFC} = \frac{\text{Lãi trên biến phí}}{\text{Lợi nhuận thuần}}$$

Như vậy, khái niệm đòn bẩy kinh doanh có liên quan đến định phí và biến phí. Đòn bẩy kinh doanh sẽ lớn ở các doanh nghiệp có tỷ lệ định phí cao hơn biến phí trong

tổng chi phí và nhỏ ở các doanh nghiệp có kết cấu chi phí ngược lại. Trong một doanh nghiệp có độ lớn đòn bẩy kinh doanh cao thì một sự thay đổi của doanh thu cũng gây ra sự biến động lớn về lợi nhuận. Khái niệm đòn bẩy kinh doanh cũng là cơ sở để đánh giá rủi ro kinh doanh của doanh nghiệp. Trong trường hợp các yếu tố khác cố định, độ lớn đòn bẩy kinh doanh của doanh nghiệp càng cao thì rủi ro kinh doanh đối với doanh nghiệp càng lớn.

Để minh họa ứng dụng của đòn bẩy kinh doanh, hãy xem xét trường hợp công ty thương mại có doanh thu là 1.500 triệu đồng, lãi thuần là 225 triệu đồng qua báo cáo kết quả kinh doanh sau (đvt: 1.000đ)

Doanh thu	1.500.000
Biến phí (55% thuộc tổng chi phí)	825.000
<i>Lãi trên biến phí</i>	675.000
Định phí	480.000
<i>Lãi ròng</i>	225.000

$$\text{Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh} = \frac{675.000}{225.000} = 3$$

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh bằng 3 có nghĩa 1% chuyển đổi về doanh thu sẽ tăng dần đến 3% thay đổi về lợi tức thuần. Hay nói cách khác, nếu doanh thu của công ty tăng 20% thì lãi thuần của công ty tăng 60% tương ứng $(225.000 \times 60\%) = 135.000$, có thể chứng minh điều này như sau:

Chênh lệch			
Doanh thu	1.500.000	1.800.000	300.000
Biến phí	825.000	990.000	165.000
Lãi trên biến phí	675.000	810.000	135.000
Định phí	450.000	450.000	
Lãi ròng	225.000	360.000	135.000

Khi doanh thu chuyển sang mức mới thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh cũng thay đổi. Chẳng hạn nếu doanh thu của công ty trên tăng đến 1.800 triệu đồng thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh:

$$\text{Độ lớn đòn bẩy kinh doanh} = \frac{810.000}{360.000} = 2,25$$

Như vậy khi doanh nghiệp càng tăng doanh số và hoạt động ở mức càng xa điểm hòa vốn thì độ lớn của đòn bẩy kinh doanh càng giảm. Khi doanh nghiệp hoạt động gần trên điểm

hòa vốn thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh càng cao. Điều đó cũng có nghĩa hoạt động gần gần điểm hòa vốn sẽ chịu rủi ro cao hơn hoạt động xa điểm hòa vốn.

Khái niệm đòn bẩy kinh doanh có ý nghĩa trong công tác quản trị doanh nghiệp. Đòn bẩy kinh doanh là cơ sở để các nhà quản lý dự kiến mức lợi nhuận. Độ lớn đòn bẩy kinh doanh là cơ sở đánh giá rủi ro kinh doanh khi doanh nghiệp hoạt động trong môi trường mà doanh nghiệp dự kiến các phương án để sản xuất một sản phẩm. Mỗi phương án sản xuất thường có độ lớn đòn bẩy kinh doanh khác nhau, có điểm hòa vốn và độ rủi ro khác nhau. Phân tích hòa vốn trong mối tương quan với "đòn bẩy kinh doanh" là khởi điểm để lập kế hoạch đầu tư tại doanh nghiệp.

Khái niệm đòn bẩy kinh doanh còn được các nhà đầu tư vận dụng để đầu tư vào một ngành nào đó. Tuy nhiên, điểm khó khăn cho các nhà đầu tư là làm sao xác định được biến phí, định phí đưa vào số liệu báo cáo tài chính. Vì vậy, các nhà đầu tư khi tính toán độ lớn đòn bẩy kinh doanh thường không cần thu tiền ẩn trong "đòn bẩy kinh doanh".

4. Hạn chế của mô hình

Hạn chế của mô hình phân tích mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận thể hiện ở chỗ là: mô hình phân tích này thực hiện được phải đạt trong một số điều kiện giả định, mà những giả định này rất ít xảy ra trong thực tế. Những điều kiện giả định đó là:

- Mối quan hệ giữa khối lượng sản phẩm, mức độ hoạt động với chi phí và thu nhập là mối quan hệ tuyến tính trong suốt phạm vi hoạt động.
- Phải phân tích một cách chính xác chi phí của công ty thành khả biến, bất biến.
- Kết cấu mặt hàng không đổi.
- Tồn kho không thay đổi, nghĩa là lượng sản xuất bằng lượng bán ra.
- Năng lực sản xuất như máy móc thiết bị, công nhân không thay đổi trong suốt phạm vi thích hợp.
- Giá trị của đồng tiền không thay đổi qua các thời kỳ, tức là nền kinh tế không bị ảnh hưởng lạm phát.

5. Bài tập thực hành

Số liệu dự toán hàng năm của Công ty ABC như sau: (ĐVT: ngàn đồng)

Doanh thu			1.000.000
Chi phí:	<i>Định phí</i>	<i>Biến phí</i>	
Nguyên liệu trực tiếp	-	300.000	
Lao động trực tiếp	-	200.000	
Sản xuất chung	100.000	150.000	
Chi phí bán hàng và quản lý	110.000	50.000	
Tổng chi phí	210.000	700.000	910.000
Lợi nhuận hoạt động dự kiến			<u>90.000</u>

Yêu cầu:

1. Xác định sản lượng và doanh thu hoà vốn.
2. Công ty cần đạt mức mức doanh thu bao nhiêu để đạt được lợi nhuận sau thuế là 120.000?
3. Công ty muốn đạt lợi nhuận sau thuế mục tiêu là 150.000 thì công ty phải sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm?

4. Nếu số lượng hàng tiêu thụ của công ty tăng 10% nhờ tăng định phí bán hàng là 15 triệu và tăng biến phí bán hàng đơn vị 500đ/sp thì lợi nhuận sau thuế là bao nhiêu?
5. Nếu công ty ABC chịu mức thuế thu nhập doanh nghiệp 40%, công ty phải bán bao nhiêu sản phẩm để đạt được lợi nhuận sau thuế là 90.000?
6. Nếu chi phí cố định của công ty tăng thêm 31.500 mà không có sự thay đổi nào về doanh thu và chi phí khác, sản lượng hoà vốn của công ty sẽ là bao nhiêu?
7. Vẽ đồ thị CVP cho công ty.

B. Câu hỏi và bài tập thực hành

1. Phần câu hỏi

1. Trình bày khái niệm và ý nghĩa của phân tích CVP.
2. Ý nghĩa của lãi trên biến phí là gì? Chỉ tiêu lãi trên biến phí khác với chỉ tiêu lãi gộp như thế nào?
3. Khái niệm về điểm hoà vốn. Ý nghĩa của việc xác định điểm hòa vốn.
4. Tại sao khi xác định điểm hòa vốn cần dựa trên giả thuyết là định phí sản xuất chung được xem là chi phí sản phẩm? Nếu giả thuyết này không tồn tại thì cần quan tâm đến những vấn đề gì?
5. Giải thích các phương pháp xác định sản lượng hoà vốn: phương pháp lãi trên biến phí, phương pháp phương trình, và phương pháp đồ thị.
6. Trên đồ thị CVP, ngoài thông tin về điểm hoà vốn của doanh nghiệp, chúng ta có thể đọc thêm được những thông tin gì khác?
7. Đồ thị lợi nhuận được sử dụng để xác định sản lượng để công ty đạt được mức lợi nhuận mục tiêu như thế nào?
8. Doanh thu an toàn là gì? Khái niệm này liên quan như thế nào đến phân tích độ nhạy khi vận dụng phân tích PCV.
9. Hãy phân tích ảnh hưởng những của những điều chỉnh về giá bán, biến phí đơn vị và định phí đối với điểm hòa vốn. Ý nghĩa của những điều chỉnh này trong quyết định quản lý như thế nào?
10. Nếu chi phí cố định của một doanh nghiệp gia tăng, điểm hoà vốn của doanh nghiệp sẽ như thế nào? Tại sao?
11. Nếu một doanh nghiệp tìm cách cắt giảm được chi phí biến đổi, doanh thu hoà vốn của doanh nghiệp bị ảnh hưởng như thế nào?
12. Trong một cuộc họp bàn thảo về chiến lược, vị giám đốc của một công ty phát biểu rằng, “nếu chúng ta tăng giá bán sản phẩm, điểm hoà vốn của công ty sẽ giảm xuống.” Trưởng phòng tài chính-kế toán cho ý kiến rằng, “Như vậy thì chúng ta nên tăng giá. Như vậy, Công ty sẽ khó bị lỗ.” Bạn có đồng ý với vị giám đốc không? Bạn có đồng ý với ý kiến của Trưởng phòng tài chính - kế toán không? Tại sao?
13. Điểm hoà vốn của công ty sẽ thay đổi thế nào nếu giá bán và chi phí biến đổi đơn vị tăng lên cùng một lượng?
14. Một viện bảo tàng chỉ thu vé vào cửa đủ để trang trải các chi phí hoạt động. (đây là một tổ chức phi lợi nhuận, mục tiêu của nó là hoà vốn). Một nhà hảo tâm muốn đóng

góp 500 triệu đồng mỗi năm cho viện bảo tàng này. Khoảng đóng góp này sẽ ảnh hưởng như thế nào đến điểm hoà vốn của viện bảo tàng?

15. Các nhà quản lý thích sử dụng báo cáo thu nhập theo lãi trên biến phí hơn báo cáo thu nhập truyền thống. Tại sao vậy?
16. A là một công ty chuyên sản xuất đầu DVD bằng công nghệ hoàn toàn tự động. B cũng là một công ty sản xuất đầu DVD nhưng bằng lắp ráp thủ công? Cấu trúc chi phí của hai công ty này khác nhau ở điểm nào? Công ty nào có hệ số đòn bẩy kinh doanh cao hơn? Lợi nhuận của công ty nào nhạy cảm hơn khi doanh thu biến động.
17. Phân tích CVP được sử dụng như thế nào trong việc lập dự toán cũng như trong quyết định về chi phí quảng cáo?
18. Khái niệm về đòn bẩy kinh doanh. Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được xác định như thế nào ?. Tại sao nói rằng độ lớn đòn bẩy kinh doanh càng cao thì rủi ro kinh doanh càng lớn?

2. Phần bài tập thực hành

Bài tập 1.

XX một cửa hàng phân phối pizza. Chi phí cố định hàng năm của cửa hàng là 40.000.000. Giá bán mỗi chiếc pizza là 10.000 và chi phí biến đổi để sản xuất và phân phối mỗi chiếc pizza là 5.000

Yêu cầu:

1. Xác định sản lượng hoà vốn của cửa hàng.
2. Tỷ lệ lãi trên biến phí của cửa hàng là bao nhiêu?
3. Dựa vào tỷ lệ lãi trên biến phí, tính doanh thu hoà vốn của cửa hàng.
4. Cửa hàng phải bán bao nhiêu pizza mỗi năm để đạt được mức lợi nhuận mục tiêu là 50.000.000 (lợi nhuận trước thuế)

Bài tập 2.

ASC, một công ty chuyên sản xuất một hệ thống linh kiện được sử dụng trong các hệ thống radar của máy bay. Chi phí cố định hàng năm của công ty là 4.000.000. Chi phí biến đổi tính cho một linh kiện là 2.000, và linh kiện này sẽ được bán với giá 3.000. Trong năm trước, công ty bán được 5.000 linh kiện này.

Yêu cầu

1. Xác định điểm hoà vốn của công ty.
2. Nếu chi phí cố định của công ty tăng 10% thì điểm hoà vốn của công ty sẽ thế nào?
3. Thu nhập trước thuế năm trước của công ty là bao nhiêu?
4. Người quản lý bán hàng tin rằng nếu giá bán giảm xuống còn 2.500/linh kiện thì công ty sẽ bán thêm được 1.000 mỗi năm. Nếu giá bán thay đổi thì điểm hoà vốn của công ty sẽ thế nào?
5. Theo bạn, quyết định giảm giá có nên thực hiện không? Vì sao?

Bài tập 3.

Báo cáo thu nhập theo lãi trên biến phí của Khách sạn X như sau:

Doanh thu	500.000.000
Chi phí biến đổi	300.000.000
Lãi trên biến phí	200.000.000
Chi phí cố định	150.000.000
Lợi nhuận	50.000.000

Yêu cầu:

1. Hãy cho biết cấu trúc chi phí của Khách sạn như thế nào?
2. Hệ số đòn bẩy kinh doanh của khách sạn là bao nhiêu tại mức doanh thu là 500.000.000. Giả sử rằng, doanh thu của Khách sạn giảm 20%. Sử dụng tỷ lệ lãi trên biến phí để tính toán sự thay đổi của lợi nhuận.
3. Hãy thiết lập lại báo cáo thu nhập cho Khách sạn trong trường hợp mức hoạt động của Khách sạn tăng 20%, và chi phí cố định tăng 30%

Bài tập 4.

Công ty PC sản xuất và tiêu thụ 60.000 sản phẩm trong năm 2005 với mức giá đơn vị là 20.000. Chi phí sản xuất biến đổi đơn vị là 8.000/sản phẩm, và chi phí biến đổi bán hàng và quản lý đơn vị là 4.000/sản phẩm. Chi phí cố định sản xuất hàng năm là 188.000.000, và chi phí cố định bán hàng và quản lý hàng năm là 64.000.000

Yêu cầu:

1. Tính sản lượng hoà vốn của công ty.
2. Công ty muốn đạt lợi nhuận mục tiêu là 180.000.000 thì công ty phải sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm?
3. Chi phí sản xuất biến đổi của công ty dự kiến sẽ tăng 10% trong năm tới. Trong năm tới, doanh thu hoà vốn của công ty sẽ thế nào?
4. Nếu chi phí sản xuất biến đổi của công ty thực sự tăng 10%, công ty sẽ bán sản phẩm với giá bao nhiêu để giữ nguyên tỷ lệ số lãi trên biến phí như năm trước.

Bài tập 5.

Số liệu dự toán hàng năm của Công ty ABC như sau:

Doanh thu			1.000.000
Chi phí:	<i>Định phí</i>	<i>Biến phí</i>	
Nguyên liệu trực tiếp	-	300.000	
Lao động trực tiếp	-	200.000	
Sản xuất chung	100.000	150.000	
Chi phí bán hàng và quản lý	110.000	50.000	
Tổng chi phí	210.000	700.000	910.000
Lợi nhuận hoạt động dự kiến			<u>90.000</u>

Yêu cầu:

1. Xác định sản lượng và doanh thu hoà vốn.
2. Nếu công ty ABC chịu mức thuế thu nhập doanh nghiệp 40%, công ty phải bán bao nhiêu sản phẩm để đạt được lợi nhuận sau thuế là 90.000?
3. Nếu chi phí cố định của công ty tăng thêm 31.500 mà không có sự thay đổi nào về doanh thu và chi phí khác, sản lượng hoà vốn của công ty sẽ là bao nhiêu?
4. Vẽ đồ thị CVP cho công ty.

Bài tập 6.

Công ty XYZ sản xuất và tiêu thụ một loại sản phẩm. Giá bán sản phẩm là 5/chiếc. Chi phí cố định dự kiến của công ty là 60.000/tháng. Các chi phí biến đổi sản xuất và quản lý hành chính ước tính 3/chiếc. Công ty có 2 nhân viên bán hàng, được trả lương theo hoa hồng bán hàng, với mức 10% trên doanh thu bán hàng mà họ thực hiện được.

Yêu cầu:

1. Giả sử rằng, ban giám đốc công ty thay đổi kế hoạch hiện tại bằng cách chi thêm 5.000 cho quảng cáo và tăng giá bán lên thành 6/chiếc. Nếu 60.000 chiếc được bán ra thì công ty đạt được lợi nhuận bao nhiêu?
2. Một khách hàng đàm phán với công ty về một đơn hàng đặc biệt, với số lượng mua là 10.000 chiếc. Đơn hàng này không phải được thực hiện bởi các nhân viên bán hàng, do vậy công ty không phải chi trả hoa hồng bán hàng. Công ty XYZ sẽ định giá bán cho đơn hàng này như thế nào nếu nó muốn kiếm thêm được 20.000 từ việc thực hiện đơn hàng này.

Bài tập 7.

Báo cáo thu nhập trong năm vừa qua của một doanh nghiệp như sau:

BÁO CÁO THU NHẬP CÔNG TY TNHH PHÚC KHANG

Doanh thu (25.000sp)	1.000.000.000
Giá vốn hàng bán	
<i>Nguyên liệu trực tiếp</i>	237.500.000
<i>Nhân công trực tiếp</i>	375.000.000
<i>Biến phí SXC</i>	112.500.000
<i>Định phí SXC</i>	50.000.000
Lợi nhuận gộp	225.000.000
Biến phí bán hàng và quản lý DN	75.000.000
Định phí bán hàng và quản lý DN	20.000.000
Lợi nhuận trước thuế	130.000.000

Thuế thu nhập doanh nghiệp	52.000.000
Lợi nhuận sau thuế.	78.000.000

Biết rằng đầu kỳ và cuối kỳ không có sản phẩm dở dang.

Yêu cầu:

1. Công ty cần đạt được mức doanh thu bao nhiêu để đạt mục tiêu lợi nhuận sau thuế là 120.000.000đ/ năm.
2. Nếu số lượng hàng tiêu thụ của công ty tăng 10% nhờ tăng định phí bán hàng là 15 triệuđ và tăng biến phí bán hàng đơn vị 500đ/sp thì lợi nhuận sau thuế là bao nhiêu.
3. Nếu chi phí nguyên vật liệu tăng 10%, nhân công trực tiếp tăng 15%, biến phí SXC tăng 8% và định phí SXC tăng 5.000.000đ thì công ty phải tiêu thụ bao nhiêu để đạt mức lợi nhuận sau thuế là 78 triệu ?
4. Cũng tình huống như câu 3 và giả sử số lượng hàng bán là 25.000 sản phẩm thì công ty cần bán với giá bao nhiêu để đạt mức lợi nhuận 120 triệu?

Bài tập 8.

Công ty AB có số liệu năm X như sau :

1. Biến phí sản xuất hằng năm : Nguyên vật liệu trực tiếp 2.000 đ/sp; Nhân công trực tiếp 1.500 đ/sp ; Biến phí sản xuất chung 500 đ/sp; Biến phí bán hàng và quản lý 1.000 đ/sp
2. Hằng năm, Định phí sản xuất : 3.500.000đ ; Định phí bán hàng quản lý 2.500.000đ.
3. Đơn giá bán 9.000đ/sp và mức tiêu thụ thực tế 2.000sp
4. Năng lực sản xuất kinh doanh hằng năm từ 1.700sp – 2.800sp và thuế suất thuế TNDN 20%

Yêu cầu :

1. Xác định lãi trên biến phí, tỷ lệ lãi trên biến phí, kết cấu chi phí, độ lớn đòn bẩy kinh doanh.
2. Xác định điểm hòa vốn, doanh thu an toàn và vẽ đồ thị biểu diễn.
3. Xác định sản lượng, doanh thu để công ty đạt mức lợi nhuận trước thuế là 2.400.000đ và sau thuế thu nhập doanh nghiệp là 1.875.000đ.
4. Giả sử đơn giá bán, biến phí đơn vị và tổng định phí không thay đổi, tính nhanh lợi nhuận khi doanh thu tăng lên 1.000.000đ và khi doanh thu tăng lên 20%..
5. Anh chị phân tích và đề xuất với Ban giám đốc nên thực hiện phương án với đề nghị của Bộ phận kinh doanh như sau :
 - Thay nguyên vật liệu làm tăng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp 100 đ/sp ;
 - Thuê một số máy móc thiết bị sản xuất với giá thuê là cố định năm 600.000 đ để tiết kiệm chi phí nhân công trực tiếp mỗi sản phẩm 20 đ/sp ;
 - Tăng ngân sách quảng cáo năm là 287.200đ và cắt giảm hoa hồng bán hàng mỗi sản phẩm là 8 đ/sp ;
 - Giảm giá bán mỗi sản phẩm 100 đ/sp;

- Với những dự tính trên sản lượng tiêu thụ sẽ tăng 20% so với năm 2005;
Căn cứ vào mối quan hệ C-V-P phân tích và đề xuất ý kiến.
- 6. Một khách hàng đề nghị mua 500sp sản phẩm với mức giá giảm 40%, Công ty có nên thực hiện đề nghị này không, chứng minh, giải thích.
- 7. Giả sử công ty sản xuất 2.500sp, tiêu thụ 2.000sp. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp chi phí toàn bộ và phương pháp chi phí trực tiếp

C. Ghi nhớ

- Nắm được các khái niệm cơ bản về mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận;
- Xác định được điểm hòa vốn;
- Phân tích được mối quan hệ giữa chi phí – sản lượng - lợi nhuận;
- Ứng dụng phân tích điểm hòa vốn trong việc ra quyết định.

CHƯƠNG 5

DỰ TOÁN NGÂN SÁCH SẢN XUẤT KINH DOANH

Giới thiệu:

Hoạt động của tổ chức nói chung, tổ chức doanh nghiệp nói riêng là một hoạt động có định hướng thông qua các dự toán dài hạn, dự toán ngắn hạn. Dự toán dài hạn nhằm thực hiện mục tiêu dài hạn của doanh nghiệp như sự sống còn, thị phần lợi nhuận lâu dài cả doanh nghiệp, sự thỏa mãn khách hàng,... Những mục tiêu dài hạn đó được thực hiện trong các giai đoạn nối tiếp nhau thông qua các dự toán ngắn hạn. Dự toán ngắn hạn cụ thể hóa các mục tiêu dài hạn thành các chỉ tiêu cần đạt được trong thời gian ngắn. Để thực hiện các mục tiêu đó cần thiết phải có các nguồn tài chính. Nghĩa là cần thiết phải lập dự toán. Như vậy có thể nói dự toán là một công cụ một phương tiện thiết lập mối quan hệ phù hợp giữa mục tiêu dài hạn và mục đích ngắn hạn của doanh nghiệp, xác lập các mục đích cụ thể cho các hoạt động dự kiến. Dự toán đóng vai trò quan trọng trong việc thực hiện các chức năng hoạch định và kiểm soát hoạt động của doanh nghiệp thể hiện trên các mặt sau:

- Xác định mục tiêu, nhiệm vụ cụ thể cho các bộ phận cá nhân trong tổ chức, làm cơ sở để đánh giá trách nhiệm của các bộ phận của cá nhân trong tổ chức.
- Phối hợp và thúc đẩy hoạt động tích cực của các bộ phận hướng đến việc thực hiện mục tiêu chung của tổ chức.
- Dự tính các rủi ro có thể xảy ra trong tương lai để chuẩn bị các biện pháp đối phó kịp thời.

Nội dung chủ yếu của phần này là trình bày trình tự và nội dung quá trình lập dự toán ngắn hạn ở trong một tổ chức doanh nghiệp.

Mục tiêu:

- Giải thích được ý nghĩa, tác dụng của việc lập dự toán.
- Trình bày trình tự và phương pháp lập dự toán tổng thể.
- Soạn thảo được các dự toán: dự toán bán hàng, dự toán sản xuất, dự toán nguyên liệu trực tiếp, dự toán lao động trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý, dự toán vốn bằng tiền, dự toán báo cáo kết quả kinh doanh, dự toán bảng cân đối kế toán.

A. Nội dung:

1. Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh

1.1. Khái niệm, ý nghĩa, tác dụng của dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh

1.1.1. Khái niệm dự toán

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

Theo khái niệm này các thành phần sau đây là chủ yếu cho một dự toán:

- Tính toán dự kiến;
- Tính toán diện và phối hợp;
- Vốn và các nguồn lực;
- Hệ thống các chỉ tiêu về số lượng và giá trị;
- Thời hạn xác định trong tương lai.

(1) Tính toán dự kiến hay kế hoạch:

Hoạt động của doanh nghiệp chịu sự tác động trong tương lai của doanh nghiệp mang tính chất khách quan, tác động từ bên ngoài và vượt khỏi phạm vi kiểm soát của doanh nghiệp như điều kiện kinh doanh, chính sách, chế độ, thể lệ của Nhà nước, quy mô các thành phần dân cư, sự biến động của nền kinh tế,...

Nhóm hoạt động tác động đến các hoạt động tương lai của doanh nghiệp mang tính chất chủ quan nằm trong phạm vi kiểm soát và tùy thuộc vào doanh nghiệp như trình độ sử dụng lao động, trình độ sử dụng yếu tố vật chất của quá trình sản xuất, trình độ nhận thức và vận dụng các nhân tố khách quan,...

Dự toán là một dự toán, dự tính hoạt động của doanh nghiệp trong sự tác động của hai nhóm nhân tố trên. Dự toán không chỉ đề xuất các công việc cần phải thực hiện mà còn chỉ rõ cách nhận thức để thực hiện các công việc đó.

(2) Tính toán diện và phối hợp:

Dự toán mang tính toàn diện và phối hợp, nghĩa là mọi hoạt động giao dịch của doanh nghiệp đều phải được xem xét. Ngân sách được lập cho từng đơn vị, bộ phận, phòng ban khác nhau trong doanh nghiệp phải nghiên cứu, căn cứ vào thực trạng của các bộ phận và phải lập một cách hài hòa cân đối với nhau. Tổng hợp dự toán ở từng bộ phận sẽ hình thành dự toán tổng thể cho toàn hoạt động của doanh nghiệp.

(3) Huy động vốn và các nguồn lực:

Dự toán phải chỉ rõ cách thức huy động vốn và các nguồn lực cho các hoạt động. Nghĩa là , phải lập kế hoạch cho việc sử dụng các nguồn tài nguyên khác nhau và cách thức huy động các nguồn vốn để hình thành nên các tài sản đó, để phục vụ cho các hoạt động . Các hoạt động của doanh nghiệp được phản ánh qua các chỉ tiêu doanh thu, chi phí. Ngân sách phải lường được doanh thu tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa lao vụ dịch vụ, cần phải đạt được trong kỳ và các chi phí phát sinh tương xứng trong quá trình thực hiện doanh thu đó, để xác định mức lợi nhuận doanh nghiệp cần phải đạt được trong từng thời kỳ

(4) Hệ thống các chỉ tiêu về số lượng và giá trị:

Hệ thống các chỉ tiêu cho thấy việc lập dự toán phải theo một trình tự nhất định. Các hoạt động và các giao dịch khác nhau được thể hiện bằng các đơn vị đo lường khác nhau cụ thể như số lượng nguyên vật liệu số lượng sản phẩm sản xuất, số lượng lao động,... Bên cạnh việc sử dụng các chỉ tiêu về số lượng để đo lường các số tương đối, cần gộp chúng vào một kế hoạch tổng thể, nên sử dụng thước đo tiền tệ làm mẫu số chung để qui đổi các đối tượng. Như vậy dự toán sẽ xác định một cách cụ thể các chỉ tiêu về số lượng và giá trị.

(5) Thời hạn xác định trong tương lai:

Dự toán thường gắn liền với một thời hạn cụ thể trong tương lai. Nếu không có yếu tố thời gian dự toán trở thành vô nghĩa. Mỗi một thời điểm khác nhau, sự tác động của các nhân tố chủ quan khách quan đến hoạt động của doanh nghiệp sẽ khác nhau nên những phương án, những biện pháp, những dự tính của doanh nghiệp cũng sẽ khác nhau.

1.1.2. Ý nghĩa của của dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh

Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh là chức năng không thể thiếu được đối với các nhà quản lý hoạt động trong môi trường cạnh tranh ngày nay. Dự toán ngân sách thể hiện mục tiêu, đường lối của tổ chức, trên cơ sở đó mọi quyết định và hành vi của cá nhân hướng đến. Dự toán có thể xây dựng cho toàn doanh nghiệp hoặc cho từng bộ phận trong doanh nghiệp. Dự toán là kế hoạch thể hiện mục tiêu của tất cả các bộ phận trong doanh nghiệp như bán hàng, sản xuất, nghiên cứu, marketing, dịch vụ khách hàng, tài chính,... Dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh định lượng kỳ vọng của nhà quản lý về thu nhập, các luồng tiền và vị trí tài chính trong tương lai. Với vai trò như vậy, dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh có ý nghĩa như sau:

- Dự toán ngân sách đòi hỏi nhà quản lý hoạch định và tiên liệu tương lai có hệ thống.
- Dự toán ngân sách cung cấp cho nhà quản lý các mục tiêu hoạt động thực tiễn, trên cơ sở đó kết quả thực tế sẽ được so sánh và đánh giá. Biện pháp này nâng cao vai trò kế toán trách nhiệm trong kế toán quản trị.
- Dự toán ngân sách là phương tiện để phối hợp các bộ phận trong doanh nghiệp và giúp các nhà quản lý biết rõ cách thức hoạt động trong doanh nghiệp đan kết với nhau.
- Dự toán ngân sách là phương thức truyền thông để các nhà quản lý trao đổi các vấn đề liên quan đến mục tiêu, quan điểm và kết quả đạt được. Lập dự toán ngân sách cho phép các nhà quản lý xây dựng và phát triển nhận thức về sự đóng góp của mỗi hoạt động đến hoạt động chung của toàn doanh nghiệp.

1.1.3. Tác dụng của dự toán

Dự toán rất cần thiết để quản lý, điều hành hoạt động kinh doanh của các tổ chức. Các số liệu điều tra cho thấy rằng hầu hết các tổ chức có qui mô vừa và lớn trên toàn thế giới đều lập dự toán (Horgren *et al.*, 1999). Dự toán cung cấp cho doanh nghiệp thông tin về toàn bộ kế hoạch kinh doanh của doanh nghiệp một cách có hệ thống và đảm bảo việc thực hiện các mục tiêu đã đề ra. Ngoài ra, việc lập dự toán còn có những tác dụng khác như sau:

- Xác định rõ các mục tiêu cụ thể để làm căn cứ đánh giá việc thực hiện sau này.
- Lường trước những khó khăn tiềm ẩn để có phương án xử lý kịp thời và đúng đắn.
- Liên kết toàn bộ các hoạt động của doanh nghiệp bằng cách hợp nhất các kế hoạch và mục tiêu của các bộ phận khác nhau. Chính nhờ vậy, dự toán đảm bảo các kế hoạch và mục tiêu của các bộ phận phù hợp với mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp.
- Đánh giá hiệu quả quản lý và thúc đẩy hiệu quả công việc.

1.1.4. Các loại dự toán ngân sách

1.1.4.1. Dự toán ngắn hạn

Dự toán ngắn hạn còn được gọi là *dự toán chủ đạo*, đây là dự toán được lập cho kỳ kế hoạch là một năm và được chia ra thành từng thời kỳ ngắn hạn hơn là từng quý, từng tháng. Dự toán ngắn hạn thường liên quan đến các hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp như mua hàng bán hàng sản xuất thu chi,... Đặc điểm cơ bản của dự toán này được lập hàng năm trước khi niên độ kế toán kết thúc, nó định hướng cho hoạt động của doanh nghiệp trong năm kế hoạch tiếp theo.

1.1.4..2. Dự toán dài hạn

Dự toán dài hạn còn được gọi là *dự toán vốn*, đây là được lập liên quan đến tài sản dài hạn, loại tài sản được sử dụng vào hoạt động kinh doanh và tạo ra lợi nhuận thường vượt quá một năm. Do vậy dự toán này là việc sắp các nguồn lực về tiền để thu được số lợi nhuận dự kiến trong tương lai nhiều năm. Đặc điểm cơ bản của dự toán vốn là: Lợi nhuận dự kiến lớn, mức độ rủi ro tương đối cao, thời điểm đưa vốn vào hoạt động, thời gian thu hồi vốn, và thời điểm thu được lợi nhuận dự kiến tương đối dài.

1.1.4.3. Dự toán linh hoạt

Dự kiến ngân sách linh hoạt là dự toán được lập tương ứng với nhiều mức độ hoạt động khác nhau. Dự toán linh hoạt được lập theo mối quan hệ với quá trình hoạt động, giúp chúng ta xác định các chi phí tương ứng với mức độ phạm vi hoạt động khác nhau. Thông thường dự toán linh hoạt được lập ở ba mức độ cơ bản là: Mức độ hoạt động bình thường, mức độ hoạt động khả quan nhất, mức độ hoạt động bất lợi nhất.

1.2. Hệ thống các chỉ tiêu dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh

Dự toán tổng thể là tổ hợp của nhiều dự toán của mọi hoạt động của doanh nghiệp, có liên quan đến nhau trong một thời kỳ nào đó, thường là một năm. Dự toán tổng thể có thể có thể lập cho nhiều kỳ ngắn hơn như tháng, quý. Hình thức và số lượng các dự toán thuộc kế hoạch tổng thể tùy thuộc vào từng loại hình doanh nghiệp.

Dự toán tổng thể bao gồm 2 phần chính:

- Dự toán hoạt động: là kế hoạch phản ánh mức thu nhập và chi phí đòi hỏi để đạt mục tiêu lợi nhuận;
- Dự toán tài chính: là kế hoạch phản ánh vị trí tài chính và cách thức tài trợ cần thiết cho các hoạt động đã lên kế hoạch.

Mỗi loại dự toán trên lại bao gồm nhiều dự toán bộ phận có liên quan chặt chẽ với nhau.

Trong một doanh nghiệp sản xuất, dự toán tổng thể thường bao gồm những nội dung sau:

- Dự toán hoạt động bao gồm:
 - + Dự toán bán hàng (tiêu thụ)
 - + Dự toán sản xuất
 - + Dự toán cung ứng vật tư cho sản xuất
 - + Dự toán lao động trực tiếp
 - + Dự toán chi phí sản xuất chung;
 - + Dự toán chi phí bán hàng
 - + Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

- + Dự toán chi phí tài chính
- Dự toán tài chính bao gồm:
 - + Dự toán vốn
 - + Dự toán tiền mặt
 - + Dự toán báo cáo lãi lỗ
 - + Dự toán bảng cân đối tài sản
 - + Dự toán báo cáo lưu chuyển tiền tệ

Như vậy, dự toán doanh nghiệp phải dựa trên dự báo. Kết quả của quá trình xây dựng dự toán là các báo cáo nội bộ và các báo cáo đó không thể cung cấp người ngoài doanh nghiệp. Đó chính là kỳ vọng (mong muốn) của nhà quản lý về những việc mà doanh nghiệp dự tính hành động và kết quả tài chính của các hoạt động đó.

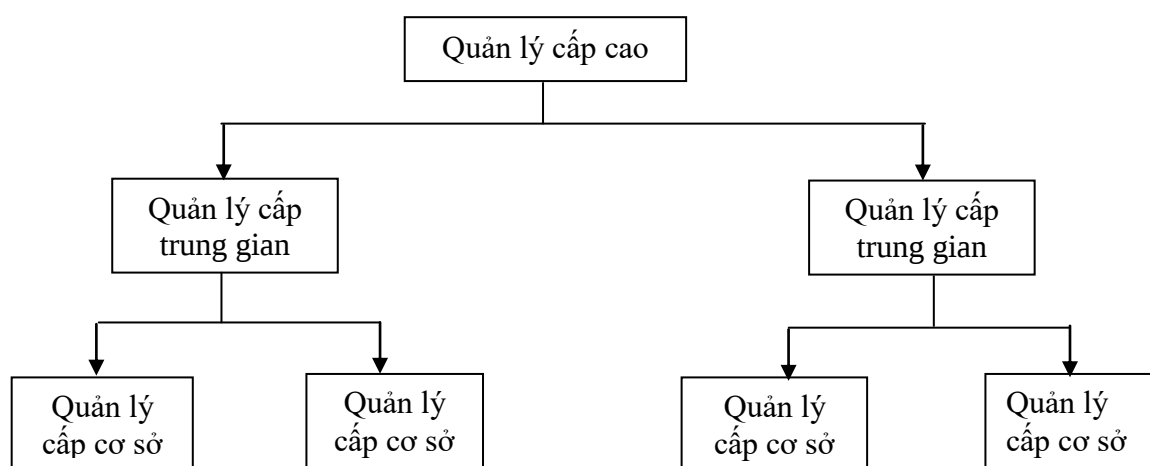
1.3. Phương pháp xây dựng dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh

Việc lập dự toán dựa trên cơ sở các mô hình thông tin như sau:

1.3.1. Mô hình 1: Mô hình thông tin 1 xuống

Theo mô hình này các chỉ tiêu dự toán được định ra từ ban quản lý cấp cao nhất của đơn vị, được xét duyệt qua các cấp trung gian, trên cơ sở đó cấp trung gian xét duyệt thông qua cho các đơn vị cấp cơ sở.

Lập dự toán theo mô hình này mang tính chất áp đặt từ ban quản lý cấp trên xuống, đòi hỏi quản lý cấp cao phải có một tầm nhìn tổng quát, toàn diện và chi tiết về mọi hoạt động của đơn vị. Điều này chỉ có thể thực hiện được đối với những đơn vị có qui mô nhỏ, có ít sự phân cấp về quản lý hoặc được sử dụng trong trường hợp đặc biệt tình thế, nhất thời mà phải tuân theo sự chủ đạo của cấp quản lý cao hơn



1.3.2. Mô hình 2: Mô hình thông tin 2 trở xuống, 1 lên

Mô hình này lập dự toán theo trình tự như sau:

+ Các chỉ tiêu dự toán được ước tính từ ban quản lý cao nhất trong đơn vị mang tính dự thảo, được phân bổ xuống các đơn vị trung gian. Trên cơ sở đó cấp trung gian phân bổ cho các cấp đơn vị cơ sở.

+ Các bộ phận quản lý cấp cơ sở căn cứ vào các chỉ tiêu dự thảo, căn cứ vào khả năng điều kiện của mình để xác định các chỉ tiêu dự toán có thể thực hiện được và bảo vệ trước bộ phận quản lý cao hơn (bộ phận quản lý cấp trung gian).

+ Bộ phận quản lý cấp trung gian, trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán từ các bộ phận cấp cơ sở, kết hợp với một tầm nhìn tổng quát toàn diện hơn về hoạt động của các bộ phận cấp cơ sở, để xác định các chỉ tiêu dự toán có thể thực hiện ở bộ phận mình và bảo vệ trước bộ phận quản lý cấp cao hơn (Bộ phận quản lý cấp cao hơn)

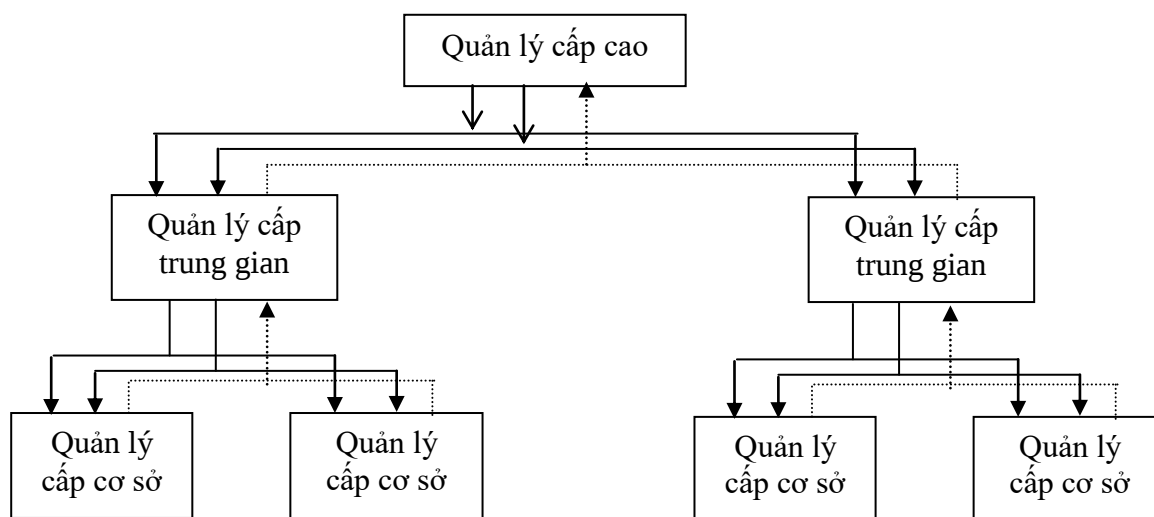
+ Bộ phận quản lý cấp cao, trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán từ các bộ phận cấp trung gian, kết hợp với tầm nhìn tổng quát, toàn diện về toàn bộ hoạt động của tổ chức, hướng các bộ phận khác nhau đến việc thực hiện các mục tiêu chung, sẽ xét duyệt thông qua các chỉ tiêu dự toán cho các bộ phận trung gian, trên cơ sở đó bộ phận trung gian xét duyệt thông qua các chỉ tiêu cho các bộ phận cấp cơ sở.

Như vậy khi dự toán ở các bộ phận được xét duyệt thông qua sẽ trở thành dự toán chính thức định hướng cho hoạt động cho kỳ kế hoạch tiếp theo.

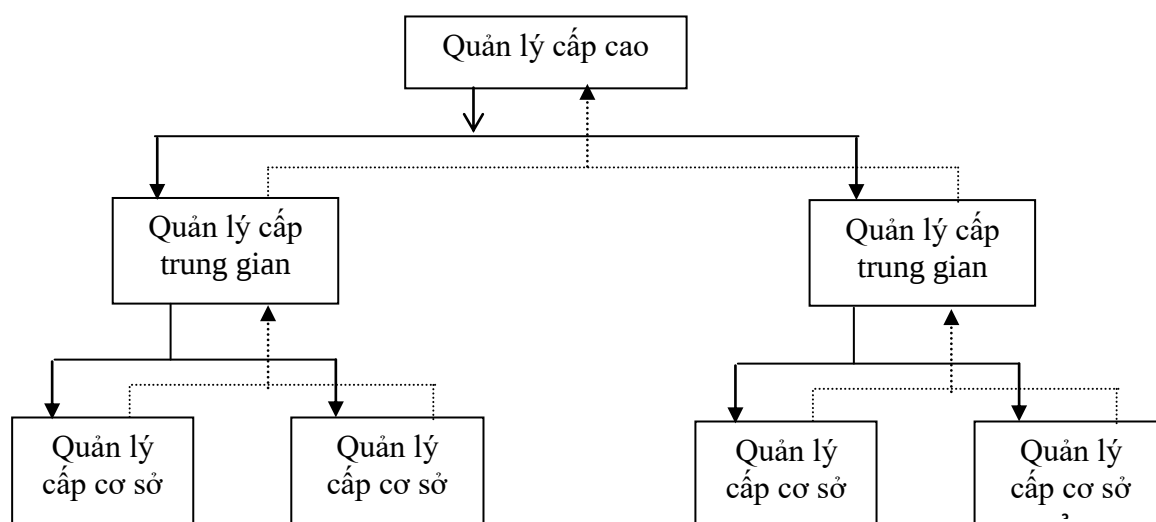
Việc lập dự toán theo mô hình này có những thuận lợi như sau:

- Thu hút được trí tuệ, kinh nghiệm của các cấp quản lý khác nhau vào quá trình lập dự toán, vừa kết hợp với tầm nhìn tổng quát toàn diện của quản lý cấp cao với khả năng cụ thể của cấp quản lý trung gian và các cấp cơ sở.
- Dự toán có tính chất chính xác và đáng tin cậy, có tính chất khả thi cao, vì dựa trên cơ sở khả năng và điều kiện cụ thể của các cấp quản lý.

Nhược điểm của mô hình dự toán này là phát sinh nhiều chi phí do thông tin dự thảo, phản hồi và xét duyệt và thông qua. Hơn nữa, thời gian lập dự toán có thể kéo dài nếu tổ chức quá trình lập dự toán thực hiện không được tốt, sẽ cung cấp thông tin kịp thời cho kỳ kế hoạch.



1.3.3. Mô hình 3: Mô hình thông tin 1 lên 1 xuống



Theo mô hình này, dự toán được lập từ cấp quản lý thấp nhất đến cấp quản lý cao nhất. Các bộ phận quản lý cấp cơ sở căn cứ vào khả năng điều kiện của mình để lập các chỉ tiêu dự toán và được trình lên cấp quản lý cao hơn (Bộ phận cấp trung gian). Trên cơ sở tổng hợp các chỉ tiêu dự toán ở cấp cơ sở, cấp trung gian tổng hợp các chỉ tiêu dự toán ở bộ phận mình để trình lên bộ phận quản lý cấp cao. Bộ phận cấp cao tổng hợp các chỉ tiêu dự toán ở cấp trung gian, kết hợp với tầm nhìn tổng quát toàn diện về toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp và hướng các bộ phận đến việc thực hiện các mục tiêu chung, sẽ xét duyệt thông qua dự toán cho các cấp trung gian. Trên cơ sở đó, cấp trung gian xét duyệt thông qua cho các đơn vị cấp cơ sở.

Mô hình lập dự toán này có thể khắc phục được nhược điểm của mô hình 2. Tuy nhiên nó cũng tồn tại nhược điểm là dự toán được lập xuất phát từ các đơn vị cấp cơ sở, nên họ thường xuyên có xu hướng là xác lập các chỉ tiêu dự toán dưới mức khả năng, điều kiện của mình để dễ dàng hoàn thành các chỉ tiêu dự toán nên có thể không khai thác hết các khả năng tiềm tàng của đơn vị.

2. Kế hoạch linh hoạt

2.1. Sự cần thiết của kế hoạch linh hoạt

Khi doanh nghiệp lập dự toán dựa trên 1 mức hoạt động cụ thể thì dự toán này được gọi là dự toán tĩnh. Dự toán tĩnh không phù hợp với việc phân tích và kiểm soát chi phí, nhất là chi phí sản xuất chung, bởi vì mức hoạt động thực tế thường có sự khác biệt so với mức hoạt động dự toán. Chính vì vậy, cần xây dựng một loại dự toán có thể đáp ứng được yêu cầu phân tích trong trường hợp mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động mà dự toán tĩnh đã lập, đó chính là dự toán linh hoạt. Dự toán linh hoạt là dự toán được xây dựng dựa trên một phạm vi hoạt động thay vì một mức hoạt động.

Dự toán linh hoạt khác với dự toán tĩnh ở hai điểm cơ bản. Thứ nhất, dự toán linh hoạt không dựa trên một mức hoạt động mà dựa trên một phạm vi hoạt động. Thứ hai là kết quả thực hiện không phải so sánh với dự toán ở mức hoạt động dự toán, nếu mức hoạt động thực tế khác với mức hoạt động dự toán, một dự toán mới sẽ được lập ở mức hoạt động thực tế để so sánh với kết quả thực hiện.

2.2. Phương pháp lập kế hoạch linh hoạt

Dự toán linh hoạt được xây dựng dựa trên mô hình ứng xử của chi phí. Trình tự lập dự toán linh hoạt có thể khái quát qua các bước như sau:

Bước 1: Xác định phạm vi phù hợp cho đối tượng được lập dự toán.

Bước 2: xác định cách ứng xử của chi phí, tức phân loại chi phí thành biến phí, định phí. Đối với chi phí hỗn hợp, cần phân chia thành biến phí và định phí dựa trên các phương pháp ước lượng chi phí đã được giới thiệu trong chương 2.

Bước 3: Xác định biến phí đơn vị dự toán. Trong đó:

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

Bước 4: Xây dựng dự toán linh hoạt, cụ thể:

- *Đối với biến phí:*

$$\text{Tổng biến phí đã điều chỉnh} = \text{Mức hoạt động thực tế} \times \text{Biến phí đơn vị dự toán}$$

- *Đối với định phí:* định phí không thay đổi vì doanh nghiệp vẫn nằm trong phạm vi hoạt động liên quan.

Để hiểu rõ hơn về dự toán linh hoạt, ta hãy xem xét trường hợp ở công ty ABC. Công ty ABC đã xây dựng dự toán tính sản xuất 25.000 sản phẩm nhưng thực tế chỉ sản xuất được 20.000 sản phẩm. Báo cáo phân tích chi phí sản xuất của công ty được lập như sau:

Báo cáo phân tích chi phí dựa trên dự toán tĩnh

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch
1. Số lượng sản phẩm sản xuất (sp)	25.000	20.000	-5.000
2. Biến phí sản xuất (1.000đ)	162.500	138.000	-24.500
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	75.000	64.000	-11.000
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	50.000	44.000	-6.000
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	37.500	30.000	7.500
3. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	20.000	22.000	+2.000
4. Tổng chi phí sản xuất	182.500	160.000	-22.500

Nếu nhìn vào bảng phân tích trên đánh giá rằng tất cả các biến phí sản xuất thực tế thấp hơn dự toán và công ty đã hoàn thành kế hoạch về chi phí thì đó có thể là một kết luận sai lầm. Bởi vì dự toán tĩnh được lập dựa trên mức sản xuất là 25.000 sản phẩm; trong khi đó, chi phí sản xuất thực tế lại dựa trên mức sản xuất là 20.000 sản phẩm. Để

phân tích, đánh giá chính xác tình hình chi phí sản xuất của công ty, dự toán linh hoạt sẽ được lập để đáp ứng yêu cầu này.

Để lập dự toán linh hoạt cho các mức sản xuất 20.000sp, 22.000sp và 25.000sp, cần xác định phạm vi phù hợp của công ty và phân loại chi phí theo cách ứng xử. Bước tiếp theo là xác định biến phí đơn vị dự toán:

Bảng tính biến phí đơn vị dự toán

Biến phí	Tổng biến phí dự toán	Tổng số lượng sp sx dự toán	Biến phí đơn vị dự toán
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	75.000	25.000	3
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	50.000	25.000	2
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	37.500	25.000	1.5

Khi biến phí đơn vị dự toán đã được xác định, dự toán linh hoạt cho 3 mức sản xuất trên được lập như sau:

Lập dự toán linh hoạt

Chỉ tiêu	Biến phí đơn vị dự toán	Dự toán linh hoạt		
		20.000 sp	22.000 sp	25.000 sp
2. Biến phí sản xuất (1.000đ)	6.5	130.000	143.000	162.500
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	3	60.000	66.000	75.000
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	2	40.000	44.000	50.000
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	1.5	30.000	33.000	37.500
3. Định phí sản xuất chung (1.000đ)		20.000	20.000	20.000
4. Tổng chi phí sản xuất (1.000đ)		150.000	163.000	182.500

Để phân tích đánh giá chính xác chi phí sản xuất, đưa vào dự toán linh hoạt và số liệu chi phí sản xuất thực tế, công ty có thể lập lại bảng phân tích chi phí dựa trên cùng mức sản xuất là 20.000 sản phẩm như sau:

Bảng phân tích chi phí dựa trên dự toán linh hoạt

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực hiện	Chênh lệch
1. Số lượng sản phẩm sản xuất (sp)	20.000	20.000	0
2. Biến phí sản xuất (1.000đ)	130.000	138.000	+8.000

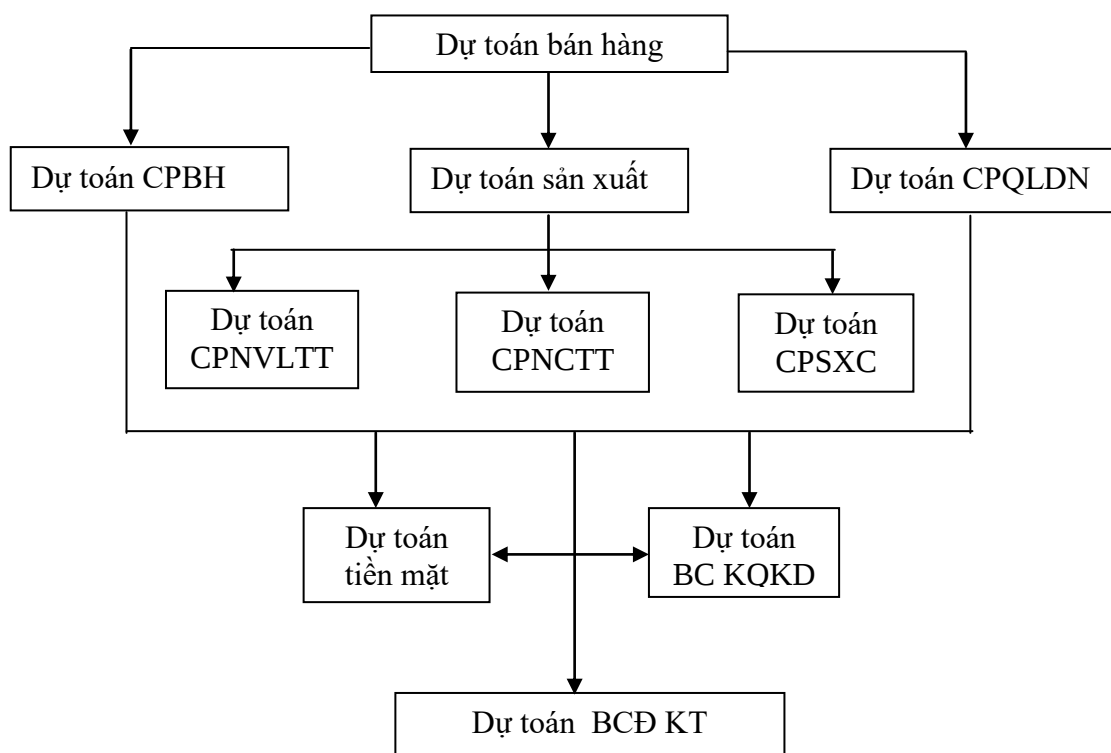
a. Chi phí NVL TT (1.000đ)	60.000	64.000	+4.000
b. Chi phí NCTT (1.000đ)	40.000	44.000	+4.000
c. Biến phí sản xuất chung (1.000đ)	30.000	30.000	0
3. Định phí sản xuất chung (1.000đ)	20.000	22.000	+2.000
4. Tổng chi phí sản xuất	150.000	160.000	+10.000

Từ bảng phân tích này cho thấy chỉ có biến phí sản xuất chung hoàn thành kế hoạch đã đặt ra, còn các phí phí khác đều cao hơn so với dự toán, trong đó tổng biến phí cao hơn dự toán là 8.000.000đ và định phí sản xuất chung cao hơn dự toán là 2.000.000đ. Công ty cần phân tích chi tiết để xác định nguyên nhân và có giải pháp phù hợp. Vấn đề này sẽ được trình bày trong chương tiếp theo của giáo trình này.

3. Hệ thống dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh

3.1. Mối quan hệ giữa các dự toán bộ phận

Mối quan hệ giữa các bộ phận dự toán được thể hiện qua sơ đồ sau:



Hệ thống dự toán hàng năm của doanh nghiệp bao gồm các bộ phận dự toán sau:

- Dự toán bán hàng
- Dự toán sản xuất
- Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Dự toán chi phí nhân công trực tiếp.
- Dự toán chi phí bán hàng.
- Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp.
- Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh.
- Dự toán thu chi.
- Dự toán bảng cân đối kế toán.

Quá trình sản xuất kinh doanh phải định hướng đầu ra cho sản phẩm. Do vậy dự toán sản phẩm tiêu thụ được coi là dự toán quan trọng nhất, được lập đầu tiên và chi phí đến việc xác lập tất cả các dự toán khác. Dự toán sản xuất được lập cần phải đảm bảo đầy đủ sản phẩm cho nhu cầu tiêu thụ, đồng thời phải xác lập một mức dự trữ sản phẩm tối thiểu hợp lý đảm bảo cho quá trình tiêu thụ, đồng thời phải xác lập mức dự trữ sản phẩm tối thiểu hợp lý đảm bảo cho quá trình tiêu thụ liên tục qua các kỳ kế toán.

Trên cơ sở dự toán sản phẩm tiêu thụ, dự toán sản phẩm sản xuất, xây dựng dự toán khoản mục chi phí như dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp, dự toán chi phí bán hàng, dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp.

Gắn liền với dự toán bán hàng là dự toán thu tiền bán hàng, gắn liền với dự toán các khoản mục chi phí là dự toán dòng chi tiền liên quan đến các hoạt động. Trên cơ sở tổng hợp dòng tiền thu vào, dòng tiền chi ra trong từng kỳ để dự toán cân đối thu chi.

Sau cùng là tổng hợp các dự toán về doanh thu chi phí ở các bộ phận để xác định dự toán kết quả kinh doanh và bảng cân đối kế toán qua từng thời kỳ hoạt động.

3.2. Các dự toán bộ phận

3.2.1. Dự toán bán hàng

Dự toán bán hàng là khởi đầu và cơ sở cho mọi dự toán. Do vậy, dự toán này phải được lập một cách chính xác, tiên tiến phù hợp với khả năng điều kiện của doanh nghiệp. Dự toán tiêu thụ có ý nghĩa rất lớn đến việc định hướng các hoạt động, chỉ đạo điều hành quá trình sản xuất kinh doanh, tiết kiệm chi phí và nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh. Để lập dự toán tiêu thụ phải dựa trên những cơ sở như sau:

- Tình hình bán hàng các kỳ trước.
- Chu kỳ sản xuất kinh doanh tiêu thụ sản phẩm.
- Chính sách giá cả sản phẩm, khả năng mở rộng thị trường tiêu thụ sản phẩm.
- Chính sách quảng cáo khuyến mãi.
- Xu hướng phát triển kinh tế ngành, lĩnh vực đơn vị hoạt động
- Thu nhập của người tiêu dùng.
- Các chính sách chế độ, thể lệ của nhà nước.
- Dự kiến những biến động về kinh tế xã hội trong và ngoài nước.

$$\text{Dự toán doanh thu} = \text{Dự toán sản phẩm tiêu thụ} \times \text{Đơn giá bán}$$

Đồng thời với dự toán doanh thu, căn cứ vào chính sách bán hàng của doanh nghiệp, ước tính dòng tiền thu liên quan đến bán hàng trong từng thời kỳ.

$$\text{Số tiền thu vào trong kỳ} = \text{Số tiền nợ kỳ trước thu được trong kỳ} + \text{Dự toán doanh thu bán hàng kỳ này thu được bằng tiền}$$

3.2.2. Dự toán sản xuất

Sản xuất đáp ứng cho nhu cầu tiêu thụ, đồng thời phải đảm bảo mức tồn kho sản phẩm tối thiểu cần thiết đảm bảo cho các quá trình tiêu thụ liên tục. Mức tồn kho sản phẩm cuối kỳ tùy thuộc chủ yếu vào chu kỳ sản xuất sản phẩm. Chu kỳ sản xuất sản phẩm càng dài thì mức tồn kho sản phẩm càng lớn và ngược lại. Nhu cầu tồn kho sản phẩm cuối kỳ thường được xác định bằng tỷ lệ phần trăm nhu cầu tiêu thụ của kỳ kế toán sau:

$$\text{Dự toán SPSX} = \text{Dự toán sản phẩm tiêu thụ} + \frac{\text{Nhu cầu sản phẩm tồn kho cuối kỳ}}{\text{Nhu cầu sản phẩm tồn kho đầu kỳ}}$$

3.2.3. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí thu mua nguyên vật liệu

Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được lập trên cơ sở dự toán sản xuất và định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

$$\text{Dự toán CPNVLT} = \text{Dự toán CPSX} \times \text{Định mức CPNVLT}$$

Việc thu mua nguyên vật liệu phải đảm bảo cung cấp đầy đủ nguyên vật liệu cho nhu cầu sản xuất sản phẩm theo dự toán sản xuất đã lập đồng thời phải đảm bảo một mức tồn kho sản phẩm tối thiểu hợp lý đảm bảo cho quá trình sản xuất liên tục không bị gián đoạn. Mức tồn kho nguyên vật liệu nhiều hay ít tùy thuộc vào đặc điểm nguyên vật liệu, tính thời vụ của nguyên vật liệu, xu hướng biến động giá cả nguyên vật liệu...

$$\text{Dự toán số lượng NVL thu mua} = \text{Dự toán NVL SX} + \text{Dự toán NVL TCK} - \text{Dự toán NVL TĐK}$$

$$\text{Dự toán chi phí thu mua NVL} = \text{Dự toán số lượng NVL thu mua} \times \text{Định mức đơn giá NVL}$$

Đồng thời với dự toán chi phí thu mua nguyên vật liệu, căn cứ vào chính sách bán hàng của nhà cung cấp, doanh nghiệp lập dự toán tiền chi trả cho nhà cung cấp.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi tiền trả} \\ \text{nhà cung cấp vật} \\ \text{liệu trong kỳ} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tiền nợ phải trả cho} \\ \text{nhà cung cấp kỳ trước} \\ \text{đã trả kỳ này} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Tiền mua phải trả nhà} \\ \text{cung cấp trong kỳ đã} \\ \text{trả kỳ này} \end{array}$$

3.2.4. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Căn cứ vào dự toán sản phẩm sản xuất, định mức thời gian sản xuất cho một đơn vị sản phẩm, xác định nhu cầu thời gian cần thiết cho sản xuất sản phẩm. Trên cơ sở đó bố trí tuyển dụng lao động để đảm bảo đủ cho quá trình sản xuất. Căn cứ vào nhu cầu thời gian lao động, định mức đơn giá cho đơn vị thời gian để lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp:

$$\text{Dự toán nhu cầu thời gian lao động giờ} = \text{Dự toán SPSX} \times \text{Định mức thời gian sản xuất sản phẩm}$$

$$\text{Dự toán CPNCTT} = \text{Dự toán nhu cầu thời gian lao động} \times \text{Định mức đơn giá đơn vị thời gian}$$

3.2.5. Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán chi phí sản xuất chung bao gồm dự toán biến phí sản xuất chung và dự toán định phí sản xuất chung.

a. Dự toán biến phí sản xuất chung

- Trường hợp : Biến phí sản xuất chung được xây dựng theo từng yếu tố chi phí (chi phí vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp,..) cho một đơn vị hoạt động (một đơn vị sản phẩm, một giờ máy,..) thì trình tự lập dự toán biến phí sản xuất chung được thực hiện tương tự như việc dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp.

- Trường hợp : Biến phí sản xuất chung được xác định bằng tỷ lệ phần trăm trên biến phí trực tiếp thì dựa vào dự toán biến phí trực tiếp để lập dự toán biến phí sản xuất chung.

b. Dự toán định phí sản xuất chung

- Đối với các yếu tố định phí sản xuất chung bắt buộc, căn cứ vào định phí sản xuất chung hằng năm chia đều cho 4 quý để xác định định phí sản xuất chung bằng quý.

- Đối với yếu tố định phí sản xuất chung tùy ý, căn cứ vào hành động nhà quản trị xác định thời điểm chi tiêu để tính vào chi phí cho kỳ kế toán thích hợp.

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

c. Dự toán chi tiền liên quan đến hoạt động sản xuất chung

Đồng thời với việc lập dự toán chi phí sản xuất chung, cần thiết phải lập dự toán dòng tiền chi liên quan đến hoạt động sản xuất chung, dòng tiền chi cho hoạt động sản xuất chung được xác định bằng dự toán chi phí sản xuất chung trừ các khoản được ghi nhận là chi phí sản xuất chung nhưng không gắn liền với việc chi ra bằng tiền, ví dụ chi phí khấu hao tài sản cố định ở bộ phận sản xuất, trích trước chi phí tài sửa chữa sản cố định.

3.2.6. Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý

3.2.6.1. Dự toán chi phí bán hàng

Dự toán chi phí bán hàng phản ánh các chi phí liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm dự tính của kỳ sau. Dự toán này nhằm mục đích tính trước và tập hợp các phương tiện chủ yếu trong quá trình bán hàng.

Khi xây dựng dự toán cho các chi phí này cần tính đến nội dung chi phí cũng như yếu tố biến đổi và yếu tố cố định trong thành phần chi phí.

$$\begin{array}{ccccc} \text{Dự toán chi} & & \text{Dự toán biến} & & \text{Dự toán định} \\ \text{phí bán hàng} & = & \text{phí bán hàng} & + & \text{phí bán hàng} \end{array}$$

a. Dự toán biến phí bán hàng

Các biến phí bán hàng của doanh nghiệp có thể là biến phí trực tiếp như hoa hồng, lương nhân viên bán hàng trả theo dự toán cũng có thể là biến phí gián tiếp như chi phí liên quan đến từng bộ phận bán hàng như chi phí bảo trì, xăng dầu, hỗ trợ bán hàng ... thường dựa trên cơ sở dự toán số lượng sản phẩm tiêu thụ và định mức biến phí bán hàng cho một đơn vị sản phẩm tiêu thụ, ta tính:

$$\begin{array}{ccccc} \text{Dự toán biến} & & \text{Dự toán số lượng} & & \text{Định mức biến} \\ \text{phí bán hàng} & = & \text{sản phẩm tiêu thụ} & \times & \text{phí bán hàng} \end{array}$$

Hoặc xác định một tỷ lệ % theo tổng kê kinh nghiệm

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

b. Dự toán định phí bán hàng

Yếu tố định phí thường ít biến đổi trong một phạm vi phù hợp gắn với các quyết định dài hạn, và có thể dự báo một cách dễ dàng dựa vào chức năng kinh doanh của doanh nghiệp. Các chi phí này cũng có thể thay đổi trong trường hợp phát triển thêm mạng phân phối mới, thêm các dịch vụ mới sau bán hàng, dịch vụ nghiên cứu phát triển thị trường, ...

Dự báo các yếu tố này cần phân tích đầy đủ các dữ liệu quá khứ của doanh nghiệp, thường các mô hình hồi quy cho phép ta tách biệt các thành phần định phí, và biến phí bán hàng của doanh nghiệp đồng thời làm cơ sở tính toán tỷ lệ thay đổi dự kiến.

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

c. Dự toán dòng tiền chi liên quan đến hoạt động bán hàng.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi tiền cho} \\ \text{hoạt động bán hàng} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán chi} \\ \text{phí bán} \\ \text{hàng} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Các khoản được ghi nhận là CPBH} \\ \text{nhưng không gắn liền với việc chi} \\ \text{tiền} \end{array}$$

3.2.6.2. Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp

Dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm dự toán biến phí quản lý và dự toán định phí quản lý doanh nghiệp.

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán chi phí quản} \\ \text{lý doanh nghiệp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{quản lý doanh} \\ \text{nghiệp} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Dự toán định phí} \\ \text{quản lý doanh} \\ \text{nghiệp} \end{array}$$

a. Dự toán biến phí quản lý doanh nghiệp

Chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí mang tính chất tổ chức quản lý phát sinh trong phạm vi toàn bộ doanh nghiệp thường không liên quan trực tiếp đến bộ phận hoạt động nào. Do vậy việc lập dự toán biến phí quản lý doanh nghiệp thường sử dụng phương pháp thống kê kinh nghiệm. Dựa trên tỷ lệ biến phí quản lý doanh nghiệp trên biến phí trực tiếp trong và ngoài khâu sản xuất ở các kỳ kế toán trước để xác định tỷ lệ biến phí quản lý bình quân giữa các kỳ. Dự toán biến phí quản lý doanh nghiệp được lập theo công thức như sau:

$$\begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí quản} \\ \text{lý doanh nghiệp} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Dự toán biến phí} \\ \text{trực tiếp} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ biến phí} \\ \text{quản lý doanh nghiệp} \end{array}$$

b. Dự toán định phí quản lý doanh nghiệp

Định phí quản lý doanh nghiệp thường không thay đổi theo mức độ hoạt động, các thay đổi của loại chi phí này chủ yếu do việc trang bị đầu tư thêm cho bộ phận quản lý của doanh nghiệp. Lập dự toán bộ phận này cần căn cứ vào dự báo các nội dung cụ thể của từng yếu tố chi phí để xác định chính xác định phí theo dự toán. Dự toán định phí quản lý doanh nghiệp lập tương tự như định phí sản xuất chung.

c. Dự toán dòng tiền chi cho hoạt động quản lý doanh nghiệp

$$\begin{array}{ccccc} \text{Dự toán chi tiền} & & \text{Dự toán} & & \text{Các khoản được ghi nhận} \\ \text{cho hoạt động} & & \text{quản lý} & & \text{chi phí quản lý doanh} \\ \text{quản lý doanh} & = & \text{doanh nghiệp} & - & \text{nghiệp nhưng không chi ra} \\ \text{nghiệp} & & & & \text{bằng tiền} \end{array}$$

3.2.7. Dự toán hàng tồn kho

Sau khi hoàn tất tất cả các dự toán trên, ta tập hợp số liệu lại để tính giá thành một đơn vị thành phẩm, sau đó tính giá thành thành phẩm tồn kho cuối kỳ.

$$\begin{array}{ccccc} \text{Trị giá thành phẩm tồn} & & \text{Số lượng thành} & & \text{Giá thành đơn vị} \\ \text{kho cuối kỳ} & = & \text{phẩm tồn kho} & \times & \text{thành phẩm} \\ & & \text{cuối kỳ} & & \end{array}$$

3.2.8. Dự toán tiền

Dự toán tiền mặt là bảng tổng hợp các dòng tiền thu vào và chi ra liên quan đến các mặt hoạt động của doanh nghiệp trong từng thời kỳ kế toán. Mỗi doanh nghiệp cần xác lập một mức dự trữ tiền mặt tối thiểu hợp lý luôn sẵn sàng để phục vụ cho quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Trên cơ sở cân đối dòng tiền thu vào, chi ra cho từng hoạt động, đồng thời đảm bảo mức tồn quỹ tiền mặt cần thiết, doanh nghiệp sẽ có kế hoạch sử dụng vốn bằng tiền dư thừa hoặc thông qua vay mượn, phát hành trái phiếu... để bù đắp lượng tiền thiếu hụt trong quá trình hoạt động.

Dự toán tiền mặt bao gồm 4 phần:

- Phần khả năng tiền mặt.
- Phần nhu cầu chi tiêu.
- Phần cân đối thu chi.
- Phần tài chính.

+ *Phần khả năng tiền mặt*: Phản ánh dòng tiền có được trong kỳ, bao gồm số tiền tồn đầu kỳ và dòng tiền thu vào trong kỳ.

+ *Phần nhu cầu chi tiêu*: Phản ánh dòng tiền chi ra trong kỳ, bao gồm chi trả nợ cho nhà cung cấp, chi trả cho công nhân trực tiếp sản xuất, chi liên quan đến hoạt động sản xuất chung, chi liên quan đến hoạt động bán hàng, chi liên quan đến hoạt động quản lý doanh nghiệp, chi nộp thuế, chi lãi cổ phần, chi mua tài sản cố định...

Dự toán dòng tiền thu vào, chi ra có thể được theo dõi chi tiết cho hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động đầu tư, hoạt động tài chính của doanh nghiệp.

+ *Phần cân đối thu chi*: Được xác định bằng khả năng tiền mặt trừ nhu cầu chi tiêu. Nếu cân đối thu chi sau khi đảm bảo mức dự trữ tiền mặt cần thiết, có thể sử dụng số tiền này để trả nợ vay trước hạn, hoặc đầu tư tài chính ngắn hạn. Nếu thiếu hụt phải vay mượn.

+ *Phần tài chính*: Phản ánh số tiền vay, trả nợ vay, kể cả lãi vay trong từng kỳ kế toán.

Để việc sử dụng vốn bằng tiền một cách chủ động, hiệu quả hơn ngoài việc lập dự toán tiền mặt hàng năm hàng quý cần thiết có thể lập dự toán tiền mặt hàng tháng hoặc hàng tuần.

Khi lập dự toán tiền mặt, doanh nghiệp cần chú ý đến các điểm sau:

- Dự toán tiền mặt được lập từ các khoản thu nhập và chi phí của dự toán hoạt động, dự toán vốn và dự toán chi phí tài chính.
- Phải dự đoán khoảng thời gian giữa doanh thu được ghi nhận và thời điểm thu tiền bán hàng thực tế.
- Phải dự đoán khoảng thời gian giữa chi phí đã ghi nhận và thời điểm thực tế trả tiền mặt cho các khoản chi phí.
- Phải loại trừ các khoản chi phí không tiền mặt. Ví dụ: chi phí khấu hao tài sản cố định hoặc chi phí dự phòng nợ khó đòi phải loại bỏ khi lập dự toán tiền mặt.

Phải xây dựng số dư tồn quỹ tiền mặt tối thiểu tại đơn vị. Tồn quỹ tiền mặt và các kết quả dự báo về luồng tiền thu là cơ sở để doanh nghiệp sử dụng hợp lý tiền mặt của mình.

3.2.9. Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh

Báo cáo kết quả kinh doanh là báo cáo tài chính tổng hợp, phản ánh hiệu quả hoạt động trong một kỳ kế toán. Kết quả kinh doanh được xác định bằng doanh thu trừ các khoản chi phí tương xứng để tạo nên doanh thu.

Trên cơ sở các dự toán bộ phận đã lập, bộ phận kế toán quản trị lập các báo cáo kết quả kinh doanh dự toán. Số liệu dự toán trên các báo cáo tài chính này thể hiện kỳ vọng của các nhà quản lý tại doanh nghiệp và có thể được xem như một công cụ quản lý của doanh nghiệp cho phép ra các quyết định về quản trị, nó cũng là cơ sở để đánh giá tình hình thực hiện dự toán đã đề ra.

Dự toán này được lập căn cứ vào các dự toán doanh thu, dự toán giá vốn, và các dự toán chi phí ngoài sản xuất đã được lập, dự toán này có thể được lập theo phương pháp toàn bộ hoặc theo phương pháp trực tiếp.

Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp tính giá toàn bộ		Dự toán báo cáo kết quả kinh doanh theo phương pháp tính giá trực tiếp	
Doanh thu dự toán	XXX	Doanh thu	XXX
Giá vốn hàng bán dự toán	XXX	Biến phí sản xuất hàng bán	XXX
Lợi nhuận gộp theo dự toán	XXX	Biến phí bán hàng và QLDN	XXX
Chi phí bán hàng & QLDN dự toán	XXX	Số dư đảm phí	XXX
Lợi nhuận thuần từ HĐKD dự toán	XXX	Định phí sản xuất chung	XXX
		Định phí bán hàng và QLDN	XXX
		Lợi nhuận thuần từ HĐKD	XXX

3.2.10. Dự toán bảng cân đối kế toán

Trên cơ sở các dự toán về vốn bằng tiền, về tồn kho, ... mà các bộ phận đã lập, phòng kế toán lập dự toán bảng cân đối kế toán. Dự toán này được lập căn cứ vào bảng cân đối kế toán của thời kỳ trước và tình hình nhân tố của các chỉ tiêu được dự tính trong kỳ.

Kết cấu của bảng cân đối kế toán dự toán như sau:

TÀI SẢN	SỐ TIỀN	NGUỒN VỐN	SỐ TIỀN
A. Tài sản ngắn hạn	XXX	A. Nợ phải trả	XXX
1.	XXX	1.	XXX
	XXX		XXX
B. Tài sản dài hạn	XXX	B. Nguồn vốn chủ sở hữu	XXX
1.	XXX	1.	XXX
	XXX		XXX
	XXX		XXX
Tổng		Tổng	

Kết luận

Hoạt động của doanh nghiệp là một hoạt động được định hướng thông qua kế hoạch dài hạn và được thực hiện thông qua các giai đoạn nối tiếp nhau trong các kỳ kế hoạch ngắn hạn. Kế hoạch ngắn hạn xác định các mục tiêu nhiệm vụ cụ thể phải thực hiện cho hàng năm, và thời gian ngắn hơn. Để thực hiện các mục tiêu này cần phải dự toán nguồn tài chính đó là **dự toán ngắn hạn** (dự toán chủ đạo). Dự toán này là bảng tóm tắt trên mọi phương diện của các kế hoạch và mục tiêu tương lai của doanh nghiệp, xác định các nhiệm vụ cụ thể từng bộ phận trong đơn vị phải thực hiện. Việc lập dự toán ngắn hạn được thực hiện theo trình tự nhất định, bắt đầu từ dự toán tiêu thụ và kết thúc là dự toán bảng cân đối kế toán; tùy theo tình hình cụ thể, đặc điểm và yêu cầu quản lý của từng doanh nghiệp có thể vận dụng một trong ba mô hình thông tin trong việc lập các dự toán, để dự trù nguồn tài chính ứng phó với các diễn biến thực tế về các hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp trong tương lai, cần thiết có thể lập dự toán linh hoạt; thông thường dự toán linh hoạt được lập ở ba mức độ hoạt động cơ bản là mức độ hoạt động bình thường, mức độ hoạt động thuận lợi nhất và mức độ hoạt động hoạt động bất lợi nhất.

4. Bài tập thực hành

Bài 1: Một doanh nghiệp sử dụng lao động lành nghề và hợp kim đặc biệt để sản xuất phụ tùng thay thế sản phẩm P. Chuẩn bị cho năm tài chính đến, các nhà quản lý đã dự đoán tình hình tại doanh nghiệp như sau:

1. Nguyên liệu trực tiếp:

- Hợp kim A 70.000 đ/kg
- Hợp kim B 100.000đ/kg

2. Giờ công lao động 200.000đ/kg
3. Chi phí sản xuất chung được phân bổ trên cơ sở giờ công lao động trực tiếp
4. Mức tiêu hao nguyên liệu và lao động dự kiến

	Sản phẩm	
	X	Y
Thành phẩm (hao phí đơn vị)		
+ Hợp kim A	12 kg	12 kg
+ Hợp kim B	6 kg	8 kg
+ Giờ công trực tiếp	4 giờ/SP	6 giờ/SP

5. Các thông tin bổ sung cho năm tài chính đến:

	Sản phẩm	
	X	Y
- Số lượng sản phẩm tiêu thụ	5.000sp	1.000sp
- Giá bán đơn vị	6.000.000đ/sp	8.000.000đ/sp
- Tồn kho thành phẩm dự định cuối kỳ	1.100sp	50sp
- Giá trị hàng tồn kho đầu kỳ	384.000.000đ/sp	262.000.000đ/sp
- Tồn kho thành phẩm thực tế đầu kỳ	100sp	50sp

	Nguyên liệu trực tiếp	
	Hợp kim A	Hợp kim B
Tồn kho đầu kỳ (kg)	7000	6000
Tồn kho dự tính cuối kỳ	8000	2000

6. Với mức tiêu thụ dự báo trên, các nhà quản lý dự tính các chi phí phát sinh như sau:

a. Chi phí sản xuất chung

Vật liệu phụ	90.000
Lao động gián tiếp	520.000
Năng lượng - biến đổi	90.000
Bảo trì - biến đổi	70.000
Khấu hao TSCĐ	230.000
Thuê tài sản	50.000

Bảo hiểm tài sản	10.000
Lương cán bộ quản lý	100.000
Năng lượng - cố định	20.000
Bảo trì - cố định	20.000
Tổng cộng	1.200.000

b. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp (Đơn vị tính: 10.000đ)

Hoa hồng bán hàng	200.000
Quảng cáo	60.000
Tiền lương nhân viên bán hàng	100.000
Vận chuyển	90.000
Lương nhân viên văn phòng	36.000
Vật liệu quản lý	12.000
Chi linh tinh	48.000
Tổng cộng	870.000

7. Các tài liệu bổ sung:

- Đầu kỳ cuối kỳ không có sản phẩm đang chế dờ
- Giá đơn vị của nguyên liệu trực tiếp và sản phẩm hoàn thành không thay đổi

Yêu cầu:

Hãy lập dự toán hoạt động của doanh nghiệp trong năm tài chính đến.

Với các số liệu trên, việc xây dựng dự toán hoạt động của doanh nghiệp được tiến hành theo trình tự sau: (đ/vì tính: 10.000đ)

Bảng 1: Dự toán bán hàng

Năm N			
	Số lượng	Đơn giá bán	Doanh thu
Sp X	5.000	600	3.000.000
Sp Y	1.000	800	800.000
Tổng số			3.800.000

Bảng 2: Dự toán sản xuất

Số lượng sản phẩm sản xuất dự kiến năm N

Chỉ tiêu	Sản phẩm	
	X	Y

Số lượng sp tiêu thụ dự toán	5.000	1.000
Số lượng sp tồn cuối kỳ dự tính	1.100	50
Tổng số sản phẩm cần thiết	6.100	1.050
Số lượng sản phẩm tồn thực tế đầu năm	(100)	(50)
Số lượng sản phẩm phải xuất trong năm	6.000	1.000

Bảng 3: Dự toán nguyên liệu trực tiếp

a. Dự toán chi phí nguyên liệu trực tiếp (10.000đ)

Chỉ tiêu	Hợp kim A	HỢP KIM B	Tổng số
Sản phẩm X	72.000 (kg)	36.000 (kg)	
Sản phẩm Y	12.000 (kg)	8.000 (kg)	
Tổng khối lượng nguyên liệu tiêu hao	84.000 (kg)	44.000 (kg)	
Đơn giá nguyên liệu	7	10	
Tổng chi phí nguyên liệu trực tiếp sử dụng	588.000	440.000	1.028.000

Số liệu được tính như sau:

- Sản phẩm X: Hợp kim A = Số lượng sp SX x Mức tiêu hao năng lượng
 $= 6.000 \times 12 \text{ (kg)} = 72.000 \text{ (kg)}$

Hợp kim B = Số lượng sp SX x Mức tiêu hao năng lượng
 $= 6.000 \times 6 \text{ (kg)} = 36.000 \text{ (kg)}$

- Sản phẩm Y: Hợp kim A = $1.000 \times 12 \text{ kg} = 12.000 \text{ (kg)}$

Hợp kim B = $1.000 \times 8 \text{ kg} = 8.000 \text{ (kg)}$

b. Dự toán mua nguyên liệu trực tiếp năm N

Chỉ tiêu	Hợp kim A	Hợp kim B	Tổng số
Lượng nguyên liệu sử dụng sản xuất trong năm (kg)	84.000	44.000	
Lượng nguyên liệu tồn cuối năm dự tính (kg)	8.000	2.000	
Tổng khối lượng nguyên liệu cần thiết (kg)	92.000	46.000	
Khối lượng nguyên liệu tồn đầu năm thực tế (kg)	7.000	6.000	

Lượng nguyên liệu mua vào trong năm (kg)	85.000	40.000	
Đơn giá	7	10	
Chi phí mua nguyên liệu	595.000	100.000	995.000

Bảng 4: Dự toán lao động trực tiếp năm N

	Số lượng sản phẩm sản xuất	Giờ công lao động/sản phẩm	Tổng giờ công lao động	Tổng chi phí nhân công trực tiếp
SP X	6000	4	24000	480000
SP Y	1000	6	6000	120000
+			30000	600000

Bảng 5: Dự toán chi phí sản xuất chung

Năm N

Vật liệu phụ	90.000
Chi phí lao động gián tiếp	520.000
Chi phí năng lượng	90.000
Chi phí bảo trì	70.000
Tổng biến phí sản xuất chung	770.000
Khấu hao	230.000
Thuế tài sản	50.000
Bảo hiểm tài sản	10.000
Chi phí năng lượng	20.000
Chi phí bảo trì	20.000
Chi phí quản lý	100.000
Tổng định phí sản xuất chung	430.000
Tổng chi phí sản xuất chung	1.200.000

6. Dự toán tồn kho cuối kỳ Năm N

Đối với nguyên liệu trực tiếp

	Khối lượng	Đơn giá	Tổng số	
--	------------	---------	---------	--

Hợp kim A	8000	7	56.000	
Hợp kim B	2000	10	20.000	
Tổng số				76.000

Đối với sản phẩm tồn kho

	Khối lượng	Giá thành đơn vị(*)	I. Tổng số	
Sản phẩm X	1.100	384	4224.000	
Sản phẩm Y	50	524	26.200	
Tổng số				448.600

(*).Giá thành đơn vị sản phẩm được tính như sau:

	Đơn giá nguyên liệu hoặc giờ công lao động	Sản phẩm			
		X		Y	
		Mức hao phí	Chi phí	Mức hao phí	Chi phí
CPVLTT (Hợp kim A)	7	12	84	12	84
CPVLTT (Hợp kim B)	10	6	60	8	80
Chi phí nhân công TT	20	4	80	6	120
Chi phí sản xuất chung	40	4	160	6	240
Tổng số			384		524

Do chi phí sản xuất chung được phân bổ theo giờ công lao động trực tiếp cho từng sản phẩm nên mức chi phí sản xuất chung cho một giờ công là:

$$\frac{1.200.000}{(4\text{giờ} \times 6.000\text{sp})(6 \times 1000)} = \frac{1.200.000}{30.000} = 40\text{đồng/giờ}$$

7. Dự toán giá vốn hàng bán Năm N

+ Giá trị thành phẩm tồn đầu năm N-1	64.600
- Chi phí nguyên liệu trực tiếp	1.028.000
- Chi phí nhân công trực tiếp	600.000
- Chi phí sản xuất chung	1.200.000

+ Giá thành sản phẩm sản xuất trong năm	2.828.000
+ Giá trị thành phẩm tồn cuối năm	448.600
+ Giá vốn hàng xuất bán	2.444.000

8. Báo cáo lãi lỗ dự toán - Năm N

Doanh thu bán hàng	3.800.000
Giá vốn bán hàng	2.444.000
Lãi gộp	1.356.000
Chi phí bán hàng và QLDN	870.000
Lãi ròng	486.000

Ví dụ trên đây có thể áp dụng chung cho các doanh nghiệp sản xuất. Ở các doanh nghiệp thương mại, việc lập dự toán cũng dựa vào dự báo nhu cầu thị trường. Đây là công việc khó khăn và quan trọng nhất mà doanh nghiệp phải tiến hành. Điểm khác biệt trong quá trình xây dựng dự toán ở doanh nghiệp thương mại so với doanh nghiệp sản xuất là doanh nghiệp không quan tâm đến chi phí sản xuất mà chỉ lập dự toán mua vào và dự toán dự trữ cuối kỳ. Dự toán mua bán hàng còn phản ánh các khoản phải trả và thời điểm thanh toán thực tế trong kỳ.

Quá trình xây dựng dự toán ở các doanh nghiệp dịch vụ du lịch có những đặc thù riêng. Các doanh nghiệp này không bán sản phẩm hàng hoá mà chỉ cung cấp dịch vụ như giặt ủi, lưu trú, ăn uống,... Do vậy, quá trình xây dựng dự toán bắt đầu từ công tác dự báo doanh thu đạt được từ hoạt động cung cấp dịch vụ. Ở các dịch vụ này, quá trình xây dựng dự toán đơn giản vì các doanh nghiệp này không cần nhu cầu về sản xuất hoặc mua một khối lượng lớn sản phẩm hàng hoá. Việc lập dự toán chủ yếu quan tâm đến chi phí hoạt động của doanh nghiệp.

Bài 2: Để lập dự toán tiền mặt, một công ty có số liệu dự báo thu, chi trong kỳ như sau (N) (đơn vị tính: 1.000.000đ)

1. Doanh thu bán hàng:

Tháng	Doanh thu	Tháng	Doanh thu
5	200	9	500
6	250	10	350
7	300	11	250
8	400	12	200

Điều khoản tín dụng bán hàng tại công ty như sau: nếu người mua trả tiền ngay trong vòng mười ngày đầu thì được chiết khấu 20%. Thời hạn tín dụng: 40 ngày

2. Dự báo tình hình thu tiền bán hàng, kinh nghiệm tại công ty cho thấy:

20% doanh thu ghi nhận trong tháng sẽ thu trong tháng. Số này được hưởng chiết khấu.

70% doanh thu trong tháng này sẽ trả tiền trong tháng sau

10% sẽ thu trong tháng thứ hai sau tháng bán hàng

3. Chi phí dự tính mua nguyên vật liệu chiếm khoảng 70% doanh thu. Hoạt động thu mua nguyên liệu được tổ chức trước một tháng sản phẩm của công ty tiêu thụ. Nhà cung cấp cho phép công ty trả chậm tiền mua nguyên liệu trong vòng 30 ngày.

4. Công ty dự tính thanh toán các khoản chi phụ khác trong kỳ đến như sau:

- Tiền lương Mức lương	Tháng	Mức lương	Tháng
7	30	10	40
8	40	11	30
9	50	12	30

- Tiền thuê nhà hằng tháng: 15

- Các chi phí khác: 10 - 15 - 20 - 15 - 10 - 10 (tương ứng các tháng: 7 - 12)

- Tạm nộp thuế lợi tức vào tháng 9 và tháng 12 là 30 và 20

- Công ty dự tính mua thiết bị mới vào tháng 10 với giá 100, trả bằng tiền

5. Số dư tiền mặt hàng tháng tối thiểu là 10 triệu đồng và công ty dự tính số tiền quỹ ngày 30/6/(N) là 15 triệu.

Lập dự toán tiền mặt và đưa ra phương án vay để đạt mục tiêu trong kỳ.

Dựa vào tình hình trên, công ty lập dự toán tiền mặt 6 tháng cuối năm (N) như sau:

	5	6	7	8	9	10	11	12
1.Doanh thu			300	400	500	350	250	200
Luồng tiền vào								
2.Thu trong tháng bán hàng (0,2x 0,98 x doanh thu)			58,8	78,4	98	69	49	39
3.Thu trong tháng kế tiếp (0,7 x doanh thu)			175	210	280	350	245	175
4.Thu hai tháng sau (0,1x doanh thu)			20	25	30	40	50	35
Tổng luồng tiền vào (3+4+5)			254	313	408	459	344	249
Luồng tiền ra								
6.Mua hàng trong tháng			280	350	245	175	140	
7.Trả tiền mua hàng			210	280	350	245	175	140
8.Trả lương			30	40	50	40	30	30
9.Tiền thuê nhà			15	15	15	15	15	15

10. Chi phí khác		210	10	15	20	15	10	10
11. Nộp thuế					30			20
12. Mua thiết bị						100		
Tổng luồng tiền ra (7+...+12)			265	350	465	415	230	245
Chênh lệch thu chi			(11)	(37)	(57)	44	114	34
13. Quỹ tồn đầu kỳ (không đi vay)			15	4	(33)	(90)	(46)	68
14. Tồn quỹ cuối kỳ			4	(33)	(90)	(46)	68	102
15. Tồn quỹ tối thiểu			10	10	10	10	10	10
16. Số tiền cần vay hay số tiền dôi			(6)	(43)	(100)	(56)	58	92

Theo dự toán tiền mặt như bảng trên thì vào cuối tháng 8/N, tồn quỹ tiền mặt là 4.000.000 đồng. Để đáp ứng nhu cầu chi tiêu trong tháng với mức tồn quỹ định mức là 10 triệu, công ty cần phải vay trong tháng là 6 triệu đồng. Tương tự, công ty cũng gặp phải tình trạng khan hiếm tiền mặt vào tháng 7/N là 37 triệu nên số tiền vay đến cuối tháng 8 phải trả là 43 triệu đồng. Tình hình tương tự cho đến cuối tháng 10, số vay ngân hàng tích lũy là 56 triệu đồng. So với tháng 9, số vay tích lũy giảm xuống phản ánh luồng tiền vào trong kỳ vượt luồng tiền ra, và phần dôi ra được sử dụng để thanh toán các khoản vay trước đây. Trong hai tháng cuối năm N, số dư tiền mặt cuối kỳ là 68 và 92 triệu. Công ty có thể sử dụng số tiền dôi ra để thực hiện đầu tư vào chứng khoán ngắn hạn khác.

Ví dụ minh họa trên cho thấy: công tác lập dự toán tiền mặt giữ vai trò quan trọng trong hoạt động của doanh nghiệp. Dự toán tiền mặt là cơ sở để các nhà quản lý có dự toán tín dụng thích hợp, kịp thời, đáp ứng yêu cầu sản xuất kinh doanh. Dự toán tiền mặt cũng là cơ sở để doanh nghiệp sử dụng tài nguyên của mình có hiệu quả nhất. Nhờ có phương tiện tính toán với các phần mềm hiện đại như Excel, Lotus dự toán tiền mặt có thể lập cho từng ngày. Khi đó, công tác quản lý tiền mặt tại đơn vị được chặt chẽ hơn.

Dự toán tiền mặt ở ví dụ trên là trường hợp đơn giản. Trong thực tế, khi lập dự toán tiền mặt công ty cần chú ý đến các luồng tiền sau:

Các khoản thu, chi về tiền gửi, tiền vay ngân hàng

Các khoản chi về tổ chức, thu về chứng khoán

Ngoài ra, các khoản thu chi thường không đồng nhất trong tháng, cho nên để đảm bảo tính chính xác thì dự toán tiền mặt nên được lập trên cơ sở từng ngày. Số dư tiền mặt định mức cũng không nhất thiết giống nhau ở các tháng trong năm mà có thể thay đổi, nhất là khi hoạt động của doanh nghiệp mang tính thời vụ cao.

B. Câu hỏi và bài tập thực hành

1. Phần câu hỏi

1. Hãy giải thích vì sao lập dự toán sẽ thúc đẩy việc liên kết và hợp tác giữa các bộ phận, đơn vị trong một tổ chức.
2. Phân biệt dự toán hoạt động và dự toán tài chính.
3. Các dự toán hoạt động là gì? Hãy liệt kê các dự toán hoạt động được thiết lập bởi một công ty sản xuất mà bạn biết.
4. Dự toán vốn bằng tiền có quan hệ với các loại dự toán nào? Tại sao cần lập dự toán vốn bằng tiền ?
5. Giải thích tại sao việc huy động mọi người trong tổ chức vào quá trình lập dự toán là một công cụ quản lý hiệu quả?
6. Hãy cho biết bạn lập kế hoạch (dự toán) để đáp ứng các chi phí cho việc học tập của bạn ở trường mà bạn theo học như thế nào?
7. Một vị giám đốc một doanh nghiệp tư nhân cho rằng: “Lập dự toán mất nhiều thời gian. Tôi đã điều hành doanh nghiệp trong nhiều năm mà chẳng cần lập dự toán”. Bạn hãy thảo luận câu phát biểu của vị giám đốc này.
8. Trình bày trình tự lập dự toán linh hoạt?

2. Phần bài tập thực hành

Bài 1.

Công ty X dự kiến sẽ bán được 200.000 sản phẩm trong tháng 7 năm 200N. Ban giám đốc hy vọng rằng, tốc độ tăng trưởng doanh thu là 5% mỗi tháng. Nhu cầu tồn kho thành phẩm cuối mỗi tháng bằng 80% số lượng sản phẩm dự kiến sẽ tiêu thụ trong tháng tới. Số lượng sản phẩm tồn kho ngày 30/6/200N là 150.000 đơn vị. Mỗi sản phẩm sản xuất cần 4 kg nguyên vật liệu với giá mua dự kiến là 12.000 đồng/kg. Có 800.000 kg nguyên vật liệu tồn kho vào ngày 30/6/200N.

Yêu cầu

1. Lập dự toán sản xuất của công ty X cho thời kỳ ba tháng 7, 8, và 9 năm 200N.
2. Giả sử rằng, công ty lập kế hoạch sản xuất 600.000 sản phẩm trong quý 3 năm 200N. Nhu cầu tồn kho nguyên vật liệu cuối quý 3 bằng 25% tổng lượng nguyên vật liệu sử dụng trong quý. Hãy tính chi phí mua nguyên vật liệu ước tính trong quý.

(câu hỏi này là độc lập với câu 1).

Bài 2.

Công ty Y ghi nhận số liệu quá khứ về việc thu tiền bán hàng cho những giao dịch bán hàng trả chậm như sau:

70% doanh thu trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng ấy

15% doanh thu trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng tiếp theo

10% doanh thu trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng thứ hai sau tháng bán hàng

5% doanh thu trong tháng sẽ thu được tiền trong tháng thứ ba sau tháng bán hàng

Doanh thu dự toán cho 6 tháng tới năm 200N như sau:

Tháng 7	600.000.000
Tháng 8	700.000.000
Tháng 9	800.000.000
Tháng 10	1.000.000.000
Tháng 11	1.200.000.000
Tháng 12	900.000.000

Yêu cầu:

1. Tính tổng số tiền ước tính sẽ thu được trong tháng 10 năm 200N.
2. Tính tổng số tiền ước tính sẽ thu được trong quý 4 từ việc bán hàng trong quý 4.

Bài 3.

Công ty Z lập dự toán cho thời kỳ một năm. Dự toán mức tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ (chiếc) cho năm 200N như sau:

Chỉ tiêu	01/01/200N	31/12/200N
Nguyên vật liệu trực tiếp	40.000	50.000
Sản phẩm dở dang	10.000	10.000
Thành phẩm	80.000	50.000

Yêu cầu:

1. Nếu công ty P dự kiến sẽ bán được 480.000 đơn vị sản phẩm trong năm, hãy tính số lượng sản phẩm công ty phải sản xuất trong năm.
2. Nếu 500.000 sản phẩm được sản xuất trong năm, hãy tính số lượng nguyên vật liệu trực tiếp công ty mua vào trong năm. Biết rằng 2 đơn vị nguyên vật liệu sẽ được dùng để sản xuất 1 đơn vị sản phẩm.

Bài 4.

Dự kiến về tình hình tiêu thụ sản phẩm của Công ty H các tháng trong quý 1, năm 200N như sau:

Tháng 1:	1.100	sản
Tháng 2:	phẩm	
Tháng 3:	1.200	sản
	phẩm	
	1.900	sản
	phẩm	

Yêu cầu:

1. Hãy lập dự toán tiêu thụ sản phẩm của Công ty trong quý 1 (theo từng tháng và tổng cộng cả quý). Biết rằng giá bán sản phẩm dự kiến là $P = 100.000\text{đ/sản phẩm}$.

2. Lập dự toán sản xuất cho Công ty trong quý 1 (theo từng tháng và tổng cộng cả quý). Biết rằng, tình hình tồn kho thành phẩm dự kiến của công ty như sau:

Ngày 01/01/200N:	850 sản phẩm
Ngày 31/01/200N:	750 sản phẩm
Ngày 28/02/200N:	800 sản phẩm
Ngày 31/03/200N:	200 sản phẩm

3. Lập các dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí lao động trực tiếp và dự toán chi phí sản xuất chung cho Công ty trong quý 1 (theo từng tháng và tổng cộng cả quý). Biết rằng, định mức chi phí sản xuất như sau:

- Nguyên liệu trực tiếp: 2 kg/sản phẩm, với mức giá 5.000đ/kg.
- Lao động trực tiếp: 3 giờ/sản phẩm, với mức giá 5.000đ/giờ
- Sản xuất chung phân bổ:
 - + Khả biến: 1.500đ/1 giờ lao động trực tiếp.
 - + Bất biến: 15.500.000đ/tháng.

C. Ghi nhớ

- Xây dựng được định mức chi phí sản xuất kinh doanh;
- Lập được dự toán tổng hợp cho một doanh nghiệp, dự toán linh hoạt làm cơ sở cho việc kiểm soát chi phí thông qua việc phân tích các chênh lệch.

CHƯƠNG 6

CÁC QUYẾT ĐỊNH VỀ GIÁ

Giới thiệu:

Trong bài này, chúng ta sẽ nghiên cứu các quyết định về giá bán, trong đó nhấn mạnh về vai trò của thông tin kế toán quản trị, đặc biệt là thông tin về chi phí. Mục đích chính của chương này là xem xét một số khái niệm chi phí đã được trình bày trong các chương học trước và nghiên cứu các loại chi phí này được áp dụng như thế nào vào quá trình định giá.

Mục tiêu

- Trình bày được tầm quan trọng của việc định giá sản phẩm.
- Liệt kê và giải thích các nhân tố ảnh hưởng đến quyết định về giá.
- Giải thích được mô hình định giá kinh tế nhằm tối đa hoá lợi nhuận.
- Xác định được giá bán sản phẩm sản phẩm sản xuất hàng loạt.
- Xác định được giá bán sản phẩm dịch vụ.
- Xác định được giá bán các sản phẩm mới.

A. Nội dung

1. Các nhân tố ảnh hưởng chủ yếu đến các quyết định về giá

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

Quyết định về giá bán sản phẩm hoặc dịch vụ là một trong những quyết định quan trọng nhất và khó khăn mà nhà quản lý phải thực hiện. Việc xác định giá sản phẩm có ảnh hưởng lớn đến khối lượng sản phẩm bán ra và do vậy ảnh hưởng đến doanh thu và thị phần của doanh nghiệp. Nếu doanh thu không bù đắp được tất cả các chi phí của doanh nghiệp thì trong tương lai doanh nghiệp sẽ không thể tồn tại, cho dù các chi phí được kiểm soát chặt chẽ như thế nào và người quản lý thực hiện tốt các nhiệm vụ của mình như thế nào đi nữa.

Việc tính giá bán dựa vào chi phí do các nguyên nhân:

- Chi phí là căn cứ chắc chắn để giá bán sản phẩm phải bù đắp;
- Chi phí là giới hạn để tránh định giá bán thấp, dẫn đến kết quả kinh doanh có thể bị lỗ;
- Trong điều kiện kinh doanh nhiều sản phẩm khác nhau thì không vận dụng quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận cho từng sản phẩm, thì việc tính giá bán dựa trên chi phí để định giá bán là cần thiết.

Qua đó cho thấy chi phí là căn cứ quan trọng trong quyết định giá bán sản phẩm, chi phí trong từng kỳ khác nhau cần phải xem xét lại giá bán từng kỳ cho thích hợp.

Các nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến quyết định về giá bán sản phẩm hoặc dịch vụ bao gồm:

- Khách hàng:

Các nhà quản lý thường xem xét vấn đề giá cả thông qua cách ứng xử của các khách hàng. Một sự tăng giá có thể sẽ làm cho khách hàng từ chối sản phẩm của doanh nghiệp và chọn sản phẩm của đối thủ cạnh tranh. Một sự tăng giá có thể làm cho khách hàng chuyển sang sử dụng một sản phẩm thay thế khác.

- Đối thủ cạnh tranh:

Phản ứng của đối thủ cạnh tranh ảnh hưởng đến vấn đề định giá. Một mặt, doanh nghiệp có thể định giá thấp hơn giá của đối thủ cạnh tranh để thu hút khách hàng trong những ngành có cạnh tranh mạnh. Ngược lại, trong những ngành không có sự cạnh tranh, doanh nghiệp có thể định giá sản phẩm cao hơn. Nếu doanh nghiệp nhận định đúng đắn về công nghệ, qui mô nhà xưởng, chính sách hoạt động của đối thủ cạnh tranh thì doanh nghiệp có khả năng dự toán chi phí của đối thủ và có chính sách giá cả hợp lý.

- Sự can thiệp của chính phủ:

Trong một số lĩnh vực quan trọng, sự can thiệp của chính phủ cũng ảnh hưởng đến quyết định giá của doanh nghiệp. sự can thiệp của nhà nước có thể làm bình ổn giá cả, hoặc làm cho giá cả dịch vụ trong nước có sức cạnh tranh với sản phẩm dịch vụ trên thế giới. Sự can thiệp của nhà nước có thể chống tình trạng độc quyền của một số ngành.

- Chi phí:

Chi phí là một yếu tố quan trọng cần được xem xét kỹ lưỡng khi quyết định về giá bán của sản phẩm và dịch vụ. Trong hầu hết các ngành công nghiệp, cả yếu tố về thị trường và chi phí cùng được xem xét khi định giá bán. Không có doanh nghiệp nào có thể định giá bán sản phẩm hoặc dịch vụ của mình dưới chi phí sản xuất trong dài hạn. Và cũng không có nhà quản lý nào ra quyết định về giá mà không xem xét đến thị trường. Các thiết lập giá bán có thể tóm tắt trong sơ đồ sau đây:

Chi phí	Tác động thị trường
Giá bán được xác định bởi thị trường, tất nhiên giá phải trang trải đủ các chi phí trong dài hạn	Giá bán được thiết lập dựa trên chi phí, và xem xét đến nhu cầu, hành động của đối thủ cạnh tranh

Ngoài ra, trong khi định giá bán nhà quản lý cũng phải xem xét đến những vấn đề về luật pháp, chính trị, và hình ảnh của doanh nghiệp trước công chúng.

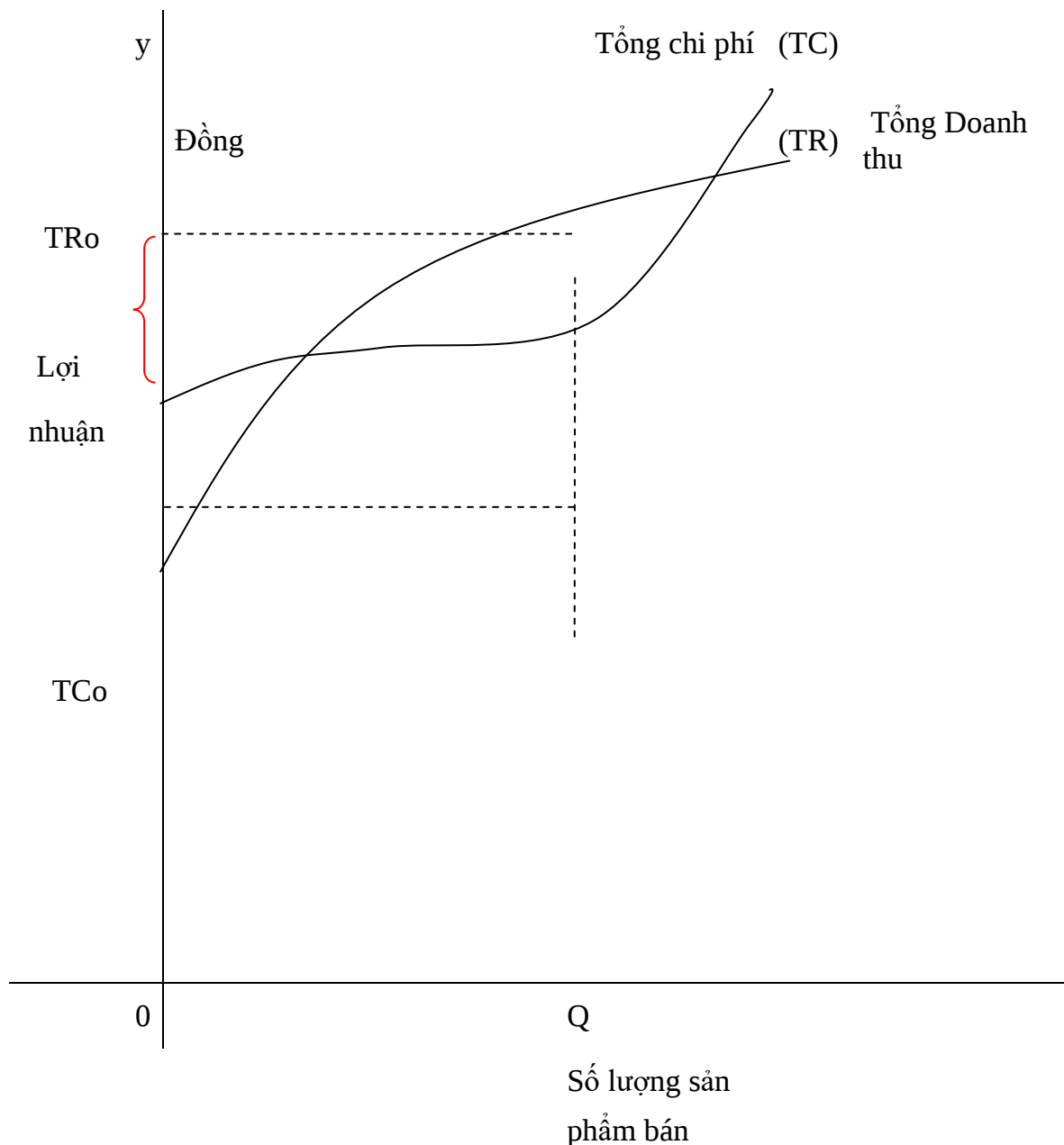
1.2. Một số lý thuyết căn bản trong quá trình định giá sản phẩm

Nhiều doanh nghiệp không có chính sách định giá bán sản phẩm. Những doanh nghiệp này tạo ra sản phẩm trong khi cạnh tranh với những sản phẩm tương tự đã có sẵn trên thị trường. Khách hàng không trả mức giá cao hơn so với giá thị trường những sản phẩm có sẵn này và do đó không có lý do nào doanh nghiệp lại đặt mức giá thấp hơn. Trong những tình huống này, việc tính toán giá bán sản phẩm là không cần thiết. Bất kỳ doanh nghiệp nào gia nhập vào một thị trường đơn giản phải đặt mức giá bán mà định hướng của thị trường hướng nó phải chấp nhận.

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

1.2.1. Tổng doanh thu và tổng chi phí

Lý luận về kinh tế vi mô chỉ ra rằng mức giá bán tốt nhất cho một sản phẩm là giá mà làm cho phần chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí ở mức cao nhất. Các nhà kinh tế chứng minh khái niệm này bằng việc xây dựng một mô hình biểu diễn đường tổng doanh thu và tổng chi phí như trong sơ đồ dưới đây:



Đường biểu diễn của tổng doanh thu và tổng chi phí

Mô hình này được thiết lập dựa trên một số giả thuyết. Các nhà kinh tế giả định rằng, không thể bán một số lượng sản phẩm không giới hạn ở mức giá giống nhau. Nếu điều này xảy ra, đường cong phản ánh doanh thu (TR) sẽ là một đường thẳng, bắt đầu từ giao điểm của trục tung và trục hoành. Vì các nhà kinh tế giả định rằng giá bán sản phẩm hạ thấp là yếu tố cần thiết để tăng số lượng sản phẩm bán ra, đường cong TR được chỉ ra tăng lên ở mức giảm khi số lượng sản phẩm bán ra tăng lên. Đó là khi giá bán sản phẩm hạ xuống để kích thích tăng doanh thu tăng lên, tổng số doanh thu vẫn tăng lên khi mỗi một đơn vị sản phẩm bán ra nhưng tỷ lệ tăng này bắt đầu giảm. Khi giá bán ngày càng

giảm xuống, tổng số doanh thu sẽ tiếp tục giảm nên đường cong doanh thu được mô tả có xu hướng đường thẳng trong sơ đồ trên.

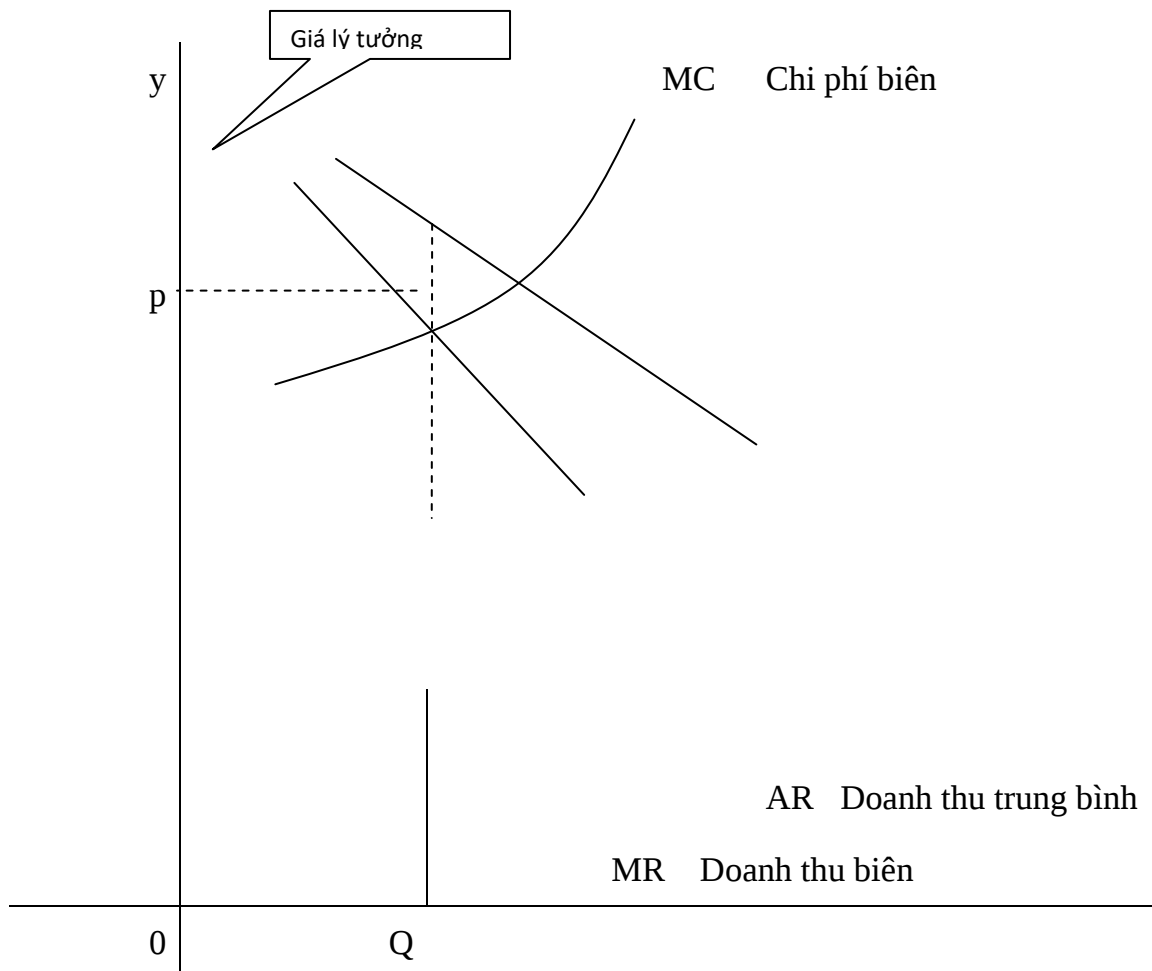
Đường cong biểu diễn tổng số chi phí trong sơ đồ giả sử rằng chi phí sản xuất thêm một sản phẩm không phải là một số cố định mà tăng lên khi cố gắng được thực hiện để nắm bắt công suất. Khi mà tỷ lệ tăng này thấp hơn so với tỷ lệ tăng tổng doanh thu, doanh nghiệp có thể tạo ra lợi nhuận bằng cách sản xuất và bán nhiều sản phẩm ra thị trường. Tuy nhiên, ở một số điểm tỷ lệ tăng trong tổng chi phí ngang bằng với tỷ lệ tăng của tổng doanh thu, do vậy 2 đường cong này ở một số điểm song song nhau. Tại điểm đó, lợi nhuận đạt được cực đại.

1.2.2. Đường biểu diễn doanh thu tăng thêm và chi phí tăng thêm

- Doanh thu tăng thêm là khoản doanh thu tăng thêm khi bán thêm một sản phẩm.
- Chi phí tăng thêm là khoản chi phí tăng thêm khi bán thêm một sản phẩm.
- Doanh thu tăng thêm lớn hơn chi phí tăng thêm sẽ làm tăng lợi nhuận khi bán thêm sản phẩm.
- Doanh thu tăng thêm bé hơn chi phí tăng thêm thì lợi nhuận có thể tăng khi giảm bán sản phẩm.

Do đó, Để có lợi nhuận tối đa thì doanh thu tăng thêm cân bằng chi phí tăng thêm, đó là mức sản lượng bán và giá bán lý tưởng cho việc bán ra ở mức sản lượng này.

Vấn đề này được các nhà kinh tế chứng minh theo mô hình dưới đây:



Số lượng

Đường biểu diễn của doanh thu tăng thêm và chi phí tăng thêm

- Đường doanh thu tăng thêm (MR) suy giảm bởi vì số lượng sản phẩm bán thêm với giá thấp.

- Đường doanh thu trung bình (AR) tiêu biểu cho giá, bởi vì doanh thu trung bình bằng tổng doanh thu chia cho số lượng và tổng doanh thu đạt được bởi việc nhân giá với số lượng.

- Đường chi phí tăng thêm (MC) được miêu tả bằng đường cong đầu tiên tăng lên với một tỷ lệ giảm, sau đó ngả ra và rồi tăng lên nên đường cong trên đồ thị minh họa đầu tiên cong xuống rồi sau đó cong lên về phía bên phải.

Q: là số lượng sản phẩm bán ra để đạt lợi nhuận ở mức tối đa, nó được xác định bởi đường giao nhau giữa đường doanh thu tăng thêm với đường chi phí tăng thêm vì doanh thu tăng thêm cân bằng với chi phí tăng thêm ở điểm giao nhau.

P: là giá để tăng lợi nhuận ở mức tối đa, nó được xác định bởi đường doanh thu trung bình phù hợp với số lượng sản phẩm bán ra để làm tăng lợi nhuận tối đa.

2. Định giá bán của các sản phẩm sản xuất hàng loạt

2.1. Phương pháp xác định giá bán sản phẩm

Khi định giá bán sản phẩm trước hết phải nhìn nhận quan điểm rằng: Giá bán sản phẩm về lâu dài phải bù đắp tất cả các chi phí sản xuất, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cũng như tất cả các khoản hoàn vốn đầu tư hợp lý có thể chấp nhận. Phương pháp định giá thường được vận dụng nhiều nhất là phương pháp cộng thêm chi phí (Cost - plus pricing method). Theo phương pháp này, trước hết phải tính chi phí nền, sau đó cộng thêm vào chi phí này một khoản phụ trội (mark up) để hình thành giá bán. Chi phí nền bao gồm các chi phí sản xuất, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Do có hai phương pháp tính giá thành sản phẩm là phương pháp tính giá toàn bộ và phương pháp tính giá trực tiếp, nên việc định giá bán cũng dựa trên hai phương pháp này.

2.1.1. Phương pháp định giá bán theo phương pháp toàn bộ

Định giá bán theo phương pháp này là dựa vào cách phân loại chi phí theo chức năng hoạt động, giá bán sản phẩm được xác định:

$$\begin{array}{lcl} \text{Giá bán đơn} & & \text{Chi phí nền} \\ \text{vị sản phẩm} & = & \text{(Giá thành sản} \\ & & \text{xuất đơn vị)} \end{array} \quad + \quad \begin{array}{l} \text{Phần cộng thêm trên} \\ \text{đơn vị sản phẩm} \\ \text{(Số tiền tăng thêm)} \end{array}$$

- Chi phí nền bao gồm chi phí sản xuất để tạo ra sản phẩm, đó là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Phần cộng thêm vào bao gồm, chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp và khoản lãi để thỏa mãn tỷ lệ hoàn vốn.

- Phần cộng thêm là khoản bù đắp chi phí bán, chi phí quản lý doanh nghiệp, lãi tiền vay và mức hoàn vốn hợp lý và được tính như sau:

$$\text{Phần cộng thêm} = \text{Chi phí nền} \times \text{Tỷ lệ cộng thêm}$$

Để xác định tỷ lệ cộng thêm, các đơn vị thường sử dụng Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) để tính toán.

$$\text{Tỷ lệ cộng thêm} = \frac{\text{Tổng Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp} + \text{Lãi tiền vay} + \text{Mức hoàn vốn}}{\text{Tổng Chi phí nền}} \times 100\%$$

- Mức hoàn vốn = ROI x Vốn đầu tư ;

Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) tính bằng lợi nhuận trước thuế.

- Nếu tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) tính bằng lợi nhuận trước thuế và lãi vay thì:

$$\text{Tỷ lệ cộng thêm} = \frac{\text{Tổng Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp} + \text{Mức hoàn vốn}}{\text{Tổng Chi phí nền}} \times 100\%$$

Chẳng hạn, để xây dựng giá bán cho 10.000 sản phẩm vừa mới sản xuất, phòng kế toán đã tập hợp các khoản chi có liên quan đến sản xuất và tiêu thụ sản phẩm đó như sau (đvt 1.000đ)

Khoản mục chi phí	Chi phí đơn vị	Tổng chi phí
Nguyên liệu trực tiếp	6	60.000
Nhân công trực tiếp	4	40.000
Biến phí sản xuất chung	3	30.000
Định phí sản xuất chung	7	70.000
Biến phí hàng bán và QLDN	2	20.000
Định phí bán hàng và QLDN	1	10.000
Tổng cộng	23	230.000

Theo phương pháp tính giá toàn bộ, chi phí nền được tính như sau (đvt 1.000đ)

Nguyên vật liệu trực tiếp	6
Nhân công trực tiếp	4
Chi phí sản xuất chung (Định phí và biến phí)	10
Tổng cộng	20

Giả sử phần phụ trội thêm vào 50% chi phí nền thì giá bán sản phẩm được xác định như sau:

Chi phí nền (Giá thành sản xuất đơn vị)	20
Phần phụ trội 50%	10
Giá bán sản phẩm	30

Phần phụ trội cộng thêm vào bằng 50% tương ứng với 10.000đ phải bù đắp chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp và tạo mức lãi mong muốn. Nếu trong kỳ toàn

bộ số sản phẩm này được tiêu thụ với giá 30.000đ/sản phẩm thì báo cáo lãi lỗ của công ty như sau:

Doanh thu	300.000
Giá vốn hàng bán	200.000
Lãi gộp	(100.000)
Chi phí bán hàng và QLDN	30.000
Lãi ròng	70.000

Theo phương pháp định giá này thì chi phí nền không bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Lý do là doanh nghiệp trong thực tế kinh doanh nhiều mặt hàng khác nhau. Nếu chi phí nền bao gồm chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thì cần phải tiến hành phân bổ các chi phí này cho từng mặt hàng. Điều này dẫn đến chọn tiêu chuẩn phân bổ nào là hợp lý nhất? Ngược lại, trong trường hợp chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp có thể tính trực tiếp cho từng sản phẩm thì chi phí nền bao gồm còn lại hai loại chi phí này. Khi đó tỷ lệ phần phụ trội sẽ khác hẳn.

2.1.2. Định giá bán sản phẩm theo biến phí (Theo phương pháp tính giá trực tiếp)

Định giá bán theo phương pháp này là dựa vào cách phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí. Giá bán của sản phẩm được xác định:

$$\text{Giá bán đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Chi phí nền}}{\text{Giá thành đơn vị tính theo biến phí}} + \frac{\text{Phần cộng thêm trên đơn vị sản phẩm}}{\text{Giá thành đơn vị tính theo biến phí}}$$

- Theo phương pháp này, chi phí nền chỉ bao gồm các biến phí trong giá thành toàn bộ đơn vị sản phẩm (các biến phí gắn liền với sản xuất và tiêu thụ sản phẩm). Biến phí này bao gồm biến phí chi phí sản xuất, biến phí chi phí bán hàng và biến phí chi phí quản lý doanh nghiệp. Do không có phần định phí nào trong chi phí gốc nên phần cộng thêm phải đủ để bù đắp định phí cũng như lợi nhuận mong muốn tính cho một đơn vị sản phẩm.

- Phần cộng thêm là khoản bù đắp định phí, bao gồm định phí sản xuất, định phí bán hàng, định phí quản lý doanh nghiệp, lãi tiền vay và mức hoàn vốn.

Phần cộng thêm = Tỷ lệ cộng thêm x Giá thành toàn bộ theo biến phí theo đơn vị

$$\text{Tỷ lệ cộng thêm} = \frac{\text{Tổng Định phí + Mức hoàn vốn}}{\text{Tổng Chi phí nền (Tổng giá thành theo biến phí)}} \times 100\%$$

- Mức hoàn vốn = ROI x Vốn đầu tư ;

Tỷ lệ hoàn vốn mong muốn (ROI) tính bằng lợi nhuận trước thuế.

- Định phí gồm định phí sản xuất, định phí bán hàng, định phí quản lý doanh nghiệp, lãi tiền vay.

- Nếu tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) tính bằng lợi nhuận trước thuế và lãi vay thì định phí gồm định phí sản xuất, định phí bán hàng, định phí quản lý doanh nghiệp (Không tính định phí lãi tiền vay)

Trở lại ví dụ, chi phí nền theo phương pháp tính giá trực tiếp bao gồm:

Nguyên liệu trực tiếp	6
Nhân công trực tiếp	4
Biến phí SXC	3
Biến phí bán hàng và QLDN	2
Tổng cộng	15

Giả sử phần phụ trội là 100% của chi phí nền thì giá bán trong trường hợp này được xác định như sau:

Chi phí nền	15
Phần phụ trội	15
Giá bán	30

Nếu giá bán được xác định là 30.000đ/sản phẩm thì báo cáo lãi lỗ trong kỳ được lập như sau. Giả sử rằng công ty tiêu thụ hết 10.000 sản phẩm sản xuất.

Doanh thu	300.000
Biến phí	(150.000)
Lãi trên biến phí (Số dư đảm phí)	150.000
Định phí SXC	(70.000)
Định phí bán hàng và QLDN	(10.000)
Lãi ròng	70.000

Ví dụ: Định giá bán sản phẩm căn cứ vào chi phí nền (giá thành gốc)

Công ty A thực hiện định giá bán sản phẩm thông thường B, phòng kế toán của công ty A có những số liệu sau đây liên quan đến giá thành và vốn đầu tư kinh doanh sản phẩm B như sau:

Chỉ tiêu	Tính theo đơn vị	Tổng số
Số lượng sản phẩm sản xuất và bán hàng năm		10.000
Chi phí NVLTT	6	
Chi phí NCTT	4	
Biến phí CPSXC	3	
Định phí CPSXC (với mức sản xuất 10.000 SP)	7	70.000
Biến phí CPBH và CPQLDN	2	
Định phí CPBH và CPQLDN (với mức sản xuất 10.000 SP)	1	10.000
Vốn đầu tư sản xuất sản phẩm A		140.000
Tỷ lệ hoàn vốn mong muốn ROI		5%

Yêu cầu: Định giá bán sản phẩm B theo 2 phương pháp.

Giải:

a. Định giá bán sản phẩm theo phương pháp toàn bộ

- Giá thành sản xuất được xác định như sau:

Chi phí NVLTT	6
Chi phí NCTT	4
Chi phí SXC	<u>10</u>
Giá thành sản xuất đơn vị	<u>20</u>

- Tỷ lệ cộng thêm =

$$\frac{(140.000 \times 5\%) + (2 \times 10.000 + 10.000)}{(20 \times 10.000)} = \frac{70.000 + 20.000 + 10.000}{200.000} = \frac{100.000}{200.000} = \frac{1}{2}$$

- Xác định giá bán sản phẩm

Chi phí NVLTT	6
Chi phí NCTT	4
Chi phí SXC	<u>10</u>
Giá thành sản xuất đơn vị	20
Phần cộng thêm (1/2)	<u>10</u>
Giá bán sản phẩm	<u>30</u>

b. Định giá bán sản phẩm theo phương pháp trực tiếp (theo biến phí)

- Xác định giá thành theo biến phí

Chi phí NVLTT	6
Chi phí NCTT	4
Biến phí chi phí SXC	3
Biến phí CPBH & CPQLDN	2
Giá thành toàn bộ theo biến phí đơn vị	15

- Xác định tỷ lệ cộng thêm

$$\text{Tỷ lệ cộng thêm} = \frac{(140.000 \times 5\%) + (70.000 + 10.000)}{(15 \times 10.000)} = \frac{70.000 + 80.000}{150.000} = 1$$

- Xác định giá bán sản phẩm

Chi phí NVLTT	6
Chi phí NCTT	4
Biến phí chi phí SXC	3
Biến phí CPBH & CPQLDN	<u>2</u>
Giá thành toàn bộ theo biến phí đơn vị	15
Phần cộng thêm (1)	<u>15</u>
Giá bán sản phẩm	<u>30</u>

Biết rõ thêm về Phương pháp xác định tỷ lệ phụ trội

Trong hai cách định giá bán trên, việc xác định tỷ lệ của phần phụ trội là cơ sở để tính giá bán, phần phụ trội được chọn phụ thuộc vào nhiều yếu tố, trong đó có mức hoàn vốn đầu tư của công ty.

Mức hoàn vốn đầu tư (ROI) là yếu tố thường được các doanh nghiệp lựa chọn để xác định tỷ lệ của phần phụ trội. Sau khi xác định mức ROI mong muốn, phần phụ trội được xây dựng theo một trong hai phương pháp tính giá sản phẩm trực tiếp hay toàn bộ.

+ Theo phương pháp tính giá toàn bộ, phần phụ trội được xác định như sau:

$$\text{Tỷ lệ phần phụ trội} = \frac{\text{Mức hoàn vốn mong muốn} + \text{Chi phí bán hàng và QLDN}}{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất} \times \text{Giá thành đơn vị sản phẩm}}$$

+ Theo phương pháp tính giá trực tiếp, phần phụ trội được xác định như sau:

$$\text{Tỷ lệ phần phụ trội} = \frac{\text{Mức hoàn vốn mong muốn} + \text{Định phí}}{\text{Số lượng sản phẩm sản xuất} \times \text{Biến phí đơn vị}}$$

Để minh họa cách xác định tỷ lệ phụ trội, hãy xem xét một doanh nghiệp sản xuất đã đầu tư 2 tỷ đồng vốn vào hoạt động kinh doanh. Mỗi năm doanh nghiệp sản xuất và tiêu thụ được 50.000 sản phẩm. Phòng kế toán dự tính chi phí sản xuất của một sản phẩm là 30.000đ/sản phẩm. Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp cần thiết để hoạt động trong năm là 700 triệu đồng, tỷ lệ hoàn vốn mong muốn là 25%.

Với tỷ lệ trên phần phụ trội được xác định như sau:

$$\text{Tỷ lệ phần phụ trội} = \frac{25\% \times 2.000.000.000 + 700.000.000}{50.000 \times 30.000} = 80\%$$

Vậy giá bán sản phẩm được tính như sau:

Chi phí nền	30.000
Phần phụ trội	24.000
Giá bán	54.000

2.2. Điều chỉnh giá bán trên thị trường

Xác định giá bán bằng các phương pháp trên là căn cứ vào chi phí cá biệt, mức hòa vốn ước tính chủ quan của Công ty và khoog để ý đến mối quan hệ giữa giá bán với số lượng sản phẩm tiêu thụ, nên nếu áp dụng một cách cứng nhắc có thể công ty không đạt được lợi nhuận mong muốn vì có thể xảy ra các tình huống như sau:

- Không bán được sản phẩm do giá bán cao.
- Doanh thu thấp do giá bán thấp.

Do đó giá bán được xác định bằng các phương pháp trên chỉ là một giới hạn công ty cần phải căn cứ tình hình thị trường về cạnh tranh, quan hệ cung - cầu, thế mạnh và chiến lược phát triển của công ty mà điều chỉnh giá bán sao cho thích hợp để bán được sản phẩm và thu được lợi nhuận thỏa đáng, cụ thể như sau:

- Công ty có thế mạnh trong cạnh tranh thì có thể điều chỉnh tăng giá bán hoặc ngược lại.
- Công ty muốn hoàn vốn nhanh thì có thể điều chỉnh giảm giá bán để kích thích tiêu thụ, tăng vòng quay vốn.

- Điều chỉnh số tiền tăng thêm (điều chỉnh mức hoàn vốn) tùy từng loại sản phẩm sao cho thích hợp, ví dụ như:

+ Sản phẩm có chu kỳ sống ngắn như sản phẩm thời trang, nhanh lỗi thời như sản phẩm điện tử,... thì thường điều chỉnh tăng.

+ Sản phẩm thông dụng trong đời sống dân cư thì thường điều chỉnh giảm.

3. Xác định giá bán sản phẩm dịch vụ

(Định giá bán theo chi phí nguyên vật liệu và chi phí nhân công)

Đây là phương pháp xác định giá bán của các sản phẩm trong các ngành kinh doanh dịch vụ như dịch vụ sửa chữa, tư vấn, ... Theo phương pháp này, việc xác định giá bán sản phẩm thực hiện trên 2 cơ sở:

- Định giá chi phí nguyên vật liệu.

- Định giá chi phí nhân công.

Nội dung, trình tự tính toán từng khoản như sau:

(1) Định giá chi phí nguyên vật liệu trong giá bán

Để xác định mức giá nguyên vật liệu trong giá bán người ta căn cứ vào yếu tố sau:

- Trị giá nguyên vật liệu ghi trên hoá đơn.

- Phụ phí nguyên vật liệu tính thêm vào giá nguyên vật liệu trên hoá đơn.

$$\begin{array}{l} \text{Giá nguyên vật} \\ \text{liệu trong giá bán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trị giá nguyên vật liệu} \\ \text{ghi trên hoá đơn.} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Phụ phí nguyên vật liệu} \\ \text{tính thêm} \end{array}$$

Phần phụ phí nguyên vật liệu được tính bằng cách lấy giá ghi trên hoá đơn nhân với tỷ lệ hợp lý, đó là một tỷ lệ đảm bảo có đủ chi phí bù đắp các khoản chi phí về giấy tờ, văn phòng phẩm, chi phí phục vụ, chi phí lưu kho, lưu bãi... và mức lợi nhuận tính cho chi phí nguyên vật liệu đó.

$$\begin{array}{l} \text{Phụ phí nguyên vật} \\ \text{liệu tính thêm} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Trị giá nguyên vật liệu} \\ \text{ghi trên hoá đơn.} \end{array} \times \text{Tỷ lệ hợp lý}$$

(2) Định giá chi phí nhân công trong giá bán.

Về nguyên tắc chi phí nhân công trong giá bán cũng được xác định tương tự như đối với nguyên vật liệu, bao gồm:

- Chi phí nhân công trực tiếp.

- Phần phụ phí bù đắp chi phí khác.

- Phần tính theo lợi nhuận mong muốn về chi phí nhân công.

Phần chi phí nhân công trong số sản phẩm, dịch vụ bán được căn cứ vào số giờ công tính bình quân cho một đơn vị sản phẩm dịch vụ và đơn giá chi phí nhân công trong giá bán.

$$\begin{array}{l} \text{Giá nhân} \\ \text{công trong} \\ \text{giá bán} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Chi phí} \\ \text{nhân công tính} \\ \text{trên 1 giờ công} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Phần phụ phí bù} \\ \text{đắp chi phí khác} \\ \text{trên 1 giờ công} \end{array} + \begin{array}{l} \text{lợi nhuận mong} \\ \text{muốn về chi phí} \\ \text{nhân công trên 1} \end{array}$$

(3) Tính giá bán sản phẩm dịch vụ

$$\text{Giá bán sản phẩm dịch vụ} = \text{Giá chi phí nguyên vật liệu} + \text{Giá chi phí nhân công}$$

Ví dụ : Một công ty sửa chữa ô tô tiến hành sửa chữa đơn đặt hàng A với các tài liệu sau:
(đơn vị tính 1.000đ).

Tổng số chi phí tiền công trực tiếp đã tập hợp được là: 16.000

Chi phí tiền công của các bộ phận khác : 8.000

Tổng số giờ công của CNSX trực tiếp : 2.000

Lợi nhuận mong muốn về chi phí nhân công (cho 1 giờ công) là 3.

Số giờ công hoàn thành công việc sửa chữa đơn đặt hàng A là 50 giờ.

Giá nguyên vật liệu ghi trên hoá đơn tính cho đơn đặt hàng là : 6.000

Tỷ lệ phụ phí nguyên vật liệu bù đắp chi phí khác là 30%.

Tỷ lệ lợi nhuận mong muốn về chi phí nguyên vật liệu là 15%.

Với các tài liệu trên ta xác định giá bán đối với công việc sửa chữa đơn đặt hàng A như sau:

- Định giá chi phí nguyên vật liệu:

Giá hoá đơn : 6.000

Phụ phí bù đắp chi phí khác: 1.800 (6.000 x 30%).

Lợi nhuận mong muốn : 900 (6.000 x 15%).

Cộng : 8.700

- Định giá chi phí nhân công:

Chi phí một giờ công : 16.000/2.000 giờ = 8

Phụ phí bù đắp chi phí khác : 8.000/2.000 giờ = 4

Lợi nhuận mong muốn : = 3

Cộng : = 15

Đơn đặt hàng sửa chữa hết 50 giờ vậy chi phí nhân công trong giá bán là : 50 x 15 = 750.

Giá bán của đơn đặt hàng A sẽ là : 8.700 + 750 = 9.450.

Cách xác định giá bán này phù hợp với các doanh nghiệp sản xuất, kinh doanh dịch vụ theo đơn đặt hàng, khối lượng sản phẩm ít, mặt hàng sản phẩm nhiều.

4. Xác định giá bán sản phẩm mới**4.1. Thực nghiệm tiếp thị sản phẩm mới**

Sản phẩm mới hiểu theo nghĩa rộng bao gồm những sản phẩm chưa có trên thị trường hoặc những sản phẩm tương tự như sản phẩm đã có (đối với các doanh nghiệp sản

xuất chế tạo lần đầu) nhưng khác về mẫu mã, thay đổi về chất lượng...

Định giá sản phẩm mới là một quyết định nhiều thách thức và rủi ro cao. Định giá sản phẩm mới thường khó khăn hơn định giá sản phẩm đã tồn tại rất nhiều vì có nhiều yếu tố không chắc chắn liên quan đến sản phẩm mới như nhu cầu, sự cạnh tranh, chi phí sản xuất, v.v... là không chắc chắn và khó để dự báo. Chính vì thế, trước khi quyết định giá bán cho sản phẩm mới, các công ty thường sử dụng các hình thức thử nghiệm tiếp thị để giảm thiểu rủi ro do những điều không chắc chắn đó gây ra. Thông qua hình thức thực nghiệm tiếp thị, công ty có thể thu thập được các thông tin về tình hình cạnh tranh, nhu cầu, và mức giá mà thị trường có thể chấp nhận.

4.2. Các chiến lược định giá

Hai chiến lược định giá thường được sử dụng khi định giá sản phẩm mới là chiến lược định giá thoáng (skimming pricing) và chiến lược định giá thâm nhập (penetration pricing).

a. Chiến lược định giá thoáng:

Ban đầu, mức giá được thiết lập tương đối cao để thu lợi nhuận rồi giảm dần qua thời gian khi thị trường đã mở rộng và xuất hiện sự cạnh tranh. Chiến lược định giá này thường áp dụng cho các loại sản phẩm mang tính độc đáo (ví dụ điện thoại di động thông minh-smart phone). Khách hàng sẵn sàng chi trả giá cao để sở hữu được sản phẩm.

b. Chiến lược định giá thâm nhập:

Theo chiến lược định giá này, mức giá ban đầu được thiết lập thấp để nhanh chóng được thị trường chấp nhận và doanh nghiệp sẽ nhanh chiếm được thị phần lớn. Điều này đòi hỏi doanh nghiệp phải chấp nhận hy sinh lợi nhuận trong ngắn hạn để nhằm mục đích đạt được một vị trí tốt trên thị trường về lâu dài. Chiến lược định giá này thường áp dụng cho những sản phẩm phổ thông (ví dụ: các sản phẩm điện tử thông dụng) và công ty phải đương đầu với cạnh tranh.

5. Định giá trong các trường hợp đặc biệt

Chúng ta biết rằng, không phải tất cả các quyết định định giá liên quan đến các sản phẩm sản xuất hàng loạt đều như nhau, có rất nhiều quyết định giá liên quan đến các trường hợp đặc biệt hoặc bất thường. Chẳng hạn như trong trường hợp công ty nhận được đơn đặt hàng có số lượng nhiều và chỉ một lần, hoặc đơn đặt hàng từ nước ngoài, là thị trường hoàn toàn mới và họ yêu cầu một mức giá đặc biệt cho đơn hàng và hoặc giả công ty đang hoạt động trong những điều kiện sau:

- Còn năng lực sản xuất nhàn rỗi,
- Hoạt động trong điều kiện khó khăn,
- Phải đương đầu với các đối thủ cạnh tranh mạnh, ...

Tất cả những tình huống trên là những trường hợp đặc biệt là mọi công ty phải xét tới khi định giá. Các nhà quản lý cho rằng, những vấn đề đặc biệt này có thể được giải quyết dễ dàng bằng cách định giá theo chi phí biến đổi (cách định giá cộng thêm vào chi phí với chi phí nền là chi phí biến đổi. Mô hình định giá tổng quát theo phương pháp định giá theo chi phí biến đổi có dạng như sau:

Chi phí biến đổi:

Nguyên liệu trực tiếp	xx	
Lao động trực tiếp	xx	
Sản xuất chung khả biến	xx	
Chi phí lưu thông và quản lý khả biến	xx	
Tổng chi phí khả biến	xxx	Giá nền
Phần tiền cộng thêm (để bù đắp chi phí bất biến và đạt lợi nhuận mong muốn)	xx	Phạm vi định giá
Giá bán	xxx	Giá trần

Giá trần phản ánh mức giá mà nhà công ty mong muốn đạt được khi bán sản phẩm trong dài hạn. Giá nền là giới hạn thấp nhất của giá bán mà công ty có thể thiết lập cho sản phẩm, nó chính là chi phí biến đổi để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm. Trong những điều kiện đặc biệt, nhà quản lý phải xác định được phạm vi giá linh hoạt tức là phần tiền cộng thêm vào chi phí gốc (mức giá thấp nhất) để có thể bù đắp được phần định phí chi phí bán hàng, định phí chi phí QLDN và có được lợi nhuận mong muốn.

Song, đòi hỏi doanh nghiệp cần phải xem xét trong từng trường hợp, điều kiện cụ thể sau đây:

1/ Nếu như khả năng, năng lực sản xuất chưa tận dụng hết, nhưng doanh số hàng bán không thể tăng thêm với giá bán hiện tại thì doanh nghiệp có thể phải chấp nhận sản xuất sản phẩm theo các đơn đặt hàng và bán với giá thấp hơn giá bán mong muốn, nhưng phải cao hơn giá gốc (mức giá thấp nhất) tức là lớn hơn biến phí sản xuất, tiêu thụ sản phẩm.

2/ Nếu doanh nghiệp gặp khó khăn trong việc sản xuất, tiêu thụ sản phẩm, như khối lượng sản phẩm tiêu thụ trên thị trường giảm nhanh, điều kiện kinh doanh khó khăn thì doanh nghiệp nên chấp nhận giảm giá, chứ không nên định chỉ toàn bộ hoạt động SXKD.

3/ Nếu doanh nghiệp phải cạnh tranh để thầu các đơn đặt hàng mới, hoặc để có thị trường tiêu thụ mới thì việc định giá theo "Giá linh hoạt" nêu trên sẽ giúp cho doanh nghiệp đưa ra giá để trúng thầu và nếu được thì doanh nghiệp có khả năng mở rộng phát triển SXKD và tăng thêm lợi nhuận.

Với cách định giá bán sản phẩm theo phương pháp định giá trực tiếp dựa vào biến phí và phần chi phí cộng thêm làm giá bán mong muốn, các nhà hoạch định chính sách giá sẽ có được thông tin cụ thể chi tiết hơn so với việc định giá dựa vào giá thành sản xuất của sản phẩm tiêu thụ, đồng thời những thông tin này lại có sự tương ứng với nội dung của mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng và lợi nhuận. Mặt khác, cách định giá này, cung cấp cho người định giá một phạm vi giá linh hoạt, nếu có thể có được quyết định nhanh trong việc định giá sản phẩm, đặc biệt trong trường hợp cạnh tranh thắng thầu các đơn đặt hàng.

6. Ảnh hưởng của chi phí cơ hội đến việc định giá

Chúng ta hãy xem xét ảnh hưởng của chi phí cơ hội đến việc định giá bán sản phẩm qua phân tích ví dụ sau:

Công ty H là công ty sản xuất kinh doanh hàng may mặc, kinh doanh 5 loại mặt hàng: áo sơ mi, áo đầm, váy, áo cánh, và quần tây. Có tài liệu như sau:

Tài liệu liên quan đến việc sản xuất các loại sản phẩm theo kế hoạch: (đvt: 1.000đ)

Chỉ tiêu	Áo sơ mi	Áo đầm	Váy	Áo cánh	Quần tây
Giá bán	50	152	90	80	110
Biến phí đơn vị	40	104	68	44	73
Lãi trên biến phí đơn vị	10	48	22	36	37
Thời gian cần thiết để sản xuất 1 sp (giờ máy)	0.4	0.8	0.5	0.4	0.5
Lãi trên biến phí 1 giờ	25	60	44	90	74

Số lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ để đạt tối đa hóa lợi nhuận theo kế hoạch:

Loại Sản phẩm	Sản lượng bán thấp nhất (theo đơn đặt hàng)	Số giờ máy	Sản lượng dự kiến bán thêm	Số giờ máy	Sản lượng bán cao nhất
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)
Áo cánh	5.000	2.000	10.000	4.000	15.000
Quần tây	4.000	2.000	5.000	2.500	9.000
Áo đầm	2.000	1.600	6.000	4.800	8.000
Váy	6.000	3.000	3.000	1.500	9.000
Áo sơ mi	6.000	2.400	0	0	6.000
Tổng cộng	23.000	11.000		12.800	47.000

Biết rằng năng lực sản xuất tối đa của công ty là 23.800 giờ máy.

Giả sử có một khách hàng mới mà công ty H chưa có trong danh mục khách hàng của mình, muốn đặt một đơn đặt hàng 2000 áo sơ mi và sẵn sàng trả giá cao hơn 50.000đ/1 áo sơ mi.

Giá bán phải là bao nhiêu để công ty H thu được lợi nhuận cho đơn đặt hàng đặc biệt này?

Do không còn năng lực sản xuất dư thừa nên nếu muốn nhận đơn đặt hàng này thì công ty H buộc phải cắt giảm một số mặt hàng may mặc khác để sản xuất thêm 2000 áo sơ mi. Từ bỏ việc sản xuất và tiêu thụ một số sản phẩm có lợi làm phát sinh chi phí cơ hội và chi phí cơ hội này bằng với mức lợi nhuận bị mất đi do công ty H không còn sản xuất số sản phẩm này nữa. Mỗi áo sơ mi cần 0,4 giờ máy, với 2000 áo sơ mi của hợp đồng mới cần tổng cộng 800 giờ máy. Do phải cần thêm 800 giờ để sản xuất thêm áo sơ mi nên công ty H phải bỏ bớt việc sản xuất một số các sản phẩm may mặc khác, và vấn đề là quyết định nên bỏ việc sản xuất sản phẩm nào? Rõ ràng là phải tìm ra quyết định nào có chi phí cơ hội thấp nhất. Vì vậy, công ty H sẽ loại bỏ sản phẩm nào có lãi trên biến phí đơn vị thấp nhất trong điều kiện năng lực sản xuất bị giới hạn.

Ta biết rằng trong số các sản phẩm sản xuất đã vượt qua lượng cầu thấp nhất (lượng sản xuất theo đơn đặt hàng), mặt hàng váy có lãi trên biến phí đơn vị/1 giờ máy là thấp nhất. Để đáp ứng nhu cầu đặt hàng đặc biệt, công ty H phải hy sinh 800 giờ máy để sản xuất mặt hàng váy. Do mỗi váy cần 0,5 giờ máy nên công ty H phải cắt giảm việc sản xuất 1600 váy. Mỗi váy có số dư đảm phí đơn vị là 22.000đ.

Chi phí cơ hội cho 1 áo sơ mi là :

$$\frac{22.000 \times 1.600}{2.000} = 17.600 \text{ đ}$$

Giá thấp nhất cho hợp đồng này được xác định như sau:

Chi tiêu	Đơn vị (đ)	Tổng cộng (đ)
Biến phí	40.000	80.000.000
Chi phí cơ hội	17.600	35.200.000
Giá bán thấp nhất	57.600	115.200.000

Theo hợp đồng này, nếu công ty H không xác định giá bán thấp nhất là 57.600 đ, thì chi phí tăng thêm bao gồm cả chi phí cơ hội sẽ vượt doanh thu tăng thêm khi nhận đơn đặt hàng này, và điều tất yếu là công ty H sẽ bị lỗ. Vì thế, giá thấp nhất nếu công ty chấp nhận hợp đồng này phải là 57.600 đ/áo sơ mi và tương ứng cho toàn bộ hợp đồng là 115.200.000đ.

7. Bài tập thực hành

Số liệu về chi phí sản xuất dự kiến loại sản phẩm A của công ty M trong năm 2000 như sau:

Chi phí/1 sản phẩm	Số tiền (đồng)
Nguyên vật liệu trực tiếp	75.000
Lao động trực tiếp	60.000
Sản xuất chung khả biến	5.000
Sản xuất chung bất biến	40.000
Chi phí lưu thông và quản lý khả biến	10.000
Chi phí lưu thông và quản lý bất biến	30.000

Sản lượng sản xuất và tiêu thụ ước tính trong năm là 5.000 sản phẩm. Vốn hoạt động bình quân là 500.000.000 đồng. Công muốn đạt được sức sinh lời trên vốn đầu tư ROI = 20%.

Yêu cầu:

- Công ty phải bán sản phẩm với giá bao nhiêu? Thiết lập các công thức tính giá cho công ty theo 3 cách:
 - Sử dụng chi phí đơn vị làm chi phí nền.
 - Sử dụng chi phí sản xuất làm chi phí nền.
 - Sử dụng chi phí khả biến làm chi phí nền.
- Giả thiết rằng, năng lực sản xuất tối đa của công ty là $Q_{\max} = 7.000$ sản phẩm mỗi năm. Công ty nhận được một đơn đặt hàng từ nước ngoài với lượng cần mua là 1.500 sản phẩm, với mức giá là 180.000 đồng/1 sản phẩm (giá FOB). Công ty có chấp nhận đơn hàng này không? Giải thích tại sao?

B. Câu hỏi và bài tập thực hành

1. Phần câu hỏi

1. Liệt kê và mô tả các nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến quyết định về giá bán.
2. Vị giám đốc của một doanh nghiệp phát biểu rằng: “Giá sản phẩm của doanh nghiệp chúng ta được xác định bởi thị trường. Chi phí sản xuất sản phẩm là không thích hợp cho việc thiết lập giá bán.” Bạn hãy bình luận về phát biểu của vị giám đốc này.
3. “Giá bán được xác định bởi chi phí sản phẩm. Thông tin về chi phí cận biên và doanh thu cận biên chỉ mang tính lý thuyết.” Bạn hãy đánh giá câu phát biểu trên.
4. “Trong việc xem xét hành động của đối thủ cạnh tranh, việc định vị sản phẩm của doanh nghiệp là điều hết sức quan trọng.” Hãy giải thích câu phát biểu này.
5. Hãy giải thích câu phát biểu sau: “Việc xác lập giá bán cần duy trì sự cân bằng giữa các nhân tố tác động của thị trường và chi phí của doanh nghiệp.”
6. Hãy trình bày phương pháp định giá để đạt lợi nhuận tối đa trong kinh tế học. Bạn có thể sử dụng đồ thị để minh họa cho câu trả lời của mình.
7. Hãy trình bày các hạn chế của mô hình định giá để đạt lợi nhuận tối đa.
8. “Việc tìm ra được một phương pháp định giá tốt nhất là một sự đánh đổi giữa lợi ích và chi phí.” Hãy giải thích câu phát biểu này.
9. Trình bày công thức xác định giá bán dựa trên phương pháp định giá cộng thêm vào chi phí. Khi áp dụng công thức này trong định giá, những loại chi phí nào có thể được sử dụng là thành phần chi phí trong công thức này?
10. Hãy trình bày nội dung và ý nghĩa của xác định giá bán theo phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp
11. Hãy trình bày các lợi ích của việc xác định giá bán dựa trên chi phí biến đổi (chi phí biến đổi được sử dụng làm thành phần chi phí nền trong công thức định giá bán).
12. Hãy giải thích khái niệm “Định giá để đạt được sức sinh lời trên vốn đầu tư mong muốn”.
13. Hãy trình bày phương pháp định giá bán dựa trên thời gian lao động và nguyên liệu sử dụng.

2. Phần bài tập thực hành

Bài 1.

Số liệu về chi phí, vốn đầu tư và mức sản lượng dự kiến của công ty sản xuất lò nướng bánh như sau:

Chi phí biến đổi đơn vị (AVC)= 10

Chi phí cố định (FC) = 300.000

Sản lượng dự kiến (QE) = 50.000

Vốn đầu tư (tổng tài sản) = 1.000.000

Yêu cầu:

1. Tính chi phí bình quân. Xác định giá bán cho một sản phẩm lò nướng bánh để công ty có thể đạt được tỷ lệ hoàn vốn ROI là 20%.
2. Giả sử rằng, nhu cầu tiêu thụ sản phẩm của công ty được xác định theo qui luật như

sau:

$$Q = 100.000 - 3.000P$$

Với giá bán đã thiết lập (ở câu 1) thì công ty tiêu thụ được bao nhiêu sản phẩm lò nướng. Lúc này tổng doanh thu, tổng chi phí và lợi nhuận của công ty là bao nhiêu.

Tính suất thu lợi ROI mà công ty đạt được lúc này.

3. Xác định điểm bán tối ưu (Q^* , P^*) cho công ty (điểm bán đạt lợi nhuận tối đa). Lợi nhuận tối đa công ty đạt được là bao nhiêu?
4. Vẽ đồ thị của hàm chi phí cận biên (MC), doanh thu cận biên (MR) và hàm cầu $P = D(Q)$ trên cùng một hệ trục tọa độ vuông góc. Xác định giao điểm của đường MC và MR. Từ đó xác định điểm bán tối ưu cho công ty trên đồ thị này.

Bài 2.

Số liệu về chi phí và tình hình sản xuất sản phẩm X tại một công ty được ghi nhận như sau:

Chi phí sản xuất biến đổi	400
Chi phí sản xuất cố định phân bổ	250
Chi phí bán hàng và quản lý biến đổi	50
Chi phí bán hàng và quản lý cố định	100

Các chi phí này là chi phí tính cho một đơn vị sản phẩm và được ước tính cho mức sản xuất và tiêu thụ 480 sản phẩm mỗi năm. Lợi nhuận mục tiêu của công ty là 60.000.

Yêu cầu: Hãy xác định mức cộng thêm vào chi phí và xác định giá bán sản phẩm, bằng cách sử dụng công thức xác định giá bán cộng thêm vào chi phí trong các trường hợp:

1. Thành phần chi phí trong công thức định giá là chi phí biến đổi đơn vị.
2. Thành phần chi phí trong công thức định giá là chi phí sản xuất đơn vị.
3. Thành phần chi phí trong công thức định giá là chi phí đơn vị.

Bài 3.

Số liệu về chi phí sản xuất dự kiến loại sản phẩm A của công ty M trong năm 2000 như sau:

Chi phí/1 sản phẩm	Số tiền (đồng)
Nguyên vật liệu trực tiếp	75.000
Lao động trực tiếp	60.000
Sản xuất chung khả biến	5.000
Sản xuất chung bất biến	40.000
Chi phí lưu thông và quản lý khả biến	10.000
Chi phí lưu thông và quản lý bất biến	30.000

Sản lượng sản xuất và tiêu thụ ước tính trong năm là 5.000 sản phẩm. Vốn hoạt động bình quân là 500.000.000 đồng. Công muốn đạt được sức sinh lời trên vốn đầu tư ROI = 20%.

Yêu cầu:

1. Công ty phải bán sản phẩm với giá bao nhiêu? Thiết lập các công thức tính giá cho công ty theo 3 cách:
 - a. Sử dụng chi phí đơn vị làm chi phí nền.
 - b. Sử dụng chi phí sản xuất làm chi phí nền.
 - c. Sử dụng chi phí khả biến làm chi phí nền.
2. Giả thiết rằng, năng lực sản xuất tối đa của công ty là $Q_{\max} = 7.000$ sản phẩm mỗi năm. Công ty nhận được một đơn đặt hàng từ nước ngoài với lượng cần mua là 1.500 sản phẩm, với mức giá là 180.000 đồng/1 sản phẩm (giá FOB). Công ty có chấp nhận đơn hàng này không? Giải thích tại sao?

Bài 4.

Số liệu chi phí của sản phẩm X được thu thập tại Công ty ABC như sau:

Chi phí sản xuất biến đổi 250

Chi phí sản xuất cố định phân bổ 50

Chi phí bán hàng và quản lý biến đổi 60

Chi phí bán hàng và quản lý cố định ?

Để thiết lập mức giá bán là 450/sản phẩm, công ty xác định mức cộng thêm vào chi phí đơn vị là 12.5%.

Yêu cầu:

1. Chi phí bán hàng và quản lý cố định phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm là bao nhiêu?
2. Thiết lập công thức xác định giá bán sản phẩm sao cho mức giá được xác lập là 450/sản phẩm. Xét các trường hợp:
 - a. Chi phí nền là chi phí sản xuất đơn vị.
 - b. Chi phí nền là chi phí biến đổi đơn vị.

Bài 5.

Công ty X chuyên cung cấp dịch vụ sửa chữa ô tô. Bộ phận sửa chữa của công ty nhận được một đơn hàng sửa chữa từ khách hàng Y.

Số liệu liên quan đến tình hình hoạt động của bộ phận sửa chữa như sau:

- Đơn giá lao động (bao gồm cả phụ cấp) 18.000/giờ

- Tổng số giờ lao động trong năm 10.000 giờ

- Chi phí chung trong năm:

- Quản lý và lưu trữ NVL 40.000

- Chi phí chung khác (tiện ích, bảo hiểm, khấu hao, lương gián tiếp,...) 200.000

- Chi phí phụ tùng sử dụng trong năm 1.000.000

Công ty ước tính rằng công việc sửa chữa ô tô cho khách hàng Y cần 8.000 chi phí

phụ tùng và 200 giờ lao động để hoàn thành. Công ty X yêu cầu một mức lời tính cho một giờ lao động là 7, và mức cộng thêm vào chi phí nguyên liệu của công việc (bao gồm cả chi phí quản lý và lưu trữ nguyên liệu) là 5%.

Yêu cầu

1. Viết công thức xác định mức giá tính cho yếu tố nguyên vật liệu sử dụng cho công việc sửa chữa.
2. Xác định mức giá tính cho dịch vụ sửa chữa ô tô cho khách hàng Y.

Bài 6.

ABC là công ty chuyên lắp đặt hệ thống lò sưởi cho các ngôi nhà mới. Công ty định giá cho dịch vụ của dịch bằng phương pháp định giá theo thời gian và nguyên liệu sử dụng.

Các số liệu ước tính cho hoạt động của công ty trong năm 2010 như sau:

Đơn giá lao động (bao gồm cả phụ cấp) 16.00/giờ

Tổng số giờ lao động trong năm 12.000 giờ

Chi phí chung trong năm:

- Quản lý và lưu trữ nguyên vật liệu 25.000

- Chi phí chung khác (tiện ích, bảo hiểm, khấu hao, lương gián tiếp,...) 108.000

Chi phí phụ tùng sử dụng trong năm 250.000

Công ty yêu cầu một mức lợi nhuận tính cho một giờ lao động là 4, nhưng không tính mức cộng thêm vào chi phí nguyên liệu sử dụng.

Nhà quản lý của công ty đang tính toán mức giá tính cho một công việc cần sử dụng 400 giờ lao động và sử dụng hết 60.000 nguyên liệu và phụ tùng.

Yêu cầu

1. Viết các công thức xác định mức giá tính cho thành phần lao động và mức giá tính cho thành phần nguyên liệu.
2. Xác định mức giá tính cho công việc nêu trên.
3. Mức giá tính cho công việc sẽ như thế nào nếu công ty cộng thêm mức lời 15% tính trên chi phí nguyên liệu và phụ tùng sử dụng (bao gồm cả chi phí quản lý và lưu trữ nguyên liệu)?

C. Ghi nhớ

- Việc quyết định giá bán sản phẩm trong công ty là một trong những quyết định quan trọng nhất mà nhà quản lý phải thực hiện, vì nó ảnh hưởng đến kết quả cuối cùng của công ty.

- Cách thức để định giá sản phẩm sản xuất hàng loạt.
- Cách thức để định giá sản phẩm dịch vụ.
- Cách thức để định giá sản phẩm mới.

- Cách thức để định giá sản phẩm đối với các đơn đặt hàng đặc biệt.
- Ảnh hưởng của chi phí cơ hội đến việc định giá bán sản phẩm.

CHƯƠNG 7

THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN

Giới thiệu:

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

Các nhà quản trị doanh nghiệp thường phải đứng trước sự lựa chọn từ nhiều phương án kinh doanh khác nhau. Mỗi phương án hành động là một tình huống khác nhau, có số loại, số lượng, khoản mục chi phí và thu nhập khác nhau, chúng chỉ có chung một đặc điểm là đều gắn liền với các thông tin của kế toán, do đó đòi hỏi các nhà quản trị phải xem xét, cân nhắc để ra quyết định đúng đắn nhất.

Để đảm bảo ra quyết định đúng đắn, nhà quản trị cần phải có công cụ thích hợp giúp họ phân biệt được thông tin thích hợp với những thông tin không thích hợp, thông tin nào không thích hợp cần được loại bỏ ra khỏi cơ cấu thông tin cần xem xét và chỉ có những thông tin cần thiết mới thích hợp trong các quyết định kinh doanh.

Mục tiêu:

- Trình bày các công cụ phục vụ cho việc ra quyết định trong doanh nghiệp.
- Cách vận dụng các công cụ trong các tình huống khác nhau để ra quyết định.

A. Nội dung:

1. Nhận diện thông tin thích hợp

1.1. Tiêu chuẩn lựa chọn quyết định

Quyết định trong kinh doanh ở các doanh nghiệp bao gồm các quyết định ngắn hạn và các quyết định dài hạn. Đặc điểm của quyết định là gắn liền với các hành động tương lai và không thể có hiệu lực trở lại.

Quyết định ngắn hạn là quyết định liên quan đến thời kỳ ngắn mà kết quả thể hiện rõ trong thời gian một năm. Các quyết định ngắn hạn thường không đòi hỏi vốn đầu tư lớn, và xảy ra thường xuyên, lặp lại. Có thể hiểu rằng, mục tiêu các quyết định ngắn hạn là nhằm phục vụ cho việc thực hiện mục tiêu lâu dài của doanh nghiệp. Khác với các quyết định ngắn hạn, quyết định dài hạn đòi hỏi vốn đầu tư lớn, mang lại kết quả trong một thời gian dài. Các quyết định dài hạn thường xuất phát từ mục tiêu hoạt động của các doanh nghiệp và quyết định sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp.

Ngoại trừ các trường hợp đơn giản nhất, ra quyết định vừa là môn khoa học, vừa là một nghệ thuật, bởi vì việc ra quyết định đòi hỏi sự kết hợp giữa nhân tố định tính và nhân tố định lượng. Các nhân tố định tính có thể là ý tưởng hay ấn tượng của công chúng, trách nhiệm đối với cộng đồng, phản ứng của các đối thủ cạnh tranh, thái độ của người lao động... Những nhân tố định tính này có ảnh hưởng quan trọng đến việc ra quyết định. Tuy nhiên khi ra quyết định các nhà quản lý thường phát thảo những tình huống rộng hơn là những phương án, thể hiện qua các con số để chọn phương án tốt nhất trên cơ sở phân tích có hệ thống. Xét theo khía cạnh này kế toán quản trị là công cụ cung cấp thông tin

định lượng, như thông tin về chi phí, thu nhập, vốn đầu tư, các luồng tiền... để đánh giá các phương án.

Quá trình ra quyết định thường bao gồm các bước:

Bước 1: Xác định vấn đề cần giải quyết;

Bước 2: Xác định các phương án có thể xảy ra;

Bước 3: Thu thập thông tin có liên quan đến từng phương án;

Bước 4: Ra quyết định.

Ở giai đoạn xác định vấn đề, nhà quản lý cần có sự thấu hiểu về vấn đề cần giải quyết và mục tiêu mà nhà quản lý mong muốn đạt được. Vấn đề cần phải được xác định chính xác và tất cả các sự kiện có liên quan đến vấn đề phải được phân tích cặn kẽ. Nếu vấn đề không được xác định rõ thì tài nguyên tại doanh nghiệp sẽ bị sử dụng lãng phí do ra quyết định không hiệu quả.

Bước thứ hai là xây dựng các phương án có thể xảy ra. Quyết định càng phức tạp thì càng có nhiều phương án nhưng đây lại là một cơ hội để nhà quản lý lựa chọn phương án tốt nhất. Bạn có thể gặp các trường hợp: Doanh nghiệp nên mua hàng hay tự sản xuất một phụ tùng, nên mua vật tư của nhà cung cấp này hay của nhà cung cấp khác, nên thuê hay mua thiết bị mới,... Phân tích các phương án là một nội dung của quá trình ra quyết định.

Bước thứ ba của quá trình ra quyết định là thu thập các thông tin có liên quan đến từng phương án trước khi đánh giá. Chú ý rằng, chỉ có các thông tin có liên quan những thông tin ảnh hưởng đến việc ra quyết định mới được xem xét đến. Thông thường tất cả các chi phí liên quan đến từng phương án là thông tin có liên quan, ngoại trừ:

- Chi phí lặn (Chìm);
- Chi phí tương lai nhưng giống nhau ở các phương án.

Một khi các sự kiện liên quan đến từng phương án được phân tích thì quyết định sẽ ban hành. Quyết định chọn một phương án là quyết định mà các nhà quản lý tin rằng mục tiêu hay vấn đề đặt ra sẽ giải quyết được. Để trợ giúp việc lựa chọn các phương án, mà nhà quản lý cần sử dụng các mô hình ra quyết định. Phân tích CVP (đã nghiên cứu ở chương 3) là điển hình của một mô hình để ra quyết định tại doanh nghiệp. Các mô hình khác thường dựa vào kỹ thuật của toán hay thống kê.

1.2. Phân tích thông tin thích hợp

Phân tích khác biệt là một mô hình ra quyết định được sử dụng để đánh giá sự sai biệt về doanh thu và chi phí của các phương án. Trình tự chung của các phương pháp này như sau:

- Tập hợp chi phí, thu nhập gắn liền với mỗi phương án;
- Loại bỏ các chi phí lặn (chìm) là các chi phí không thể tránh được ở các phương án. Chi phí lặn là chi phí không liên quan khi áp dụng phương pháp phân tích khác biệt.
- Loại bỏ các chi phí và thu nhập như nhau ở các phương án.
- Những khoản chi phí và thu nhập còn lại là thông tin thích hợp có liên quan cho việc lựa chọn các phương án.

Như vậy, chi phí sử dụng trong phương án phân tích khác biệt không nhất thiết là các chi phí sử dụng trong các báo cáo tài chính truyền thống. Tùy theo những mục đích khác nhau mà kế toán sử dụng những thông tin thích hợp cho việc ra quyết định. Chẳng hạn, với mục đích này một số chi phí có thể là chi phí liên quan đến phương án nhưng với mục đích khác, chi phí có thể là chi phí không liên quan. Đặc điểm này đòi hỏi các nhà kế toán quản trị phải phân loại và nhận diện chi phí một cách đúng đắn khi áp dụng phương pháp phân tích khác biệt.

2. Ứng dụng phương pháp thông tin thích hợp trong việc ra quyết định

2.1. Quyết định về chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng

Các doanh nghiệp thường gặp phải quyết định có nên chấp nhận một đơn đặt hàng với giá bán thấp hơn giá bán thông thường. Chính sách định giá dài hạn của mọi doanh nghiệp phải dựa trên việc xem xét tất cả các chi phí nếu doanh nghiệp muốn hoạt động có lãi. Tuy nhiên, khi năng lực sản xuất của doanh nghiệp chưa khai thác hết thì việc chấp nhận một đơn đặt hàng có giá thấp hơn có thể chấp nhận được.

Chẳng hạn, một doanh nghiệp có năng lực sản xuất 100.000 sản phẩm/tháng. Do doanh nghiệp hoạt động theo thời vụ nên doanh nghiệp có số dự báo trong tháng 10 chỉ sản xuất có 60.000 sản phẩm. Giá bán bình thường một sản phẩm là 2.500 đồng. Một khách hàng đến đặt hàng mua 10.000 sản phẩm nhưng với giá bán một sản phẩm là 1.900 đồng. Biến phí sản xuất cho một sản phẩm là 800 đồng và chi phí sản xuất chung một tháng là 84.000.000 đồng.

Nếu doanh nghiệp chấp nhận đơn đặt hàng này thì sẽ không phát sinh thêm chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp. Tuy nhiên, doanh nghiệp phải phát sinh thêm 5.000.000 đồng chi phí về mẫu mã theo yêu cầu của khách hàng. Doanh nghiệp có nên chấp nhận đơn đặt hàng này hay không?

Nếu dựa vào cách tính trung bình thì đơn đặt hàng này sẽ không chấp nhận, lý do là giá thành đơn vị theo phương pháp tính giá toàn bộ lớn hơn giá bán. Cụ thể:

$$\text{Giá thành đơn vị} = 800\text{đ} + \frac{(84.000.000\text{đ} + 5.000.000\text{đ})}{(60.000 + 10.000)} = 2.071,4\text{đ/sp}$$

Giá bán đơn vị: 1.900đ/sản phẩm

Tuy nhiên nếu phân tích chi phí sản xuất, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Ta nhận thấy có một số khoản chi phí không liên quan. Thông tin liên quan đến hai phương án: **Có chấp nhận** hay **Không chấp nhận** có thể minh họa qua bảng số liệu sau:

	Không chấp nhận đơn	Chấp nhận đơn	Phân tích khác biệt
Doanh thu: (60.000sp x 2.500đ)	150.000.000	150.000.000	
(10.000sp x 1.900đ)		19.000.000	+19.000.000
Biến phí: (60.000sp x 800đ)	48.000.000	48.000.000	
(10.000sp x 800đ)		8.000.000	-8.000.000

Định phí bình thường	84.000.000	84.000.000	
Mẫu mã		5.000.000	-5.000.000

Lãi ròng	18.000.000	24.000.000	6.000.000
-----------------	-------------------	-------------------	------------------

Như vậy, lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ tăng 6.000.000 đồng dù giá bán cho đơn đặt hàng thấp hơn giá bán bình thường. Vậy, doanh nghiệp nên chấp nhận đơn này.

2.2. Quyết định nên mua hay tự sản xuất nguyên vật liệu

Hầu hết các doanh nghiệp sử dụng nhiều loại vật tư trong quá trình sản xuất, vật tư có thể do doanh nghiệp tự gia công hoặc mua từ bên ngoài. Một nhà sản xuất xe gắn máy có thể tự sản xuất động cơ nhưng lại mua lốp xe từ các nhà sản xuất khác. Dù cho doanh nghiệp có khả năng sản xuất một loại vật tư hay phụ tùng, quyết định mua hay tự sản xuất phải dựa vào chi phí liên quan đến từng phương án. Phương pháp phân tích khác biệt có thể được vận dụng trong dạng ra quyết định nên mua hay tự sản xuất.

Chẳng hạn, một công ty đang hoạt động 75% năng lực của mình và mua một loại chi tiết X cho quá trình sản xuất sản phẩm. Đơn giá bán loại chi tiết X này trên thị trường là 8.000 đ. Kết quả dự báo trong năm đến cho thấy, năng lực hoạt động của công ty đạt khoản 75%. Với mục tiêu tận dụng năng lực sản xuất chưa khai thác hết, công ty đang quan tâm đến phương án tổ chức sản xuất chi tiết X, khoản 20.000 chi tiết ngay tại đơn vị không thì phải mua từ bên ngoài. Theo phương pháp tính giá toàn bộ, công ty dự toán chi phí sản xuất cho 20.000 chi tiết X như sau:

Nguyên liệu trực tiếp:	42.000.000
Nhân công trực tiếp	73.000.000
Biến phí SXC	20.000.000
Định phí SXC	55.000.000
Tổng chi phí	190.000.000
Giá thành đơn vị	9.500đ/sản phẩm

Trong tổng số định phí sản xuất chung, chi phí khấu hao TSCĐ là 50 triệu đồng, vậy công ty có nên tự sản xuất chi tiết này không khi chi phí tự sản xuất là 9.500 đ/chi tiết lớn hơn giá mua trên thị trường là 8.000 đ/chi tiết ?

Để giải quyết vấn đề này cần xác định các phương án và chi phí liên quan từng phương án. Số liệu liên quan đến phương án **Mua** hay **Tự sản xuất** được tập hợp trên bảng số liệu sau (1.000 đ):

	Tự sản xuất	Mua	Phân tích khác biệt
Nguyên vật liệu trực tiếp	42.000		+42.000
Nhân công trực tiếp	73.000		+73.000
Biến phí SXC	20.000		+20.000
Định phí SXC	55.000	50.000	+5.000
Chi phí mua chi tiết X		160.000	-160.000

Tổng chi phí	190.000	210.000	-20.000
---------------------	----------------	----------------	----------------

Dựa vào số liệu ta nhận thấy:

Định phí sản xuất chung 50.000.000đ là chi phí không liên quan cho dù chọn phương án mua hay tự làm. Chi phí này là chi phí lặn nên loại bỏ khi phân tích.

Nếu việc mua ngoài xảy ra thì chi phí nguyên liệu, nhân công, biến phí sản xuất chung và 5 triệu định phí sản xuất chung sẽ loại bỏ. Hay nói cách khác, chi phí liên quan đến sản xuất chi tiết là: $42.000 + 73.000 + 20.000 + 5.000 = 140.000$ (nghìn đồng), hay chi phí đơn vị liên quan đến sản xuất chi tiết X là: 7.000đ/chi tiết. Như vậy, nếu doanh nghiệp tự sản xuất thì tổng số tiền tiết kiệm là: $(8.000đ - 7.000đ) \times 20.000sp = 20$ triệu đồng. Vậy, công ty nên chọn phương án sản xuất X.

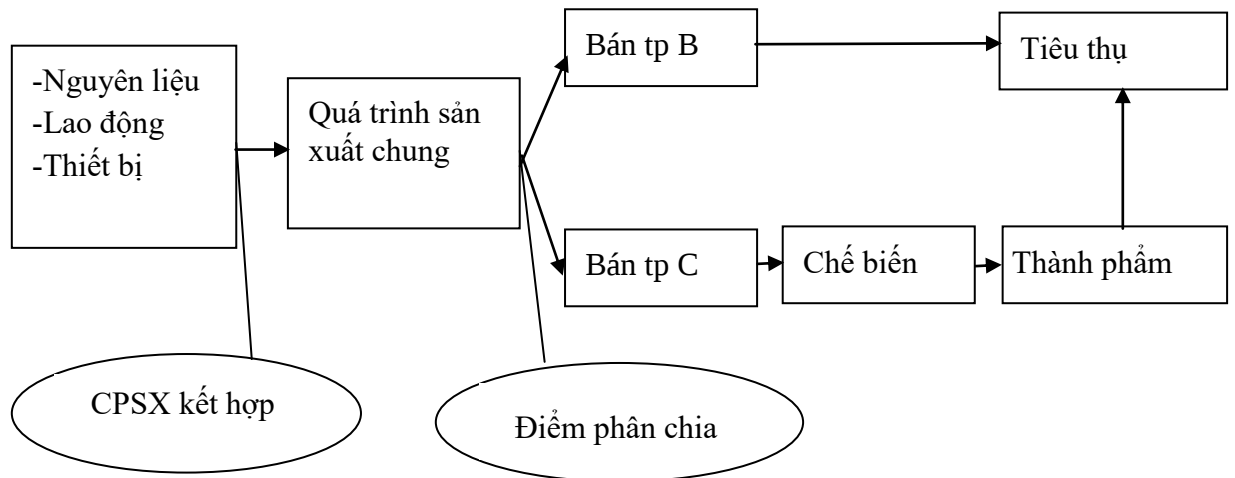
Khi vấn đề nên mua hay tự sản xuất đặt ra, các nhà quản lý không chỉ quan tâm đến yếu tố chi phí mà còn quan tâm cả chất lượng sản phẩm, chất lượng vật tư tự sản xuất được đảm bảo là cơ sở để sản phẩm của doanh nghiệp vẫn giữ nguyên ấn tượng tốt cho khách hàng. Ngoài ra doanh nghiệp còn phải quan tâm đến tác động của quyết định đến mối quan hệ giữa doanh nghiệp với nhà cung cấp, vì trong nhiều trường hợp, nhà cung cấp có thể là người cung cấp nhiều loại vật tư cho doanh nghiệp.

Ví dụ minh họa trong trường hợp trên chưa đề cập đến tính khan hiếm các tài nguyên hoặc chi phí cơ hội, nếu nhà xưởng của doanh nghiệp hoạt động không hết mặt bằng, có thể cho thuê ngoài. Chẳng hạn với giá 25 triệu đồng / tháng thì số tiền này là chi phí cơ hội khi thực hiện phương án tự sản xuất chi tiết X. Khi đó sai biệt về chi phí sẽ là 5 triệu đồng, nếu doanh nghiệp chấp nhận tự sản xuất chi tiết X. Trong trường hợp này, việc mua chi tiết X có lợi hơn việc tự sản xuất.

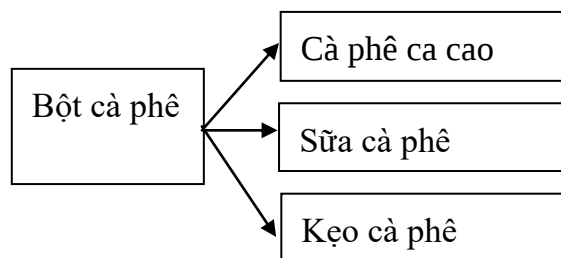
2.3. Quyết định nên bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất thành phẩm rồi mới tiêu thụ

Nhiều doanh nghiệp sản xuất ra nhiều loại sản phẩm, từ một nguồn nhiên liệu trên cùng một dây chuyền sản xuất. Đặc điểm của các doanh nghiệp này là quá trình sản xuất có thể tạo ra những bán thành phẩm có thể tiêu thụ ra ngoài hoặc tiếp tục chế biến để tạo ra sản phẩm hoàn thành. Điển hình của các doanh nghiệp thuộc loại hình sản xuất này là ngành hóa dầu, hóa chất, khai khoáng chế biến gỗ,...

Quá trình sản xuất của các doanh nghiệp này có thể diễn tả như sau:



Công ty ABC có quy trình sản xuất



Theo báo cáo chi phí từ các giai đoạn chế biến như sau:

Chỉ tiêu	Bột cà phê (kg)	Các sản phẩm (kg)		
		Cà phê ca cao	Sữa cà phê	Kẹo cà phê
1. Chi phí sản xuất				
- Chi phí NVL giai đoạn trước	5.000	15.000	15.000	15.000
- Biến phí sản xuất trong giai đoạn	1.000	8.000	10.000	10.000
- Định phí sản xuất trong giai đoạn		2.000	7.000	6.000
2. Giá bán	20.000	35.000	36.000	40.000

Vấn đề đặt ra là công ty nên bán bột cà phê hay hay tiếp tục chế biến và chế biến những sản phẩm nào?

Ứng dụng mô hình phân tích, ta lập bảng sau:

Chỉ tiêu	Cà phê ca cao	Sữa cà phê	Kẹo cà phê
1. Giá bán bột cà phê	(20.000)	(20.000)	(20.000)
2. Giá bán sản phẩm từ bột cà phê	35.000	36.000	40.000
-Doanh thu tăng thêm	15.000	16.000	20.000
- Chi phí tăng thêm	(10.000)	(17.000)	(16.000)
+ Biến phí	(8.000)	(10.000)	(10.000)
+ Định phí	(2.000)	(7.000)	(6.000)
Kết quả so sánh	5.000	(1.000)	4.000

Với kết quả phân tích:

- Doanh thu tăng thêm khi bán các sản phẩm tiếp tục chế biến;
- Chi phí tăng thêm khi tiếp tục chế biến.

Với bột cà phê ca cao, doanh thu tăng thêm lớn hơn chi phí tăng thêm mỗi kg là $15.000đ - 10.000đ = 5.000đ$. Công ty nên tiếp tục chế biến;

Với sữa cà phê, doanh thu tăng thêm thấp hơn chi phí tăng thêm mỗi kg là $16.000đ - 17.000đ = - 1.000đ$. Công ty không nên tiếp tục chế biến;

Với kẹo cà phê, doanh thu tăng thêm lớn hơn chi phí tăng thêm mỗi kg là $20.000đ - 16.000đ = 4.000đ$. Công ty nên tiếp tục chế biến.

2.4. Quyết định loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận

Trong thực tế một doanh nghiệp thường hoạt động trên nhiều bộ phận. Chẳng hạn, một doanh nghiệp sản xuất tham gia sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm. Một doanh nghiệp thương mại kinh doanh theo nhiều ngành hàng, một công ty du lịch tham gia nhiều loại hình dịch vụ, để phục vụ công tác quản lý, báo cáo thu nhập thường được lập theo nhiều bộ phận trong doanh nghiệp, trên cơ sở đó đánh giá khả năng sinh lời của các bộ phận tại doanh nghiệp. Vấn đề mà các nhà quản lý thường gặp là có nên loại bỏ một bộ phận kinh doanh của doanh nghiệp khi bộ phận đó không có khả năng sinh lời. Phương pháp phân tích khác biệt là công cụ để giải quyết vấn đề này.

a. Quyết định loại bỏ một bộ phận

Hãy xem xét tình huống sau:

Một công ty thương mại thành lập cách đây 10 năm kinh doanh hàng Bách hóa. Hai năm gần đây công ty mở rộng và kinh doanh thêm mặt hàng điện gia dụng và đồ chơi. Mặt hàng đồ chơi chỉ tiêu thụ tốt vào mùa giáng sinh, còn trong năm doanh thu của mặt hàng này rất thấp. Báo cáo kết quả kinh doanh năm qua cho thấy, mặt hàng đồ chơi bị lỗ 5.000.000 đồng, vấn đề đặt ra là có nên thôi không kinh doanh mặt hàng này nữa không ?

Báo cáo Báo cáo kết quả kinh doanh công ty trong năm vừa qua như sau (đvt:1.000đ):

Chỉ tiêu	Hàng bách hóa	Đồ điện gia dụng	Đồ chơi	Tổng số
Doanh thu	500.000	300.000	200.000	1.000.000
Biến phí	(300.000)	(195.000)	(150.000)	(645.000)
Lãi trên biến phí	200.000	105.000	50.000	355.000
+ Định phí chung	(75.000)	(45.000)	(30.000)	(150.000)
+ Định phí trực tiếp	(50.000)	(35.000)	(25.000)	(110.000)
Lãi ròng	75.000	25.000	(5.000)	95.000

Trong báo cáo trên, định phí SXC được phân bổ theo ba ngành, hàng kinh doanh theo doanh thu, cụ thể: Định phí SXC phân bổ cho hàng bách hóa:

$$\frac{150.000}{1.000.000} \times 500.000 = 75.000$$

Phân bổ cho mặt hàng đồ điện:

$$\frac{150.000}{1.000.000} \times 300.000 = 45.000$$

Phân bổ cho mặt hàng đồ chơi: 30.000

Để trả lời câu hỏi trên, kế toán lập báo cáo thu nhập trong trường hợp thôi không kinh doanh mặt hàng đồ chơi với giả thiết doanh thu và chi phí cho hai mặt hàng bách hóa và đồ điện không thay đổi. Do định phí chung 30.000 phân bổ cho mặt hàng đồ chơi là chi phí lặn, tức là chi phí không liên quan giữa việc giữ hay loại bỏ hàng đồ chơi, nên việc loại bỏ mặt hàng đồ chơi chỉ cần làm giảm biến phí và định phí trực tiếp cho mặt hàng này, báo cáo kết quả kinh doanh trong trường hợp loại bỏ mặt hàng đồ chơi như sau:

Định phí chung phân bổ cho mặt hàng bách hóa:

$$\frac{150.000}{800.000} \times 500.000 = 94.000$$

Định phí chung phân bổ cho hàng đồ điện:

$$150.000 - 94.000 = 56.000$$

Báo cáo kết quả kinh doanh (đvt: 1.000đ)

Chỉ tiêu	Hàng bách hóa	Đồ điện gia dụng	Tổng số
Doanh thu	500.000	300.000	800.000
Biến phí	(300.000)	(195.000)	(49.500)
Lãi trên biến phí	200.000	105.000	305.000
+ Định phí chung	(94.000)	(56.000)	(150.000)
+ Định phí trực tiếp	(50.000)	(35.000)	(85.000)
Lãi ròng	56.000	14.000	70.000

Như vậy, nếu loại bỏ mặt hàng đồ chơi thì lãi ròng của công ty là 70 triệu hay lãi giảm 25 triệu (= 95 - 70). Vậy công ty không nên loại bỏ mặt hàng này khi không có phương án nào tốt hơn.

Ngoài cách lập bảng như trên, kế toán có thể vận dụng phương pháp phân tích ảnh hưởng khi loại bỏ một ngành hàng dựa vào lãi trên biến phí. Nếu một ngành hàng có số dư đảm phí dương thì doanh nghiệp không nên loại bỏ ngành hàng đó vì số dư đảm phí sẽ bù đắp một phần định phí chung của toàn doanh nghiệp.

Trở lại ví dụ trên, Lãi trên biến phí của mặt hàng đồ chơi là 50 triệu đồng, định phí trực tiếp cho mặt hàng này là 25 triệu đồng, hay lãi gộp nhờ kinh doanh mặt hàng đồ chơi là 25 triệu. Phần lãi gộp này sẽ bù đắp một phần định phí chung trong tổng số 150 triệu định phí, nếu loại bỏ mặt hàng đồ chơi thì mức lãi mới sẽ là:

Mức lãi ròng hiện hành	95.000
Khoản lỗ do hủy bỏ	(25.000)
Mức lãi nếu loại bỏ	70.000

Khoản lỗ 25 triệu chính là chi phí cơ hội đối với doanh nghiệp khi loại bỏ mặt hàng đồ chơi.

b. Quyết định thay thế một bộ phận

Trong thực tế, khi quyết định có nên loại bỏ hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận, các nhà quản lý còn có thể đưa ra nhiều phương án khác, như: Thay thế một bộ phận kinh doanh cũ bằng một bộ phận kinh doanh mới, cho thuê mặt bằng khi bộ phận kinh doanh cũ bị loại bỏ, tập trung vốn để mở rộng các hoạt động kinh doanh còn lại...

Trong những trường hợp như vậy, kế toán cần thu thập thông tin liên quan đến từng phương án để có quyết định đúng đắn nhất.

Trở lại ví dụ trên, công ty đang quan tâm đến phương án loại bỏ mặt hàng đồ chơi và tập trung năng lực để mở rộng mặt hàng điện. Nhà quản lý tin rằng, nếu phương án này thực hiện thì doanh thu cho mặt hàng điện tăng lên 200 triệu đồng và định phí trực tiếp và tỷ lệ biến phí vẫn không đổi. Báo cáo kết quả kinh doanh theo phương án này như sau:

Báo cáo kết quả kinh doanh (Đvt 1.000đ)

Chỉ tiêu	Hàng bách hóa	Đồ điện	Tổng số
Doanh thu	500.000	500.000	1.000.000
Biến phí	(300.000)	(325.000)	(625.000)
<i>Lãi trên biến phí</i>	200.000	175.000	375.000
Định phí trực tiếp	(50.000)	(35.000)	(85.000)
Lãi từng bộ phận	150.000	140.000	290.000
Định phí chung			(150.000)
Lãi ròng			140.000

Như vậy, nếu thực hiện phương án này thì lãi của công ty sẽ tăng 45 triệu (140-95), lý do là tỷ lệ số dư đảm phí của mặt hàng đồ điện lớn hơn mặt hàng gia dụng. Tỷ lệ *Lãi trên biến phí* của mặt hàng đồ điện là $35\% = (50.000/200.000)$. Ngoài ra việc mở rộng mặt hàng điện không làm tăng định phí trực tiếp cho mặt hàng này.

Tóm lại, khi phân tích khác biệt để duy trì hay loại bỏ một bộ phận kinh doanh của doanh nghiệp, thông tin thu thập có liên quan phải là doanh thu, chi phí mong muốn trong tương lai. Điểm cần chú ý là định phí chung là chi phí không liên quan cho dù chọn hay hủy bỏ một bộ phận đây là điểm mấu chốt khi phân tích để ra các quyết định thuộc dạng này.

2.5. Quyết định về thay thế máy móc thiết bị

Việc thay thế máy móc thiết bị liên quan đến quyết định dài hạn của doanh nghiệp. Các quyết định thuộc dạng này có thể được phân tích qua khái niệm "Thời giá tiền tệ" hoặc qua phương pháp phân tích khác biệt.

Để minh họa ứng dụng của phương pháp phân tích khác biệt đối với dạng quyết định này, chúng ta xem xét trường hợp của một doanh nghiệp sản xuất.

Sáu năm trước đây, doanh nghiệp mua thiết bị trị giá 15.000.000 đồng, tại thời điểm mua thiết bị, bộ phận kỹ thuật dự tính thiết bị sẽ sử dụng trong 10 năm và không có giá trị thanh lý. Chi phí khấu hao là 1.500.000 đ/năm, và khấu hao tích lũy đến năm thứ 6 là 9.000.000 đồng, chi phí hoạt động cho máy là 2.500.000 đ/năm. Do tiến bộ kỹ thuật nên vào thời điểm này, máy được bán với giá 2.000.000 đồng.

Nếu thanh lý thiết bị đó, doanh nghiệp phải mua thiết bị khác với tính năng tốt hơn, giá mua là 6 triệu đồng, máy có thời gian hữu dụng là 4 năm, không có giá trị thanh lý. Chi phí hoạt động là 1.000.000 đồng /năm.

Câu hỏi đặt ra cho nhà quản lý có nên thay thế thiết bị cũ bằng thiết bị mới hay không? Giả sử rằng. Cho dù thực hiện phương án nào thì doanh thu dự toán vẫn ở mức 200.000.000 đồng và giá vốn hàng bán là 140.000.000 đồng, các chi phí hoạt động khác dự tính trung bình khoảng 30.000.000 đồng năm.

Để ra quyết định đúng đắn, cần xem xét chi phí liên quan đến từng phương án như sau:

Chi phí liên quan đến thay thế thiết bị

	Thiết bị cũ	Thiết bị mới
Mua thiết bị mới		(6 000)
Thanh lý thiết bị cũ		2 000
Chi phí hoạt động cho thiết bị		
+ <i>Thiết bị cũ</i> (2.500*4)	(10 000)	
+ <i>Thiết bị mới</i> (1.000*4)		(4000)
Tổng chi phí liên quan	(10 000)	(8 000)

Như vậy, nếu mua thiết bị mới thì công ty tiết kiệm được 2.000.000 đồng, chi phí liên quan đối với phương án sử dụng máy cũ là 10.000.000 đồng, trong khi đối với phương án sử dụng máy mới là 8.000.000 đồng. Chú ý rằng, khoản lỗ 4.000.000 đồng là do thanh lý thiết bị cũ là chi phí không liên quan. Khoản lỗ này là khoản lỗ kế toán và được phản ánh trên báo cáo thu nhập. Đối với phương pháp phân tích khác biệt khoản lỗ này là chi phí lịch sử nên không liên quan đến việc có thay thế thiết bị hay không. Nếu thiết bị này được giữ nguyên thì doanh nghiệp vẫn phải tính khấu hao cho thời gian hữu dụng còn lại của thiết bị. Để thấy rõ tính “không liên quan” của giá trị sổ sách kế toán khi phân tích khác biệt, chúng ta có thể lập bảng báo cáo kết quả kinh doanh trong bốn năm đến theo từng phương án.

Phương án giữ nguyên thiết bị cũ

	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Năm 4	Tổng số
Doanh thu	200.000	200.000	200.000	200.000	800.000
Giá vốn hàng bán	(140.000)	(140000)	(140000)	(140.000)	(560.000)
Chi phí hoạt động khác	(30.000)	(30.000)	(30.000)	(30.000)	(120.000)
Chi phí hoạt động thiết bị	(2.500)	(2.500)	(2.500)	(2.500)	(10.000)
Khấu hao	(1.500)	(1.500)	(1.500)	(1.500)	(6.000)
Lãi ròng	26.000	26.000	26.000	26.000	104.000

Phương án thay thế thiết bị mới

	Năm 1	Năm 2	Năm 3	Năm 4	Tổng số
Doanh thu	200.000	200.000	200.000	200.000	800.000

Giá vốn hàng bán	(140.000)	(140.000)	(140.000)	(140.000)	(560.000)
Chi phí hoạt động khác	(30.000)	(30.000)	(30.000)	(30.000)	(120.000)
Chi phí hoạt động thiết bị	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(4.000)
Khấu hao	(1.500)	(1.500)	(1.500)	(1.500)	(6.000)
Lỗ do thanh lý thiết bị cũ	(4.000)				(4.000)
Lãi ròng	23.500	27.500	27.500	27.500	106.000

Với cách tính này, phương án thay thế thiết bị rõ ràng có lợi hơn, mặc dù năm đầu tiên, doanh nghiệp chịu lỗ 4.000.000 đồng. Áp dụng phương pháp phân tích khác biệt, trong ví dụ trên chỉ mới chú ý đến nhân tố định lượng. Trong thực tế, doanh nghiệp còn xem xét đến các nhân tố định tính khác.

+ Chi phí hoạt động cho máy móc thiết bị mới thường là con số dự đoán. Do vậy, nếu công tác dự toán không tốt có thể dẫn đến quyết định không hợp lý.

+ Ảnh hưởng tâm lý đối với các khoản lỗ. Trong ví dụ này, năm đầu tiên khi trang bị thiết bị mới, doanh nghiệp chịu lỗ 4.000.000 đồng. Các nhà quản lý phải hiểu rằng việc thay thế thiết bị mới sẽ mang lại bức tranh khả quan hơn cho doanh nghiệp trong tương lai.

3. Bài tập thực hành

Doanh nghiệp Thiên Nguyên sản xuất giày thể thao có một phân xưởng đúc giày có công suất hoạt động 100.000 đế giày/ năm. Năm vừa qua phân xưởng này sản xuất 60.000 đế giày với số liệu về chi phí sản xuất như sau:

Chi phí NVLTT (Đ/sp): 12.000

Chi phí nhân công TT (đ/sp): 3.000

Chi phí SXC (đ/sp)

- Biến phí : 2.000
- Định phí SXC: 5.000

Trong đó khấu hao: 3.000

Cộng chi phí sản xuất: 22.000 đ/sp

Có một công ty khác muốn được cung cấp đế giày cùng chất lượng với giá 20.000đ/sp

Yêu cầu:

1. Nếu nhu cầu về đế giày của doanh nghiệp Thiên Nguyên trong năm nay không đổi thì doanh nghiệp có nên mua ngoài hay không? Tại sao?
2. Nếu nhu cầu về đế giày của DN trên trong năm nay tăng 20% thì DN có nên mua ngoài hay không? Tại sao?
3. Nếu nhu cầu về đế giày của DN Thiên Nguyên trong năm nay giảm 20% thì DN có nên mua ngoài hay không? Tại sao?

B. Câu hỏi và bài tập thực hành

1. Phần câu hỏi

1. Giải thích vì sao giá trị còn lại trên sổ sách của tài sản cố định (ví dụ như máy móc thiết bị) không phải là một thông tin thích hợp?
2. Cho hai thí dụ về chi phí chìm. Giải thích vì sao chúng không thích hợp cho việc ra quyết định?
3. Vì sao một nhà quản lý thường có khuynh hướng xem xét không đúng chi phí chìm trong quá trình ra quyết định? Họ có thể mắc sai lầm là xem chi phí chìm là một chi phí thích hợp khi ra quyết định.
4. Định nghĩa chi phí cơ hội. Cho một thí dụ minh họa. Chi phí cơ hội có phải là thông tin thích hợp cho việc ra quyết định không? Vì sao?
5. Sự tồn tại năng lực hoạt động nhàn rỗi có ảnh hưởng như thế nào đến quyết định chấp nhận hoặc từ chối một đơn hàng đặc biệt.
6. Khi ra quyết định nên làm hay nên mua các linh kiện/bộ phận cấu thành hoặc sản phẩm, nhà quản lý sẽ phân tích như thế nào? Trong trường hợp nào thì quyết định mua ngoài và trường hợp nào thì quyết định sản xuất?
7. Phương pháp nào được nhà quản lý sử dụng để ra quyết định trong điều kiện các nguồn lực sản xuất bị hạn chế?

2. Phần bài tập thực hành

Bài 1.

Công ty P mua một lò nướng pizza cách đây hai năm với giá 90.000.000 đồng. Lò nướng này có thể sử dụng hữu ích thêm một năm nữa. Lò nướng này được khấu hao theo mô hình khấu hao đều. Công ty P có thể mua một lò nướng bánh mới có giá 20.000.000 đồng và có thời gian sử dụng hữu ích trong một năm. Việc đưa lò nướng bánh này vào hoạt động sẽ tiết kiệm được cho công ty 26.000.000 đồng chi phí hoạt động hàng năm (so với việc sử dụng lò nướng cũ).

Nhà quản lý Công ty P đã quyết định không mua lò nướng mới vì ông ta cho rằng việc mua lò nướng mới sẽ gây thiệt hại cho công ty 4.000.000 đồng trong năm tới.

Yêu cầu:

1. Theo bạn, nhà quản lý Công ty tính toán như thế nào để có được mức lỗ 4.000.000 đồng trong năm tới nếu lò nướng pizza được mua?
2. Bạn hãy đánh giá về cách nhà quản lý công ty đã phân tích và ra quyết định.
3. Là nhân viên kế toán quản trị, bạn phân tích tình huống trên như thế nào? Theo bạn, Công ty nên mua lò nướng mới để sử dụng không?

Bài 2.

Công ty H có một số phụ tùng tồn kho trị giá 200.000.000 đồng. Số phụ tùng này đã lỗi thời do sự thay đổi các tiêu chuẩn kỹ thuật thiết kế. Số phụ tùng này có thể bán ra thị trường với giá 120.000.000, hoặc chúng sẽ được hiệu chỉnh lại cho phù hợp với tiêu chuẩn kỹ thuật hiện hành và sau đó bán ra thì sẽ thu được 235.000.000 đồng. Chi phí cho việc hiệu chỉnh là 120.000.000 đồng.

Yêu cầu:

1. Những thông tin nào là thích hợp cho quyết định liên quan đến số phụ tùng tồn kho?
2. Công ty nên bán số phụ tùng ngay hay sửa chữa/hiệu chỉnh rồi bán.

Bài 3.

Công ty thương mại X đang xem xét có nên tiếp tục kinh doanh hay ngưng kinh doanh ngành hàng A vì hiện nay ngành hàng này đem lại mức lợi nhuận âm 23 triệu đồng trong tháng 1/2006. Báo cáo thu nhập theo số dư đảm phí các ngành hàng của công ty như sau

Đơn vị tính: Triệu đồng

Chỉ tiêu	Ngành hàng			Tổng cộng
	A	B	C	
Doanh thu	280,0	700,0	520,0	1.500,0
Trừ: Chi phí khả biến	156,0	435,6	312,0	903,6
Lãi trên biến phí	124,0	264,4	280,0	596,4
Trừ: Chi phí bất biến:	147,0	218,5	174,5	540,0
1. Quảng cáo trực tiếp	26,0	40,0	31,5	97,5
2. Quảng cáo chung	5,6	14,0	10,4	30,0
3. Lương	36,0	58,0	42,0	136,0
4. Thuê nhà xưởng	19,0	31,5	26,0	76,5
5. Phục vụ (điện nước)	8,0	13,6	6,3	30,9
6. Thuế lao động	5,4	8,7	6,3	20,4
7. Khấu hao quầy hàng	10,8	16,3	12,9	40,0
8. Bảo hiểm hàng bán	1,2	1,4	1,1	3,7
9. Quản lý chung	20,0	20,0	20,0	60,0
10. Chi phí phục vụ khác	15,0	15,0	15,0	45,0
Lãi/Lỗ	(23)	45,9	33,5	56,4

Nếu bạn được giao nhiệm vụ tư vấn cho ban giám đốc công ty, theo bạn công ty nên tiếp tục kinh doanh hay ngừng kinh doanh ngành hàng A? Cho biết các thông tin như sau:

- Các ngành hàng kinh doanh trong cùng một tòa nhà. Công ty thuê toàn bộ tòa nhà với tiền thuê là chi phí cố định trả hàng năm.

- Có một nhân viên có kinh nghiệm công tác lâu năm trong ngành hàng A, mức lương hàng năm của nhân viên này là 4 triệu đồng/tháng. Nếu ngành hàng A ngưng kinh doanh thì nhân viên này sẽ được chuyển sang ngành hàng khác và công ty vẫn phải trả cho nhân viên này theo mức lương hiện tại.

- Nếu ngành hàng A ngưng kinh doanh thì các chi phí phục vụ điện nước sẽ cắt giảm được 7 triệu đồng/tháng.

- 1/4 chi phí bảo hiểm của bộ phận A được phân bổ từ tổng chi phí bảo hiểm cháy nổ của tòa nhà và phần còn lại là chi phí bảo hiểm kho hàng của bộ phận A.

- Công ty có hai bộ phận phục vụ là thu mua và kho hàng, nếu ngành hàng A ngưng hoạt động thì công ty cắt giảm được 5,5 triệu đồng tiền lương nhân viên phục vụ, chi phí quản lý chung không đổi.

Bài 4.

Ông chủ của một cửa hàng dịch vụ ăn uống đang lo lắng vì kết quả kinh doanh không tốt của Quầy bán kem. Hiện tại Quầy bán kem đang kinh doanh bị lỗ. Ông ta tiến hành phân tích kết quả hoạt động của Quầy bán kem như sau:

Doanh thu	45.000
Trừ: Giá vốn	20.000
Lãi gộp	25.000
Trừ: Các chi phí hoạt động	
Lương nhân viên quầy kem	12.000
Chi phí khăn giấy sử dụng	4.000
Chi phí tiện ích (được phân bổ cho quầy kem)	3.000
Khấu hao tài sản của quầy hàng	2.500
Khấu hao cửa hàng (được phân bổ cho quầy kem)	4.000
Lương quản lý (được phân bổ cho quầy kem)	3.000
Tổng cộng	28.500
Lỗ của Quầy bán kem	(3.500)

Yêu cầu: Hãy thảo luận về phân tích của ông chủ cửa hàng. Nếu phân tích trên là không đúng, bạn hãy hiệu chỉnh lại.

Bài 5.

Doanh nghiệp Thiên Nguyên sản xuất giày thể thao có một phân xưởng đúc giày có công suất hoạt động 100.000 đế giày/ năm. Năm vừa qua phân xưởng này sản xuất 60.000 đế giày với số liệu về chi phí sản xuất như sau:

Chi phí NVLTT (Đ/sp): 12.000

Chi phí nhân công TT (đ/sp): 3.000

Chi phí SXC (đ/sp)

- Biến phí : 2.000
- Định phí SXC: 5.000

Trong đó khấu hao: 3.000

Cộng chi phí sản xuất: 22.000 đ/sp

Có một công ty khác muốn được cung cấp đế giày cùng chất lượng với giá 20.000đ/sp

Yêu cầu:

4. Nếu nhu cầu về đế giày của doanh nghiệp Thiên Nguyên trong năm nay không đổi thì doanh nghiệp có nên mua ngoài hay không? Tại sao?
5. Nếu nhu cầu về đế giày của DN trên trong năm nay tăng 20% thì DN có nên mua ngoài hay không? Tại sao?
6. Nếu nhu cầu về đế giày của DN Thiên Nguyên trong năm nay giảm 20% thì DN có nên mua ngoài hay không? Tại sao?

Bài 6.

Ban giám đốc đang xem xét mức sinh lời của các sản phẩm mà công ty đang kinh doanh để tìm ra tiềm năng nhằm làm thay đổi cơ cấu sản phẩm sao cho có lợi nhất. Có báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và những số liệu khác có liên quan như sau: (ĐVT: 1.000đ)

Chỉ tiêu	Loại sản phẩm				Tổng số
	A	B	C	D	
1. Doanh thu	10.000	18.000	12.600	22.000	62.600
2. Giá vốn	4.750	7.056	13.968	18.500	44.274
3. Lãi gộp	5.250	10.944	(1.368)	3.500	18.326
4. Chi phí HĐKD	1.990	2.976	2.826	4.220	12.012
5. Lợi nhuận	3.260	7.968	(4.194)	(720)	6.314
6. Mức tiêu thụ	1.000	1.200	1.800	2.000	
7. Đơn giá bán	10	15	7	11	
8. Biến phí sản xuất trên 1 sp	2,5	3	6,5	6	
9. Biến phí kinh doanh trên 1 sp	1,17	1,25	1	1,2	

Yêu cầu:

1. Hãy xác định ảnh hưởng đến lợi tức kinh doanh của công ty khi ngưng kinh doanh sản phẩm C
2. Nếu ngưng sản xuất sản phẩm C và do đó kéo theo việc mất khách hàng làm giảm mức tiêu thụ sản phẩm B thì ảnh hưởng đến lợi tức hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty là bao nhiêu?
3. Một phần năng lực sản xuất sản phẩm A có thể chuyển qua để sản xuất sản phẩm D nhưng thay đổi lượng sẽ kéo theo sự thay đổi về giá. Nếu giảm sản xuất và tiêu thụ sản phẩm A xuống còn 500 sản phẩm (với giá bán mới sẽ là 12/ sản phẩm) và lượng sản phẩm D tăng lên đến 2.500 sản phẩm (với giá bán giảm xuống còn 10,5/sản phẩm) thì lợi tức của công ty sẽ thay đổi như thế nào?

Theo bạn, bạn sẽ chọn phương án nào trong 3 phương án trên?

Bài 7.

Một XN có dây chuyền sản xuất một loại vật tư X phục vụ cho hoạt động sản xuất tại đơn vị. Chi phí sản xuất đơn vị tại dây chuyền này với mức sản xuất 50.000 sản phẩm X như sau:

Nguyên vật liệu trực tiếp	7.000
Nhân công trực tiếp	8.000
Biến phí SXC	4.000
Định phí SXC	8.000
Gía thành đơn vị	27.000

Một phần tư trong tổng định phí sản xuất chung là chi phí chung, nghĩa là chi phí đó phân bổ cho dây chuyền X hiện tại. Phần định phí còn lại là định phí trực tiếp và một nửa số định phí đó có thể loại bỏ nếu loại vật tư nói trên mua ngoài thay vì sản xuất. Một nhà cung cấp loại vật tư này chào hàng với giá 23.000 đ và có thể cung cấp đủ 50.000 vật tư X.

Yêu cầu:

- 1) Có nên mua ngoài loại vật tư này không, nếu XN không có phương án sử dụng mặt bằng nhà xưởng hiện đang sử dụng cho dây chuyền sản xuất vật tư X.?
- 2) Nếu mặt bằng cho thuê với giá 75 triệu đ/năm thì có nên chấp nhận phương án mua ngoài hay không?

Bài 8.

Một doanh nghiệp sản xuất bốn loại sản phẩm A,B,C và D với tổng chi phí là 75.000.000 đ. Doanh nghiệp có thể bán các sản phẩm này với đơn giá bán lần lượt là 10.000 đ, 8.000 đ, 9.000 đ và 12.000 đ; những sản phẩm này có thể tiếp tục chế biến và tiêu thụ với chi phí bổ sung và giá bán như sau:

Sản phẩm	Chi phí chế biến bổ sung (đ)	Đơn giá (đ)
A	12.000	20.000
B	14.000	24.000
C	22.000	35.000
D	6.000	14.000

Yêu cầu:

Sản phẩm nào nên tiếp tục chế biến và sản phẩm nào nên bán sau khi chia cắt?

C. Ghi nhớ

- Phân tích được các thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp nhằm phục vụ cho việc ra quyết định trong doanh nghiệp.
- Ứng dụng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định trong các tình huống khác nhau.

HƯỚNG DẪN GIẢNG DẠY MÔN HỌC

I. Vị trí, tính chất, ý nghĩa và vai trò của môn học:

- Vị trí: Đây là môn học cung cấp những kiến thức cơ bản nền tảng về bản chất, chức năng, phương pháp kỹ thuật nghiệp vụ và cách phân loại chi phí của kế toán quản trị. Trên cơ sở đó xây dựng các phương pháp lập dự toán ngân sách sản xuất kinh doanh, phân tích chi phí trong mối quan hệ chi phí – sản lượng - lợi nhuận cũng như tạo lập và cung cấp thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định ngắn hạn của nhà quản trị.
- Tính chất: Môn học này có 2 phần: phần lý thuyết và phần thực hành. Phần lý thuyết cung cấp kiến thức về phân tích được mối quan hệ giữa chi phí – sản lượng - lợi nhuận, lập được dự toán tổng hợp cho một doanh nghiệp và dự toán linh hoạt. Phần thực hành giúp người học có kỹ năng vận dụng được các công cụ của kế toán quản trị để phục vụ cho việc tổ chức điều hành, kiểm soát và ra quyết định của nhà quản lý. Môn học này được tổ chức giảng dạy tại phòng lý thuyết được trang bị đầy đủ bảng, phấn, máy chiếu.
- Ý nghĩa và vai trò của môn học: Môn học này sẽ giúp cho người học bước đầu tìm hiểu về Kế toán quản trị cũng như giúp các nhà quản trị doanh nghiệp một số kiến thức cần thiết để có thể tổ chức, điều hành, kiểm soát và ra quyết định cho các hoạt động của doanh nghiệp.

II. Mục tiêu của môn học:

1. Về kiến thức

- Giải thích được các kiến thức cơ bản về kế toán quản trị như khái niệm, nhiệm vụ, nội dung, nguyên tắc, yêu cầu, đối tượng,...
- Phân loại được chi phí phục vụ cho kiểm tra và quản lý
- Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – sản lượng - lợi nhuận
- Lập được dự toán tổng hợp cho một doanh nghiệp, dự toán linh hoạt làm cơ sở cho việc kiểm soát chi phí thông qua việc phân tích các chênh lệch;
- Nhận diện và ứng dụng phương pháp thông tin thích hợp trong việc ra quyết định.

2. Về kỹ năng

- Xác định chính xác các loại chi phí phục vụ cho kiểm tra và quản lý;
- Sử dụng được các phương pháp của kế toán quản trị để phục vụ cho việc tổ chức điều hành, kiểm soát và ra quyết định của nhà quản lý;
- Có kỹ năng làm việc nghiên cứu kết hợp với người khác theo tổ, nhóm.

3. Về năng lực tự chủ và trách nhiệm

Học xong môn học này, người học có năng lực vận dụng kiến thức, kỹ năng để thực hiện tốt nhiệm vụ kế toán quản trị; đồng thời sử dụng được các công cụ của kế toán quản trị để phục vụ cho việc tổ chức điều hành, kiểm soát và ra quyết định của nhà quản lý.

III. Tài liệu tham khảo

- [1]. Trường đại học kinh tế Đà Nẵng (2019), *Kế toán quản trị*, NXB Giáo dục.
- [2]. Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam Khóa XIII, Luật kế toán: Luật số 88/2015/QH13
- [3]. Bộ Tài chính, *Hệ thống Chuẩn mực kế toán Việt Nam*.
- [4]. Bộ Tài chính, *Các Thông tư hướng dẫn các Chuẩn mực kế toán*.