

SỞ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI HÀ NỘI
TRƯỜNG TRUNG CẤP CÔNG NGHỆ VÀ DU LỊCH HÀ NỘI



GIÁO TRÌNH
MÔN ĐƠN: KẾ TOÁN QUẢN TRỊ
NGHỀ: KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP
TRÌNH ĐỘ TRUNG CẤP

*(Ban hành kèm theo Quyết định số: 76/QĐ-CNDL ngày 03 tháng 06 năm 2019
của Hiệu trưởng Trường Trung cấp Công nghệ và Du lịch Hà Nội)*

Hà Nội, 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

Là mô đun được bố trí sau khi học xong các môn cơ sở và song song với môn kế toán doanh nghiệp.

Kế toán quản trị là mô đun chuyên môn bắt buộc chính trong chương trình đào tạo nghề kế toán doanh nghiệp.

Xin gửi lời cảm ơn đến Ban giám hiệu, các quý doanh nghiệp, công ty, các đơn vị và quý thầy cô trong và ngoài trường đã tham gia đóng góp xây dựng giáo trình này.

Hà Nội, ngày tháng năm 2019

Ban Biên soạn

Khoa Kế Toán

MỤC LỤC

CHƯƠNG 1. NHỮNG VẤN ĐỀ CHUNG VỀ KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	1
1. KHÁI NIỆM, MỤC TIÊU VÀ NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.....	1
1.1 <i>Khái niệm về kế toán quản trị</i>	1
1.2 <i>Vai trò của kế toán quản trị</i>	1
1.3 <i>Mục tiêu của kế toán quản trị</i>	1
2. KẾ TOÁN QUẢN TRỊ, KẾ TOÁN TÀI CHÍNH VÀ KẾ TOÁN CHI PHÍ.....	2
2.1 <i>Kế toán tài chính và kế toán quản trị</i>	2
2.2 <i>Kế toán chi phí với kế toán quản trị</i>	2
3. VAI TRÒ CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG VIỆC THỰC HIỆN CÁC CHỨC NĂNG QUẢN LÝ.....	3
3.1 <i>Quá trình quản lý và chức năng quản lý</i>	3
3.2 <i>Phương pháp nghiệp vụ của kế toán quản trị</i>	3
3.3 <i>Tổ chức hệ thống bộ máy kế toán quản trị</i>	3
CHƯƠNG 2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ	5
1. KHÁI NIỆM VÀ ĐẶC ĐIỂM CHI PHÍ.....	5
1.1 <i>Khái niệm chi phí</i>	5
1.2 <i>Đặc điểm chi phí</i>	5
2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ.....	5
2.1 <i>Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động</i>	5
2.2 <i>Phân loại theo mối quan hệ với thời kỳ xác định lợi nhuận</i>	6
2.3 <i>Phân loại theo mối quan hệ với đối tượng chịu chi phí</i>	8
2.4 <i>Phân loại theo cách ứng xử chi phí</i>	8
2.5 <i>Phân loại khác sử dụng trong kiểm tra và ra quyết định</i>	12
3. HỆ THỐNG QUẢN LÝ CHI PHÍ.....	14
3.1 <i>Tập hợp và phân bổ chi phí</i>	14
3.2 <i>Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh kinh doanh</i>	16
4. THỰC HÀNH.....	18
CHƯƠNG 3. PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ KHỐI LƯỢNG LỢI NHUẬN VÀ THÔNG TIN THÍCH HỢP VỚI QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN	19
1. NHỮNG KHÁI NIỆM CƠ BẢN THỂ HIỆN MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ KHỐI LƯỢNG LỢI NHUẬN.....	19
1.1 <i>Số dư đảm phí</i>	19
1.2 <i>Tỷ lệ số dư đảm phí</i>	19
1.3 <i>Kết cấu chi phí</i>	20
1.4 <i>Đòn bẩy kinh doanh</i>	20
2. PHÂN TÍCH ĐIỂM HOÀ VỐN.....	22
2.1 <i>Khái niệm</i>	22
3. MỘT SỐ ỨNG DỤNG CỦA VIỆC PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ KHỐI LƯỢNG VÀ LỢI NHUẬN VÀO VIỆC LỰA CHỌN DỰ ÁN.....	26
3.1 <i>Thay đổi định phí và doanh thu</i>	26
3.2 <i>Thay đổi biến phí và doanh thu</i>	26

3.3 Thay đổi định phí giá bán và doanh thu.....	27
3.4 Thay đổi định phí biến phí và doanh thu.....	28
3.5 Thay đổi định phí, biến phí, giá bán và doanh thu.....	28
3.6 Xác định giá bán cho các trường hợp đặc biệt	29
4. THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH KINH DOANH NGẮN HẠN	30
4.1 Khái niệm về quyết định ngắn hạn và đặc điểm của nó	30
4.2 Thông tin thích hợp	30
4.3 Thông tin thích hợp với việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn.....	30
5. THỰC HÀNH	31
CHƯƠNG 4. XÁC ĐỊNH CHI PHÍ VÀ ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM.....	32
1. PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ.....	32
1.1 Xác định chi phí theo công việc.....	32
1.2 Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất.....	32
2. ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM VÀ DỊCH VỤ	32
2.1 Những nhân tố chủ yếu đến quyết định giá bán	32
2.2 Xác định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt.....	33
2.3 Xác định giá bán dịch vụ.....	33
2.4 Định giá sản phẩm mới	33
2.5 Xác định giá bán sản phẩm trong các trường hợp đặc biệt	34
3. THỰC HÀNH	34

CHƯƠNG TRÌNH MÔ ĐUN

Tên mô đun: KẾ TOÁN QUẢN TRỊ

Mã số mô đun: MĐ 19

Thời gian mô đun: 45 giờ (Lý thuyết: 15 giờ; Thực hành 28 giờ; Kiểm tra: 2 giờ)

I. VỊ TRÍ, TÍNH CHẤT CỦA MÔ ĐUN:

- Vị trí: Mô đun này được học sau các mô đun: tài chính, thống kê, kế toán hành chính sự nghiệp, kế toán tài chính.

- Tính chất: Mô đun kế toán quản trị là mô đun bắt buộc chuyên môn của nghề kế toán doanh nghiệp. 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. 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.

II. MỤC TIÊU MÔ ĐUN:

- Kiến thức

+ Trình bày được những kiến thức cơ bản về kế toán quản trị trong doanh nghiệp

+ 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

- 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

- Về năng lực tự chủ và trách nhiệm:

+ Có tinh thần làm việc hợp tác, có thái độ làm việc tích cực, chủ động sáng tạo, có kỷ luật và tác phong công nghiệp.

+ Có khả năng tìm kiếm việc làm và học lên trình độ cao hơn hoặc tự tổ chức kinh doanh

III. NỘI DUNG MÔ ĐUN:

1. Nội dung tổng quát và phân bố thời gian:

Số	Tên chương, mục	Thời gian (giờ)			
		Tổng số	Lý thuyết	Thực hành	Kiểm tra
TT					

1	Chương 1: Những vấn đề chung về kế toán quản trị	9	3	6	0
	1. Khái niệm, mục tiêu và nhiệm vụ của kế toán quản trị		1		
	1.1. Khái niệm về kế toán quản trị				
	1.2. Vai trò của kế toán quản trị				
	1.3. Mục tiêu của kế toán quản trị				
	2. Kế toán quản trị, kế toán tài chính và kế toán chi phí		1	3	
	2.1. Kế toán tài chính và kế toán quản trị				
	2.2. Kế toán chi phí với kế toán quản trị				
	2.3. Kế toán quản trị với các môn khoa học khác				
	3. Vai trò của kế toán quản trị trong việc thực hiện các chức năng quản lý		1	3	
	3.1. Quá trình quản lý và chức năng quản lý				
	3.2. Phương pháp nghiệp vụ của kế toán quản trị				
	3.3. Tổ chức hệ thống bộ máy kế toán quản trị				
2	Chương 2: Phân loại chi phí	9	3	6	0
	1. Khái niệm và đặc điểm		1		
	1.1. Khái niệm				
	1.2. Đặc điểm				
	2. Phân loại chi phí		1	3	

	2.1. Phân loại chi phí theo chức năng hoạt động				
	2.2. Phân loại theo mối quan hệ với thời kỳ xác định lợi nhuận				
	2.3. Phân loại theo mối quan hệ với đối tượng chịu chi phí				
	2.4. Phân loại theo cách ứng xử chi phí				
	2.5. Phân loại khác sử dụng trong kiểm tra và ra quyết định		1	3	
	3. Hệ thống quản lý chi phí				
	3.1. Tập hợp và phân bổ chi phí				
	3.2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh kinh doanh				
	3.2.1. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo kế toán tài chính				
	3.2.2. Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo kế toán quản trị				
3	Chương 3: Phân tích mối quan hệ chi phí khối lượng lợi nhuận	17	6	10	1
	1. Những khái niệm cơ bản thể hiện mối quan hệ chi phí khối lượng lợi nhuận		1	1	
	1.1. Số dư đảm phí				
	1.2. Tỷ lệ số dư đảm phí				
	1.3. Kết cấu chi phí				
	1.4. Đòn bẩy kinh doanh				
	2. Phân tích điểm hoà vốn		2	3	
	2.1. Khái niệm				

	2.2. Phương pháp xác định điểm hoà vốn				
	2.3. Đồ thị hoà vốn				
	2.4. Số dư an toàn				
	3. Một số ứng dụng của việc phân tích mối quan hệ CVL		2	3	
	3.1. Thay đổi định phí và doanh thu				
	3.2. Thay đổi biến phí và doanh thu				
	3.3. Thay đổi định phí giá bán và doanh thu				
	3.4. Thay đổi định phí biến phí và doanh thu				
	3.5. Thay đổi định phí, biến phí, giá bán và doanh thu				
	3.6. Xác định giá bán cho các trường hợp đặc biệt				
	4. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn		1	3	
	4.1. Khái niệm về quyết định ngắn hạn và đặc điểm của nó				
	4.2. Thông tin thích hợp				
	4.3. Thông tin thích hợp với việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn				
	Kiểm tra				1
4	Chương 4: Xác định chi phí và định giá sản phẩm và dịch vụ	10	3	6	1
	1. Phương pháp xác định chi phí		1	1	
	1.1. Xác định chi phí theo công việc				

1.2. Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất				
2. Định giá sản phẩm và dịch vụ		2	5	
2.1. Những nhân tố chủ yếu đến quyết định giá bán				
2.2. Xác định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt				
2.3. Xác định giá bán dịch vụ				
2.4. Định giá sản phẩm mới				
2.5. Xác định giá bán sản phẩm trong các trường hợp đặc biệt				
Kiểm tra				1
Tổng cộng	45	15	28	2

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

Mã chương: MĐ 19 -01

Giới thiệu: tổng quan về kế toán quản trị

Mục tiêu:

- Trình bày được khái niệm 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
- Tham gia một cách tích cực với vai trò là một thành phần của đội ngũ quản lý
- Trung thực, nghiêm túc trong nghiên cứu

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

1.1 Khái niệm về kế toán quản trị

Kế toán quản trị là một hệ thống thu thập, xử lý và truyền đạt thông tin cho các nhà quản trị nội bộ doanh nghiệp để ra quyết định

1.2 Vai trò của kế toán quản trị

Để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp phải lập kế hoạch SXKD cho doanh nghiệp mình. Từ kế hoạch chung của doanh nghiệp, các bộ phận triển khai thành các mục tiêu thực hiện và kiểm tra kết quả thực hiện các mục tiêu này. Đó chính là kiểm tra quản lý – kiểm tra hướng hoạt động của doanh nghiệp. trong quá trình thực hiện các mục tiêu đề ra cần phải quản lý các qui trình cụ thể, chi tiết hơn như quản lý tồn kho, quản lý sản xuất,

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 tài chính và kế toán quản trị

Giống nhau

- Có cùng đối tượng nghiên cứu là các sự kiện kinh tế và pháp lý diễn ra trong quá trình kinh doanh của doanh nghiệp
- Đều dựa trên hệ thống ghi chép ban đầu của kế toán. Kế toán tài chính căn cứ hệ thống ghi chép ban đầu này để xử lý, soạn thảo các báo cáo tài chính cung cấp cho các đối tượng cần thông tin kế toán ở bên ngoài của doanh nghiệp. Kế toán quản trị căn cứ hệ thống ghi chép ban đầu để vận dụng xử lý nhằm tạo thông tin thích hợp cho các nhà quản trị.
- Đều thể hiện tính trách nhiệm của người quản lý trong toàn doanh nghiệp, còn kế toán quản trị thể hiện trách nhiệm của nhà quản trị trên từng bộ phận của doanh nghiệp.

Khác nhau

KHÁC NHAU	KẾ TOÁN QUẢN TRỊ	KẾ TOÁN TÀI CHÍNH
Đối tượng sử dụng thông tin	Nhà quản trị bên trong doanh nghiệp	Những người bên ngoài doanh nghiệp là chủ yếu
Đặc điểm thông tin	Hướng về tương lai. Linh hoạt. Không qui định cụ thể	Phản ánh quá khứ. Tuân thủ nguyên tắc. Biểu hiện hình thái giá trị
Yêu cầu thông tin	Không đòi hỏi cao tính chính xác gần như tuyệt đối	Đòi hỏi tính chính xác gần như tuyệt đối, khách quan
Phạm vi cung cấp	Từng bộ phận	Toàn doanh nghiệp
Các loại báo cáo	Báo cáo đặc biệt	Báo cáo tài chính nàh nước qui định
Ký hạn lập báo cáo	Thường xuyên	Định kỳ
Quan hệ với các mô đun	Quan hệ nhiều	Quan hệ ít
Tính pháp lệnh	Không có tính pháp lệnh	Có tính pháp lệnh

2.2 Kế toán chi phí với kế toán quản trị

Bản chất của kế toán quản trị chi phí

- KTQT chi phí là một bộ phận của hệ thống kế toán quản trị nhằm cung cấp thông tin về chi phí để mỗi tổ chức thực hiện chức năng quản trị yếu tố nguồn lực tiêu dùng cho các hoạt động, nhằm xây dựng kế hoạch, kiểm soát, đánh giá hoạt động và ra các quyết định hợp lý.
- KTQT chi phí cung cấp bao gồm cả những thông tin quá khứ và thông tin có tính dự báo thông qua việc lập kế hoạch và dự toán trên cơ sở ñịnh mức chi phí.

Kế toán quản trị chi phí với chức năng quản trị chi phí doanh nghiệp: KTQT chi phí cung cấp thông tin chi phí phục vụ cho các chức năng quản lý

Bản chất của kế toán quản trị

– KTQT cung cấp thông tin cho các nhà quản trị cấp cao ra quyết định kinh doanh, quyết định đầu tư và sử dụng các nguồn lực.

– KTQT cung cấp thông tin về mặt kỹ thuật để các nhà quản lý thừa hành sử dụng thực thi trách nhiệm của mình.

– KTQT được coi như là phương tiện để nhà quản lý thực hiện kiểm soát quản lý DN.

– Kế toán quản trị là một khoa học thu nhận, xử lý và cung cấp những thông tin định lượng về hoạt động của đơn vị một cách cụ thể, giúp các nhà quản trị trong quá trình ra các quyết định liên quan đến việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra, kiểm soát và đánh giá tình hình thực hiện các hoạt động của đơn vị.

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

Đối tượng chủ yếu và trực tiếp của quản lý là những mối quan hệ con người bên trong và bên ngoài tổ chức. Chủ thể tác động lên con người, thông qua đó mà tác động đến các yếu tố vật chất và phi vật chất khác như tiền vốn, vật tư, máy móc, thiết bị, công nghệ, thông tin, hệ thống... để tạo ra kết quả cuối cùng của toàn bộ hoạt động. Như vậy, quản lý tổ chức thực chất là quản lý con người, vì vậy, quản lý tổ chức là dạng quản lý phức tạp nhất.

Cách thức quản lý bao gồm hệ thống các hình thức, phương pháp, phương tiện tổ chức và điều hành công việc quản lý. Như vậy, tính tổ chức - kỹ thuật của quản lý phản ánh trình độ tổ chức, công nghệ quản lý, quy mô phát triển của quản lý, nó không mang nội dung giai cấp mà nó phản ánh sự văn minh, tiến bộ xã hội về quản lý. Xã hội sau bao giờ cũng

3.2 Phương pháp nghiệp vụ của kế toán quản trị

Thông tin kế toán quản trị chủ yếu nhằm cung cấp cho các nhà quản trị để ra những quyết định, do đó kế toán quản trị phải sử dụng một số phương pháp nghiệp vụ để xử lý thông tin cho phù hợp với nhu cầu quản trị. Có 4 phương pháp nghiệp vụ cơ bản:

Thiết kế thông tin thành dạng so sánh được

Với các số liệu thu thập được kế toán quản trị sẽ phân tích chúng thành dạng so sánh được. Các số liệu thu thập sẽ vô dụng nếu thiếu các tiêu chuẩn để so sánh.

Phân loại chi phí

Ví dụ: như phân loại chi phí của doanh nghiệp thành định phí và biến phí để từ đó phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận

Trình bày mối quan hệ giữa các thông tin kế toán dưới dạng phương trình

Cách trình bày này rất tiện dụng cho việc tính và dự toán một số quá trình chưa xảy ra trên cơ sở những dữ kiện đã có và mối quan hệ đã xác định. Do đó phương pháp này được dùng làm cơ sở để tính toán và lập kế hoạch.

Trình bày thông tin dưới dạng đồ thị

Cách trình bày này giúp ta thấy rõ ràng nhất mối quan hệ và xu hướng biến động của thông tin.

3.3 Tổ chức hệ thống bộ máy kế toán quản trị

Để thiết lập công tác tổ chức bộ máy kế toán trong doanh nghiệp, người chịu trách nhiệm thiết lập cần phải:

1. Nắm được hệ thống kiểm soát nội bộ của Doanh nghiệp, các yêu cầu quản lý từ BGD. Từ đó thảo luận với các phòng ban liên quan như phòng mua hàng, bán hàng,

hành chính nhân sự... để ghi nhận các giao dịch, những khó khăn cần hỗ trợ và những yêu cầu giao dịch sao cho khi vận hành việc tổ chức công tác kế toán không làm cản trở công việc của các phòng ban.

2. Ước tính khối lượng công việc của kế toán từ các giao dịch mua vào, bán ra, giao dịch nội bộ... để tính toán số nhân sự kế toán hiện cần có.
3. Hoạch định sơ bộ các vị trí kế toán trong 3 – 5 năm dựa vào mục tiêu của Doanh nghiệp theo quy mô và khối lượng công việc phát sinh cần hoàn thành
4. Viết bản mô tả công việc cho từng vị trí
5. Vẽ lưu đồ nghiệp vụ phục vụ cho quá trình kiểm soát
6. Cùng với BGD và các phòng ban để chốt các chỉ tiêu định mức, quy chế:
 - Công tác phí, ăn ca, ăn trưa, đồng phục, chi ngày lễ ...
 - Định mức và hình thức tạm ứng lương, công tác phí, mua sắm ...
 - Công nợ phải thu, phải trả, tồn kho tối thiểu, tồn kho tối đa
 - Định mức chi phí phục vụ hoạt động gắn với kế hoạch tài chính và dòng tiền
 - Dựa vào bảng tổng hợp các định mức ở các quy trình mua hàng, bán hàng, lương và các khoản trích theo lương, thiết lập thành các quy chế: Quy chế tài chính, quy chế lương thưởng, quy chế chi trả...
7. Soạn thảo quy định, quy trình và quy chuẩn tổ chức công tác kế toán
8. Vẽ sơ đồ tổ chức và nghiệp vụ của phòng gắn với các mã mô tả công việc và KPI
9. Tuyển dụng và bổ nhiệm nhân sự
10. Lựa chọn và cài đặt phần mềm kế toán, thiết lập bảng tính excel dạng mẫu
11. Vận hành và đánh giá hiệu quả cũng như các điểm cần hiệu chỉnh theo từng giai đoạn

Đây là nội dung công việc khó thực hiện, đòi hỏi quyết tâm cao của lãnh đạo và phòng kế toán cùng các phòng ban liên quan.

Thực hành/ Bài tập nhóm/ Thảo luận:

Câu 1: Phân biệt Kế toán quản trị, kế toán tài chính và kế toán chi phí

Câu 2: Hãy nêu Vai trò của kế toán quản trị trong việc thực hiện các chức năng quản lý

CHƯƠNG 2. PHÂN LOẠI CHI PHÍ

Mã chương: MĐ 19 -02

Giới thiệu: Phân loại chi phí

Mục tiêu:

- Trình bày được khái niệm về chi phí
- Mô tả được hệ thống quản lý 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
- Phân biệt được chi phí lý thuyết và chi phí thực tế
- Vận dụng được cách ứng xử chi phí trong hệ thống quản lý
- Trung thực, nghiêm túc trong nghiên cứu

1. Khái niệm và đặc điểm chi phí

1.1 Khái niệm chi phí

Chi phí được định nghĩa như là giá trị tiền tệ của các khoản hao phí bỏ ra nhằm thu được các loại tài sản, hàng hóa hoặc các dịch vụ. Như vậy, nội dung của chi phí rất đa dạng. Trong kế toán quản trị, chi phí được phân loại và sử dụng theo nhiều cách khác nhau nhằm cung cấp những thông tin phù hợp với nhu cầu đa dạng trong các thời điểm khác nhau của quản lý nội bộ doanh nghiệp. Thêm vào đó, chi phí phát sinh trong các loại hình doanh nghiệp khác nhau (sản xuất, thương mại, dịch vụ) cũng có nội dung và đặc điểm khác nhau, trong đó nội dung chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất thể hiện tính đa dạng và bao quát nhất.

Với lý do này các nội dung tiếp theo và cũng là nội dung chính của chương, chúng ta sẽ nghiên cứu các cách phân loại chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất.

1.2 Đặc điểm chi phí

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

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)

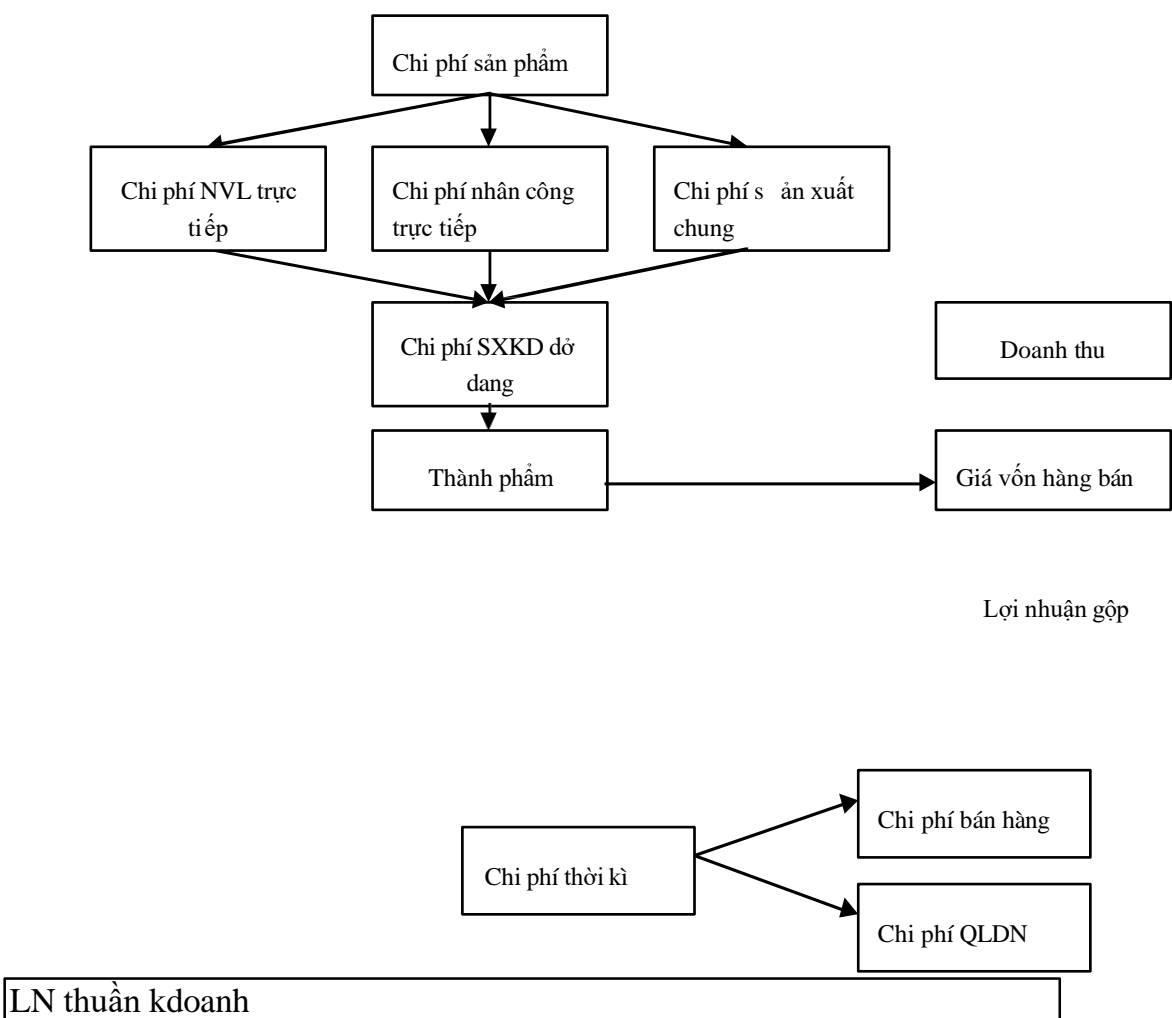
Chi phí sản phẩm bao gồm các chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất sản phẩm, do vậy các chi phí này kết hợp tạo nên giá trị của sản phẩm hình thành qua giai đoạn sản xuất (được gọi là giá thành sản xuất hay giá thành công xưởng). Thuộc chi phí sản phẩm gồm các khoản mục chi phí nguyên liệu, vật 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 được tiêu thụ. Vì lí do này, chi phí sản phẩm còn được gọi là chi phí có thể tồn kho (inventorial costs).

Chi phí thời kỳ (period costs)

Chi phí thời kỳ gồm các khoản mục chi phí còn lại ngoài các khoản mục chi phí thuộc chi phí sản phẩm. Đó là chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Các chi phí thời kỳ phát sinh ở kỳ hạch toán nào được xem là có tác dụng phục vụ cho quá trình kinh doanh của kỳ đó, do vậy chúng được tính toán kết chuyển hết để xác định lợi tức ngay trong kỳ hạch toán mà chúng phát sinh. Chi phí thời kỳ còn được gọi là chi phí không tồn kho (non-inventorial costs).

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.



Sơ đồ 2.1. Các chi phí xét theo mối quan hệ giữa chi phí với lợi nhuận xác định trong từng kỳ

2.3 Phân loại theo mối quan hệ với đối tượng chịu chi phí

2.4 Phân loại theo cách ứng xử chi phí

Cách “ứng xử” của chi phí (cost behavior) là thuật ngữ để biểu thị sự thay đổi của chi phí tương ứng với các mức độ hoạt động đạt được. Các chỉ tiêu thể hiện mức độ hoạt động cũng rất đa dạng. Trong doanh nghiệp sản xuất ta thường gặp các chỉ tiêu thể hiện mức độ hoạt động như: khối lượng công việc đã thực hiện, khối lượng sản phẩm sản xuất, số giờ máy hoạt động, v.v.. Khi xem xét cách ứng xử của chi phí, cũng cần phân biệt rõ phạm vi hoạt động (operating range) của doanh nghiệp với mức độ hoạt động (operating levels) mà doanh nghiệp đạt được trong từng kỳ. Phạm vi hoạt động chỉ rõ các năng lực hoạt động tối đa như công suất máy móc thiết bị, số giờ công lao động của công nhân, ... mà doanh nghiệp có thể khai thác, còn mức độ hoạt động chỉ các mức hoạt động cụ thể mà doanh nghiệp thực hiện trong một kỳ trong giới hạn của phạm vi hoạt động đó.

Khi nói đến cách ứng xử của chi phí, chúng ta thường hình dung đến một sự thay đổi tỉ lệ giữa chi phí với các mức độ hoạt động đạt được: mức độ hoạt động càng cao thì lượng chi phí phát sinh càng lớn và ngược lại. Tuy nhiên, loại chi phí có cách ứng xử như vậy chỉ là một bộ phận trong tổng số chi phí của doanh nghiệp. Một số loại chi phí có tính chất cố định, không phụ thuộc theo mức độ hoạt động đạt được trong kỳ, và ngoài ra, cũng có một số các chi khác mà cách ứng xử của chúng là sự kết hợp của cả hai loại chi phí kể trên. Chính vì vậy, xét theo cách ứng xử, chi phí của doanh nghiệp được chia thành 3 loại: Chi phí khả biến, chi phí bất biến và chi phí hỗn hợp.

Chi phí khả biến (Variable costs)

Chi phí khả biến là các chi phí, xét về lý thuyết, có sự thay đổi tỉ lệ với các mức độ hoạt động. Chi phí khả biến chỉ phát sinh khi có các hoạt động xảy ra. Tổng số chi phí khả biến sẽ tăng (hoặc giảm) tương ứng với sự tăng (hoặc giảm) của mức độ hoạt động, nhưng chi phí khả biến tính theo đơn vị của mức độ hoạt động thì không thay đổi.

Nếu ta gọi:

a: Giá trị chi phí khả biến tính theo 1 đơn vị mức độ hoạt động.

x: Biến số thể hiện mức độ hoạt động đạt được.

Ta có tổng giá trị chi phí khả biến (y) sẽ là một hàm số có dạng: $y = ax$

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các khoản mục chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp thể hiện rõ nhất đặc trưng của chi phí khả biến. Ngoài ra, chi phí khả biến còn bao gồm các chi phí khác thuộc khoản mục chi phí sản xuất chung (ví dụ, các chi phí vật liệu phụ, chi phí động lực, chi phí lao động gián tiếp trong chi phí sản xuất chung có thể là chi phí khả biến) hoặc thuộc khoản mục chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp (như chi phí vật liệu, phí hoa hồng, phí vận chuyển, ...). Chi phí khả biến còn được gọi là chi phí biến đổi hoặc biến phí.

Chi phí khả biến thực thụ và chi phí khả biến cấp bậc

Trong thực tế, không phải tất cả các chi phí khả biến đều có cách ứng xử giống nhau theo mức độ hoạt động. Xét theo cách thức ứng xử khác nhau đó, chi phí khả biến còn được chia thành hai loại: chi phí khả biến thực thụ (true variable costs) và chi phí khả biến cấp bậc (step-variable costs).

Chi phí khả biến thực thụ là các chi phí khả biến có sự biến đổi một cách tỉ lệ với mức độ hoạt động. Đa số các chi phí khả biến thường thuộc loại này, và cách ứng xử cũng như đồ thị biểu diễn của chúng giống như nội dung đã trình bày ở trên.

Chi phí khả biến cấp bậc là các chi phí khả biến không có sự biến đổi liên tục theo sự thay đổi liên tục của mức độ hoạt động. Các chi phí này chỉ biến đổi khi các hoạt động đã có sự biến đổi đạt đến một mức độ cụ thể nào đó. Ta lấy chi phí tiền lương của bộ phận công nhân phụ (phục vụ hoạt động của công nhân chính) ở các phân xưởng sản xuất để minh họa cho loại chi phí biến đổi cấp bậc này. Các công nhân phụ thường thực hiện các công việc như đưa vật liệu từ kho đến nơi sản xuất hoặc đưa thành phẩm từ nơi sản xuất đi nhập kho, ... và được biên chế theo một tỉ lệ nhất định với số lượng công nhân chính mà họ phục vụ. Khi khối lượng sản phẩm của các công nhân chính mà họ phục vụ gia tăng, cường độ lao động của họ cũng tăng theo nhưng mức lương mà họ được hưởng không thể tính gia tăng một cách liên tục theo cường độ lao động gia tăng của họ. Tiền lương của họ chỉ tăng lên ở một mức mới khi cường độ lao động của họ đạt đến một mức nhất định nào đó, và tương tự, sẽ giữ nguyên cho đến khi cường độ lao động của họ gia tăng đạt đến một mức mới.

Dạng phi tuyến của chi phí khả biến và phạm vi phù hợp

Khi nghiên cứu cách ứng xử của chi phí khả biến như trên, chúng ta đã đặt giả thiết có một mối quan hệ tuyến tính giữa chi phí khả biến với mức độ hoạt động. Tuy nhiên, trong thực tế, có rất nhiều các chi phí khả biến không có quan hệ tuyến tính mà biến đổi theo các dạng đường cong rất phức tạp. Với các chi phí thuộc dạng này, để thuận tiện cho việc tính toán, lập kế hoạch và kiểm soát chi phí, người ta thường xác định các “phạm vi phù hợp” (relevant range) để có thể nhận dạng cách biến đổi của chúng theo dạng tuyến tính. Phạm vi phù hợp được hiểu là một khoảng giới hạn của các hoạt động mà trong khoảng đó, mối quan hệ giữa chi phí biến đổi với mức độ hoạt động có thể quy về dạng tuyến tính. Khi phạm vi phù hợp được xác định càng nhỏ thì đường biểu diễn chi phí khả biến càng tiến dần về dạng đường thẳng, và do vậy mức độ tuyến tính càng cao

Chi phí bất biến (Fixed costs)

Chi phí bất biến là những chi phí, xét về lý thuyết, không có sự thay đổi theo các mức độ hoạt động đạt được. Vì tổng số chi phí bất biến là không thay đổi cho nên, khi mức độ hoạt động tăng thì chi phí bất biến tính theo đơn vị các mức độ hoạt động sẽ giảm và ngược lại.

Nếu ta gọi b là tổng số chi phí bất biến, thì đường biểu diễn chi phí bất biến là một đường thẳng có dạng $y = b$.

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các loại chi phí bất biến thường gặp là chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí tiền lương nhân viên quản lý, chi phí quảng cáo, v.v.. Chi phí bất biến còn được gọi là chi phí cố định hay định phí.

Có thể đưa ra nhận xét rằng loại chi phí chiếm tỉ trọng lớn trong chi phí bất biến ở các doanh nghiệp sản xuất là các chi phí liên quan đến cơ sở vật chất tạo ra năng lực hoạt động cơ bản của doanh nghiệp, do đó, với xu hướng tăng cường hiện đại hoá cơ sở vật chất kỹ thuật của các doanh nghiệp như hiện nay thì tỉ trọng chi phí bất biến ngày càng tăng cao trong tổng số chi phí của doanh nghiệp. Sự hiểu biết thấu đáo về quan hệ tỉ trọng chi phí khả biến và chi phí bất biến (được hiểu là kết cấu chi phí của doanh nghiệp) là có ý nghĩa rất lớn trong việc đề ra các chính sách quản trị của doanh nghiệp. Xét ở khía cạnh quản lý chi phí, chi phí bất biến được chia thành 2 loại: chi phí bất biến bắt buộc và chi phí bất biến không bắt buộc

Chi phí bất biến bắt buộc (committed fixed costs)

Chi phí bất biến bắt buộc là các chi phí phát sinh nhằm tạo ra các năng lực hoạt động cơ bản của doanh nghiệp, thể hiện rõ nhất là chi phí khấu hao TSCĐ hay tiền lương

nhân viên quản lý ở các phòng ban chức năng. Bởi vì là tiền đề tạo ra năng lực hoạt động cơ bản nên các chi phí bất biến bắt buộc gắn liền với các mục tiêu dài hạn của doanh nghiệp, chúng biểu hiện tính chất cố định khá vững chắc và ít chịu sự tác động của các quyết định trong quản lý ngắn hạn. Có thể đưa ra nhận xét rằng, mọi cố gắng trong việc cắt giảm các chi phí bất biến bắt buộc đến không là không thể được, cho dù là chỉ trong một thời gian ngắn khi các quá trình sản xuất bị gián đoạn. Điểm mấu chốt trong việc quản lý loại chi phí này là tập trung vào việc nâng cao hiệu suất sử dụng các yếu tố vật chất và nhân lực cơ bản của doanh nghiệp.

Chi phí bất biến không bắt buộc (discretionary fixed costs)

Khác với các chi phí bất biến bắt buộc, các chi phí bất biến không bắt buộc thường được kiểm soát theo các kế hoạch ngắn hạn và chúng phụ thuộc nhiều vào chính sách quản lý hàng năm của các nhà quản trị. Do vậy, loại chi phí này còn được gọi là chi phí bất biến tùy ý hay chi phí bất biến quản trị. Thuộc loại chi phí này gồm chi phí quảng cáo, chi phí nghiên cứu phát triển, chi phí đào tạo nhân viên, v.v..

Với bản chất ngắn hạn và phụ thuộc nhiều vào ý muốn của người quản lý, các chi phí bất biến không bắt buộc là đối tượng được xem xét đầu tiên trong các chương trình tiết kiệm hoặc cắt giảm chi phí hàng năm của doanh nghiệp. Có thể nói, tính hợp lý về sự phát sinh của các chi phí bất biến không bắt buộc, cả về chủng loại và giá trị, được xem xét theo từng kỳ là biểu hiện rõ nhất chất lượng các quyết định của nhà quản trị trong quản lý chi phí. Các quyết định nay luôn bị ràng buộc bởi sự hạn chế về qui mô vốn cũng như bởi các mục tiêu tiết kiệm chi phí không ngừng của doanh nghiệp. Rất dễ dẫn đến các quyết định sai lầm nếu người quản lý không hiểu thấu đáo đặc thù kinh doanh của doanh nghiệp, cũng như tình huống cụ thể cho việc ra quyết định ở từng thời kỳ hoạt động.

Chi phí bất biến và phạm vi phù hợp

Qua nghiên cứu bản chất của chi phí bất biến, đặc biệt là chi phí bất biến không bắt buộc, chúng ta nhận thấy có thể có sự khác nhau về mặt lượng của các chi phí bất biến phát sinh hàng năm. Sự phát sinh của các chi phí bất biến phụ thuộc vào phạm vi hoạt động tối đa của các loại hoạt động mà chi phí bất biến gắn kèm theo. Chẳng hạn, với chi phí quảng cáo, một dạng của chi phí bất biến không bắt buộc, sự phát sinh của chúng phụ thuộc vào kế hoạch tăng doanh số hàng năm của doanh nghiệp. Tương tự như vậy, chi phí khấu hao, một dạng của chi phí bất biến bắt buộc, cũng không thể giữ nguyên nếu doanh nghiệp có kế hoạch tăng cường cơ sở vật chất nhằm mở rộng năng lực sản xuất trong các kỳ tương lai. Vì lý do như trên, phạm vi phù hợp cũng được áp dụng khi xem xét sự thay đổi của các chi phí bất biến phục vụ việc tính toán trong kiểm tra và phân tích chi phí. Ở đây, phạm vi phù hợp là một phạm vi hoạt động cụ thể mà theo đó, các chi phí bất biến đạt trạng thái cố định. Có thể minh họa phạm vi thích hợp của chi phí bất biến qua đồ thị sau:

Chi phí hỗn hợp (Mixed costs)

Chi phí hỗn hợp là những chi phí mà cấu thành nên nó bao gồm cả yếu tố chi phí khả biến và chi phí bất biến. Ở một mức độ hoạt động cụ thể nào đó, chi phí hỗn hợp mang đặc điểm của chi phí bất biến, và khi mức độ hoạt động tăng lên, chi phí hỗn hợp sẽ biến đổi như đặc điểm của chi phí khả biến. Hiểu theo một cách khác, phần bất biến trong chi phí hỗn hợp thường là bộ phận chi phí cơ bản để duy trì các hoạt động ở mức độ tối thiểu, còn phần khả biến là bộ phận chi phí sẽ phát sinh tỉ lệ với mức độ hoạt động tăng thêm. Trong các doanh nghiệp sản xuất, chi phí hỗn hợp cũng chiếm một tỉ

lệ khá cao trong các loại chi phí, chẳng hạn như chi phí điện thoại, chi phí bảo trì MMTB,...

Nếu ta gọi:

a: là tỉ lệ biến đổi theo các mức độ hoạt động của bộ phận chi phí biến đổi trong chi phí hỗn hợp.

b: bộ phận chi phí bất biến trong chi phí hỗn hợp. thì phương trình biểu diễn sự biến thiên của chi phí hỗn hợp là một phương trình bậc nhất có dạng: $y = ax + b$

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 khả biến và yếu tố bất biến. 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.

2.4.1 Phương pháp cực đại, cực tiểu (the high-low method)

Việc phân tích chi phí hỗn hợp thành các yếu tố bất biến và khả biến được tiến hành trên cơ sở các số liệu về chi phí hỗn hợp được thống kê và tập hợp theo các mức độ hoạt động khác nhau ở các khoảng thời gian. Phương pháp cực đại, cực tiểu tiến hành phân tích chỉ theo số liệu ở hai "điểm" thời gian có mức độ hoạt động đạt cao nhất và thấp nhất với giá trị chi phí hỗn hợp tương ứng của chúng.

Một cách khái quát, phương pháp này được thực hiện qua trình tự các bước như sau:

Bước 1: Xác định mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất và chi phí hỗn hợp tương ứng:

Nếu ta gọi Mmax là điểm có mức độ hoạt động cao nhất thì các tọa độ tương ứng của nó sẽ là Mmax (Xmax; Ymax), với Xmax là mức độ hoạt động cao nhất và Ymax là chi phí hỗn hợp ở mức độ hoạt động cao nhất.

Tương tự, gọi Mmin là điểm có mức độ hoạt động thấp nhất thì tọa độ tương ứng của Mmin là Mmin (Xmin; Ymin), với Xmin là mức độ hoạt động thấp nhất và Ymin là chi phí hỗn hợp tương ứng.

Bước 2: Xác định hệ số a của yếu tố chi phí biến đổi trong chi phí hỗn hợp theo công thức:

Bước 3: Xác định hằng số b của yếu tố chi phí bất biến, bằng cách thay giá trị của a ở bước 2 vào phương trình biểu diễn của điểm Mmax (hoặc Mmin)

Bước 4: Xác định phương trình biến thiên của chi phí hỗn hợp, có dạng:
 $y = ax + b$

2.4.2 Phương pháp đồ thị phân tán (the scatter-chart method)

Với phương pháp này, trước hết chúng ta sử dụng đồ thị để biểu diễn tất cả các số liệu thống kê được đề 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 (negression line). Điểm cắt giữa đường biểu diễn với trục tung phản ánh chi phí cố định. Độ dốc của đường biểu diễn phản ánh tỉ lệ biến phí (biến phí đơn vị). Xác định được các yếu tố bất biến và khả biến, đường biểu diễn chi phí hỗn hợp được xác định bằng phương trình: $y = ax + b$

2.4.3 Phương pháp bình phương bé nhất (the least squares method)

Với phương pháp này, hệ số biến đổi a và hằng số b (trong phương trình bậc nhất biểu diễn chi phí hỗn hợp $y = ax + b$) được xác định theo hệ phương trình sau:

$$\sum xy = b \sum x + a \sum x^2 \quad (1)$$

$$\sum y = nb + a \sum x \quad (2)$$

trong đó n là số lần quan sát

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 và 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 qui 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 đắc 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.

2.5 Phân loại khác sử dụng trong kiểm tra và ra quyết định

Để phục vụ cho việc kiểm tra và ra quyết định trong quản lý, chi phí của doanh nghiệp còn được xem xét ở nhiều khía cạnh khác. Nội bật nhất là việc xem xét trách nhiệm của các cấp quản lý đối với các loại chi phí phát sinh, thêm nữa, các nhà quản lý nên nhìn nhận đúng đắn sự thích đáng của các loại chi phí khác nhau phục vụ cho việc phân tích, so sánh để ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu trong các tình huống Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được

Một khoản chi phí được xem là chi phí có thể kiểm soát được (controllable costs) hoặc là chi phí không kiểm soát được (non-controllable costs) ở một cấp quản lý nào đó là tùy thuộc vào khả năng cấp quản lý này có thể ra các quyết định để chi phối, tác động đến khoản chi phí đó hay là không. Như vậy, nói đến khía cạnh quản lý chi phí bao giờ cũng gắn liền với một cấp quản lý nhất định: khoản chi phí mà ở một cấp quản lý nào đó có quyền ra quyết định để chi phối nó thì được gọi là chi phí kiểm soát được (ở cấp quản lý đó), nếu ngược lại thì là chi phí không kiểm soát được.

Chẳng hạn, người quản lý bán hàng có trách nhiệm trong việc tuyển dụng cũng như quyết định cách thức trả lương cho nhân viên bán hàng, do vậy, chi phí tiền lương trả cho bộ phận nhân viên này là chi phí kiểm soát được đối với bộ phận bán hàng đó. Tương tự như vậy là các khoản chi phí tiếp khách, chi phí hoa hồng bán hàng, ... Tuy nhiên, chi phí khấu hao các phương tiện kho hàng, một khoản chi phí cũng phát sinh ở bộ phận bán hàng, thì lại là chi phí không kiểm soát được đối với người quản lý bán hàng bởi vì quyền quyết định xây dựng các kho hàng cũng như quyết định cách thức tính khấu hao của nó thuộc về bộ phận quản lý doanh nghiệp.

Chi phí không kiểm soát được ở một bộ phận nào đó thường thuộc hai dạng: các khoản chi phí phát sinh ở ngoài phạm vi quản lý của bộ phận (chẳng hạn các chi phí phát sinh ở các bộ phận sản xuất hoặc thu mua là chi phí không kiểm soát được đối với người quản lý bộ phận bán hàng), hoặc là các khoản chi phí phát sinh thuộc phạm vi hoạt động của bộ phận nhưng thuộc quyền chi phối và kiểm soát từ cấp quản lý cao hơn (như chi phí khấu hao các phương tiện kho hàng đối với người quản lý bộ phận bán hàng trong ví dụ trên). Cũng cần chú ý thêm rằng việc xem xét khả năng kiểm soát các loại chi phí đối với một cấp quản lý có tính tương đối và có thể có sự thay đổi khi có sự thay đổi về mức độ phân cấp trong quản lý.

Xem xét chi phí ở khía cạnh kiểm soát có ý nghĩa lớn trong phân tích chi phí và ra các quyết định xử lý, góp phần thực hiện tốt kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp.

Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp

Trong các doanh nghiệp sản xuất, các khoản chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các đơn đặt hàng và do vậy có thể tính trực tiếp cho từng loại sản phẩm hay từng đơn đặt hàng thì được gọi là chi phí trực tiếp (direct costs). Ngược lại, các khoản chi phí phát sinh cho mục đích phục vụ và quản lý chung, liên quan đến việc sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm, nhiều đơn đặt hàng cần tiến hành phân bổ cho các đối tượng sử dụng chi phí theo các tiêu thức phân bổ được gọi là chi phí gián tiếp (indirect costs). Thông thường, khoản mục chi phí NLVLT và chi phí NCTT là các khoản mục chi phí trực tiếp, còn các khoản mục chi phí sản xuất chung, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí gián tiếp. Cách phân loại chi phí này giúp ích cho việc xây dựng các phương pháp hạch toán và phân bổ thích hợp cho từng loại chi phí.

Chi phí lặn (sunk costs)

Khái niệm chi phí lặn chỉ nảy sinh khi ta xem xét các chi phí gắn liền với các phương án hành động liên quan đến tình huống cần ra quyết định lựa chọn. Chi phí lặn được hiểu là khoản chi phí đã bỏ ra trong quá khứ và sẽ hiển hiện ở tất cả mọi phương án với giá trị như nhau. Hiểu một cách khác, chi phí lặn được xem như là khoản chi phí không thể tránh được cho dù người quản lý quyết định lựa chọn thực hiện theo phương án nào. Chính vì vậy, chi phí lặn là loại chi phí không thích hợp cho việc xem xét, ra quyết định của người quản lý. Tuy nhiên, trong thực tế, việc nhận diện được chi phí lặn cũng như sự nhận thức rằng chi phí lặn cần được loại bỏ trong tiến trình ra quyết định không phải lúc nào cũng dễ dàng. Vấn đề sẽ được minh họa rõ ở chương 6 với nội dung phân tích thông tin để ra quyết định.

Chi phí chênh lệch (differential costs)

Tương tự như chi phí lặn, chi phí chênh lệch (cũng còn được gọi là chi phí khác biệt) cũng chỉ xuất hiện khi so sánh chi phí gắn liền với các phương án trong quyết định lựa chọn phương án tối ưu. Chi phí chênh lệch được hiểu là phần giá trị khác nhau của các loại chi phí của một phương án so với một phương án khác. 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.

Chi phí cơ hội (Opportunity costs)

Chi phí cơ hội là những thu nhập tiềm tàng bị mất đi khi lựa chọn thực hiện phương án này thay cho phương án khác. Chẳng hạn, với quyết định tự sử dụng cửa hàng để tổ chức hoạt động kinh doanh thay vì cho thuê thì thu nhập có được từ việc cho thuê của hàng trở thành chi phí cơ hội của phương án tự tổ chức kinh doanh.

Chi phí cơ hội là một yếu tố đòi hỏi luôn phải được tính đến trong mọi quyết định của quản lý. Để đảm bảo chất lượng của các quyết định, việc hình dung và dự đoán hết tất cả các phương án hành động có thể có liên quan đến tình huống cần ra quyết định là quan trọng hàng đầu. Có như vậy, phương án hành động được lựa chọn mới thực sự là tốt nhất khi so sánh với các khoản lợi ích mất đi của tất cả các phương án bị loại bỏ.

Tóm lại: Cho nhiều mục đích khác nhau, chi phí được xem xét theo nhiều khía cạnh khác nhau. 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 tiên 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 cách thức ứng xử của nó giúp thấy rõ một mối quan hệ rất căn bản trong quản lý: quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Báo cáo thu nhập của doanh nghiệp lập theo cách nhìn nhận chi phí như vậy trở thành công cụ đặc lực cho người quản lý trong việc xem xét và phân tích các vấn đề.

3. Hệ thống quản lý chi phí

3.1 Tập hợp và phân bổ chi phí

Hệ thống kế toán chi phí bao gồm 2 bước:

Quy tập chi phí: thu thập các thông tin về chi phí thông qua phân loại dựa vào bản chất, ví dụ như chi phí lao động, chi phí nguyên liệu...

Phân bổ chi phí: truy nguyên và phân bổ lại chi phí vào một hay nhiều đối tượng tạo phí như các hoạt động, các phòng ban, khách hàng, hay các sản phẩm...

Thông qua hai bước này, nhà quản lý mới có thể nắm bắt được chính xác đối tượng chi phí, biết được cụ thể bộ phận, khâu nào gây lỗ hay không sinh lãi. Chẳng hạn trong một nhà máy sản xuất đồ dùng văn phòng, chi phí nguyên liệu, sau khi tổng hợp, được phân bổ lại về các đối tượng chi phí như bộ phận điều hành máy và bộ phận hoàn thiện. Chi phí từ các bộ phận này lại được phân bổ vào các sản phẩm như bàn, ghế, tủ sách...

Tới đây, chúng ta có thể đi sâu tìm hiểu cách thức phân loại để sau đó quy tập chi phí. Chi phí có thể được định nghĩa như một sự tiêu hao nguồn lực cho một mục đích nhất định, thường được quy ra đơn vị tiền tệ phải trả để có được nguồn lực đó. Như đã biết chi phí có thể được phân loại thông qua tính chất cố định hay biến đổi, hỗn hợp hay phân bậc.

Chi phí trực tiếp và gián tiếp

Để đưa ra quyết định kinh doanh, người quản lý phải nắm được chi phí của một vật, một quá trình hay một công việc nào đó gọi chung là đối tượng tạo phí (cost objective), chẳng hạn như các bộ phận phòng ban, các sản phẩm, đất đai, quãng đường, hay thậm chí số giờ giảng dạy... cũng như phải nắm được chi phí có mối quan hệ trực tiếp với đối tượng tạo phí hay không. Ví dụ, lương của nhân viên quản lý là chi phí trực tiếp nếu bộ phận của nhân viên này được coi đối tượng tạo phí, và là chi phí gián tiếp nếu sản phẩm hay dịch vụ của bộ phận đó được coi là đối tượng tạo phí. Cụ thể hơn, chi phí trực tiếp là chi phí có thể dễ dàng nhận dạng với một đối tượng tạo phí cho trước và ngược lại, chi phí gián tiếp là chi phí không thể dễ dàng nhận dạng với một đối tượng tạo phí cho trước.

Cần phải nhắc tới một khái niệm quan trọng khác là khái niệm tổng chi phí gián tiếp (factory overhead, factory burden hoặc manufacturing overhead), chỉ những chi phí không thể dễ dàng nhận dạng với đối tượng tạo phí là sản phẩm hay dịch vụ đầu ra. Các chi phí này có thể là năng lượng, lao động gián tiếp, lương quản lý, thuế bất động sản, chi phí thuê, bảo hiểm và khấu hao... Có một cách tương đối để phân biệt là chi

phí này bao gồm các chi phí ngoài chi phí nguyên liệu trực tiếp và chi phí lao động trực tiếp.

Báo cáo thu nhập theo chi phí: một ví dụ về báo cáo thu nhập của một công ty sản xuất + Doanh thu

_ Chi phí thành phẩm đã bán gồm:

+ Kho thành phẩm đầu kỳ

+ Chi phí thành phẩm gồm:

+ Chi phí nguyên liệu đã dùng

+ Chi phí nhân công

+ Tổng chi phí gián tiếp

_ Kho thành phẩm cuối kỳ = Lợi nhuận gộp_ Các chi phí khác gồm:

+ Chi phí bán

+ Chi phí quản lý chung

= Thu nhập hoạt động

Tuỳ theo mục đích quản lý, báo cáo thu nhập trên có thể phân tách chi phí gián tiếp thành các chi phí cố định và biến đổi, phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh nhất định.

Hệ thống quản lý chi phí xác định việc nhà quản lý ra quyết định tác động tới chi phí bằng cách đo lường các nguồn lực được sử dụng để thực hiện các hoạt động của tổ chức và sau đó đánh giá tác động của sự thay đổi các hoạt động lên chi phí. Quản lý dựa trên hoạt động (ABM) sử dụng hệ thống xác lập chi phí dựa trên hoạt động (ABC) để cải thiện quá trình vận hành của tổ chức. ABM phân biệt các chi phí gia tăng giá trị và các chi phí không gia tăng giá trị. Chi phí gia tăng giá trị là chi phí cần thiết cho một hoạt động không thể xoá bỏ mà không ảnh hưởng tới giá trị của sản phẩm đối với khách hàng. Ngược lại, chi phí không gia tăng giá trị là chi phí có thể xoá bỏ mà không ảnh hưởng tới giá trị của sản phẩm đối với khách hàng (ví dụ chi phí kiểm soát kho hàng, vận chuyển bên bãi...). Như vậy để đạt được một chiến lược cạnh tranh bằng chi phí, doanh nghiệp cần xem xét cấu trúc của các chi phí không gia tăng giá trị.

Hệ thống JIT (Just-In-Time)

Để tối thiểu hóa chi phí không gia tăng giá trị, nhiều công ty áp dụng hệ thống JIT, hệ thống trong đó công ty mua nguyên vật liệu và sản xuất các bộ phận cấu thành sản phẩm ngay khi chu trình sản xuất cần tới chúng, nhằm giảm tồn kho tới mức thấp nhất có thể vì chi phí kho hàng là chi phí không gia tăng giá trị rất lớn. Thông qua JIT, công ty có thể chống lãnh phí và cải thiện chất lượng.

Các công ty áp dụng JIT đều mang định hướng khách hàng vì các đơn đặt hàng tạo ra chu trình sản xuất. Thay cho việc nhập kho các thành phẩm và đợi đơn đặt hàng, hệ thống JIT sản xuất các sản phẩm trực tiếp theo các đơn đặt hàng nhận được. JIT thành công nhờ một số yếu tố then chốt:

Tập trung vào chất lượng: JIT luôn đi đôi với hệ thống quản lý chất lượng tổng hợp (TQC) và nâng cao chất lượng sản phẩm. Công nhân tay nghề cao với độ sai sót bằng không sẽ giảm được các chi phí không gia tăng giá trị như kiểm soát viên hay sửa chữa sản phẩm.

Chu kỳ sản xuất ngắn: chu kỳ sản xuất ngắn giúp tăng tốc độ đáp ứng đơn đặt hàng tức thời và giảm mức độ tồn kho.

Chu trình sản xuất trôi chảy: JIT đơn giản hoá chu trình sản xuất để giảm độ trễ, phát triển mối quan hệ với nhà cung cấp để có được nguyên vật liệu ngay khi cần với chất lượng đảm bảo. JIT duy trì tay nghề đều đặn theo nhóm để tránh chi phí ngắt quãng và

chi phí chuyển giao bán thành phẩm bằng cách phân bổ máy móc cùng một nhóm công việc càng gần nhau càng tốt, công nhân được huấn luyện để sử dụng được toàn bộ các máy móc cùng nhóm. Đây là hình thức sản xuất theo ô (cell). Mỗi ô có thể được coi như một nhà máy thu nhỏ với các nhóm máy thường được sắp xếp theo hình chữ "U".

Vận hành sản xuất linh hoạt: máy móc cần linh hoạt trong khả năng tạo ra các linh kiện và sản phẩm để tăng thêm sản lượng nếu sản phẩm có mức cầu vượt bậc hoặc tránh cho việc đình trệ sản xuất vì một máy móc nào đó bị hỏng. Thời gian cài đặt và thay đổi hệ thống máy móc cũng phải đủ ngắn. Nhân viên cũng cần được đào tạo đa năng nhằm thế chỗ và kiêm nhiệm, giảm được chi phí lao động bất thường.

3.2 Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh kinh doanh

3.2.1 Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo kế toán tài chính

Một báo cáo kết quả kinh doanh được lập theo kế hoạch tài chính là ở đó, các khoản chi phí sẽ được trình bày theo chức năng của chi phí trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh. Báo cáo này được lập thống nhất ở tất cả các doanh nghiệp vì mục đích báo cáo ra bên ngoài.

Ví dụ: tại một doanh nghiệp sản xuất, có tài liệu sau:

- Trị giá vốn của một sản phẩm: 55.000đ
- Giá bán một sản phẩm: 70.000đ
- Chi phí bao bì sản phẩm: 1.000đ
- Tiền thuê cửa hàng một tháng: 3.000.000đ
- Chi phí lương, điện nước 1 tháng: 7.500.000đ

Giá sử trong tháng, doanh nghiệp bán được 1.000sp A. Báo cáo kết quả kinh doanh như sau:

Doanh số (1.000 x 70.000)	70.000.000
(-) giá vốn hàng bán (1.000 x 55.000)	55.000.000
Lãi gộp	<u>15.000.000</u>
(-) Chi phí hoạt động	
chi phí đóng gói (1.000 x 1.000)	1.000.000
Thuê cửa hàng	3.000.000
Lương, điện, nước	7.500.000
	<u>11.500.000</u>
Lãi thuần	<u>3.500.000</u>

3.2.2 Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh theo kế toán quản trị



Đọc và phân tích Báo cáo kết quả kinh doanh theo góc nhìn quản trị? Là kế toán trưởng chắc không ít lần bạn bị Sếp hỏi về kết quả kinh doanh ?

- Làm thế nào để tăng doanh thu
- Làm thế nào để tăng lợi nhuận

Theo xu thế thì các bạn kế toán sẽ tư vấn chung chung là phải bán được nhiều hàng hơn hoặc tăng giá bán trên sản phẩm hoặc cắt giảm chi phí. Nhưng như thế là chưa đủ cho sự kỳ vọng của một kế toán trưởng.

Trong thực tế có một công thức cực kỳ đơn giản mà nếu bạn chịu khó quan sát và tìm hiểu thì bạn sẽ tư vấn được đúng mong mỏi của Sếp. Công thức đó gồm 5 yếu tố được tính theo cấp số nhân:

1. Lượng khách hàng tiềm năng
2. Tỷ lệ chuyển đổi khách hàng
3. Số tiền mua trung bình
4. Số lần trung bình quay lại của khách hàng
5. Tỷ lệ lợi nhuận ròng mong muốn

Nhưng trước khi đề kích được 5 yếu tố trên, bạn phải có đủ kiến thức và kinh nghiệm để đánh giá đúng từng biến số trong bối cảnh hiện tại của Công ty.

Lượng khách hàng tiềm năng: Biến số này thuộc bộ phận Marketing khai thác và truyền thông điệp tới thị trường mục tiêu.

Tỷ lệ chuyển đổi và Số tiền mua trung bình của khách hàng: Biến số này thuộc bộ phận Kinh doanh khai thác. Ví dụ: có 100 người bước vào cửa hàng bán lẻ nhưng chỉ có 10 người mua hàng. Vậy tỷ lệ chuyển đổi là 10% từ khách hàng tiềm năng thành khách hàng của cửa hàng. Trong 10 người mua hàng sẽ có người bỏ tiền ít và nhiều khác nhau, ta có thể tính số tiền mua trung bình bằng cách lấy tổng doanh thu chia cho 10 người mua hàng. Biết được số tiền mua trung bình rất quan trọng trong việc nâng cao lợi nhuận và cải tiến hoạt động bán hàng.

Số lần trung bình quay lại mua của khách hàng: Biến số này thuộc phòng chăm sóc khách hàng. Đây là một trong những yếu tố quan trọng nhất quyết định thành công của DN. Một DN có số lượng khách hàng quay lại sẽ tạo ra một nguồn thu nhập ổn định trong tương lai. Nên vấn đề dịch vụ chăm sóc khách hàng cũ là cực kỳ quan trọng, tạo nên lợi thế cạnh tranh rõ rệt trong bối cảnh kinh doanh hiện nay.

Từ 4 yếu tố trên căn cứ theo Báo cáo kết quả kinh doanh quản trị bạn có thể đã trả lời được cho Sếp rằng, muốn tăng doanh thu Công ty phải tập trung vào:

- Tăng lượng khách hàng tiềm năng
- Tăng tỷ lệ chuyển đổi mua hàng
- Tăng số tiền mua trung bình
- Tăng số lần quay lại mua của khách hàng

4. Thực hành/ Bài tập nhóm/ Thảo luận

- Làm các bài tập thực hành về phân loại chi phí theo các tiêu thức phân loại
- Tính toán và tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung
- Lập báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh theo mô hình ứng xử 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

Mã chương: MĐ 19 -03

Giới thiệu: Mối quan hệ chi phí lợi nhuận và quyết định

Mục tiêu:

- Nhận biết được các thông tin thích hợp trong quyết định kinh doanh
- Giải thích được mối quan hệ giữa chi phí khối lượng và lợi nhuận
- Vận dụng được các lý luận cơ bản về mối quan hệ giữa chi phí khối lượng và lợi nhuận để lựa chọn phương án phù hợp
- Giải thích được trong kinh doanh ngắn hạn phải lựa chọn các phương án để đạt được mục tiêu của doanh nghiệp

1. Những khái niệm cơ bản thể hiện mối quan hệ chi phí khối lượng lợi nhuận

1.1 Số dư đảm phí

- **Số dư đảm phí hay còn gọi là giá trị đóng góp (contribution margin - CM)** là chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí khả biến. Nó là một chỉ tiêu đo lường khả năng trang trải các chi phí cố định và tạo ra lợi nhuận cho doanh nghiệp (Edmonds et al., 2002)

CM = TR - VC

Nếu số dư đảm phí không trang trải đủ các chi phí cố định công ty sẽ bị lỗ, nếu trang trải vừa đủ các chi phí cố định thì công ty sẽ hoà vốn. Khi số dư đảm phí lớn hơn tổng các chi phí cố định, có nghĩa rằng công ty hoạt động có lợi nhuận. Lợi nhuận được tính bằng cách lấy số dư đảm phí trừ cho các chi phí cố định.

Trong ví dụ của công ty H, tổng doanh thu tháng 6 là \$100.000, tổng chi phí biến đổi là \$60.000, do đó công ty đạt được số dư đảm phí \$40.000. Vì các chi phí cố định của công ty chỉ là \$35.000, nên công ty đạt được lợi nhuận là \$5.000 (40.000 – 35.000)

- **Số dư đảm phí đơn vị (unit contribution margin)** là số dư đảm phí tính cho một đơn vị, được tính bằng giá bán trừ cho chi phí biến đổi đơn vị hoặc tổng số dư đảm phí chia cho số lượng đơn vị sản phẩm

UCM = P - UVC

Với công ty H, công ty bán sản phẩm với giá \$250/đơn vị và chi phí biến đổi đơn vị là \$150, do vậy công ty đạt được số dư đảm phí đơn vị là \$100. Trong tháng, công ty bán được 400 đơn vị sản phẩm, tổng số dư đảm phí công ty đạt được là \$40.000 (\$100 x 400)

1.2 Tỷ lệ số dư đảm phí

CMR = Tỷ lệ số dư đảm phí (contribution margin ratio)

Tỷ lệ số dư đảm phí là tỷ số giữa số dư đảm phí và doanh thu (TR), hoặc là tỷ số giữa số dư đảm phí đơn vị và giá bán (P).

CMR = CM / TR = UCM / P

Công ty H có số dư đảm phí là \$40.000 và doanh thu là \$100.000, do đó tỷ lệ số dư đảm phí là 0.4 (40.000: 100.000). Con số này có thể được tính bằng cách lấy số dư đảm phí đơn vị (\$100) chia cho giá bán đơn vị (\$250).

Kết luận: thông qua khái niệm về tỷ lệ số dư đảm phí rút ra mối quan hệ giữa Doanh thu và Lợi nhuận, mối quan hệ đó là:

“ Nếu doanh thu tăng lên một lượng thì lợi nhuận tăng lên một lượng bằng doanh thu tăng lên nhân cho tỷ lệ số dư đảm phí”.

1.3 Kết cấu chi phí

- Trong tổng chi phí sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, bao gồm có hai loại chi phí là chi phí khả biến và chi phí bất biến.
- Kết cấu chi phí là mối quan hệ tỷ trọng của từng loại chi phí khả biến và chi phí bất biến chiếm trong tổng chi phí.
- Vấn đề được đặt ra là loại chi phí nào chiếm tỷ trọng cao và ngược lại thì sẽ có lợi. Không thể trả lời chắc chắn cho câu hỏi này mà còn tùy thuộc vào điều kiện kinh doanh của doanh nghiệp
- Thế nhưng, nhìn chung những doanh nghiệp nào có tỉ lệ chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn, tỷ lệ chi phí khả biến nhỏ, thì tỷ lệ số dư đảm phí sẽ lớn hơn, nếu tăng giảm doanh thu thì lợi nhuận sẽ tăng giảm nhiều hơn. Những doanh nghiệp có tỷ lệ chi phí bất biến chiếm tỷ trọng lớn thường là những doanh nghiệp có mức đầu tư lớn. Vì vậy, khi gặp điều kiện thuận lợi thì phát triển rất nhanh nhưng nếu gặp rủi ro, doanh thu giảm nhanh, lợi nhuận giảm mạnh, doanh nghiệp sẽ phá sản nhanh chóng.

Ngược lại đối với DN có tỷ lệ chi phí bất biến chiếm tỷ trọng nhỏ, tỷ lệ chi phí khả biến lớn, tỷ lệ số dư đảm phí sẽ nhỏ, nếu tăng giảm doanh thu thì lợi nhuận tăng giảm ít hơn. Những doanh nghiệp có tỷ lệ chi phí bất biến chiếm tỷ trọng nhỏ là những doanh nghiệp có mức đầu tư thấp. Vì vậy tốc độ phát triển chậm hơn, nhưng nếu gặp rủi ro hay điều kiện kinh doanh không thuận lợi thì mức độ thiệt hại sẽ ít hơn.

	Doanh nghiệp X		Doanh nghiệp Y	
	Số tiền	%	Số tiền	%
Doanh số	100.000.000	100	100.000.000	100
(-) CP khả biến	30.000.000	30	50.000.000	50
Số dư đảm phí	70.000.000	70	50.000.000	50
(-) CP bất biến	50.000.000		30.000.000	
Thu nhập thuần	20.000.000		20.000.000	

1.4 Đòn bẩy kinh doanh

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 quản trị có thể lập báo cáo lãi lỗ ở các 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 lợi nhuận kinh doanh của của doanh nghiệp. Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được xác định như sau:

% chuyển đổi lợi nhuận kinh doanh

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh = $\frac{\text{---}}{\text{---}}$

% chuyển đổi doanh thu

Thông thường, chỉ tiêu độ lớn đòn bẩy kinh doanh được xác định ứng với mỗi mức sản lượng tiêu thụ của doanh nghiệp. Tại một mức hoạt động, độ lớn của đòn bẩy kinh doanh được xác định:

Độ lớn Tổng số dư đảm phí

$$\frac{\text{đòn bẩy kinh doanh}}{\text{Độ lớn Tổng số dư đảm phí}} = \frac{\text{Đòn bẩy kinh doanh}}{\text{Tổng số dư đảm phí - Tổng định phí}}$$

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 tỉ 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 nhỏ 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 1,5 tỷ đồng, lợi nhuận thuần là 225 triệu đồng qua báo cáo lãi lỗ sau (đvt: 1.000đ)

Báo cáo lãi lỗ

Doanh thu 1.500.000

Biến phí 825.000

Số dư đảm phí 675.000

Định phí 475.000

Lợi nhuận thuần 225.000

Tại mức doanh số là 1.500 triệu đồng, độ lớn đòn bẩy kinh doanh là:

$$\frac{675.000}{225.000}$$

Độ lớn của đòn bẩy kinh doanh = ----- = 3

$$\frac{675.000}{225.000}$$

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh bằng 3 có nghĩa là 1 % thay đổi về doanh thu sẽ dẫn đến 3% thay đổi về lợi nhuận kinh doanh. Hay nói cách khác, nếu doanh thu của công ty tăng 20 % thì lợi nhuận thuần của công ty tăng 60 %, ứng với mức tăng 135 triệu đồng (225 tr.đồng x 60 %). Có thể minh họa điều này qua báo cáo lãi lỗ ứng với hai mức doanh số như sau (đvt: ng.đồng)

Chênh lệch Tỷ lệ (%)

Doanh thu 1.500.000 1.800.000 + 300.000 + 20%

Biến phí 825.000 990.000 + 165.000 + 20%

Số dư đảm phí 675.000 810.000 + 135.000 + 20%

Định phí 450.000 450.000 0 0%

Lợi nhuận 225.000 360.000 + 135.000 + 60%

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 1,8 tỷ đồng như trên thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh:

$$\frac{810.000}{360.000}$$

Độ lớn đòn bẩy kinh doanh = ----- = 2,25

$$\frac{810.000}{360.000}$$

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 điểm hòa vốn thì độ lớn đòn bẩy kinh doanh càng cao. Điều đó cũng có nghĩa hoạt

động 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 kiến mức lợi nhuận, đồng thời là cơ sở để đánh giá rủi ro kinh doanh khi doanh nghiệp hoạt động trong môi trường mà doanh thu dễ thay đổi. Khái niệm đòn bẩy kinh doanh còn được áp dụng khi doanh nghiệp dự kiến các phương án để sản xuất một loại 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. Tu y nhiên, điểm khó khăn cho các nhà đầu tư là làm sao xác định được biến phí, định phí dựa 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 đến sự chính xác mà hướng đến mối quan hệ giữa định phí - lợi nhuận - doanh thu tiềm ẩn trong ý niệm “đòn bẩy kinh doanh”.

2. Phân tích điểm hoà vốn

2.1 Khái niệm

Điểm khởi đầu trong phân tích CVP là xác định điểm hoà vốn cho doanh nghiệp. Điểm hoà vốn (break-even point) là khối lượng hoạt động (đo lường bằng sản lượng hoặc doanh thu) tại đó doanh thu và chi phí của doanh nghiệp cân bằng nhau. Tại điểm hoà vốn, doanh nghiệp không lãi, cũng không lỗ hay nói một cách ngắn gọn là doanh nghiệp hoà vốn.

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, nghĩa là doanh nghiệp không có lỗ và lãi. Tại điểm hoà vốn, doanh thu bù đắp chi phí biến đổi và chi phí cố định. 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. Có thể biểu diễn mối quan hệ giữa doanh thu, chi phí và lợi nhuận tại điểm hòa vốn qua mô hình sau:

DOANH THU HÒA VỐN	
BIẾN PHÍ	SỐ DƯ ĐẢM PHÍ
	TỔNG ĐỊNH PHÍ
TỔNG CHI PHÍ	

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 doanh nghiệp có những giải pháp nhằm đạt một doanh số mà kinh doanh không bị lỗ. Như vậy, phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức bán tối thiểu mà doanh nghiệp cần phải 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 nhuận và các kế hoạch khác trong ngắn hạn.

2.2. Phương pháp xác định điểm hoà vốn (break – even analysis)

Việc xác định điểm hoà vốn là rất quan trọng đối với nhà quản lý. Hai phương pháp có thể sử dụng để xác định điểm hoà vốn là phương pháp số dư đảm phí (contribution margin approach) và phương pháp sử dụng phương trình lợi nhuận (equation approach).

**** Xác định điểm hòa vốn trong trường hợp doanh nghiệp kinh doanh một loại sản phẩm**

Các doanh nghiệp kinh doanh một loại sản phẩm hay nhiều sản phẩm nhưng khác nhau về qui cách, kích cỡ, kiểu dáng đều có thể vận dụng kỹ thuật phân tích này. Khi đó, chi phí cố định được xem là chi phí trực tiếp cho sản phẩm hay nhóm sản phẩm đó. Có ba cách tiếp cận để xác định điểm hoà vốn.

a. Phương trình hòa vốn

Một phương pháp khác để xác định sản lượng hoà vốn là dựa theo phương trình lợi nhuận. Lợi nhuận bằng chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí:

Lợi nhuận = Tổng doanh thu – Tổng chi phí

$$NP = TR - TC \quad (1)$$

Phương trình (1) có thể được viết lại như sau:

$$NP = P \times Q - VC - FC$$

$$NP = P \times Q - UVC - FC$$

$$NP = Q(P - UVC) - FC \quad (2)$$

Tại điểm hoà vốn, lợi nhuận bằng không (0), từ phương trình (2) chúng ta xác định được sản lượng hoà vốn như sau:

$$Q(P - UVC) - FC = 0$$

$$Q = \frac{FC}{P - UVC}$$

Sử dụng phương pháp phương trình, chúng ta cũng có được công thức xác định sản lượng hoà vốn như phương pháp số dư đảm phí. Thực ra, hai phương pháp này là tương tự nhau. Trong trường hợp xác định doanh thu hoà vốn, có thể sử dụng phương trình (1) để xác định điểm hoà vốn. Gọi S là doanh thu hoà vốn cần xác định và t là tỷ lệ biến phí trên doanh thu. Do đặc điểm của biến phí nên tỷ lệ (t) này sẽ không đổi trong điều kiện các giả thuyết của phân tích CVP. Tại điểm hoà vốn, ta có:

$$S - S \times t - TFC = 0$$

Khi đó:

$$S = \frac{TFC}{1 - t}$$

Để minh họa về phân tích điểm hoà vốn, hãy xem xét số liệu về báo cáo lãi lỗ của một công ty hóa mỹ phẩm bắt đầu hoạt động năm X3.

Dựa vào báo cáo lãi lỗ theo cách ứng xử chi phí, năm X3, công ty hoạt động dưới mức doanh thu hoà vốn và chịu lỗ 30 triệu đồng. Vậy công ty phải hoạt động với mức doanh số nào để hoà vốn? Theo số liệu của báo cáo lãi lỗ, các thông tin có liên quan đến cách ứng xử chi phí được tập hợp như sau:

Tổng định phí: 150.000.000 đồng

Biến phí đơn vị: 280.000.000 : 8.000 (sp) = 35.000 đồng/sản phẩm

Tỷ lệ biến phí trên doanh thu: (280.000.000 : 400.000.000) x 100 = 70%

Nếu tính sản lượng hòa vốn, gọi Q là sản lượng hòa vốn thì sản lượng hòa vốn tính như sau :

$$\begin{aligned} 50.000 \times Q &= 150.000.000 + 35.000 \times Q \\ 15.000 \times Q &= 150.000.000 \\ Q &= 10.000 \text{ (sp)} \end{aligned}$$

Nếu tính doanh thu hòa vốn, gọi S là doanh thu tại điểm hòa vốn

$$\begin{aligned} \text{Ta có : } S &= 150.000.000 + 0,7 \times S \\ 0,3 S &= 150.000.000 \\ S &= 150.000.000 : 0,3 = 500.000.000 \text{ đồng} \end{aligned}$$

Như vậy trong năm X4, công ty muốn kinh doanh có lãi thì phải tăng mức doanh số ít nhất $(10.000 - 8.000) = 2.000$ sản phẩm hay tăng 25 % mức bán.

b. Xác định điểm hòa vốn theo số dư đảm phí

Số dư đảm phí là phần chênh lệch giữa doanh thu và biến phí. Xét cho đơn vị sản phẩm, số dư đảm phí đơn vị là chênh lệch giữa đơn giá bán và biến phí đơn vị. Tỷ lệ số dư đảm phí là chỉ tiêu biểu hiện bằng tỷ lệ giữa tổng số dư đảm phí với doanh thu, hoặc giữa số dư đảm phí đơn vị với đơn giá bán. Cụ thể

$$\begin{aligned} \text{Số dư đảm phí} &= \text{Doanh thu} - \text{Tổng biến phí} \\ \text{Số dư đảm phí đơn vị} &= \text{Đơn giá bán} - \text{Biến phí đơn vị} \end{aligned}$$

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí}}{\text{Doanh thu}} \times 100 (\%)$$

hoặc

$$\text{Tỷ lệ số dư đảm phí} = \frac{\text{Số dư đảm phí đơn vị}}{\text{Đơn giá bán}} \times 100 (\%)$$

Xác định điểm hòa vốn theo phương pháp đảm phí thực chất dựa trên ý tưởng về cận biên. Khi doanh nghiệp gia tăng thêm một sản phẩm tiêu thụ thì lợi nhuận sẽ tăng thêm một khoản là chênh lệch giữa đơn giá bán và biến phí đơn vị. Phần lợi nhuận này sẽ càng tăng khi doanh nghiệp càng tăng sản lượng bán đến một mức mà toàn bộ lợi nhuận đảm phí bù đắp hết chi phí cố định trong kỳ. Sản lượng tại mức hoạt động đó chính là sản lượng hòa vốn. Trong ví dụ bên, số dư đảm phí ứng với mức bán 8.000 sản phẩm là 120 triệu đồng và lợi nhuận này sẽ tăng thêm nếu doanh nghiệp tăng sản lượng hơn 8.000 sản phẩm. Số dư đảm phí tại mức bán 8.000 sản phẩm chưa đủ để trang trải định phí là 150 triệu nên doanh nghiệp đã bị lỗ. Khái niệm số dư đảm phí cho thấy: khi số lượng hàng tiêu thụ thay đổi thì sẽ tác động đến lợi nhuận của doanh nghiệp.

Xác định sản lượng hay doanh thu hòa vốn theo phương pháp đảm phí thể hiện qua hai phương trình sau:

2.3. Đồ thị hoà vốn

Xác định điểm hòa vốn bằng đồ thị

Ngoài phương pháp số dư đảm phí, điểm hòa vốn còn có thể xác định bằng phương pháp đồ thị. Có hai cách sử dụng đồ thị để xác định điểm hòa vốn: đồ thị chi phí - sản lượng-lợi nhuận; và đồ thị sản lượng - lợi nhuận.

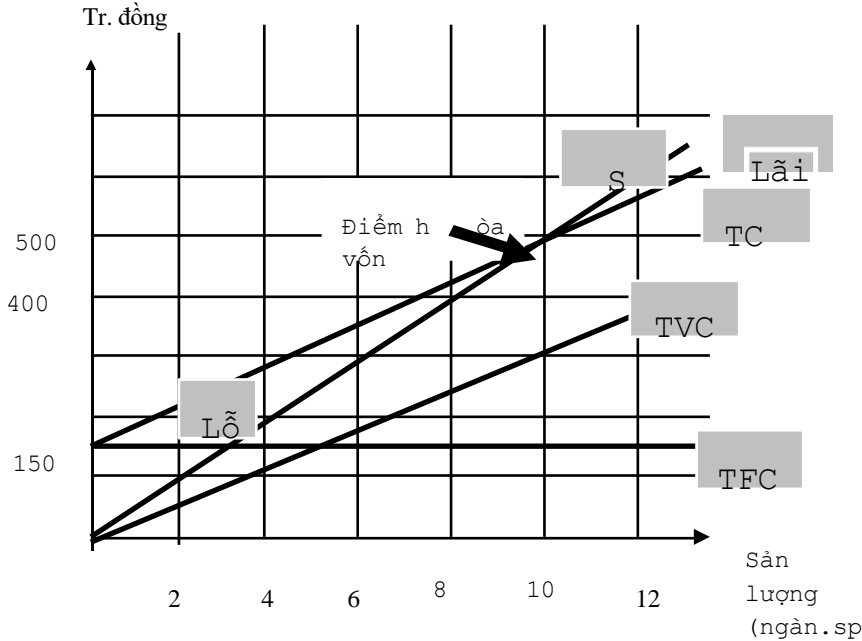
Theo đồ thị chi phí - sản lượng - lợi nhuận, trục tung thể hiện giá trị của doanh thu, chi phí và lợi nhuận; còn trục hoành thể hiện sản lượng tiêu thụ của doanh nghiệp. Điểm hòa vốn là điểm cắt giữa đường biểu diễn doanh thu và đường biểu diễn chi phí. Lợi nhuận của đơn vị có thể xác định qua đồ thị dựa vào bất kỳ mức doanh thu nào trên đồ thị. Theo số liệu của ví dụ trên, các đường biểu diễn doanh thu và chi phí có dạng sau:

Đường biểu diễn Doanh thu: $S = 50.000 Q$

Đường biểu diễn Biến phí: $TVC = 35.000 Q$

Đường biểu diễn Tổng chi phí: $TC = 150.000.000 + 35.000 Q$ Trong đó, Q là sản lượng tiêu thụ

Đồ thị dưới đây biểu diễn các xác định điểm hòa vốn qua đồ thị CVP:

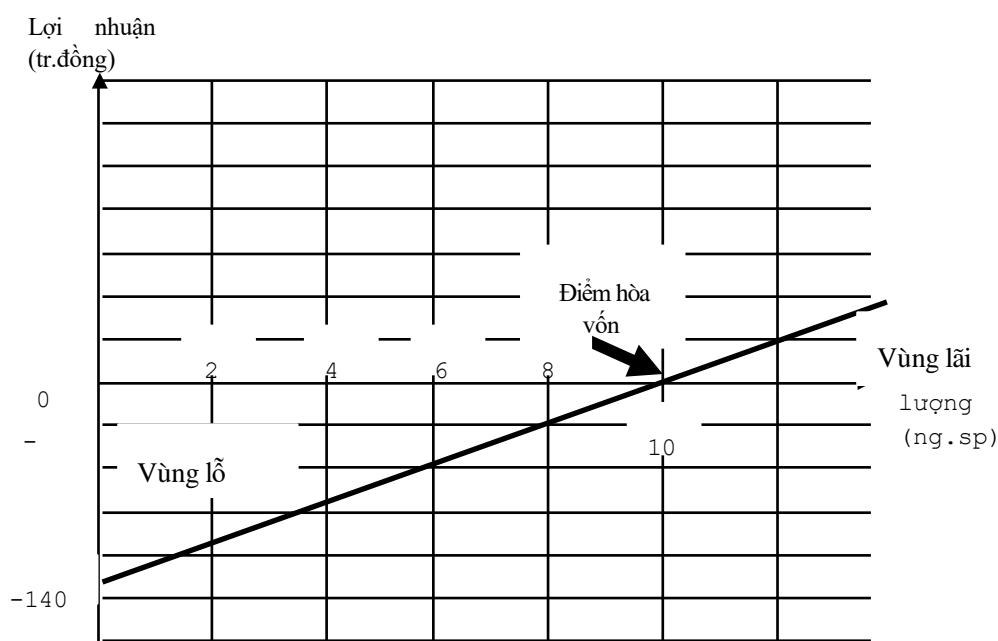


Dựa vào đồ thị, ta thấy đường doanh thu và chi phí cắt nhau tại điểm có sản lượng tiêu thụ là 10.000 sp, tương ứng với doanh thu 500 triệu đồng. Đó là điểm hòa vốn. Đồ thị hòa vốn còn giúp các nhà quản lý xác định vùng hoạt động lỗ và lãi của công ty. Nếu công ty đạt mức doanh thu trên 500 triệu, công ty sẽ có lãi, ngược lại nếu mức doanh thu dưới 500 triệu 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 số dư đảm phí, đó là khoảng cách chênh lệch giữa đường biểu diễn doanh thu và đường biểu diễn biến phí. Khi sản lượng tiêu thụ càng tăng thì cánh kéo giữa hai đường này càng giãn ra, nghĩa là số dư đảm phí của doanh nghiệp sẽ tăng để bù đắp chi phí cố định của doanh nghiệp.

Nếu đồ thị chi phí - sản lượng - lợi nhuận cung cấp thông tin cả về 3 chỉ tiêu trên thì đồ thị sản lượng và lợi nhuận chỉ thể hiện chỉ tiêu sản lượng và lợi nhuận của đơn vị. Trên đồ thị này, trục tung biểu diễn lợi nhuận của doanh nghiệp và trục hoành biểu diễn sản lượng hay doanh thu tiêu thụ. Như vậy, đường thẳng biểu diễn trên đồ thị có dạng:

$$LN = SDDF \text{ đơn vị (x) } Q - TFC$$

Nếu theo số liệu của ví dụ trên thì $LN = 15.000Q - 150.000.000$. Với hàm số trên thì điểm hòa vốn được xác định qua đồ thị như sau



2.4. Số dư an toàn

3. Một số ứng dụng của việc phân tích mối quan hệ chi phí khối lượng và lợi nhuận vào việc lựa chọn dự án

3.1 Thay đổi định phí và doanh thu

3.2 Thay đổi biến phí và doanh thu

Trong các DNSX, sự 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. Sự thay đổi giá cả của vật liệu mua ngoài, tiền công cũng là nhân tố ảnh hưởng đến biến phí. Biến phí thay đổi còn liên quan đến các chương trình trong kế hoạch marketing của doanh nghiệp, như chính sách chiết khấu thương mại, tặng kèm sản phẩm, hoa hồng bán hàng. Như vậy, khi phân tích sự thay đổi biến phí đơn vị cần xem xét nó có ảnh hưởng trực tiếp đến số lượng bán hay không, hay chỉ tác động đối với số dư đảm phí đơn vị. Qua đó, công cụ phân tích CVP sẽ cung cấp thông tin về sự thay đổi của lợi nhuận, doanh thu do các phương án thay đổi về biến phí.

Trở lại ví dụ trên, Trưởng phòng sản xuất cho rằng một số thay đổi trong quá trình sản xuất tại công ty sẽ sử dụng lao động có hiệu quả hơn và biến phí đơn vị giảm 5.000 đồng. Nếu sự thay đổi này xảy ra thì biến phí đơn vị sản phẩm giảm xuống còn 30.000 đồng. Với các yếu tố khác không đổi, điểm hòa vốn mới của công ty là:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} = \frac{150.000}{50 - 30} = 7.500 \text{ sp}$$

$$\text{hay doanh thu hòa vốn} = 7.500 \times 50 = 375.000 \text{ (ngàn đồng)}$$

Báo cáo lãi lỗ của công ty theo quyết định mới:

Doanh thu (10.000 x 50)	500.000
Biến phí (10.000 x 30)	300.000
Số dư đảm phí	200.000
Định phí	150.000

Lợi nhuận thuần	50.000

Kết luận :

- Điểm hòa vốn giảm từ 10.000 sản phẩm đến 7.500 sản phẩm.
- Việc sắp xếp lao động tại phân xưởng sẽ giảm chi phí biến đổi, và làm tăng lợi nhuận của công ty là 50.000.000 đồng. Lý do là số dư đảm phí đơn vị tăng từ 15.000 đồng lên đến 20.000đồng. Như vậy, tình huống trên đây cho thấy những dấu hiệu tích cực đối với lợi nhuận khi doanh nghiệp cắt giảm biến phí nhưng nó không ảnh hưởng đến việc tăng doanh thu của doanh nghiệp

3.3 Thay đổi định phí giá bán và doanh thu

Sự thay đổi giá bán thường liên quan đến chính sách định giá bán của doanh nghiệp để gia tăng thị phần hoặc khai thác năng lực kinh doanh còn nhàn rỗi trong trường hợp hoạt động có tính thời vụ. Giảm giá bán sẽ làm giảm số dư đảm phí đơn vị hay giảm tỷ suất lợi nhuận nhưng ngược lại có thể làm tăng doanh thu nhiều hơn, góp phần gia tăng lợi nhuận hơn nữa. Phân tích độ nhạy về giá cần xem xét về độ co giãn của cầu theo giá, tính chất bổ sung hay thay thế của sản phẩm, vị trí của sản phẩm trên thị trường; qua đó xác định các chỉ tiêu doanh thu, lợi nhuận để lựa chọn phương án kinh doanh tốt nhất.

Trong ví dụ trên, 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:

$$\begin{array}{r} \text{Số dư đảm phí đơn vị} \\ \text{hòa vốn} \end{array} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} = \frac{150.000}{45 - 35} = 15.000$$

$$\text{hay doanh thu : } 15.000 \times 45 = 675.000(\text{ngàn đồng})$$

Với mức tiêu thụ là 12.000 sp, báo cáo lãi lỗ xác định như sau:

Báo cáo lãi lỗ	
Doanh thu (12.000 x 45)	540.000
Biến phí (12.000 x 35)	420.000

Số dư đảm phí	120.000
Định phí	150.000

Lỗ ròng	(30.000)

Quyết định trên cho thấy hai vấn đề:

- Việc giảm giá bán làm tăng doanh thu của đơn vị : $540 - 500 = 40$ triệu đồng so với trường hợp gốc và làm tăng thị phần của công ty trên thị trường.
- Việc giảm giá bán sẽ làm công ty lỗ 30.000.000 đồng thay vì hòa vốn như trường hợp gốc. Lý do là số dư đảm phí không đủ để bù đắp định phí dù bán thêm 2.000sp. Doanh thu 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.

3.4 Thay đổi định phí biến phí và doanh thu

3.5 Thay đổi định phí, biến phí, giá bán và doanh thu

Định phí của doanh nghiệp được chia thành định phí bắt buộc và định phí tùy ý. Định phí bắt buộc khó có thể thay đổi trong ngắn hạn, do nó liên quan đến các quyết định về đầu tư mới, mở rộng qui mô nhà xưởng hay thanh lý tài sản cố định. Ngược lại, định phí tùy ý có thể tăng giảm mà có thể không ảnh hưởng lâu dài đến kết quả kinh doanh. Trong bối cảnh đó, phân tích CVP cần xem xét đến các phương án có liên quan đến thay đổi định phí, hoặc tác động của thay đổi định phí đối với biến phí, hay đối với sản lượng bán. Nếu các yếu tố khác không đổi, định phí gia tăng sẽ làm mức bán hòa vốn phải gia tăng để bù đắp sự gia tăng về định phí. Do vậy, công cụ CVP cần xem đến các khía cạnh này để có thể lựa chọn phương án kinh doanh tốt nhất.

Ban Giám đốc công ty đang dự định thay đổi phương pháp trả lương cho nhân viên bán hàng. Năm X3, tiền lương tính theo 10 % doanh thu. Theo kế hoạch mới, tiền lương cho 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% và tỉ lệ số dư đảm phí là 40 %.

Nếu dự định này được thực hiện thì lợi nhuận công ty sẽ thay đổi như thế nào ?

Tình huống trên liên quan đến chính sách phân phối tiền lương. Nếu trước đây, tiền lương là biến phí theo doanh thu thì theo cách phân phối mới, tiền lương là chi phí cố định. Khi đó:

Tổng định phí theo phương án mới là : $150.000 + 40.000 = 190.000$

Tỷ lệ số dư đảm phí : 40 %

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ số dư đảm phí}} = \frac{190.000}{40\%} = 475.000$$

Hay sản lượng hòa vốn là: $475.000 : 50 = 9.500$ sp.

Báo cáo lãi lỗ

Doanh thu (10.000 x 50)	500.000
Biến phí (10.000 x 30)	300.000
Số dư đảm phí	200.000
Định phí	190.000
Lợi nhuận thuần	10.000

Kết luận :

- Nếu thực hiện theo kế hoạch trên thì lãi ròng của công ty sẽ tăng 10.000.000 đồng so với trường hợp gốc. Lý do là tổng số dư đảm phí tăng 50.000.000 đồng (5.000

đ x 10.000 sp) do không trả lương theo sản phẩm trong khi định phí chỉ tăng 40.000.000 đồng

- Sản lượng hòa vốn giảm từ 10.000 sp xuống 9.500 sp. Như vậy, tình huống trên chỉ tác động trực tiếp đến lợi nhuận kinh doanh của doanh nghiệp mà không ảnh hưởng đến doanh thu. Tuy nhiên, xét về lâu dài thì cần xem xét tác động của cách trả lương cố định vì nó có thể không khuyến khích bộ phận bán hàng gia tăng sản lượng tiêu thụ.

3.6 Xác định giá bán cho các trường hợp đặc biệt

Ở phần trước, chúng ta đã nghiên cứu các phương pháp định giá cho các sản phẩm sản xuất hàng loạt, tức là sản phẩm sản xuất trong các điều kiện hoạt động bình thường của doanh nghiệp: phương pháp định giá toàn bộ và phương pháp định giá trực tiếp. Việc ứng dụng phương pháp nào trong hai phương pháp này để định giá cho bộ phận sản phẩm này là không thành vấn đề, bởi vì cả hai phương pháp tính đều cho kết quả là như nhau. Tuy nhiên, vấn đề sẽ khác nếu xem xét việc định giá cho các sản phẩm sản xuất trong một số tình huống đặc biệt, chẳng hạn như việc định giá cho bộ phận sản phẩm theo các đơn đặt hàng làm thêm khi doanh nghiệp còn năng lực sản xuất nhàn rỗi. Trong trường hợp này, cách tính giá theo phương pháp trực tiếp sẽ thích hợp hơn vì sẽ cho ra các quyết định về giá chính xác hơn.

Để minh họa, chúng ta xem xét tình huống sau:

Công ty ABC đang hoạt động trong tình trạng dư thừa về năng lực sản xuất nhận được một đơn đặt hàng đặt mua 10.000 sản phẩm X với mức giá 19.000 đồng 1 đơn vị sản phẩm. Ở mức độ hoạt động bình thường, giá bán đơn vị của SP X là 24.000 đồng được xác định qua 2 phương pháp tính giá toàn bộ và trực tiếp như sau:

Cách tính trực tiếp

Trong tình huống này sử dụng thông tin từ cách tính toàn bộ hay trực tiếp sẽ có ảnh hưởng đến quyết định xem xét chấp nhận đơn đặt hàng. Thật vậy:

- Nếu căn cứ theo kết quả tính toán của phương pháp toàn bộ mà xem xét thì đơn đặt hàng trên khó được chấp nhận. Mức giá đề nghị là 19.000 đ cho một sản phẩm là quá thấp, chưa đủ để bù đắp chi phí nên là chi phí sản xuất đơn vị (20.000 đ/SP), chưa đề cập đến việc phải bù đắp các khoản chi phí ngoài sản xuất và có lãi.

- Tuy nhiên nếu xem xét đơn đặt hàng đó dựa theo kết quả tính toán của phương pháp trực tiếp sẽ dẫn đến một kết luận khác. Việc chấp nhận thêm đơn đặt hàng là để tận dụng năng lực sản xuất nhàn rỗi của công ty, cho nên bộ phận chi phí cố định sẽ không thay đổi, cho dù có chấp thuận đơn đặt hàng hay không. Vấn đề còn lại chỉ là việc xem xét so sánh giữa mức giá đề nghị với chi phí khả biến đơn vị sản phẩm. Nếu mức giá đề nghị lớn hơn, thì số chênh lệch giữa mức giá đề nghị với chi phí khả biến sẽ là phần lãi gia tăng cho trường hợp chấp nhận đơn đặt hàng. Đơn đặt hàng mà công ty ABC nhận trùng hợp với trường hợp này: Mức giá đề nghị (19.000 đ/SP) sẽ lớn hơn chi phí khả biến đơn vị sản phẩm (16.000 đ/SP) là 3.000 đ. Như vậy đơn đặt hàng sẽ tạo ra cho công ty một khoản lãi tăng thêm là (3.000 đ \times 10.000 SP) 30.000.000 đ. Đơn đặt hàng nên được chấp nhận.

Các trường hợp đặc biệt và phương pháp định giá trực tiếp:

Hoạt động của doanh nghiệp có thể diễn ra ở những tình trạng được xem là đặc biệt và cần phải xem xét định giá bằng phương pháp trực tiếp. Có thể kể ra ba trường hợp điển hình, đó là: hoạt động trong tình trạng năng lực sản xuất dư thừa, hoạt động trong tình trạng khó khăn về thị trường tiêu thụ và hoạt động trong tình trạng cạnh tranh mang tính đầu thầu.

- Hoạt động trong tình trạng năng lực sản xuất dồi dào:

Hoạt động trong tình trạng năng lực sản xuất dồi dào phải được xem là hoạt động có tính “tận dụng”, hoạt động làm thêm. Việc định giá đối với các sản phẩm của hoạt động này đòi hỏi phải khác so với việc định giá của sản phẩm hàng loạt. Chi phí cố định thường là không đổi và không cần phải xem xét đến. Mọi mức giá, nếu cao hơn chi phí khả biến tăng thêm, đều có thể chấp nhận vì sẽ góp phần làm tăng lợi nhuận chung của doanh nghiệp.

- Hoạt động trong điều kiện khó khăn về thị trường:

Cũng có những lúc công ty buộc phải hoạt động trong những điều kiện khó khăn khi thị trường đối với sản phẩm của công ty trở nên bất lợi. Trong những điều kiện như vậy, bất kỳ số dư đảm phí nào đạt được để góp phần bù đắp chi phí bất biến cũng đều tốt so với việc phải ngừng toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp.

- Hoạt động trong tình trạng cạnh tranh đấu thầu:

Các doanh nghiệp hoạt động trong tình trạng cạnh tranh mang tính đấu thầu đòi hỏi phải có sự mềm dẻo và linh hoạt về giá. Sự cố chấp về một mức giá cố định được định ra theo phương pháp bù đắp chi phí toàn bộ hoàn toàn không có lợi cho doanh nghiệp. Có nhiều lý do để giải thích vấn đề này. Thứ nhất, giá tham gia đấu thầu phải là một mức giá hết sức linh hoạt, tăng giảm tùy theo từng tình huống. Doanh nghiệp, trước khi quan tâm đến một mức giá nhằm tạo ra mức lợi nhuận thỏa đáng, cần phải xem xét mức giá đưa ra có bảo đảm thắng thầu hay không. Thứ hai, cần có sự nhận thức về mối liên hệ giữa các mức giá với mức độ hoạt động đạt được. Mức độ hoạt động tăng cao làm tăng nhanh vòng quay của vốn cũng là yếu tố cần tính đến để tăng cường tính linh hoạt trong định giá ở tình trạng cạnh tranh khốc liệt. Và sau cùng, sự mềm dẻo và linh hoạt trong định giá càng đặc biệt quan trọng với những doanh nghiệp đã tăng cường đầu tư tài sản cố định và máy móc thiết bị cho quá trình hoạt động. Chiến lược của công ty là phải tạo ra từng đồng số dư đảm phí có thể được để bù đắp các chi phí cố định này. Thậm chí, cho dù công ty bắt buộc phải hoạt động ở trạng thái lỗ, tình hình cũng dễ chịu hơn là không tạo được số dư đảm phí nào để bù đắp cho sự đầu tư này. Phương pháp định giá trực tiếp thích hợp cho việc ra các quyết định về giá trong các trường hợp đặc biệt phân tích ở trên. Cách tính theo số dư đảm phí của phương pháp này giúp cho người định giá có cái nhìn rõ hơn về mối quan hệ giữa chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Đồng thời, phương pháp tính giá trực tiếp phục vụ tốt hơn cho việc nhận diện các chi phí thích hợp và không thích hợp cho các quyết định về giá. Hơn nữa, định giá theo phương pháp trực tiếp còn được xem như là một cách thức giúp cho người quản lý năng động và linh hoạt hơn trong các quyết định về giá. Có thể nhận thấy rõ điều này khi phân tích lại một lần nữa dạng mẫu tổng quát về cách tính giá theo phương pháp trực tiếp:

4. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn

4.1 Khái niệm về quyết định ngắn hạn và đặc điểm của nó

4.2 Thông tin thích hợp

4.3 Thông tin thích hợp với việc ra quyết định kinh doanh ngắn hạn

Thông tin được xem là thích hợp cho việc ra quyết định (the relevant information) là những thông tin sẽ chịu ảnh hưởng bởi quyết định đưa ra. Nói rõ hơn, đó là các khoản thu nhập hay chi phí mà sẽ có sự thay đổi về mặt lượng (hạn chế một phần hoặc toàn bộ) như là kết quả của quyết định lựa chọn giữa các phương án trong một tình huống cần ra quyết định, do đó nó còn được gọi là thu nhập hay chi phí chênh lệch (differential revenues hay differential costs). Rõ ràng là những khoản thu nhập hay chi

phí độc lập với các quyết định, không chịu ảnh hưởng bởi các quyết định thì sẽ không có ích gì trong việc lựa chọn phương án hành động tối ưu. Thông tin về các khoản thu nhập và chi phí này phải được xem là thông tin không thích hợp cho việc ra các quyết định (the irrelevant information).

Trong chương 2, khi nghiên cứu về các cách phân loại chi phí, chúng ta đã được biết các chi phí lặn là một dạng thông tin không thích hợp, cần phải nhận diện và loại trừ trong tiến trình phân tích thông tin để ra quyết định. Phần tiếp theo, chúng ta cũng sẽ biết thêm là thông tin về các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án cũng được xem là thông tin không thích hợp. Nhưng vấn đề đặt ra là vì sao chúng ta cần thiết phải nhận diện và loại trừ thông tin không thích hợp trong tiến trình ra quyết định? Có ít nhất hai lý do để trả lời câu hỏi này:

Thứ nhất, trong thực tế, các nguồn thông tin thường là giới hạn, do vậy việc thu thập một cách đầy đủ tất cả các thông tin về thu nhập và chi phí gắn liền với các phương án của các tình huống cần ra quyết định là một việc rất khó khăn, đôi khi là không có khả năng thực hiện. Trong tình trạng luôn đối diện với sự khan hiếm về các nguồn thông tin như vậy, việc nhận diện được và loại trừ các thông tin không thích hợp trong tiến trình ra quyết định là hết sức cần thiết. Có như vậy, các quyết định đưa ra mới nhanh chóng, bảo đảm tính kịp thời.

Thứ hai, việc sử dụng lẫn lộn các thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp trong tiến trình ra quyết định sẽ làm phức tạp thêm vấn đề, làm giảm sự tập trung của các nhà quản lý vào vấn đề chính cần giải quyết. Hơn thế nữa, nếu sử dụng các thông tin không thích hợp mà có độ chính xác không cao thì rất dễ dẫn đến các quyết định sai lầm. Do vậy, cách tốt nhất là tập trung giải quyết vấn đề chỉ dựa trên các thông tin thích hợp, góp phần nâng cao chất lượng của các quyết định đưa ra.

5. Thực hành/ Bài tập nhóm/ Thảo luận

- Vận dụng để phân tích mối quan hệ chi phí khối lượng và lợi nhuận cụ thể phân tích điểm hoà vốn, doanh thu hoà vốn, lợi nhuận trong doanh nghiệp, vẽ đồ thị điểm hoà vốn

- Vận dụng làm bài tập về thông tin thích hợp với các quyết định kinh doanh như quyết định hay loại bỏ một đơn đặt hàng, quyết định sản xuất hay mua ngoài, quyết định bán thành phẩm hay quyết định sản xuất thành sản phẩm cuối cùng, quyết định lựa chọn đơn đặt hàng đặc biệt

6. Kiểm tra

CHƯƠNG 4. XÁC ĐỊNH CHI PHÍ VÀ ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM

Mã chương: MD 19 -04

Giới thiệu: chi phí và định giá

Mục tiêu:

- Xác định được chi phí sản xuất và định giá sản phẩm
- Vận dụng được lý luận để lập chi phí sản xuất và định giá sản phẩm
- Phân biệt được các phương pháp chi phí và định giá sản phẩm
- Làm được các bài tập về xác định giá bán sản phẩm, dịch vụ theo các phương pháp

1. Phương pháp xác định chi phí

1.1 Xác định chi phí theo công việc

1.2 Phương pháp xác định chi phí theo quá trình sản xuất

2. Định giá sản phẩm và dịch vụ

2.1 Những nhân tố chủ yếu đến quyết định giá bán

Các nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến quyết định về giá bán sản phẩm hoặc dịch vụ bao gồm:

- Nhu cầu của khách hàng.
- Chi phí sản xuất, tiêu thụ.
- Các hành động của đối thủ cạnh tranh.
- Các vấn đề về luật pháp, chính trị, hình ảnh của công ty trong dân chúng.

Nhu cầu khách hàng là một nhân tố quan trọng nhất ảnh hưởng đến tất cả các hoạt động của một doanh nghiệp, từ việc thiết kế sản phẩm cho đến việc thiết lập giá bán. Nhà quản lý phải xem xét mức giá mà khách hàng sẵn sàng chi trả cho sản phẩm và dịch vụ. Tất nhiên nhà quản lý phải xem xét giá bán đặt trong mối quan hệ với chất lượng sản phẩm mà khách hàng mong muốn. Hai yếu tố này có tính đánh đổi lẫn nhau. Các doanh nghiệp thường sử dụng các nghiên cứu thị trường, thực nghiệm tiếp thị sản phẩm, v.v... để thu thập các thông tin quan trọng này.

Một doanh nghiệp không thể nào định giá bán mà không để ý đến sản phẩm và chiến lược định giá của các doanh nghiệp cạnh tranh. Các doanh nghiệp thường tìm cách thu thập thông tin để dự báo các hành vi của đối thủ cạnh tranh, nếu không doanh thu của doanh nghiệp sẽ bị mất mỗi khi các đối thủ cạnh tranh định giá bán thấp hơn cho các sản phẩm cùng loại với chất lượng tương đương.

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:

thực 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.

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).

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.

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.

2.5 Xác định giá bán sản phẩm 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 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 giá 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

Giá bán xxx Giá trần Ph

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

3. Thực hành

- Vẽ sơ đồ kế toán chi phí theo công việc và theo quá trình sản xuất theo bài tập ứng dụng

- Định giá sản phẩm mới theo các phương pháp:
- + Phương pháp trực tiếp
- + Phương pháp toàn bộ

Bài tập 1: Công ty M năm 2010 sản xuất và tiêu thụ 15.000 đôi giày thể thao. Báo cáo kết quả của Công ty năm 2010 như sau: Đơn vị tính: 1.000đ

Doanh thu: 600.000

Giá vốn hàng bán: 270.000

- Chi phí VLTT 80.000

- Chi phí NCTT 90.000

- CPSXC (trong đó CPSXC biến đổi: 50.000) 100.000

Lợi nhuận gộp 330.000

Chi phí bán hàng (trong đó CPBH biến đổi: 30.000) 120.000

Chi phí QLDN 90.000

Lợi nhuận trước thuế 120.000

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo KQKD dạng số dư đảm phí
2. Xác định sản lượng hòa vốn. Vẽ đồ thị
3. Nếu Công ty giảm giá bán 5% đồng thời tăng chi phí quảng cáo 10.000đ, hy vọng sản lượng tiêu thụ sẽ tăng 20%, lợi nhuận của Công ty sẽ như thế nào?
 - Lập báo cáo kết quả kinh doanh mới? (Kiểu số dư đảm phí)
 - Điểm hòa vốn lúc này thay đổi ra sao?
4. Công ty giảm giá bán 2.000 đ/sp, lượng tiêu thụ tăng 20% lợi nhuận biến động như thế nào?
5. Công ty muốn tăng lợi nhuận 10% so năm 2011, công ty phải tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm?

BÀI GIẢI

1) Báo cáo KQKD dạng số dư đảm phí: (đvt:1000đ)

- doanh thu: 600.000

- biến phí: 250.000

- số dư đảm phí: 350.000

- lợi nhuận: 120.000

2) Sản lượng hòa vốn: $X_o = 230 / (40 - 50/3) = 9857sp$

Lợi nhuận hòa vốn: $9857 \times 40 = 394.280 \text{ ngđ}$

3) -Số dư đảm phí ước tính:

$[(40 \times 95\%) - 50/3] \times (15.000 \times 120\%) = 384.000$

- Số dư đảm phí tăng thêm

$384.000 - 350.000 = 34.000$

- Biến động định phí:

$10.000 + 10.000 = 20.000$

- Biến động lợi nhuận: 24.000

* BÁO CÁO KẾT QUẢ HĐKD: (đvt: 1000đ)

- Doanh thu: 684.000

- Biến phí: 300.000

- Số dư đảm phí: 384.000

- Định phí: 240.000

- Lợi nhuận: 144.000

* nhận xét: điểm hòa vốn lúc này sẽ lớn hơn điểm hòa vốn lúc đầu.

4) Biến động lợi nhuận tăng thêm: 34.000

5) Sản lượng tăng thêm: $\Delta P = \Delta X \times (g - a)$

→ $\Delta X = (120.000 \times 10\%) / (40 - 50/3) = 514 \text{ sp}$

Bài tập 2: Tại công ty MiShu chuyên sản xuất đồ chơi trẻ em, có chi phí cố định là 40.000 ngàn đồng. Giá bán mỗi sản phẩm là 100 ngàn đồng và biến phí để sản xuất và phân phối mỗi sản phẩm là 60 ngàn đồng.

Yêu cầu:

1. Công ty MiShu tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm thì hòa vốn? Doanh thu hòa vốn là bao nhiêu?
2. Tỷ lệ số dư đảm phí của công ty là bao nhiêu? Khi doanh thu của công ty tăng thêm 5.000 ngàn đồng thì lợi nhuận tăng thêm là bao nhiêu?
3. Lập báo cáo kết quả kinh doanh theo hình thức số dư đảm phí và tính DOL của công ty tại mức sản lượng tiêu thụ là 1.250 sản phẩm.
4. Để lợi nhuận tăng thêm 15% so với yêu cầu 3 thì công ty phải bán thêm bao nhiêu sản phẩm.
5. Công ty đang dự định thay đổi dây chuyền sản xuất mới dự tính sản lượng tăng 150% năng lực sản xuất hiện tại, dây chuyền mới này làm chi phí cố định tăng thêm 20.000 ngàn đồng. Để tiêu thụ được hết số sản phẩm sản xuất công ty phải tăng cường quảng cáo làm chi phí tăng thêm 2.000 ngàn đồng, đồng thời giảm giá bán 5 ngàn đồng/ sản phẩm. Bạn hãy tư vấn cho công ty nên thay đổi dây chuyền sản xuất mới hay vẫn giữ dây chuyền sản xuất cũ nếu :
 - a. Năng lực sản xuất hiện tại là 1.500 sản phẩm.
 - b. Năng lực sản xuất hiện tại là 2.000 sản phẩm.

BÀI GIẢI

1) Sản lượng hòa vốn : $X_0 = 40.000 / (100 - 60) = 1.000 \text{ sp}$

Doanh thu hòa vốn : $1.000 \times 100 = 100.000 \text{ ngđ}$

2) Tỷ lệ số dư đảm phí : $100 - 60 / 100 = 40\%$

Khi doanh thu tăng thêm 5.000ngđ thì lợi nhuận tăng thêm : $40\% \times 5.000 = 2.000\text{ngđ}$

3) BÁO CÁO KẾT QUẢ KINH DOANH (đvt : 1000đ)

- doanh thu : 125.000

- biến phí : 75.000

- số dư đảm phí : 50.000

- định phí : 40.000

- lợi nhuận : 10.000

• $DOL = (10.000 + 40.000) / 10.000 = 5 \text{ lần}$

4) Để lợi nhuận tăng thêm 15% thì phải bán thêm

→ $\Delta X = (10.000 \times 15\%) / 100 - 60 = 38\text{sp}$

5) – Số dư đảm phí ước tính :

$(100 - 5 - 60) \times (1.250 \times 250\%) = 109375$

- số dư đảm phí tăng thêm : $109375 - 50.000 = 59.375$

- biến động định phí : + 22.000

- biến động lợi nhuận : $59.375 - 22.000 = 37.375$

a) không thực hiện được vì khi tăng 150% thì nhà máy không đủ năng suất hoạt động. b) Chọn câu b.

Thực hành/ Bài tập nhóm/ Thảo luận:

Bài tập tình huống 01

Tonya Martin, CMA, kế toán trưởng của chi nhánh Parts của công ty Gurderson đang gặp gỡ Doug Adams, giám đốc chi nhánh. Chủ đề của cuộc nói chuyện là việc phân bổ CPSX chung cho các công việc và ảnh hưởng của nó tới các quyết định giá cả của chi nhánh. Nội dung cuộc thảo luận như sau:

□ Tonya: Doug, như anh biết, khoảng 25% công việc kinh doanh của chúng ta là dựa vào các hợp đồng với chính phủ. 75% còn lại là các công việc từ nguồn tư nhân khi chúng ta thắng thầu. Trong mấy năm qua, lĩnh vực kinh doanh tư nhân của chúng ta đang sa sút. Chúng ta thua thầu nhiều hơn bình thường. Sau khi điều tra cẩn thận, tôi đã đi đến kết luận rằng chúng ta đã đặt giá quá cao cho một số công việc do chúng ta đã phân bổ CPSX chung không hợp lý. Một số công việc khác của chúng ta đang được đặt giá quá thấp. Không may là, các công việc đặt giá cao lại là những công việc có số lượng sản phẩm lớn, sử dụng nhiều nhân công, và do đó chúng ta đang mất dần khách hàng.

□ Doug: Tôi nghĩ là tôi đã hiểu vấn đề này. Các công việc với số lượng sản phẩm lớn được phân bổ CPSX chung nhiều quá mức mà lẽ ra nó chỉ phải gánh chịu. Do đó, khi chúng ta cộng thêm 40% nữa để tính ra giá bán, chúng ta sẽ có giá bán cao hơn các đối thủ cạnh tranh (vì họ phân bổ CPSX chung chính xác hơn).

□ Tonya: Chính xác là như vậy. Chúng ta có 2 PXSX, 1PX sử dụng nhiều nhân công và 1 PX sử dụng nhiều máy móc thiết bị. Hơn nữa, hầu hết các công việc có số lượng sản phẩm lớn đều sử dụng nhiều nhân công. Chúng ta vẫn đang sử dụng thời gian lao động trực tiếp làm tiêu thức phân bổ CPSX chung cho tất cả các công việc trong toàn chi nhánh. Kết quả là các công việc có số lượng sản phẩm lớn, sử dụng nhiều lao động được phân nhiều CPSX chung của PX tự động hoá hơn là chúng đáng được hưởng. Vấn đề này có thể được thay đổi khá nhiều bằng việc thay đổi tỷ lệ phân bổ CPSX chung theo PX. Thí dụ, trung bình mỗi công việc có số lượng sản phẩm lớn được phân bổ 100.000\$ CPSX chung nếu sử dụng tỷ lệ chung cho toàn chi nhánh và chỉ chịu 70.000\$ CPSX chung nếu sử dụng tỷ lệ theo PX. Sự thay đổi này sẽ làm giảm giá đấu thầu của các công việc có số lượng sản phẩm lớn ở mức bình quân 42.000\$/công việc. Bằng việc tăng độ chính xác của công việc xác định giá thành sản phẩm, chúng ta có thể ra các quyết định giá cả tốt hơn và lại chiến thắng nhiều trong lĩnh vực kinh doanh tư nhân.

□ Doug: Nghe có vẻ tốt đấy. Khi nào anh tiến hành thay đổi tỷ lệ phân bổ CPSX chung?

□ Tonya: Không lâu đâu, có thể từ 4 tới 6 tuần nữa hệ thống mới của tôi sẽ hoạt động. Chắc chắn là vào đầu năm tài chính mới.

□ Doug: Chờ đã nào. Tôi vừa nghĩ ra một vấn đề phức tạp. Như tôi đã nói, hầu hết các hợp đồng với chính phủ là thực hiện ở PX sử dụng nhiều lao động. Hệ thống phân bổ CP mới sẽ làm giảm CP của các công việc thực hiện với chính phủ và do đó doanh thu của chúng ta sẽ giảm. Chính phủ trả chúng ta CP đầy đủ cộng thêm với tỷ lệ 40%. Việc kinh doanh này không bị đe dọa bởi hệ thống phân bổ CP hiện hành, nhưng chúng ta không thể thay đổi tỷ lệ phân bổ CPSX chung cho mỗi lĩnh vực kinh doanh tư nhân. Các kiểm toán viên nhà nước sẽ hỏi chúng ta về sự không nhất quán trong hệ thống chi phí của chúng ta.

□ Tonya: Anh nói rất đúng. Tôi cũng đã nghĩ về vấn đề này. Theo ước tính của tôi, chúng ta sẽ tăng được nhiều doanh thu từ lĩnh vực tư nhân hơn là số doanh thu giảm từ

các hợp đồng với chính phủ. Bên cạnh đó, CP của các công việc thực hiện với chính phủ đang bị tính sai và chúng ta đang tính giá quá cao cho chính phủ.

□ Doug: Họ không biết và không bao giờ biết điều đó, trừ phi chúng ta thay đổi việc phân bổ CPSX chung. Tất cả các sổ sách chính thức của chúng ta sẽ thể hiện phương pháp phân bổ CPSX chung này cho cả lĩnh vực tư nhân và chính phủ. Tôi muốn anh xây dựng các sổ sách riêng (không chính thức) mà có thể được sử dụng để cung cấp các thông tin chúng ta cần cho các cuộc đấu thầu trong lĩnh vực tư nhân.

Yêu cầu:

1. Bạn có tin rằng giải pháp mà Doug đề xuất là phù hợp với tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp?
2. Giả định rằng Tonya quyết định rằng giải pháp của Doug là không đúng. Theo bạn Tonya được ủng hộ bởi các chuẩn mực đạo đức nào?
3. Giả định rằng mặc dù Tonya phản đối, Doug nhất quyết thực hiện điều đó. Tonya nên làm gì?

Bài tập tình huống 02

Dưới đây là cuộc nói chuyện giữa ông Gary Means – Giám đốc và bà Donna Simpson – Kế toán trưởng (CMA, CPA) của chi nhánh Boise – chuyên sản xuất các thiết bị công nghiệp của công ty Zeke:

□ Gary: Donna, chúng ta đang gặp một vấn đề rắc rối. Tiền vốn kinh doanh của chúng ta quá ít, chúng ta cần vay thêm vốn. Như chị biết, tình hình tài chính của chúng ta sẽ quyết định có được ngân hàng cho vay hay không. Chúng ta cần có càng nhiều lợi nhuận càng tốt và tài sản của chúng ta cũng cần được tăng cường.

□ Donna: Tôi hiểu vấn đề này, nhưng tôi không biết giải quyết như thế nào. Bây giờ đã là 26/12 và dường như chúng ta sẽ báo cáo lợi nhuận của năm chỉ nhỉnh hơn điểm hoà vốn một chút.

□ Gary: Tôi biết tất cả điều này. Cái mà chúng ta cần là một vài phép tính kế toán sáng tạo. Tôi có ý này có thể giúp chúng ta và tôi muốn chị đồng ý với tôi. Chúng ta có 200 thiết bị đang sản xuất dở dang với mức độ hoàn thành 20% và chúng ta đã có 1000 thiết bị đã sản xuất hoàn thành và tiêu thụ trong năm. Như vậy chúng ta đã có 1040 thiết bị tương đương và CPSX cho 1 thiết bị tương đương là 1500\$. Do vậy giá vốn hàng bán của chúng ta là 1.500.000\$ và giá trị sản phẩm dở dang là 60.000\$. Sự tồn tại của sản phẩm dở dang cho chúng ta một cơ hội để cải thiện tình hình tài chính. Nếu chúng ta báo cáo các sản phẩm dở dang có mức độ hoàn thành là 80% thì số lượng sản phẩm tương đương của chúng ta sẽ là 1160. Khi đó CPđvsp tương đương sẽ giảm xuống là 1345\$, giá vốn hàng bán sẽ là 1.345.000\$ và giá trị sản phẩm dở dang sẽ tăng lên là 215.200\$. Với kết quả này chúng ta sẽ vay được tiền.

□ Donna: Gary, tôi không biết. Điều anh gợi ý thật là liêu lĩnh. Kiểm toán sẽ dễ dàng phát hiện ra điều đó.

□ Gary: Chị không phải lo lắng về điều này. Các kiểm toán viên sẽ không có mặt ở đây ít nhất là từ 6 đến 8 tuần nữa. Vào lúc đó những sản phẩm dở dang của chúng ta đã làm xong và bán hết rồi. Tôi có thể che giấu các CP nhân công bằng việc cho một số công nhân trung thành của chúng ta làm ngoài giờ để hưởng tiền làm thêm giờ. Thời gian làm thêm giờ sẽ không bao giờ được báo cáo, và như chị biết, tiền lương làm thêm giờ không nằm trong dự kiến của chúng ta và nó sẽ được tính vào CPSX chung – CPSX chung của năm tới. Donna, vấn đề này sẽ giải quyết được. Nếu tình hình của chúng ta được ghi nhận là tốt và chúng ta vay được tiền thì Công ty sẽ đối xử tốt với chúng ta. Nếu chúng ta không làm như vậy chúng ta sẽ mất việc.

Yêu cầu:

1. Donna có nên đồng ý với đề xuất của Gary?
2. Giả sử Donna từ chối hợp tác với Gary, Gary chấp nhận quyết định đó và bỏ qua vấn đề này. Donna có trách nhiệm báo cáo hành vi của Gary cho cấp trên không?
3. Giả sử Donna từ chối hợp tác, tuy nhiên Gary khẳng định làm theo ý anh ta. Donna nên làm gì?
4. Giả sử Donna 63 tuổi và khả năng tìm việc ở chỗ khác là rất khó. Lại giả định rằng Gary nhất quyết rằng cần thay đổi. Donna cũng biết rằng cấp trên của Gary, chủ sở hữu công ty là bố vợ của anh ta. Trong tình huống như vậy, các góp ý của bạn cho Donna có thay đổi không? Nếu bạn là Donna bạn sẽ làm gì?

Bài tập tình huống 03

Lux Electronics đang hoàn thiện một nhà máy mới. Nhà máy này sẽ bắt đầu sản xuất các bảng điện trong 6 tháng tới. Joan Keyes vừa được bổ nhiệm phụ trách kế toán quản trị của nhà máy và phải quyết định chọn hệ thống kế toán chi phí áp dụng cho nhà máy. Nhà máy sẽ sản xuất nhiều mẫu khác nhau của 2 loại bảng điện cơ bản:

(1) bảng điện sản xuất hàng loạt (lưu trữ trong kho rồi xuất đi tiêu thụ)

(2) bảng điện sản xuất theo đơn đặt hàng

Khi thảo luận với giám đốc Marketing và giám đốc sản xuất, Keyes biết rằng tất cả các mẫu của loại (1) tương tự nhau về thiết kế và cần NVL, lao động, thời gian sản xuất gần như nhau. Loại sản phẩm này được chế tạo theo từng mẻ rất lớn và trong thời gian dài. (Thông thường mỗi mẻ cần một tuần để sản xuất và sẽ cho ra hàng chục nghìn bảng điện.) Các mẻ sản phẩm (1) sẽ được sản xuất liên tục.

Ngược lại các mẫu của loại (2) là các sản phẩm đặc thù. Mỗi mẫu được thiết kế riêng và các mẫu khác nhau thì cần thay đổi qui trình sản xuất và thời gian sản xuất cho phù hợp. Các mẫu đặc thù cũng cần NVL và số lượng lao động khác nhau. Các sản phẩm đặc thù này sẽ được sản xuất rời rạc theo từng mẻ nhỏ (khoảng vài trăm bảng điện).

Hai loại sản phẩm cơ bản này sẽ sử dụng 2 dây chuyền sản xuất riêng biệt trong cùng một nhà máy. CPSX chung sẽ chiếm khoảng 60% tổng CPSX. CP NVLTT, CPNCTT, CP VL gián tiếp, CP giám sát dây chuyền SX, CP thiết bị và một số chi phí điện có thể xác định trực tiếp cho từng dây chuyền sản xuất. Các CPSX khác (quản đốc nhà máy, nhân sự, nhà ăn, văn phòng của nhà máy) là chung cho cả 2 dây chuyền. Một số lao động gián tiếp sẽ phục vụ chung cho cả 2 dây chuyền. Hơn nữa, một số CPSX chung (CP điều hoà không khí nhà máy) khó xác định cho từng dây chuyền trừ khi dùng một số tiêu thức như là diện tích sử dụng của từng dây chuyền.

Hội đồng quản trị của Lux hi vọng rằng sản phẩm (1) sẽ cạnh tranh chủ yếu trên cơ sở CP với tỷ suất lợi nhuận thấp và sẽ được định giá trên cơ sở giá thị trường. Do đó, hội đồng quản trị của công ty rất muốn hệ thống xác định chi phí sẽ phản ánh chính xác CPSX các sản phẩm này. Nếu CPSX các sản phẩm loại (1) không được xác định chính xác, Lux khó có thể kiểm soát được chi phí và sẽ bị lỗ với các sản phẩm này.

Ngược lại, các mẫu đặc thù nhìn chung sẽ được định giá trên cơ sở cộng thêm một tỷ lệ % với CPSX chúng. Do đó việc xác định CPSX sản phẩm không chính xác sẽ dẫn tới tỷ suất lợi nhuận thấp nếu các sản phẩm được định giá quá thấp hoặc sẽ không bán được hàng nếu định giá quá cao.

Trong quá trình thu nhập thông tin trước khi quyết định hệ thống chi phí, gần đây Keyes gửi e-mail cho trợ lý phó chủ tịch của Lux phụ trách Marketing các sản phẩm mới này (Joe Baly) hỏi xem họ cần CPSX đơn vị sản phẩm chính xác đến mức nào. Keyes đang gặp phiền toái với câu trả lời của Baly: “ Tôi luôn nghĩ rằng

CPSX đvsp chính xác tới từng đồng. Tại sao lại không như vậy? Đó là cách mà kế toán báo cáo về chúng sao?”

Keyes rất muốn hợp tác tốt với các nhà quản lý khác trong vấn đề hoạt động của nhà máy mới (và cả với những người phụ trách marketing những sản phẩm này). Keyes biết rằng hệ thống chi phí không chính xác sẽ dẫn tới việc thực hiện hoạt động kinh doanh không tốt. Keyes sợ rằng những quyết định sai lầm bây giờ sẽ dẫn tới những vấn đề nghiêm trọng sau này.

Yêu cầu:

1. Hệ thống chi phí nào (theo sản phẩm hay theo quá trình sản xuất) là phù hợp nhất cho loại sản phẩm (1)?
2. Hệ thống chi phí nào (theo sản phẩm hay theo quá trình sản xuất) là phù hợp nhất cho loại sản phẩm (2)?
3. Nếu bạn gợi ý các hệ thống chi phí khác nhau cho các loại sản phẩm khác nhau, các vấn đề mà bạn có thể nhìn thấy trước cho việc sử dụng đồng thời 2 hệ thống chi phí là gì?
4. Keyes nên sử dụng hệ thống chi phí thực tế hay chi phí thông thường để phân bổ CPSX chung cho các sản phẩm (1) và (2)? Quyết định này có bị ảnh hưởng bởi quyết định chọn hệ thống chi phí theo công việc hay theo quá trình sản xuất không?
5. Với câu trả lời của Bale cho câu hỏi của Keyes về việc cần thông tin CP đvsp chính xác, Keyes nên trả lời như thế nào?

Bài tập tình huống 04

Scott Weidner, Kế toán trưởng của chi nhánh (chuyên cung cấp các dịch vụ xã hội) nhận ra tầm quan trọng của việc lập dự toán và quản lý bằng ngoại lệ đối với việc lập kế hoạch, kiểm soát và khuyến khích nhân viên. Anh ta tin rằng quá trình tham gia lập dự toán được thực hiện một cách hợp lý sẽ thúc đẩy các trợ thủ của anh ta tăng hiệu quả làm việc. Dựa trên triết lý này anh ta thực hiện quá trình lập dự toán như sau:

1. Đưa các con số mục tiêu phù hợp cho từng trưởng bộ phận. Con số này tượng trưng cho phần ngân quỹ lớn nhất mà mỗi bộ phận có thể nhận được trong năm tới.
2. Trưởng các bộ phận xây dựng các dự toán riêng của họ với các hạn chế chi tiêu sau (được nhân viên kế toán vạch ra):
 - a. Yêu cầu chi tiêu không thể vượt quá mục tiêu hợp lý
 - b. Mọi khoản chi tiêu cố định nên đưa vào dự toán (thí dụ các hợp đồng và tiền lương ở mức độ hiện tại)
 - c. Tất cả dự án của chính phủ được chỉ đạo bởi cấp lãnh đạo cao hơn nên đưa hết vào dự toán.
3. Nhân viên kế toán hợp nhất các yêu cầu từ các bộ phận vào một dự toán chung của chi nhánh.
4. Khi dự toán cuối cùng được những người có thẩm quyền phê chuẩn, nhân viên kế toán sẽ phân phối tiền cho các bộ phận theo sự chỉ đạo của giám đốc chi nhánh. Tuy nhiên một số % nhất định tiền của mỗi bộ phận sẽ được giữ lại cho các dự toán tiềm năng và các nhu cầu đặc biệt. Số tiền này và việc sử dụng nó như thế nào sẽ do giám đốc chi nhánh kiểm soát.
5. Mỗi bộ phận được phép điều chỉnh dự toán của mình khi cần thiết với mức tiền đã bị cắt giảm. Tuy nhiên, như đã trình bày, các dự án đặc biệt được cho phép bởi các cấp có thẩm quyền cao hơn phải duy trì nguyên vẹn.
6. Dự toán cuối cùng được sử dụng là cơ sở cho việc kiểm soát báo cáo quản lý bằng ngoại lệ. Các khoản chi tiêu vượt quá của mỗi bộ phận sẽ được chỉ ra hàng tháng. Và

chi nhánh mong muốn trường các bộ phận sẽ loại bỏ được các khoản chi tiêu vượt quá dự toán. Trách nhiệm trong năm tài chính là một nhân tố quan trọng trong việc đánh giá tổng quát hoạt động của các trường bộ phận.

Scott tin chính sách của anh ta cho phép trường các bộ phận tham gia vào quá trình lập dự toán và do đó bắt họ chịu trách nhiệm về dự toán cuối cùng, đặc biệt là khi nguồn nhân lực hạn chế. Anh ta tin rằng trường các bộ phận sẽ được khuyến khích tăng hiệu quả và hiệu năng của các bộ phận vì họ cung cấp đầu vào cho quá trình lập dự toán ban đầu và được yêu cầu điều chỉnh mọi hoạt động không tốt.

Yêu cầu:

1. Thảo luận về ưu, nhược điểm của quá trình lập dự toán có tham gia của các bộ phận.
2. Xác định những điều không hợp lý trong quá trình lập dự toán của Scott. Scott nên điều chỉnh lại như thế nào?

Bài tập tình huống 05

Xét về bề ngoài, bác sĩ Roger Jones là một bác sĩ nha khoa thành công. Ông có một toà nhà văn phòng mà ông thuê để làm phòng khám riêng với doanh thu hơn 250.000\$/năm, tạo cho ông có được khoản lương hơn 75.000\$/ năm. Ông và gia đình sống trong một ngôi nhà rộng, đẹp với con mắt ngưỡng mộ của hàng xóm.

Tuy nhiên bác sĩ Jones vừa nhận được thông báo của cơ quan thuế là sẽ đóng cửa phòng khám của ông và bán các tài sản do đã 6 tháng ông không nộp thuế thu nhập. Hơn nữa phòng khám của ông cũng đang gặp khó khăn trong việc thanh toán cho nhà cung cấp. Phòng khám nợ một nhà cung cấp hơn 100.000\$ và đã phải cam kết trả lãi cho khoản nợ này nhưng thậm chí phòng khám cũng không trả được khoản lãi này. Những khó khăn này đã lặp đi lặp lại trong 5 năm rồi.

Trong những năm trước, bác sĩ Jones giải quyết các vấn đề tương tự bằng cách thế chấp nhà hoặc văn phòng làm việc của mình để vay tiền. Bác sĩ xem xét tình hình tài sản, và thấy rằng tài sản của mình vẫn đủ để thế chấp vay tiền để giải quyết vấn đề với cơ quan thuế. Ông đã đến ngân hàng và vay tiền để giải quyết vấn đề với cơ quan thuế cũng như trả lãi vay cho các khoản nợ.

Nhưng lần này bác sĩ Jones không hài lòng với giải pháp tạm thời cho vấn đề tài chính của mình. Khoản vay vừa rồi đã vắt kiệt tình hình tài chính của cá nhân bác sĩ Jones. Tình hình ngày càng khó khăn là không thể tha thứ. Hành động đầu tiên của ông là sa thải nhân viên lễ tân và ghi sổ kế toán, với lý do là nguyên nhân chủ yếu của tình trạng khó khăn của phòng khám là do cô ta đã không quản lý tốt nguồn lực tài chính của phòng khám. Sau đó, ông gọi điện cho công ty Lawson & Smith, một công ty kiểm toán và nhờ tư vấn về tình hình khó khăn tài chính của mình.

Smith, một kiểm toán viên cao cấp của công ty, sau một tuần xem xét các sổ sách và phỏng vấn bác sĩ Jones, đã phát hiện ra các vấn đề sau:

Bác sĩ Jones đang thực hiện chính sách mỗi năm tăng lương 5%, không phụ thuộc vào mức độ kinh doanh có thể đảm trách được mức tăng lương này hay không. Bên cạnh đó, lương của bác sĩ Jones cao hơn khoảng 10% so với các bác sĩ có phòng khám tương đương khác.

Trong 5 năm qua, hàng tháng bác sĩ Jones rút khoảng 500\$ tiền mặt, và khoản này được coi là một khoản cho vay của phòng khám.

Trong năm năm qua phòng khám đã mua một xe tải, một máy quay video, một tủ lạnh và một hệ thống máy vi tính, nhưng không có thứ nào là quan trọng đối với hoạt động của phòng khám.

Theo sự phân tích của Smith, những khó khăn về tài chính mà bác sĩ Roger Jones đang gặp phải là do không lập kế hoạch và kiểm soát hợp lý. Để ổn định lại tình hình tài chính của hoạt động kinh doanh nha khoa, bác sĩ Jones cung cấp các thông tin tài chính sau (về một tháng hoạt động kinh doanh ở mức bình thường) cho Smith để lập kế hoạch hoạt động cho phòng khám của ông ta.

	<u>Phí bình quân</u>	<u>Số lượng</u>
<u>Doanh thu:</u>		
Hàn răng	50	90
Thân răng giả	300	19
Cầu răng giả	500	7
Đánh bóng men răng	25	108
Nhô răng	45	30
Hàn chân răng	170	8
Chụp Xquang	15	150
<u>Chi phí:</u>		
Lương:		
2 y tá	1900	
Lễ tân, ghi số	1500	
Quét dọn vệ sinh	1800	
Quan hệ cộng đồng (bà Jones)	1000	
Lương cá nhân	<u>6500</u>	
Tổng lương		12700
BHXH, BHYT		1344
Thuê nhà		1500
Dụng cụ, vật liệu khám chữa răng		1200
Bảo vệ		300
Điện, nước, điện thoại		400
Văn phòng phẩm		100
Phí xét nghiệm		5000
Thanh toán tiền vay		570
Trả lãi vay		500
Lặt vặt		650
Khấu hao		<u>700</u>
Tổng chi phí		<u>24964</u>

Mặc dù không phải tất cả doanh thu trả chậm trong tháng đều thu được tiền, dòng tiền vào xấp xỉ bằng doanh thu mỗi tháng (vì còn thu được tiền từ những tháng trước.) Phòng khám mở cửa từ thứ hai đến thứ năm, từ 8h30 đến 4h chiều và thứ sáu từ 8h30 đến 12h30. Tức là mỗi tuần làm việc 32 giờ. Có thể làm thêm giờ cũng được nhưng bác sĩ Jones không muốn như vậy. Bác sĩ Jones cho biết rằng 2 y tá và nhân viên lễ tân

không được sử dụng hết công suất. Ông ước tính rằng họ bận rộn khoảng 65 đến 70% thời

gian. Vợ bác sĩ Jones dùng 5 giờ mỗi tuần để viết tờ tin hàng tháng gửi cho tất cả các khách hàng. Bà cũng giữ tờ kê ngày sinh và gửi thiệp chúc mừng cho các bệnh nhân vào ngày sinh nhật của họ.

Bác sĩ Jones sử dụng khoảng 2400\$ mỗi năm cho các cuộc hội thảo quốc tế. Các cuộc hội thảo này (chỉ dành cho các bác sĩ nha khoa) đào tạo các bác sĩ cách tăng doanh thu. Từ một trong các buổi hội thảo này, bác sĩ Jones đã quyết định đầu tư việc khuyến khích tương và quan hệ cộng đồng (tờ tin và danh sách ngày tháng năm sinh).

Yêu cầu:

1. Lập dự toán tiền mặt mỗi tháng cho bác sĩ Jones. Bác sĩ Jones có vấn đề tiền quan trọng nào không? Bạn sử dụng dự toán này như thế nào để chỉ cho bác sĩ Jones thấy tại sao ông gặp khó khăn về tài chính?
2. Sử dụng dự toán tiền mặt ở câu 1 và thông tin trong bài, hãy góp ý để giải quyết vấn đề tài chính cho bác sĩ Jones. Lập dự toán tiền mặt sau khi có các góp ý đó và chứng minh cho bác sĩ Jones thấy vấn đề có thể được giải quyết. Bạn có nghĩ rằng bác sĩ Jones sẽ đồng ý với góp ý của bạn không?
3. Viết thư tư vấn cho bác sĩ Jones.

Bài tập tình huống 06

MCGILL GARDENERS

Bill Gillis, chủ công ty xây dựng vườn hoa và công viên McGill Gardeners tại Halifax – Nova Scotia đang đầu tư với một quyết định quan trọng vào cuối tháng 8. Một khách hàng cũ đã đề nghị anh một hợp đồng về xây dựng vườn hoa. Thời gian cần thiết để hoàn thành hợp đồng là 10 ngày, và giá đưa trong hợp đồng thấp hơn giá bình thường mà công ty vẫn thu của khách.

Bill thực hiện loại hình kinh doanh theo mùa này vào mùa hè với 2 người giúp việc thường xuyên và hầu hết các thiết bị là đi thuê. Trong năm học thường kỳ, Bill theo học tại trường đại học tổng hợp và sử dụng thu nhập từ việc kinh doanh nhỏ này để trang trải cho việc học tập.

Thông tin cơ bản

Kinh doanh trong xây dựng vườn hoa và công viên tại Halifax có tính cạnh tranh rất cao. Có rất nhiều công ty loại nhỏ như công ty McGill. Những công ty này có hầu như toàn bộ công cụ và thiết bị nhỏ cho việc sử dụng thường ngày (như máy cào, máy xén cỏ), nhưng thuê những trang thiết bị đắt tiền. Những công ty lớn hơn thì có xe tải, công cụ, có trụ sở và nhà kho riêng hoặc đi thuê. Nhiều chi phí phát sinh dù hoạt động kinh doanh là tốt hay tồi, đặc biệt đối với các công ty lớn. Vào đầu hè sinh viên thường được thuê như những người giúp việc không kinh nghiệm chưa qua đào tạo về xây dựng vườn hoa và công viên. Có những việc trong nghề xây dựng vườn hoa và công viên như trông hoa với năng suất cao thì không thể học trong một khoảng thời gian ngắn được. Những người mới làm việc thì làm chậm hơn và thường rất dễ mệt, do vậy kinh nghiệm rất được quý trọng. Các khách hàng thường gọi một số công ty tới để đầu thầu và sẽ thuê công ty nào đặt giá thấp nhất, do vậy sự cạnh tranh về giá rất khốc liệt. Các công ty phải bảo đảm rằng phần cộng vào giá phí nguyên liệu và nhân công để tính giá bán phải đủ bù đắp chi phí trong khi vẫn có thể cạnh tranh.

Công ty McGill thu của khách hàng \$17,50 cho một giờ công cộng với nguyên vật liệu. Bill thấy rằng cách tính như vậy thì thường là có lợi nhuận mặc dù anh lo lắng

rằng do không có phương pháp tính chi phí theo công việc theo đúng cách thức, anh có thể nhận các hợp đồng không có lợi nhuận. Bill hầu như thuê toàn bộ các thiết bị khi cần. Nguyên liệu được mua từ công ty trách nhiệm hữu hạn Halifax Seed, và công ty thu của khách hàng một khoản bằng giá phí của công ty cộng thêm 50%. Giá mà khách hàng phải trả cho nguyên liệu cao hơn giá bán lẻ nhưng nó bao gồm cả chi phí chuyên chở và hướng dẫn kỹ thuật, do vậy Bill cho rằng giá này là hợp lý (xem bảng 1: Tóm tắt về chi phí)

Đề án

Ngày 16/8/2004, James Murphy đã đề nghị công ty McGill Gardeners một hợp đồng xây dựng vườn hoa và cây cảnh lớn. Ông Murphy đã kiểm được một số bảng đặt giá của các công ty khác nhưng ông ta không muốn trả theo giờ công. ông ta đề nghị giá \$7500 cho toàn bộ công trình Bill cho rằng có thể hoàn thành công việc trong vòng 10 ngày (không kể ngày nghỉ cuối tuần) và chi phí nguyên liệu dự tính là \$4300. Để có thể hoàn thành công việc vào thời điểm này cần có thêm hai người giúp việc. Bill biết rằng vào thời gian này của năm anh phải thuê sinh viên không có kinh nghiệm trong xây dựng công viên và cây cảnh. Anh cũng phải thuê một xe tải (cho toàn bộ giai đoạn), xe trải cỏ lớn (trong 1 tuần), và phải cung cấp thêm công cụ cho những người mới. Bill rất ngần ngại khi nhận công việc. Nếu như anh làm theo phương pháp tính hoá đơn thông thường.

của mình, anh sẽ phải thu \$13.100. (Bản thân Bill chỉ có mặt ở nơi làm việc khoảng 30 giờ mỗi tuần):

Nhân công: Bill $\$17,50 * 30\text{giờ} * 2\text{tuần} = \1.050

Những người giúp việc $\$17,50 * 40\text{giờ} * 2\text{tuần} = \5.600

Nguyên liệu: $\$4.300 * 1,5 = \6.450

Tổng cộng: \$13.100

Bill biết rằng anh có thể chấp nhận công việc với giá thấp hơn \$13.100 nhưng cho rằng giá \$7.500 là quá thấp và không thể bù đắp nổi chi phí của mình. Mùa hè gần kết thúc và anh đã kiếm đủ tiền cho năm học sắp tới và cho chuyến du ngoạn bằng thuyền buồm tới Cape Breton và hồ Bras d'Or mà anh đã mong đợi suốt từ tháng năm. Rick, một người bạn thân của Bill cũng đã mời anh một chỗ trên tàu của mình trong một chuyến du lịch gia đình dự kiến tổ chức vào 2 tuần tới, và Bill cũng đã sẵn sàng đi nghỉ. Nếu anh chấp nhận công việc thì sẽ không thể đi chơi thuyền buồm được nữa. Hợp đồng này mới chỉ là một lời đề nghị mà công ty McGill có vào thời điểm này. Hợp đồng với những người giúp việc của công ty đòi hỏi rằng họ phải nhận được thông báo 1 tuần trước thời hạn kết thúc công việc. Còn 3 ngày nữa cho công việc hiện tại và thông báo kết thúc công việc vẫn chưa được thực hiện. Nếu Bill định đưa ra thông báo bây giờ, anh sẽ phải trả cho mỗi công nhân này thêm 2 ngày làm việc (8 giờ mỗi ngày) sau khi tuần này kết thúc. Công ty McGill cũng đã thuê 1 xe tải cho tới cuối tuần này. Nếu nhận hợp đồng thì phải thuê xe tải thêm một tuần nữa.

Công ty McGill vẫn còn một số nguyên liệu có giá là \$700 tồn lại từ các công việc khác. Nếu không nhận việc thì Bill có thể bán nguyên liệu này cho các công ty khác với giá \$200.

Câu hỏi

Chi phí của công việc này là bao nhiêu? Bill sẽ ra quyết định gì từ thông tin này?

Giá tối thiểu mà Công ty McGill Gardeners có thể chấp nhận cho công việc là bao nhiêu?

Bill có nên đi chơi thuyền buồm không?

Bill có cần cân nhắc những nhân tố nào khác hay không?

Bảng 1: Tóm tắt chi phí

Thiết bị thuê:

Xe tải	\$60/ngày hoặc \$200/tuần
Công cụ	\$40/người
Máy trải cỏ	\$10/ngày hoặc \$35/tuần

Chi phí nhân công:

Lương của người giúp việc	\$7/giờ
Lương của người giúp việc(5 ngày đầu tiên)	\$6/giờ

Các chi phí lật vật khác

Gas	\$10/ngày
Phụ liệu	\$5/ngày

<i>Lương tuần cho chủ sở hữu</i>	<i>\$400/tuần</i>
----------------------------------	-------------------

Tài liệu tham khảo

- [1] PGS. TS Nguyễn Năng Phúc (2014), *Kế toán quản trị*, NXB Đại học kinh tế quốc dân,
- [2] PGS. TS Võ Văn Nhị (2019), *Kế toán quản trị*, NXB Tài chính,
- [3] TS. Huỳnh Lợi (2020), *Kế toán quản trị*, NXB Tài chính.