

BỘ NÔNG NGHIỆP VÀ PHÁT TRIỂN NÔNG THÔN
TRƯỜNG CAO ĐẲNG CƠ GIỚI NINH BÌNH

GIÁO TRÌNH
MÔN HỌC: KẾ TOÁN QUẢN TRỊ
NGHỀ: KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP
TRÌNH ĐỘ: CAO ĐẲNG

Ban hành kèm theo Quyết định số: /QĐ-... ngày tháng năm 2017
của Trường Cao đẳng Cơ giới Ninh Bình

Ninh Bình, năm 2018

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 NÓI ĐẦU

Kế toán quản trị là môn học chuyên môn của nghề kế toán doanh nghiệp. Môn học này được học sau các môn học: tài chính, thống kê, kế toán hành chính sự nghiệp, kế toán doanh nghiệp. Đây là một bộ phận quan trọng của hệ thống kế toán được hình thành và phát triển thích ứng với yêu cầu của nền kinh tế thị trường có cạnh tranh hiện nay. Kế toán quản trị có chức năng cung cấp và xử lý thông tin về hoạt động sản xuất kinh doanh một cách cụ thể. Là tài liệu cần thiết đối với cán bộ tài chính kế toán đang thực tế làm việc tại doanh nghiệp.

Giáo trình biên soạn nhằm phục vụ giảng dạy, học tập của giáo viên và sinh viên chuyên ngành kế toán doanh nghiệp. Giáo trình do tập thể giáo viên tổ kinh tế biên soạn, đã được hội đồng thẩm định của trường Cao đẳng nghề Cơ giới Ninh Bình xét duyệt, được viết cô đọng gồm 5 chương:

- Chương 1: Những vấn đề chung về kế toán quản trị
- Chương 2: Phân loại chi phí và phân tích biến động chi phí
- Chương 3: Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận và thông tin thích hợp với quyết định ngắn hạn
- Chương 4: Dự toán sản xuất kinh doanh
- Chương 5: Xác định chi phí và định giá sản phẩm

Mặc dù tập thể nhóm biên soạn đã có rất nhiều cố gắng trong quá trình biên soạn, song không thể tránh khỏi những khiếm khuyết. Nhóm biên soạn rất mong nhận được những đóng góp ý kiến chân thành của bạn đọc.

Trân trọng cảm ơn!

Nhóm biên soạn

1. Chủ biên : Đào Thị Thủy

2. Đinh Thị Như Quỳnh

3. An Thị Hạnh

CHƯƠNG TRÌNH MÔN HỌC

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Mã môn học: MH29

Vị trí, tính chất, ý nghĩa và vai trò của môn học:

- Vị trí: Môn học Kế toán quản trị được bố trí giảng dạy sau khi học xong các môn học cơ sở.
- Tính chất: Môn học kế toán quản trị là môn học chuyên môn của nghề.

Mục tiêu của môn học:

- Về kiến thức:
 - + Trình bày được khái niệm, mục tiêu và nhiệm vụ của kế toán quản trị trong doanh nghiệp;
 - + Trình bày được các loại chi phí phát sinh trong doanh nghiệp;
 - + Trình bày được các phương pháp xác định chi phí và đánh giá sản phẩm.
- Về kỹ năng:
 - + Thu thập được các thông tin trong quyết định kinh doanh ngắn hạn;
 - + Tính được các chỉ tiêu về chi phí, định giá sản phẩm, quyết định giá bán sản phẩm;
 - + Phân tích và lựa chọn được thông tin cần cung cấp cho đối tượng sử dụng;
 - + Phân tích được các thông tin cho nhà quản lý trong việc lập kế hoạch điều hành, tổ chức thực hiện kế hoạch và quản lý hoạt động kế toán tài chính trong nội bộ doanh nghiệp;
 - + Vận dụng được các thông tin kinh tế trong việc ra quyết định kinh doanh ngoài thực tế.
- Về năng lực tự chủ và trách nhiệm: Có ý thức học tập nghiêm túc; tuân thủ chế độ kế toán do Nhà nước ban hành

Nội dung của môn học:

CHƯƠNG 1: NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Giới thiệu:

Chương 1 nhằm trang bị cho người học những kiến thức về vai trò, mục tiêu, nhiệm vụ của kế toán quản trị, giới thiệu phương pháp hạch toán kế toán để thực hành ghi chép vào hoạt động chủ yếu trong đơn vị kế toán.

Mục tiêu:

- Trình bày được khái niệm, mục tiêu và nhiệm vụ của kế toán quản trị;
- Phân biệt được sự giống và khác nhau giữa kế toán quản trị kế toán tài chính và kế toán chi phí;
- Vận dụng được vai trò của kế toán quản trị trong việc thực hiện chức năng quản lý;
- Lựa chọn và sử dụng các kỹ thuật nghiệp vụ cơ bản về kế toán quản trị, đo lường kết quả của các mặt hoạt động, các đơn vị, các nhà quản trị và nhân viên trong tổ chức;
- Trung thực, nghiêm túc trong nghiên cứu

Nội dung chính:

1. Khái niệm, mục tiêu và nhiệm vụ của kế toán quản trị

1.1. Khái niệm của kế toán quản trị

Chức năng của kế toán là cung cấp thông tin về hoạt động của một đơn vị, một tổ chức. Trong các doanh nghiệp, thông tin kế toán không những cần thiết cho người ra quyết định quản lý ở bên trong doanh nghiệp mà còn cần thiết cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp. Do có phạm vi cung cấp, phục vụ thông tin khác nhau nên kế toán doanh nghiệp được chia thành kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Khác với các thông tin của kế toán tài chính chủ yếu phục vụ cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp, kế toán quản trị cung cấp thông tin thoả mãn nhu cầu của các nhà quản trị doanh nghiệp, là những người mà các quyết định và hành động của họ ảnh hưởng trực tiếp đến sự thành bại của doanh nghiệp đó. Kế toán quản trị không những cung cấp thông tin cho các nhà quản trị cấp cao để ra quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư và sử dụng các nguồn lực mà còn cung cấp cả các thông tin về các mặt kỹ thuật để các nhà quản lý thừa hành sử dụng thực thi trách nhiệm của mình.

Xuất phát điểm của kế toán quản trị là kế toán chi phí, nghiên cứu chủ yếu về quá trình tính toán giá phí sản phẩm như giá phí tiếp liệu, giá phí sản xuất;

nhằm đề ra các quyết định cho phù hợp, xác định giá trị hàng tồn kho và kết quả kinh doanh theo từng hoạt động. Dần dần cùng với sự phát triển của khoa học quản lý nói chung, khoa học kế toán cũng có những bước phát triển mạnh mẽ, đặc biệt từ năm 1957 trở lại đây, nhiều quốc gia có nền kinh tế phát triển trên thế giới đã đi sâu nghiên cứu, áp dụng và sử dụng những thông tin kế toán phục vụ cho yêu cầu quản lý. Sự phát triển mạnh mẽ của kế toán đã đặt ra hướng nghiên cứu các công cụ kiểm soát và lập kế hoạch, thu nhận và xử lý thông tin phục vụ cho việc ra quyết định quản trị gọi là kế toán quản trị.

Như vậy, kế toán quản trị là một khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin về hoạt động sản xuất, kinh doanh một cách cụ thể, phục vụ cho các nhà quản lý trong việc lập kế hoạch, điều hành, tổ chức thực hiện kế hoạch và quản lý hoạt động kinh tế, tài chính trong nội bộ doanh nghiệp.

Từ đó rút ra bản chất của kế toán quản trị như sau:

- Kế toán quản trị không chỉ thu nhận, xử lý và cung cấp các thông tin về các nghiệp vụ kinh tế đã thực sự hoàn thành, đã ghi chép hệ thống hoá trong các sổ kế toán mà còn xử lý và cung cấp các thông tin phục vụ cho việc ra quyết định quản trị. Để có được các thông tin này, kế toán quản trị phải sử dụng các phương pháp khoa học để phân tích, xử lý chúng một cách cụ thể, phù hợp với nhu cầu thông tin của nhà quản trị. Hệ thống hoá các thông tin theo một trình tự dễ hiểu và giải trình quá trình phân tích theo các chỉ tiêu cụ thể, phục vụ cho công tác quản trị doanh nghiệp.

- Kế toán quản trị chỉ cung cấp những thông tin về hoạt động kinh tế tài chính trong phạm vi yêu cầu quản lý nội bộ của một doanh nghiệp. Những thông tin đó chỉ có ý nghĩa đối với những người, những bộ phận và những nhà điều hành, quản lý doanh nghiệp, không có ý nghĩa đối với các đối tượng bên ngoài. Vì vậy người ta nói kế toán quản trị là loại kế toán dành cho những người làm công tác quản trị, trong khi đó kế toán tài chính không phục vụ trực tiếp mục đích này.

- Kế toán quản trị là một bộ phận của công tác kế toán nói chung và là một công cụ quan trọng không thể thiếu được đối với công tác quản lý nội bộ doanh nghiệp.

1.2. Vai trò của kế toán quản trị

Kế toán quản trị cung cấp những thông tin kế toán cho các nhà quản lý nhằm đạt được những mục tiêu của tổ chức đã đề ra. Nhà quản lý nhận được thông tin này dưới hình thức như: báo cáo doanh thu, báo cáo chi phí, báo cáo

giá thành, các dự toán, các báo cáo hoạt động hàng tháng. Báo cáo kế toán quản trị cung cấp thông tin phục vụ cho ba chức năng chủ yếu : hoạch định, kiểm soát và ra quyết định. Nó cho phép các nhà quản trị sự hiểu biết chính xác và cụ thể hơn về những vấn đề cần giải quyết. Các nhà quản trị sử dụng thông tin kế toán quản trị vào mục đích kiểm soát thông qua việc tác động vào việc hình thành quyết định của các thành viên, buộc các quyết định đó phải phù hợp với mục tiêu chung của tổ chức.

a) Vai trò của báo cáo kế toán quản trị đối với việc hoạch định.

Việc lập kế hoạch trong một tổ chức liên quan đến hai vấn đề, đó là: xác định mục tiêu của tổ chức và xây dựng những phương thức để đạt được mục tiêu đó. Dự toán ngân sách trong kế toán quản trị là một công cụ để kế toán viên giúp ban quản trị trong quá trình lập kế hoạch và kiểm soát việc thực hiện kế hoạch. Vì vậy, kế toán quản trị phải trên cơ sở đã ghi chép, tính toán, phân tích chi phí, doanh thu, lợi nhuận, kết quả từng loại hoạt động, từng sản phẩm, từng ngành hàng,... lập các bảng dự toán chi phí, doanh thu, lợi nhuận, dự toán vốn ..., để cung cấp thông tin trong việc phác họa dự kiến tương lai nhằm mục đích phát triển doanh nghiệp.

b) Vai trò của báo cáo kế toán quản trị đối với việc kiểm soát

Để giúp các nhà quản trị thực hiện chức năng kiểm soát, kế toán quản trị sẽ cung cấp các báo cáo thực hiện, trong đó: so sánh những số liệu thực hiện so với kế hoạch hoặc dự toán, liệt kê tất cả các sự khác biệt và đánh giá việc thực hiện. Các báo cáo này có tác dụng như một hệ thống thông tin phản hồi để nhà quản trị biết được kế hoạch đang thực hiện như thế nào, đồng thời nhận diện các vấn đề hạn chế cần có sự điều chỉnh, thay đổi nhằm hướng hoạt động của tổ chức về mục tiêu xác định.

Vai trò của báo cáo kế toán quản trị phục vụ cho chức năng kiểm soát biểu hiện qua :

- + Chức năng việc kiểm soát quản lý : thông tin trên báo cáo kế toán quản trị cũng được dùng để đánh giá kết quả hoạt động của các đơn vị được phân quyền trong doanh nghiệp như là các đơn vị trực tiếp kinh doanh, các phòng ban, bộ phận. Các tiêu chuẩn đánh giá kết quả kinh tế cung cấp một sự kết nối giữa chiến lược của một doanh nghiệp và sự thi hành chiến lược đó bởi các đơn vị hoạt động riêng lẻ trong doanh nghiệp.

- + Chức năng kiểm soát hoạt động : thông tin trên báo cáo kế toán quản trị cũng là một trong các phương tiện chính mà qua nó các nhân viên, nhà quản trị

nhận được thông tin phản hồi về kết quả của họ, cho phép họ học hỏi từ quá khứ và cải thiện trong tương lai. Các doanh nghiệp sẽ thành công và thịnh vượng thông qua việc thiết kế các sản phẩm và dịch vụ đến khách hàng thông qua các quy trình hoạt động có hiệu quả.

c) Vai trò của báo cáo kế toán quản trị đối với việc ra quyết định

Chức năng ra quyết định đòi hỏi nhà quản trị phải có sự chọn lựa thích hợp trong nhiều phương án khác nhau được đưa ra. Các quyết định trong một tổ chức có thể là quyết định chiến lược ảnh hưởng lâu dài đến tổ chức. Tất cả các quyết định đều có nền tảng từ thông tin, và phần lớn thông tin đều do kế toán quản trị cung cấp nhằm phục vụ chức năng ra quyết định của nhà quản trị. Vì vậy, kế toán quản trị phải cung cấp thông tin linh hoạt kịp thời và mang tính hệ thống, trên cơ sở đó phân tích các phương án thiết lập để lựa chọn phương án tối ưu nhất cho việc ra quyết định. Các thông tin cũng có thể diễn đạt dưới dạng mô hình toán học, đồ thị, biểu đồ, ... để nhà quản trị có thể xử lý nhanh chóng

1.3. Mục tiêu của kế toán quản trị

Mục đích và yêu cầu của kế toán quản trị là phải tính toán được chi phí sản xuất từng loại sản phẩm, từng ngành hoạt động, từng công tác dịch vụ..., phân tích được kết quả tiêu thụ từng loại sản phẩm, kết quả cung cấp từng công trình, dịch vụ để từ đó, tập hợp được các dữ kiện cần thiết để dự kiến phương hướng phát triển trong tương lai của doanh nghiệp. Ngoài ra, kế toán quản trị còn phải biết theo dõi thị trường để ổn định một chương trình sản xuất và tiêu thụ hợp lý, một mặt đáp ứng các nhu cầu do thị trường đòi hỏi, mặt khác tìm các biện pháp cạnh tranh để tiêu thụ hàng hoá, nghiên cứu các chính sách giá cả, tính toán được các bước phát triển, mở rộng doanh nghiệp trong từng thời kỳ, từng giai đoạn theo chiều hướng có lợi.

Như vậy, kế toán quản trị là một phương pháp xử lý các dữ kiện để đạt được các mục tiêu sau đây:

- Biết được từng thành phần chi phí, tính toán và tổng hợp chi phí sản xuất, giá thành cho từng loại sản phẩm, từng loại công trình dịch vụ.
- Xây dựng được các khoản dự toán ngân sách cho các mục tiêu hoạt động.
- Kiểm soát thực hiện và giải trình các nguyên nhân chênh lệch giữa chi phí theo dự toán và thực tế.
- Cung cấp các thông tin cần thiết để có các quyết định kinh doanh hợp lý.

2. Kế toán quản trị, kế toán tài chính và kế toán chi phí

2.1. Kế toán quản trị và kế toán tài chính

Kế toán tài chính và kế toán quản trị là hai bộ phận của kế toán doanh nghiệp, chúng có mối quan hệ chặt chẽ, đồng thời cũng có nhiều điểm khác biệt nhau.

a. Sự giống nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính

Kế toán tài chính và kế toán quản trị có nhiều điểm giống nhau và là hai bộ phận không thể tách rời của kế toán doanh nghiệp. Những điểm giống nhau cơ bản là:

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều đề cập đến các sự kiện kinh tế trong doanh nghiệp và đều quan tâm đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn sở hữu, doanh thu, chi phí và kết quả hoạt động và quá trình lưu chuyển tiền tệ của doanh nghiệp. Một bên phản ánh tổng quát và một bên phản ánh chi tiết, tỉ mỉ của các vấn đề đó.

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều dựa trên hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán. Hệ thống ghi chép ban đầu là cơ sở để kế toán tài chính soạn thảo các báo cáo tài chính định kỳ, cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài. Đối với kế toán quản trị, hệ thống đó cũng là cơ sở để vận dụng, xử lý nhằm tạo ra các thông tin thích hợp cho việc ra quyết định của các nhà quản trị. Kế toán quản trị sử dụng rộng rãi các ghi chép hàng ngày của kế toán tài chính, mặc dù có triển khai và tăng thêm số liệu cũng như nội dung của các thông tin đó.

- Kế toán quản trị và kế toán tài chính đều biểu hiện trách nhiệm của người quản lý. Kế toán tài chính biểu hiện trách nhiệm của người quản lý cao cấp, còn kế toán quản trị biểu hiện trách nhiệm của các nhà quản lý các cấp trên trong doanh nghiệp. Nói cách khác, kế toán tài chính hay kế toán quản trị đều là công cụ quản lý doanh nghiệp.

b. Sự khác nhau giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính

Do có đối tượng sử dụng thông tin khác nhau, mục đích sử dụng thông tin khác nhau nên giữa kế toán quản trị và kế toán tài chính có nhiều khác biệt về cơ bản:

- Về đối tượng sử dụng thông tin:

Đối tượng sử dụng thông tin của kế toán quản trị là các thành viên bên trong doanh nghiệp: Các chủ sở hữu, Ban giám đốc, quản lý viên, giám sát viên, các quản đốc... Trong khi đó, thông tin của kế toán tài chính chủ yếu lại cung cấp cho các đối tượng ở bên ngoài doanh nghiệp như các cổ đông, người cho

vay, khách hàng, nhà cung cấp và chính phủ (cơ quan thuế, cơ quan quản lý tài chính...).

- Về nguyên tắc trình bày và cung cấp thông tin:

Thông tin kế toán tài chính phải tuân thủ các nguyên tắc, chuẩn mực và chế độ hiện hành về kế toán của từng quốc gia, kể cả các nguyên tắc, chuẩn mực quốc tế về kế toán được các quốc gia công nhận. Trái lại, trong nền kinh tế thị trường, do yêu cầu phải nhạy bén và nắm bắt nhanh các cơ hội kinh doanh đa dạng nên thông tin kế toán quản trị cần linh hoạt, nhanh chóng và thích hợp với từng quyết định cụ thể của người quản lý, không buộc phải tuân thủ các nguyên tắc,

chuẩn mực kế toán chung. Các quy định của Nhà nước về kế toán quản trị (nếu có) cũng chỉ mang tính chất hướng dẫn.

- Về tính pháp lý của kế toán:

Kế toán tài chính có tính pháp lệnh, nghĩa là hệ thống sổ, ghi chép, trình bày và cung cấp thông tin của kế toán tài chính đều phải tuân theo các quy định thống nhất nếu muốn được thừa nhận. Ngược lại, tổ chức công tác quản trị lại mang tính nội bộ, thuộc thẩm quyền của từng doanh nghiệp phù hợp với đặc thù quản lý, yêu cầu quản lý, điều kiện và khả năng quản lý cụ thể của từng doanh nghiệp.

- Về đặc điểm của thông tin.

Thông tin của kế toán tài chính chủ yếu dưới hình thức giá trị. Còn thông tin của kế toán quản trị được biểu hiện cả hình thái hiện vật và hình thái giá trị.

Thông tin của kế toán tài chính là thông tin thực hiện về những nghiệp vụ đã phát sinh, đã xảy ra. Trong khi đó, thông tin của kế toán quản trị chủ yếu đặt trọng tâm cho tương lai vì phần lớn nhiệm vụ của nhà quản trị là lựa chọn phương án, đề án cho một sự kiện hoặc một quá trình chưa xảy ra.

Thông tin kế toán tài chính chủ yếu là các thông tin kế toán thuần túy, được thu thập từ các chứng từ ban đầu về kế toán. Trong kế toán - quản trị, thông tin được thu thập nhằm phục vụ cho chức năng ra quyết định của nhà quản lý và thường không có sẵn, nên ngoài việc dựa vào hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán, kế toán quản trị còn phải kết hợp với nhiều ngành khoa học khác như thống kê, hoạch toán nghiệp vụ, kinh tế học, quản lý để tổng hợp, phân tích và xử lý thông tin thành dạng có thể sử dụng được.

- Về hình thức báo cáo sử dụng:

Báo cáo được sử dụng trong kế toán tài chính là các báo cáo kế toán tổng hợp (gọi là các Báo cáo tài chính) phản ánh tổng quát về sản nghiệp, kết quả hoạt động của doanh nghiệp trong một thời kỳ (gồm Bảng cân đối kế toán; Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Thuyết minh báo cáo tài chính).

Báo cáo của kế toán quản trị đi sâu vào từng bộ phận, từng khâu công việc của doanh nghiệp (như báo cáo chi phí sản xuất và giá thành, báo cáo nợ phải trả, báo cáo nhập xuất và tồn kho của hàng tồn kho...).

- Về kỳ báo cáo:

Kỳ báo cáo của kế toán quản trị thường xuyên hơn và ngắn hơn kỳ báo cáo của kế toán tài chính. Báo cáo của kế toán tài chính được soạn thảo theo định kỳ, thường là hàng năm, còn báo cáo của kế toán quản trị được soạn thảo thường xuyên theo yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

2.2. Kế toán chi phí với kế toán quản trị

Giai đoạn đầu của kế toán quản trị được hình thành từ kế toán chi phí giúp cho việc xác định và kiểm tra chi phí của các nhà quản trị. Song kế toán chi phí cung cấp cả thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị vì đối tượng sử dụng thông tin kế toán chi phí bao gồm các cá nhân, tổ chức bên ngoài và các nhà quản trị bên trong doanh nghiệp.

Về mặt nội dung kế toán chi phí bao gồm hai bước cơ bản:

- + Tập hợp chi phí, tính giá thành, phân tích chênh lệch chi phí trong kỳ để cung cấp thông tin KTQT và thông tin cho việc lập các báo cáo tài chính;
- + Cân đối chi phí, xử lý điều chỉnh chênh lệch chi phí và giá thành sản phẩm trong kỳ về chi phí thực tế.

Thông tin kế toán chi phí cung cấp vừa mang tính linh hoạt thường xuyên, mang tính chuẩn mực và định kỳ. Thông tin kế toán quản trị vừa mang tính linh hoạt, thường xuyên và hữu ích, không bắt buộc phải tuân theo những chuẩn mực của chế độ kế toán hiện hành.

Nếu như thông tin kế toán chi phí cung cấp là những thông tin quá khứ được xử lý từ các tài liệu lịch sử, thông qua việc lập các báo cáo chi phí và giá thành nhằm kiểm soát chi phí và hạ giá thành, thì thông tin kế toán quản trị cung cấp bao gồm cả những thông tin quá khứ, và những thông tin dự báo thông qua việc lập các kế hoạch và dự toán chi phí trên cơ sở các định mức chi phí (bao gồm cả các định mức về số lượng và định mức về đơn giá) nhằm kiểm soát chi phí thực tế, đồng thời làm căn cứ cho việc lựa chọn các quyết định về giá bán

sản phẩm, quyết định ký kết các hợp đồng, quyết định tiếp tục sản xuất hay thuê ngoài gia công,...

Như vậy, kế toán quản trị nhấn mạnh đến tính dự báo của thông tin và trách nhiệm của các nhà quản lý thuộc các cấp quản lý (trong đó tập trung vào cấp quản trị cấp thấp như các tổ, đội, phân xưởng sản xuất hay bộ phận quản lý và phục vụ- là nơi trực tiếp phát sinh các chi phí) nhằm gắn trách nhiệm của các nhà quản trị với chi phí phát sinh thông qua hình thức thông tin chi phí được cung cấp theo các trung tâm chi phí (nguồn gây ra chi phí); Kế toán chi phí quan tâm đến các chi phí thực tế phát sinh theo loại chi phí, tổng mức chi phí và chi tiết theo từng mặt hàng.

Kế toán quản trị trả lời câu hỏi chi phí sẽ là bao nhiêu, thay đổi như thế nào khi có sự thay đổi về sản lượng sản xuất, ai phải chịu trách nhiệm giải thích về những thay đổi bất lợi của chi phí và giải pháp cần đưa ra để điều chỉnh, thì kế toán chi phí trả lời câu hỏi chi phí thực tế đã phát sinh là bao nhiêu, những chi phí nào được tính vào giá thành sản phẩm, giá thành thực tế của từng đơn vị sản phẩm.

2.3. Kế toán quản trị với các môn khoa học khác

Do thông tin kế toán quản trị được cung cấp để phục vụ cho chức năng quản lý, nên ngoài việc dựa vào hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán tài chính thì kế toán quản trị cũng phải kết hợp và sử dụng nội dung của nhiều môn khoa học khác như: kinh tế học, thống kê kinh tế, tổ chức quản lý doanh nghiệp, quản trị đầu tư để tổng hợp, phân tích và xử lý thông tin.

3. Vai trò của kế toán quản trị trong việc thực hiện các chức năng quản lý

3.1. Quá trình quản lý và chức năng quản lý

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

Mặt khác mô hình tổ chức quản lý cũng thay đổi theo sự phát triển của công nghệ thông tin và các công cụ phân tích hiện đại thông qua hệ thống máy tính. Thông tin kinh tế ngày càng hội nhập cao, mang tính chất toàn cầu, do vậy quá trình thu thập, xử lý thông tin đòi hỏi phải nhanh, chính xác và mang tính

chuẩn mực của các thông lệ quốc tế. Trước đòi hỏi khách quan của nền kinh tế, trình độ của các nhà quản trị ngày càng được nâng cao để đáp ứng và thỏa mãn các thông tin của nền kinh tế hội nhập và phát triển.

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

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

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

3.2. Phương pháp nghiệp vụ của kế toán quản trị

Thông tin mà kế toán quản trị thu thập được thường thông qua nhiều thước đo khác nhau như hiện vật, giá trị, thời gian, chủng loại, cơ cấu... Để xử lý những thông tin này phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh, kế toán quản trị ngoài việc sử dụng các phương pháp truyền thống còn sử dụng những phương pháp đặc trưng để đảm bảo cho các quyết định kinh doanh tối ưu.

- Các phương pháp truyền thống:

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

Phương pháp tài khoản kế toán. Trong kế toán tài chính các tài khoản được mở nhằm đáp ứng mục tiêu lập báo cáo tài chính các tài khoản được mở nhằm đáp ứng mục tiêu lập báo cáo tài chính cung cấp thông tin chủ yếu ra bên ngoài doanh nghiệp. Trong khi đó các tài khoản kế toán quản trị được mở xuất phát từ nhu cầu của các nhà quản trị nội bộ để theo dõi và điều hành các hoạt

động kinh doanh. Ví dụ: Tài khoản doanh thu dưới góc độ kế toán quản trị có thể được mở theo nhiều tiêu thức khác nhau như sản phẩm, địa điểm, thời gian, nhóm mặt hàng, thị trường... nhằm phục vụ nhu cầu quản trị của từng cấp. Trong khi tài khoản doanh thu dưới góc độ kế toán tài chính chủ yếu để lập hệ thống báo cáo tài chính phục vụ cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp.

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

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

Như ta đã biết kế toán quản trị là một bộ phận cấu thành của hệ thống thông tin kế toán nói chung trong các doanh nghiệp, do vậy ngoài các phương pháp sử dụng chung của kế toán như: Phương pháp chứng từ, phương pháp tài khoản, phương pháp tính giá và phương pháp tổng hợp cân đối kế toán đã trình bày, còn sử dụng một số phương pháp đặc thù để làm sáng tỏ thông tin kế toán quản trị phục vụ nhu cầu quản lý.

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

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

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

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

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

Trình bày các thông tin dưới dạng đồ thị, mô hình.

Phương pháp này cũng được kế toán quản trị sử dụng khá thông dụng.

Đồ thị là cách thể hiện dễ thấy nhất và chính xác nhất cho thấy được mối quan hệ và xu hướng biến động của các thông tin do kế toán quản trị cung cấp và xử lý. Từ đó các nhà quản trị thấy ngay được xu hướng biến động của từng bộ phận mà đưa ra các thông tin ứng xử ngay từng hoạt động.

3.3. Tổ chức hệ thống bộ máy kế toán quản trị

Để phục vụ nhu cầu thông tin của các nhà quản trị trong việc đưa ra quyết định điều hành mọi hoạt động kinh doanh trong các tổ chức hoạt động. Nội dung tổ chức kế toán quản trị đóng vai trò quan trọng trong hoạt động tổng thể của doanh nghiệp. Tổ chức kế toán quản trị có thể theo chức năng thông tin kế toán hoặc chu trình việc kế toán cụ thể trong các mô hình tổ chức kết hợp hay tách biệt với kế toán tài chính.

* Tổ chức kế toán quản trị và kế toán tài chính theo mô hình kết hợp. Theo mô hình này các chuyên gia kế toán đồng thời đảm nhiệm hai nhiệm vụ: thu thập và xử lý thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị. Mô hình này có ưu điểm là kết hợp chặt chẽ thông tin kế toán tài chính và kế toán quản trị, tiết kiệm chi phí, thu nhận thông tin nhanh. Song có hạn chế là chưa chuyên môn hóa hai loại kế toán theo công nghệ hiện đại. Các công việc của kế toán được thực hiện cho mỗi phần hành kế toán thường cụ thể hóa như sau:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

CHƯƠNG 2: PHÂN LOẠI CHI PHÍ VÀ PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ

Giới thiệu:

Chương 2 nhằm trang bị cho người học những kiến thức về chi phí, cách ứng xử chi phí trong hệ thống quản lý, các báo cáo về mô hình ứng xử chi phí và báo cáo về cách ứng xử chi phí.

Mục tiêu:

- Trình bày được khái niệm về chi phí;
- Phân loại được chi phí sản xuất và lập được các báo cáo về mô hình ứng xử chi phí;
- Tính được từng loại chi phí và lập được các báo cáo về cách ứng xử chi phí;
- Vận dụng được cách ứng xử chi phí trong hệ thống quản lý;
- Trung thực, nghiêm túc trong nghiên cứu.

Nội dung chính:

1. Khái niệm và đặc điểm

1.1. Khái niệm

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

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

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

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

- Dưới góc độ của kế toán quản trị chi phí được coi là những khoản phí tổn thực tế gắn liền với các phương án, sản phẩm, dịch vụ. Chi phí kinh doanh theo quan điểm của kế toán quản trị bao giờ cũng mang tính cụ thể nhằm để xem xét hiệu quả của bộ phận như thế nào, đó chính là cơ sở để đưa ra quyết định đầu tư, chọn phương án tối ưu.

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

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

1.2. Đặc điểm

- Chi phí là thước đo để đo lường mức tiêu hao của các nguồn lực
- Chi phí được biểu hiện bằng tiền
- Chi phí có quan hệ đến một mục đích

2. Phân loại chi phí

2.1. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động

Chi phí phát sinh trong các doanh nghiệp sản xuất, xét theo công dụng của chúng, hay nói một cách khác, xét theo từng hoạt động có chức năng khác nhau trong quá trình sản xuất kinh doanh mà chúng phục vụ, được chia thành hai loại lớn: chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất.

2.1.1. Chi phí sản xuất

Giai đoạn sản xuất là giai đoạn chế biến nguyên vật liệu thành thành phẩm bằng sức lao động của công nhân kết hợp với việc sử dụng máy móc thiết bị. Chi phí sản xuất bao 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 nguyên liệu, vật liệu trực tiếp:

Khoản mục chi phí này bao gồm các loại nguyên liệu và vật liệu xuất dùng trực tiếp cho việc chế tạo sản phẩm. Trong đó, nguyên vật liệu chính dùng để cấu tạo nên thực thể chính của sản phẩm và các loại vật liệu phụ khác có tác dụng kết hợp với nguyên vật liệu chính để hoàn chỉnh sản phẩm về mặt chất lượng và hình dáng.

Chi phí nhân công trực tiếp:

Khoản mục chi phí này bao gồm tiền lương phải trả cho bộ phận công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm và những khoản trích theo lương của họ được tính vào chi phí. Cần phải chú ý rằng, chi phí tiền lương và các khoản trích theo lương của bộ phận công nhân phục vụ hoạt động chung của bộ phận sản xuất hoặc nhân viên quản lý các bộ phận sản xuất thì không bao gồm trong khoản mục chi phí này mà được tính là một phần của khoản mục chi phí sản xuất chung.

Chi phí sản xuất chung:

Chi phí sản xuất chung là các chi phí phát sinh trong phạm vi các phân xưởng để phục vụ hoặc quản lý quá trình sản xuất sản phẩm. Khoản mục chi phí này bao gồm: chi phí vật liệu phục vụ quá trình sản xuất hoặc quản lý sản xuất, tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng, chi phí khấu hao, sửa chữa và bảo trì máy móc thiết bị, nhà xưởng, chi phí dịch vụ mua ngoài phục vụ sản xuất và quản lý ở phân xưởng, v.v..

Ngoài ra, trong kế toán quản trị còn dùng các thuật ngữ khác: *chi phí ban đầu (prime cost)* để chỉ sự kết hợp của chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và

chi phí nhân công trực tiếp; *chi phí chuyển đổi (conversion cost)* để chỉ sự kết hợp của chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

2.1.2 Chi phí ngoài sản xuất

Đây là các chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm liên quan đến quá trình tiêu thụ sản phẩm hoặc phục vụ công tác quản lý chung toàn doanh nghiệp. Thuộc loại chi phí này gồm có hai khoản mục chi phí: Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Chi phí bán hàng:

Khoản mục chi phí này bao gồm các chi phí phát sinh phục vụ cho khâu tiêu thụ sản phẩm. Có thể kể đến các chi phí như chi phí vận chuyển, bốc dỡ thành phẩm giao cho khách hàng, chi phí bao bì, khấu hao các phương tiện vận chuyển, tiền lương nhân viên bán hàng, hoa hồng bán hàng, chi phí tiếp thị quảng cáo, .v.v..

Chi phí quản lý doanh nghiệp:

Chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm tất cả các chi phí phục vụ cho công tác tổ chức và quản lý quá trình sản xuất kinh doanh nói chung trên giác độ toàn doanh nghiệp. Khoản mục này bao gồm các chi phí như: chi phí văn phòng, tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý doanh nghiệp, khấu hao tài sản cố định của doanh nghiệp, các chi phí dịch vụ mua ngoài khác, v.v..

2.2 . Phân loại theo mối quan hệ với thời kỳ xác định lợi nhuận

Khi xem xét cách tính toán và kết chuyển các loại chi phí để xác định lợi tức trong từng kỳ hạch toán, chi phí sản xuất kinh doanh trong các doanh nghiệp sản xuất được chia làm hai loại là chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

Chi phí sản phẩm (product costs)

Chi phí sản phẩm bao gồm các chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất sản phẩm, do vậy các chi phí này kết hợp tạo nên giá trị của sản phẩm hình thành qua giai đoạn sản xuất (được gọi là giá thành sản xuất hay giá thành công xưởng). Thuộc chi phí sản phẩm gồm các khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Xét theo mối quan hệ với việc xác định lợi tức trong từng kỳ hạch toán, chi phí sản phẩm chỉ được tính toán, kết chuyển để xác định lợi tức trong kỳ hạch toán tương ứng với khối lượng sản phẩm đã được tiêu thụ trong kỳ đó. Chi phí của khối lượng sản phẩm tồn kho chưa được tiêu thụ vào cuối kỳ sẽ được lưu giữ như là giá trị tồn kho và sẽ được kết chuyển để xác định lợi tức ở các kỳ sau khi mà chúng