

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO  
**ĐẠI HỌC ĐÀ NẴNG**

**VÕ HOA**

**PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ TẠI NHÀ MÁY  
NƯỚC KHOÁNG THẠCH BÍCH QUẢNG NGÃI**

**Chuyên ngành : KẾ TOÁN  
Mã số : 60.34.30**

**TÓM TẮT LUẬN VĂN THẠC SĨ QUẢN TRỊ KINH DOANH**

**Người hướng dẫn khoa học: PGS,TS. NGUYỄN MẠNH TOÀN**

**Đà Nẵng - Năm 2011**

## MỞ ĐẦU

### 1. TÍNH CẤP THIẾT CỦA ĐỀ TÀI

Trong những năm qua, mặc dù tình hình kinh tế trong nước và thế giới có nhiều biến động bất thường, nhưng nhu cầu tiêu dùng các sản phẩm nước giải khát liên tục tăng. Với đời sống xã hội được cải thiện và nâng cao, xu hướng người tiêu dùng Việt Nam ngày càng quan tâm đến sức khỏe của mình và nghiêng về sử dụng dòng sản phẩm nước giải khát được chế biến từ nguồn gốc thiên nhiên. Vì vậy, lĩnh vực kinh doanh nước khoáng tinh khiết có thị trường khá rộng, nhưng chịu sự cạnh tranh gay gắt về thị phần, giá bán. Cùng với sự phát triển chung của ngành, lĩnh vực sản xuất nước khoáng Quảng Ngãi hiện nay đang phát triển tương đối nhanh so với các tỉnh lân cận và cả nước. Tuy nhiên khả năng cạnh tranh của các sản phẩm nước khoáng ở Quảng Ngãi phụ thuộc rất nhiều yếu tố như giá cả, chất lượng, đặc tính của sản phẩm và các biện pháp marketing, các kênh phân phối trung gian. Chính vì vậy thông tin về chi phí để sản xuất nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi giữ vai trò quan trọng trong việc giúp các nhà quản trị Nhà máy kiểm soát chi phí để vừa có thể đưa ra các sản phẩm giá rẻ, vừa có ngân sách đầu tư cho hoạt động nghiên cứu phát triển sản phẩm mới, đa dạng hóa cơ cấu sản phẩm sản xuất và từ đó tạo ra nhiều lợi nhuận.

Đóng vai trò quan trọng cung cấp thông tin về chi phí trong Nhà máy chính là hệ thống kế toán chi phí và phân tích. Phân tích biến động chi phí luôn tồn tại trong bộ máy kế toán của đơn vị sản xuất.

Điều đó cho thấy Nhà máy nước khoáng Thạch Bích cần khẩn trương xây dựng hệ thống phân tích chi phí đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin để phục vụ cho việc quản lý các hoạt động kinh doanh của mình. Chính vì lý do đó, luận văn chọn nghiên cứu đề tài **phân tích biến động chi phí tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi.**

## 2. MỤC ĐÍCH VÀ PHẠM VI NGHIÊN CỨU

### 2.1. Mục đích nghiên cứu

Cùng với việc hệ thống hóa các lý luận chung về phân tích biến động chi phí trong sản xuất kinh doanh, luận văn sẽ phân tích, đánh giá thực trạng lập dự toán và phân tích biến động chi phí, từ đó xây dựng các giải pháp hoàn thiện công tác phân tích biến động chi phí tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi.

### 2.2. Phạm vi nghiên cứu

Phạm vi nghiên cứu luận văn là hoàn thiện công tác phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh sản phẩm nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi.

## 3. ĐỐI TƯỢNG VÀ PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

### 3.1. Đối tượng nghiên cứu

-Thực trạng công tác lập dự toán, phân tích biến động chi phí tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi.

- Các giải pháp hoàn thiện công tác phân tích biến động chi phí tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi.

### 3.2. Phương pháp nghiên cứu

- Phương pháp thu thập dữ liệu thứ cấp để thu thập thông tin liên quan đến công tác phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh tại Nhà máy.
- Phương pháp so sánh dùng để phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh tại Nhà máy.
- Phương pháp phỏng vấn.

#### 4. NHỮNG ĐÓNG GÓP MỚI CỦA LUẬN VĂN

Đề tài đã nghiên cứu và hoàn thiện các nội dung về:

- Về mặt lý luận, luận văn hệ thống hóa các lý thuyết về phân tích chi phí sản xuất kinh doanh.
- Về mặt nghiên cứu thực tiễn, luận văn nêu thực trạng phân loại chi phí, lập dự toán chi phí và phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh tại Nhà máy.

#### 5. BỐ CỤC LUẬN VĂN

Luận văn được trình bày 96 trang, nội dung được kết cấu như sau:

**Chương 1:** Những vấn đề lý luận cơ bản về phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh

**Chương 2:** Thực trạng công tác phân tích biến động chi phí tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi

**Chương 3:** Các giải pháp hoàn thiện công tác phân tích biến động chi phí tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi

### CHƯƠNG 1

## NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CƠ BẢN VỀ PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

### 1.1. Bản chất quản trị chi phí trong sản xuất kinh doanh

### ***1.1.1. Khái niệm về quản trị chi phí***

*Thứ nhất*, kế toán được định nghĩa là một bộ phận của hoạt động quản lý, với chức năng xử lý và cung cấp thông tin thực hiện về khách thể quản lý cho chủ thể quản lý.

*Thứ hai*, kế toán được định nghĩa là một quá trình định dạng, đo lường, ghi chép và cung cấp các thông tin về hoạt động kinh tế của một tổ chức.

### ***1.1.2. Ý nghĩa về phân tích biến động chi phí***

- Phân tích biến động chi phí trong sản xuất kinh doanh cho phép các nhà quản trị nhìn nhận đúng đắn về khả năng, sức mạnh cũng như những hạn chế của doanh nghiệp mình. Chính trên cơ sở này các doanh nghiệp sẽ quyết định đúng đắn mục tiêu cùng các chiến lược kinh doanh có hiệu quả.

- Phân tích biến động chi phí sản xuất là cơ sở quan trọng để ban hành các quyết định kinh doanh.

## **1.2. Khái niệm và phân loại chi phí sản xuất**

### ***1.2.1. Khái niệm chi phí sản xuất***

Chi phí được định nghĩa là giá trị tiền tệ của các khoản hao phí bỏ ra nhằm tạo ra các loại tài sản, hàng hóa hoặc các dịch vụ.

### ***1.2.2 Phân loại chi phí sản xuất.***

- Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động.

- Phân loại chi phí trong mối quan hệ với lợi nhuận xác định từng kỳ.

- Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí.

- Các cách phân loại chi phí khác phục vụ cho việc kiểm tra và ra quyết định.

## **1.2. Khái niệm và phân loại chi phí sản xuất**

### ***1.2.1. Khái niệm chi phí sản xuất***

Chi phí được định nghĩa là giá trị tiền tệ của các khoản hao phí bỏ ra nhằm tạo ra các loại tài sản, hàng hóa hoặc các dịch vụ.

### ***1.2.2. Phân loại chi phí sản xuất***

Chi phí được phân loại như sau:

- Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động.
- Phân loại chi phí trong mối quan hệ với lợi nhuận xác định từng kỳ.
- Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí.
- Các cách phân loại chi phí khác phục vụ cho việc kiểm tra và ra quyết định.

## **1.3. Nội dung phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp**

### ***1.3.1. Khái niệm phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh***

Phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh là quá trình nhận thức và cải tạo chi phí sản xuất kinh doanh một cách tự giác, có ý thức của các nhà quản trị để phù hợp với điều kiện cụ thể của doanh nghiệp và yêu cầu các quy luật kinh tế khách quan, nhằm đem lại hiệu quả kinh tế cao nhất cho doanh nghiệp.

### ***1.3.2. Trình tự chung về phân tích biến động của chi phí sản xuất kinh doanh***

$$\text{CP NVL trực tiếp} = \text{Số lượng SP SX} \times \text{Định mức tiêu hao NVL} \times \text{Đơn giá}$$

Đối tượng phân tích là chênh lệch của chi tiêu chi phí cần phân tích giữa kỳ thực tế so với kỳ gốc so sánh. Kỳ gốc so sánh có thể là số liệu định mức chi phí hoặc thực tế của kỳ trước.

Quá trình tính toán và phân tích cần phải chỉ ra mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến biến động chi phí theo chiều hướng thuận lợi hay bất lợi, các nguyên nhân chủ quan hay khách quan tác động đến chi phí, các nguyên nhân làm tiết kiệm hay lãng phí.

### ***1.3.3. Phân tích biến động các khoản mục chi phí sản xuất kinh doanh***

- Chi phí NVL trực tiếp bao gồm chi phí nguyên liệu, vật liệu chính, vật liệu phụ kể cả thành phẩm mua ngoài dùng để trực tiếp sản xuất ra sản phẩm. Chúng ta đi sâu phân tích các nội dung sau:

- a.*** Phân tích chi phí NVL của từng loại sản phẩm
- b.*** Phân tích tổng chi phí NVL của doanh nghiệp
- c.*** Xác định nguyên nhân, xu hướng và giải pháp.

Quá trình phân tích nhận thấy sự biến động chi phí NVL phụ thuộc vào các nhân tố như lượng sản phẩm, mức tiêu hao về NVL và đơn giá nguyên vật liệu. Bằng phương pháp số chênh lệch có thể tính toán sự tác động của các nhân tố đến chi phí NVL trực tiếp.

## **CHƯƠNG 2**

### **THỰC TRẠNG PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ Ở NHÀ MÁY NƯỚC KHOÁNG THẠCH BÍCH QUẢNG NGÃI**

#### **2.1. Những đặc điểm hoạt động của Nhà máy nước khoáng Thạch Bích**

### ***2.1.1. Lịch sử hình thành và phát triển của Nhà máy nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi***

Quảng Ngãi có những lợi thế về khí hậu, thổ nhưỡng rất thích hợp cho việc chuyên canh cây mía đạt năng suất và chất lượng cao. Vì thế chính quyền Sài Gòn trước đây đã đầu tư xây dựng Nhà máy Đường tại Quảng Ngãi vào đầu năm 1967. Được xây dựng trong điều kiện chiến tranh, đến năm 1974 Nhà máy hoàn thành và đưa vào sản xuất với các sản phẩm chủ yếu là: đường kính trắng RS và mật rí.

### ***2.1.2. Đặc điểm sản xuất sản phẩm nước khoáng Thạch Bích***

Sản phẩm của Nhà máy gồm bốn nhóm chính:

- Nước khoáng chai Pet: loại 0,35lít; loại 0,5lít; loại 1,5lít;
- Nước khoáng Gaz gồm: nước khoáng có Gaz lạt chai thủy tinh 0,5 lít, nước khoáng có Gaz ngọt chai thủy tinh 0,5lít;
- Nước khoáng Bình 18,9lít;
- Nhóm nước Dinh dưỡng gồm: Mùoi loại nước khác.

### ***2.1.3. Đặc điểm thị trường kinh doanh nước khoáng Thạch Bích***

Hiện nay sản phẩm nước khoáng Thạch Bích đã có trên 46 tỉnh và các thành phố lớn như: Tp Hồ Chí Minh, Đà Nẵng, Hà Nội và Hải Phòng.

Mặc dù có thị trường tiềm năng rộng, nhưng kinh doanh nước khoáng Thạch Bích tại Quảng Ngãi mang tính cạnh tranh cao. Sự cạnh tranh không chỉ diễn ra giữa các cơ sở, doanh nghiệp sản xuất trong tỉnh mà còn cạnh tranh khốc liệt hơn giữa các thương hiệu nước khoáng các tỉnh khác do chất lượng tốt hơn và tỷ lệ hoa hồng



cho đại lý cao hơn như: Công ty nước khoáng Khánh Hoà; Công ty nước khoáng Vĩnh Hảo.

Tình hình an ninh chính trị và trật tự an toàn xã hội ở nước ta đã và đang được giữ vững; đồng thời Luật doanh nghiệp Nhà nước năm 2005 đã đi vào cuộc sống và từng bước bổ sung sửa đổi ngày càng hoàn thiện. Đặc biệt Nhà nước có nhiều chính sách ưu đãi, tạo điều kiện cho doanh nghiệp nói chung và Nhà máy nước khoáng Thạch Bích nói riêng phát triển.

#### ***2.1.4. Đặc điểm tổ chức sản xuất kinh doanh và tổ chức quản lý***

Do đặc thù của sản phẩm nước khoáng nên tổ chức sản xuất kinh doanh của Nhà máy cũng có những nét khác biệt so với loại hình doanh nghiệp sản xuất khác. Quá trình sản xuất sản phẩm nước khoáng đòi hỏi các điều kiện môi trường khắt khe, theo những tiêu chuẩn nhất định về nguồn nước, vệ sinh, không khí, độ âm... để đảm bảo cho nước khoáng sản xuất ra khỏi phải nhiễm khuẩn, ảnh hưởng sức khỏe người tiêu dùng. Vì vậy, Nhà máy nước khoáng Thạch Bích có khu sản xuất tách biệt với khu quản lý và xây dựng các nội quy ra vào khu sản xuất.

Hiện nay Nhà máy đang có hệ thống phân phối sản phẩm có quy mô trải dài trên toàn quốc với 170 đại lý C<sub>1</sub>. Tuy nhiên, thị phần các sản phẩm giải khát đóng lon, nước khoáng chai Pet của Nhà máy so với nhu cầu nước ép trái cây và nước tăng lực trong nước chỉ chiếm gần 3%. Trà Bí Dao Thạch Bích chỉ mới thâm nhập các thị trường: Thanh Hóa, Nghệ An, Quảng Nam, Quảng Ngãi. Các thị trường còn lại thị phần rất thấp (dưới 10%) bởi Nhà máy chưa thể

đầu tư mạnh trong điều kiện năng lực sản xuất của các dây chuyền còn nhiều hạn chế.

Nhà máy nước khoáng Thạch Bích trực thuộc Công ty cổ phần Đường Quảng Ngãi. Với số lượng lao động Nhà máy trên 431 người, trong đó bộ phận quản lý 55 người và công nhân, cán bộ kỹ thuật trực tiếp sản xuất 375 người.

## **2.2. Tổ chức bộ máy kế toán và hình thức kế toán tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích**

### **2.2.1. Đặc điểm tổ chức bộ máy kế toán**

Căn cứ quy mô, đặc điểm sản xuất và yêu cầu quản lý doanh nghiệp, bộ máy kế toán Nhà máy nước khoáng Thạch Bích được tổ chức tập trung. Toàn bộ công tác kế toán: từ lập chứng từ ban đầu, ghi chép sổ kế toán chi tiết, sổ kế toán tổng hợp, tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành, lập báo cáo kế toán định kỳ đều thực hiện tại phòng kế toán Nhà máy. Số người làm công tác kế toán Nhà máy 9, trong đó 1 Trưởng phòng và 1 Phó phòng. Mỗi nhân viên kế toán được phân công phụ trách một phần hành cụ thể và chịu trách nhiệm trước Lãnh đạo phòng về công việc được phân công.

### **2.2.2. Hình thức kế toán Nhà máy đang áp dụng**

- *Hệ thống tài khoản đang sử dụng*: Do đặc điểm hoạt động SXKD và theo dõi ghi chép các nghiệp vụ kinh tế phát sinh được thuận tiện, dễ dàng; doanh nghiệp xây dựng hệ thống tài khoản kế toán riêng dựa trên cơ sở hệ thống tài khoản kế toán thống nhất ban hành theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC ngày 20 - 3 - 2006 của Bộ Trưởng Bộ Tài chính. Hệ thống tài khoản kế toán Nhà máy đang áp dụng được mở chi tiết thành các tài khoản cấp 3 và cấp 4.

- *Hình thức kế toán đang áp dụng*: Để đảm bảo tính thống nhất trong Công ty Cổ phần Đường Quảng Ngãi, Nhà máy nước khoáng Thạch Bích đang áp dụng hình thức kế toán “*nhật ký chứng từ*”

### **2.2.3. Tổ chức công tác kế toán**

Nước khoáng Thạch Bích trang bị phần mềm kế toán cho toàn Nhà máy: khối quản lý sản xuất, khối quản lý kinh doanh, đều sử dụng chung một chương trình phần mềm kế toán MiSa của Công ty cổ phần MiSa. Cuối tháng, số liệu các bộ phận kho vật tư, kho thành phẩm và các phân xưởng sản xuất... gửi qua mạng nội bộ về máy chủ ở Phòng Kế toán để tổng hợp số liệu. Sau khi đã kiểm tra số liệu đúng, kế toán tổng hợp in những sổ chi tiết, bảng biểu tổng hợp, cuối quý kiểm tra số liệu lần cuối và in quyết toán tài chính.

## **2.3. Thực trạng công tác phân loại và lập dự toán chi phí tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích**

Trên cơ sở nghiên cứu thực tế kế toán quản trị chi phí về phân tích biến động chi phí tại Nhà máy, tác giả có những đánh giá về công tác phân loại chi phí, kiểm soát chi phí và phân tích biến động chi phí, tập trung vào các nội dung sau:

### **2.3.1. Thực trạng phân loại và hạch toán chi phí ở Nhà máy**

Chi phí sản xuất được phân loại theo khoản mục chi phí trong giá thành sản phẩm. Theo cách phân loại này, chi phí được chia thành:

- *Chi phí NVL trực tiếp gồm*: Nước khoáng nguyên liệu, đường RS, Than hoạt tính hạt, dung môi, mực in, nước rửa, AxitNitric,

AxitCitric, thuốc tím, than bột, đất trợ lọc tinh, NaOH, hương chanh, nắp ken...

- *Chi phí nhân công trực tiếp*: là chi phí lao động được tính trực tiếp vào giá thành, bao gồm: lương sản phẩm, lương thêm giờ, tiền ăn giữa ca và các khoản trích theo lương: BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN của công nhân trực tiếp sản xuất.

- *Chi phí sản xuất chung*: bao gồm: điện, nước, hơi bảo hòa, hóa chất, nhớt, găng tay, khấu hao máy móc thiết bị - nhà xưởng sản xuất, sửa chữa thường xuyên TSCĐ ở phân xưởng...

- *Chi phí bán hàng*: là toàn bộ các chi phí có liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm trong Nhà máy.

- *Chi phí quản lý Nhà máy*: là chi phí có liên quan chung đến toàn bộ quản lý, điều hành tại Nhà máy.

### **2.3.2. Thực trạng công tác lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích**

Định kỳ Nhà máy tiến hành lập dự toán tổng quát bao gồm tập hợp các dự toán chi tiết cho tất cả các giai đoạn của quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh. Một bộ phận quan trọng không thể thiếu trong dự toán tổng quát là dự toán chi phí kinh doanh, gồm dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, dự toán chi phí nhân công trực tiếp, dự toán chi phí sản xuất chung, dự toán chi phí bán hàng và dự toán chi phí quản lý Nhà máy. Các dự toán chi phí này đều được lập trên cơ sở đáp ứng yêu cầu tiêu thụ và sản xuất trong năm.

- *Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp* phản ánh tất cả chi phí nguyên vật liệu trực tiếp cần thiết để đáp ứng yêu cầu sản xuất đã được thể hiện trên dự toán khối lượng thành phẩm sản xuất

- *Dự toán chi phí nhân công trực tiếp* được xây dựng từ dự toán khối lượng sản xuất. Dự toán này cung cấp thông tin quan trọng để Nhà máy duy trì lực lượng lao động vừa đủ để đáp ứng yêu cầu sản xuất. Tránh tình trạng lãng phí hoặc bị động trong sử dụng lao động. Đối với biến phí công nhân trực tiếp, để lập dự toán Nhà máy cần xây dựng định mức lao động trên đơn vị sản phẩm.

- *Dự toán chi phí sản xuất chung* của Nhà máy được lập dựa trên kết quả thực tế sản xuất chung năm trước và dự tính chi phí sản xuất chung năm sau tăng do sản lượng tăng. Nhà máy tiến hành tách biệt phần biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung.

## **2.4. Đánh giá thực trạng công tác phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh tại Nhà máy**

### **2.4.1. Về kế toán quản trị tại Nhà máy**

- Phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh tại Nhà máy thuộc bộ phận kế toán quản trị. Hệ thống kế toán Nhà máy đang dùng có sự kết hợp cả kế toán tài chính và kế toán quản trị mà phần lớn là phục vụ cho kế toán tài chính.

- Thông thường những doanh nghiệp có hệ thống kế toán quản trị hoạt động hiệu quả là những doanh nghiệp có quy mô lớn như tập đoàn, các tổng công ty hoặc những công ty có vốn đầu tư nước ngoài được thừa hưởng, học tập kinh nghiệm kế toán quản trị từ các nước phát triển.

### **2.4.2. Về công tác lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh**

Dù đã có nền móng khá tốt về định mức kinh tế kỹ thuật, nhưng việc lập dự toán ở Nhà máy chủ yếu dựa vào số liệu lịch sử. Tiến hành lập dự toán định kỳ, Nhà máy chưa phân tích và tiên đoán

xu hướng biến động giá cả đầu vào sản xuất, vì vậy dự toán chưa sát với thực tế, chưa mang tính khả thi cao.

#### **2.4.3. Về công tác phân tích thông tin, ra quyết định kinh doanh**

Nhà máy chưa quan tâm đúng mức, chưa lập được các báo cáo phân tích chi phí, sự biến động của chi phí, tìm ra nguyên nhân dẫn đến các biến động đó dựa trên dự toán linh hoạt để sản xuất cho từng nhóm sản phẩm. Nhà máy chỉ tiến hành lập dự toán tính theo mức độ hoạt động trong dự toán.

#### **2.4.4. Đánh giá hiệu quả hoạt động của từng nhóm sản phẩm**

Nhà máy nước khoáng Thạch Bích hiện nay chưa tiến hành đánh giá hiệu quả hoạt động kinh doanh chi tiết đến từng nhóm sản phẩm. Việc xem xét hiệu quả kinh doanh này chỉ dừng lại ở tổng kết về doanh thu tiêu thụ của từng loại (nhóm) sản phẩm và doanh thu tiêu thụ trên từng thị trường.

### **CHƯƠNG 3**

## **CÁC GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ TẠI NHÀ MÁY NƯỚC KHOÁNG THẠCH BÍCH QUẢNG NGÃI**

### **3.1. Sự cần thiết hoàn thiện công tác lập dự toán và ra quyết định kinh doanh tại Nhà máy**

#### **3.1.1. Chiến lược phát triển Nhà máy đến 2015**

Để phát triển bền vững, Nhà máy xây dựng phương án đến năm 2015 như:

- Sản lượng: 44.392Ng.lít năm 2010 lên 59.700Ng.lít năm 2015;
- Tăng cường quản lý chặt chẽ các công đoạn sản xuất, giữ vững và không ngừng nâng cao chất lượng sản phẩm; thường xuyên nghiên

cứu, phát triển sản phẩm mới. Từ 4 nhóm sản phẩm sản xuất năm 2010 như: nước khoáng Pet; nước khoáng Gaz; nước khoáng Bình và 10 loại sản phẩm trong Nhóm sản phẩm Dinh dưỡng. Đến năm 2015 phát triển 16 loại sản phẩm trong Nhóm sản phẩm Dinh dưỡng.

### ***3.1.2. Hoàn thiện công tác lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh***

Năm 2010 Nhà máy nước khoáng Thạch Bích đã tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh trực tiếp, như chi phí NVL trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Chưa thực hiện lập dự toán chi phí ngoài sản xuất: chi phí bán hàng và chi phí quản lý Nhà máy. Để chủ động công tác quản lý Nhà máy và tiêu thụ sản phẩm, đơn vị phải tiến hành lập dự toán chi phí quản lý, chi phí bán hàng cho từng niên độ kế toán.

- *Dự toán chi phí bán hàng*: chi phí này được dự toán như chi phí sản xuất chung. Tuy nhiên, để đơn giản hóa công tác lập dự toán chi phí bán hàng, tác giả ước tính số sản phẩm từng loại tiêu thụ trong năm và dự toán đơn giá tiêu thụ cho từng loại sản phẩm.

- *Dự toán chi phí quản lý Nhà máy* phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức Nhà máy. Bộ phận quản lý Nhà máy nước khoáng Thạch Bích ổn định tổ chức, về số lượng lao động là điều kiện thuận lợi để xây dựng dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp. Tương tự như dự toán chi phí bán hàng, việc lập dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp dựa trên cơ sở đơn giá thực tế chi phí quản lý năm trước, dự toán số lượng tiêu thụ từng loại sản phẩm năm 2010.

## **3.2. Hoàn thiện nội dung phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh tại Nhà máy**

### **3.2.1. Phân tích chung chi phí sản xuất**

Các nhà sản xuất nói chung đều phải chịu các khoản chi phí về nguyên vật liệu, về lao động cần thiết để chế biến nguyên liệu thành thành phẩm, về phương tiện cần thiết cho quá trình sản xuất chế biến, về các khoản chi phí bán hàng và chi phí quản lý chung.

### **3.2.2. Đánh giá biến động tổng giá thành**

Việc phân tích tình hình biến động tổng giá thành của toàn bộ sản phẩm, từng nhóm sản phẩm để Nhà máy nhận thức được một cách tổng quát khả năng tăng - giảm lợi nhuận của doanh nghiệp do tác động ảnh hưởng đến giá thành của từng loại sản phẩm.

Tổng giá thành toàn bộ Nhà máy tăng so với kế hoạch 31.962,3tr.đồng và tỷ lệ tăng 26,86% là do các nguyên nhân sau:

- Do nước khoáng Pet tăng 384,4tr.đồng, tỷ lệ tăng 2,7% là do: số lượng sản phẩm tăng 932ng.lít và giá thành đơn vị giảm so với kế hoạch là 370đ/lít.
- Do nước khoáng Gaz tăng 5.816,5tr.đồng, tỷ lệ tăng 13,49% là do: số lượng sản phẩm tăng 2.326ng.lít và giá thành đơn vị giảm 20đồng/lít.
- Do nước khoáng Bình tăng 9tr.đồng, tỷ lệ tăng 0,22% là do: số lượng sản phẩm tăng 372ng.lít và giá thành đơn vị giảm 17đồng/lít.
- Do Nhóm Dinh dưỡng tăng 24.979,5tr.đồng, tỷ lệ tăng 42,76% là do: số lượng sản phẩm tăng 2.831ng.lít và giá thành đơn vị tăng 339đồng/lít.

### **3.2.3. Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**



Để phân tích chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, Nhà máy tiến hành so sánh định mức tiêu hao VNL sản xuất 1000lít sản phẩm và giá NVL giữa thực tế so với kế hoạch. Nhà máy đang sản xuất kinh doanh nhiều nhóm – loại sản phẩm; nhằm chứng minh về biến động chi phí NVL trực tiếp, tác giả chỉ lấy chi phí NVL trực tiếp sản xuất 1000lít sản phẩm nước khoáng Gaz giữa kỳ thực tế so với định mức đặt ra:

- + Xác định chỉ tiêu cần phân tích là NVL trực tiếp sản xuất 1.000lít sản phẩm nước khoáng Gaz, gồm: đường RS, nước nguyên liệu;
- + Xác định đối tượng phân tích: là chênh lệch do biến động giá và lượng NVL trực tiếp của từng chỉ tiêu trên. Trên cơ sở định mức và thực tế NVL trực tiếp, được tập hợp như sau:

Tên NVL trực tiếp cần phân tích	Lượng		Giá	
	Định mức	Thực tế	Định mức	Thực tế
1. Đường RS	80kg	76kg	17.500đ/kg	17.500đ/kg
2. Nước nguyên liệu	1,1m <sup>3</sup>	1,1m <sup>3</sup>	60.000đ/m <sup>3</sup>	70.000đ/m <sup>3</sup>

- Trong năm 2010 Nhà máy dự kiến sản xuất 16.209ng.lít nước khoáng Gaz. Như vậy tổng lượng NL đường RS dự toán 80kg \* 16.209 = 1.296.720kg, tổng lượng NL đường thực tế 76kg \* 16.209 = 1.231.884.kg. Tổng lượng nước nguyên liệu dự toán 1,1m<sup>3</sup> \* 16.209 = 17.829,9.m<sup>3</sup>, tổng lượng nước nguyên liệu thực tế 1,1m<sup>3</sup> \* 16.209 = 17.829,9m<sup>3</sup>

▫ Đường RS: ( 1.330.000đ – 1.400.000đ) \* 16.209 = - 1.134,63tr.đ

Nguyên nhân ảnh hưởng:

·Do biến động về giá đường RS : (1.231.884kg \* 17.500đ/kg) – ( 1.231.884kg \* 17.500đ/kg ) = 0;

· Do biến động về lượng đường RS :  $(1.231.884\text{kg} * 17.500\text{đ/kg}) - (1.296.720\text{kg} * 17.500\text{đ/kg}) = - 1.134,630\text{tr.đ}$

▫ *Nước nguyên liệu:*  $(77.000\text{đ} - 66.000\text{đ}) * 16.209\text{nlít} = 178,299\text{tr.đ};$

Nguyên nhân ảnh hưởng:

· Do ảnh hưởng về giá nước nguyên liệu:  $(17.829,9\text{m}^3 * 70.000\text{đ}) - (17.829,9\text{m}^3 * 60.000\text{đ}) = 178,299\text{tr.đ};$

· Do ảnh hưởng về lượng nước nguyên liệu:  $(17.829,9\text{m}^3 * 60.000\text{đ}) - (17.829,9\text{m}^3 * 60.000\text{đ}) = 0;$

Xác định nguyên nhân của sự biến động NVL theo từng nhân tố:

▫ *Biến động về giá NVL:* Trong hai loại NVL trực tiếp sản xuất nước khoáng Gaz, biến động về giá nước nguyên liệu tăng ở kỳ thực tế so với dự toán  $10.000\text{đ/m}^3$ , làm cho tổng chi phí NVL nước khoáng nguyên liệu tăng trong năm  $178,299\text{tr.đ}$ . Nguyên nhân, chi phí vận chuyển nước khoáng nguyên liệu tăng, cụ thể do giá dầu tăng so với định mức trước đó.

▫ *Biến động về lượng:* Trong hai loại NVL trực tiếp sản xuất nước khoáng Gaz, có đường RS giảm - 4kg trên  $1.000\text{lít}$  sản phẩm. Làm cho tổng chi phí đường RS giảm trong năm  $1.134,63\text{tr.đ}$ . Là điều kiện tốt để Nhà máy tăng lợi nhuận trong kỳ. Nguyên nhân, Nhà máy đang đầu tư máy móc thiết bị mới làm tiết kiệm được NVL trực tiếp và do nhu cầu người tiêu dùng có xu hướng giảm lượng ngọt khi dùng sản phẩm doanh nghiệp.

Phân tích chung chi phí NVL trực tiếp, năm 2010 Nhà máy nước khoáng Thạch Bích tăng sản lượng giữa thực tế so với kế

hoạch. Đây là nhân tố tích cực, là điều kiện thuận lợi để Nhà máy tăng lợi nhuận trong kỳ. Thực chất vấn đề này có mang lại hiệu quả kinh doanh hay không, tác giả đi phân tích các khía cạnh sau: tốc độ tăng sản lượng giữa thực tế so với kế hoạch 6.461ng lít sản phẩm ( tương ứng tăng 17,10%). Trong khi đó, tổng giá trị NVL trong năm tăng 51.607,9trđồng ( tương ứng tăng 55%). Nhìn về số tương đối, tốc độ tăng sản lượng chậm hơn tốc độ tăng chi phí NVL, đây là nhân tố bất lợi mà Nhà máy phải đối mặt trong môi trường kinh doanh hiện nay. Nguyên nhân chủ yếu, Nhà máy lập dự toán chi phí NVL cho 1.000lít sản phẩm Nhóm Dinh dưỡng không đúng với thực tế. Chi phí NVL của nhóm này tăng 2,54trđồng cho 1.000lít sản phẩm, làm cho tổng NVL sản xuất tăng 45.299,8trđồng ( tương ứng tăng 89,74%).

#### ***3.2.4. Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp***

Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp có ý nghĩa quan trọng trong việc kiểm soát chi phí để lập kế hoạch và ra các quyết định kinh doanh cho tương lai.

Nhận thấy giá trị sản xuất tăng 33.438,8tr.đ, tỷ lệ tăng 23,57%, trong khi chi phí nhân công trực tiếp chỉ tăng 1.793,9tr.đ và tỷ lệ tăng 9,25%. Chi phí nhân công trực tiếp bình quân tăng 0,938tr.đ và tỷ lệ tăng 1,69%. So sánh ở góc độ khác cho thấy giá trị sản xuất tăng, tổng chi phí nhân công trực tiếp tăng. Tuy nhiên, tỷ trọng chi phí nhân công trực tiếp trên giá trị sản xuất giảm so với dự toán là 11,68% .

Tất cả số liệu trên cho thấy việc sử dụng lao động, chi trả lương của Nhà máy thực tế có hiệu quả hơn kế hoạch, đảm bảo kết hợp được lợi ích của Nhà máy với lợi ích của người lao động.

- Xác định đối tượng phân tích:  $(21.195,8 - 19.401,9) = 1.793,9\text{tr.đồng}$

- Xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố:

+ Mức độ ảnh hưởng của nhân tố giá trị sản xuất:

$TCPNCTT_{GTSX} = (175.328,8 - 141.890) \times \frac{1}{405,4} \times 55,434 = 4.572,3\text{tr.đồng}$

+ Mức độ ảnh hưởng của năng suất lao động:

$TCPNCTT_{NSLD} = 175.328,8 \times \left( \frac{1}{466,3} - \frac{1}{405,4} \right) \times 55,434 = - 3.125,2\text{tr.đồng}$

+ Mức độ ảnh hưởng của chi phí nhân công cho lao động trực tiếp:

$TCPNCTT_{CPCN} = 175.328,8 \times \frac{1}{466,3} \times (56,372 - 55,434) = 352,7\text{tr.đồng}$

*Nhận xét:*

- Giá trị sản xuất tăng, làm cho chi phí nhân công trực tiếp tăng 4.572,3tr.đồng, không phản ảnh sự tiết kiệm hay lãng phí chi phí nhân công.

- Năng suất lao động tăng so với kế hoạch, làm cho tổng chi phí nhân công trực tiếp giảm 3.125,2tr.đồng.

- Chi phí công nhân trực tiếp bình quân tăng 0,938tr.đồng, làm cho tổng chi phí nhân công tăng 352,7tr.đồng. Tuy nhiên tốc độ tăng năng suất lao động đã làm cho chi phí nhân công trực tiếp giảm 3.125,2tr.đồng.

Phân tích chi phí nhân công trực tiếp nước khoáng Gaz là nghiên cứu nhân tố giá và năng suất lao động ảnh hưởng đến biến động chi phí nhân công sản phẩm Gaz giữa kỳ thực tế so với dự toán. Phương pháp phân tích, so sánh sự biến động giữa chi phí thực tế với chi phí dự toán dưới ảnh hưởng hai nhân tố giá nhân công và năng suất lao động. Nội dung, đi sâu phân tích chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm nước khoáng Ga

- Chỉ tiêu phân tích chi phí nhân công trực tiếp nước khoáng Gaz là đơn giá nhân công trực tiếp và năng suất lao động trực tiếp;
- Đối tượng phân tích chi phí nhân công trực tiếp là chênh lệch giữa thực tế với kế hoạch đặt ra của đơn giá nhân công trực tiếp và năng suất lao động.

Tên sản phẩm	Số giờ máy hoạt động		Đơn giá 1 giờ máy	
	Định mức	Thực tế	Định mức	Thực tế
Nước khoáng Gaz	2.700giờ	2.650giờ	4,022tr.đ	4,546tr.đ

- Từ số liệu trên, Nhà máy tiến hành phân tích các nhân tố sau:

- Do biến động về đơn giá lao động trên giờ máy hoạt động:  
 $(2.650\text{giờ} * 4,546\text{tr.đ}) - (2.650\text{giờ} * 4,022\text{tr.đ}) = 1.388,6\text{tr.đồng}$
- +Do biến động về năng suất lao động trên giờ máy hoạt động:  
 $(2.650\text{giờ} * 4,022\text{tr.đ}) - (2.700\text{giờ} * 4,022\text{tr.đ}) = - 201,1\text{tr.đồng}$
- Chi phí nhân công thực tế tăng 1.187,5tr.đ so với chi phí nhân công kế hoạch, là do:
  - Do đơn giá bình quân tăng của một giờ máy tăng 0,524tr.đ ( từ 4,022tr.đ lên 4,546tr.đ), làm cho chi phí nhân công trực tiếp tăng  $0,524\text{tr.đ} * 2.650\text{giờ} = 1.388,6\text{tr.đ}$

▫ Do năng suất lao động công nhân tăng, nên để sản xuất 16.209ng.lít sản phẩm Gaz theo định mức sử dụng 2.700giờ; nhưng thực tế doanh nghiệp sử dụng 2.650giờ làm cho chi phí lao động giảm 201,1tr.đồng.

### **3.2.5. Phân tích biến động chi phí sản xuất chung**

- *Bước 1:* Xác định phạm vi phù hợp về hoạt động Nhà máy khi tiến hành sản xuất các loại sản phẩm. Trong bước này Nhà máy nhận diện chi phí nào thuộc về chi phí sản xuất chung;

- *Bước 2:* Phân chia các chi phí sản xuất chung thành biến phí và định phí;

- *Bước 3:* Xác định công thức tính từng loại chi phí;

- *Bước 4:* Dùng công thức đã có để lập theo mức độ hoạt động trong phạm vi phù hợp.

*Phân tích biến động chi phí sản xuất chung khả biến sản phẩm Gaz.*

- Giá cả thực tế của từng loại chi phí khả biến giảm so với kế hoạch, cụ thể:

+ Điện dùng giảm ( 75,59 - 85,90)ng.đ/giờ sản xuất, làm cho chi phí điện thực tế giảm so với kế hoạch 27,33tr.đ;

+ Chi phí nước dùng giảm (31,02 - 35,25)ng.đ/giờ sản xuất, làm cho tổng chi phí tiền nước giảm 11,21tr.đ;

+ Chi phí tiền lương, tiền ăn ca của bộ phận quản lý xưởng giảm (74,84 - 85,00)ng.đ/ giờ sản xuất, làm cho tổng chi phí mục này giảm 26,92tr.đ.

- Năng suất hoạt động trong kỳ đã tăng theo định mức, chỉ cần sử dụng 2.700<sup>h</sup> cho sản xuất thực tế 18.535ng.lít sản phẩm, trong đó

Nhà máy đã sử dụng thực tế 2.650<sup>h</sup>, điều này làm cho tổng chi phí sản xuất chung khả biến giảm:

$$211,65\text{ng.đ} * (2.650 - 2.700) = - 10.58\text{tr.đồng}$$

*Trong đó:*

- Điện dùng cho sản xuất : 85,9ng.đ \* (- 50<sup>h</sup>) = - 4,29tr.đồng;
- Nước dùng cho sản xuất : 35,25ng.đ \* (- 50<sup>h</sup>) = - 1,77tr.đồng;
- Lương và ăn ca bộ phận QL: 85ng.đ \* (- 50<sup>h</sup>) = - 4,25tr.đồng;
- Chi phí bằng tiền khác : 5,5ng.đ \* (- 50<sup>h</sup>) = - 0,27tr.đồng.

### **3.2.6. Phân tích chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.**

- \* Tổng chi phí bán hàng kỳ kế hoạch : 16.532,9 tr.đồng
- Tổng chi phí bán hàng thực tế năm 2010: 19.937 tr.đồng
- Đối tượng phân tích chi phí bán hàng : 19.937 tr.đồng - 16.532,9 tr.đồng = 3.404,1tr.đồng.

Chi phí bán hàng thực tế tăng 3.404,1tr.đồng ( tương ứng tăng 20,6 %) là do các nguyên nhân sau đây:

- Do số lượng sản phẩm tiêu thụ trong kỳ thay đổi, làm cho tổng chi phí bán hàng thay đổi: [(6.014 - 5.092) x 405] + [(18.535 - 16.199) x 470] + [(9.283 - 8.891) x 371] + [(10.560 - 7.719) x 461] = 373,4 + 1.097,9 + 145,4 + 1.309,7 = 2.926,4tr.đồng.

- \* Tổng chi phí quản lý Nhà máy kỳ kế hoạch : 1.386,6 tr.đồng
- Tổng chi phí quản lý Nhà máy thực tế năm 2010: 1.789,7tr.đồng
- Đối tượng phân tích chi phí quản lý : 1.789,7tr.đồng - 1.386,6 tr.đồng = 403,1 tr.đồng (tương ứng tăng 29%)

Chi phí quản lý Nhà máy thực tế tăng 304,1tr.đồng so với kế hoạch ( tương ứng tăng 29,1 %) là do các nguyên nhân sau đây:

- Do số lượng sản phẩm tiêu thụ trong kỳ thay đổi, làm cho tổng chi phí quản lý Nhà máy thay đổi:  $[(6.014 - 5.092) \times 36] + [(18.535 - 16.199) \times 36] + [(9.283 - 8.891) \times 22] + [(10.560 - 7.719) \times 55] = 33,2\text{tr.đ} + 84,1\text{tr.đ} + 8,6\text{tr.đ} + 156,3\text{tr.đ} = 282,2\text{tr.đ}$

### **3.3. Điều kiện cơ bản để thực hiện công tác phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh tại Nhà máy**

#### **3.3.1. Phân loại chi phí theo mối quan hệ với mức độ hoạt động**

Xét trên phạm vi tổng quát, mức độ hoạt động của Nhà máy thể hiện ở khối lượng sản xuất và tiêu thụ sản phẩm nước khoáng. Tuy nhiên tính biến đổi hay cố định của các khoản chi phí không phải chỉ thuần túy phụ thuộc vào khối lượng sản xuất và tiêu thụ sản phẩm mà phụ thuộc vào nhiều nhân tố khác nhau. Chi phí trong Nhà máy nước khoáng Thạch Bích được sắp xếp thành chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp

#### **3.3.2. Xây dựng hệ thống kiểm soát chi phí tại Nhà máy**

- Lập dự toán chi phí sản xuất kinh doanh theo niên độ, chi tiết dự toán chi phí đến từng quý, tháng và từng lô sản phẩm sản xuất. Kịp thời điều chỉnh dự toán phù hợp với thực tế sản xuất.

- Tổ chức nghiệm thu kịp thời số lượng sản phẩm nhập kho đúng tiêu chuẩn cho từng bộ phận sản xuất. Đối chiếu chi phí đầu vào sản xuất với sản phẩm nhập kho, kịp thời phát hiện tiết kiệm hay lãng phí chi phí.

- Tăng cường trách nhiệm Phòng kế hoạch vật tư về cung ứng vật tư đảm bảo chất lượng, kịp thời cho sản xuất. Tránh trường hợp cung cấp vật tư kém chất lượng, sản xuất sản phẩm không đảm bảo và tiêu hao NVL quá dự toán được xây dựng.



- Định kỳ kiểm tra, sửa chữa máy móc, thiết bị ở các phân xưởng sản xuất. Có kế hoạch mua sắm thiết bị mới, thay thế thiết bị cũ lạc hậu.
- Thường xuyên đào tạo, đào tạo lại tay nghề công nhân, có kế hoạch sát hạch bậc thợ, kiểm tra kiến thức, khả năng công nhân đáp ứng yêu cầu nhiệm vụ sản xuất hay không.

### ***3.3.3. Một số kiến nghị nhằm thực hiện các giải pháp hoàn thiện phân tích biến động chi phí***

Do phạm vi phân tích biến động chi phí rất rộng và mang tính linh hoạt cao nên những nhân viên cần được đào tạo chính quy về kế toán quản trị chi phí và có khả năng sáng tạo, vận dụng linh hoạt những kiến thức mình có vào các tình huống cụ thể của Nhà máy. Để có được các thông tin hữu ích cung cấp cho Lãnh đạo Nhà máy, bộ phận kế toán quản trị chi phí không thể tác nghiệp một cách độc lập mà phải có sự kết hợp chặt chẽ với các bộ phận khác trong Nhà máy. Để chuyển các dữ liệu thành thông tin hữu ích là công việc rất lớn, đa dạng và phức tạp của công tác phân tích biến động chi phí. Điều này đòi hỏi Nhà máy cần có những đầu tư thích đáng cho hệ thống kế toán quản trị chi phí, với các máy vi tính tốt và các phần mềm xử lý thông tin.

## **KẾT LUẬN**

Kinh tế tỉnh Quảng Ngãi đang có nhiều cơ hội phát triển cũng như phải đối mặt với nhiều thách thức trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế. Cũng như ngành sản xuất nước khoáng của tỉnh, đang phát triển gặp phải sự cạnh tranh gay gắt đối với các hãng nước khoáng ngoài tỉnh và nước ngoài. Để có thể nâng cao năng lực cạnh tranh, một điều kiện sống còn đối với Nhà máy là phải kiểm soát tốt

chi phí và có quyết định kinh doanh đúng đắn, điều này chỉ có được thông qua công tác phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh. Chính vì vậy Luận văn đã nghiên cứu đề tài phân tích biến động chi phí tại Nhà máy nước khoáng Thạch Bích Quảng Ngãi.

Luận văn đã nghiên cứu những vấn đề lý luận cơ bản về phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh, đồng thời tác giả đi tìm hiểu thực trạng công tác phân loại chi phí, lập dự toán, phân tích biến động chi phí tại Nhà máy và nêu lên các giải pháp hoàn thiện phân loại chi phí, lập dự toán, phân tích biến động chi phí ở đơn vị nghiên cứu.

Trên cơ sở vấn đề lý luận cơ bản về phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh, khả năng ứng dụng thực tiễn vào Nhà máy và những đặc điểm trong tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh nước khoáng, luận văn đã nêu lên nội dung hoàn thiện công tác phân tích biến động chi phí sản xuất kinh doanh tại Nhà máy, đó là tăng cường kiểm soát chi phí thông qua việc phân loại chi phí, khoán chi phí đến các bộ phận, lập dự toán chi phí và phân tích biến động chi phí. Bên cạnh đó, cần đánh giá kết quả hoạt động chi tiết đến từng nhóm sản phẩm, từng phân xưởng sản xuất và từng thị trường tiêu thụ sản phẩm./.