

HỌC VIỆN CÔNG NGHỆ BƯU CHÍNH VIỄN THÔNG
KHOA TÀI CHÍNH KẾ TOÁN 1



BÀI GIẢNG
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ 2

Biên soạn:

GS.TS.NGƯT. BÙI XUÂN PHONG

ThS. VŨ QUANG KẾT

HÀ NỘI 6-2015

LỜI NÓI ĐẦU

Việt Nam trong quá trình hội nhập kinh tế khu vực và thế giới một cách sâu rộng để tạo ra sự phát triển kinh tế nhanh, bền vững. Hòa cùng với sự thay đổi trong các chính sách quản lý kinh tế vi mô và vĩ mô, kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị 2 nói riêng là công cụ sắc bén trong quản lý kinh tế cũng thay đổi theo. Sự thay đổi đó yêu cầu người dạy, người học và các chuyên gia hành nghề thường xuyên cập nhật, bổ sung các kiến thức mới nhất.

Kế toán quản trị nói chung, kế toán quản trị 2 nói riêng là một bộ phận cấu thành không thể thiếu trong hệ thống thông tin kế toán của các doanh nghiệp kinh doanh, đơn vị sự nghiệp có thu. Kế toán quản trị với chức năng là công cụ hữu hiệu cung cấp thông tin cho các cấp quản trị để đưa ra các quyết định điều hành mọi hoạt động nhằm đạt được hiệu quả cao nhất.

Để đáp ứng yêu cầu giảng dạy và học tập của giáo viên và sinh viên, chúng tôi tổ chức biên soạn bài giảng “**Kế toán quản trị 2**” phù hợp với điều kiện kinh doanh trong giai đoạn hội nhập. Với kinh nghiệm giảng dạy được tích lũy qua nhiều năm, cộng với sự nỗ lực nghiên cứu từ các nguồn tài liệu khác nhau, bài giảng có nhiều thay đổi và bổ sung để đáp ứng yêu cầu do thực tiễn đặt ra. Bài giảng là tài liệu chính thức sử dụng giảng dạy và học tập cho sinh viên hệ đào tạo đại học ngành Kế toán; đồng thời cũng là tài liệu tham khảo cho những ai quan tâm đến lĩnh vực này. Nội dung bài giảng gồm 5 chương từ chương 7 đến chương 11 đề cập đến những kiến thức về Kế toán quản trị chưa được trình bày trong phần Kế toán quản trị 1.

Bài giảng “Kế toán quản trị 2” được biên soạn bởi:

1. GS.TS. NGUYỄN Bùi Xuân Phong viết chương 7 và chương 8
2. Th.S Vũ Quang Kết viết chương 9, 10 và chương 11

Biên soạn bài giảng là một công việc hết sức khó khăn, đòi hỏi sự nỗ lực cao. Tập thể tác giả đã giành nhiều thời gian và công sức với cố gắng cao nhất để hoàn thành. Tuy nhiên, với nhiều lý do nên không thể tránh khỏi những thiếu sót. Rất mong sự chỉ giáo, đóng góp, xây dựng của các đồng nghiệp, anh chị em sinh viên và bạn đọc để tiếp tục bổ sung, hoàn thiện nhằm nâng cao hơn nữa chất lượng bài giảng.

Xin trân trọng cảm ơn!

Hà Nội tháng 6 năm 2015

Tập thể tác giả

CHƯƠNG VII

ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM

7.1. CƠ CẤU KINH TẾ VÀ VAI TRÒ CỦA ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM

7.1.1. Cơ cấu kinh tế định giá bán sản phẩm

a. Thị trường cân bằng và giá cả

Trong thị trường tự do, sự tương tác cung cầu đến định giá của một hàng hóa thể hiện thông qua giá cân bằng. Giá cân bằng là mức giá tại đó lượng sản phẩm người mua muốn mua đúng bằng lượng sản phẩm người bán muốn bán.

Điểm cân bằng luôn gắn liền với những khả năng cung cầu hiện tại trên thị trường tại một điểm và nếu cung cầu thay đổi, giá cân bằng và lượng cân bằng cũng thay đổi theo.

- Khi cung không thay đổi và cầu tăng, thị trường cân bằng tại mức giá cân bằng và lượng cân bằng mới cao hơn trước nếu không thì thị trường sẽ thiếu hụt hàng hóa.

- Khi cung không thay đổi và cầu giảm, thị trường cân bằng ở mức giá cân bằng và lượng cân bằng tại một điểm thấp hơn trước nếu không thì thị trường sẽ dư thừa hàng hóa.

- Khi cung tăng và cầu không đổi, thị trường sẽ cân bằng tại một điểm có mức giá cân bằng thấp hơn trước nếu không thì thị trường sẽ dư thừa hàng hóa.

- Khi cung giảm và cầu không đổi, thị trường sẽ cân bằng tại một điểm có mức giá cân bằng cao hơn trước nếu không thì thị trường sẽ khan hiếm hàng hóa.

- Khi cả cung và cầu một mặt hàng cùng thay đổi thì giá cân bằng và lượng cân bằng sẽ thay đổi tùy thuộc cung cầu thay đổi cùng chiều hay ngược chiều, cùng một mức độ hay khác mức độ.

Trong thực tiễn thị trường hoạt động không hoàn toàn tự do, hệ thống kinh tế của các quốc gia không hoàn toàn là hệ thống kinh tế thị trường hoàn toàn tự do thuần túy mà thường là hệ thống kinh tế hỗn hợp. Chính phủ thường can thiệp trực tiếp hay gián tiếp vào thị trường, sự can thiệp này làm cho quan hệ cung cầu sẽ thay đổi theo hướng tích cực phục vụ cho chính sách kinh tế của Nhà nước và giá cân bằng sẽ thay đổi, chịu ảnh hưởng rất nhiều bởi chính sách can thiệp của Nhà nước.

b. Quan hệ chi phí – thu nhập – lợi nhuận và giá cả sản phẩm

Mục tiêu cơ bản của doanh nghiệp là lợi nhuận, vì vậy định giá sản phẩm phải hướng đến mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận cho doanh nghiệp. Quan hệ cung cầu chỉ ra một nguyên lý định giá và điều chỉnh giá khi có sự thay đổi lượng cung và lượng cầu để phù hợp với tình trạng khan hiếm hay dư thừa hàng hóa. Nguyên tắc này cần phải gắn liền với cơ cấu kinh tế của doanh nghiệp như chi phí – doanh thu để bổ sung hoàn hảo hơn về nguyên tắc xác định giá cả với những thay đổi về chi phí – doanh thu.

Trong kinh tế vi mô đã chỉ ra rằng giá bán tối ưu với một sản phẩm là giá bán mà làm tăng cao lợi nhuận cho doanh nghiệp. Hay nói một cách khác, giá bán tối ưu đối với một sản phẩm là giá bán mà chênh lệch giữa tổng doanh thu và tổng chi phí đạt ở mức lớn nhất.

Trong thị trường, các nhà kinh tế giả thiết rằng không thể bán một khối lượng sản phẩm hàng hóa với cùng một mức giá. Các nhà kinh tế cũng giả định rằng, ở một điểm nào đó khi tăng sản lượng thì giá bán sẽ giảm, đường doanh thu sẽ là một đường cong có gốc lệch giảm dần. Ngược lại đối với đường biểu diễn chi phí không phải là một đường thẳng tuyến tính, đúng hơn là sự gia tăng sản lượng sản xuất với những điều kiện, thiết bị có sẵn thì chi phí giảm dần trên một đơn vị sản phẩm và đó cũng là một đường cong. Sự gia tăng của tổng thu nhập với tổng chi phí đến một thời điểm nào đó hai đường biểu diễn song song. Ở điểm này sự gia tăng lên tổng chi phí do sản xuất thêm, bán thêm sản phẩm sẽ bằng với sự tăng thêm tổng thu nhập từ sản phẩm đó và tổng lợi nhuận doanh nghiệp đạt cực đại.

Ngoài việc biểu hiện mối quan hệ giữa đường tổng doanh thu và đường tổng chi phí như trên, các nhà kinh tế còn biểu hiện quan hệ giá cả thông qua đường doanh thu biên và chi phí biên. Doanh thu biên là sự gia tăng doanh thu khi bán thêm một sản phẩm. Còn chi phí biên là sự gia tăng chi phí do việc sản xuất thêm một sản phẩm. Nếu doanh thu tăng thêm lớn hơn chi phí tăng thêm thì sự gia tăng này sẽ tạo cho doanh nghiệp một mức lợi nhuận. Ngược lại, nếu doanh thu tăng thêm nhỏ hơn chi phí tăng thêm, thì sự gia tăng này sẽ tạo cho doanh nghiệp một mức lỗ. Do vậy lợi nhuận sẽ tối đa khi doanh thu tăng thêm cân bằng với chi phí tăng thêm.

c. Những điều cần lưu ý về mô hình định giá sản phẩm

Các mô hình định giá trong kinh tế vi mô đã chỉ ra những lý thuyết, tư tưởng định giá và điều chỉnh giá rất hữu ích. Tuy nhiên, các mô hình định giá này chỉ dừng lại ở việc cung cấp cho nhà quản trị một nguyên lý định giá và điều chỉnh giá. Khi đề cập đến những quyết định cụ thể về giá, nhà quản trị sẽ gặp phải rất nhiều khó khăn sau:

- Quan hệ cung cầu là một khái niệm trừu tượng mà nhà quản trị khó xác định chính xác tại thời điểm định giá, điều chỉnh giá thì lượng cung lượng cầu là bao nhiêu.

- Các số liệu về chi phí và thu nhập nhà quản trị có thể thu thập được chỉ đủ để ước chừng đường cong chi phí, đường cong thu nhập. Mặt khác, qua các năm, chi phí và thu nhập của doanh nghiệp sẽ thay đổi cho nên những đường cong chi phí, đường cong thu nhập cũng sẽ thay đổi. Vì vậy, đường cong chi phí, đường cong thu nhập đúng nghĩa hơn là một khái niệm tổng quát không thể là một căn cứ cụ thể để thiết lập phương pháp định giá trong từng thời điểm.

- Các mô hình định giá trong kinh tế vi mô chỉ thiết lập giá trong thị trường cạnh tranh hoàn hảo, hoặc thị trường cạnh tranh độc quyền. Thực tế khó có thể tồn tại những điều kiện lý tưởng về thị trường như vậy. Vì vậy, nhà quản trị khó áp dụng mô hình định giá trong kinh tế vi mô để định giá trong thị trường hỗn hợp hoặc trong điều kiện thị trường không hoàn hảo.

- Mô hình định giá trong kinh tế vi mô chỉ ra được nguyên tắc định giá của doanh

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

nghiệp với mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận và xem giá cả là một yếu tố tham gia, quyết định đến sản phẩm cung ứng. Trong khi đó, sản phẩm cung ứng còn phụ thuộc rất nhiều vào các yếu tố khác như chiến lược quảng cáo, các kênh phân phối ...

- Mô hình định giá trong kinh tế vi mô gắn liền với mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận. Đây là mục tiêu cơ bản, mục tiêu cuối cùng của doanh nghiệp. Tuy nhiên, có những giai đoạn doanh nghiệp không cần thiết tối đa hóa lợi nhuận, mà chỉ cần một mức lợi nhuận thoả đáng để đảm bảo sự an toàn, hợp lý hoặc đảm bảo sự cạnh tranh.

7.1.2 Vai trò chi phí trong định giá sản phẩm

Căn cứ vào các nguyên tắc định giá trong kinh tế vi mô, chúng ta nhận thấy công việc định giá của nhà quản trị phải tuân thủ những nguyên nhân nhất định, đồng thời, phải biết cảm nhận đối với tình hình thị trường, điều kiện chi phí cụ thể của doanh nghiệp, vấn đề được đặt ra là chi phí được sử dụng và có lợi ích gì trong các quyết định về giá, chúng ta có thể lý giải qua những vấn đề sau:

Thứ nhất, trong việc xác lập quyết định giá, nhà quản trị phải đương đầu với vô số yếu tố không chắc chắn. Vì vậy việc lập giá dựa trên chi phí sẽ *phản ánh một số yếu tố khởi đầu cụ thể khi định giá nên loại bỏ những yếu tố không chắc chắn* giúp nhà quản trị xác lập một cách rõ ràng những yếu tố trong định giá.

Thứ hai, chi phí gắn liền với những *phí tổn cụ thể* tại doanh nghiệp trong việc sản xuất kinh doanh. Vì vậy, xác lập giá dựa trên chi phí giúp cho nhà quản trị nhận biết được mức giá tối thiểu, mức giá cá biệt, từ đó tránh được tình trạng xây dựng mức giá quá thấp dẫn đến thua lỗ hoặc dẫn đến không khai thác lợi thế, năng lực của doanh nghiệp hoặc mức giá quá cao sản phẩm của doanh nghiệp không thể tham gia vào thị trường.

Thứ ba, trong điều kiện doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, không thể phân tích được mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận cho từng sản phẩm thì tính giá dựa trên chi phí giúp nhà quản trị xác lập được mức giá trực tiếp một cách nhanh hơn để cung cấp cho khách hàng và sau đó có thể chỉnh lý khi thời gian, điều kiện cho phép.

Qua phân tích trên chúng ta có thể khẳng định chi phí là một căn cứ cụ thể để xác lập giá làm tiền đề kết hợp với các lý thuyết định giá trong kinh tế vi mô để hoạch định giá, điều chỉnh giá trong chính sách giá của doanh nghiệp.

7.2. PHƯƠNG PHÁP ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM SẢN XUẤT HÀNG LOẠT

7.2.1. Mô hình chung về định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt.

Định giá bán sản phẩm phải hướng đến mục tiêu của doanh nghiệp. Vì vậy, khi định giá bán sản xuất hàng loạt cần phải: Bù đắp chi phí sản xuất, chi phí lưu thông và chi phí quản lý; Cung cấp một mức lãi cần thiết để đảm bảo mức hoàn vốn và sinh lợi cho vốn hợp lý. Nếu định giá bán sản phẩm của doanh nghiệp không đảm bảo được hai yêu cầu trên thì sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp sẽ gặp nhiều khó khăn tài chính.

Trong lập giá cho các sản phẩm sản xuất hàng loạt, tất cả các chi phí đều thích hợp

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

cho việc định giá. Vì vậy, nhà quản trị cần phải cân nhắc rõ ràng mục tiêu lợi nhuận để tránh những tổn thất hoặc không giữ được khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp. Để định giá sản phẩm sản xuất hàng loạt, giá thường phân tích giá thành 2 bộ phận:

Chi phí nền: Là phần cố định trong giá mà giá bán phải đảm bảo được để bù đắp cho chi phí cơ bản.

Phần tiền tăng thêm: Là phần linh hoạt trong giá dùng để bù đắp linh hoạt cho chi phí khác và tạo lợi nhuận.

Giá bán là sự kết hợp giữa chi phí nền và phần tiền tăng thêm:

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí nền} + \text{Phần tiền tăng thêm}$$

Tính linh hoạt của mô hình định giá tùy thuộc vào cơ cấu chi phí trong phương pháp thiết kế chi phí nền và phần tiền tăng thêm, Chúng ta có thể khảo sát tính linh hoạt qua các phương pháp định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt theo phương pháp chi phí toàn bộ và theo phương pháp chi phí trực tiếp.

7.2.2. Định giá bán sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí toàn bộ

Theo phương pháp chi phí toàn bộ:

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí nền} + \text{Phần tiền tăng thêm}$$

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí sản xuất} + \text{Chi phí sản xuất} \times \begin{matrix} \text{Tỷ lệ phần tiền tăng thêm} \\ \text{tính theo chi phí sản xuất} \end{matrix}$$

Chi phí nền: Là chi phí sản xuất bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung hay nói cách khác đây chính là chi phí sản xuất.

Phần tiền tăng thêm: Là phần dùng để bù đắp chi phí lưu thông, chi phí quản lý và tạo mức lãi hợp lý theo nhu cầu hoàn vốn cần thiết. Nó là bộ phận linh hoạt khi xây dựng giá. Tùy theo tình hình thị trường, tình hình sản xuất kinh doanh, chiến lược kinh doanh, phần tiền tăng thêm có thể điều chỉnh tăng giảm. Phần tiền tăng thêm được xác lập bằng tích số giữa chi phí nền với tỷ lệ phần tiền tăng thêm. Tỷ lệ phần tiền tăng thêm khi định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt theo phương pháp chi phí toàn bộ được xây dựng như sau:

$$\begin{matrix} \text{Tỷ lệ phần} \\ \text{tiền tăng} \\ \text{thêm} \end{matrix} = \frac{\begin{matrix} \text{Tổng chi phí} \\ \text{bán hàng} \end{matrix} + \begin{matrix} \text{Tổng chi phí quản} \\ \text{lý doanh nghiệp} \end{matrix} + \text{Lãi vay} + \begin{matrix} \text{Mức lãi hoàn} \\ \text{vốn mong muốn} \end{matrix}}{\text{Tổng chi phí sản xuất}}$$

Tỷ lệ phần tiền tăng thêm có thể xây dựng cho từng sản phẩm, cho nhóm sản phẩm hoặc toàn doanh nghiệp, và nó có thể được xây dựng bằng phương pháp thống kê kinh nghiệm hay bằng phương pháp phân tích kinh tế kỹ thuật.

Ngoài nội dung được xây dựng cơ bản trên của chi phí nền và phần tiền tăng thêm, một số nhà quản trị có thể phân tích chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp để phân bổ vào chi phí nền; tỷ lệ phần tiền tăng thêm chỉ tính cho mức lãi để hoàn vốn mong muốn. Tuy nhiên, phương pháp này rất phức tạp và khó khăn, bởi lẽ chi phí bán hàng và chi phí quản

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

lý doanh nghiệp rất khó phân bổ vào chi phí sản xuất của từng sản phẩm. Do đó, phương pháp tính được sử dụng khả thi và phổ biến cũng thường tập trung vào phương pháp cơ bản ban đầu.

Ví dụ 7.1:

Công ty ABC định giá sản phẩm sản xuất hàng loạt theo phương pháp chi phí toàn bộ với các số liệu sau

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 100 ng.đ/sp

Chi phí nhân công trực tiếp: 70 ng.đ/sp

Chi phí sản xuất chung

+ Biến phí sản xuất chung: 20 ng.đ/sp

+ Định phí sản xuất chung: 60 ng.đ/sp

(Tổng định phí sản xuất chung tính cho mức hoạt động từ 1.000 sản phẩm đến 1.200 sản phẩm là 60.000 ng.đ)

Chi phí bán hàng

+ Biến phí bán hàng: 10 ng.đ/sp

+ Định phí bán hàng: 60 ng.đ/sp

(Tổng định phí bán hàng tính cho mức hoạt động từ 1.000 sản phẩm đến 1.200 sản phẩm là 60.000 ng.đ)

Chi phí quản lý doanh nghiệp: 80 ng.đ/sp

(Tổng định phí quản lý doanh nghiệp tính cho mức hoạt động từ 1.000 sản phẩm đến 1.200 sản phẩm là 80.000 ng.đ)

Mức lợi nhuận cần đạt được để đảm bảo tỷ lệ hoàn vốn ROI = 5%, vốn hoạt động bình quân 1.000.000 ng.đ

Số lượng sản phẩm sản xuất tiêu thụ 1.000 sản phẩm

Phiếu định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt

(theo phương pháp chi phí toàn bộ)

1. Chi phí nền

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 100 ng.đ/sp

- Chi phí nhân công trực tiếp: 70 ng.đ/sp

- Chi phí sản xuất chung: 80 ng.đ/sp

Tổng cộng 250 ng.đ/sp

2. Tỷ lệ phần tiền cộng thêm

$$\frac{70.000 \text{ ng.đ} + 80.000 \text{ ng.đ} + 50.000 \text{ ng.đ}}{250 \text{ ng.đ/sp} \times 1.000 \text{ sp}} = 0,8$$

3. Đơn giá bán: $250 \text{ ng.đ/sp} + (250 \text{ ng.đ/sp} \times 0,8) = 450 \text{ ng.đ/sp}$

4. Tổng giá bán (1.000 sp): $450 \text{ ng.đ/sp} \times 1.000 \text{ sp} = 450.000 \text{ ng.đ}$

Với kỹ thuật định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt theo phi pháp chi phí toàn bộ, chúng ta nhận thấy điểm nổi bật của phương pháp định giá sản phẩm này là kết cấu thông tin của các thành phần giá hợp với thông tin trên hệ thống kế toán tài chính. Vì vậy, việc thu thập thông tin được dễ dàng hơn trong điều kiện sử dụng hệ thống kế toán chính hiện nay. Tuy nhiên, phương pháp này thiếu hẳn tính linh hoạt mềm dẻo trong điều chỉnh giá. Bởi lẽ, trong các thành phần chi phí nền và phần tiền tăng thêm đều bao gồm hỗn hợp cả biến phí và định phí, vì khi mức độ sản xuất kinh doanh thay đổi thì rất khó xác định, dự báo chi phí nền, phần tiền tăng thêm. Mặt khác, trong điều kiện cạnh tranh muốn hạ thấp giá đến mức tối thiểu (bằng biến phí) sẽ không thể xác được mức giá tối thiểu.

7.2.3. Định giá bán sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí trực tiếp

Theo phương pháp chi phí trực tiếp:

$$\text{Giá bán} = \text{Chi phí nền} + \text{Phần tiền tăng thêm}$$

$$\text{Giá bán} = \begin{array}{c} \text{Biến phí sản} \\ \text{xuất kinh} \\ \text{doanh} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Biến phí} \\ \text{sản xuất} \\ \text{kinh doanh} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Tỷ lệ phần tiền} \\ \text{tăng thêm tính} \\ \text{theo biến phí} \end{array}$$

Chi phí nền: Là phần giá cố định dùng để bù đắp biến phí sản xuất, biến phí lưu thông, biến phí quản lý doanh nghiệp.

Phần tiền tăng thêm: Là phần linh hoạt bao gồm một phần để lãi vay bù đắp định phí sản xuất, định phí bán hàng, định phí quản lý doanh nghiệp, và một phần để đảm bảo cho mức lãi hợp lý theo nhu cầu hoàn vốn mong muốn. Phần tiền tăng thêm được tính bằng tích giữa biến phí sản xuất kinh doanh với tỷ lệ phần tiền tăng thêm. Tỷ lệ phần tiền tăng thêm được xây dựng như sau:

$$\begin{array}{c} \text{Tỷ lệ phần} \\ \text{tiền tăng} \\ \text{thêm} \end{array} = \frac{\begin{array}{c} \text{Định} \\ \text{phí sản} \\ \text{xuất} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Định phí} \\ \text{bán hàng} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Định phí quản} \\ \text{lý doanh} \\ \text{nghiệp} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Lãi} \\ \text{vay} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Mức lãi hoàn} \\ \text{vốn mong} \\ \text{muốn} \end{array}}{\text{Tổng biến phí sản xuất kinh doanh}}$$

Tỷ lệ phần tiền tăng thêm có thể xây dựng theo từng sản phẩm, nhóm sản phẩm hoặc toàn doanh nghiệp, và có thể được xây dựng bằng phương pháp thông kê kinh nghiệm hoặc phương pháp phân tích kinh tế kỹ thuật.

Ví dụ 7.2

Căn cứ vào số liệu của Công ty ABC tại ví dụ 7.1, định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt theo phương pháp chi phí trực tiếp

Phiếu định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt

(theo phương pháp chi phí trực tiếp)

1. Chi phí nền

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 190 ng.đ/sp
- Chi phí nhân công trực tiếp: 10 ng.đ/sp
- Chi phí sản xuất chung: 00 ng.đ/sp
- Tổng cộng 200 ng.đ/sp

2. Tỷ lệ phần tiền cộng thêm

$$\frac{60.000 \text{ ng.đ} + 60.000 \text{ ng.đ} + 80.000 \text{ ng.đ} + 50.000 \text{ ng.đ}}{200 \text{ ng.đ/sp} \times 1.000 \text{ sản phẩm}} = 1,25$$

3. Đơn giá bán: $200 \text{ ng.đ/sp} + (200 \text{ ng.đ/sp} \times 1,25) = 450 \text{ ng.đ/sp}$

4. Tổng giá bán (1.000 sp): $450 \text{ ng.đ/sp} \times 1.000 \text{ sp} = 450.000 \text{ ng.đ}$

Định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt theo chi phí trực tiếp, điều trước nhất, chúng ta nhận thấy rằng chi phí nền là biến phí. Vì vậy, chúng ta đang xác định mức giá tối thiểu. Mặt khác, định phí có đặc điểm ít biến động nên dễ dàng định đoạt mức bù đắp định phí cần thiết khi mức độ sản xuất kinh doanh thay đổi hoặc dự báo được. Khảo sát rộng hơn nữa khi xác lập đơn cho các đơn đặt hàng, biến phí thường gắn liền với những điều kiện ràng buộc tiêu chuẩn vật tư, tiêu chuẩn kỹ thuật... Trong khi đó những mục định phí phát sinh thường gắn liền với cơ cấu tổ chức sản xuất kinh doanh, chi phí sử dụng sản dài hạn các quyết định và sự phân cấp quản lý trong doanh nghiệp. Vì vậy, định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt theo chi phí trực tiếp giúp cho quản trị đưa ra những mức giá, phạm vi linh hoạt nhanh hơn nhưng vẫn đảm bảo tính bí mật của thông tin cạnh tranh. Đây chính là tính mềm dẻo, linh hoạt của phương pháp xác lập giá theo chi phí trực tiếp.

7.2.4. Những điều cần lưu ý khi định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt

Với các phương pháp định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt nêu trên hướng dẫn chúng ta kỹ thuật cụ thể khi định giá bán sản phẩm, hỗ trợ hữu ích cho nhà quản trị. Tuy nhiên, việc xác lập giá cần áp dụng một cách hoạt, đặc biệt khi xác lập phần tiền tăng thêm vào chi phí nền cần tránh những khuynh hướng sau:

- Với công thức tính giá bán dựa vào chi phí nền và phần tiền tăng thêm dễ làm cho nhà quản trị định giá có khuynh hướng bỏ qua mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận. Đôi khi, việc định giá quá cao làm mục tiêu của doanh nghiệp bị phá vỡ vì sản lượng, doanh thu không đạt mức mong muốn hoặc giá quá thấp làm doanh nghiệp chìm ngập trong các đơn đặt hàng nhưng kết quả không cao.

- Khi định giá, nhà quản trị dễ làm tương chi phí quyết định giá, trong khi đó giá chịu ảnh hưởng bởi rất nhiều yếu tố khác khá phức tạp như về thẩm mỹ, chiến lược quảng cáo, thị hiếu khách hàng, lợi thế cạnh tranh. Do đó, khi định giá bán nhà quản trị dễ bỏ qua các yếu tố

này vì thế đôi khi bỏ phí lợi thế kinh tế hoặc bị thua lỗ vô hình khi định giá cho cần xem xét và điều chỉnh lại kịp thời giá nếu phát hiện những thay đổi các yếu tố vô hình này.

Tỷ lệ phần tiền tăng thêm đôi khi thích hợp trong giai đoạn này nhưng lại không thích hợp trong giai đoạn khác. Vì vậy cần xem xét và chỉnh kịp thời tỷ lệ phần tiền tăng thêm theo tình hình sản xuất doanh, tình hình thị trường.

Một doanh nghiệp sử dụng nhiều dây chuyền sản xuất, hoặc trên cùng một dây chuyền có nhiều công đoạn. Điều này đòi hỏi phải xác lập phần tiền tăng thêm linh hoạt hơn theo từng dây chuyền sản xuất.

7.3. ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM THEO GIÁ LAO ĐỘNG VÀ NGUYÊN VẬT LIỆU SỬ DỤNG

7.3.1. Điều kiện vận dụng phương pháp

Định giá bán sản phẩm theo giá lao động và giá nguyên vật liệu sử dụng thường được áp dụng để tính giá bán những sản phẩm mà quá trình sản xuất kinh doanh chịu chi phối chủ yếu bởi hai yếu tố cơ bản là lao động trực tiếp và nguyên vật liệu sử dụng như hoạt động sửa chữa, truyền hình, dịch vụ du lịch, Ngoài ra mô hình định giá này còn áp dụng cho các hoạt động gia công sản phẩm hàng hóa cho khách hàng.

7.3.2. Mô hình chung định giá bán sản phẩm theo giá lao động và giá nguyên vật liệu sử dụng

Định giá bán sản phẩm theo giá lao động và giá nguyên vật liệu sử dụng được xây dựng gồm hai bộ phận chính:

$$\text{Giá bán} = \text{Giá lao động} + \text{Giá nguyên vật liệu sử dụng}$$

Giá lao động: Bao gồm mức giá để bù đắp cho **giá** phí lao động trực tiếp và phần tiền tăng thêm để bù đắp cho giá phí lao động gián tiếp, chi phí phục vụ liên quan đến bộ phận lao động và mức lợi nhuận hoàn vốn mong muốn của bộ phận lao động. Giá lao động được xây dựng gồm những thành phần sau:

Giá lao động trực tiếp: Bộ phận này là phần nền của giá lao động, là mức giá bảo đảm bù đắp cho chi phí của nhân công trực tiếp thực hiện hoạt động sản xuất kinh doanh như tiền lương, các khoản phụ cấp theo lương của công nhân trực tiếp. Mức giá này thường được xây dựng theo giờ lao động trực tiếp.

Phụ phí lao động (phụ phí nhân công): Là phần linh hoạt của giá lao động được cộng thêm dùng để bù đắp chi phí phục vụ, chi phí lưu thông, chi phí quản lý liên quan đến việc phục vụ, quản lý hoạt động của công nhân trực tiếp thực hiện quá trình sản xuất kinh doanh như tiền lương và các khoản trích theo lương bộ phận phục vụ nhân công, chi phí nguyên vật liệu, công cụ dùng trong hành chính văn phòng bộ phận lao động, chi phí khấu hao tài sản của bộ phận lao động.... Phụ phí nhân công có thể tính theo tỷ lệ phụ phí nhân công hoặc tính theo phụ phí nhân công của mỗi giờ lao động trực tiếp. Nếu tính theo tỷ lệ phụ phí nhân công thì $\text{Phụ phí nhân công} = \text{Chi phí nhân công trực tiếp} \times \text{Tỷ lệ phụ phí nhân}$

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

công. Tỷ lệ phụ phí nhân công thường được căn cứ vào số liệu thống kê qua các năm hay ước tính đầu năm kế hoạch như sau:

$$\text{Tỷ lệ phụ phí nhân công} = \frac{\text{Tổng phụ phí nhân công ước tính}}{\text{Tổng phụ phí nhân công ước tính}}$$

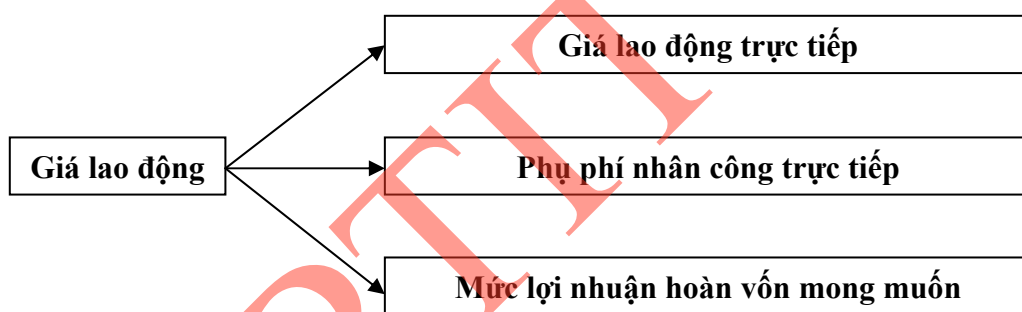
Nếu tính theo phụ phí nhân công của mỗi giờ lao động trực tiếp thì:

$$\text{Phụ phí nhân công} = \text{Số giờ lao động trực tiếp} \times \text{Phụ phí nhân công của mỗi giờ lao động trực tiếp.}$$

Phụ phí nhân công của mỗi giờ lao động trực tiếp thường được căn cứ vào số liệu thống kê các năm hay ước tính đầu năm kế hoạch như sau:

$$\text{Phụ phí nhân công của mỗi giờ lao động trực tiếp} = \frac{\text{Tổng phụ phí nhân công ước tính}}{\text{Tổng số giờ lao động trực tiếp ước tính}}$$

* **Mức lợi nhuận hoàn vốn mong muốn:** Đây là phần tiền cộng thêm linh hoạt để đạt được mức lợi nhuận thỏa mãn nhu cầu hoàn vốn hợp lý. Mức lợi nhuận thường được xây dựng theo giờ công lao động trực tiếp.



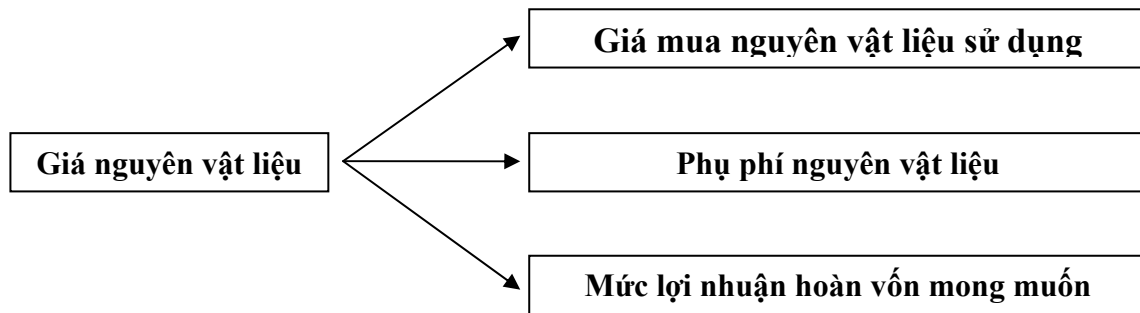
Giá nguyên vật liệu sử dụng: Bao gồm mức giá dùng để bù đắp giá phí nguyên vật liệu trực tiếp và phần tiền tăng thêm dùng để bù đắp cho các chi phí vận chuyển, bốc dỡ lưu kho ... và mức lợi nhuận mong muốn để hoàn vốn phần vật tư. Giá nguyên vật liệu thường được xây dựng gồm những phần cơ bản sau:

Giá mua (giá hóa đơn) của nguyên vật liệu sử dụng trực tiếp: Đây chính là mức giá trên hoá đơn mua nguyên vật liệu sử dụng trực tiếp cho công việc sản xuất kinh doanh.

Phụ phí vật tư: Là bộ phận linh hoạt được xây dựng cộng thêm để bù đắp các phụ phí nguyên vật liệu như chi phí đặt hàng, chi phí vận chuyển, chi phí bốc dỡ, chi phí lưu kho, chi phí lưu bãi, chi phí lương bộ phận quản lý nguyên vật liệu, chi phí khấu hao kho tàng bến bãi... Phụ phí vật tư được tính bằng tích giữa giá hóa đơn vật tư sử dụng và tỷ lệ phụ phí vật tư. Tỷ lệ phụ phí vật tư thường được căn cứ vào số liệu thống kê qua các năm hoặc xây dựng đầu năm kế hoạch theo công thức:

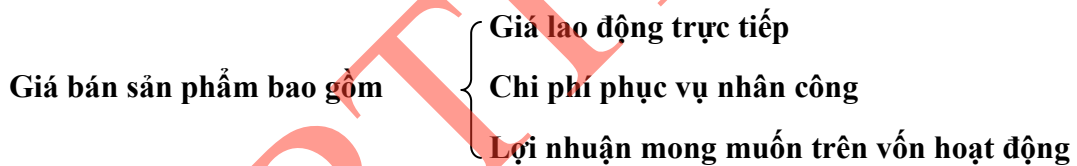
$$\text{Tỷ lệ phụ phí vật tư} = \frac{\text{Tổng phụ phí vật tư ước tính}}{\text{Tổng giá mua nguyên vật liệu trực tiếp ước tính}}$$

Mức lợi nhuận hoàn vốn mong muốn: đây là bộ phận linh hoạt cộng thêm nhằm tạo mức lợi nhuận thoả mãn tỷ lệ hoàn vốn vật tư.



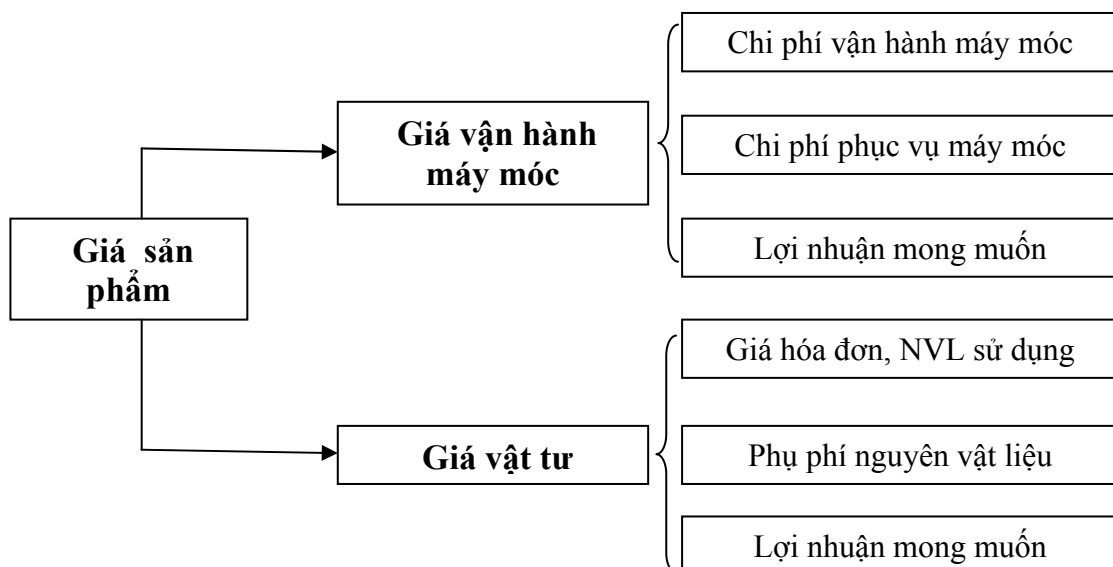
7.3.3 Định giá bán sản phẩm theo giá lao động

Ngoài phương pháp định giá bán sản phẩm theo giá lao động và giá nguyên vật liệu sử dụng trên ở một số trường hợp phương pháp định giá này được cải tiến thành phương pháp định giá sản phẩm theo giá lao động để tính giá trong trường hợp hoạt động của doanh nghiệp chủ yếu sử dụng lao động và chi phí lao động hoặc trong hoạt động sản xuất kinh doanh phần vật tư sử dụng do bên đặt hàng cung cấp. Và điều đặc biệt cần quan tâm đối với phương pháp định giá sản phẩm theo giá lao động là toàn bộ chi phí khác lao động phải chi phí lao động trực tiếp được tính vào chi phí phục vụ nhân công.



7.3. 4. Định giá sản phẩm theo giá vận hành máy móc thiết bị và vật tư

Phương pháp định giá này về cơ bản giống như phương pháp định giá sản phẩm theo giá lao động và giá nguyên vật liệu sử dụng. Tuy nhiên, căn cứ để lập giá được thiết lập theo số giờ máy hoạt động.



Giá vận hành máy móc thiết bị bao gồm những bộ phận được chiết tính như sau:

- Chi phí vận hành máy móc thiết bị:

- + Khấu hao máy móc thiết bị
- + Chi phí nhiên liệu, năng lượng vận hành máy móc thiết bị

- Chi phí phục vụ máy móc thiết bị

- + Chi phí lao động vận hành máy
- + Chi phí lao động phục vụ, bảo trì máy móc thiết bị
- + Chi phí lao động quản lý
- + Chi phí nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ gián tiếp dùng máy móc thiết bị.
- + Chi phí khác liên quan đến máy móc thiết bị như sửa chữa, bảo trì, thuế

- Lợi nhuận mong muốn

$$\text{Lợi nhuận mong muốn} = \text{Vốn hoạt động} \times \text{Tỷ lệ hoàn vốn mong muốn}$$

7.4 ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM MỚI

7.4.1. Những vấn đề cơ bản khi định giá sản phẩm mới

Tất cả các tổ chức với mục tiêu lợi nhuận hay không vì mục tiêu lợi nhuận đều phải định giá cho những sản phẩm của họ. Trong lịch sử, giá cả tác động như một yếu tố chính, chỉ định sự lựa chọn của người mua. Ngày nay, có nhiều yếu tố khác đã trở thành quan trọng hơn trong sự lựa chọn của người mua. Tuy nhiên, giá cả vẫn là một trong những yếu tố quan trọng nhất chỉ định dự phần thị trường của một doanh nghiệp và khả năng tạo ra lợi nhuận của họ. Các doanh nghiệp có thể đặt giá theo nhiều cách khác nhau, nhưng tựu trung giá cả doanh nghiệp được đặt cho một sản phẩm mới lần đầu tiên phải trải qua những bước cơ bản sau:

Bước 1: Chọn lựa mục tiêu đặt giá

Trước hết doanh nghiệp phải quyết định những gì để hoàn thành một sản phẩm. Đồng thời, doanh nghiệp phải theo đuổi những mục tiêu gì, mục tiêu nào là mục tiêu chính, mục tiêu nào là mục tiêu phụ. Về cơ bản, khi định giá bán sản phẩm doanh nghiệp thường xem xét giá bán gắn liền với những mục tiêu sau:

- Sự tồn tại của doanh nghiệp: Đây là mục tiêu ngắn hạn, về lâu dài doanh nghiệp phải học cách để tăng giá trị hoặc đối phó với sự tiêu diệt.

- Lợi nhuận tối đa: Đây là mục tiêu dài hạn của doanh nghiệp.

- Doanh thu tối đa.

- Sự tăng trưởng doanh số bán hàng: Mục tiêu này được xây dựng trong trường hợp thị trường nhạy cảm với giá thấp sẽ kích thích sự tăng trưởng hơn nữa của thị trường, những chi phí sản xuất và phân phối được hạ thấp, một giá cả thấp sẽ tạo ra một thế cạnh tranh mạnh giúp doanh nghiệp tăng trưởng.

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

- Lướt qua thị trường tối đa: Doanh nghiệp chấp nhận định giá cao để lướt qua một thị trường mới. Cách lướt qua thị trường này có ích khi có đủ người mua, chi phí sản xuất một khối lượng nhỏ không cao hơn chi phí loại bỏ lợi thế thay đổi mặt hàng, giá cao không lôi cuốn nhiều người cạnh tranh, giá cả cao hỗ trợ cho một sản phẩm thượng hạng,

- Dẫn đạo chất lượng sản phẩm: với mục tiêu này doanh nghiệp có thể nhắm tới có thể trở thành hãng lãnh đạo trong dự phân thị trường.

Bước 2: Xác định rõ nhu cầu

Mỗi loại giá của doanh nghiệp có thể dẫn đến một mức độ khác nhau về nhu cầu nên có tác động khác nhau đến nhu cầu. Thông thường, giá cả cao nhu cầu thấp và ngược lại. Tuy nhiên, đây chỉ là tính phổ biến của giá cả với nhu cầu. Khi xác định nhu cầu, nhà quản trị cần chú ý đến những nhân tố và mối liên hệ sau:

- Những nhân tố ảnh hưởng đến tính nhạy cảm của giá cả:
 - + Người mua ít, giá cả nhạy cảm với nhu cầu.
 - + Người mua sẽ ít nhạy cảm với giá cả khi họ biết về cách thay thế của sản phẩm.
 - + Người mua sẽ ít nhạy cảm khi họ không dễ dàng so sánh chất lượng của những sản phẩm thay thế.
 - + Người mua sẽ ít nhạy cảm với giá cả khi sự chi tiêu thấp, không thích tiêu dùng.
 - + Người mua sẽ ít nhạy cảm với sự chi tiêu cho những tài sản đã mua.
 - + Người mua sẽ ít nhạy cảm với giá cả khi không thể tồn trữ sản phẩm.
- Độ co giãn giá cả của nhu cầu: Những người định giá cần biết nhu cầu được đáp ứng ra sao khi có một sự thay đổi về giá cả:

$$\text{Sự co giãn giá cả của nhu cầu} = \frac{\% \text{ Thay đổi số lượng đòi hỏi}}{\% \text{ Thay đổi giá cả}}$$

Nhu cầu ít co giãn trong những điều kiện sau:

- + Có ít hay không có sản phẩm thay thế hoặc doanh nghiệp cạnh tranh.
- + Người mua không sẵn sàng chấp nhận giá cao.
- + Người mua chậm thay đổi tập quán và tìm kiếm giá thấp hơn.
- + Người mua cho rằng giá cao là do tăng chất lượng và lạm phát.

Bước 3: Ước tính chi phí

Khi định giá cho một sản phẩm, trước hết giá cả phải bù đắp được chi phí. Vì vậy, trong định giá phải ước tính chi phí. Một ước tính sai lầm về chi phí dẫn đến thiệt hại cho doanh nghiệp hoặc phản ứng ngược lại của khách hàng. Khi ước tính chi phí, chúng ta cần xác định rõ:

- Định phí và biến phí.

- Sự thay đổi chi phí qua mỗi kỳ (xem chương 2)

Bước 4: Phân tích giá cả của những doanh nghiệp cạnh tranh

Đây là một vấn đề cần thiết khi định giá. Một doanh nghiệp đã biết được giá cả và khả năng cung ứng của đối thủ cạnh tranh thì việc định giá sẽ dễ dàng hơn.

Bước 5: Lựa chọn phương pháp định giá

- Định giá bán theo phương pháp chi phí toàn bộ
- Định giá bán theo phương pháp chi phí trực tiếp.
- Định giá bán theo giá lao động và nguyên vật liệu sử dụng.
- Định giá theo giá trị nhận thấy: Theo phương pháp này, người định giá đưa ra giá bán dựa vào nhận thức của người mua sản phẩm chứ không dựa vào chi phí của đơn vị tạo ra sản phẩm.
- Định giá theo giá của doanh nghiệp cạnh tranh: Theo phương pháp này doanh nghiệp căn cứ vào giá của những đối thủ cạnh tranh để định giá sản phẩm của mình. Đây là phương pháp định giá sản phẩm thịnh hành cho những sản phẩm đã có trên thị trường và trong điều kiện doanh nghiệp không thể ước lượng chính xác chi phí của mình.

Bước 6: Chọn lựa giá sau cùng

Sự chọn lựa giá sau cùng giúp cho nhà quản trị thu hẹp lại giá cả, từ đó đưa ra quyết định chọn lựa tốt hơn. Khi chọn lựa giá sau cùng, nhà quản cần phải xem xét những yếu tố sau: Đặt giá tâm lý và chọn giá cao để đánh vào tâm lý khách hàng, khách hàng tưởng là chất lượng sản phẩm cao, hoặc chọn các số lẻ để khách hàng tưởng rằng người tiêu dùng cho rằng vẫn ở mức giá trước đây.

- Chiến lược định giá của doanh nghiệp: về cơ bản để định giá doanh nghiệp thường xác lập hai chiến lược cơ bản sau:

Chiến lược giá thoái: Là chọn giá ban đầu cao đối với sản phẩm mới sau đó giảm dần. Mục đích của việc định giá thoái là làm tăng tối đa lợi nhuận ngắn hạn. Chiến lược giá thoái đảm bảo được lợi nhuận, tránh được những sai sót ước tính về chi phí. Tuy nhiên, nó dễ bị phá sản khi sản phẩm của doanh nghiệp không thâm nhập được vào thị trường.

Chiến lược giá thông thường: Là chọn giá ban đầu thấp để đạt được sự chấp nhận nhanh chóng của thị trường, sau đó sẽ tăng giá lên dần. Chiến lược giá thông thường dễ chiếm lĩnh thị trường nhưng công ty phải mất đi một phần lợi nhuận trước mắt và nếu không chiếm lĩnh được thị trường thì thiệt hại rất lớn.

Tác động giá cả và những phản ứng của các thành phần khác: Khi định giá, nhà quản trị cần chú ý đến những phản ứng của những thành phần khác đối với giá cả:

- Các nhà phân phối.
- Những nhà buôn.
- Lực lượng bán hàng.

- Những đối thủ cạnh tranh.
- Chính quyền và những nhà cung cấp của chính quyền.
- Nhân viên tiếp thị.

7.4 2. Các kỹ thuật định giá bán sản phẩm mới

- Thực nghiệm tiếp thị sản phẩm.

Phương pháp này tiến hành bằng cách giới thiệu sản phẩm mới ở những vùng đã chọn, thường với những giá khác nhau trong những vùng khác nhau. Bằng cách này doanh nghiệp có thể thu thập số liệu về sự cạnh tranh mà sản phẩm sẽ phải đương đầu, mối quan hệ giữa khối lượng và giá cả, đảm phí với lợi nhuận mà doanh nghiệp có thể dự kiến với những giá bán, những khối lượng bán khác nhau. Một giá được chọn lựa sau đó sẽ mang lại kết quả tốt đẹp cho các mục tiêu lâu dài của công ty. Thực hiện tiếp thị có thể cung cấp cho doanh nghiệp những thông tin có ích lợi cao và đảm bảo thành công. Đồng thời thông qua thực nghiệm tiếp thị có thể thấy được những sai sót trong việc định giá.

- Xác lập giá bán sản phẩm dựa trên chi phí.

Nền tảng của phương pháp xác lập này là việc thiết lập giá dựa vào chi phí cá biệt mà doanh nghiệp thực hiện quá trình sản xuất để xác lập giá. Về cơ bản phương pháp lập này bao gồm:

- Tính giá bán theo phương pháp chi phí toàn bộ.
- Tính giá bán theo phương pháp chi phí trực tiếp.
- Tính giá theo chi phí thời gian lao động và nguyên vật liệu sử dụng.

7.5. ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM TRONG TRƯỜNG HỢP ĐẶC BIỆT

7.5.1. Các trường hợp đặc biệt khi định giá bán sản phẩm

Không phải tất cả các quyết định giá liên quan đến các sản phẩm đều như nhau. Có rất nhiều quyết định định giá sản phẩm liên quan đến một số trường hợp chỉ xảy ra một lần mà chúng ta phải biết hy sinh một số chi phí, lợi nhuận để đạt lấy một cơ hội kinh doanh hoặc tránh bớt thua lỗ hiện thời như:

- Doanh nghiệp đang gặp khó khăn về thị trường tiêu thụ.
- Doanh nghiệp đang phải đương đầu với các đối thủ cạnh tranh.
- Doanh nghiệp đang phải phấn đấu để tìm lấy hợp đồng.
- Doanh nghiệp đang còn năng lực nhàn rỗi muốn mở rộng lợi nhuận.

Tất cả những tình huống trên là những tình huống đặc biệt mà doanh nghiệp cần phải xem xét khi định giá. Trong những trường hợp này, doanh nghiệp cần phải đưa ra quyết định giá đặc biệt. Trong hai phương pháp định giá sản phẩm sản xuất hàng loạt là định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt theo phương pháp chi phí toàn bộ và định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt theo phương pháp chi phí trực tiếp thì định giá bán sản phẩm theo phương pháp chi

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

phí trực tiếp linh hoạt hơn và được ưa chuộng hơn trong định giá ở các trường hợp đặc biệt vì nó cung cấp cho nhà quản trị:

- Nhiều thông tin chi tiết
- Phù hợp với mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận thích hợp cho việc lựa chọn các quyết định.
- Nhấn mạnh đến số dư đảm phí cung cấp cho nhà quản trị một cái sườn linh hoạt trong định giá có thể thích nghi lập tức với mọi vấn đề mà không phải tiến hành những vấn đề phụ trợ.

7.5.2. Mô hình chung định giá bán sản phẩm ở các trường hợp đặc biệt

Định giá bán sản phẩm trong trường hợp đặc biệt được xây dựng gồm những bộ phận sau:

- Chi phí nền thường bao gồm:

Biến phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Biến phí lao động trực tiếp.

Biến phí sản xuất chung.

Biến phí lưu thông, bán hàng.

Biến phí quản lý doanh nghiệp.

- Phần tiền tăng thêm linh hoạt:

Định phí sản xuất.

Định phí lưu thông, bán hàng.

Định phí quản lý doanh nghiệp.

Lãi vay vốn kinh doanh.

Lợi nhuận mong muốn hoặc mức lỗ cần bù đắp.

Chi phí nền là mức giá thấp nhất. Trong những yêu cầu đặc biệt, doanh nghiệp có thể giảm giá bán bằng chi phí nền để đạt được mục tiêu. Phần tiền tăng thêm là một khoản giá bù đắp định phí sản xuất kinh doanh, lãi vay và đạt lợi nhuận hoặc bù đắp- những thua lỗ hiện còn. Phần tiền tăng thêm có thể xuất hiện hoặc không xuất hiện tùy thuộc vào từng trường hợp đặc biệt trong tình hình sản xuất kinh doanh, chiến lược kinh doanh, tình hình cạnh tranh ... Đây chính là phạm vi linh hoạt để điều chỉnh giá. Chúng ta khảo sát định giá sản phẩm trong một số trường hợp đặc biệt sau:

Trong trường hợp doanh nghiệp còn năng lực **nhàn** rồi nhưng **không** thể tăng doanh số theo giá bán hiện thời để mở rộng lợi nhuận thì doanh nghiệp chỉ cần mức giá bán:

$$\text{Giá bán} > \text{Chi phí nền}$$

Trong trường hợp doanh nghiệp đang gặp khó khăn về thị trường tiêu thụ muốn thâm nhập vào thị trường hay tạo một phần thu nhập trang trải cho chi phí trực tiếp như lao động,

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

vật tư... thì giá bán chỉ cần bù đắp được biến phí. Với mức giá này sẽ giúp doanh nghiệp giải quyết được một số" khó khăn về tài chính hiện thời. Đồng thời, nó cũng tạo ra một mức dư đảm phí để bù đắp một phần định phí.

Giá bán > Chi phí nền

- Trong trường hợp cạnh tranh, đấu thầu, doanh nghiệp muốn tham dự hoặc muốn thâm nhập vào thị trường mới làm nền tảng cho việc sản xuất kinh doanh về sau thì giá bán có thể chỉ cần bù đắp được mức biến phí.

Ví dụ 7.3:

Công ty AAA đang sản xuất mặt hàng X với chi phí như sau

- Biến phí nguyên vật liệu trực tiếp: 100 ng.đ/sp
- Biến phí nhân công trực tiếp: 50 ng.đ/sp
- Biến phí sản xuất chung: 30 ng.đ/sp
- Chi phí hoa hồng bán hàng: 10 ng.đ/sp
- Chi phí khấu hao TSCĐ dùng cho sản xuất: 120.000 ng.đ
- Chi phí khấu hao TSCĐ dùng cho bán hàng: 100.000 ng.đ
- Chi phí giao tế, tiếp khách: 80.000 ng.đ
- Năng lực sản xuất tối đa của Công ty: 1.000 sản phẩm

Hiện Công ty đang sản xuất và tiêu thụ bình quân trong kỳ 800 sản phẩm với giá 600 ng.đ/sp. Một khách hàng yêu cầu Công ty bán 100 sản phẩm (ngoài số sản phẩm kinh doanh hằng kỳ) với giá bán 400 ng.đ/sp. Công ty có nên bán hay không?

Trong trường hợp này Công ty mong muốn là giá bán làm sao đảm bảo được biến phí 190 ng.đ/sp và tạo ra một mức dư đảm phí càng lớn càng tốt.

Theo số liệu trên, tổng biến phí sản xuất kinh doanh của 200 sản phẩm như sau

	Số lượng sản phẩm	Đơn vị	Tổng số
- Biến phí nguyên vật liệu trực tiếp	200 sp	100 ng.đ/sp	20.000 ng.đ
- Biến phí nhân công trực tiếp	200 sp	50 ng.đ/sp	10.000 ng.đ
- Biến phí sản xuất chung	200 sp	30 ng.đ/sp	6.000 ng.đ
- Chi phí hoa hồng bán hàng	200 sp	10 ng.đ/sp	2.000 ng.đ
Tổng cộng		190 ng.đ/sp	38.000 ng.đ

Với giá bán là 400 ng.đ/sp Công ty sẽ đạt được mức thu nhập $200 \text{ sp} \times 400 \text{ ng.đ/sp} = 80.000 \text{ ng.đ}$. Như vậy, mức giá bán này sẽ lớn hơn biến phí tăng thêm của Công ty vì vậy sẽ tăng thêm cho Công ty một mức lợi nhuận: $80.000 \text{ ng.đ} - 38.000 \text{ ng.đ} = 42.000 \text{ ng.đ}$. Nếu áp

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

dụng mô hình tính giá đặc biệt trong trường hợp công ty còn thừa năng lực

Giá bán > Biến phí sản xuất kinh doanh

Giá bán > 190 ng.đ/sản phẩm

Vậy với giá bán 400 ng.đ/sp công ty vẫn thực hiện được vì mức giá này giúp công ty gia tăng thêm một khoản lợi nhuận

7.6. ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM CHUYỂN NHƯỢNG NỘI BỘ

7.6.1. Khái niệm giá sản phẩm chuyển nhượng

Giá sản phẩm chuyển nhượng thực chất là giá bán sản phẩm nội bộ, đây chính là giá bán sản phẩm:

Giữa các đơn vị thành viên **trong** một doanh nghiệp.

Giữa đơn vị cấp dưới với đơn vị cấp trên trong một doanh nghiệp.

Xuất phát từ mục đích chính là chuyển giao sản phẩm trong nội bộ doanh nghiệp. Vì vậy, định giá bán sản phẩm chuyển nhượng cũng khác với việc định giá sản phẩm bán ra bên ngoài là ngoài việc thoả mãn mục tiêu chung I của doanh nghiệp còn cần phải đảm bảo việc kích thích, kiểm soát và tăng cường trách nhiệm về lợi ích kinh tế cho các thành viên của doanh nghiệp. Vì vậy, khi định giá sản phẩm chuyển nhượng người lập giá phải đảm bảo:

- Đảm bảo lợi ích chung của toàn doanh nghiệp.
- Bù đắp chi phí thực hiện sản phẩm của bộ phận chuyển nhượng.
- Kích thích các bộ phận phân đấu tiết kiệm chi phí và tăng cường trách nhiệm với mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp.

Tuỳ thuộc vào điều kiện cụ thể khi lập giá, nhà quản trị có thể cân đối một trong những vấn đề trên: Tuy nhiên, điều lý tưởng nhất là khi lập giá sản phẩm chuyển nhượng phải hội đủ ba điều kiện trên. Việc lập giá chuyển nhượng thường được xây dựng bằng những phương pháp cơ bản sau:

- Xác định giá sản phẩm chuyển nhượng theo chi phí thực hiện.
- Xác định giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá thị trường.
- Xác định giá sản phẩm chuyển nhượng theo sự thoả thuận.

7.6.2. Định giá sản phẩm chuyển nhượng theo chi phí thực hiện

Theo phương pháp định giá chuyển nhượng này, giá chuyển nhượng được xây dựng trên cơ sở chi phí thực hiện của bộ phận có sản phẩm:

$$\text{Giá sản phẩm chuyển nhượng} = \text{Chi phí thực hiện sản phẩm}$$

Xuất phát từ sự chuyển nhượng sản phẩm dịch vụ giữa các đơn vị thành viên thường chưa trải qua khâu lưu thông, vì vậy giá chuyển nhượng thường **chỉ chỉ bao gồm giá phí sản xuất. Đối với những bộ phận độc lập thì giá sản phẩm chuyển nhượng còn bao gồm phí lưu thông, quản lý.**

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

Định giá sản phẩm chuyển nhượng theo chi phí thực hiện đơn giản, dễ tính toán, dễ hiểu vì vậy nó được áp dụng khá phổ biến ở các doanh nghiệp. Tuy nhiên, khi định giá sản phẩm chuyển nhượng theo chi phí thực hiện chúng ta thường gặp phải một số nhược điểm sau:

- Sử dụng chi phí thực hiện làm giá chuyển nhượng sản phẩm có thể dẫn đến những quyết định sai lầm vì giá sản phẩm chuyển nhượng theo chi phí thực hiện không chỉ rõ khi nào chuyển nhượng là có lợi nhất và nó ảnh hưởng đến mục tiêu lợi nhuận của toàn doanh nghiệp như thế nào.

- Sử dụng chi phí thực hiện làm giá chuyển nhượng sản phẩm không khuyến khích các bộ phận sản xuất kiểm soát chi phí tốt hơn. Bởi lẽ tất cả chi phí phát sinh dù tiết kiệm hay lãng phí đều được chuyển cho bộ phận sử dụng sản phẩm chuyển nhượng gánh chịu.

- Sử dụng chi phí thực hiện làm giá chuyển nhượng sản phẩm dẫn đến kết quả chỉ có bộ phận tiêu thụ cuối cùng, bộ phận bán sản phẩm cho khách hàng bên ngoài doanh nghiệp mới tính kết quả lãi lỗ. Vì vậy, nhà quản trị dễ nhầm lẫn thành quả chỉ do bộ phận cuối cùng này tạo nên, chỉ có khâu cuối cùng mới quyết định thành quả sản xuất kinh doanh.

- Sử dụng chi phí thực hiện làm giá chuyển nhượng sản phẩm còn dẫn đến việc tính thành quả, đánh giá các trung tâm trách nhiệm, tính chỉ tiêu ROI (tỷ lệ hoàn vốn), tính lợi tức để lại ở các bộ phận gặp khó khăn và đôi khi không thể thực hiện được. Vì vậy việc chuyển nhượng sẽ không thúc đẩy được hệ thống kế toán trách nhiệm.

Ví dụ 7.4:

Công ty ABC có hai phân xưởng sản xuất, phân xưởng I sản xuất nguyên vật liệu chính, phân xưởng II sử dụng nguyên vật liệu chính này để sản xuất sản phẩm A. Theo tài liệu chi phí của phân xưởng I như sau

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 2.000 đ/kg nguyên vật liệu
- Chi phí nhân công trực tiếp: 1.000 đ/kg nguyên vật liệu
- Chi phí năng lượng: 500 đ/ kg nguyên vật liệu
- Khấu hao TSCĐ sản xuất trong kỳ: 1.000.000 đ
- Chi phí cố định khác trong kỳ sản xuất: 500.000 đ
- Năng lực sản xuất trung bình của phân xưởng I từ 800 kg đến 1.200 kg nguyên vật liệu chính.

Giả sử phân xưởng I hoàn thành 1.000 kg nguyên vật liệu chính chuyển nhượng cho phân xưởng II sử dụng để sản xuất sản phẩm A thì giá chuyển nhượng nguyên vật liệu chính từ phân xưởng I sang phân xưởng II được tính theo chi phí thực hiện như sau:

Phiếu định giá sản phẩm chuyển nhượng

(Theo chi phí thực hiện)

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 2.000 đ/kg

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

- Chi phí nhân công trực tiếp:	1.000 đ/kg
- Biến phí sản xuất chung:	500 đ/kg
- Định phí sản xuất chung (1.500.000 đ/1.000 sp):	1.500 đ/kg
Đơn giá chuyển nhượng:	5.000 đ/kg
Tổng giá chuyển nhượng $5.000 \text{ đ/kg} \times 1.000 \text{ kg} = 5.000.000 \text{ đ}$	

Với phương pháp tính giá chuyển nhượng sản phẩm theo chi phí thực hiện, có thể nhận thấy rằng:

- Phương pháp này không thể hiện được giá nguyên vật liệu chuyển nhượng này có ảnh hưởng như thế nào đến mục tiêu lợi nhuận của Công ty ABC như thế nào.

- Nếu trong kỳ phân xưởng I chỉ sản xuất được ít hơn 1.000 kg nguyên vật liệu chính, giá thành một đơn vị sản phẩm tăng lên và phân xưởng II phải gánh chịu toàn bộ sự lãng phí ở khâu sản xuất nguyên vật liệu chính tại phân xưởng I.

- Khi phân xưởng II hoàn thành việc sản xuất sản phẩm và tiêu thụ thì mới tính được kết quả lãi lỗ. Vì vậy dễ nhầm lẫn chỉ có phân xưởng II hoặc bộ phận bán hàng mới tạo ra lợi nhuận cho công ty ABC.

- Không phân tích được kết quả, hiệu quả phân xưởng I cũng như phân xưởng II

- Nếu tình trạng sử dụng chi phí làm giá chuyển nhượng kéo dài thì có thể mức phí, giá chuyển nhượng nguyên vật liệu của phân xưởng I sang phân xưởng II sẽ tách rời với tình hình giá cả, năng suất trên thị trường.

Ngoài định giá chuyển nhượng theo chi phí thực hiện với kết cấu thông tin biến phí, định phí thực hiện như trên, định giá chuyển nhượng theo chi phí thực hiện có thể xây dựng theo kết cấu thông tin chi phí theo từng khoản mục chi phí sản xuất như sau:

Phiếu định giá sản phẩm chuyển nhượng

(Theo chi phí thực hiện)

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	2.000 đ/kg
- Chi phí nhân công trực tiếp:	1.000 đ/kg
- Chi phí sản xuất chung:	2.000 đ/kg
Đơn giá chuyển nhượng:	5.000 đ/kg
Tổng giá chuyển nhượng $5.000 \text{ đ/kg} \times 1.000 \text{ kg} = 5.000.000 \text{ đ}$	

Như vậy trong trường hợp này giá chuyển nhượng chính là giá thành thực tế sản xuất sản phẩm của bộ phận có sản phẩm chuyển nhượng.

Với phương pháp định giá chuyển nhượng theo chi phí thực hiện cùng với ưu nhược điểm đã phân tích để phát huy tốt hơn các ưu điểm và hạn chế bớt những khiếm khuyết định giá sản phẩm theo chi phí thực hiện có thể được cải tiến giá chuyển nhượng theo chi phí thực hiện ước tính hay chi phí định mức.

Ví dụ 7.5:

Căn cứ vào số liệu phân xưởng I của Công ty ABC trên, giả sử chi phí tiêu chuẩn để sản xuất nguyên vật liệu cho phân xưởng I như sau:

- Chi phí nguyên vật liệu chính: 2.000 đ/kg
- Chi phí nhân công trực tiếp: 1.000 đ/kg
- Chi phí năng lượng: 500 đ/kg
- Định phí bình quân: 1.500.000 đ (mức tính cho 1 kg nguyên vật liệu là 1.000 đ/kg)

Giá nguyên vật liệu chính chuyển nhượng từ phân xưởng I sang phân xưởng II được thiết lập theo chi phí định mức như sau.

Phiếu tính giá sản phẩm chuyển nhượng (theo chi phí tiêu chuẩn thực hiện)

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 2.000 đ/kg
- Chi phí nhân công trực tiếp: 1.000 đ/kg
- Biến phí sản xuất chung: 500 đ/kg
- Định phí sản xuất chung: 1.000 đ/kg

Đơn giá chuyển nhượng: 4.500 đ/kg

Tổng giá chuyển nhượng $4.500 \text{ đ/kg} \times 1.000 \text{ kg} = 4.500.000 \text{ đ}$

Nếu phân xưởng II nhận từ phân xưởng I là 1.000 kg thì giá chuyển nhượng = $4.500 \text{ đ/sp} \times 1.000 \text{ sản phẩm} = 4.500.000 \text{ đ}$. Trong trường hợp tình hình sản xuất của phân xưởng I là 600 hay 1.000 kg thì phân xưởng II vẫn chịu khoản chi phí 4.500.000 đ. Chính điều này sẽ hạn chế bớt những tồn tại khi tính giá chuyển nhượng theo chi phí thực hiện thực tế hay nói cách khác nó hạn chế bớt sự lãng phí của phân xưởng I, của những bộ phận có sản phẩm chuyển nhượng và thúc đẩy sự tiết kiệm chi phí trên phạm vi toàn Công ty ABC.

7.6.3. Định giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá thị trường***a. Mô hình chung tính giá chuyển nhượng theo giá thị trường***

Giá chuyển nhượng theo giá thị trường được căn cứ vào giá bán sản phẩm trên thị trường kết hợp với điều kiện cụ thể về tính hình chi phí, thu nhập của bộ phận thực hiện. Giá chuyển nhượng theo giá thị trường được xây dựng khái quát như sau:

$$\begin{array}{lcl} \text{Đơn giá chuyển} & & \text{Biến phí tính} \\ \text{nhượng} & = & \text{cho mỗi đơn vị} \\ & & \text{sản phẩm} \end{array} + \begin{array}{l} \text{Mức phân bổ số dư đảm} \\ \text{phí của sản phẩm bán ra} \\ \text{ngoài bị thiệt hại} \end{array}$$

Ví dụ 7.6:

Giả sử giá bán sản phẩm trên thị trường loại nguyên vật liệu chính trên của phân xưởng I là 6.000đ/kg. Phân xưởng II cần cải tiến chất lượng sản phẩm A để tăng khả năng cạnh tranh. Với yêu cầu này, phân xưởng II phải thay đổi loại nguyên vật liệu chính đang sử dụng. Để đáp ứng yêu cầu phân xưởng II, phân xưởng I phải cải tiến chất lượng nguyên vật

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

liệu chính đang sản xuất với kết quả chi phí vật tư sản xuất nguyên vật liệu chính ở phân xưởng I tăng thêm 200đ/kg. Nếu tính giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá thị trường thì giá nguyên vật liệu chính từ phân xưởng I chuyển sang phân xưởng II được thiết lập như sau:

Phiếu tính giá sản phẩm chuyển nhượng

(Theo giá thị trường)

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:	2.200 đ/kg
- Chi phí nhân công trực tiếp:	1.000 đ/kg
- Biến phí sản xuất chung:	500 đ/kg
- Định phí sản xuất chung:	1.000 đ/kg
- Lãi trên biến phí bị thiệt hại (6.000đ/sp – 4.500đ/sp):	1.500 đ/kg
Đơn giá chuyển nhượng:	6.200 đ/kg
Tổng giá chuyển nhượng	$6.200 \text{ đ/kg} \times 1.000 \text{ kg} = 6.200.000 \text{ đ}$

Sử dụng giá thị trường để điều hành giá trong quá trình chuyển nhượng sản phẩm thì tất cả các bộ phận hoặc phân xưởng đều có khả năng thu được lợi nhuận trên vốn đầu tư. Định giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá thị trường cũng giúp cho nhà quản trị quyết định tốt nhất khi nào chuyển nhượng đó chính là mức giá thấp nhất chuyển giao từ bộ phận thực hiện sang bộ phận nhận sản phẩm nhưng vẫn đảm bảo mức lợi nhuận của bộ phận và toàn doanh nghiệp. Sử dụng giá thị trường để chuyển nhượng còn tạo điều kiện cạnh tranh với thị trường của tất cả các bộ phận, giúp cho các bộ phận nhận thức được mức phí hợp lý của mình so với nhu cầu tiêu thụ sản phẩm. Đồng thời, đây cũng là một căn cứ đánh giá kết quả của các nhà quản trị ở từng bộ phận để củng cố và hoàn thiện hệ thống kế toán trách nhiệm. Tuy nhiên, để vận hành được các quyết định giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá thị trường, các nhà quản trị cần phải tuân thủ một số điều kiện chung mang tính chất nguyên tắc:

- Bộ phận mua phải mua sản phẩm của bộ phận bán nếu bộ phận bán đáp ứng được tất cả các điều kiện giá cả, chất lượng và muốn bán nội bộ.
- Bộ phận mua có quyền từ chối nếu bộ phận bán không đáp ứng được các điều kiện giá cả, chất lượng, nhất là trong trường hợp giá chuyển nhượng cao hơn giá thị trường.
- Cần thiết lập một ủy ban, bộ phận trung gian giải quyết các bất đồng, tính cục bộ giữa các bộ phận mua với các bộ phận bán để đảm bảo mục tiêu chung doanh nghiệp.

b. Định giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá thị trường trong một số trường hợp

Thông thường nếu sản phẩm chuyển nhượng đang tồn tại với hệ thống giá trên thị trường thì việc định giá sản phẩm chuyển nhượng thường được thực hiện theo giá thị trường trung gian.

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

Ví dụ 7.7:

Nghiên cứu tình hình chuyển nhượng sản phẩm từ hai bộ phận của Công ty ABC trên, sản phẩm của phân xưởng I chuyển nhượng cho phân xưởng II tiếp tục chế biến, chi phí và thu nhập của hai bộ phận như sau:

Chỉ tiêu	Phân xưởng I	Phân xưởng II
Giá bán bên ngoài	6.500 đ/kg	10.000 đ/sản phẩm
Biến phí nội bộ	3.500 đ/kg	2.000 đ/sản phẩm
Giá mua nội bộ	-	6.000 đ/sản phẩm

Trong trường hợp này giá chuyển nhượng sản phẩm – nguyên vật liệu chính từ phân xưởng I sang phân xưởng II là $3.500 \text{ đ/kg} + 2.500 \text{ đ/kg} = 6.000 \text{ đ/kg}$. Như vậy giá sản phẩm chuyển nhượng của phân xưởng I cho phân xưởng II nhất quán với giá thị trường.

Với giá sản phẩm chuyển nhượng này, phân xưởng I, phân xưởng II đều thoả mãn các mục đích của mình và lợi nhuận của toàn công ty cũng đảm bảo. Việc này được chứng minh qua bảng sau:

Chỉ tiêu	Phân xưởng I	Phân xưởng II	Toàn công ty
Doanh thu	6.000.000 đ	10.000.000 đ	10.000.000 đ
Biến phí	3.500.000 đ	2.000.000 đ	5.500.000 đ
Giá chuyển nhượng	-	6.000.000 đ	-
Lãi trên biến phí	2.500.000 đ	2.000.000 đ	4.500.000 đ

Trường hợp bộ phận thực hiện đã hoạt động hết công suất sản xuất:

Khi chuyển nhượng sản phẩm trong nội bộ thì bộ phận có sản phẩm chuyển nhượng phải hy sinh một nguồn thu nhập tương ứng với chi phí cơ hội bằng số dự đảm phí do hủy bỏ việc bán tất cả sản phẩm ra ngoài. Vì vậy giá sản phẩm chuyển nhượng trong trường hợp này phải bằng chi phí khả biến và số dự đảm phí bị thiệt hại do hủy bỏ hợp đồng bán ra ngoài hàng kỳ. Như vậy giá chuyển nhượng được xây dựng.

Đơn giá	Biến phí tính	Mức phân bổ số dự đảm phí
chuyển	= cho 1 đơn vị	+ của sản phẩm bán ra ngoài
nhượng	sản phẩm	bị thiệt hại

Ví dụ 7.8:

Căn cứ vào số liệu công ty ABC giá chuyển nhượng sản phẩm – nguyên vật liệu chính từ phân xưởng I sang phân xưởng II:

$$3.500 \text{ đ/sp} + 2.500 \text{ đ/sp} = 6.000 \text{ đ/sp}$$

Như vậy giá sản phẩm chuyển nhượng từ phân xưởng I sang phân xưởng II chỉ chấp nhận nếu đơn giá lớn hơn hoặc bằng 6.000 đ/kg. Nếu mức giá thấp hơn 6.000 đ/kg thì lợi

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

nhuận của phân xưởng I bị thiệt hại.

Trường hợp bộ phận thực hiện chưa hoạt động hết công suất sản xuất hoặc không thể tiêu thụ ra bên ngoài.

Trong trường hợp này việc chuyển nhượng sản phẩm nội bộ sẽ có thể gắn liền với chi phí cơ hội trong việc huỷ bỏ việc bán một số sản phẩm ra ngoài hoặc có khi không xuất hiện chi phí cơ hội - dư đảm chí bị thiệt hại. Vì vậy, giá sản phẩm chuyển nhượng chỉ cần mở rộng thêm số dư đảm chí cho bộ phận bán là có thể chấp nhận được.

Đơn giá sản phẩm chuyển nhượng > Biến phí một sản phẩm

Ví dụ 7.9:

Theo số liệu 2 phân xưởng của Công ty ABC trên. Giả sử bộ phận sản xuất nguyên vật liệu chưa hoạt động hết công suất và không có khả năng tiêu thụ sản phẩm ra bên ngoài thì đơn giá sản phẩm chuyển nhượng được chấp nhận > 3.500 đ/kg. Như vậy khi phân xưởng I còn thừa công suất sản xuất và nếu phân xưởng II mua với giá > 3.500 đ/kg thì phân xưởng I vẫn chấp nhận chuyển nhượng sản phẩm và sự chuyển nhượng này tạo thêm nguồn lợi nhuận cho phân xưởng I, phân xưởng II và toàn công ty.

c. Định giá sản phẩm chuyển nhượng thông qua thương lượng

Định giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá thị trường được áp dụng khá phổ biến vì nó đạt được những ưu điểm trong kiểm soát chi phí của các bộ phận, đảm bảo mục tiêu lợi nhuận từ các bộ phận, toàn doanh nghiệp, kích thích và góp phần hoàn thiện hệ thống kế toán trách nhiệm, gắn chi phí hiệu suất sản xuất của doanh nghiệp với thị trường, với nền kinh tế xã hội. Tuy nhiên, định giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá thị trường đôi khi không thực hiện được bởi những lý do sau:

- Bộ phận mua không tìm thấy sản phẩm tương tự của bộ phận bán ở thị trường.
- Bộ phận bán không thể bán ra thị trường những sản phẩm dịch vụ sản xuất theo yêu cầu của bộ phận mua.
- Không tồn tại giá thị trường của sản phẩm chuyển nhượng.

Để giải quyết vấn đề này, các nhà quản trị thường định giá sản phẩm chuyển nhượng thông qua giá thương lượng. Giá sản phẩm chuyển nhượng trong trường hợp này cũng được xác lập theo mô hình chung như sau:

Đơn giá	Biến phí tính cho	Mức phân bổ số dư đảm
chuyển	= mỗi đơn vị sản	+ bảo phí của sản phẩm bán
nhượng	phẩm	ra ngoài bị thiệt hại

Tuy nhiên, mức phân bổ số dư đảm phí của sản phẩm bán ra ngoài bị thiệt hại đôi khi phải được tiến hành theo một thoả thuận giữa bên bán và bên mua.

Ví dụ 7.10:

Phân xưởng II cần một loại nguyên liệu đặc biệt sản xuất sản phẩm A mà phân xưởng I đủ điều kiện tiến hành sản xuất. Để tiến hành sản xuất loại nguyên liệu này, phân xưởng I

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

phải hủy bỏ việc sản xuất và kinh doanh loại nguyên vật liệu chính thông thường 1.000 kg và chi phí để sản xuất nguyên vật liệu mới như sau

- Biến phí sản xuất: 5.000 đ/kg

- Số lượng phân xưởng I nhận: 800 kg

Giá sản phẩm chuyển nhượng thông qua thương lượng được chấp nhận là:

$$\begin{array}{l} \text{Giá chuyển nhượng 1} \\ \text{kg nguyên vật liệu} \end{array} = 5.000 \text{ đ/sp} + \frac{2.500 \text{ đ/sp} \times 1.000 \text{ sp}}{800 \text{ sp}} = 8.125 \text{ đ/sp}$$

Mức giá này có thể điều chỉnh tùy thuộc vào công suất sản xuất tại phân xưởng I

- Nếu phân xưởng I đã hoạt động hết công suất sản xuất thì mức giá thương lượng được chấp nhận khi lớn hơn hoặc bằng 8.125 đ/kg

- Nếu phân xưởng I chưa hoạt động hết công suất sản xuất thì mức giá thương lượng chỉ được chấp nhận khi $> 5.000 \text{ đ/kg}$

Trường hợp phân xưởng I mới đi vào sản xuất và chưa có thể xác định số dự đảm phí thì mức dự đảm phí cần phải được thỏa thuận giữa phân xưởng I và phân xưởng II. Khi đó đơn giá chuyển nhượng = $5.000 \text{ đ/kg} + \text{Mức dự đảm phí thỏa thuận}$.

CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP ÔN TẬP CHƯƠNG 7

1. Tại sao quyết định về giá bán sản phẩm ở các doanh nghiệp lại căn cứ vào chi phí?
2. Phân biệt doanh nghiệp định giá và doanh nghiệp nhận giá?
3. Trình bày ý nghĩa của việc xác định chi phí mục tiêu đối với các doanh nghiệp không quyết định được giá bán sản phẩm trên thị trường?
4. Giá bán sản phẩm được xác định theo 2 phương pháp toàn bộ và trực tiếp có nhất thiết là luôn luôn bằng nhau hay không? Tại sao khi định giá bán trong các trường hợp đặc biệt, người ta lại sử dụng phương pháp trực tiếp mà không sử dụng phương pháp toàn bộ?
5. Giải thích vì sao giá bán sản phẩm dịch vụ lại bao gồm 2 bộ phận là giá thời gian lao động trực tiếp và giá nguyên liệu sử dụng. Tại sao việc tính giá dịch vụ phải dựa trên cơ sở thời gian lao động trực tiếp?
6. Mức hoàn vốn mong muốn trong định giá bán các loại sản phẩm khác nhau như thế nào?
7. Khi định giá bán một loại sản phẩm, anh (chị) hãy cho biết tại sao tỷ lệ số tiền tăng thêm của chúng lại được xác định khác nhau ở những mức số lượng sản phẩm tiêu thụ khác nhau?
8. Tại sao quyết định về giá bán sản phẩm phải linh hoạt trong từng trường hợp đặc biệt? Ưu điểm của phương pháp trực tiếp so với phương pháp toàn bộ trong định giá sản phẩm?
9. Trình bày cơ sở của việc xác định mức giá bán tối thiểu trong các trường hợp đặc biệt?

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

10. Trình bày ý nghĩa phạm vi linh hoạt của giá trong mẫu định giá theo phương pháp trực tiếp?

11. Một đơn vị sản xuất kinh doanh sản phẩm A với các số liệu sau (đơn vị: 1000 đồng)

Tổng chi phí sản xuất (Giá vốn hàng bán) của 1000 sản phẩm gồm các khoản mục:

- Chi phí vật liệu trực tiếp 1.000.000
- Chi phí nhân công trực tiếp 300.000
- Chi phí sản xuất chung 400.000, trong đó biến phí 100.000; định phí 300.000

Tổng chi phí bán hàng là 120.000, trong đó biến phí 75.000; định phí 45.000

Tổng chi phí quản lý doanh nghiệp là 250.000, trong đó biến phí 80.000; định phí 170.000

Yêu cầu:

a. Định giá bán sản phẩm theo giá thành sản xuất của sản phẩm trong các trường hợp tỷ lệ phần tiền cộng thêm vào chi phí gốc là 50%; 60% và 80%

b. Định giá bán sản phẩm dựa vào biến phí trong giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ tương ứng với các tỷ lệ phần tiền cộng thêm vào chi phí gốc là 50%; 60% và 80%

c. So sánh và cho nhận xét về kết quả

12. Có tài liệu về hoạt động kinh doanh của Công ty A ở mức 20.000 sản phẩm như sau:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp/sp	7.000 đồng
Chi phí nhân công trực tiếp/sp	5.000 đồng
Biến phí sản xuất chung/sp	1.000 đồng
Bao bì đóng gói/sp	2.000 đồng
Hoa hồng bán hàng	1.000 đồng
Định phí hàng năm:	
Định phí sản xuất chung	6.000.000 đồng
Chi phí quảng cáo	10.000.000 đồng
Khấu hao TSCĐ bán hàng và QLDN	86.000.000 đồng
Lương bán hàng và QLDN	54.000.000 đồng
Vốn hoạt động bình quân trong năm	300.000.000 đồng

Chỉ tiêu ROI của sản phẩm là 20%

Yêu cầu:

a. Tính giá bán sản phẩm theo phương pháp trực tiếp

b. Giả sử toàn bộ sản phẩm sản xuất ra đều được bán theo đúng giá xây dựng ở câu 1:

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

- Tính sản lượng doanh thu hòa vốn

- Nếu trong năm Công ty bán được 17.000 sản phẩm, Công ty sẽ lãi hay lỗ? Tính độ lớn của đòn bẩy kinh doanh ở mức doanh thu này, giải thích. Nếu trong năm tới doanh thu tăng 54.720.000 đồng thì lãi thuần tăng bao nhiêu?

c. Giả sử để tăng lượng tiêu thụ, Công ty dự định tặng cho người mua một món quà trị giá 625 đồng khi mua một sản phẩm. Nếu dự định này được thực hiện thì sản lượng doanh thu hòa vốn của Công ty là bao nhiêu?

d. Công ty dự định cho nhân viên bán hàng được hưởng thêm 500 đồng trên một sản phẩm bán trên mức hòa vốn. Công ty sẽ lãi hay lỗ khi bán được 17.000 sản phẩm?

e. Giả sử trong năm Công ty chỉ tiêu thụ được 18.000 sản phẩm, một khách hàng muốn mua một lúc 2.000 sản phẩm với giá 15.700 đ/sp. Với thương vụ này Công ty không phải trả hoa hồng bán hàng. Cho biết Công ty có nên bán không, giải thích?

13. Một đơn vị đã tập hợp được chi phí sản xuất và chi phí ngoài sản xuất ở mức sản xuất 10.000 sản phẩm như sau:

Chi phí biến đổi (biến phí)

Nguyên vật liệu trực tiếp 40.000 đồng

Nhân công trực tiếp 14.000

Sản xuất chung 10.000

Chi phí ngoài sản xuất 8.000

Chi phí cố định (định phí) trong năm:

Sản xuất chung 260.000.000

Bán hàng và quản lý 180.000.000

Yêu cầu:

a. Xác định giá bán theo phương pháp toàn bộ, giả sử tỷ lệ phần tiền cộng thêm là 40%

b. Xác định giá bán theo phương pháp trực tiếp, giả sử tỷ lệ phần tiền cộng thêm là 75%

14. Một công ty sản xuất và kinh doanh một loại sản phẩm. Sản lượng tiêu thụ năm 2011 là 1.000 đơn vị, các số liệu về doanh thu, chi phí và kết quả lợi nhuận được tóm tắt trong bảng

Thông số	Tổng số	Tính cho một đơn vị sản phẩm
Doanh thu	100.000	100
Biến phí	55.000	55
Lãi trên biến phí	45.000	45
Tỷ suất lãi trên biến phí	45%	45%

Chương 7: Định giá bán sản phẩm

Định phí	27.000	
Lợi nhuận	18.000	

Công ty đang có một cơ hội bán buôn 300 đơn vị sản phẩm cho một đơn đặt hàng. Để hai bên cùng có lợi, Công ty đang xem xét đặt giá. Mục tiêu của Công ty là với hợp đồng này sẽ đem lại khoản lợi nhuận tăng thêm 6.000.000. Biết định phí phát sinh do hợp đồng này là 1.500.000. Công ty phải định giá bao nhiêu để hai bên cùng chấp thuận.

PTIT

CHƯƠNG VIII

PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

8.1 KHÁI QUÁT VỀ CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH VÀ PHÂN TÍCH CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

8.1.1 Chi phí sản xuất kinh doanh

Chi phí sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp được thống kê tính toán riêng cho từng loại sản phẩm. Mỗi loại lại được phân theo yếu tố chi phí sau:

- *Chi phí nguyên vật liệu*: giá mua, chi phí thu mua nguyên vật liệu sử dụng cho sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Nguyên vật liệu cho sản xuất kinh doanh bao gồm

- + Chi phí nguyên vật liệu chính
- + Chi phí nguyên vật liệu phụ
- + Chi phí nhiên liệu
- + Chi phí phụ tùng thay thế
- + Chi phí nguyên vật liệu khác

Đặc điểm của chi phí này thường mang tính chất biến phí, nó cấu thành nên thực thể của sản phẩm, chiếm tỷ trọng khá cao trong chỉ tiêu giá thành sản phẩm. Thông thường chi phí này có thể định mức cho một đơn vị sản phẩm vừa là cơ sở xây dựng dự toán, vừa là cơ sở để kiểm soát chi phí. Tuy nhiên trong thực tế khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp lại phụ thuộc vào đặc điểm của sản xuất kinh doanh trong từng ngành nghề khác nhau thì khác nhau. Chẳng hạn (i) Trong các doanh nghiệp xây dựng cơ bản sản phẩm là các công trình, hạng mục công trình do vậy chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là sắt thép, xi măng, gạch cát... Chi phí này thường chiếm tỷ trọng cao trong giá thành của các công trình. (ii) Trong các doanh nghiệp may mặc sản phẩm là quần áo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là vải, chi phí này thường chiếm 30-40% trong giá thành sản phẩm. (iii) Trong các doanh nghiệp du lịch và dịch vụ vui chơi, giải trí thì chi phí nguyên vật liệu trực tiếp lại chiếm tỷ trọng nhỏ trong chỉ tiêu giá thành sản phẩm

Chi phí này giúp các nhà quản trị xác định tổng giá trị nguyên vật liệu cần thiết cho nhu cầu sản xuất kinh doanh trong kỳ; hoạch định tổng mức luân chuyển, tổng mức dự trữ cần thiết (tránh ứ đọng vốn hoặc thiếu nguyên vật liệu cản trở cho quá trình SXKD)

- *Chi phí nhân công*: bao gồm các khoản tiền lương, tiền công phải trả cho người

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

lao động; các khoản trích theo lương bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn, bảo hiểm thất nghiệp.

Đặc điểm của chi phí này thường mang tính chất biến phí, thường xây dựng định mức cho một đơn vị sản phẩm nhằm góp phần kiểm soát chi phí, xây dựng hệ thống dự toán chi phí. Các khoản chi phí này kế toán có thể tập hợp thẳng cho các đối tượng chịu chi phí phụ thuộc vào đặc thù của từng doanh nghiệp, đặc điểm của sản xuất kinh doanh, cơ chế tài chính của từng doanh nghiệp

Thông thường các doanh nghiệp sản xuất thủ công, sử dụng lao động nhiều thì cơ cấu chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng đáng kể trong chỉ tiêu giá thành sản phẩm. Các doanh nghiệp sản xuất theo công nghệ hiện đại, sử dụng lao động ít thì chi phí nhân công trực tiếp chiếm tỷ trọng nhỏ trong chỉ tiêu giá thành sản phẩm

Chi phí này giúp các nhà quản trị xác định tổng quỹ lương của doanh nghiệp, là cơ sở để hoạch định tiền lương bình quân và là tiền đề để điều chỉnh chính sách lương

- *Chi phí công cụ dụng cụ*: giá mua của công cụ dụng cụ dùng vào sản xuất kinh doanh trong kỳ kế toán. Chi phí này có thể bao gồm như quần áo bảo hộ lao động, các dụng cụ phục vụ công nhân. Chi phí này là tiền đề để nhà quản trị hoạch định mức luân chuyển sử dụng công cụ dụng cụ, định mức dự trữ, nhu cầu mua công cụ, dụng cụ hợp lý.

- *Chi phí khấu hao TSCĐ*: khấu hao tất cả các TSCĐ phục vụ sản xuất kinh doanh. Chi phí này giúp nhà quản trị nhận biết được mức chuyển dịch giá trị tài sản vào chi phí sản xuất kinh doanh qua đó phản ánh tốc độ hao mòn tài sản; hoạch định chiến lược đầu tư, mở rộng cơ sở vật chất kỹ thuật

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài*: giá dịch vụ mua từ bên ngoài cung cấp cho sản xuất kinh doanh (điện, nước, bảo hiểm tài sản, thuê nhà cửa, phương tiện). Chi phí này giúp nhà quản trị hiểu rõ tổng mức dịch vụ liên quan đến hoạt động của doanh nghiệp để thiết lập quan hệ trao đổi, cung ứng.

- *Chi phí khác bằng tiền*: tất cả các chi phí sản xuất kinh doanh mà doanh nghiệp thường thanh toán trực tiếp trong kỳ kế toán. Chi phí này giúp các nhà quản trị hoạch định được ngân sách chi tiêu trong doanh nghiệp, hạn chế tồn đọng tiền mặt, tránh bớt tổn thất, thiệt hại trong quản lý vốn bằng tiền

8.1.2 Phương pháp phân tích chi phí sản xuất kinh doanh

a. Phương pháp so sánh đối chiếu

Phương pháp so sánh đối chiếu được sử dụng rộng rãi và là một trong những phương pháp chủ yếu dùng để phân tích hoạt động kinh doanh các doanh nghiệp. Thật ra phương pháp này được sử dụng trong tất cả các ngành khoa học và trong cuộc sống hàng ngày. Có thể nói phương pháp so sánh đối chiếu không thuộc quyền sở hữu của một ngành khoa học nào.

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

Nhưng phương pháp đối chiếu đã được phát triển và đúc kết thành lý luận một cách có hệ thống trong môn phân tích hoạt động kinh doanh các doanh nghiệp.

Nội dung của phương pháp này là tiến hành so sánh đối chiếu các chỉ tiêu phản ánh hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp (chỉ tiêu phản ánh kết quả hoạt động kinh doanh; chỉ tiêu phản ánh điều kiện hoạt động kinh doanh và chỉ tiêu hiệu quả hoạt động kinh doanh). Tùy theo yêu cầu, mục đích, tùy theo nguồn số liệu và tài liệu phân tích mà sử dụng số liệu chỉ tiêu phân tích khác nhau.

Về hình thức phân tích: để thuận tiện cho công tác phân tích, phương pháp so sánh đối chiếu chủ yếu thực hiện theo hình thức bảng phân tích

Chỉ tiêu	Đơn vị tính	Thực hiện kỳ trước	Kỳ phân tích		So sánh	
			Kế hoạch	Thực hiện	Với kỳ trước	Với kế hoạch
I. Kết quả kinh doanh						
1. Hiện vật						
2. Giá trị						
II. Điều kiện kinh doanh						
1. Lao động						
2. Tiền vốn						
3. Chi phí						
III. Hiệu quả kinh doanh						
1. Tổng hợp						
2. Chi tiết						

Bảng 8.1 Phân tích hoạt động kinh doanh bằng phương pháp so sánh

Tác dụng của phương pháp đối chiếu là có thể đánh giá được các chỉ tiêu số lượng và các chỉ tiêu chất lượng phản ánh trong hệ thống các báo biểu và trong những tài liệu hạch toán.

Khi sử dụng phương pháp so sánh đối chiếu cần giải quyết những vấn đề cơ bản như:

- Xác định số gốc để so sánh
- Xác định điều kiện so sánh
- Xác định mục tiêu so sánh.

Về số gốc để so sánh khi xác định phụ thuộc vào mục đích cụ thể của phân tích. Nếu như phân tích để nghiên cứu nhịp độ biến động tốc độ tăng trưởng các chỉ tiêu thì số gốc để

so sánh là trị số của chỉ tiêu kỳ trước hoặc nếu nghiên cứu thực hiện nhiệm vụ kinh doanh trong từng khoảng thời gian thường so sánh với cùng kỳ năm trước.

Về điều kiện so sánh khi xác định sẽ khác nhau theo thời gian và không gian. Như khi so sánh theo thời gian cần đảm bảo tính thống nhất về nội dung kinh tế của chỉ tiêu. Thông thường nội dung kinh tế của chỉ tiêu ổn định và quy định thống nhất. Cũng cần đảm bảo tính thống nhất về phương pháp tính các chỉ tiêu. Trong hoạt động kinh doanh các chỉ tiêu có thể được tính theo các phương pháp khác nhau. Vì vậy khi so sánh cần lựa chọn hoặc tính lại các trị số chỉ tiêu theo phương pháp thống nhất. Ngoài ra cần đảm bảo tính thống nhất về đơn vị tính các chỉ tiêu cả về số lượng, thời gian và giá trị.

Về mục tiêu so sánh khi xác định cần phân biệt xác định mức độ biến động tuyệt đối hay mức độ biến động tương đối của chỉ tiêu phân tích.

Mức độ biến động tuyệt đối, xác định bằng cách so sánh trị số của chỉ tiêu giữa 2 kỳ (kỳ phân tích và kỳ lấy làm gốc)

Mức độ biến động tương đối là kết quả so sánh giữa kỳ phân tích với kỳ gốc đã được điều chỉnh theo hệ số của chỉ tiêu liên quan.

b. Phương pháp thay thế liên hoàn

Phương pháp thay thế liên hoàn được sử dụng để xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố cá biệt đến một hiện tượng, một quá trình hoạt động kinh doanh.

Để đánh giá (xác định) mức độ ảnh hưởng của bất kỳ một nhân tố nào đến chỉ tiêu kết quả (phân tích) cần phải tính 2 đại lượng giả định của chỉ tiêu phân tích đó (phép thế). Trong phép thế thứ nhất nhân tố nào mà xem xét ảnh hưởng của nó thì lấy số liệu kỳ phân tích (thực hiện). Trong phép thế thứ hai lấy số liệu kỳ gốc (kế hoạch). Mức độ của các nhân tố còn lại trong 2 phép thế phụ thuộc vào thứ tự đánh giá ảnh hưởng của chúng đến chỉ tiêu phân tích. Những nhân tố mà ảnh hưởng của chúng xác định trước nhân tố nghiên cứu thì lấy số liệu kỳ phân tích (thực hiện). Còn các nhân tố mà ảnh hưởng của chúng xác định sau nhân tố nghiên cứu thì lấy số liệu kỳ gốc (kế hoạch). Hiệu của phép thế thứ nhất với phép thế thứ hai là mức độ ảnh hưởng của nhân tố đến chỉ tiêu phân tích.

Xét trường hợp $Z = x^{(1)} y^{(2)}$

Trong đó: Z – chỉ tiêu phân tích

x, y – Chỉ tiêu nhân tố

Để xác định mức độ ảnh hưởng của nhân tố thứ nhất x ta tính 2 phép thế

Phép thế 1

$$Z^I = x_1 y_0$$

Phép thế 2

$$Z^{II} = x_0 y_0$$

Ảnh hưởng của nhân tố x

$$DZ_{(x)} = Z^I - Z^{II} = x_1 y_0 - x_0 y_0$$

Để xác định mức độ ảnh hưởng của nhân tố thứ hai y đến chỉ tiêu phân tích Z ta cũng tính 2 phép thế

$$\text{Phép thế 1: } Z^{III} = x_1 y_1$$

$$\text{Phép thế 2: } Z^{IV} = x_1 y_0$$

Ảnh hưởng của nhân tố y

$$DZ_{(y)} = Z^{III} - Z^{IV} = x_1 y_1 - x_1 y_0$$

Khi sử dụng phương pháp thay thế liên hoàn, phải xác định chính xác thứ tự thay thế các nhân tố ảnh hưởng. Nếu thứ tự thay thế các nhân tố bị thay đổi tùy tiện thì kết quả tính toán không đúng, mặc dù tổng mức ảnh hưởng của các nhân tố không đổi. Muốn xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố một cách đúng đắn thì phải nghiên cứu nội dung kinh tế của quá trình kinh doanh tức là phải xác định mối liên hệ thực tế của hiện tượng được phân ánh trong trình tự thay thế liên hoàn.

Nói chung, khi có hai nhân tố ảnh hưởng có 2 lần thay thế, có ba nhân tố thì có 3 lần thay thế.v.v... tổng quát có n nhân tố thì có n lần thay thế và phải tính (n-1) phép thế.

8.2. TRÌNH TỰ CHUNG VỀ PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

8.2.1. Xác định chỉ tiêu và đối tượng phân tích

a. Xác lập chỉ tiêu phân tích

Xác định chỉ tiêu phân tích là xác định rõ nội dung chi phí cần phân tích và biểu diễn chi phí bằng một biểu thức toán học trong mối liên hệ với nhiều nhân tố cần xem xét đánh giá. Chẳng hạn, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có thể viết bằng một biểu thức chịu sự tác động của các nhân tố cần quan tâm sau:

Chi phí		Số lượng		Định mức tiêu		Đơn giá
nguyên vật		sản phẩm		hao nguyên		nguyên
liệu trực tiếp	=	sản xuất	×	vật liệu	×	vật liệu

b. Xác định đối tượng phân tích

Đối tượng phân tích là những biến động của chỉ tiêu phân tích, trong chương trình kế toán quản trị điều cần quan tâm chính là chênh lệch của chỉ tiêu chi phí cần phân tích giữa thực tế so với dự toán trong kỳ.

Ký hiệu: Mức độ chênh lệch chi phí là delta (Δ), ta có:

$$\Delta CP = CP \text{ thực tế} - CP \text{ dự toán}$$

Hoặc

$$\Delta \text{ Chi phí} = \text{Chi phí thực tế} - \text{Chi phí dự toán điều chỉnh}$$

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

Chi phí dự toán điều chỉnh là chi phí dự toán được điều chỉnh theo mức độ hoạt động thực tế.

8.2.2 Xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động chi phí sản xuất kinh doanh

Thực chất là dùng các phương pháp kỹ thuật tính toán để lượng hóa mức độ ảnh hưởng của các nhân tố cần xem xét đến sự biến động của chi tiêu. Cụ thể bằng các phương pháp nghiệp vụ kỹ thuật thích hợp, như phương pháp so sánh, phương pháp thay thế 1 hoàn,... xác định mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến sự biến động của chi phí sản xuất kinh doanh. Quá trình tính toán có thể thiết lập thành các bảng biểu phân tích thích hợp để hệ thống thông tin sự tác động của các nhân tố, để thuận lợi cho quá trình đánh giá.

8.2.3 Xác định nguyên nhân, xu hướng và giải pháp

Quá trình tính toán phân tích chi phí cần phải chỉ ra mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động của chi phí theo chiều hướng thuận lợi hay bất lợi, các nguyên nhân chủ quan hay khách quan tác động đến chi phí, các nguyên nhân làm tiết kiệm hoặc lãng phí. Đồng thời phải chỉ rõ người có trách nhiệm giải thích nguyên nhân dẫn đến sự chênh lệch của chi phí. Thông qua đó đề ra các giải pháp thích hợp quản lý chi phí và khai thác các khả năng tiềm tàng phát hiện được trong quá trình phân tích.

8.3 PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CÁC KHOẢN MỤC CHI PHÍ

8.3.1 Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm chi phí nguyên liệu, vật liệu chính, vật liệu phụ kể cả bán thành phẩm mua ngoài dùng trực tiếp để sản xuất ra sản phẩm. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thường chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành sản phẩm cho nên việc tiết kiệm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có ý nghĩa lớn đến việc hạ giá thành sản phẩm. Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp có thể thực hiện đối với từng loại nguyên vật liệu chủ yếu sử dụng, từng loại sản phẩm sản xuất, hoặc tất cả các loại sản phẩm doanh nghiệp sản xuất.

0 : Số liệu kỳ thực hiện

1 : Số liệu kỳ thực hiện

SL_i : Số lượng sản phẩm i sản xuất

Th_{ij} : Mức tiêu hao nguyên vật liệu j để sản xuất sản phẩm i

CPNVLi : Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sản phẩm i

TCPNVL : Tổng chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp

Ta có công thức như sau:

$$CPNVL_i = \sum_{j=1}^m SL_i \times TH_{ij} \times G_j$$

m: Loại nguyên vật liệu dùng để sản xuất sản phẩm i

$$TCPNVL_i = \sum_{i=1}^n CPNVL_i = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^m SL_i \times TH_{ij} \times G_j$$

n: Số lượng sản phẩm doanh nghiệp sản xuất

Trong công thức trên ta thấy sự biến động của chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp phụ thuộc vào các nhân tố như số lượng, chủng loại sản phẩm sản xuất, mức tiêu hao nguyên vật liệu và đơn giá nguyên vật liệu để sản xuất từng loại sản phẩm. Bằng phương pháp chênh lệch, phương pháp hiệu số phần trăm ... có thể tính toán mức độ tác động của các nhân tố đến biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

a. Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu của từng loại sản phẩm

Đối tượng phân tích:

$$\Delta CPNVL_i = CPNVL_{1i} - CPNVL_{0i}$$

Xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố:

Mức độ ảnh hưởng của nhân tố sản lượng nguyên vật liệu j tiêu hao đến chi phí nguyên vật liệu của sản phẩm i

$$\Delta CPNVL_{i-SL} = \Sigma (SL_{1i} - SL_{0i}) \times TH_{0ij} \times G_{0j}$$

Mức độ ảnh hưởng của nhân tố lượng nguyên vật liệu j tiêu hao đến chi phí nguyên vật liệu của sản phẩm I

$$\Delta CPNVL_{i-G} = \Sigma (SL_{1i} - x TH_{0ij}) \times (G_{1j} - G_{0j})$$

Tổng hợp mức độ ảnh hưởng của các nhân tố

$$\Delta CPNVL_i = \Delta CPNVL_{i-SL} + \Delta CPNVL_{i-TH} + \Delta CPNVL_{i-G}$$

b. Phân tích biến động tổng chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp

- Đối tượng phân tích:

$$\Delta TCPNVL = TCPNVL_1 - TCPNVL_0$$

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

+ Mức độ ảnh hưởng của nhân tố sản lượng đến tổng chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp:

$$\Delta TCPNVL_{-SL} = \Sigma \Delta CPNVL_{i-SL}$$

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

+ Mức độ ảnh hưởng của nhân tố tiêu hao lượng nguyên vật liệu đến tổng chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp

$$\Delta \text{TCPNVL}_{\text{TH}} = \Sigma \Delta \text{CPNVLi}_{\text{TH}}$$

+ Mức độ ảnh hưởng của nhân tố giá nguyên vật liệu đến tổng chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp

$$\Delta \text{TCPNVL}_{\text{G}} = \Sigma \Delta \text{CPNVLi}_{\text{G}}$$

Tổng hợp sự tác động của các nhân tố đến tổng chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp

$$\Delta \text{TCPNVL} = \Delta \text{TCPNVL}_{\text{SL}} + \Delta \text{TCPNVL}_{\text{TH}} + \Delta \text{TCPNVL}_{\text{G}}$$

c. Xác định nguyên nhân, xu hướng và giải pháp

- Sự tăng giảm của sản phẩm sản xuất làm tăng giảm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp không phản ánh kết quả tiết kiệm hay lãng phí, vì chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là chi phí khả biến, nên sản phẩm sản xuất tăng thì chi phí nguyên vật liệu trực tiếp tăng và ngược lại. Cần phải đảm bảo sự phối hợp một cách chặt chẽ giữa khâu sản xuất và khâu tiêu thụ, đảm bảo chi phí tồn kho tối thiểu cần thiết nhằm giảm chi phí trong khâu dự trữ.

Sự tăng giảm mức độ tiêu hao nguyên vật liệu thực tế so với mức tiêu chuẩn để sản xuất sản phẩm, phản ánh chênh lệch bất lợi hoặc thuận lợi, thể hiện sự lãng phí hay tiết kiệm nguyên vật liệu trực tiếp. Sự tăng giảm mức độ tiêu hao nguyên vật liệu có thể do tác động một hoặc nhiều nguyên nhân như sau:

- + Chất lượng nguyên vật liệu sử dụng.
- + Tình trạng hoạt động của máy móc thiết bị, thể hệ của máy móc thiết bị.
- + Trình độ lành nghề của người lao động.
- + Trình độ tổ chức và quản lý ở bộ phận sản xuất.

Thông thường, sự biến động của nhân tố tiêu hao lượng nguyên vật liệu thuộc về trách nhiệm của bộ phận sản xuất. Bộ phận này có nhiệm vụ kiểm soát việc sử dụng nguyên vật liệu phù hợp với định mức. Do đó, cần phải chỉ ra cho người có trách nhiệm các nguyên nhân chủ yếu dẫn đến việc tăng giảm mức độ tiêu hao nguyên vật liệu. Tuy nhiên, trách nhiệm cũng có thể thuộc về bộ phận mua, nếu bộ phận mua nguyên vật liệu chất lượng kém để tiết kiệm chi phí, hoặc thu mua nguyên vật liệu không phù hợp với quá trình sản xuất dẫn đến tăng mức độ tiêu hao.

- Sự tăng giảm của đơn giá nguyên vật liệu có thể do nguyên nhân chủ quan hoặc khách quan.

+ Nếu giá cả nguyên vật liệu tăng, giảm do quan hệ cung cầu, do sự biến động của nền kinh tế, do sự biến động của tỷ giá, do sự tác động của các chính sách chế độ, thể lệ về quản

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

lý kinh tế của nhà nước,... thì đây là sự tác động của các nhân tố khách quan. Sự tác động của các nhân tố này sẽ tạo nên những chênh lệch thuận lợi hoặc bất lợi đối với chi phí, không phản ánh sự tiết kiệm hay lãng phí chi phí.

+ Nếu ngoại trừ sự ảnh hưởng của nhân tố khách quan, giá cả nguyên vật liệu tăng, giảm phản ánh sự lãng phí hay tiết kiệm chi phí nguyên vật liệu. Ai sẽ là người chịu trách nhiệm đối với sự biến động này. Tất nhiên, trách nhiệm đó thuộc về bộ phận mua nguyên vật liệu. Bộ phận mua nguyên vật liệu có quyền đặt giá mua dựa trên cơ sở giá chào hàng của nhà cung cấp, lựa chọn các phương thức thu mua, vận chuyển, chiết khấu,...Do vậy, bộ phận mua phải có trách nhiệm đối với sự biến động về giá. Bộ phận này cần chỉ ra cho người có trách nhiệm các nguyên nhân chủ yếu dẫn đến sự biến động về giá. Bộ phận mua phải đảm bảo mua nguyên vật liệu đúng với yêu cầu chất lượng định ra trước đó phù hợp với yêu cầu quá trình sản xuất. Nếu chất lượng nguyên vật liệu giảm dẫn đến giảm sản lượng tiêu thụ, doanh thu của doanh nghiệp, hoặc mua nguyên vật liệu với chất lượng cao không cần thiết làm tăng chi phí, cả hai trường hợp này đều đánh giá là không tốt.

+ Sự biến động về giá nguyên vật liệu còn phụ thuộc vào các phương pháp tính giá nguyên vật liệu xuất dùng như Phương pháp nhận diện trực tiếp (specific identification), phương pháp bình quân gia quyền (weighted average, phương pháp nhập trước xuất trước (First in first out). Mỗi phương pháp tính giá khác nhau dẫn đến đơn giá nguyên vật liệu bình quân trong kỳ phân tích sẽ khác nhau.

Để làm rõ mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của từng loại sản phẩm, tổng chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của doanh nghiệp, chúng ta có thể lập bảng kê phân tích chi phí.

Ví dụ 8.1:

Công ty ABC có số liệu về chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong năm như sau:

Chỉ tiêu	Sản phẩm A		Sản phẩm B	
	Dự toán	Thực hiện	Dự toán	Thực hiện
1. Số lượng sản phẩm sản xuất	170	180	190	200
2. Định mức tiêu hao NVL (kg/sp)				
Vật liệu X	10	9	20	19
Vật liệu Y	30	28		
3. Đơn giá nguyên vật liệu (đ/kg)				
Vật liệu X	3.000	3.100	3.000	3.100
Vật liệu Y	5.000	4.800		

Bảng 8.2 Chi phí nguyên vật liệu Công ty ABC

Phân tích sự biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của công ty K như sau:

- Tổng chi phí nguyên vật liệu theo dự toán:

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

$$\begin{aligned} \text{TCPNVL}_0 &= 170 \text{ spA} \times (10\text{kg/sp} \times 3.000\text{đ/kg} + 30\text{kg/sp} \times 5.000\text{đ/kg}) + \\ &190\text{spB} \times 20\text{kg} \times 3.000\text{đ} = 42.000.000\text{đ} \end{aligned}$$

- Tổng chi phí nguyên vật liệu thực tế:

$$\begin{aligned} \text{TCPNVL}_1 &= 180 \text{ sản phẩm A} \times (9 \text{ kg/sp A} \times 3.100 \text{ đ/kg} + 28 \text{ kg/sp A} \times 4.800\text{đ/kg}) + \\ &200 \text{ sản phẩm B} \times 19 \text{ kg/sp B} \times 3.100\text{đ/k} = 40.994.000\text{đ} \end{aligned}$$

- Đối tượng phân tích:

$$\Delta \text{TCPNVLTT} = 40.994.000\text{đ} - 42.000.000\text{đ} = -1.006.000\text{đ}.$$

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

+ Mức độ ảnh hưởng của nhân tố sản lượng đến chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của doanh nghiệp.

$$\Delta \text{TCPNVL}_{\text{-SL}} = (180\text{spA} - 170\text{spA}) \times (10\text{kg/sp} \times 3.000\text{đ/sp} + 30\text{kg/sp} \times 5.000\text{đ/kg}) + (200\text{spB} - 190\text{spB}) \times 20\text{kg/sp} \times 3.000\text{đ/kg} = 2.400.000\text{đ}$$

+ Mức độ ảnh hưởng của nhân tố định mức tiêu hao nguyên vật liệu đến chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của doanh nghiệp.

$$\Delta \text{TCPNVL}_{\text{-TH}} = 180\text{spA} \times [(9\text{kg/sp} - 10\text{kg/sp}) \times 3.000\text{đ/kg} + (28\text{kg/sp} - 30\text{kg/sp}) \times 5.000\text{đ/kg}] + 200\text{spB} \times (19\text{kg/sp} - 20\text{kg/sp}) \times 3.000\text{đ/kg} = -2.940.000\text{đ}$$

+ Mức độ ảnh hưởng của nhân tố giá nguyên vật liệu đến chi phí nguyên vật liệu trực tiếp của doanh nghiệp.

$$\begin{aligned} \Delta \text{TCPNVL}_{\text{-G}} &= 180\text{spA} \times [9\text{kg/sp} \times (3.100\text{đ/kg} - 3000\text{đ/kg}) + 28\text{kg/sp} \times (4.800\text{đ/kg} - 5.000\text{đ/kg})] + 200\text{spB} \times 19\text{kg/sp} \times (3.100\text{đ/kg} - 3.000\text{đ/kg}) \\ &= -466.000\text{đ} \end{aligned}$$

- Tổng hợp mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến chi phí nguyên vật liệu của doanh nghiệp.

$$\Delta \text{TCPNVL} = 2.400.00\text{đ} - 2.940.000\text{đ} - 466.000\text{đ} = -1.006.000\text{đ}$$

8.3.2. Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp là biểu hiện bằng tiền khoản hao phí về lao động sống mà doanh nghiệp phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm bao gồm: tiền lương chính, tiền lương phụ các khoản phụ cấp theo lương và các khoản bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn. được trích theo tỷ lệ quy định trên tiền lương và tính vào chi phí.

Phân tích chi phí nhân công trực tiếp có thể thực hiện đối với từng công đoạn sản xuất, từng loại sản phẩm, hoặc tất cả các loại sản phẩm mà doanh nghiệp sản xuất kinh doanh.

a. Phân tích biến động tổng chi phí nhân công trực tiếp.

Ký hiệu sử dụng

0: Số liệu kỳ gốc

1: Số liệu kỳ thực hiện

CPNC: Chi phí nhân công trực tiếp bình quân cho một lao động

TCPNCTT: Tổng chi phí nhân công trực tiếp của doanh nghiệp

GTSX: Giá trị sản xuất

NSLĐ: Năng suất lao động của một công nhân

SLCN: Số lượng công nhân sản xuất trực tiếp bình quân

Ta có công thức sau:

$$\text{NSLĐ} = \frac{\text{GTSX}}{\text{SL}_{\text{CN}}} \Rightarrow \text{SL}_{\text{CN}} = \frac{\text{GTSX}}{\text{NSLĐ}}$$
$$\text{TCPNCTT} = \text{SL}_{\text{CN}} \times \text{CPNC} \quad (1)$$

$$\text{TCPNCTT} = \frac{\text{GTSX}}{\text{NSLĐ}} \times \text{CPNC} \quad (2)$$

Có thể sử dụng công thức (1) hoặc công thức (2) để phân tích sự biến động tổng chi phí nhân công trực tiếp.

Khi phân tích tổng quát sự tăng lên về số tuyệt đối của tổng chi phí nhân công trực tiếp không phản ánh sự tiết kiệm hay lãng phí, không phản ánh việc sử dụng lao động có hiệu quả hơn hay kém hiệu quả hơn. Bởi lẽ, chi phí nhân công trực tiếp là chi phí khả biến, nên mức độ hoạt động tăng lên, chi phí tăng lên và ngược lại. Do vậy khi phân tích chi phí nhân công trực tiếp, cần phải so sánh chi phí nhân công với các đại lượng kết quả hoàn thành, như chỉ tiêu số lượng sản phẩm, giá trị sản xuất hay doanh thu, so sánh mức độ tăng của năng suất lao động với mức độ tăng của chi phí nhân công bình quân cho thấy việc tuyển dụng và sử dụng lao động có hiệu quả hơn, lao động đem lại nhiều lợi ích hơn và ngược lại.

- Đối tượng phân tích:

$$\Delta \text{TCPNCTT} = \text{TCPNCTT}_1 - \text{TCPNCTT}_0$$

$$= \frac{\text{GTSX}_1}{\text{NSLĐ}_1} \times \text{CPNC}_1 - \frac{\text{GTSX}_0}{\text{NSLĐ}_0} \times \text{CPNC}_0$$

- Xác định mức độ ảnh hưởng các nhân tố:

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

$$\Delta \text{TCPNCTT-GTSX} = (\text{GTSX}_1 - \text{GTSX}_0) \times \frac{1}{\text{NSLĐ}_0} \times \text{CPNC}_0$$

+ Mức độ ảnh hưởng của nhân tố năng suất lao động bình quân của một công nhân:

$$\Delta \text{TCPNCTT-NSLĐ} = \text{GTSX}_1 \times \left(\frac{1}{\text{NSLĐ}_0} - \frac{1}{\text{NSLĐ}_1} \right) \times \text{CPNC}_0$$

+ Mức độ ảnh hưởng nhân tố chi phí nhân công bình quân cho một đơn vị lao động:

$$\Delta \text{TCPNCTT-CPNC} = \text{GTSX}_1 \times \frac{1}{\text{NSLĐ}_1} \times (\text{CPNC}_1 - \text{CPNC}_0)$$

Ví dụ 8.2:

Khảo sát số liệu biến động chi phí nhân công trực tiếp của công ty ABC, ta có bảng phân tích sau:

Chi tiêu	Kế hoạch năm X1	Thực tế năm X1	Mức chênh lệch	Tỷ lệ (%) chênh lệch
1. Giá trị sản xuất (triệu.đ)	417.000	480.000	63.000	15,11
2. Tổng CPNCTT (triệu.đ)	10.500	10.800	300	2,86
3. Số lao động bình quân (người)	500	480	(20)	(400)
4. CPNC bình quân cho một LĐ (triệu.đ)	21	22.5	1.5	7,14
5. Năng suất lao động bình quân (triệu.đ)	834	10.000	166	19,90
6. Tỷ trọng CPNCTT (5)	2.52	2.52	(0.27)	

Bảng 8.3 Biến động chi phí nhân công trực tiếp của công ty ABC

Từ số liệu trên bảng số, ta thấy giá trị sản xuất tăng 63.000 triệu đồng (tỷ lệ tăng 15,11%). Trong khi đó, chi phí nhân công trực tiếp chỉ tăng 300 triệu đồng (tỷ lệ 2,86%), chi phí nhân công trực tiếp bình quân cho một lao động tăng 1,5 triệu đồng (tỷ lệ tăng 7,14%), trong khi năng suất lao động bình quân của một lao động tăng 166 triệu đồng (tỷ lệ tăng 19,9%). So sánh dưới góc độ khác cho thấy giá trị sản xuất tăng, tổng chi phí nhân công trực tiếp tăng. Tuy nhiên, tỷ trọng chi phí nhân công trực tiếp trên giá trị sản xuất giảm so với kế hoạch là 0,27%.

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

Đối tượng phân tích:

$$\Delta \text{TCPNCTT} = 10\,800 - 10\,500 = 300 \text{ (triệu đồng)}$$

Xác định mức độ ảnh hưởng các nhân tố:

Mức độ ảnh hưởng nhân tố giá trị sản xuất:

$$\Delta \text{TCPNCTT-GTSX} = (480.000 - 417.000) \times \frac{1}{834} \times 21 = 1.566,33 \text{ triệu.đ}$$

Mức độ ảnh hưởng của nhân tố năng suất lao động bình quân của một công nhân:

$$\Delta \text{TCPNCTT-NSLĐ} = 480.000 \times \left(\frac{1}{1.000} - \frac{1}{834} \right) - 2.006,33 \text{ triệu.đ}$$

Mức độ ảnh hưởng nhân tố chi phí nhân công bình quân cho một đơn vị lao động

$$\Delta \text{TCPNCTT-CPNC} = 480.000 \times \frac{1}{1.000} \times (22,5 - 21) = 720 \text{ triệu.đ}$$

- Tổng hợp mức độ ảnh hưởng các nhân tố:

$$1.586,33 \text{ triệu} - 2.006,33 \text{ triệu} + 720 \text{ triệu} = 300 \text{ triệu}$$

Đánh giá:

- Giá trị sản xuất tăng làm chi phí nhân công trực tiếp tăng 1.586,33 triệu đồng không phản ánh sự tiết kiệm hay lãng phí chi phí nhân công.

- Năng suất lao động tăng so với kế hoạch làm chi phí nhân công trực tiếp giảm 2.006,33 triệu đồng phản ánh sự tiết kiệm chi phí nhân công trực tiếp.

- Chi phí nhân công trực tiếp bình quân cho một lao động tăng 1,5 triệu đồng làm chi phí nhân công tăng 720 triệu đồng. Tuy nhiên, tốc độ tăng của năng suất lao động làm cho chi phí nhân công trực tiếp giảm 2.006,33 triệu đồng. Mức độ giảm chi phí nhân công do sự tăng lên của năng suất lao động nhiều hơn sự tăng lên chi phí nhân công trực tiếp 720 triệu đồng. Điều đó cho thấy việc chi trả tiền lương của doanh nghiệp là hợp lý, tác động tốt đến quá trình sản xuất. Tổng hợp 2 nhân tố này cho thấy chi phí nhân công trực tiếp tiết kiệm được 1.286,33 triệu đồng $(-2.006,33 + 720)$

b. Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp của từng loại sản phẩm

Phân tích tổng chi phí nhân công trực tiếp có thể đánh giá một cách tổng quát việc tuyển dụng lao động và trả lương của doanh nghiệp theo chiều hướng tốt hay không. Trên cơ sở đó đi vào xem xét sự biến động chi phí nhân công trực tiếp của các loại sản phẩm chủ yếu.

Ký hiệu sử dụng

0: Số liệu kỳ gốc

1 : Số liệu kỳ thực hiện

CPNCTT_i : Chi phí nhân công trực tiếp của sản phẩm i

SL_i : Số lượng sản phẩm i

TG_{ij} : Định mức thời gian lao động tiêu hao ở công đoạn j để sản xuất sản phẩm i

G_j : Đơn giá lao động cho mỗi đơn vị thời gian ở công đoạn j

Chỉ tiêu phân tích:

$$CPNCTT_i = \sum SL_i \times TH_{ij} \times G_j$$

Ảnh hưởng nhân tố sản lượng sản xuất đến chi phí nhân công trực tiếp của sản phẩm i.

$$\Delta CPNCTT_{i-SL} = \sum (SL_{1i} - SL_{0i}) \times TG_{0ij} \times G_{0j}$$

Ảnh hưởng nhân tố lượng thời gian tiêu hao của mỗi sản phẩm đến chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm i.

$$\Delta CPNCTT_{i-TG} = \sum (SL_{1i} \times (TG_{0ij} \times TG_{1j}) \times G_{0j}$$

Ảnh hưởng của đơn giá lao động trực tiếp đến chi phí nhân công trực tiếp sản phẩm i.

$$\Delta CPNCTT_{i-G} = \sum SL_{1i} \times TG_{1j} (G_{1j} - G_{0j})$$

c. Xác định nguyên nhân, xu hướng và giải pháp

- Sự tăng giảm khối lượng sản phẩm sản xuất làm chi phí nhân công trực tiếp của sản phẩm tăng, giảm không phản ánh việc lãng phí hay tiết kiệm chi phí nhân công trong khâu sản xuất mà chỉ cung cấp thêm thông tin để đánh giá tính hợp lý của việc điều chỉnh kế hoạch sản xuất trong mối quan hệ với việc thực hiện kế hoạch tiêu thụ sản phẩm xét trên phạm vi toàn bộ doanh nghiệp.

- Sự tăng giảm lượng thời gian sản xuất sản phẩm phản ánh chênh lệch bất lợi hay thuận lợi, phản ánh lãng phí hay tiết kiệm chi phí nhân công.

Điều này có thể do sự tác động của một hoặc nhiều nguyên nhân sau:

- + Trình độ lành nghề của người lao động
- + Tổ chức quản lý, phân công lao động.
- + Chính sách về tiền lương, tiền thưởng cho người lao động.
- + Tình trạng hoạt động của máy móc thiết bị.
- + Chất lượng nguyên vật liệu đưa vào sản xuất.

- Đơn giá lao động của một đơn vị thời gian tăng giảm phản ánh chênh lệch bất lợi hoặc thuận lợi đến chi phí nhân công, phản ánh lãng phí hay tiết kiệm có thể do sự tác động của nguyên nhân sau:

+ Do tổ chức sản xuất và bố trí lao động, nếu bố trí lao động không phù hợp với chuyên môn như lao động lành nghề, lao động có trình độ kỹ thuật cao với mức giá lao động cao lại được bố trí ở những công việc giản đơn, làm cho chi phí nhân công tăng lên, phản ánh sự lãng phí. Hơn nữa không phải trong mọi trường hợp người lao động có trình độ lành nghề cao có thể thực hiện công việc giản đơn tốt hơn người có trình độ lành nghề thấp. Việc bố trí lao động không phù hợp không những làm tăng chi phí lao động một đơn vị thời gian mà còn làm tăng thời gian lao động tiêu hao để sản xuất ra sản phẩm dẫn đến lãng phí.

Do phát sinh thời gian làm việc ngoài giờ, phải chi trả cho người lao động với đơn giá cao hơn trong giờ làm việc bình thường.

8.3.3. Phân tích biến động chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là những chi phí phục vụ và quản lý liên quan đến quá trình sản xuất phát sinh ở các phân xưởng, bộ phận sản xuất. Đây là khoản mục chi phí được cấu thành từ nhiều yếu tố chi phí có đặc điểm vận động khác nhau và được nhiều người quản lý khác nhau. Chi phí sản xuất chung thường là chi phí gián tiếp, trong đó bao gồm cả biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp. Sự phát sinh của chi phí sản xuất chung có thể gắn liền với mức độ hoạt động khác nhau, như số lượng sản phẩm sản xuất, số giờ lao động, số giờ hoạt động của máy móc thiết bị, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp,... Với sự phức tạp của chi phí sản xuất chung, việc phân tích chi phí này có nhiều hướng tiếp cận khác nhau.

a. Phân tích biến động biến phí sản xuất chung

Tùy thuộc vào đặc điểm của chi phí, yêu cầu, phương pháp quản lý chi phí và phương pháp xây dựng định mức các yếu tố biến phí sản xuất chung có hướng tiếp cận khác nhau.

- Trường hợp định mức biến phí sản xuất chung được lập theo từng yếu tố:

Trường hợp này áp dụng khi biến phí sản xuất chung chiếm tỷ trọng lớn trong giá thành sản phẩm, định mức lượng và định mức giá được xây dựng cho từng yếu tố biến phí sản xuất chung. Phương pháp phân tích biến phí sửa chữa chung được thực hiện tương tự như phân tích chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp.

Ví dụ 8.3

Khảo sát tình hình biến động chi phí sản xuất chung của công ty K với số liệu kế hoạch và thực tế về chi phí nhiên liệu sau:

1. Tài liệu kế hoạch:

- Định mức nhiên liệu tính theo mỗi giờ máy hoạt động là 2 lít.
- Đơn giá mỗi lít nhiên liệu là 5.000đ/lít.
- Số giờ máy hoạt động theo kế hoạch 1.200 giờ.
- Chi phí nhiên liệu theo kế hoạch:

$$1.200h \times 21\text{ít}/h \times 5.000\text{đ}/\text{lít} = 12.000.000\text{đ}$$

2. Tài liệu thực tế:

- Số giờ máy thực tế sử dụng 1.300 giờ.
- Số nhiên liệu thực tế sử dụng 2.535 lít.
- Tổng chi phí nhiên liệu thực tế 13.689.000đ.

Biến động chi phí nhiên liệu như sau:

- Đối tượng phân tích:

$$\Delta C_{PNL} = 13.689.000\text{đ} - 12.000.000\text{đ} = 1.689.000\text{đ}$$

Mức độ ảnh hưởng các nhân tố:

- + Ảnh hưởng số giờ máy hoạt động:

$$\Delta C_{PNL_{SL}} = (1.300h - 1.200h) \times 21/h \times 5.000\text{đ}/l = 1.000.000\text{đ}.$$

Do số giờ máy thực tế tăng lên so với kế hoạch 100 giờ kéo theo tăng chi phí nhiên liệu 1.000.000đ. Điều này chứng tỏ sự điều chỉnh về mức độ hoạt động kéo theo sự sai lệch tăng chi phí năng lượng.

- + Ảnh hưởng nhân tố mức tiêu hao nhiên liệu cho một giờ máy:

$$\Delta C_{PNL_{TH}} = 1.300h \times (1,95\text{ l}/h - 21/h) \times 5.000\text{đ}/l = - 325.000\text{đ}$$

Do mức tiêu hao nhiên liệu mỗi giờ máy thực tế giảm so với kế hoạch 0,05 l/h nên góp phần tiết kiệm 325.000đ chi phí năng lượng.

- + Ảnh hưởng của đơn giá nhiên liệu

$$\Delta C_{PNL_G} = 1.300h \times 1,95\text{ l}/h \times (5.400\text{ đ}/l - 5.000\text{đ}/l) = 1.014.000\text{đ}$$

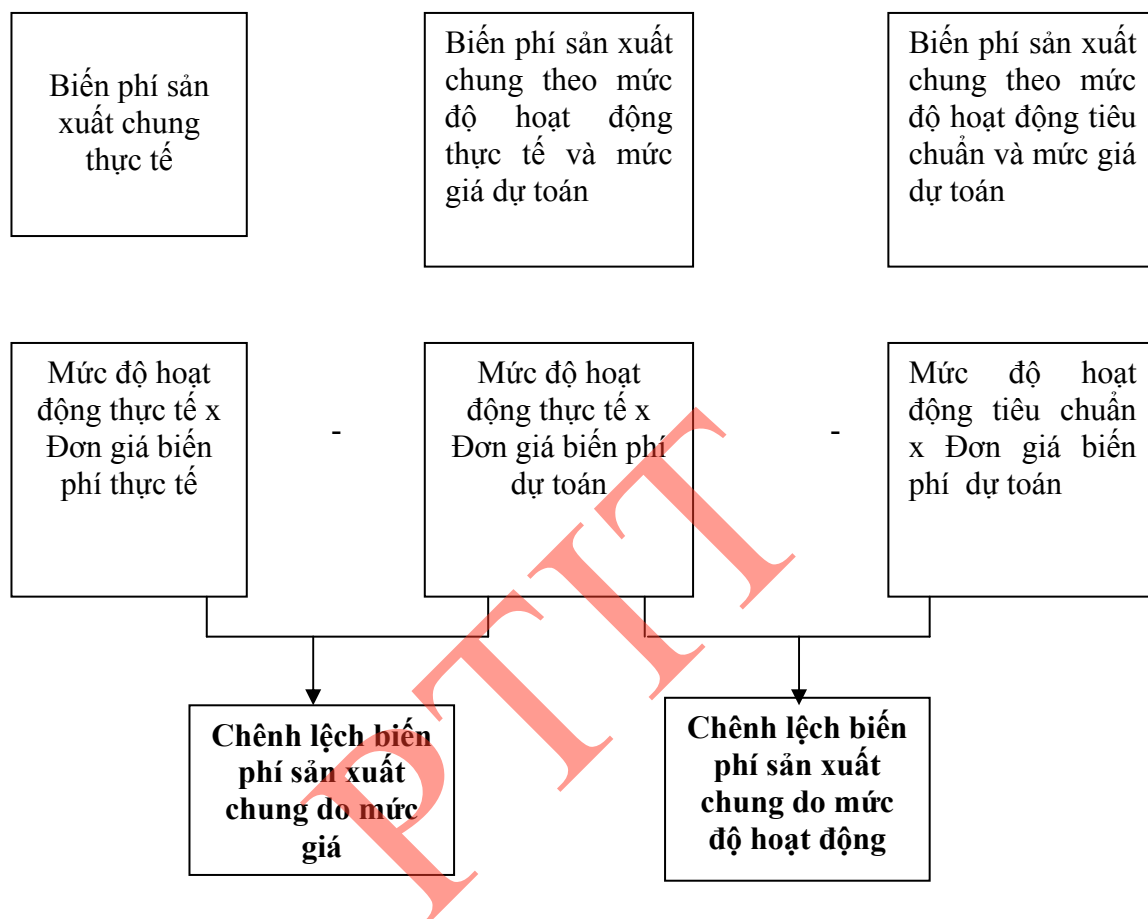
Do đơn giá bình quân mỗi lít nhiên liệu thực tế tăng so với kế hoạch 400đ/lít làm chi phí nhiên liệu tăng 1.014.000đ gây lãng phí về chi phí nhiên liệu. Nhà quản lý cần phải quan tâm xem xét để tìm ra nguyên nhân nào dẫn đến sự gia tăng này như do biến động giá cả năng lượng hay do chính sách giá năng lượng của nhà nước hay do việc thu mua lãng phí của bộ phận thu mua...

- Trường hợp định mức biến phí sản xuất chung được lập theo một tỷ lệ phần trăm trên biến phí trực tiếp.

Trường hợp này được áp dụng khi biến phí sản xuất chung bao gồm nhiều yếu tố chiếm tỷ trọng nhỏ trong giá thành sản phẩm, không thể định mức cụ thể cho từng yếu tố chi phí. Phân tích biến phí sản xuất chung được tiến hành thông qua việc phân loại từng nhóm biến phí sản xuất chung, dựa vào phương pháp thống kê kinh nghiệm để xác định tỷ lệ của từng nhóm biến phí sản xuất chung so với biến phí trực tiếp (biến phí nguyên vật liệu, biến

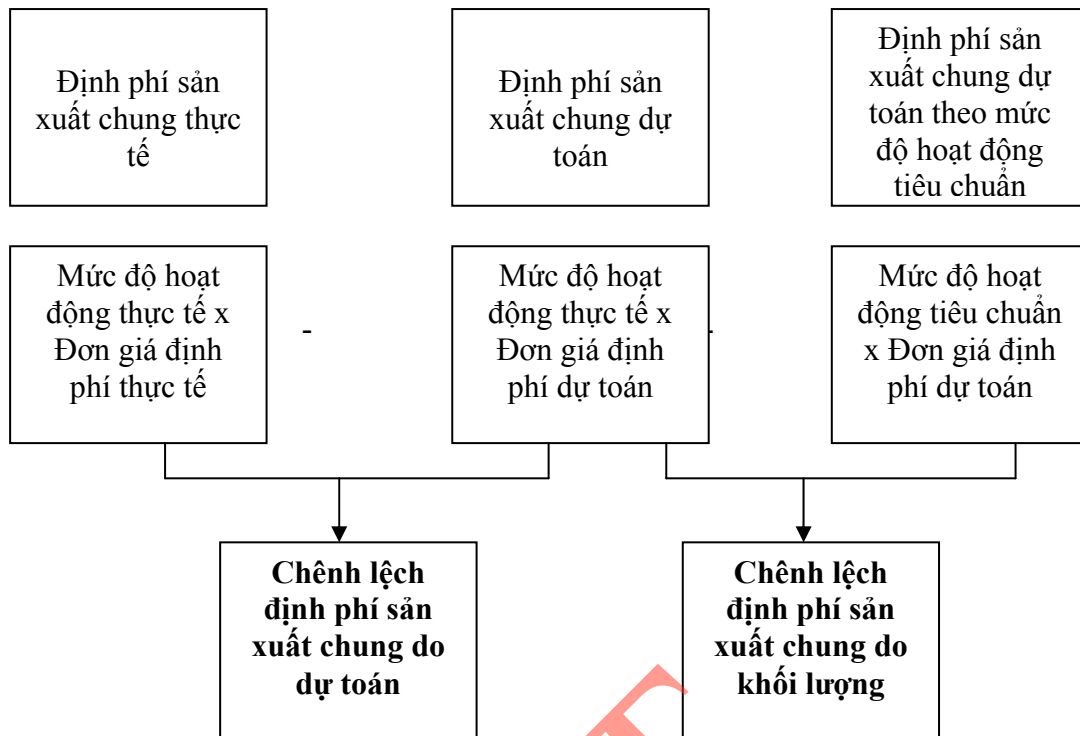
Chương 8: Phân tích biến động chi phí

phí nhân công). Thông qua định mức biến phí trực tiếp để xác định định mức biến phí sản xuất chung. Do vậy khi phân tích tình hình biến động của biến phí sản xuất chung cần thiết phải điều chỉnh biến phí sản xuất chung dự toán theo mức độ hoạt động thực tế, theo phương pháp lập dự toán. Sau đó, so sánh biến phí sản xuất chung thực tế với dự toán đã được điều chỉnh theo từng loại, từng nhóm chi phí, để xác định các khoản chênh lệch bất lợi, thuận lợi, nguyên nhân dẫn đến khoản chênh lệch đó.



b. Phân tích biến động định phí sản xuất chung

Định phí sản xuất chung là những chi phí cố định một cách tương đối trong một phạm vi hoạt động nhất định. Do vậy, cần phải xem xét phạm vi hoạt động của thực tế và dự toán. Nếu phạm vi hoạt động thực tế ngoài phạm vi cố định của định phí sản xuất chung, thì cần thiết phải điều chỉnh định phí sản xuất chung dự toán theo phạm vi hoạt động thực tế. Sau đó so sánh định phí sản xuất chung thực tế với định phí sản xuất chung dự toán đã điều chỉnh (nếu có) theo từng nội dung chi phí, để xác định các chênh lệch thuận lợi hay bất lợi cũng như nguyên nhân dẫn đến chênh lệch đó.



Mức độ hoạt động dự toán của định phí thường được chọn là bình quân giữa mức độ suy thoái và thịnh vượng nhất trong một phạm vi hoạt động.

$$\begin{aligned} \text{Mức độ hoạt động trung bình} &= \frac{\text{Mức độ hoạt động suy thoái} + \text{Mức độ hoạt động thịnh vượng}}{2} \\ \text{Mức độ hoạt động tiêu chuẩn được} &= \frac{\text{Sản lượng sản xuất thực tế}}{\text{Sản lượng sản xuất tiêu chuẩn}} \times \text{Định mức mức độ hoạt động tiêu chuẩn của mỗi SP} \end{aligned}$$

Chênh lệch định phí sản xuất chung do dự toán thường do tính toán sai lệch về mức giá dự toán định phí, nó có thể bắt nguồn trực tiếp từ xác định không chính xác các định phí bắt buộc hay định phí quản trị trong kỳ. Chênh lệch định phí sản xuất chung do khối lượng thường bắt nguồn từ những tính toán sai lệch về mức độ hoạt động, do thay đổi năng suất trong tiêu thức đo lường mức độ hoạt động chuẩn trong kỳ hoặc do những nguyên nhân sâu xa từ xây dựng công suất hoạt động trong kế hoạch dài hạn sử dụng định sản xuất chung.

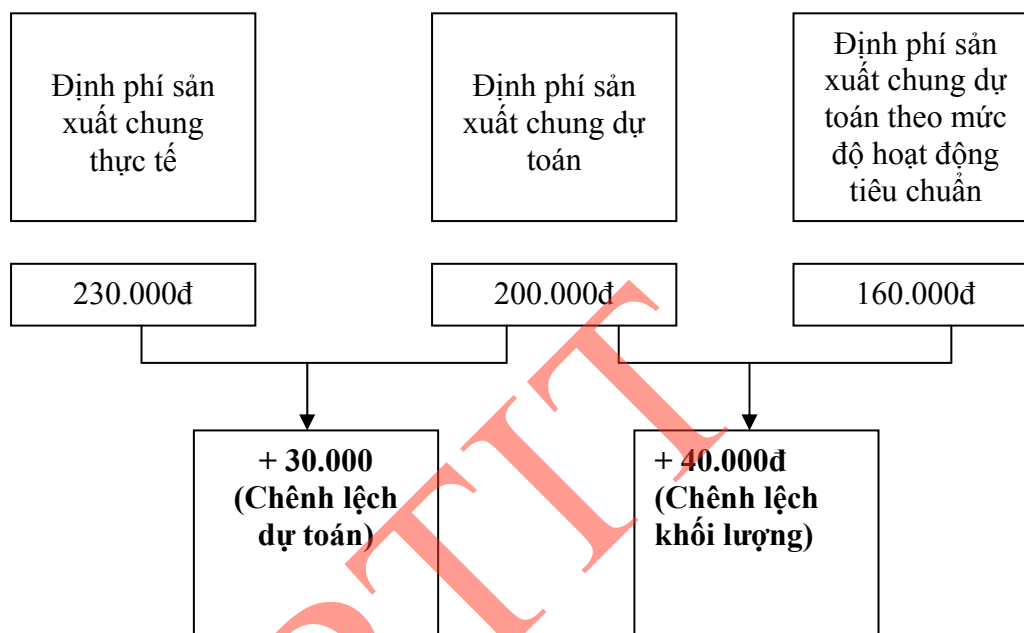
Ví dụ 8.4:

Khảo sát tình hình biến động định phí sản xuất chung của công ty K với số liệu định phí sản xuất chung hằng năm 200.000đ. Công ty sử dụng số giờ máy làm cơ sở phân bổ định phí sản xuất chung. Năng lực hoạt động trung bình, hằng năm là 5.000 giờ máy. Định mức giờ máy cho mỗi đơn vị sản phẩm; là 2 giờ. Sản phẩm sản xuất thực tế là 2.000 sản phẩm. Định phí sản xuất chung thực tế 230.000đ.

Biến động định phí sản xuất chung như sau:

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

- Định phí sản xuất chung thực tế 230.000đ
- Định phí sản xuất chung dự toán 200.000đ
- Định phí sản xuất chung theo tiêu chuẩn:
 - + Năng lực hoạt động tiêu chuẩn: 2.000 sản phẩm x 2h/sp = 4.000h
 - + Tỷ lệ định phí sản xuất chung dự toán: $(200.000\text{đ}/5.000\text{đ}) = 40\text{đ/h}$
 - + Định phí sản xuất chung theo tiêu chuẩn : $4.000\text{h} \times 40\text{đ/h} = 160.000\text{đ}$



Quá trình phân tích biến động chi phí sản xuất chung có thể tổng hợp trên bảng kê phân tích sau:

Chỉ tiêu	Thực tế	Dự toán	Dự toán điều chỉnh	Tổng chênh lệch	Mức độ ảnh hưởng	
					Chênh lệch do mức giá	Chênh lệch do khối lượng
1. Biến phí sản xuất chung						
- Chi phí vật liệu						
- Nhiên liệu						
- Công cụ						
- Tiền lương						
-.....						
- Các khoản khác						
2. Định phí sản xuất chung						

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

- vật liệu gián tiếp						
- Tiền lương						
- Khấu hao TSCĐ						
- Tiền thuê nhà xưởng						
- Tiền bảo hiểm tài sản						
-						
Tổng cộng						

Bảng 8.4 Phân tích chi phí sản xuất chung**8.3.4 Phân tích biến động chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp**

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là những chi phí ngoài sản xuất. Đặc điểm Cơ bản của chi phí này tương tự chi phí sản xuất chung là chi phí phục vụ, quản lý hoạt động liên quan đến nhiều đối tượng vì vậy quá trình phân tích được thực hiện tương tự như phân tích chi phí sản xuất chung. Tuy nhiên điểm cần lưu ý là tiêu thức dùng đo lường mức độ hoạt động bán hàng và quản lý doanh nghiệp có thể khác với tiêu thức đo lường mức độ hoạt động chi phí sản xuất chung:

- Với chi phí bán hàng thường chọn tiêu thức đo lường mức độ hoạt động I là số lượng sản phẩm tiêu thụ, số' giờ vận chuyển hàng hóa, doanh số' bán ...

- Với chi phí quản lý doanh nghiệp thường chọn tiêu thức đo lường mức độ hoạt động liên quan đến cả sản xuất và bán hàng

Có thể tóm tắt phân tích biến động chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp theo các bảng kê phân tích sau:

Chỉ tiêu	Thực tế	Dự toán	Dự toán điều chỉnh	Tổng chênh lệch	Mức độ ảnh hưởng	
					Chênh lệch do mức giá	Chênh lệch do khối lượng
1. Biến phí bán hàng						
- Hoa hồng						
- Bao bì						
- Vận chuyển						
- Tiền lương						
-.....						
- Các khoản khác						
2. Định phí bán hàng						

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

- Lương quản lý						
- Quảng cáo						
- Bảo hành						
- Khấu hao TSCĐ						
- Tiền thuê nhà xưởng						
- Tiền bảo hiểm tài sản						
-						
Tổng cộng						

Bảng 8.5 Phân tích chi phí bán hàng

Chỉ tiêu	Thực tế	Dự toán	Dự toán điều chỉnh	Tổng chênh lệch	Mức độ ảnh hưởng	
					Chênh lệch do mức giá	Chênh lệch do khối lượng
1. Biến phí QLDN						
- Chi phí vật liệu						
- Nhiên liệu						
- Công cụ						
-						
- Các khoản khác						
2. Định phí QLDN						
- Tiền lương						
- Vật liệu, nhiên liệu						
- Khấu hao TSCĐ						
- Tiền thuê văn phòng						
- Tiền bảo hiểm tài sản						
-						
Tổng cộng						

Bảng 8.6 Phân tích chi phí quản lý doanh nghiệp

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 8

1. Mục đích của phân tích biến động của chi phí sản xuất kinh doanh?
2. Hãy trình bày trình tự chung về phân tích biến động của chi phí sản xuất kinh doanh?
3. Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp được thực hiện như thế nào?
4. Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được thực hiện như thế nào?
5. Phân tích biến động chi phí sản xuất chung được thực hiện như thế nào?
6. Phân tích biến động chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp được thực hiện như thế nào?
7. Hãy cho biết ai sẽ chịu trách nhiệm chính đối với biến động lượng và biến động giá của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp?
8. Hãy nêu ý nghĩa của biến động năng suất khi phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp?
9. Biến động chỉ tiêu của biến phí sản xuất chung khác với biến động giá của nguyên vật liệu trực tiếp như thế nào?
10. Nêu ý nghĩa của biến động khối lượng sản xuất khi phân tích biến động định phí sản xuất chung?
11. Nêu ý nghĩa của biến động dự toán khi phân tích biến động định phí sản xuất chung?
12. Có tài liệu tại một đơn vị như sau

(Đơn vị: Triệu đồng)

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Thực hiện
1. Nguyên giá TSCĐ đầu năm	60.000	-
2. TSCĐ tăng trong năm (Mua sắm mới)		
- Nguyên giá	640	580
- Thời gian mua sắm	Tháng 4	Tháng 6
3. TSCĐ giảm trong năm		
* Do thanh lý		
- Nguyên giá	340	292
- Thời gian thanh lý	Tháng 6	Tháng 8
* Do nhượng bán		
- Nguyên giá		340
- Thời gian nhượng bán		Tháng 6
4. Tỷ lệ khấu hao (%)		

Chương 8: Phân tích biến động chi phí

- Từ tháng 1 đến tháng 6	10	10
- Từ tháng 7 đến tháng 12	10	12

Yêu cầu: 1. Tính tổng mức khấu hao trong năm kế hoạch và năm thực hiện

2. Sử dụng phương pháp thích hợp, hãy phân tích tình hình thực hiện yếu tố chi phí khấu hao TSCĐ và xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến chi phí khấu hao theo tài liệu trên.

13. Công ty ABC đã xây dựng thẻ định mức chi phí 1 sản phẩm A ứng với mức công suất 120.000 sản phẩm/năm như sau:

Đơn vị: 1.000 đồng

	Lương định mức	Giá định mức	Thành tiền
Chi phí NVL trực tiếp	25 kg	1,2/kg	30,0
Chi phí nhân công trực tiếp	2 giờ lao động trực tiếp	12,5/giờ lao động trực tiếp	25,0
Biến phí sản xuất chung	3 giờ máy	8/giờ máy	24,0
Định phí sản xuất chung	3 giờ máy	12/giờ máy	36,0
Chi phí định mức			115,0

Trong năm 200X công ty đã sản xuất 125.000 sản phẩm A. Dữ liệu sản xuất thực tế năm 200X như sau:

+ Nguyên vật liệu trực tiếp: 3.200.000 kg mua vào với tổng chi phí mua là 3.725.000.000 đồng, 3.110.000 kg nguyên vật liệu được sử dụng cho sản xuất sản phẩm A

+ Nhân công trực tiếp: 260.000 giờ lao động trực tiếp được sử dụng với tổng chi phí nhân công trực tiếp là 3.320.000.000 đồng

+ Sản xuất chung: biến phí là 3.025.000.000 đồng, định phí 4.275.000.000 đồng

+ Số giờ máy thực tế là 378.000 giờ

Yêu cầu: Tính các biến động của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung

14. Công ty DCB sản xuất một loại đồ chơi. Công ty xây dựng định mức chi phí cho loại sản phẩm này như sau:

- Nguyên vật liệu trực tiếp: 6 m/sản phẩm với giá 5.000 đ/m

- Nhân công trực tiếp: 1,3 giờ/sản phẩm với đơn giá 80.000 đ/giờ

Trong tháng 1, công ty đã sản xuất được 3.000 sản phẩm. Các thông tin liên quan như sau:

- Nguyên vật liệu trực tiếp mua trong kỳ 25.000 m với giá thực tế 4.800 đ/m. Không có nguyên vật liệu tồn kho đầu kỳ, nguyên vật liệu tồn kho cuối kỳ là 5.000 m

- Nhân công trực tiếp: 4.000 giờ được sử dụng với tổng chi phí là 360.000.000 đ

Yêu cầu

a. Tính toán các biến động trong tháng

- Biến động giá và biến động lượng nguyên vật liệu trực tiếp

- Biến động đơn giá và biến động năng suất của nhân công trực tiếp

b. Giải thích ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp.

15. Công ty Trường Giang chuyên sản xuất và kinh doanh 2 sản phẩm: sữa và bơ. Ở công ty, chi phí sản xuất chung được tính vào sản phẩm trên cơ sở số giờ máy chạy. Theo dự toán của công ty ở năm ngoái, định mức sản xuất chung là 1.200.000 tương ứng với 80.000 giờ máy. Theo định mức, để sản xuất một hộp sữa thì cần sử dụng 0,1 giờ máy, để sản xuất 1 hộp bơ thì cần 0,08 giờ máy. Năm ngoái, Công ty Trường Giang đã sản xuất 560.000 hộp sữa và 340.000 hộp bơ. Định phí sản xuất chung phát sinh thực tế trong năm ngoái là 1.256.000. Số giờ máy đã sử dụng trong năm ngoái là 82.000

Yêu cầu: Tính các biến động định phí sản xuất chung của Công ty cho năm ngoái

CHƯƠNG IX:

PHÂN BỐ CHI PHÍ Ở BỘ PHẬN PHỤC VỤ VÀ LẬP BÁO CÁO BỘ PHẬN

9.1. PHÂN BỐ CHI PHÍ Ở BỘ PHẬN PHỤC VỤ

9.1.1. Khái quát về bộ phận phục vụ trong doanh nghiệp

Bộ phận của doanh nghiệp là các đơn vị thuộc cơ cấu tổ chức bộ máy sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp cùng hoạt động vì mục tiêu chung của doanh nghiệp. Căn cứ vào chức năng, nhiệm vụ, các bộ phận trong doanh nghiệp có thể chia làm 2 loại: bộ phận hoạt động (hay còn gọi là bộ phận chức năng) và bộ phận phục vụ.

Bộ phận hoạt động là bộ phận thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh sản phẩm, dịch vụ chủ yếu của doanh nghiệp theo giấy phép kinh doanh của doanh nghiệp. Trong doanh nghiệp, tùy theo cơ cấu tổ chức bộ máy, bộ phận hoạt động có thể là: nhà máy sản xuất, phân xưởng, tổ đội sản xuất trong doanh nghiệp sản xuất, bộ phận trực tiếp cung cấp dịch vụ trong doanh nghiệp dịch vụ, bộ phận mua và bán hàng hóa trong doanh nghiệp thương mại... Bộ phận hoạt động thể hiện quy mô, năng lực, trình độ quản lý và bộ mặt của doanh nghiệp. Vì vậy bộ phận hoạt động là nơi tập trung công nghệ, nhân lực và phát sinh chi phí, tạo doanh thu, lợi nhuận chủ yếu của doanh nghiệp.

Bộ phận phục vụ là bộ phận thực hiện các hoạt động sản xuất, cung cấp dịch vụ phục vụ cho các bộ phận hoạt động. Trong doanh nghiệp, bộ phận phục vụ có thể là: phân xưởng gia công chế biến nguyên vật liệu, bộ phận cung ứng dịch vụ bảo hành, sửa chữa, kỹ thuật, và các bộ phận quản lý như các phòng ban chức năng trong cơ cấu bộ máy doanh nghiệp... Bộ phận này không thể hiện quy mô, năng lực sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Bộ phận phục vụ phát sinh chi phí nhưng không tạo ra sản phẩm đầu ra cũng như doanh thu cho doanh nghiệp. Do vậy cần thiết phải phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ cho các bộ phận hoạt động của doanh nghiệp.

Việc phân bổ chi phí ở các bộ phận phục vụ cho các bộ phận hoạt động của doanh nghiệp là vấn đề quan trọng bởi chi phí phát sinh ở bộ phận phục vụ cung cấp dịch vụ cho bộ phận hoạt động nào đó sẽ ảnh hưởng trực tiếp tới tổng chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm, dịch vụ ở bộ phận đó. Mức phát sinh, phương pháp phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ sẽ làm thay đổi quy mô chi phí, lợi nhuận ở bộ phận hoạt động. Các chi phí được phân bổ giúp cho việc đánh giá thành quả quản lý của bộ phận hoạt động và xác định quá trình sinh lời riêng biệt của từng bộ phận hoạt động. Do vậy, hoạt động, thành quả, hiệu quả của bộ phận phục vụ sẽ ảnh hưởng khá quan trọng đến các hoạt động, thành quả, hiệu quả của các bộ phận hoạt động đồng thời đây cũng có thể là nguyên nhân dẫn đến nhận thức và quyết định khác nhau của các nhà quản trị ở các bộ phận hoạt động.

9.1.2. Căn cứ phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ

Chi phí ở các bộ phận phục vụ phân bổ cho các bộ phận được phân bổ, các bộ phận hoạt động theo những tiêu thức nhất định. Tiêu thức phân bổ chi phí (cost drivers) đóng vai trò như là nhân tố quyết định đến qui mô phát sinh của chi phí đó. Ví dụ chi phí bảo trì máy thiết bị sản xuất sẽ thay đổi phụ thuộc chủ yếu vào thời gian hoạt động của máy móc thiết bị đó. Máy móc vận hành càng nhiều thì càng phải bảo trì bảo dưỡng nhiều. Do vậy số giờ máy hoạt động chính là căn cứ, là tiêu thức phân bổ chi phí bảo trì, bảo dưỡng. Tiêu thức phân bổ hợp lý cần phải đảm bảo các yêu cầu sau đây:

- Gắn liền với sự phát sinh của chi phí được phân bổ
- Phản ánh mức chi phí chung sử dụng tại mỗi bộ phận và mức lợi ích chung mà bộ phận đó được hưởng
- Thể hiện tính đơn giản, nhất quán và tiết kiệm

Việc sử dụng tiêu thức phân bổ cần được sử dụng nhất quán và ổn định trong một khoảng thời gian dài. Sự lựa chọn tiêu thức phân bổ phản ánh một quyết định cơ sở và chỉ thay đổi khi phát sinh những vấn đề chi phối quan trọng. Tùy theo tính chất phát sinh chi phí ở từng doanh nghiệp cụ thể, mà kế toán lựa chọn các tiêu thức phân bổ khác nhau. Bảng sau minh họa một cách lựa chọn tiêu thức phân bổ ứng với từng bộ phận phục vụ.

Bộ phận phục vụ	Tiêu thức phân bổ
Bảo vệ	<i>Diện tích phải chịu trách nhiệm</i>
Giao nhận kho vận	<i>Số lượng vận đơn, số lượng hàng hoá được bảo quản</i>
Căng tin	<i>Số lượng nhân viên được phục vụ</i>
Bộ phận điện	<i>Điện năng sử dụng (số Kwh)</i>
Bảo trì	<i>Số giờ máy, tổng số giờ lao động</i>
Kế toán	<i>Số giờ lao động, số lượng lao động</i>
Điều động lao động	<i>Số lượng nhân viên</i>
Kế toán	<i>Số lượng nhân viên</i>
.....

9.1.3. Nguyên tắc phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ

(1) Chi phí ở bộ phận phục vụ nên được phân loại thành định phí và biến phí

(2) Biến phí được phân bổ tỷ lệ với chi phí dự toán theo các tiêu thức phân bổ phù hợp. Nguyên tắc chung để phân bổ biến phí ở bộ phận phục vụ cho các bộ phận khác là căn cứ vào phạm vi hoạt động điều kiện sự phát sinh của biến phí.

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

- Nếu sự phân bổ vào đầu năm thì chi phí ở bộ phận phục vụ phải được phân bổ dựa trên mức độ hoạt động dự toán độc lập theo công thức:

$$\text{Mức phân bổ biến phí} = \text{Mức hoạt động dự toán} \times \text{Đơn giá phân bổ dự toán}$$

- Nếu sự phân bổ vào cuối năm thì chi phí ở bộ phận phục vụ phải được phân bổ dựa trên mức độ hoạt động thực tế đã phát sinh trong năm theo công thức:

$$\text{Mức phân bổ biến phí} = \text{Mức hoạt động thực tế} \times \text{Đơn giá phân bổ dự toán}$$

Phân bổ thực hiện vào đầu năm cung cấp thông tin để tính toán các tỷ lệ chung cho quá trình tính giá thành sản phẩm và dịch vụ của các bộ phận hoạt động. Phân bổ vào cuối năm cung cấp số liệu xác thực về chi phí của doanh nghiệp đồng thời giúp nhà quản trị so sánh việc thực hiện với dự toán nhằm đánh giá trách nhiệm quản lý.

(3) Định phí được phân bổ một cách giống nhau cho các bộ phận được phục vụ căn cứ vào mức độ hoạt động dự toán. Thông thường mức độ hoạt động dự toán tính cho mỗi bộ phận phục vụ được xây dựng dựa trên nhu cầu phục vụ bình quân lâu dài của bộ phận đó.

$$\text{Mức phân bổ định phí} = \text{Định phí dự toán} \times \text{Tỷ lệ sử dụng định phí dài hạn}$$

(4) Nếu không thể phân biệt được biến phí và định phí trong một bộ phận phục vụ thì chi phí của bộ phận này sẽ được phân bổ theo các tiêu thức có lợi nhất để đánh giá lợi nhuận thu được.

(5) Nếu có thể được, chi phí phục vụ qua lại giữa các bộ phận phục vụ phải được xem xét.

(6) Trường hợp bộ phận phục vụ có tạo ra thu nhập thì cần loại trừ thu nhập này trước khi thực hiện phân bổ. Có thể loại trừ theo giá bán nếu thu nhập là không đáng kể, loại trừ theo giá vốn nếu thu nhập là đáng kể.

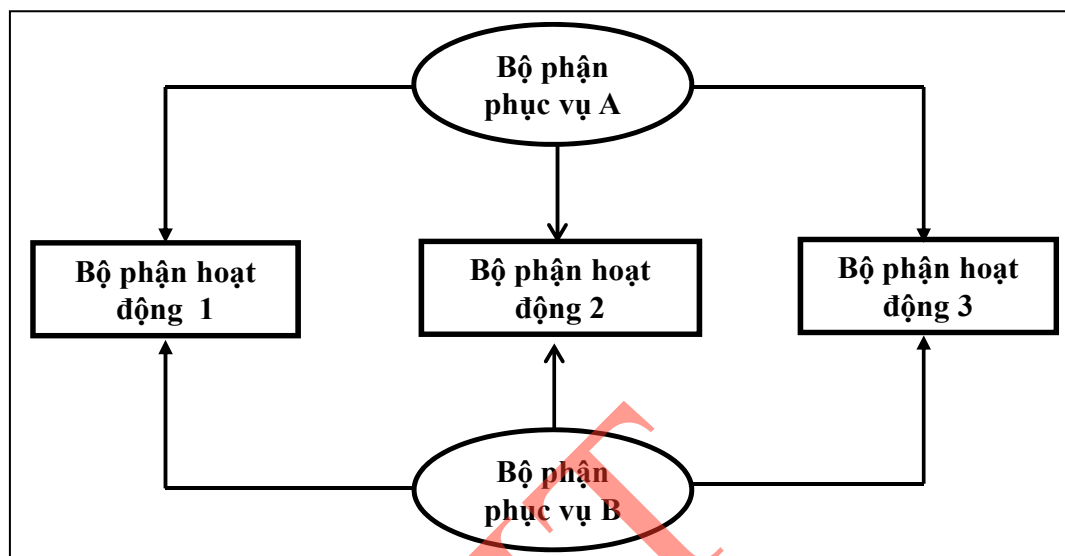
9.1.4. Phương pháp phân bổ

Các bộ phận phục vụ trong doanh nghiệp ngoài việc cung cấp dịch vụ cho các bộ phận hoạt động (bộ phận sản xuất) còn cung cấp và sử dụng dịch vụ giữa các bộ phận phục vụ với nhau. Ví dụ bộ phận điện phục vụ việc đảm bảo lưới điện chung cho toàn doanh nghiệp trong đó có các bộ phận phục vụ như bộ phận bảo vệ, căng tin v.v... Đồng thời bộ phận điện lại sử dụng các dịch vụ được cung cấp bởi bộ phận bảo vệ, căng tin.... Tùy theo phương pháp phân bổ mà việc phân bổ có thể bỏ qua hoặc bao gồm giá trị các dịch vụ sử dụng qua lại lẫn nhau này.

Có 3 phương pháp được sử dụng phổ biến để phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ đó là phương pháp trực tiếp, phương pháp bậc thang và phương pháp đại số.

a. Phương pháp trực tiếp (Direct method)

Phương pháp trực tiếp là phương pháp phân bổ đơn giản, bỏ qua tất cả các chi phí về dịch vụ sử dụng lẫn nhau giữa các bộ phận phục vụ. Cho dù bộ phận phục vụ này cung cấp một khối lượng lớn dịch vụ cho bộ phận phục vụ khác. Tất cả các chi phí của bộ phận phục vụ được phân bổ hết cho các bộ phận hoạt động (bộ phận sản xuất). Phương pháp phân bổ trực tiếp được thể hiện khái quát qua sơ đồ 9.1.



Sơ đồ 9.1: Phân bổ chi phí bộ phận phục vụ theo phương pháp trực tiếp

Ví dụ 9.1

Công ty cơ khí Anh Quân có ba bộ phận phục vụ là bộ phận căng tin, bộ phận sửa chữa, và bộ phận phân bảo vệ. Bộ phận căng tin phục vụ các bữa ăn trưa và ăn ca cho toàn công ty trong các ngày làm việc. Bộ phận sửa chữa có nhiệm vụ bảo trì, sửa chữa cá trang thiết bị, tài sản ở các bộ phận trong công ty. Bộ phận giám sát chất lượng có trách nhiệm đảm bảo quy trình quản lý chất lượng trong doanh nghiệp. Hai bộ phận sản xuất là phân xưởng cơ khí và phân xưởng lắp ráp. Tháng 3 năm 201N, công ty có số liệu sau:

Bộ phận	Chi phí (ngàn đ)	Số nhân viên (người)	Thời gian sửa chữa (giờ)	Số lần kiểm tra(lần)
1. Căng tin	120.000	5	10	4
2. Bộ phận sửa chữa	90.000	8	6	6
3. Bộ phận giám sát chất lượng	20.000	5	4	2
4. Phân xưởng cơ khí	880.000	50	200	30
5. Phân xưởng lắp ráp	430.000	32	100	40
Tổng cộng	1.540.000	100	320	82

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

Sử dụng phương pháp trực tiếp phân bổ chi phí ở 3 bộ phận phục vụ cho 2 phân xưởng cơ khí và lắp ráp như sau

- Tiêu thức phân bổ :

Bộ phận phục vụ	Tiêu thức phân bổ
1. Căng tin	Số nhân viên
2. Bộ phận sửa chữa	Thời gian sửa chữa
3. Bộ phận giám sát chất lượng	Số lần kiểm tra

- Tổng chi phí cần phân bổ là chi phí ban đầu phát sinh ở các bộ phận phục vụ. Bộ phận căng tin 120.000 ngàn đồng, bộ phận sửa chữa 90.000 ngàn đồng, bộ phận giám sát chất lượng là 20.000 ngàn đồng.
- Tổng tiêu thức phân bổ là giá trị tổng tiêu thức phân bổ của hai bộ phận xưởng lắp ráp và phân xưởng cơ khí, cụ thể:
 - + Bộ phận căng tin: tổng tiêu thức phân bổ là 82 nhân viên
 - + Bộ phận sửa chữa: tổng tiêu thức phân bổ là 300 giờ sửa chữa
 - + Bộ phận giám sát chất lượng : tổng tiêu thức phân bổ là 70 lần kiểm tra
- Hệ số phân bổ được tính theo công thức sau:

$$\text{Hệ số phân bổ} = \frac{\text{Chi phí của bộ phận phục vụ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ}}$$

- + Hệ số phân bổ bộ phận căng tin: $120.000 / 82 = 1.463,41$ ngàn đ/ nhân viên
- + Hệ số phân bổ bộ phận sửa chữa: $90.000 / 300 = 300$ ngàn đ/ giờ sửa chữa
- + Hệ số phân bổ bộ phận giám sát chất lượng : $20.000 / 70 = 285,71$ ngàn đ /lần kiểm tra
- Mức phân bổ chi phí ở phân bổ phục vụ cho phân xưởng cơ khí và phân xưởng lắp ráp được thực hiện theo công thức:

$$\text{Mức phân bổ} = \frac{\text{Giá trị tiêu thức phân bổ}}{\text{Giá trị tiêu thức phân bổ}} \times \text{Hệ số phân bổ}$$

- + Mức phân bổ bộ phận căng tin

$$\text{Phân xưởng cơ khí: } 50 \text{ người} \times 1.463,41 \text{ ngàn đ/ người} = 73.170,73 \text{ ngàn đ}$$

$$\text{Phân xưởng cơ khí: } 32 \text{ người} \times 1.463,41 \text{ ngàn đ/ người} = 46.829,27 \text{ ngàn đ}$$

- + Mức phân bổ bộ phận sửa chữa

$$\text{Phân xưởng cơ khí: } 200 \text{ giờ} \times 300 \text{ ngàn đ / giờ} = 60.000,00 \text{ ngàn đ}$$

$$\text{Phân xưởng cơ khí: } 100 \text{ giờ} \times 300 \text{ ngàn đ/ người} = 30.000,00 \text{ ngàn đ}$$

- + Mức phân bổ bộ phận giám sát chất lượng

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

Phân xưởng cơ khí: 30 lần x 285,71 ngàn đ/lần = 8.571,43 ngàn đ

Phân xưởng cơ khí: 40 lần x 285,71 ngàn đ/lần = 11.428,57 ngàn đ

Kết quả tính toán chi tiết phân bổ được thể hiện ở bảng sau:

**BẢNG PHÂN BỐ CHI PHÍ Ở BỘ PHẬN PHỤC VỤ
(PHƯƠNG PHÁP TRỰC TIẾP)**

Bộ phận	Bộ phận chức năng			Bộ phận hoạt động	
	Căng tin	Sửa chữa	Bảo vệ	xưởng Cơ khí	xưởng Lắp ráp
Chi phí ban đầu	120.000,00	90.000,00	20.000,00	880.000,00	430.000,00
1. Phân bổ chi phí căng tin					
a. Tổng chi phí cần PB (ngàn đ)	120.000,00				
b. Tổng tiền thức phân bổ (NViên)	82,00				
c. Tỷ lệ phân bổ (ngàn đ/ N viên)	1.463,41				
d. Mức phân bổ					
- Phân xưởng cơ khí: 50 nh viên				73.170,73	
- Phân xưởng lắp ráp: 32 nh viên					46.829,27
2. Phân bổ chi phí sửa chữa					
a. Tổng chi phí cần PB (ngàn đ)		90.000,00			
b. Tổng tiền thức phân bổ (giờ)		300,00			
c. Tỷ lệ phân bổ (ngàn đ/ giờ)		300,00			
d. Mức phân bổ					
- Phân xưởng Cơ khí : 200 giờ				60.000,00	
- Phân xưởng lắp ráp: 100 giờ					30.000,00
3. Phân bổ chi phí giám sát chất lượng					
a. Tổng chi phí cần PB (ngàn đ)			20.000,00		
b. Tổng tiền thức phân bổ (lần)			70,00		
c. Tỷ lệ phân bổ (ngàn đ/ lần)			285,71		
d. Mức phân bổ					
- Phân xưởng cơ khí: 30 lần				8.571,43	
- Phân xưởng lắp ráp: 40 lần					11.428,57
Tổng cộng				1.021.742,16	518.257,84

Bảng 9.1: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ theo phương pháp trực tiếp

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

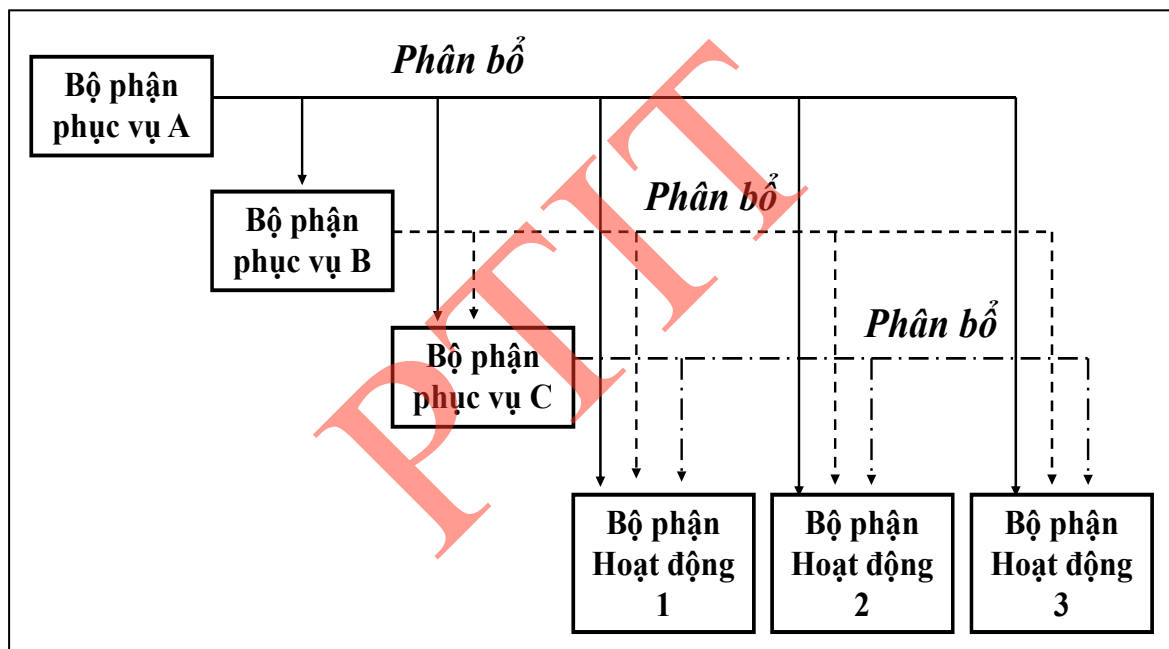
Sau khi phân bổ, chi phí các bộ phận phục vụ sẽ được dồn hết cho các bộ phận hoạt động của công ty. Những chi phí này sẽ tạo thành căn cứ tính toán các tỷ lệ chung và xác định các chỉ tiêu chung của các bộ phận hoạt động trong công ty.

Phương pháp phân bổ trực tiếp có ưu điểm là tính toán đơn giản hơn so với các phương pháp khác. Tuy nhiên, mức độ chính xác của phương pháp không cao vì đã bỏ qua các dịch vụ cung cấp lẫn nhau giữa các bộ phận phục vụ. Do đó có thể dẫn đến kết quả, trách nhiệm của bộ phận sai lệch và cả sai lệch chi phí phân bổ cho bộ phận chức năng.

b. Phương pháp phân bổ bậc thang (step method)

Phương pháp phân bổ bậc thang (hay còn gọi là phương pháp phân bước- step method) được thực hiện theo một trình tự nhất định. Bắt đầu từ bộ phận phục vụ có chi phí phát sinh lớn nhất đến các bộ phận có chi phí phát sinh nhỏ hơn và không được phân bổ theo trình tự ngược lại mặc dù giữa các bộ phận phục vụ có sự cung cấp dịch vụ qua lại lẫn nhau.

Phương pháp phân bổ bậc thang được thể hiện khái quát qua sơ đồ sau:



Sơ đồ 9.2: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ theo phương pháp bậc thang

Tổng chi phí cần phải phân bổ ở một bộ phận phục vụ được xác định bằng tổng chi phí ban đầu phát sinh ở bộ phận này cộng với tất cả các khoản chi phí phát sinh ở các bộ phận phục vụ khác mà trước đó đã phân bổ cho nó.

Tổng tiêu thức phân bổ của từng bộ phận phục vụ là giá trị tổng tiêu thức phân bổ của các bộ phận hoạt động cộng với giá trị của tiêu thức phân bổ của bộ phận phục vụ chưa được phân bổ.

Ví dụ 9.2

Lấy số liệu của Công ty cơ khí Anh Quân ở ví dụ 9.1. Chi phí ở bộ phận phục vụ được phân bổ cho bộ phận hoạt động của công ty theo phương pháp bậc thang như sau:

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

- Trình tự phân bổ: theo trình tự qui mô chi phí phát sinh giảm dần theo thứ tự bắt đầu từ bộ phận cung cấp tin rồi đến bộ phận sửa chữa, cuối cùng là bộ phận giám sát chất lượng.

- Tổng chi phí cần phân bổ:

+ Tổng chi phí cần phân bổ của bộ phận cung cấp tin là chi phí ban đầu phát sinh ở các bộ phận cung cấp tin (120.000 ngàn đồng).

+ Tổng chi phí cần phân bổ của bộ phận sửa chữa:

Chi phí ban đầu phát sinh: 90.000,00 ngàn đồng

Chi phí được phân bổ từ bộ phận cung cấp tin: 10.105,26 ngàn đồng

Tổng 100.105,26 ngàn đồng

+ Tổng chi phí cần phân bổ của bộ phận giám sát chất lượng:

Chi phí ban đầu phát sinh: 20.000,00 ngàn đồng

Chi phí được phân bổ từ bộ phận cung cấp tin: 6.315,79 ngàn đồng

Chi phí được phân bổ từ bộ phận sửa chữa: 1.317,17 ngàn đồng

Tổng 27.632,96 ngàn đồng

- Tiêu thức phân bổ: tiêu thức phân bổ ở bộ phận cung cấp tin là số nhân viên, của bộ phận sửa chữa là số giờ sửa chữa, bộ phận giám sát chất lượng là số lần kiểm tra.

- Tổng tiêu thức phân bổ:

+ Tổng tiêu thức phân bổ của bộ phận cung cấp tin là số lượng nhân viên ở phân xưởng cơ khí và phân xưởng lắp ráp cộng với số lượng nhân viên ở bộ phận sửa chữa và bộ phận giám sát chất lượng (tổng là 95 nhân viên).

+ Tổng tiêu thức phân bổ của bộ phận sửa chữa là số giờ sửa chữa phát sinh ở phân xưởng cơ khí và phân xưởng lắp ráp cộng với số giờ sửa chữa ở bộ phận giám sát chất lượng (tổng là 304 giờ).

+ Tổng tiêu thức phân bổ của bộ phận giám sát chất lượng là số lần kiểm tra ở phân xưởng cơ khí và phân xưởng lắp ráp (tổng là 70 lần kiểm tra).

- Hệ số phân bổ được tính theo công thức sau:

$$\text{Hệ số phân bổ} = \frac{\text{Chi phí của bộ phận phục vụ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ}}$$

- Mức phân bổ chi phí ở phân bổ phục vụ cho phân xưởng cơ khí và phân xưởng lắp ráp được thực hiện theo công thức:

$$\text{Mức phân bổ} = \frac{\text{Giá trị tiêu thức phân bổ}}{\text{Giá trị tiêu thức phân bổ}} \times \text{Hệ số phân bổ}$$

Kết quả tính toán chi tiết phân bổ được thể hiện ở bảng sau:

**BẢNG PHÂN BỐ CHI PHÍ Ở BỘ PHẬN PHỤC VỤ
(PHƯƠNG PHÁP BẬC THANG)**

Bộ phận	Căng tin	Sửa chữa	Bảo vệ	Phân xưởng cơ khí	Phân xưởng lắp ráp
Chi phí ban đầu	120.000	90.000	20.000	880.000	430.000
1. Phân bổ chi phí căng tin					
a. Tổng chi phí cần PB (ngàn đ)	120.000				
b. Tổng tiêu thức phân bổ (nhân viên)	95,00				
c. Tỷ lệ phân bổ (ngàn đ/ nhân viên)	1.263,16				
d. Mức phân bổ					
- Bộ phận sửa chữa: 8 nh viên		10.105,26			
- Bộ phận giám sát CL : 5 nh viên			6.315,79		
- Phân xưởng cơ khí: 50 nh viên				63.157,89	
- Phân xưởng lắp ráp: 32 nh viên					40.421,05
2. Phân bổ chi phí sửa chữa					
a. Tổng chi phí cần PB (ngàn đ)		100.105,26			
b. Tổng tiêu thức phân bổ (giờ)		304,00			
c. Tỷ lệ phân bổ (ngàn đ/ giờ)		329,29			
d. Mức phân bổ					
- Bộ phận giám sát CL: 4 giờ			1.317,17		
- Phân xưởng Cơ khí : 200 giờ				65.858,73	
- Phân xưởng lắp ráp: 100 giờ					32.929,36
3. Phân bổ cp giám sát CL					
a. Tổng chi phí cần PB (ngàn đ)			27.632,96		
b. Tổng tiêu thức phân bổ (lần)			70,00		
c. Tỷ lệ phân bổ (ngàn đ/ lần)			394,76		
d. Mức phân bổ					
- Phân xưởng cơ khí: 30 lần				11.842,70	
- Phân xưởng lắp ráp: 40 lần					15.790,27
Tổng cộng				1.020.859,32	519.140,68

Bảng 9.2: Bảng phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ theo phương pháp bậc thang

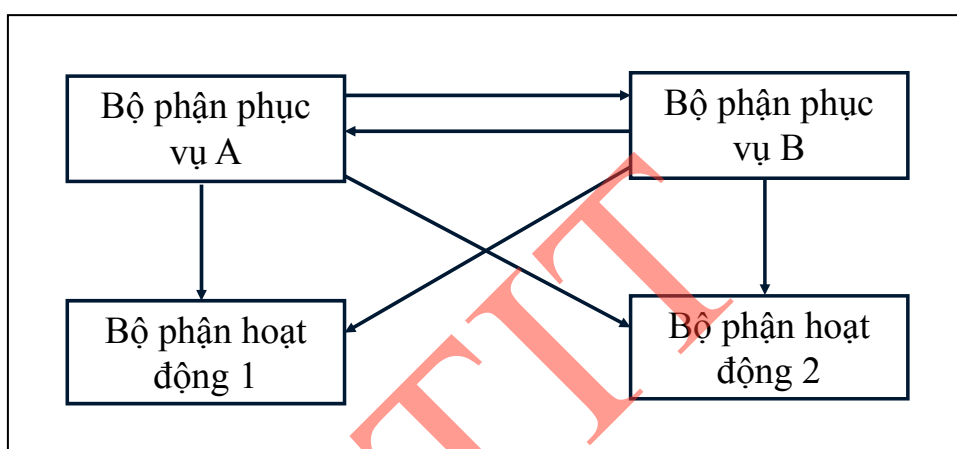
Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

Phương pháp phân bổ bậc thang có ưu điểm là tính toán đơn giản hơn so với các phương pháp đại số. Tuy nhiên, cũng giống như phương pháp phân bổ trực tiếp, mức độ chính xác của phương pháp này không cao vì đã bỏ qua các dịch vụ cung cấp lẫn nhau giữa các bộ phận phục vụ.

b. Phương pháp phân bổ đại số (Algebraic method)

Phương pháp phân bổ đại số được thực hiện thông qua việc lập và giải hệ phương trình đại số để xác định chi phí đơn vị của tiêu thức phân bổ ứng với chi phí từng bộ phận phục vụ cần phân bổ. Từ đó xác định giá trị chi phí phân bổ cho nhau giữa các bộ phận phục vụ. Các chi phí này sẽ được loại trừ khi tính giá trị chi phí ở bộ phận phục vụ phân bổ cho các bộ phận hoạt động.

Phương pháp phân bổ đại số được thể hiện khái quát qua sơ đồ sau:



Sơ đồ 9.3: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ theo phương pháp đại số

Trình tự phân bổ theo phương pháp đại số được thực hiện theo trình tự như sau:

(1) Xác định giá trị chi phí phân bổ cho nhau giữa các bộ phận phục vụ

Bước này được thực hiện thông qua việc lập và giải hệ phương trình đại số với ẩn số là chi phí đơn vị của tiêu thức phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ. Thực chất ẩn số này chính là giá trị của hệ số phân bổ chi phí tương ứng với mỗi bộ phận phục vụ. Các phương trình đại số này thỏa mãn điều kiện sau:

$$\left[\begin{array}{cc} \text{Tổng tiêu} & \text{Giá trị tiêu thức} \\ \text{thức phân bổ} & \text{phân bổ sử dụng} \\ \text{của bộ phận} & \text{nội bộ của bộ} \\ \text{phục vụ} & \text{phần} \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{c} \text{Hệ số} \\ \text{phân bổ} \\ \text{của tiêu} \\ \text{thức} \end{array} \right] = \left[\begin{array}{c} \text{Tổng chi} \\ \text{phí ban} \\ \text{đầu của} \\ \text{bộ phận} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{c} \text{Tổng giá trị} \\ \text{nhận từ các} \\ \text{bộ phận} \\ \text{khác} \end{array} \right]$$

$$\left[\begin{array}{c} \text{Tổng giá trị} \\ \text{nhận từ các} \\ \text{bộ phận khác} \end{array} \right] = \sum \left[\begin{array}{c} \text{Giá trị tiêu thức} \\ \text{phân bổ nhận từ} \\ \text{các bộ phận khác} \end{array} \right] \times \left[\begin{array}{c} \text{Hệ số phân bổ} \\ \text{của tiêu thức từ} \\ \text{bộ phận khác} \end{array} \right]$$

(2) Xác định chi phí bộ phận phục vụ phân bổ cho các bộ phận hoạt động

$$\begin{array}{lcl} \text{Chi phí phân} & & \text{Giá trị tiêu thức} \\ \text{bổ cho bộ phận} & = & \text{phân bổ ứng với} \\ \text{hoạt động} & & \text{bộ phận hoạt động} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Hệ số phân} \\ \text{bổ của tiêu} \\ \text{thức} \end{array}$$

Phương pháp phân bổ đại số có ưu điểm là phân bổ chính xác chi phí ở bộ phận phục vụ cho các bộ phận khác và bộ phận hoạt động. Nhưng nó có nhược điểm là tính toán phức tạp nhất là trong trường hợp doanh nghiệp có tổ chức nhiều bộ phận phục vụ và xuất hiện sự chuyển giao sản phẩm lẫn nhau. Tuy nhiên việc tính toán này hiện nay có thể dễ dàng thực hiện bằng phần mềm máy tính (có thể sử dụng phần mềm Excel hoặc phần mềm chuyên dụng).

Ví dụ 9.3.

Lấy số liệu của Công ty cơ khí Anh Quân ở ví dụ 9.1. Chi phí ở bộ phận phục vụ được phân bổ cho bộ phận hoạt động của công ty theo phương pháp đại số như sau:

- Tiêu thức phân bổ: tiêu thức phân bổ ở bộ phận căng tin là số nhân viên, của bộ phận sửa chữa là số giờ sửa chữa, bộ phận giám sát chất lượng là số lần kiểm tra.

- Hệ số phân bổ:

Gọi:

X: là hệ số phân bổ chi phí ở bộ phận căng tin (chi phí tính cho một nhân viên)

Y: là hệ số phân bổ chi phí ở bộ phận sửa chữa (chi phí tính cho một giờ sửa chữa)

Z: là hệ số phân bổ chi phí ở bộ phận giám sát chất lượng (chi phí tính cho một lần kiểm tra)

- **Xác định giá trị chi phí phân bổ cho nhau giữa các bộ phận phục vụ**

Thiết lập hệ phương trình đại số như sau :

$$\left\{ \begin{array}{l} (100-5)X = 120.000 + 10 Y + 4 Z \\ (320-6)Y = 90.000 + 8 X + 6 Z \\ (82-2)Z = 20.000 + 5 X + 4 Y \end{array} \right.$$

$$\Leftrightarrow \left\{ \begin{array}{l} 95 X = 120.000 + 10 Y + 4 Z \\ 314 Y = 90.000 + 8 X + 6 Z \\ 80 Z = 20.000 + 5 X + 4 Y \end{array} \right.$$

$$\Leftrightarrow \left\{ \begin{array}{l} 95 X - 10 Y - 4 Z = 120.000 \\ - 8 X + 314 Y - 6 Z = 90.000 \\ - 5 X - 4 Y + 80 Z = 20.000 \end{array} \right.$$

$$\Leftrightarrow \begin{cases} 95 X - 10 Y - 4 Z = 120.000 \\ - 4 X + 157 Y - 3 Z = 45.000 \\ - 5 X - 4 Y + 80 Z = 20.000 \end{cases}$$

Giải hệ phương trình trên ta tìm được :

$X = 1.312,22$ ngàn đồng/ nhân viên

$Y = 326,71$ ngàn đồng/ giờ sửa chữa

$Z = 348,35$ ngàn đồng/ lần kiểm tra

- Xác định giá trị chi phí ở bộ phận phục vụ phân bổ cho các bộ phận hoạt động

+ Chi phí bộ phận căng tin phân bổ cho:

Phân xưởng cơ khí: $50 \text{ người} \times 1.312,22 \text{ ngàn đ/ người} = 65.610,80 \text{ ngàn đ}$

Phân xưởng lắp ráp: $32 \text{ người} \times 1306,58 \text{ ngàn đ/ người} = \underline{41.990,91 \text{ ngàn đ}}$

Tổng **107.610,72 ngàn đ**

+ Chi phí bộ phận sửa chữa phân bổ cho:

Phân xưởng cơ khí: $200 \text{ giờ} \times 331,98 \text{ ngàn đ/ giờ} = 65.342,56 \text{ ngàn đ}$

Phân xưởng lắp ráp: $100 \text{ giờ} \times 331,98 \text{ ngàn đ/ giờ} = \underline{32.671,28 \text{ ngàn đ}}$

Tổng **98.013,84 ngàn đ**

+ Chi phí bộ phận giám sát chất lượng phân bổ cho:

Phân xưởng cơ khí: $700 \text{ m}^2 \times 293,89 \text{ ngàn đ/ m}^2 = 10.450,47 \text{ ngàn đ}$

Phân xưởng lắp ráp: $600 \text{ m}^2 \times 293,89 \text{ ngàn đ/ m}^2 = \underline{13.933,97 \text{ ngàn đ}}$

Tổng **24.384,44 ngàn đ**

So sánh kết quả của 3 phương pháp

Số liệu tổng hợp kết quả phân bổ của 3 phương pháp áp dụng cho công ty Anh Quân thể hiện ở bảng 9.4.

TỔNG HỢP KẾT QUẢ PHÂN BỐ

	Chi phí	Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ			Tổng cộng
		Bộ phận căng tin	Bộ phận sửa chữa	Bộ phận giám sát chất lượng	
1. Phương pháp phân bổ trực tiếp					
Phân xưởng cơ khí	880.000,00	73.170,73	60.000,00	8.571,43	1.021.742,16
Phân xưởng lắp ráp	430.000,00	46.829,27	30.000,00	11.428,57	518.257,84

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

Tổng	1.310.000,00	120.000,00	90.000,00	20.000,00	1.540.000,00
2. Phương pháp phân bổ bậc thang					
Phân xưởng cơ khí	880.000,00	63.157,89	65.858,73	11.842,70	1.020.859,32
Phân xưởng lắp ráp	430.000,00	40.421,05	32.929,36	15.790,27	519.140,68
Tổng	1.310.000,00	103.578,95	98.788,09	27.632,96	1.540.000,00
2. Phương pháp phân bổ đại số					
Phân xưởng cơ khí	880.000,00	65.610,80	65.342,56	10.450,47	1.021.403,84
Phân xưởng lắp ráp	430.000,00	41.990,91	32.671,28	13.933,97	518.596,16
Tổng	1.310.000,00	107.601,72	98.013,84	24.384,44	1.540.000,00

Bảng 9.4: Tổng hợp kết quả phân bổ từ 3 phương pháp

9.2. BÁO CÁO BỘ PHẬN

9.2.1. Khái quát về bộ phận trong doanh nghiệp

Chuẩn mực kế toán số 28- Báo cáo bộ phận, định nghĩa bộ phận như sau:

Bộ phận là bất kỳ thành phần nào liên quan đến một tổ chức mà có thể xác định được riêng biệt thu nhập và chi phí. Các bộ phận trong doanh nghiệp có thể phân loại theo 2 tiêu thức: theo lĩnh vực kinh doanh và theo khu vực địa lý.

Bộ phận theo lĩnh vực kinh doanh: Là một bộ phận có thể phân biệt được của một doanh nghiệp tham gia vào quá trình sản xuất hoặc cung cấp sản phẩm, dịch vụ riêng lẻ, một nhóm các sản phẩm hoặc các dịch vụ có liên quan mà bộ phận này có rủi ro và lợi ích kinh tế khác với các bộ phận kinh doanh khác. Các nhân tố cần xem xét để xác định sản phẩm và dịch vụ có liên quan hay không, gồm:

- Tính chất của hàng hóa và dịch vụ;
- Tính chất của quy trình sản xuất;
- Kiểu hoặc nhóm khách hàng sử dụng các sản phẩm hoặc dịch vụ;
- Phương pháp được sử dụng để phân phối sản phẩm hoặc cung cấp dịch vụ;
- Điều kiện của môi trường pháp lý như hoạt động ngân hàng, bảo hiểm hoặc dịch vụ công cộng.

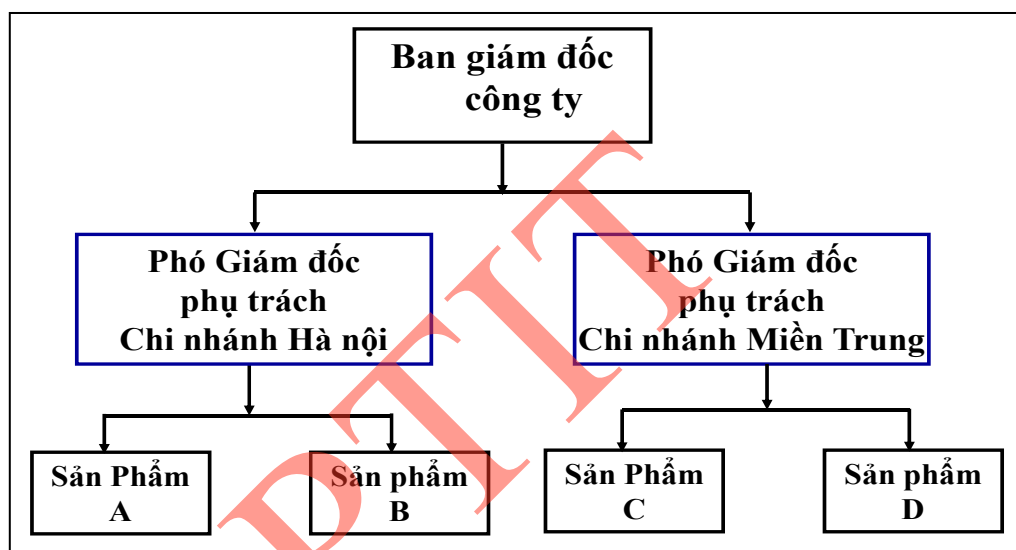
Bộ phận theo khu vực địa lý: Là một bộ phận có thể phân biệt được với nhau trong phạm vi một môi trường kinh tế cụ thể mà bộ phận này có rủi ro và lợi ích kinh tế khác với các bộ phận kinh doanh trong các môi trường kinh tế khác. Các nhân tố cần xem xét để xác định bộ phận theo khu vực địa lý, gồm:

- Tính tương đồng của các điều kiện kinh tế và chính trị;
- Mối quan hệ của những hoạt động trong các khu vực địa lý khác nhau;
- Tính tương đồng của hoạt động kinh doanh;
- Rủi ro đặc biệt có liên quan đến hoạt động trong một khu vực địa lý cụ thể;
- Các quy định về kiểm soát ngoại hối; và
- Các rủi ro về tiền tệ.

Ví dụ 9.3, minh họa về các bộ phận trong doanh nghiệp.

Ví dụ 9.3

Công ty Đông Đô có các bộ phận thể hiện qua sơ đồ cơ cấu tổ chức bộ máy của công ty như sau:



Theo mô hình trên, Công ty Đông Đô có thể phân các bộ phận trong công ty theo khu vực địa lý là chi nhánh Hà Nội và Chi nhánh Miền trung. Mỗi chi nhánh có thể phân thành các bộ phận theo sản phẩm là bộ phận sản xuất sản và tiêu thụ phẩm A và bộ phận sản xuất và tiêu thụ sản phẩm B tại chi nhánh Hà Nội, bộ phận sản xuất và tiêu thụ sản phẩm C và bộ phận sản xuất và tiêu thụ sản phẩm D tại chi nhánh miền trung.

9.2.2. Khái niệm và đặc điểm của báo cáo bộ phận

a. Khái niệm báo cáo bộ phận

Theo nghĩa chung nhất có thể hiểu báo cáo bộ phận là tất cả các báo cáo được lập tại các bộ phận của doanh nghiệp nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị trong việc thực hiện các chức năng quản lý. Hiện nay các báo cáo bộ phận trong hầu hết các doanh nghiệp thường bao gồm:

* *Báo cáo tình hình thực hiện:*

-Báo cáo doanh thu, chi phí và lợi nhuận của từng loại sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ;

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

- Báo cáo khối lượng hàng hoá mua vào và bán ra trong kỳ theo đối tượng khách hàng, giá bán, chiết khấu và các hình thức khuyến mại khác;

- Báo cáo chi tiết khối lượng sản phẩm (dịch vụ) hoàn thành, tiêu thụ;

- Báo cáo chấp hành định mức hàng tồn kho;- Báo cáo tình hình sử dụng lao động và năng suất lao động;

- Báo cáo chi tiết sản phẩm, công việc hoàn thành;

- Báo cáo cân đối nhập, xuất, tồn kho nguyên liệu, vật liệu, sản phẩm, hàng hoá;

- Báo cáo chi tiết nợ phải thu theo thời hạn nợ, khách nợ và khả năng thu nợ;

- Báo cáo chi tiết các khoản nợ vay, nợ phải trả theo thời hạn nợ và chủ nợ;

- Báo cáo bộ phận lập cho trung tâm trách nhiệm;

- Báo cáo chi tiết tăng, giảm vốn chủ sở hữu.

** Báo cáo phân tích:*

- Phân tích mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận;

- Phân tích tình hình tài chính của doanh nghiệp;

- Phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất và tài chính;

- ...v.v.....

Tuy nhiên trong phạm vi chương này chúng ta chỉ xem xét báo cáo bộ phận là báo cáo về doanh thu, chi phí, lợi nhuận của các bộ phận doanh nghiệp theo hình thức sổ dư đảm phí. Vì vậy báo cáo bộ phận có thể hiểu như sau :

Báo cáo bộ phận của doanh nghiệp là báo cáo so sánh doanh thu, chi phí, lợi nhuận của từng bộ phận nằm trong cơ cấu tổ chức sản xuất kinh doanh nhằm xác định kết quả kinh doanh của từng bộ phận trong doanh nghiệp.

Thực chất của báo cáo bộ phận chính là báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh của từng bộ phận trong cơ cấu tổ chức quản lý của doanh nghiệp nhằm cung cấp thông tin về kết quả, hiệu quả hoạt động của từng bộ phận trong doanh nghiệp.

Thông tin trong báo cáo bộ phận cung cấp đảm bảo về chất lượng sẽ rất quan trọng, giúp nhà quản trị trong việc phân tích hoạt động của từng bộ phận trong doanh nghiệp, đánh giá thành quả của từng bộ phận và nhà quản lý ở từng bộ phận cũng như trên phạm vi hoạt động toàn doanh nghiệp. Thông qua việc phân tích báo cáo bộ phận, doanh nghiệp có thể xác định được những mặt tồn tại và khả năng còn tiềm ẩn ở từng bộ phận trong tổ chức từ đó ra quyết định điều chỉnh phù hợp.

a. Đặc điểm của báo cáo bộ phận

- Báo cáo bộ phận cung cấp thông tin về doanh thu, chi phí, lợi nhuận của từng bộ phận trong doanh nghiệp.

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

- Báo cáo bộ phận không chỉ phản ánh chi phí trực tiếp phát sinh ở bộ phận mà còn bao gồm cả những khoản chi phí chung được phân bổ nằm ngoài tầm kiểm soát của người quản lý bộ phận như chi phí phân bổ từ cấp trên....

- Báo cáo bộ phận cũng thể hiện kết quả kinh doanh của toàn bộ doanh nghiệp gắn với các bộ phận trong cơ cấu bộ máy tổ chức của doanh nghiệp hoặc gắn với các sản phẩm, dịch vụ, khu vực kinh doanh của doanh nghiệp.

- Báo cáo bộ phận được lập theo hình thức số dư đảm phí. Nghĩa là toàn bộ chi phí phát sinh được phân thành định phí và biến phí nhằm tạo điều kiện thuận lợi để nhận thức mối quan hệ của chi phí với mức độ hoạt động.

- Chi phí được tách ra thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được theo phạm vi phân cấp của bộ phận. Nghĩa là chúng ta cần phải xác định được chi phí nào thuộc trách nhiệm và quyền kiểm soát của bộ phận, chi phí nào thuộc trách nhiệm và quyền kiểm soát của nhà quản lý cấp cao hơn nhằm tạo điều kiện thuận lợi cho việc đánh giá thành quả trách nhiệm của người quản lý bộ phận.

- Báo cáo bộ phận thường được thay đổi khi thay đổi cơ cấu tổ chức quản lý trong doanh nghiệp hoặc thay đổi các sản phẩm, dịch vụ, khu vực kinh doanh của doanh nghiệp hoặc thay đổi nhu cầu thông tin phục vụ cho hoạt động quản trị.

9.2.3. Lập báo cáo bộ phận

Tùy theo đặc điểm sản xuất kinh doanh cũng như cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý của doanh nghiệp mà báo cáo bộ phận được lập với kết cấu khác nhau. Dưới đây là 2 mẫu biểu hiện hình thức của báo cáo bộ phận trong doanh nghiệp.

Mẫu 1

Công ty.....						
Bộ phận.....						
BÁO CÁO BỘ PHẬN						
<i>(Từ ngày.....thángđến ngày.....tháng.....)</i>						
	Bộ phận.....		Bộ phận.....		Toàn công ty	
	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số tiền	Tỷ lệ (%)	Số tiền	Tỷ lệ (%)
1. Doanh thu						
2. Các khoản giảm trừ						
3. Biến phí bộ phận						
4. Số dư đảm phí						
5. Định phí bộ phận						
6. Số dư bộ phận						

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

7. Chi phí cấp trên phân bổ						
8. Lợi nhuận						

Với hình thức này, báo cáo cung cấp các thông tin theo tổng và tỷ lệ giúp nhà quản trị có được thông tin cần thiết phục vụ cho hoạt động quản trị như tổng mức giá trị và tỷ lệ doanh thu, biến phí, số dư đảm phí, định phí, lợi nhuận của từng cấp, từng phạm vi.

Mẫu 2

Công ty..... Bộ phận.....					
BÁO CÁO BỘ PHẬN (Từ ngày.....thángđến ngày.....tháng.....)					
Chỉ tiêu	Bộ phận.....		Bộ phận.....		Toàn công ty
	Số tiền	Đơn vị	Số tiền	Đơn vị	Số tiền
1. Doanh thu					
2. Các khoản giảm trừ					
3. Biến phí bộ phận					
4. Số dư đảm phí					
5. Định phí bộ phận					
6. Số dư bộ phận					
7. Chi phí cấp trên phân bổ					
8. Lợi nhuận					

Mẫu 2 báo cáo bộ phận thể hiện tổng giá trị và đơn vị giúp nhà quản trị có được những thông tin cần thiết phục vụ cho hoạt động quản trị như tổng mức giá trị và giá thành đơn vị của doanh thu, biến phí, số dư đảm phí, định phí, lợi nhuận của từng cấp, từng phạm vi.

Cách tính một số chỉ tiêu trên như sau:

- **Doanh thu bộ phận:** Là doanh thu trình bày trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp được tính trực tiếp hoặc phân bổ cho bộ phận, bao gồm doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ ra bên ngoài và doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ cho bộ phận khác của doanh nghiệp.

Doanh thu bộ phận không bao gồm: thu nhập khác; doanh thu từ tiền lãi hoặc cổ tức, kể cả tiền lãi thu được trên các khoản ứng trước hoặc các khoản tiền cho các bộ phận khác vay, trừ khi hoạt động của bộ phận chủ yếu là hoạt động tài chính; hoặc lãi từ việc bán các khoản đầu tư hoặc lãi từ việc xóa nợ trừ khi hoạt động của bộ phận đó chủ yếu là hoạt động tài chính.

- **Chi phí bộ phận:** Là chi phí phát sinh từ các hoạt động kinh doanh của bộ phận được tính trực tiếp cho bộ phận đó và phần chi phí của doanh nghiệp được phân bổ cho bộ phận đó,

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

bao gồm cả chi phí bán hàng ra bên ngoài và chi phí có liên quan đến những giao dịch với bộ phận khác của doanh nghiệp.

Chi phí bộ phận không bao gồm: chi phí khác; chi phí tiền lãi vay, kể cả tiền lãi phải trả phát sinh đối với khoản tiền ứng trước hoặc tiền vay từ các bộ phận khác, trừ khi hoạt động của bộ phận đó chủ yếu là hoạt động tài chính; lỗ từ việc bán các khoản đầu tư hoặc lỗ từ việc xoá nợ, trừ khi hoạt động của bộ phận đó chủ yếu là hoạt động tài chính; phần sở hữu của doanh nghiệp trong khoản lỗ của bên nhận đầu tư do đầu tư vào các công ty liên kết, công ty liên doanh hoặc các khoản đầu tư tài chính khác được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu; chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp; hoặc chi phí hành chính chung và các chi phí khác phát sinh liên quan đến toàn bộ doanh nghiệp. Các chi phí doanh nghiệp chi hộ bộ phận được coi là chi phí bộ phận nếu chi phí đó liên quan đến hoạt động sản xuất, kinh doanh của bộ phận và những chi phí này có thể được tính trực tiếp hoặc phân bổ vào bộ phận đó một cách hợp lý.

- **Số dư bộ phận:** là doanh thu bộ phận trừ (-) chi phí bộ phận. Kết quả kinh doanh của bộ phận được xác định trước khi tính đến lợi ích của cổ đông thiểu số.

Ví dụ 9.5

Công ty Thành Công nhập khẩu và phân phối 3 loại sản phẩm A, B, C ở trường miền Bắc. Công ty có 3 chi nhánh: chi nhánh kinh doanh trên địa bàn Hà Nội và các tỉnh lân cận, chi nhánh 2 kinh doanh tại các tỉnh đông bắc và chi nhánh số 3 kinh doanh trên địa bàn tây bắc. Hàng hóa của công ty chịu thuế nhập khẩu 20%. Giá bán thống nhất nhất ở cả 3 chi nhánh. Quý 2 năm N công ty có tình hình kinh doanh như sau:

	Sản phẩm A	Sản phẩm B	Sản phẩm C
Giá nhập khẩu chưa có thuế nhập khẩu (ngàn đ/ sp)	350	520	700
Giá bán chưa có thuế GTGT (ngàn đ/sp)	550	720	1000
Tình hình kinh doanh của 3 chi nhánh:			
1. Chi nhánh 1			
- Sản lượng tiêu thụ (sản phẩm)	40000	35000	30000
- Chi phí vận chuyển (ngàn đ)	10	12	14
2. Chi nhánh 2			
- Sản lượng tiêu thụ (sản phẩm)	35000	32000	22000
- Hoa hồng đại lý (ngàn đ/ sản phẩm)	10	12	14
- Chi phí vận chuyển (ngàn đ)	20	22	30
3. Chi nhánh 3			
- Sản lượng tiêu thụ (sản phẩm)	27000	25000	20000
- Hoa hồng đại lý (ngàn đ/ sản phẩm)	14	15	16
- Chi phí vận chuyển (ngàn đ)	27	20	32

Chi phí Quản lý trong quý của công ty:

- CP quản lý và chi phí hành chính tại tổng công ty:	5.000.000
- Chi phí hành chính chi nhánh 1:	2.200.000
<i>Chi phí hành chính</i>	<i>1.000.000</i>
<i>Khấu hao cửa hàng</i>	<i>1.200.000</i>
- Chi phí hành chính chi nhánh 2:	1.200.000
- Chi phí hành chính chi nhánh 3:	1.500.000

Trường hợp công ty quan tâm đến tình hình điều hành hoạt động kinh doanh của từng giám đốc chi nhánh thì báo cáo bộ phận được lập như sau:

BÁO CÁO BỘ PHẬN CÔNG TY THÀNH CÔNG THEO CHI NHÁNH

(Từ ngày 01 tháng 4 đến ngày 30 tháng 6 năm N)

CHỈ TIÊU	Toàn công ty		Chi nhánh					
			Chi nhánh 1		Chi nhánh 2		Chi nhánh 3	
	Số tiền (Triệu đ)	Tỷ lệ (%)	Số tiền (Triệu đ)	Tỷ lệ (%)	Số tiền (Triệu đ)	Tỷ lệ (%)	Số tiền (Triệu đ)	Tỷ lệ (%)
1. Doanh thu	194.340	100,00	77.200	100,00	64.290	100,00	52.850	100,00
2. Các khoản giảm trừ		-		-		-		-
3. Biến phí bộ phận	168.016	86,45	65.080	84,30	56.254	87,50	46.682	88,33
<i>Giá vốn hàng bán</i>	<i>160.728</i>	<i>82,70</i>	<i>63.840</i>	<i>82,69</i>	<i>53.148</i>	<i>82,67</i>	<i>43.740</i>	<i>82,76</i>
<i>Hoa hồng bán hàng</i>	<i>2.115</i>	<i>1,09</i>	<i>-</i>	<i>-</i>	<i>1.042</i>	<i>1,62</i>	<i>1.073</i>	<i>2,03</i>
<i>Chi phí vận chuyển</i>	<i>5.173</i>	<i>2,66</i>	<i>1.240</i>	<i>1,61</i>	<i>2.064</i>	<i>3,21</i>	<i>1.869</i>	<i>3,54</i>
4. Số dư đảm phí	26.324	13,55	12.120	15,70	8.036	12,50	6.168	11,67
5. Định phí bộ phận	4.900	2,52	2.200	2,85	1.200	1,87	1.500	2,84
6. Số dư bộ phận	21.424	11,02	9.920	12,85	6.836	10,63	4.668	8,83
7. Định phí chung toàn công ty	5.000	2,57						
8. Lợi nhuận	16.424	8,45						

Bảng 9.5: Báo cáo bộ phận công ty Thành Công theo chi nhánh

Cách tính một số chỉ tiêu:

- Doanh thu: giá bán chưa có thuế \times sản lượng tiêu thụ
- Giá vốn hàng bán: (giá mua + thuế nhập khẩu) \times sản lượng tiêu thụ
- Định phí bộ phận: là định phí phát sinh tại các chi nhánh
- Biến phí bộ phận: giá vốn hàng bán + hoa hồng bán hàng + chi phí vận chuyển

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

- Số dư bộ phận: số dư đảm phí bộ phận - định phí bộ phận.

Trường hợp công ty quan tâm đến tình hình điều hành hoạt động kinh doanh của từng sản phẩm thì báo cáo bộ phận được lập như sau:

BÁO CÁO BỘ PHẬN CÔNG TY THÀNH CÔNG THEO SẢN PHẨM

(Từ ngày 01 tháng 4 đến ngày 30 tháng 6 năm N)

CHỈ TIÊU	Toàn công ty		Sản phẩm					
			Sản phẩm A		Sản phẩm B		Sản phẩm C	
	Số tiền (Triệu đ)	Tỷ lệ (%)	Số tiền (Triệu đ)	Tỷ lệ (%)	Số tiền (Triệu đ)	Tỷ lệ (%)	Số tiền (Triệu đ)	Tỷ lệ (%)
1. Doanh thu	194.340	100,00	56.100	100,00	66.240	100,00	72.000	100,00
2. Các khoản giảm trừ	-	-	-	-	-	-	-	-
3. Biến phí bộ phận	168.016	86,45	45.397	80,92	59.791	90,26	62.828	87,26
Giá vốn hàng bán	160.728	82,70	42.840	76,36	57.408	86,67	60.480	84,00
Hoa hồng bán hàng	2.115	1,09	728	1,30	759	1,15	628	0,87
Chi phí vận chuyển	5.173	2,66	1.829	3,26	1.624	2,45	1.720	2,39
4. Số dư đảm phí	26.324	13,55	10.703	19,08	6.449	9,74	9.172	12,74
5. Số dư bộ phận	-	-	10.703	19,08	6.449	9,74	9.172	12,74
6. Định phí	9.900							
Chi phí hành chính chi nhánh	4.900	2,52						
Chi phí quản lý DN chung	5.000	2,57						
7. Lợi nhuận	16.424	8,45						

Bảng 9.6: Báo cáo trách nhiệm của công ty theo sản phẩm

Một số doanh nghiệp có thể phân bổ chi phí quản lý cấp trên cho các bộ phận. Viết phân bổ chi phí này cho các bộ phận cần chú ý những vấn đề sau:

- Phải lựa chọn tiêu thức thích hợp để vừa đảm bảo thể hiện chính xác chi phí phân bổ cho từng bộ phận và đồng thời đảm bảo kích thích được hoạt động của các bộ phận.
- Thành quả, và hiệu quả chủ yếu của bộ phận thể hiện tập trung ở những khoản thu nhập, chi phí, số dư bộ phận và nhà quản trị bộ phận có trách nhiệm giải thích những vấn đề liên quan đến phạm vi doanh thu, chi phí, số dư bộ phận của đơn vị
- Chi phí quản lý cấp trên là chi phí không kiểm soát được của nhà quản trị bộ phận do vậy nhà quản trị cấp trên phải chịu trách nhiệm về việc phát sinh chi phí và có trách nhiệm giải thích về chi phí này.

CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP ÔN TẬP CHƯƠNG IX

1. Cho ví dụ về cơ cấu tổ chức một công ty cụ thể, chỉ ra các bộ phận phục vụ và các bộ phận hoạt động của công ty?
2. Cho biết các nguyên tắc phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ cho bộ phận hoạt động?
3. Trình bày phương pháp trực tiếp? cho biết ưu nhược điểm của phương pháp này?
4. Trình bày phương pháp bậc thang? cho biết ưu nhược điểm của phương pháp này?
5. Trình bày phương pháp đại số? cho biết ưu nhược điểm của phương pháp này?
6. Trong trường hợp chỉ có một bộ phận phục vụ thì việc phân bổ chi phí được thực hiện như thế nào?
7. Khái niệm báo cáo bộ phận trong doanh nghiệp, Cho biết các tiêu chí để xác định bộ phận theo lĩnh vực kinh doanh và theo khu vực địa lý?
8. Cho biết nội dung và ý nghĩa của từng hình thức báo cáo bộ phận?
9. Trường hợp công ty có sự phân bổ chi phí quản lý cấp trên cho các bộ phận thì khi phân bổ cần chú ý những vấn đề gì?
10. Công ty ABC tổ chức sản xuất gồm 3 bộ phận phục vụ và 2 bộ phận chức năng. Chi phí phát sinh và tiêu thức phân bổ như sau:

Bộ phận	Chi phí (ngàn đ)	Số nhân viên	Số giờ sửa chữa	Số kwh điện
1. Quản lý chung	20,000.00	5.00	10.00	40.00
2. Bộ phận sửa chữa	40,000.00	8.00	6.00	80.00
3. Bộ phận điện	80,000.00	16.00	20.00	30.00
4. Phân xưởng 1	160,000.00	50.00	100.00	180.00
5. Phân xưởng 2	320,000.00	26.00	70.00	100.00
Tổng cộng	620,000.00	105.00	206.00	430.00

Yêu cầu:

1. Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ theo phương pháp đại số
 2. Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ theo phương pháp phân bước (bậc thang)
 3. Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ theo phương pháp trực tiếp
11. Một doanh nghiệp có 2 phân xưởng sản xuất A và B và có 4 bộ phận phục vụ. Doanh nghiệp phân bổ chi phí chung và chi phí ở bộ phận phục vụ theo hai phân xưởng theo thứ tự và căn cứ lựa chọn để phân bổ như sau:

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

Các bộ phận	Tổng chi phí dự kiến (\$)	Số nhân viên	Tổng số giờ lao động	Diện tích sử dụng (m ²)	Số giờ lao động trực tiếp	Số giờ máy hoạt động
Quản lý sản xuất chung	108.000	22	-	2.500	-	-
Bảo vệ	27.500	8	3.000	1.000		
Nhân sự	11.536	10	5.000	1.500		
Bảo trì	18.080	50	22.000	5.000		
Phân xưởng A (chi phí sản xuất chung)	150.520	80	30.000	3.500	20.000	70.000
Phân xưởng B (chi phí sản xuất chung)	70.360	120	90.000	10.000	80.000	10.000

Yêu cầu:

1. Phân bổ chi phí ở các bộ phận phục vụ cho 2 phân xưởng theo phương pháp đại số và bậc thang. Sử dụng số giờ máy đối với phân xưởng A, số giờ lao động trực tiếp đối với phân xưởng B để xác định hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung của 2 phân xưởng.
2. Phân bổ chi phí ở các bộ phận phục vụ cho 2 phân xưởng theo phương pháp trực tiếp. Sử dụng số giờ máy đối với phân xưởng A, số giờ lao động trực tiếp đối với phân xưởng B để xác định hệ số phân bổ chi phí sản xuất chung của 2 phân xưởng.
3. Nếu doanh nghiệp muốn xác định một tỷ lệ phân bổ chung làm căn cứ phân bổ chi phí phục vụ cho hai phân xưởng. Hãy xác định tỷ lệ phân bổ chung.
4. Giả sử một khách hàng đặt một đơn hàng với số giờ máy và giờ lao động trực tiếp như sau:

	Số giờ máy	Số giờ lao động
Phân xưởng A	190	25
Phân xưởng B	10	75

Hãy sử dụng tỷ lệ phân bổ ở câu 1, 2 để xác định lượng chi phí chung phân bổ cho đơn hàng

12. Công ty VIVA tổ chức sản xuất gồm 2 đơn vị trực thuộc là chi nhánh 1 và chi nhánh 2. Chi nhánh 1 kinh doanh 2 loại sản phẩm A, B và C. Chi nhánh 2 kinh doanh 2 loại sản phẩm D và E. Tài liệu của công ty năm N như sau:

Chương 9: Phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ và lập báo cáo bộ phận

Sản lượng tiêu thụ, giá bán và biến phí

Chi tiêu	Chi nhánh 1			Chi nhánh 2	
	SP A	Sp B	Sp C	Sp D	Sp E
Sản phẩm sản xuất và tiêu thụ (sản phẩm)	1500	2000	4500	2400	4500
Đơn giá bán (ngàn đ/ sp)	25	34	60	35	34
Biến phí sản xuất (ngàn /sp)	12	18,6	32,5	12	18,6
Biến phí bán hàng và quản lý (ngàn/sp)	2	2,8	5,2	2,2	3,1

Định phí sản xuất kinh doanh phát sinh trong kỳ là 15.000 ngàn đ, phân bổ cho 2 chi nhánh theo doanh thu.

Yêu cầu

1. Lập báo cáo bộ phận theo sản phẩm
2. Lập báo cáo bộ phận theo chi nhánh
3. Một nhà quản lý đề xuất công ty nên thay đổi tiêu thức phân bổ định phí sản xuất chung thì sẽ gia tăng lợi nhuận. Cho nhận xét về ý kiến này.

CHƯƠNG X

KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ

10.1. HỆ THỐNG KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM

10.1.1. Khái niệm kế toán trách nhiệm

Khái niệm “Kế toán trách nhiệm” (Responsibility Accounting) được đề cập đầu tiên ở Mỹ vào năm 1950 trong tác phẩm "Basic organizational planning to tie in with responsibility accounting" của Ailman, H.B.1950. Từ đó đến nay, vấn đề kế toán trách nhiệm được quan tâm nhiều với những quan điểm khác nhau bởi những tác giả khác nhau ở nhiều quốc gia trên thế giới.

Nhóm tác giả Anthony A. Atkinson, Rajiv. D. Banker, Robert S. Kaplan and S. Mark Young khẳng định: Kế toán trách nhiệm là một hệ thống kế toán có chức năng thu thập, tổng hợp và báo cáo các dữ liệu kế toán có liên quan đến trách nhiệm của từng nhà quản lý riêng biệt trong một tổ chức, cung cấp thông tin nhằm đánh giá trách nhiệm và thành quả mỗi nhà quản lý tạo ra các báo cáo chứa cả những đối tượng có thể kiểm soát và không thể kiểm soát đối với một cấp quản lý.

Nhóm tác giả Weygandt, Kieso và Kimmel cho rằng kế toán trách nhiệm là một bộ phận của kế toán quản trị mà liên quan đến việc tích lũy, báo cáo về thu nhập và chi phí trên cơ sở nhà quản lý có quyền đưa ra những quyết định trong hoạt động hằng ngày về các vấn đề đó.

Nhóm tác giả Clive Emmanuel, David Otley and Kenneth Mar-chant lại xác định kế toán trách nhiệm là sự thu thập tổng hợp và báo cáo những thông tin tài chính về những trung tâm khác nhau trong một tổ chức (những trung tâm trách nhiệm), cũng còn được gọi là kế toán hoạt động hay kế toán khả năng sinh lợi.

Có quan điểm kế toán trách nhiệm là một hệ thống tạo ra những thông tin tài chính và phi tài chính có liên quan về những hoạt động thực tế và được lập kế hoạch của những trung tâm trách nhiệm trong một công ty - những đơn vị trong tổ chức được đứng đầu bởi những nhà quản lý có trách nhiệm cho kết quả hoạt động của đơn vị họ quản lý. Những bộ phận chủ yếu bao gồm: Hệ thống dự toán ngân sách, các báo cáo kết quả hoạt động, các báo cáo về sự biến động và những mức giá chuyển nhượng sản phẩm, dịch vụ nội bộ giữa các bộ phận trong công ty.

Từ những quan điểm trên cho thấy: “Kế toán trách nhiệm là mỗi bộ phận được phân cấp quản lý trong bộ máy quản lý có quyền kiểm soát, chỉ đạo và chịu trách nhiệm về những nghiệp vụ riêng biệt thuộc phạm vi phân cấp quản lý của mình. Theo phạm vi phân cấp quản lý đó từng bộ phận thu thập và báo cáo thông tin về doanh thu và chi phí lên bộ phận quản lý cấp trên nhằm đánh giá hiệu quả của từng cấp quản lý trong bộ máy quản lý”.

Về bản chất kế toán trách nhiệm có đặc điểm sau:

- Kế toán trách nhiệm là một nội dung cơ bản của kế toán quản trị và là một quá trình tập hợp và báo cáo các thông tin được dùng để kiểm tra các quá trình hoạt động và đánh giá thực hiện nhiệm vụ ở từng bộ phận trong một tổ chức. Hệ thống kế toán trách nhiệm là một hệ thống thông tin chính thức về mặt tài chính. Các hệ thống này sử dụng cả các thông tin tài chính và cả thông tin phi tài chính.

- Kế toán trách nhiệm chỉ có thể được thực hiện trong đơn vị có cơ cấu tổ chức bộ máy quản lý phải có sự phân quyền rõ ràng. Hệ thống kế toán trách nhiệm ở các tổ chức khác nhau là rất đa dạng, bao gồm các thủ tục được thể chế hóa cao với cách hoạt động theo lịch trình đều đặn, có những nhà quản lý bộ phận được giao quyền hạn quyết định, song cũng có những nhà quản lý bộ phận hầu như không có quyền hạn về sử dụng các nguồn lực thuộc bộ phận họ quản lý.

10.1.2. Sự phân cấp quản lý và các mô hình phân cấp quản lý

a. Sự phân cấp quản lý trong doanh nghiệp

Bất kỳ một doanh nghiệp nào, ngay sau khi thành lập, đều phải xác định cơ cấu tổ chức, phân chia trách nhiệm và quyền hạn cho các cá nhân và bộ phận trong tổ chức. Mục tiêu của chức năng tổ chức là tạo nên một môi trường nội bộ thuận lợi cho mỗi cá nhân, mỗi bộ phận phát huy được năng lực và nhiệt tình của mình, đóng góp tốt nhất vào việc hoàn thành mục tiêu chung của tổ chức

Phân quyền là hiện tượng tất yếu khi tổ chức đạt tới quy mô và trình độ phát triển nhất định làm cho một người hay một cấp quản trị không thể đảm đương được mọi công việc quản trị. Những nguy cơ tiềm ẩn của phân quyền là sự thiếu nhất quán trong chính sách, tình trạng mất khả năng kiểm soát của cấp trên đối với cấp dưới, tình trạng cát cứ của các nhà quản trị bộ phận. Phân quyền ở mức độ cao, những nhà quản trị trở thành những người điều hành độc lập trong các bộ phận, dẫn đến tình trạng trùng lặp chức năng, gây thiệt hại về tài chính cho tổ chức.

Mức độ phân quyền trong tổ chức: Việc xác định cần tập trung hay phân tán quyền lực chịu ảnh hưởng của những nhân tố chủ yếu sau:

+ Chi phí của các quyết định. Nếu quyết định càng tạo ra nhiều chi phí cho tổ chức thì càng được tập trung vào các quản trị gia cấp cao và ngược lại. Do vậy, đây là yếu tố quan trọng nhất trong việc xác định mức độ tập trung.

+ Sự thống nhất về chính trị, chính sách. Các chính sách thống nhất cho phép so sánh tính hiệu quả của từng bộ phận của tổ chức và đó là cơ sở để quyết định ủy quyền hay tập trung

+ Nền văn hoá của doanh nghiệp. Yếu tố này có vai trò rất quan trọng đối với việc có nên tập trung quyền lực hay không. Trong những tổ chức có bầu không khí cởi mở, nhân viên được khuyến khích tham gia vào quá trình ra quyết định có ảnh hưởng tới họ.

+ Sự sẵn sàng của các nhà quản trị. Đối với những tổ chức coi kinh nghiệm thực tế là cách huấn luyện tốt nhất để phát huy tiềm năng quản trị thì họ có thể sẵn sàng chấp nhận những lỗi lầm của các nhà quản trị. Do đó, cấp trên có thể sẵn sàng uỷ quyền và giao nhiệm vụ cho cấp dưới

+ Cơ chế kiểm soát. Chỉ có những doanh nghiệp có cơ chế kiểm soát hữu hiệu mới có thể áp dụng chính sách uỷ quyền rộng rãi và ngược lại

+ Ảnh hưởng của môi trường. Các yếu tố bên trong và bên ngoài đều có thể tác động đến mức độ tập trung của doanh nghiệp

b. Cơ cấu tổ chức và các mô hình cơ cấu tổ chức

Để quản trị - điều hành mọi hoạt động trong một tổ chức, cần có một bộ máy gồm các cấp, các khâu, các bộ phận liên kết và phụ thuộc với nhau theo quan hệ dọc và ngang; có những chức năng, quyền hạn và trách nhiệm xác định. Cơ cấu tổ chức bộ máy doanh nghiệp là tổng hợp các bộ phận (đơn vị và cá nhân) khác nhau có mối liên hệ và quan hệ phụ thuộc lẫn nhau. được chuyên môn hoá và có những trách nhiệm quyền hạn nhất định, được bố trí theo những cấp, những khâu khác nhau nhằm đảm bảo thực hiện các chức năng quản trị và phục vụ mục đích chung đã xác định của doanh nghiệp. Các mô hình cơ cấu được phân loại theo nhiều tiêu chí khác nhau.

Theo phương thức hình thành các bộ phận (nhờ chuyên môn hoá và hợp nhóm các công việc, nhiệm vụ, chức năng để tạo nên các bộ phận) có các kiểu cơ cấu sau: cơ cấu tổ chức kiểu trực tuyến, cơ cấu tổ chức kiểu chức năng, cơ cấu tổ chức kiểu trực tuyến chức năng, cơ cấu tổ chức kiểu ma trận, cơ cấu tổ chức theo sản phẩm, cơ cấu tổ chức theo địa lý, cơ cấu tổ chức theo khách hàng.....

10.1.3. Hệ thống kế toán trách nhiệm trong mối quan hệ với cơ cấu tổ chức quản lý kinh doanh

Các doanh nghiệp sản xuất lớn và bán nhiều sản phẩm, do tính chất phức tạp trong hoạt động của họ, việc kiểm soát hoạt động là rất khó khăn đối với các nhà quản trị. Chính vì vậy, việc phân chia một tổ chức thành các bộ phận riêng biệt, cho phép nhà quản trị có thể kiểm soát và quản lý dễ dàng hơn, bộ phận là cơ sở để hình thành các trung tâm trách nhiệm của kế toán trách nhiệm.

Hệ thống kế toán trách nhiệm gắn liền với sự tồn tại và phát triển của sự phân cấp về quản lý. Một tổ chức có sự phân quyền, khi đó quyền ra quyết định và trách nhiệm được trải rộng trong toàn tổ chức. Các cấp quản lý khác nhau được quyền ra quyết định và chịu trách nhiệm với phạm vi quyền hạn và trách nhiệm của họ. Hoạt động của tổ chức gắn liền với hệ thống quyền hạn, trách nhiệm của tất cả các bộ phận thành viên.

Trong một tổ chức có sự phân quyền dẫn đến hình thành các trung tâm trách nhiệm. Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận phụ thuộc cơ cấu tổ chức quản lý của một tổ chức mà người quản lý ở đó có quyền và chịu trách nhiệm đối với kết quả tài chính của các hoạt động thuộc phạm vi mình quản lý. Thật vậy, với sự phân quyền trong tổ chức đúng đầu doanh

nghiệp là tịch chủ tịch hội đồng quản trị, chịu trách nhiệm về vốn đầu tư, các hoạt động, chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp. Tiếp theo là các doanh nghiệp thành viên, chịu trách nhiệm về lợi nhuận và phải báo cáo hoạt động của doanh nghiệp mình trước hội đồng quản trị. đồng thời, các chi nhánh bộ phận bán hàng chịu trách nhiệm trước Tổng giám đốc về doanh thu và cuối cùng các bộ phận khác chịu trách nhiệm về chi phí do các trưởng phòng chịu trách nhiệm trước giám đốc.

Tùy thuộc vào đặc điểm cơ cấu tổ chức, mức độ phân cấp quản lý và mục tiêu của nhà quản trị doanh nghiệp mà có các trung tâm trách nhiệm tương ứng. Mỗi trung tâm sẽ xác định quyền và trách nhiệm đối với từng đối tượng cụ thể. Trung tâm trách nhiệm trong một tổ chức có toàn quyền kiểm soát chi phí, doanh thu và các khoản đầu tư. Các trung tâm trách nhiệm tạo ra mối liên hoàn trong hệ thống quản lý. Căn cứ vào mức độ phân cấp quản lý, quyền và trách nhiệm của trung tâm thông thường có 4 trung tâm trách nhiệm như: trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận, trung tâm đầu tư. Căn cứ vào phân cấp quản lý, trách nhiệm và quyền hạn của các trung tâm mà được nhà quản lý giao để xác định một bộ phận trong một tổ chức quản lý thuộc trung tâm nào. Các trung tâm trách nhiệm trong kế toán trách nhiệm thường bao gồm:

- *Trung tâm chi phí (Cost centers)*: là trung tâm mà nhà quản lý chỉ chịu trách nhiệm hoặc có quyền kiểm soát về chi phí không có quyền kiểm soát về doanh thu, lợi nhuận hay đầu tư. Trung tâm chi phí chịu trách nhiệm về các khoản chi phí đầu vào của doanh nghiệp thường được xác định theo các bộ phận chức năng như phân xưởng sản xuất, tổ đội sản xuất,.. Trách nhiệm chính của trung tâm chi phí là kiểm soát và báo cáo về chi phí. Mỗi trung tâm chi phí có thể bố trí một hoặc nhiều đơn vị chi phí tùy thuộc và việc cân nhắc về lợi ích và chi phí của việc vận hành và kiểm soát. Việc đánh giá hiệu quả của trung tâm chi phí thường phân tích, so sánh giữa chi phí định mức hoặc chi phí kế hoạch với chi phí thực tế trên cả số tương đối và số tuyệt đối. Trung tâm chi phí thường gắn liền với cấp quản lý mang tính chất tác nghiệp, trực tiếp tạo ra sản phẩm dịch vụ. Trung tâm chi phí thường thực hiện các nhiệm vụ như lập dự toán chi phí, phân loại chi phí thực tế phát sinh, so sánh chi phí thực tế với chi phí định mức...

- *Trung tâm doanh thu (Revenue centers)*: Là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý chịu trách nhiệm về việc tích lũy doanh thu và không phải chịu trách nhiệm về chi phí, lợi nhuận và vốn đầu tư. Quyết định của người quản lý trung tâm này thường liên quan đến công việc bán hàng, xác định giá bán tạo ra doanh thu cho quá trình bán hàng, quá trình tiêu thụ sản phẩm... Trung tâm doanh thu gắn với cấp quản lý cơ sở thường là bộ phận kinh doanh, trưởng chi nhánh, khu vực, cửa hàng... Để đánh giá hiệu quả của trung tâm doanh thu người ta thường phân tích, so sánh, đánh giá sự biến động doanh thu, chi phí bán hàng trên hai mặt số tuyệt đối và số tương đối.

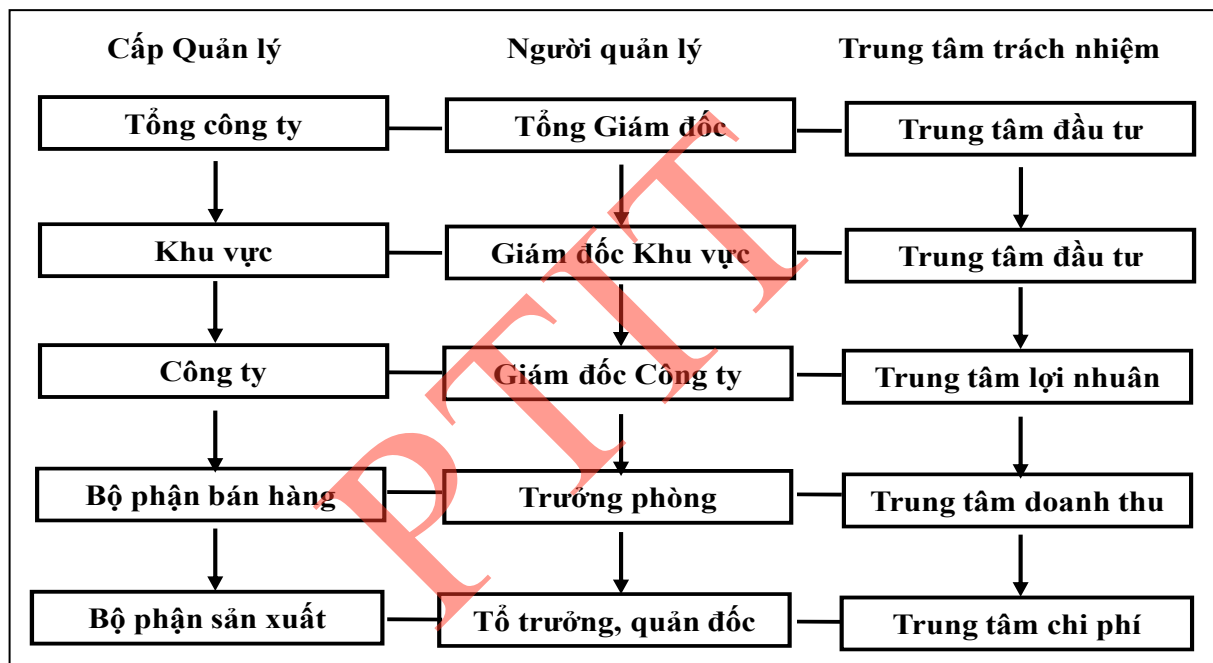
- *Trung tâm lợi nhuận (profit centers)*: Là trung tâm trách nhiệm mà người quản lý chịu trách nhiệm cho cả chi phí, doanh thu và lợi nhuận. Nhà quản lý trung tâm này có quyền quyết định hoạt động sản xuất sản phẩm, cơ cấu chi phí, giá thành sản phẩm, quyết định chiến lược bán hàng, xác định giá bán... để đem lại một khoản lợi nhuận. Trung tâm lợi nhuận

Chương 10: Kế toán trách nhiệm quản lý

thường gắn với các bậc quản lý cấp trung như giám đốc điều hành công ty, giám đốc khu vực, giám đốc các công ty phụ thuộc trong Tổng công ty hoặc các chi nhánh.... Để đánh giá hiệu quả các trung tâm lợi nhuận thường so sánh sự biến động lợi nhuận giữa thực tế với kế hoạch hoặc sự biến động của lợi nhuận thực tế giữa các năm.

- *Trung tâm đầu tư (Investment centers)*: Là trung tâm chịu trách nhiệm trong việc tạo ra doanh thu, kiểm soát chi phí, lợi nhuận và hiệu quả đầu tư. Nhà quản lý trung tâm này có quyền quyết định toàn bộ các hoạt động trong đơn vị. Trung tâm đầu tư thường gắn với cấp quản lý cao nhất trong công ty như Hội đồng quản trị, Tổng công ty... Để đánh giá hiệu quả hoạt động của các trung tâm này người ta thường sử dụng các chỉ tiêu như: tỷ suất sinh lời, tỷ lệ hoàn vốn đầu tư...

Mối quan hệ kế toán trách nhiệm với cơ cấu tổ chức quản lý kinh doanh của doanh nghiệp thể hiện trong sơ đồ 10.1.



Sơ đồ 10.1: Mối quan hệ giữa kế toán trách nhiệm với cơ cấu tổ chức quản lý trong DN

10.1.4. Vai trò của kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp

Kế toán trách nhiệm thực hiện việc phân chia cấu trúc của một tổ chức thành những trung tâm trách nhiệm khác nhau để đo lường biểu hiện của chúng. Nó là công cụ để đo lường kết quả hoạt động của từng khu vực bộ phận trong tổ chức, qua đó giúp nhà quản trị kiểm soát và đánh giá trách nhiệm quản trị ở các cấp khác nhau. Do vậy vai trò của kế toán trách nhiệm thể hiện qua những nội dung sau:

Kế toán trách nhiệm giúp xác định sự đóng góp của từng đơn vị bộ phận vào lợi ích toàn tổ chức. Cung cấp một cơ sở cho việc đánh giá chất lượng về kết quả hoạt động của những nhà quản lý bộ phận. đồng thời, kế toán trách nhiệm được sử dụng để đo lường kết quả hoạt động của các nhà quản lý do đó nó ảnh hưởng đến cách thức thực hiện hành vi của các

nhà quản lý này. Ngoài ra, kế toán trách nhiệm thúc đẩy các nhà quản lý bộ phận điều hành bộ phận của mình theo hướng phù hợp với mục tiêu chung của toàn tổ chức.

Như vậy, kế toán trách nhiệm có vai trò quan trọng trong công tác kiểm soát và đánh giá hiệu quả của từng bộ phận trong tổ chức. Cũng giống như kế toán quản trị, kế toán trách nhiệm có đối tượng sử dụng thông tin là các nhà quản trị từ cấp cao, cấp trung và cấp cơ sở. Ở mỗi cấp quản trị khác nhau, thể hiện vai trò và có mục đích cung cấp thông tin khác nhau cụ thể:

- Kế toán trách nhiệm cung cấp thông tin cho các nhà quản trị cấp cao trong việc thực hiện chức năng tổ chức và điều hành của toàn doanh nghiệp. Kế toán trách nhiệm xác định các trung tâm trách nhiệm, qua đó nhà quản trị có thể hệ thống hóa các công việc của từng trung tâm mà thiết lập các chỉ tiêu đánh giá. Kế toán trách nhiệm giúp nhà quản trị đánh giá và điều chỉnh kế hoạch của các bộ phận cho phù hợp.

- Ở cấp quản trị trung gian, kế toán trách nhiệm cung cấp thông tin cho việc thực hiện chức năng kiểm soát quản lý và kiểm soát tài chính. Thông qua kế toán trách nhiệm, nhà quản trị có thể phân tích, đánh giá thực hiện của từng bộ phận với các chỉ tiêu về doanh thu, chi phí và lợi nhuận. Thông tin kế toán trách nhiệm cho biết việc thực hiện kế hoạch của các bộ phận ra sao? nhận diện những vấn đề còn tồn tại nhằm khắc phục các hạn chế để có sự điều chỉnh các chiến lược mục tiêu cho phù hợp và mang lại hiệu quả kinh doanh cao nhất về mặt đầu tư, chi phí, doanh thu và lợi nhuận.

- Cuối cùng với nhà quản trị cấp cơ sở, kế toán trách nhiệm khuyến khích nhà quản lý hướng đến mục tiêu chung của tổ chức. Mục tiêu hoạt động của các trung tâm trách nhiệm phải gắn liền với mục tiêu chung của tổ chức. Để đạt được như vậy, đòi hỏi các nhà quản trị cấp cơ sở phải có đầy đủ thông tin để quản lý bộ phận của mình theo đúng hướng hoặc phải điều chỉnh cho phù hợp. Các thông tin đó được kế toán trách nhiệm cung cấp bao gồm: Nguồn lực của bộ phận: Các thông tin về tài chính, nguyên vật liệu, nhân lực máy móc, thời gian yêu cầu hoàn thành công việc...Mức tiêu hao các nguồn lực đó: mức độ phát sinh chi phí, mức tiêu hao nguyên vật liệu...Các nguồn lực đó sử dụng như thế nào? Có hiệu quả hay không? Mức độ hoàn thành ra sao?

10.2. ĐÁNH GIÁ THÀNH QUẢ TÀI CHÍNH CỦA CÁC TRUNG TÂM TRÁCH NHIỆM

10.2.1. Đánh giá thành quả của trung tâm chi phí

Nhà quản trị ở trung tâm chi phí luôn mong muốn bộ phận mình hoạt động ở mức chi phí thấp nhất để tối đa hóa lợi nhuận. để đạt được mục tiêu này nhà quản trị cần biết được nguồn gốc của chi phí từ đó tìm ra nguyên nhân và giải pháp để kiểm soát chi phí.

a. Hệ thống chỉ tiêu, phương pháp đánh giá trung tâm chi phí

Trước khi sản xuất, doanh nghiệp đã xây dựng được chi phí dự toán (tiêu chuẩn), nhà quản trị của trung tâm có trách nhiệm quản lý để chi phí thực tế phát sinh không vượt quá chi phí dự toán. Khi đánh giá kết quả của trung tâm căn cứ trên hai nội dung: Khối lượng sản xuất

có hoàn thành nhiệm vụ được giao hay không? Chi phí sản xuất thực tế phát sinh có vượt quá định mức dự toán hay không? Sau đó tiến hành phân tích nguyên nhân gây biến động chi phí.

$$\text{Chênh lệch chi phí} = \text{Chi phí thực tế} - \text{Chi phí dự toán (định mức)}$$

Sử dụng phương pháp so sánh chi phí thực tế với chi phí dự toán (định mức), nhà quản trị có thể biết được chênh lệch nào là tốt, chênh lệch nào là xấu. đồng thời sử dụng phương pháp số chênh lệch để phân tích biến động của các nhân tố, tìm hiểu nguyên nhân để có các giải pháp phù hợp đáp ứng mục tiêu tối thiểu hóa chi phí cho trung tâm. Kết quả so sánh biến động giữa thực tế và định mức xảy ra trong các trường hợp sau:

- Trường hợp 1: Nếu thực tế > định mức, tức là biến động cho kết quả dương, nhìn chung kết quả này không tốt, bởi chi phí thực tế phát sinh lớn hơn so với định mức. Nhà quản trị cần đi tìm hiểu làm rõ nguyên nhân vì sao như vậy? do yếu tố khách quan hay chủ quan.

- Trường hợp 2: Nếu thực tế = định mức, đây là trường hợp đảm bảo thực tế đúng bằng định mức.

- Trường hợp 3: Nếu thực tế < định mức, được đánh giá là trường hợp tốt (nếu vẫn đảm bảo về chất lượng).

Phân tích biến động chi phí đúng và tìm hiểu rõ nguyên nhân ảnh hưởng của các nhân tố đến chi phí sẽ giúp nhà quản trị có cái nhìn cụ thể và chính xác từ đó có những biện pháp đúng đắn và kịp thời để hạn chế rủi ro hay phát huy thế mạnh tạo điều kiện tốt nhất cho doanh nghiệp đạt được mục đích tối thiểu hóa chi phí.

b. Báo cáo đánh giá trách nhiệm của trung tâm chi phí

Báo cáo trách nhiệm của trung tâm chi phí được lập tùy thuộc vào yêu cầu của việc đánh giá trung tâm trách nhiệm, báo cáo có thể chi tiết hoặc theo khoản mục. Căn cứ vào các báo cáo này, nhà quản trị sẽ đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch chi phí cũng như trách nhiệm của nhà quản trị đối với hoạt động của trung tâm chi phí.

Dựa vào việc đánh giá biến động về lượng và giá của các chi phí sản xuất phân tích việc sản xuất tốt hay xấu, nguyên nhân của việc tăng giảm chi phí là do giá nguyên vật liệu đầu vào thay đổi hay do khối lượng sản xuất thay đổi. Từ đó có những biện pháp khắc phục nhằm tối thiểu hóa chi phí và tối đa hóa lợi nhuận.

Ví dụ 10.1

Phân xưởng 1 của nhà máy 2 công ty Hồng Hà, tháng 8 năm 201X có dự toán sản xuất 2000 sản phẩm, thực tế sản xuất 2200 sản phẩm. Báo cáo trách nhiệm quản lý chi phí của Phân xưởng 1 thể hiện tại bảng 10.1 (trang bên).

Báo cáo trách nhiệm quản lý chi phí tại phân xưởng 1 cho thấy tổng chi phí phát sinh tháng 8 năm 201X là 1.408.910 ngàn đồng tăng 88.230 ngàn đồng so với dự toán. Trong đó, trừ chi phí hành chính, tất cả các khoản mục chi phí đều tăng. Do sản lượng thực tế tăng 200 sản phẩm so với dự toán làm chi phí tăng 103.550 ngàn đồng. Chênh lệch tăng này không

Chương 10: Kế toán trách nhiệm quản lý

phản ánh việc kiểm soát chi phí có hiệu quả hay không. Tổng chênh lệch giảm chi phí do nhân tố khác là 15.140 ngàn đồng. Chênh lệch này phản ánh thành quả kiểm soát chi phí của quản đốc phân xưởng 1. Phân xưởng 1 đã tiết kiệm (tương đối) chi phí nhân công là 20.340 ngàn đồng, chi phí khác 5.000 ngàn đồng. Mức tăng 10.200 ngàn đồng của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là chênh lệch tăng bất lợi do đó phân xưởng 1 cần tìm nguyên nhân và biện pháp khắc phục (Trường hợp này có thể do giá nguyên vật liệu tăng, do mức tiêu hao tăng....).

CÔNG TY HOÀNG HÀ

Phân xưởng 1

BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ CHI PHÍ

(Tháng 8 năm 201X)

Khoản mục	Dự toán	Thực tế	Chênh lệch		
			Do lượng	Do yếu tố khác	Tổng
1. Khối lượng sản xuất (sp)	2.000	2.200	200		20
2. Chi phí (ngàn đồng)					
Chi phí NVL trực tiếp	368.000	415.000	36.800	10.200	47.000
Chi phí Nhân công trực tiếp	566.000	602.260	56.600	(20.340)	36.260
Biến phí phí Sản xuất chung			-	-	-
<i>Công cụ</i>	<i>53.500</i>	<i>58.850</i>	<i>5.350</i>	-	5.350
<i>Lương bảo trì</i>	<i>46.000</i>	<i>50.600</i>	<i>4.600</i>	-	4.600
Định phí sản xuất chung			-	-	-
<i>Chi phí hành chính</i>	<i>220.000</i>	<i>220.000</i>	-	-	-
<i>Chi phí khác</i>	<i>65.000</i>	<i>60.000</i>	-	(5.000)	(5.000)
Tổng cộng	1.320.500	1.408.910	103.550	(15.140)	88.230

Bảng 10.1: Báo cáo trách nhiệm quản lý chi phí của phân xưởng 1

10.2.2. Đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu

a. Chỉ tiêu, phương pháp đánh giá trung tâm doanh thu

Trách nhiệm của nhà quản trị trong trung tâm trách nhiệm là tổ chức hoạt động tiêu thụ sản phẩm, dịch vụ sao cho đạt được doanh thu lớn nhất. Xuất phát từ mục tiêu của nhà quản trị, hệ thống chỉ tiêu được xây dựng để đánh giá trách nhiệm của trung tâm này là: So sánh doanh thu thực hiện với doanh thu dự toán của bộ phận, trên cơ sở đó phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến doanh thu như giá bán, khối lượng tiêu thụ và cơ cấu tiêu thụ.

Chênh lệch doanh thu = Doanh thu thực tế - Doanh thu dự toán

Cũng như đối với trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu cũng sử dụng phương pháp so sánh doanh thu thực hiện với doanh thu dự toán của bộ phận, trên cơ sở đó phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến doanh thu như giá bán, khối lượng tiêu thụ và cơ cấu tiêu thụ.

Qua các chỉ tiêu này, nhằm đánh giá xem doanh thu của trung tâm có đạt được mức doanh thu như dự toán hay không? Tìm hiểu các nguyên nhân gây lên, tác động đến việc thực hiện mục tiêu. Xác định mức đóng góp lợi nhuận vào mục tiêu chung của trung tâm.

Việc đánh giá hiệu năng của trung tâm doanh thu là tương đối khó, bởi đầu ra của trung tâm là doanh thu, nhưng đầu vào của trung tâm không thể xác định tương ứng với doanh thu được, vì vậy để đánh giá tính hiệu năng của trung tâm sử dụng so sánh giữa doanh thu thực tế phát sinh và doanh thu dự toán của trung tâm.

b. Báo cáo đánh giá trung tâm doanh thu

Với mục tiêu của nhà quản trị trong trung tâm doanh thu là tăng doanh thu bán hàng, hệ thống báo cáo trách nhiệm của trung tâm doanh thu nhằm đánh giá trách nhiệm và hiệu quả hoạt động của trung tâm doanh thu. Trên cơ sở so sánh doanh thu thực hiện với doanh thu dự toán và phân tích các nhân tố ảnh hưởng đến chỉ tiêu doanh thu như giá bán, khối lượng tiêu thụ và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ.

Báo cáo kết quả hoạt động của trung tâm doanh thu có thể được phân thành những bộ phận khác nhau theo chi nhánh, khu vực, địa lý, vùng miền, theo cửa hàng hoặc theo nhóm sản phẩm tiêu thụ phù hợp với yêu cầu quản lý của nhà quản trị.

Mặc khác, tùy theo cơ cấu quản lý của doanh nghiệp mà nhà quản trị chịu trách nhiệm về trung tâm doanh thu có thể là: Phó Tổng giám đốc kinh doanh, giám đốc kinh doanh, trưởng phòng kinh doanh, cửa hàng trưởng...mức độ chi tiết phụ thuộc vào cơ cấu tổ chức và yêu cầu thông tin của doanh nghiệp.

Ví dụ 10.2

Chi nhánh Hà Nội của công ty Hoàng Hà phân phối 2 loại sản phẩm A và B trên địa bàn Hà Nội. Chi nhánh được toàn quyền định giá bán. Giá bán theo dự toán của sản phẩm A là 190 ngàn đồng, sản phẩm B là 250 ngàn đồng. Thực tế tháng 8 năm 201X, chi nhánh Hà Nội định giá bán sản phẩm A là 188 ngàn đồng, sản phẩm B là 260 ngàn đồng. Sản lượng dự toán tiêu thụ dự toán là 8.000 sản phẩm A và 10.000 sản phẩm B. Trong tháng chi nhánh đã tiêu thụ được 7.800 sản phẩm A và 11.000 sản phẩm B. Báo cáo trách nhiệm quản lý doanh thu của chi nhánh Hà Nội thể hiện tại minh họa 10.2.

Tổng doanh thu thực hiện trong tháng 8 năm 201X của Chi nhánh Hà Nội đạt 4.326.400 ngàn đồng tăng 306.400 ngàn đồng so với dự toán. trong đó mức tăng do sản lượng tiêu thụ là 212.000 ngàn đồng, mức tăng do giá là 94.400 ngàn đồng. Điều này phản ánh thành quả nỗ lực cố gắng của chi nhánh Hà Nội trong việc tăng doanh thu. Như vậy trung tâm doanh thu (chi nhánh Hà nội) đã hoàn thành tốt trách nhiệm về quy mô và hiệu suất.

CÔNG TY HOÀNG HÀ

Chi nhánh Hà Nội

BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ DOANH THU

(Tháng 8 năm 201X)

Doanh thu	Dự toán			Thực tế			Chênh lệch		
	Số lượng (sản phẩm)	Đơn giá (ngàn đồng)	Doanh thu (ngàn đồng)	Số lượng (sản phẩm)	Đơn giá (ngàn đồng)	Doanh thu (ngàn đồng)	Do lượng (ngàn đồng)	Do giá (ngàn đồng)	Tổng (ngàn đồng)
Sản phẩm A	8.000	190	1.520.000	7.800	188	1.466.400	(38.000)	(15.600)	(53.600)
Sản phẩm B	10.000	250	2.500.000	11.000	260	2.860.000	250.000	110.000	360.000
Tổng cộng			4.020.000			4.326.400	212.000	94.400	306.400

Bảng 10.2: Báo cáo trách nhiệm quản lý doanh thu chi nhánh Hà nội

Xét về cơ cấu sản phẩm tiêu thụ, sự tăng trưởng doanh thu tiêu thụ của chi nhánh Hà có được là nhờ sản phẩm B, cả lượng và giá tiêu thụ sản phẩm B đều tăng làm cho doanh thu sản phẩm này tăng 360.000 ngàn đồng so với dự toán. Tuy nhiên, sản phẩm A có biểu hiện tiêu cực khi cả số lượng và giá bán đều giảm làm cho doanh thu giảm 53.600 ngàn đồng. Đối với sản phẩm này chi nhánh Hà Nội cần tìm nguyên nhân và biện pháp khắc phục.

Lưu ý: Khi đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu, nhà quản trị cần quan tâm đến chi phí của từng sản phẩm nhằm tối đa hóa lợi nhuận gộp chứ không phải chỉ doanh thu. Nếu chỉ dựa vào doanh thu để đánh giá, các nhà quản trị có thể tìm cách tăng doanh thu bằng cách giảm giá để tăng sản lượng tiêu thụ hoặc tăng mức tiêu thụ các sản phẩm có doanh thu lớn nhưng lợi nhuận thấp. Điều này có thể dẫn tới giảm lợi nhuận chung toàn công ty.

10.2.3. Đánh giá thành quả của trung tâm lợi nhuận

a. Chỉ tiêu, phương pháp đánh giá trung tâm lợi nhuận

Mục tiêu của trung tâm lợi nhuận là tối đa hóa lợi nhuận, để tối đa hóa lợi nhuận một mặt tăng doanh thu đồng thời giảm chi phí. Do vậy, trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận không chỉ dừng ở doanh thu mà có trách nhiệm về cả chi phí. Khi đánh giá trách nhiệm của nhà quản trị trong trung tâm trách nhiệm thường đi theo các nội dung: So sánh mức lợi nhuận thực hiện với kế hoạch về số tương đối và tuyệt đối:

$$\text{Chênh lệch lợi nhuận} = \text{Lợi nhuận thực tế} - \text{Lợi nhuận dự toán}$$

Đồng thời, nội dung quan trọng để đánh giá trung tâm lợi nhuận đó là khả năng sinh lời và tính hiệu quả của trung tâm. Để đánh giá nội dung này các nhà quản trị có thể sử dụng để đánh giá trách nhiệm của trung tâm thông qua các các chỉ tiêu tỷ lệ lợi nhuận bộ phận trên doanh thu bộ phận.

$$\text{Tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu} = \frac{\text{Lợi nhuận của bộ phận (trung tâm)}}{\text{Doanh thu của bộ phận (trung tâm)}}$$

Các chỉ tiêu này thể hiện mức đóng góp lợi nhuận của từng bộ phận vào lợi nhuận của toàn doanh nghiệp. Qua các chỉ tiêu này, các nhà quản trị có thể đánh giá hiệu quả hoạt động cũng như khả năng sinh lời của từng bộ phận vào doanh nghiệp, từ đó có những chính sách, quyết định kinh doanh phù hợp.

Ngoài ra, cần xác định ảnh hưởng của các nhân tố đến lợi nhuận với hai nhân tố doanh thu và chi phí, với chi phí đánh giá giống như trung tâm chi phí còn doanh thu cần đánh giá các nội dung sau: Trung tâm có đạt được mức tiêu thụ dự toán không? Giá bán và cơ cấu sản phẩm có được đảm bảo thực hiện đúng như dự toán không?

Trung tâm lợi nhuận là trung tâm mà tại đây các nhà quản trị phải chịu trách nhiệm về doanh thu và chi phí, cụ thể đó là lợi nhuận tạo ra. Các bộ phận có thể bán sản phẩm của bộ phận mình cho các bộ phận khác trong nội bộ doanh nghiệp mình và thường xảy ra trong các doanh nghiệp có phân cấp. Điều này đòi hỏi xác định giá chuyển giao nội bộ, giá chuyển giao nội bộ đó là giá bán sản phẩm giữa các bộ phận, trung tâm trong nội bộ doanh nghiệp. Bộ phận bán sẽ tạo ra lợi nhuận, bộ phận mua sẽ hình thành chi phí như vậy, để đạt được mục tiêu về lợi nhuận nhưng không ảnh hưởng đến mục tiêu chung của toàn doanh nghiệp, cần phải xác định giá bán chuyển giao nội bộ cho phù hợp và vẫn đảm bảo lợi ích và hiệu quả của các bộ phận.

c. Báo cáo đánh giá trung tâm lợi nhuận

Để đánh giá việc thực hiện và trách nhiệm của trung tâm lợi nhuận, thường dựa vào báo cáo kết quả kinh doanh được lập theo mức độ hoạt động, nghĩa là chi phí chia thành biến phí và định phí để xác định lợi nhuận gộp và lợi nhuận bộ phận. Từ đó, xác định và đánh giá mức lợi nhuận của từng bộ phận vào lợi nhuận của chung của doanh nghiệp. Ngoài ra, để đánh giá trách nhiệm của từng trung tâm lợi nhuận, người ta có thể so sánh kết quả thực hiện với dự toán hoặc so sánh tỷ lệ lợi nhuận trên doanh thu với tỷ lệ chung của toàn đơn vị hay ngành. Báo cáo trách nhiệm quản lý của trung tâm lợi nhuận được minh họa tại ví dụ 10.3.

Ví dụ 10.3

Công ty Sơn Hà có 3 bộ phận hoạt động: Nhà máy Sơn Nam chuyên sản xuất sản phẩm A, Chi nhánh Kinh doanh Sơn Đông tiêu thụ sản phẩm từ nhà máy Sơn Nam và các hàng hóa khác mua từ bên ngoài, Trung tâm kinh doanh Sơn Dương là một trung tâm kinh doanh độc lập sản xuất và tiêu thụ sản phẩm B và thực hiện hoạt động kinh doanh thương mại khác. Quý 2 năm 201X công ty có tình hình hoạt động như sau:

1. Tình hình chi phí sản xuất tại Nhà máy sản xuất sản phẩm A.

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực hiện
1. Số lượng sản phẩm sản xuất (sản phẩm)	10.000	12.000
2. Biến phí sản xuất (ngàn đ)	10.000.000	12.000.000

Chương 10: Kế toán trách nhiệm quản lý

<i>Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp</i>	<i>5.000.000</i>	<i>6.000.000</i>
<i>Chi phí nhân công trực tiếp</i>	<i>3.000.000</i>	<i>3.500.000</i>
<i>Chi phí sản xuất chung</i>	<i>2.000.000</i>	<i>2.500.000</i>
3. Định phí sản xuất (ngàn đ)	5.000.000	5.760.000
<i>Chi phí khấu hao</i>	<i>3.000.000</i>	<i>3.000.000</i>
<i>Chi phí khác</i>	<i>2.000.000</i>	<i>2.760.000</i>

2. Báo cáo tiêu thụ ở Chi nhánh Kinh doanh Sơn Đông như sau:

Chỉ tiêu	Dự toán	Thực hiện
1. Tình hình tiếp nhận và tiêu thụ sản phẩm từ sản xuất		
Số lượng sản phẩm nhận từ sản xuất (sản phẩm)	10.000	12.000
Số lượng sản phẩm tiêu thụ (sản phẩm)	10.000	12.000
Đơn giá bán sản phẩm (ngàn đ)	2.200	2.250
2. Tình hình mua và tiêu thụ hàng hóa bên ngoài		
Số lượng hàng hóa mua (sản phẩm)	10.000	12.000
Số lượng hàng hóa tiêu thụ (sản phẩm)	10.000	12.000
Đơn giá mua (ngàn đ)	1.000	1.100
Đơn giá bán (ngàn đ)	1.250	1.250
3. Chi phí bộ phận tiêu thụ		
Biến phí (ngàn đ)	2 % giá bán	2 % giá bán
Định Phí (ngàn đ)	5.000.000	5.100.000

3. Tình hình hoạt động của Trung tâm Kinh doanh Sơn Dương

Chỉ tiêu	Dự toán (ngàn đồng)	Thực hiện (ngàn đồng)
1. Doanh thu	22.000.000	24.000.000
2. Biến phí	14.200.000	16.700.000
<i>Biến phí sản xuất</i>	<i>2.000.000</i>	<i>2.000.000</i>
<i>Giá mua hàng hóa</i>	<i>10.000.000</i>	<i>12.000.000</i>
<i>Biến phí bán hàng tại trung tâm</i>	<i>1.400.000</i>	<i>1.800.000</i>
<i>Biến phí quản lý tại trung tâm</i>	<i>800.000</i>	<i>900.000</i>
3. Định phí	5.200.000	5.200.000
<i>Định phí sản xuất</i>	<i>3.000.000</i>	<i>3.000.000</i>
<i>Định phí bán hàng</i>	<i>1.000.000</i>	<i>1.000.000</i>
<i>Định phí quản lý</i>	<i>1.200.000</i>	<i>1.200.000</i>

Chương 10: Kế toán trách nhiệm quản lý

Chi nhánh kinh doanh Sơn Đông và Trung tâm kinh doanh Sơn Dương là 2 bộ phận của công ty Alpha được phân cấp quản lý thu, chi và xác định được kết quả kinh doanh bộ phận. Do vậy đây là 2 trung tâm lợi nhuận của doanh nghiệp. Từ số liệu trên, báo cáo trách nhiệm quản lý ở hai trung tâm lợi nhuận này được lập tại bảng 10.3 như sau:

CÔNG TY SƠN NAM
CHI NHÁNH KINH DOANH SƠN ĐÔNG
BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ QUÍ 2 NĂM 201X

Chỉ tiêu	Dự toán (ngàn đ)	Thực hiện (ngàn đ)	Chênh lệch (ngàn đ)
I. Sản phẩm A			
1. Doanh thu	22.000.000	27.000.000	5.000.000
2. Biến phí (giá vốn)	15.000.000	17.760.000	2.760.000
3. Số dư đảm phí	7.000.000	9.240.000	2.240.000
II. Hàng Hóa			
1. Doanh thu	12.500.000	15.000.000	2.500.000
2. Biến phí (giá vốn)	10.000.000	13.200.000	3.200.000
3. Số dư đảm phí	2.500.000	1.800.000	(700.000)
III. Toàn bộ cửa hàng			-
1. Doanh thu	34.500.000	42.000.000	7.500.000
2. Biến phí	25.440.000	31.500.000	6.060.000
<i>Giá vốn sản phẩm, hàng hóa</i>	<i>25.000.000</i>	<i>30.960.000</i>	<i>5.960.000</i>
<i>Biến phí tiêu thụ</i>	<i>440.000</i>	<i>540.000</i>	<i>100.000</i>
3. Số dư đảm phí	9.060.000	10.500.000	1.440.000
4. Định phí cửa hàng	5.000.000	5.100.000	100.000
5. Lợi nhuận cửa hàng	4.060.000	5.400.000	1.340.000
6. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu	11,77%	12,86%	1,09%

Bảng 10.3: Báo cáo trách nhiệm của chi nhánh kinh doanh Sơn đông

Báo cáo trên cho thấy Chi nhánh kinh doanh Sơn Đông đã hoàn thành khá tốt trách nhiệm quản lý của mình. Chi nhánh đã hoàn thành vượt mức chỉ tiêu doanh thu trên 20% tương ứng với mức tăng 5.000.000 ngàn đồng so với dự toán. Lợi nhuận của Chi nhánh thực hiện đạt 5.400.000 ngàn đồng tăng 1.340.000 ngàn đồng. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu tiêu thụ đạt 12,86%, tăng đáng kể so với kế hoạch 11,77%.

Xét về cơ cấu tiêu thụ ta thấy Sản phẩm A đạt hiệu quả kinh doanh cao, doanh thu và số dư đảm phí đều tăng. Trong đó tốc độ tăng số dư đảm phí lớn hơn tốc độ tăng của doanh thu. Chính sản phẩm này đã giúp lãnh đạo Chi nhánh hoàn thành trách nhiệm quản lý vượt mức kế hoạch. Tuy nhiên bộ phận kinh doanh hàng hóa đạt hiệu quả thấp hơn so với kế hoạch dự toán. Mặc dù doanh thu thực hiện đạt 15.000.000 ngàn đồng, tăng 2.500.000 ngàn đồng,

Chương 10: Kế toán trách nhiệm quản lý

song số dư đảm phí lại giảm 700.000 ngàn đ so với dự toán. Nguyên nhân là do giá mua vào hàng hóa tăng trong khi giá tiêu thụ không đổi so với dự toán.

Đối với Trung tâm kinh doanh Sơn Dương, báo cáo trách nhiệm quản lý của trung tâm được thể hiện ở bảng 10.4.

CÔNG TY SƠN NAM
TRUNG TÂM KINH DOANH SƠN DƯƠNG
BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ QUÍ 2 NĂM 201X

Chỉ tiêu	Dự toán (ngàn đ)	Thực hiện (ngàn đ)	Chênh lệch (ngàn đ)
1. Doanh thu	22.000.000	24.000.000	2.000.000
2. Biến phí	14.200.000	16.700.000	2.500.000
<i>Biến phí sản xuất</i>	2.000.000	2.000.000	-
<i>Giá mua hàng hóa</i>	10.000.000	12.000.000	2.000.000
<i>Biến phí bán hàng tại trung tâm</i>	1.400.000	1.800.000	400.000
<i>Biến phí quản lý tại trung tâm</i>	800.000	900.000	100.000
3. Số dư đảm phí	7.800.000	7.300.000	(500.000)
4. Định phí	5.200.000	5.200.000	-
<i>Định phí sản xuất</i>	3.000.000	3.000.000	-
<i>Định phí bán hàng</i>	1.000.000	1.000.000	-
<i>Định phí quản lý</i>	1.200.000	1.200.000	-
6. Lợi nhuận của trung tâm	2.600.000	2.100.000	(500.000)
7. Tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu	11,82%	8,75%	-3,07%

Bảng 10.4: Báo cáo trách nhiệm của Trung tâm kinh doanh Sơn Dương

Với Trung tâm kinh doanh Sơn Dương, Doanh thu thực hiện đạt 24.000.000 ngàn đồng tăng 2.000.000 ngàn đồng so với dự toán. Tuy nhiên, lợi nhuận đạt được thấp hơn so với dự toán 500.000 ngàn đồng khiến tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu của trung tâm chỉ đạt 8.75%, trong khi dự toán là 11,82%. Như vậy có thể thấy Trung tâm Sơn Dương đã hoàn thành trách nhiệm về doanh thu nhưng chưa hoàn thành trách nhiệm về lợi nhuận. Tốc độ tăng chi phí (giá vốn) lớn hơn tốc độ tăng doanh thu làm cho lợi nhuận suy giảm. Trung tâm Sơn Dương cần tìm rõ nguyên nhân và biện pháp khắc phục tình trạng này.

10.2.4. Đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư

a. Chỉ tiêu, phương pháp đánh giá trung tâm đầu tư

Trung tâm đầu tư (Investment Centers) được gắn với cấp cao nhất như Hội đồng quản trị, Tổng công ty, các công ty... Trung tâm đầu tư là nơi nhà quản trị kiểm soát cả về doanh thu, chi phí, lợi nhuận và đầu tư tài sản. Các công ty lớn thường gồm nhiều trung

Chương 10: Kế toán trách nhiệm quản lý

tâm đầu tư và trung tâm lợi nhuận. Thông thường nhà quản trị thành công trong quản lý trung tâm lợi nhuận và đầu tư hơn trung tâm chi phí.

Các chỉ tiêu sử dụng để đánh giá hiệu quả sử dụng vốn của trung tâm đầu tư bao gồm: Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) và Lợi nhuận thặng dư (RI).

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

Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư là tỷ số giữa lợi nhuận thuần trên vốn đầu tư đã bỏ ra.

$$\text{Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI)} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

Chỉ tiêu ROI có thể được chi tiết hóa qua công thức sau:

$$\text{ROI} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Vốn đầu tư}} = \frac{\text{Lợi nhuận}}{\text{Doanh thu}} \times \frac{\text{Doanh thu}}{\text{Vốn đầu tư}}$$

Sử dụng chỉ tiêu ROI để đánh giá hai nội dung: Thứ nhất, đánh giá hiệu quả đầu tư của các trung tâm đầu tư và các doanh nghiệp có vốn đầu tư khác nhau, từ đó phân tích hiệu quả sử dụng vốn. Thứ hai, sử dụng chỉ tiêu ROI để tìm ra các nhân tố tác động đến hiệu quả quản lý, nhằm tìm ra các giải pháp cho kết quả kinh doanh tốt hơn.

Ví dụ 10.4

Báo cáo Kết quả kinh doanh của công ty A năm 201N như sau:

Chỉ tiêu	Số tiền (ngàn đồng)
1. Doanh thu	42.000.000
2. Biến phí	32.000.000
3. Số dư đảm phí	10.000.000
4. Định phí	6.000.000
5. Lợi nhuận	4.000.000
6. Vốn hoạt động	20.000.000

Với số liệu trên tỷ lệ hoàn vốn của công ty A là:

$$\text{ROI} = \frac{4.000.000}{20.000.000} = 20\%$$

Chi tiết theo công thức tính ROI, ta có

$$\text{ROI} = \frac{4.000.000}{20.000.000} = \frac{4.000.000}{42.000.000} \times \frac{42.000.000}{20.000.000} = 9,52\% \times 2,1 = 20\%$$

Trong kết quả trên, ROI của công ty bằng 20%, trong đó tỷ suất sinh lời trên doanh thu là 9,52%, vòng quay vốn hoạt động đạt 2,1 lần.

Từ công thức trên ta thấy ROI chịu ảnh hưởng của 2 nhân tố đó là tỷ lệ sinh lãi của doanh thu và số vòng quay của vốn đầu tư. Như vậy, để ROI cao cần sử dụng các biện pháp để tăng ROI như: tăng doanh thu, tiết kiệm chi phí hoặc giảm vốn đầu tư.

Tăng doanh thu

Chỉ tiêu doanh thu đóng vai trò trung gian trong công thức trên nhưng nó là một nhân tố cấu thành nên ROI, giữ vai trò quan trọng và liên quan trực tiếp đến việc tạo ra lợi nhuận, tốc độ luân chuyển vốn. Tăng doanh thu sẽ góp phần tăng lợi nhuận, làm gia tăng tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu góp phần tăng ROI.

Tiết kiệm chi phí

Giải pháp hiệu quả nhất để tăng ROI là tiết kiệm chi phí hoạt động, tiết kiệm chi phí thông qua việc thực hiện tốt các định mức chi phí ở các khâu, bộ phận. Tiết kiệm chi phí thông qua việc tăng khối lượng sản phẩm sản xuất và tiêu thụ cũng như xác lập một cơ cấu sản phẩm sản xuất và tiêu thụ hợp lý, xác lập một ngân sách định phí thích hợp.

Giảm vốn hoạt động

Giảm vốn hoạt động bao gồm cả vốn lưu động và vốn cố định. Giảm vốn lưu động thông qua việc đẩy nhanh tốc độ luân chuyển hàng tồn kho, chỉ duy trì một mức độ hàng tồn kho tối thiểu hợp lý đủ cho quá trình sản xuất kinh doanh được thực hiện liên tục, tích cực thu hồi các khoản phải thu để giảm bớt tồn đọng và tăng vòng quay vốn. Giảm vốn cố định thông qua việc nhượng bán, thanh lý các tài sản không sử dụng hoặc sử dụng không có hiệu quả nhằm đảm bảo tất cả các tài sản được huy động vào sản xuất kinh doanh.

Chỉ tiêu ROI được sử dụng tương đối phổ biến, cơ sở cho việc lựa chọn đầu tư, như khi có quyết định mở rộng đầu tư nên ưu tiên bộ phận có ROI cao. Ưu điểm cơ bản của ROI là có thể so sánh kết quả của các bộ phận khác nhau về qui mô, số vốn. Bên cạnh đó, ROI có nhược điểm nếu chỉ chú trọng đến ROI nhà quản trị có thể bỏ qua mất cơ hội kinh doanh có lợi cho toàn doanh nghiệp hoặc cho lâu dài. Nếu chỉ xét chỉ tiêu ROI không sẽ không đủ chính xác cho nhà đầu tư quyết định nên đầu tư vào trung tâm hay không? không những vậy, sử dụng chỉ tiêu RI còn khuyến khích các nhà quản trị bộ phận chấp nhận những cơ hội kinh doanh nếu ROI cao hơn ROI bình quân.

***Lợi nhuận thặng dư (Residual Income – RI)**

Lợi nhuận thặng dư hay (còn được gọi là lợi nhuận còn lại) là khoản thu nhập của bộ phận hay toàn doanh nghiệp sau khi trừ đi chi phí sử dụng vốn mong muốn đã đầu tư vào bộ phận đó.

$$\text{Lợi nhuận thặng dư} = \text{Lợi nhuận} - (\text{Vốn đầu tư} \times \text{ROI mong muốn})$$

Hoặc:

$$\text{Lợi nhuận thặng dư} = \text{Vốn đầu tư} \times (\text{ROI hiện hành} - \text{ROI mong muốn})$$

Như vậy bất kỳ một lượng vốn đầu tư tăng thêm nào mà tạo ra một tỷ lệ hoàn vốn lớn hơn tỷ lệ hoàn vốn tối thiểu (mong muốn) đều tạo ra một lượng lợi nhuận thặng dư, do đó sẽ

hấp dẫn nhà đầu tư. Điều này cũng chỉ ra một xu hướng tích cực là nếu dùng RI để đánh giá trách nhiệm quản lý của trung tâm đầu tư thì các nhà quản lý có xu hướng mở rộng đầu tư để tìm kiếm cơ hội kinh doanh làm gia tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp. Tuy nhiên, Sử dụng chỉ tiêu RI có thể dẫn đến tình trạng chạy theo thành tích về gia tăng lợi nhuận dẫn đến đầu tư dàn trải vào nhiều phương án, không theo mục tiêu định hướng của doanh nghiệp.

b. Vấn đề xác định vốn đầu tư và lợi nhuận khi tính chỉ tiêu ROI và RI

Việc tính toán các chỉ tiêu ROI hoặc RI phụ thuộc rất nhiều vào việc tính toán vốn đầu tư và lợi nhuận. Cách tính lợi nhuận và vốn đầu tư khác nhau sẽ thể hiện thành quả khác nhau ở những phạm vi trách nhiệm khác nhau.

Vốn đầu tư (vốn hoạt động) được hiểu một cách chung nhất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ lượng tài sản đầu tư được đầu tư, sử dụng ở một trung tâm, một đơn vị. Vốn hoạt động trong kỳ thường có biến động. Do vậy ROI và RI ta cần sử dụng vốn bình quân trong kỳ.

$$\text{Vốn bình quân trong kỳ} = (\text{Vốn đầu tư đầu kỳ} + \text{Vốn đầu tư cuối kỳ}) / 2$$

Vốn đầu tư gắn liền với tài sản dài hạn và ngắn hạn của đơn vị. Vốn gắn với tài sản ngắn hạn thường biến động. Vì vậy tùy theo cấp quản lý, quyền ra quyết định, trách nhiệm từng bộ phận trong doanh nghiệp, vốn đầu tư bình quân có thể được sử dụng để tính ROI, RI là khác nhau:

- Khi nhà quản lý trung tâm có quyền quyết định và chịu trách nhiệm toàn bộ các hoạt động đầu tư vào trung tâm thì vốn đầu tư là giá trị tài sản bình quân trên bảng cân đối kế toán,

- Khi nhà quản lý trung tâm có quyền quyết định và chịu trách nhiệm hạn chế về số vốn được phân cấp quản lý đầu tư vào trung tâm thì vốn đầu tư trường hợp này là số bình quân của vốn sở hữu hoặc số vốn được phân cấp trên bảng cân đối kế toán. Trong trường hợp này những tài sản vượt ngoài quyền quyết định của trung tâm sẽ được loại trừ ra như tài sản cố định dự trữ, chi phí xây dựng cơ bản dở dang, tài sản chờ thanh lý....

- Trong trường hợp lãnh đạo trung tâm được quyền huy động nguồn vốn ngắn hạn như mua chịu vật tư, hàng hóa ngắn hạn, một số khoản tiền ứng trước của khách hàng... hoặc khoản vay trong thời gia ngắn thì vốn đầu tư trong trường hợp này là bình quân tài sản trừ nợ ngắn hạn trên bảng cân đối kế toán.

Việc xác định chỉ tiêu lợi nhuận cũng ảnh hưởng lớn đến kết quả tính toán các chỉ tiêu ROI, RI. Tùy thuộc vào mục đích của việc đánh giá trách nhiệm của các bộ phận, lãnh đạo đơn vị có thể sử dụng các chỉ tiêu lợi nhuận khác nhau.

Thông thường, khi đánh giá tổng quát năng lực quản lý của các nhà quản lý chỉ tiêu lợi nhuận được xem xét là lợi nhuận trước thuế và lãi vay (EBIT) hoặc lợi nhuận trước thuế thu nhập doanh nghiệp. Trường hợp này chỉ tiêu EBIT là phù hợp hơn vì đây là lợi nhuận có được từ tài sản đầu tư mang lại mà không phân biệt nguồn tài trợ các tài sản đó (không bao gồm lợi nhuận từ hoạt động đầu tư tài chính, hoạt động khác). Để dụng EBIT trong công thức tính ROI, RI sẽ đảm bảo sự phù hợp giữa doanh thu và tài sản đã tạo ra nó đồng thời đảm bảo công bằng trong đánh giá thành quả giữa các trung tâm đầu tư có đi vay và không đi vay.

Chương 10: Kế toán trách nhiệm quản lý

Tuy nhiên, khi xem xét đánh giá trách nhiệm của nhà quản lý với vốn chủ sở hữu thì chỉ tiêu lợi nhuận thường được sử dụng là lợi nhuận sau thuế thu nhập doanh nghiệp.

c. Báo cáo đánh giá trung tâm đầu tư

Để đánh giá trách nhiệm của trung tâm đầu tư, nhà quản trị thường sử dụng các chỉ tiêu cơ bản của trung tâm lợi nhuận như doanh thu, chi phí, lợi nhuận đồng thời thêm các chỉ tiêu như ROI, RI, được thể hiện trong Báo cáo trách nhiệm của trung tâm đầu tư. Ví dụ 10.4 minh họa báo cáo này.

Ví dụ 10.5

Lấy số liệu của công ty SƠN NAM ở ví dụ 10.3. Bổ sung thêm các thông tin khác liên quan đến toàn công ty.

Chỉ tiêu	Dự toán (ngàn đ)	Thực hiện (ngàn đ)
1. Chi phí quản lý hành chính (định phí)	2.600.000	2.200.000
2. Vốn đầu tư toàn công ty	30.000.000	31.000.000

Thuế thu nhập doanh nghiệp 20%, công ty dự toán tỷ lệ hoàn vốn tối thiểu (ROI tiêu chuẩn) là 10%. Báo cáo trách nhiệm của công ty Sơn Nam với tư cách là một trung tâm đầu tư thể hiện tại bảng 10.5 sau đây:

CÔNG TY SƠN NAM

BÁO CÁO TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ CÔNG TY QUÍ 2 NĂM 201X

Chỉ tiêu	Dự toán (ngàn đ)	Thực hiện (ngàn đ)	Chênh lệch (ngàn đ)
1. Doanh thu	56.500.000	66.000.000	9.500.000
2. Biến phí	39.640.000	48.200.000	8.560.000
3. Số dư đảm phí	16.860.000	17.800.000	940.000
4. Định phí	12.800.000	12.500.000	(300.000)
<i>Định phí từ đơn vị trực thuộc</i>	<i>10.200.000</i>	<i>10.300.000</i>	<i>100.000</i>
<i>Định phí hành chính tại công ty</i>	<i>2.600.000</i>	<i>2.200.000</i>	<i>(400.000)</i>
5. Lợi nhuận trước thuế	4.060.000	5.300.000	1.240.000
6. Thuế thu nhập doanh nghiệp	812.000,00	1.060.000,00	248.000
7. Lợi nhuận sau thuế	3.248.000	4.240.000	992.000
8. Vốn sản xuất kinh doanh toàn công ty	30.000.000	31.000.000	1.000.000
9. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư- ROI	10,83%	13,68%	2,85%
10. Chi phí vốn với ROI tối thiểu (10%)	3.000.000	3.100.000	100.000
11. Lợi nhuận thặng dư- RI	248.000	1.140.000	892.000

Bảng 10.5: Báo cáo trách nhiệm của trung tâm đầu tư- Công ty SƠN NAM

Xét ở phạm vi toàn công ty với tư cách là một trung tâm đầu tư, lãnh đạo công ty đã hoàn thành tốt trách nhiệm quản lý. Lợi nhuận sau thuế tăng 992.000 ngàn đồng so với dự toán. Tỷ lệ hoàn vốn đầu tư (ROI) đạt 13,68% tăng đáng kể so với con số dự toán (10,83 %) và khá cao so với tỷ lệ hoàn vốn đầu tư tối thiểu (10%). Tương tự chỉ tiêu RI đạt dương 1.140.000 ngàn đồng thể hiện kết quả tốt hơn so với dự toán.

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG X

1. Khái niệm về kế toán trách nhiệm quản lý
2. Trình bày định nghĩa và cho ví dụ về : trung tâm chi phí, trung tâm doanh thu, trung tâm lợi nhuận, trung tâm đầu tư.
3. Sự phân cấp quản lý và mối quan hệ với kế toán trách nhiệm
4. Nội dung đánh giá thành quả của trung tâm chi phí
5. Nội dung đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu
6. Nội dung đánh giá thành quả của trung tâm kinh doanh (lợi nhuận)
7. Nội dung đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư
8. Cho biết ưu, nhược điểm của việc sử dụng chỉ tiêu ROI và RI để đánh giá trách nhiệm của trung tâm đầu tư.
9. Cho biết cách xác định vốn hoạt động và lợi nhuận trong việc tính ROI, RI
10. Tại doanh nghiệp M có tổng vốn hoạt động bình quân trong kỳ là 600.000ngđ, doanh thu đạt được trong kỳ là 900.000ngđ và lợi nhuận trong kỳ 90.000ngđ.

Yêu cầu

1. Tính ROI ?
2. Giả sử kỳ sau doanh thu tăng 120.000ngđ, vốn hoạt động không đổi. Tính ROI dự kiến, biết biến phí chiếm 60% doanh thu. Cho nhận xét về sự thay đổi của ROI.
3. Giả sử kỳ sau chi phí lao động tiết kiệm được 18.000ngđ, doanh thu và vốn hoạt động không đổi. Tính ROI ? Cho nhận xét về sự thay đổi của ROI.
4. Vốn hoạt động giảm 60.000ngđ, các nhân tố khác không đổi. Tính ROI ? Cho nhận xét về sự thay đổi của ROI.
11. Công ty Anh Quân trong năm 201X sản xuất và tiêu thụ 10.000 sản phẩm, tài liệu về hoạt động kinh doanh của công ty trong năm như sau:

Chỉ tiêu	Giá trị
1. Giá bán (\$)	50
3. Biến phí đơn vị (\$)	30
4. Tổng định phí hoạt động (\$)	160.000
5. Vốn hoạt động bình quân năm (\$)	250.000

Yêu cầu:

1. Lập báo cáo kết quả kinh doanh năm X dạng số dư đảm phí. Xác định chỉ tiêu ROI, cho biết các nhân tố ảnh hưởng tới và xác định trách nhiệm của nhà quản trị các cấp trong các trường hợp:
 - a. Doanh nghiệp có khả năng tiết kiệm chi phí nhân công trực tiếp 5000\$ mỗi năm do thuê mướn nhân công rẻ hơn.
 - b. Bằng việc áp dụng phương pháp quản trị hàng tồn kho phù hợp, doanh nghiệp có thể giảm mức tồn kho bình quân 50.000\$
 - c. Doanh nghiệp phát hành trái phiếu và sử dụng số tiền phát hành mua thiết bị sản xuất trị giá 62.500\$, tiền lãi trái phiếu hàng năm là 7.500\$. Doanh thu không đổi, thiết bị mới sẽ làm giảm chi phí hàng năm là 2.500\$.
 2. Nếu Doanh nghiệp muốn tỷ lệ hoàn vốn (ROI) là 26% thì giá bán là bao nhiêu
12. Công ty A và công ty B có số liệu kinh doanh trong kỳ như sau:

Đơn vị: triệu đồng

Chỉ tiêu	Công ty A	Công ty B
Doanh thu	400000	600000
Biến phí	260000	360000
Số dư đảm phí	140000	240000
Định phí chưa có lãi vay	88000	100000
Lãi vay	10000	20000
Vốn hoạt động đầu năm	500000	800000
Vốn hoạt động cuối năm	700000	1200000

Yêu cầu:

1. Tính ROI và RI của từng công ty
2. Nên sử dụng chỉ tiêu nào để so sánh hiệu quả đầu tư của hai công ty.
3. Kỳ sau, vốn hoạt động ổn định đến cuối kỳ và các số liệu khác không thay đổi, công ty A muốn đạt lợi nhuận trước thuế là 160000 triệu thì ROI phải đạt bao nhiêu?
4. Kỳ sau, vốn hoạt động ổn định đến cuối kỳ và biến phí tăng 10%, sản lượng tiêu thụ và định phí không đổi công ty A muốn đạt ROI như kỳ này thì doanh thu phải đạt bao nhiêu?
5. Kỳ sau, vốn hoạt động ổn định đến cuối kỳ và các số liệu khác không thay đổi, công ty B muốn đạt lợi nhuận trước thuế là 160000 triệu thì ROI phải đạt bao nhiêu?

CHƯƠNG XI

THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN

11.1. TỔNG QUAN VỀ QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN TRONG DOANH NGHIỆP

11.1.1. Khái niệm về quyết định đầu tư dài hạn trong doanh nghiệp

a. Đầu tư dài hạn trong doanh nghiệp

Hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp gắn liền với việc sử dụng hai loại tài sản: tài sản ngắn hạn và tài sản dài hạn. Tài sản ngắn hạn là những tài sản cung cấp, tạo điều kiện cho hoạt động sản xuất kinh doanh trong thời gian ngắn (trong phạm vi một năm). Các tài sản này thường chiếm một lượng vốn không lớn trong đầu tư mua sắm và về phương diện tài chính có thể huy động từ nguồn vốn sản xuất kinh doanh trong kỳ, được bù đắp sau mỗi chu kỳ sản xuất kinh doanh. Tài sản dài hạn là những tài sản cung cấp và tạo điều kiện cho hoạt động sản xuất kinh doanh trong nhiều năm. Tài sản dài hạn trong doanh nghiệp tồn tại dưới hình thức tài sản hữu hình như máy móc thiết bị, nhà xưởng, cơ sở hạ tầng... và dưới dạng vô hình như bản quyền, quyền khai thác, quyền sử dụng đất... Loại tài sản này có được thông qua quá trình đầu tư dài hạn của doanh nghiệp. Tài sản của doanh nghiệp được hình thành thông qua hoạt động đầu tư.

Đầu tư là hoạt động chủ yếu, quyết định sự phát triển và khả năng tăng trưởng của doanh nghiệp. Trong hoạt động đầu tư, doanh nghiệp bỏ vốn nhằm hình thành và bổ sung những tài sản cần thiết để thực hiện những mục tiêu kinh doanh. Hoạt động đầu tư hình thành nên tài sản dài hạn là đầu tư dài hạn.

Đầu tư dài hạn của doanh nghiệp là quá trình ủy thác, sử dụng một số vốn hiện tại để tạo ra tài sản dài hạn nhằm tạo điều kiện thuận lợi để phát triển hoạt động sản xuất kinh doanh, mở rộng nguồn lợi kinh tế doanh nghiệp trong tương lai. Đầu tư dài hạn thường đòi hỏi một lượng vốn kinh doanh ứng trước lớn và quá trình thu hồi vốn phải trải qua nhiều năm, chịu nhiều rủi ro khi môi trường kinh doanh thay đổi. Do vậy, đầu tư dài hạn đòi hỏi nhà quản trị phải ra quyết định về vốn đầu tư dài hạn gắn liền với từng mục tiêu đầu tư.

b. Khái niệm quyết định dài hạn

Quyết định đầu tư dài hạn là quá trình lựa chọn phương án sử dụng vốn trong mua sắm, xây dựng tài sản dài hạn phù hợp với những điều kiện giới hạn về năng lực kinh tế và đáp ứng mục tiêu đầu tư của doanh nghiệp. Quá trình ra quyết định đầu tư dài hạn thường được gọi là quá trình lập dự toán ngân sách vốn cho các dự án đầu tư.

Khi thiết lập quyết định đầu tư dài hạn, nhà quản trị cần tính đến nhiều vấn đề liên quan đến các phương án đặc biệt là mục tiêu đầu tư dài hạn của doanh nghiệp như tối đa hóa lợi nhuận, mở rộng thị phần.... Mục tiêu đầu tư của doanh nghiệp là tiêu chuẩn đánh giá hiệu quả các phương án đầu tư.

11.1.2. Vai trò của quyết định đầu tư dài hạn

Quyết định đầu tư dài hạn thông thường mang tính chất chiến lược phát triển lâu dài của doanh nghiệp. Cho nên các quyết định đầu tư dài hạn đúng đắn sẽ có tác động rất lớn đến sự phát triển bền vững của doanh nghiệp.

- Các quyết định đầu tư dài hạn đúng đắn thể hiện sự năng động, nhạy bén của nhà quản trị doanh nghiệp trong chiến lược phát triển sản xuất kinh doanh thích ứng với nhu cầu thị trường.

- Các quyết định đầu tư dài hạn đúng đắn là căn cứ quan trọng để nhà quản trị xây dựng các quyết định ngắn hạn chính xác và hợp lý nhằm khai thác mọi nguồn lực của doanh nghiệp, không ngừng nâng cao hiệu quả kinh doanh của doanh nghiệp.

- Căn cứ vào quyết định dài hạn nhà quản trị doanh nghiệp sẽ chủ động về cơ sở vật chất kỹ thuật trong đầu tư, thấy rõ được những khó khăn thuận lợi trong quá trình phát triển, giúp nhà quản trị doanh nghiệp có những giải pháp hiệu quả huy động mọi nguồn vốn đầu tư dài hạn của doanh nghiệp.

11.1.3. Đặc điểm của quyết định đầu tư dài hạn trong doanh nghiệp

a. Quyết định đầu tư dài hạn đòi hỏi vốn đầu tư lớn

Phần lớn các quyết định đầu tư dài hạn liên quan đến việc thay đổi khả năng sản xuất của doanh nghiệp nên đòi hỏi phải có vốn đầu tư lớn. Các tài sản dài hạn, là những tài sản có đặc điểm: tham gia vào nhiều chu kỳ sản xuất kinh doanh, hình thái vật chất không thay đổi nhưng giá trị của nó giảm dần theo thời gian phục vụ. Đó chính là tính hao mòn dần của tài sản dài hạn, cho đến khi hết thời hạn sử dụng thì giá trị sử dụng của nó còn lại rất ít hoặc không còn giá trị. Do vậy, lợi ích thực sự mà vốn đầu tư dài hạn mang lại cho doanh nghiệp chỉ được tính là phần còn lại từ nguồn lợi kinh tế của vốn đầu tư dài hạn sau khi đã bồi hoàn phần hao hụt của nó trong quá trình phục vụ hoạt động sản xuất kinh doanh.

b. Quyết định đầu tư dài hạn phát huy tác dụng trong thời gian dài

Các quyết định đầu tư dài hạn hình thành nên tài sản dài hạn của doanh nghiệp. Các tài sản này được sử dụng trong nhiều năm. Thời gian thu hồi vốn đầu tư thường kéo dài nhiều năm. Do vậy, việc xác định giá trị thực của các khoản thu và chi tiền ở các thời điểm khác nhau trong quá trình đầu tư phải tính toán đến yếu tố giá trị thời gian của tiền tệ (the time value of money). Vấn đề này đã được nghiên cứu kỹ ở các môn học thuộc lĩnh vực tài chính, ở đây chỉ nhắc lại các khái niệm cơ bản và các công thức tính giá trị tương lai và giá trị hiện tại của tiền tệ:

- **Giá trị tương lai của tiền tệ** (the future value of money) là giá trị gia tăng của tiền tệ sau một khoảng thời gian trong tương lai đặt trong giả thiết được đem đầu tư vào ngày hôm nay để hưởng một tỉ lệ lãi suất nhất định.

Nếu ta gọi:

P: Giá trị ban đầu của lượng tiền đầu tư (the principal)

r: lãi suất đầu tư mỗi năm (the interest rate of year)

A: là khoản tiền đều đầu tư hàng năm (đầu tư vào đầu năm)

F_n : Giá trị tương lai của lượng tiền đầu tư sau năm thứ n

CF: là dòng tiền đầu tư hàng năm

Thì:

+ Giá trị tương lai của khoản tiền đơn P đầu tư sau n năm được tính:

$$F_n = P \times (1 + r)^n$$

+ Giá trị tương lai của dòng tiền đều A đầu tư đều hàng năm trong n năm được tính:

$$F_n = \sum_{r=1}^n A \times (1 + r)^{n-1} = A \times \frac{(1 + r)^n - 1}{r}$$

Giá trị của hệ số $(1 + r)^n$ và $\frac{(1 + r)^n - 1}{r}$ được tra từ bảng tính giá trị tương lai của dòng tiền đơn và dòng tiền kép tương ứng (xem phụ lục).

- **Giá trị hiện tại của tiền tệ** (the present value of money) là việc xem xét các khoản tiền dự tính phát sinh trong tương lai sẽ mang một giá trị thực chất bao nhiêu tại thời điểm xem xét (thời điểm hiện tại).

Cũng với cách đặt vấn đề như khi tính giá trị tương lai:

+ Giá trị hiện tại của khoản tiền đơn tại thời điểm n được tính:

$$P = F_n \times \frac{1}{(1 + r)^n}$$

+ Giá trị hiện tại của dòng tiền đều A được tính:

$$P = A \times \frac{1 - (1 + r)^{-n}}{r}$$

Giá trị các hệ số $\frac{1}{(1 + r)^n}$ và $\frac{1 - (1 + r)^{-n}}{r}$ cũng được tra từ bảng tính giá trị hiện tại của dòng tiền đơn và dòng tiền kép.

c. Các quyết định đầu tư dài hạn chịu sự tác động của các chính sách kinh tế vĩ mô

Chính sách kinh tế vĩ mô của chính phủ nhằm duy trì sự ổn định và phát triển kinh tế, điều chỉnh cơ cấu kinh tế theo ngành, theo lãnh thổ... Trong từng thời điểm nhất định các chính sách này có thể tác động tích cực hoặc hạn chế một ngành sản xuất, một lĩnh vực cụ thể nào đó. Điều đó dẫn đến các doanh nghiệp trong ngành, lĩnh vực đó sẽ chịu tác động từ các chính sách này. Do vậy, các quyết định đầu tư dài hạn chịu sự chi phối bởi các chính sách kinh tế vĩ mô của chính phủ như chính sách thuế, chính sách xuất nhập khẩu, chính sách tiền tệ, qui hoạch phát triển vùng và đô thị....

11.1.4. Phân loại quyết định đầu tư dài hạn

** Theo nội dung kinh tế quyết định dài hạn của doanh nghiệp bao gồm:*

- *Quyết định thay thế các trang thiết bị sản xuất cũ, lạc hậu bằng các thiết bị sản xuất mới tiên tiến, hiện đại.* Các thiết bị cũ, lạc hậu tạo ra sản phẩm có chất lượng thấp, tiêu hao nhiều nguyên liệu. Để tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm, doanh nghiệp thường cân nhắc thay thế các thiết bị này bằng các máy móc công nghệ tiên tiến, hiện đại. Đây là quyết định mà nhà quản trị doanh nghiệp phải xem xét đến hiệu quả kinh tế mang lại giữa hai phương án giữ nguyên thiết bị cũ và thay thế thiết bị. Quyết định thay thế thiết bị trước mắt hiệu quả kinh tế chưa cao do vốn đầu tư ban đầu lớn nhưng trong dài hạn quyết định này có thể đem lại lợi ích kinh tế lớn cho doanh nghiệp do doanh nghiệp tạo ra được sản phẩm chất lượng hơn, sản xuất hiệu quả hơn, nâng cao sức cạnh tranh cho doanh nghiệp.

- *Quyết định mở rộng sản xuất kinh doanh:* quyết định này thường liên quan đến việc đầu tư thêm tài sản cố định nhằm tăng năng lực sản xuất, nhằm tăng qui mô lợi nhuận, mở rộng và tăng vị thế của doanh nghiệp trên thị trường.

- *Quyết định nên mua hay đi thuê máy móc thiết bị:* các quyết định này thường thường được thực hiện bởi các doanh nghiệp như doanh nghiệp xây lắp với đặc điểm sản xuất sử dụng các thiết bị máy móc theo mùa vụ, theo hạng mục công trình, công trình xây dựng phân tán ở nhiều địa bàn khác nhau; các doanh nghiệp vận chuyển hay các doanh nghiệp sử dụng thiết bị mau chóng lạc hậu về công nghệ....

** Theo tính chất của quyết định, quyết định đầu tư dài hạn của doanh nghiệp bao gồm:*

- *Quyết định sàng lọc:* quyết định sàng lọc là quyết định đầu tư liên quan đến việc lựa chọn một phương án riêng biệt gắn liền với những điều kiện, tiêu chuẩn nhất định. Vấn đề cần quan tâm là nhà quản trị làm sao chọn được phương án, dự án thoả mãn những điều kiện mong muốn. Ví dụ: Công ty B đã tích lũy vốn để đổi mới máy móc thiết bị với mục tiêu máy móc thiết bị mới phải thoả mãn những tiêu chuẩn kỹ thuật hiện đại và cá biệt. Vì vậy, vấn đề cần sàng lọc ở đây là các nhà cung cấp phải thoả mãn tiêu chuẩn kỹ thuật hiện đại và cá biệt của công ty B. Các quyết định lựa chọn phương án mua máy móc thiết bị thoả mãn điều kiện trên được gọi là các quyết định sàng lọc.

- *Quyết định ưu tiên:* quyết định ưu tiên là những quyết định liên quan đến việc lựa chọn nhiều phương án, dự án khác nhau nhằm đạt được một phương án, dự án tốt nhất với điều kiện giới hạn của vốn đầu tư. Ví dụ doanh nghiệp muốn đầu tư một thiết bị hiện đại nhưng hạn chế về vốn vì vậy doanh nghiệp phải xem xét đến nhiều phương án xử lý vốn đầu tư khác nhau như vay ngân hàng, mua trả góp....nhằm chọn một phương án đảm bảo mục tiêu hiện đại hóa thiết bị mà phù hợp với khả năng tài chính của doanh nghiệp.

11.2. THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN

11.2.1. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định đầu tư dài hạn

Quyết định đầu tư vốn dài hạn của doanh nghiệp là một quyết định gắn với mục tiêu kinh doanh của doanh nghiệp, chịu ảnh hưởng trực tiếp từ mục tiêu kinh doanh, quan điểm lợi nhuận của chủ sở hữu vốn và được thể hiện thông qua các quyết định sàng lọc hay quyết định

ưu tiên về phương án tài chính. Để ra quyết định dài hạn, nhà quản trị cần thực hiện các nội dung sau:

- Thiết lập được một hoặc một tập hợp các mục tiêu dài hạn định hướng cho việc ra quyết định.
- Xác định đầy đủ các phương án
- Xác định rõ thời kỳ phân tích. Thông thường đối với các phương án có thời kỳ dài như nhau thì kỳ phân tích là số năm khai thác của phương án. Đối với các phương án có thời hạn khác nhau thì kỳ phân tích là bội số chung nhỏ nhất của thời gian khai thác các phương án.
- Ước lượng dòng thu nhập và dòng chi phí của từng phương án.
- Xác định giá trị tương đương của dòng tiền
- Chọn lựa phương pháp, tiêu chuẩn để đo lường hiệu quả đầu tư
- Chọn lựa phương án tối ưu, đây chính là phương án trước hết phải thỏa mãn các điều kiện đầu tư, tiêu chuẩn đầu tư ở mức cao nhất trong tập hợp các phương án so sánh.

Như vậy, thông tin thích hợp cho quyết định đầu tư dài hạn là:

- Thông tin về mục tiêu đầu tư
- Thông tin về tiêu chuẩn, hiệu quả đầu tư
- Các phương pháp kỹ thuật để đo lường tiêu chuẩn, hiệu quả đầu tư
- Nguồn thông tin để thực hiện các quyết định sàng lọc hay các quyết định ưu tiên.

11.2.2. Nội dung các dòng tiền của dự án đầu tư

Việc phân tích các quyết định đầu tư dài hạn tập trung vào việc phân tích các dòng thu tiền mặt và chi tiền mặt dự tính của các phương án xem xét. Do đó xác định đúng, đầy đủ dòng tiền (dòng thu và dòng chi) của dự án đầu tư cần xem xét có ý nghĩa quan trọng, quyết định đến kết quả lựa chọn phương án đầu tư. Chỉ tiêu lợi nhuận ròng sử dụng trong các báo cáo tài chính cũng như cách tính toán chỉ tiêu này, mà cụ thể là sử dụng khái niệm khấu hao để ước tính trừ dần giá trị các tài sản dài hạn, là không phù hợp cho việc xem xét các dự án đầu tư dài hạn. Các báo cáo tài chính thường được lập theo từng kỳ hạch toán (thường là năm) và do vậy đã có sự chia cắt thời gian hoàn vốn của các dự án đầu tư dài hạn thành nhiều kỳ để thuận tiện cho việc tính toán các chỉ tiêu, trong đó có chỉ tiêu lợi nhuận ròng. Việc tính toán chỉ tiêu thu nhập hàng năm trên cơ sở so sánh giữa doanh thu và chi phí hàng năm. Có sự tách rời giữa doanh thu hàng năm với dòng tiền thực thu, giữa chi phí hàng năm với dòng tiền thực chi cho nên thu nhập hàng năm tính được cũng không trùng hợp với lượng tiền thuần tăng lên. Việc không sử dụng chỉ tiêu khấu hao các tài sản dài hạn trong việc xem xét các dự án đầu tư dài hạn cũng được giải thích tương tự như vậy. Khấu hao cũng là một khái niệm và đồng thời là một phương pháp sử dụng trong kế toán tài chính để ước tính nhằm khấu trừ dần giá trị của các tài sản dài hạn, tính toán lợi nhuận ròng của từng kỳ hạch toán, và do vậy nó tách rời so

với các dòng tiền chi ra và không có ý nghĩa gì khi xem xét lợi ích mang lại trong toàn bộ thời gian của một dự án đầu tư vốn dài hạn.

Vấn đề trọng tâm cần xem xét ở đây là nội dung của các dòng tiền chi và các dòng tiền thu liên quan đến các dự án đầu tư dài hạn.

** Các dòng chi tiền mặt*

Dòng chi tiền mặt đầu tiên dễ dàng hình dung nhất là vốn đầu tư ban đầu vào các dự án. Ngoài ra, gắn liền với việc đầu tư bao giờ cũng kèm theo yêu cầu tăng lên về vốn lưu động để phục vụ cho qui mô kinh doanh sẽ lớn lên, đó chính là nhu cầu tăng thêm về tiền mặt, lượng hàng tồn kho, các khoản phải thu, ... dùng để phục vụ cho hoạt động hàng ngày. Tất cả nhu cầu vốn luân chuyển tăng lên đều phải được dự tính và phải được xem như là một phần của vốn đầu tư. Tương tự như vậy là các khoản tiền dự tính cho việc sửa chữa và bảo trì định kỳ phục vụ cho hoạt động của các máy móc thiết bị, các tài sản dài hạn khác hình thành qua đầu tư.

Tóm lại, các dòng chi tiền mặt sau đây là phổ biến ở các dự án đầu tư dài hạn:

- + Vốn đầu tư ban đầu
- + Nhu cầu tăng lên về vốn lưu động.
- + Vốn cho việc bảo trì, sửa chữa...

** Các dòng thu tiền mặt*

Các dòng thu tiền mặt điển hình của một dự án đó là các khoản thu nhập tạo ra từ dự án hoặc lượng chi phí tiết kiệm được từ dự án, tùy thuộc mục đích của dự án đầu tư. Trong quá trình hoạt động thuộc dự án, lượng vốn lưu động giảm được dùng cho các mục đích khác (hoặc dự án khác) cũng phải được xem như là thu nhập của dự án. Ngoài ra kể vào thu nhập của dự án còn bao gồm cả khoản giá trị tận dụng ước tính của các tài sản dài hạn khi kết thúc dự án.

Tóm lại, các dòng thu tiền mặt phổ biến gồm:

- + Thu nhập thu được từ hoạt động của dự án.
- + Chi phí tiết kiệm được như là kết quả của dự án.
- + Lượng vốn lưu động được giải phóng.
- + Giá trị tận dụng của tài sản dài hạn.

Các quyết định về vốn đầu tư dài hạn dựa trên việc xem xét, so sánh các dòng tiền thu và tiền chi của các dự án đầu tư dài hạn. Để thực hiện vấn đề này, nhà quản trị thường sử dụng một trong các phương pháp kỹ thuật phục vụ cho việc ra quyết định đầu tư.

11.3. CÁC PHƯƠNG PHÁP RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN

11.3.1. Phương pháp giá trị hiện tại thuần - NPV(The net present value method)

Giá trị hiện tại thuần (hay còn gọi là hiện giá thuần) của một dự án đầu tư là phần chênh lệch giữa giá trị hiện tại của các dòng tiền thu với giá trị hiện tại của các dòng tiền chi

liên quan đến dự án. Hiện giá thuần chính là cơ sở cho việc xem xét và ra các quyết định đầu tư đối với các dự án đầu tư dài hạn.

NPV= Hiện giá thuần dòng thu- Hiện giá thuần dòng chi

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1+r)^t} - \sum_{t=0}^n \frac{IC_t}{(1+r)^t}$$

Hoặc

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{(CF_t - IC_t)}{(1+r)^t}$$

Trong đó :

NPV: Giá trị hiện tại thuần của khoản đầu tư dài hạn của đầu tư.

CF_t : Khoản tiền thu từ đầu tư ở năm thứ t.

IC_t : Vốn đầu tư ở năm thứ t.

n : Thời gian thực hiện của khoản đầu tư.

r: Tỷ lệ chiết khấu hay tỷ lệ hiện tại hoá.

Hiện giá thuần của một phương án còn được mô tả bằng một thuật ngữ kinh tế khác như lợi nhuận còn lại (Residual Income), Giá trị kinh tế gia tăng (Economic value added). Phương pháp NPV là phương pháp được sử dụng phổ biến trong phân tích tài chính các dự án đầu tư dài hạn. Trên phương diện kế toán quản trị, phương pháp hiện giá thuần nhằm cung cấp thông tin tài chính về phương án sản xuất kinh doanh tư vấn cho nhà quản trị doanh nghiệp trong việc ra quyết định đầu tư.

Phương pháp hiện giá thuần được thực hiện qua trình tự các bước như sau:

Bước 1: Chọn lựa khoảng thời gian thích hợp để tính toán giá trị hiện tại của các dòng tiền thu và các dòng tiền chi dự tính liên quan đến dự án. Thông thường, khoảng thời gian thích hợp được lựa chọn chiết khấu các dòng tiền thu và chi là năm, phù hợp với kỳ hạch toán qui định cho các doanh nghiệp hiện nay.

Bước 2: Lựa chọn tỉ suất chiết khấu các dòng tiền thích hợp. Tỉ suất chiết khấu thường được lựa chọn là chi phí sử dụng vốn của doanh nghiệp, thể hiện yêu cầu sinh lợi tối thiểu đối với dự án nhằm bù đắp đủ chi phí của các loại vốn huy động cho dự án.

Bước 3: Dự tính các dòng tiền thu và các dòng tiền chi của dự án.

Dòng tiền thu bao gồm:

- Dòng tiền thu từ thu nhập của phương án
- Dòng tiền từ tiết kiệm chi phí
- Dòng tiền từ tiết kiệm vốn lưu động (giảm vốn tài trợ cho hoạt động)
- Dòng tiền thu từ giá trị tận dụng của tài sản khi hết hạn sử dụng

Dòng tiền chi bao gồm:

- Dòng tiền chi cho vốn đầu tư ban đầu vào phương án đầu tư
- Dòng tiền chi cho mức gia tăng vốn hoạt động
- Dòng tiền chi cho vốn hoạt động trong quá trình vận hành phương án
- Dòng tiền chi cho chi phí thường xuyên khi triển khai phương án.

Bước 4: Căn cứ vào đặc điểm của các dòng tiền thu và dòng tiền chi, tính chiết khấu các dòng tiền về giá trị hiện tại.

Bước 5: Xác định hiện giá thuần (NPV) theo giá trị hiện tại của các dòng tiền thu và các dòng tiền chi. Đây chính là tiêu chuẩn để lựa chọn phương án.

Các quyết định đưa ra:

- Phương án đầu tư sẽ được chọn nếu $NPV > 0$
- Trường hợp $NPV = 0$, phương án này có thể được chọn hoặc không được chọn tùy thuộc vào điều kiện kinh doanh hiện tại doanh nghiệp đã khai thác hết năng lực kinh tế vốn hay chưa.
- Trong trường hợp có nhiều phương án để xem xét thì phương án nào có hiện giá thuần lớn hơn sẽ là phương án được chọn.

Để minh họa việc ứng dụng phương pháp hiện giá thuần trong việc phân tích, phân tích, lựa chọn các dự án đầu tư, chúng ta xem xét ví dụ sau:

Ví dụ 11.1.

Công ty Công ty Việt Hàn đang xem đầu tư một thiết bị sản xuất mới thay thế thay vì thuê ngoài như hiện nay. Tài liệu tổng hợp từ các bộ phận liên quan đến dự án như sau:

- | | |
|--|-------------------|
| - Vốn đầu tư ban đầu cho thiết bị | 50.000 triệu đồng |
| - Chi phí tiết kiệm hàng năm do không thuê ngoài | 15.000 triệu đồng |
| - Thời gian sử dụng : | 5 năm |
| - Giá trị tận dụng khi thanh lý ước tính | 5.000 triệu đồng |
| - Lãi suất mong muốn của doanh nghiệp : | 10% / Năm |

Sử dụng phương pháp NPV để phân tích ra quyết định:

Khoảng thời gia tính lãi theo năm, thời gian hiện giá thuần là 5 năm, lãi suất chiết khấu là 10%.

Xác định dòng tiền:

Dòng thu

- Chi phí tiết kiệm hàng năm do không thuê ngoài là 15.000 triệu đồng (dòng tiền phát sinh đều hàng năm).
- Giá trị tận dụng khi thanh lý ước tính là 5.000 triệu đồng (phát sinh vào cuối năm thứ 5)

Dòng chi

- Vốn đầu tư ban đầu cho thiết bị 50.000 triệu đồng (phát sinh ngay khi triển khai)

Từ số liệu phân tích trên ta lập bảng hiện giá thuần:

CÔNG TY VIỆT HÀN
BẢNG TÍNH HIỆN GIÁ THUẦN

Đơn vị : triệu đồng

Dòng tiền phát sinh	Năm thứ	Lượng tiền	Giá trị yếu tố chiết khấu	Giá trị hiện tại (NPV)
Dòng tiền thu				
Chi phí tiết kiệm hàng năm do không thuê ngoài	1 đến 5	15.000	3,791	56.865
Giá trị tận dụng khi thanh lý ước tính	5	5.000	0,621	3.105
Dòng tiền chi				
Vốn đầu tư ban đầu	0	(50.000)	1,000	(50.000)
Hiện giá thuần (NPV)				9.970

Kết quả tính toán cho thấy hiện giá thuần của phương án đầu tư trên là 9.970 triệu đồng. Tức là với dự án đầu tư trên công ty Việt Hàn sẽ đạt lãi suất đầu tư trên 10%. Vì vậy dự án đầu tư vào thiết bị mới thỏa mãn mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận cho công ty.

Trong trường hợp có nhiều phương án để lựa chọn, dùng tiêu chuẩn NPV để đánh giá có thể thực hiện bằng 2 cách:

Cách 1: tính NPV từng phương án sau đó so sánh và chọn phương án có NPV dương lớn hơn.

Cách 2: sử dụng mô hình phân tích thông tin thích thích hợp xác định thông tin chênh lệch về dòng tiền thu, chi của 2 phương án và vận dụng phương pháp NPV để tính hiện giá thuần của mức chênh lệch dòng tiền thu, chi của 2 phương án để chọn phương án có hiện giá thuần cao hơn.

Ví dụ 11.2

Công ty Cơ khí Việt Thắng đang xem xét so sánh việc cải tạo, nâng cấp lại một hệ thống máy móc sản xuất đang sử dụng với việc mua một hệ thống máy móc mới để thay thế. Số liệu của bộ phận nghiên cứu đầu xuất như sau:

Phương án 1: Cải tạo lại hệ thống máy móc cũ

Chỉ tiêu	Số tiền
Vốn đầu tư cải tạo, nâng cấp	45.000
Chi phí sửa chữa bảo hành hàng năm (từ năm 2 đến 4)	12.000

Chương 11: Thông tin kế toán quản trị cho việc ra quyết định kinh doanh dài hạn

Chi phí hoạt động hàng năm	18.000
Doanh thu từ bán sản phẩm hàng năm	38.000
Giá trị tận dụng khi thanh lý	3.000

Thời gian sử dụng dự tính là 5 năm

Lãi suất chiết khấu mong muốn của cổ đông (14%)

Phương án 2: mua hệ thống máy móc mới

Chỉ tiêu	Số tiền
Vốn đầu tư ban đầu	80000
Giá trị thanh lý thiết bị cũ	12.000
Chi phí sửa chữa bảo hành hàng năm (từ năm 2 đến năm 4)	(10.000)
Chi phí hoạt động hàng năm	(18.000)
Doanh thu từ bán sản phẩm hàng năm	42.000
Giá trị tận dụng khi thanh lý	5.000

Thời gian sử dụng dự tính là 5 năm

Lãi suất chiết khấu mong muốn của cổ đông (14%)

Cách 1: So sánh giá trị hiện tại thuần của 2 phương án

Căn cứ vào số liệu ta lập bảng tính sau

BẢNG HIỆN GIÁ THUẦN CỦA HAI PHƯƠNG ÁN

Đơn vị: tỷ đồng

Dòng tiền phát sinh	Năm	Lượng tiền	Giá trị yếu tố chiết khấu	Giá trị hiện tại (NPV)
1. Phương án cải tạo, nâng cấp- PA1				
Dòng tiền thu				
Doanh thu từ bán sản phẩm hàng năm	1 đến 5	38.000	3,433	130.454
Giá trị tận dụng khi thanh lý	5	3.000	0,519	1.557
Dòng tiền chi				
Vốn đầu tư cải tạo, nâng cấp	0	(45.000)	1,000	(45.000)
Chi phí sửa chữa bảo hành hàng năm (từ năm 2 đến năm 4)	2 đến 4	(12.000)	2,036	(24.432)
Chi phí vận hành hàng năm	1 đến 5	(18.000)	3,433	(61.794)
NPV1				785

2. Phương án mua mới _PA2				
Dòng tiền thu				
Thu từ bán thiết bị cũ	0	12.000	1,000	12.000
Doanh thu từ bán sản phẩm hàng năm	5	42.000	3,433	144.186
Giá trị tận dụng khi thanh lý	5	5.000	0,519	2.595
Dòng tiền chi				
Vốn đầu tư ban đầu	0	(80.000)	1,000	(80.000)
Chi phí sửa chữa bảo hành hàng năm (từ năm 2 đến năm 4)	2 đến 4	(10.000)	2,036	(20.360)
Chi phí vận hành hàng năm	1 đến 5	(15.000)	3,433	(51.495)
NPV2				6.926

Hệ số chiết khấu chi phí sửa chữa bảo hành hàng năm (từ năm 2 đến năm 4) được tính như sau:

$$\frac{1}{(1+14\%)^2} + \frac{1}{(1+14\%)^3} + \frac{1}{(1+14\%)^4} = 2,036$$

Ta thấy cả 2 phương án đều cho giá trị hiện tại thuần là dương. NPV 1 là 785 triệu đồng, NPV2 là 6.926 triệu đồng. Song NPV của phương án 2 lớn hơn NPV của phương án 1. Do vậy phương án 2 (mua thiết bị mới) được ưu tiên đầu tư.

Cách 2: So sánh giá trị hiện tại thuần dòng tiền chênh lệch

Căn cứ vào số liệu ta lập bảng tính sau:

BẢNG HIỆN GIÁ THUẦN CỦA DÒNG TIỀN CHÊNH LỆCH

Đơn vị: tỷ đồng

Dòng tiền phát sinh	năm	Dòng tiền chênh lệch (PA2- PA1)	Giá trị yếu tố chiết khấu	Giá trị hiện tại (NPV)
Dòng tiền thu				
Thu từ bán thiết bị cũ	0	12.000	1,000	12.000
Doanh thu từ bán sản phẩm	1 đến 5	4.000	3,433	13.732
Giá trị tận dụng khi thanh lý	5	2.000	0,519	1.038
Dòng chi		-		-
Vốn đầu tư ban đầu	0	(35.000)	1,000	(35.000)
Chi phí sửa chữa, bảo hành	2 đến 4	2.000	2,036	4.072
Chi phí hoạt động hàng năm	1 đến 5	3.000	3,433	10.299
NPV				6.141

Theo cách 2, giá trị hiện tại thuần của phương án 2 cũng lớn hơn giá trị hiện tại thuần của phương án 1 là 6.141 triệu đồng. Do đó phương án 2 được ưu tiên lựa chọn đầu tư.

Ưu, nhược điểm của phương pháp NPV

Phương pháp NPV có ưu điểm sau:

- Cho phép nhà quản trị chọn được dự án đầu tư với khả năng tạo ra dòng tiền tốt nhất.
- Có tính đến yếu tố giá trị theo thời gian của tiền. Do vậy nó cho phép nhìn nhận hiệu quả phương án đầu tư xác thực hơn
- Cho phép đo lường trực tiếp giá trị tăng thêm do vốn đầu tư tạo ra, từ đó giúp cho việc đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư phù hợp với mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận của doanh nghiệp.

Tuy nhiên khi sử dụng phương pháp NPV, nhà quản trị gặp phải một số vấn đề phức tạp như:

- Việc xác định tỷ suất chiết khấu là vấn đề phức tạp. Không có một tỷ suất chiết khấu chung cho tất cả các doanh nghiệp, tất cả các phương án, mà nó phụ thuộc vào lãi suất thị trường hiện tại và tương lai, nguồn vốn sử dụng và quan điểm của nhà đầu tư.... Khi tỷ suất chiết khấu không phù hợp thì NPV sẽ không có nhiều ý nghĩa.
- Phương pháp NPV không phản ánh mức sinh lời của đồng vốn đầu tư. Không cho thấy mức sinh lời của vốn đầu tư với chi phí sử dụng vốn.

11.3.2. Phương pháp Tỷ suất sinh lời nội bộ -IRR (Internal Rate of Return)

Với phương pháp hiện giá thuần, ta sử dụng một tỉ lệ chiết khấu tương ứng với tỉ lệ chi phí vốn của doanh nghiệp để chiết khấu các dòng tiền thu và chi nhằm xác định số chênh lệch về giá trị hiện tại của chúng. Các phương án đầu tư cũng thường được xem xét theo một cách khác là xem xét theo tỉ lệ sinh lời của chúng (gọi là tỉ lệ suất sinh lời nội bộ hay tỉ lệ sinh lời điều chỉnh theo thời gian).

Tỉ suất sinh lời của một phương án được hiểu là tỉ lệ lợi nhuận thực sự mà một phương án hứa hẹn mang lại qua thời gian hữu dụng của nó, được dùng so sánh với tỉ lệ chi phí vốn của đơn vị để ra quyết định. Xét về cách tính, tỉ lệ sinh lời nội bộ là một tỉ lệ chiết khấu làm cho giá trị hiện tại của vốn đầu tư cân bằng với giá trị hiện tại của các nguồn thu dự tính của phương án, hay nói một cách khác, tỉ lệ sinh lời nội bộ là tỉ lệ chiết khấu làm cho hiện giá thuần của một phương án bằng 0. Có thể hiểu tỷ suất doanh lợi nội bộ qua công thức sau:

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1 + IRR)^t} - \sum_{t=0}^n \frac{IC_t}{(1 + IRR)^t} = 0$$

Trong đó:

NPV: Giá trị hiện tại thuần của khoản đầu tư dài hạn của đầu tư.

CF_t: Khoản tiền thu từ đầu tư ở năm thứ t.

IC_t : Vốn đầu tư ở năm thứ t .

n : Thời gian thực hiện của khoản đầu tư.

r : Tỷ lệ chiết khấu hay tỷ lệ hiện tại hoá.

IRR: Tỷ suất sinh lời nội bộ của khoản đầu tư (hay dự án đầu tư).

Phương pháp IRR được thực hiện qua các bước sau:

Bước 1: Dự tính các dòng tiền thu và chi liên quan đến phương án đầu tư (như bước 2 trong phương pháp NPV)

Bước 2: Xác định tỉ lệ chiết khấu các dòng tiền thu và dòng tiền chi làm cho hiện giá thuần của dự án bằng 0. Tỉ lệ chiết khấu này chính là tỉ suất sinh lời nội bộ (IRR) của dự án. Có thể sử dụng các phương pháp sau để xác định IRR:

- *Phương pháp thử*: Lần lượt thay thế các giá trị của lãi suất chiết khấu cho đến khi tìm được một giá trị thoả mãn $NPV = 0$.

- *Phương pháp nội suy*: Chọn hai giá trị của lãi suất chiết khấu sao cho một giá trị có NPV âm và một giá trị cao hơn có NPV dương. Lưu ý là giá trị tuyệt đối của NPV càng nhỏ càng chính xác. IRR được xác định theo công thức sau:

$$IRR = r_1 + (r_2 - r_1) \frac{NPV_1}{NPV_1 - NPV_2}$$

Trong đó:

IRR: Hệ số hoàn vốn nội bộ cần nội suy (%)

r_1 : Tỷ suất chiết khấu thấp hơn tại đó $NPV_1 > 0$ gần sát 0 nhất

r_2 : Tỷ suất chiết khấu cao hơn tại đó $NPV_2 < 0$ gần sát 0 nhất.

NPV: Giá trị hiện tại thuần

IRR cần tìm (ứng với $NPV = 0$) sẽ nằm giữa r_1 và r_2

Hiện nay việc xác định IRR có thể thực hiện một cách đơn giản thông qua phần mềm máy tính (Hàm IRR trong Excel hoặc phần mềm chuyên dụng...)

Bước 3: Ra quyết định lựa chọn dự án:

- Dự án sẽ được chọn nếu tỉ lệ sinh lời nội bộ của nó lớn hơn tỉ lệ chi phí vốn của doanh nghiệp.

- Trường hợp quyết định lựa chọn đối với nhiều dự án thì dự án nào mang lại tỉ lệ sinh lời nội bộ lớn hơn là dự án được chọn.

Chúng ta xem xét ứng dụng của phương pháp này qua các ví dụ sau:

Ví dụ 11.3

Công ty ABC dự tính mua một thiết bị sản xuất với giá mua là 500 triệu đồng và có thời hạn sử dụng là 5 năm. Thiết bị này sẽ được sử dụng và mang lại thu nhập hàng năm là

250 triệu đồng, chi phí hàng năm 100 triệu đồng, giá trị còn lại lúc thanh lý ước tính 20 triệu. Công ty mong muốn lãi suất đầu tư đạt 14%.

Trước hết, chúng ta cần xác định IRR mà phương án mua thiết bị đem lại. Đó chính là tỉ lệ chiết khấu làm cho giá trị thuần túy hiện tại của dự án bằng 0. Cách xác định tỉ lệ chiết khấu này như sau:

- Với lãi suất $r_1 = 15\%$.

$$NPV_1 = (250.000.000 - 100.000.000) \times \frac{1 - (1 + 15\%)^{-5}}{15\%} + 20.000.000 \times \frac{1}{(1 + 15\%)^5}$$

$$NPV_1 = 12.767 \text{ đ}$$

- Với lãi suất $r_2 = 17\%$.

$$NPV_2 = (250.000.000 - 100.000.000) \times \frac{1 - (1 + 17\%)^{-5}}{17\%} + 20.000.000 \times \frac{1}{(1 + 17\%)^5}$$

$$NPV_2 = -10.975 \text{ đ}$$

Nội suy:

$$IRR = 15\% + (17\% - 15\%) \frac{12.767}{12.767 - (-10.975)} = 16\%$$

Vậy dự án có $IRR = 16\%$ lớn hơn lãi suất đầu tư mong muốn 14%. Nên dự án này đáng giá để đầu tư.

Ưu, nhược điểm của phương pháp IRR

- *Ưu điểm:*

IRR là chỉ tiêu hay được sử dụng để mô tả tính hấp dẫn của dự án vì IRR là chỉ tiêu thể hiện tính lợi nhuận của dự án, một mặt nó biểu hiện lãi suất mà dự án mang lại trên vốn đầu tư, mặt khác nó thể hiện tỷ lệ lãi vay vốn tối đa mà dự án có thể chấp nhận được. Đây là ưu điểm quan trọng nhất. Việc sử dụng tiêu chuẩn này thích hợp với trường hợp vì lý do nào đó người đánh giá muốn tránh việc xác định tỷ suất chiết khấu cụ thể dùng để đánh giá giá trị hiện tại thực của dự án (NPV).

- *Nhược điểm*

+ Việc áp dụng chỉ tiêu này có thể không chính xác nếu tồn tại các khoản cân bằng thu chi thực (NCF) âm đáng kể trong giai đoạn vận hành dự án. Lúc đó NPV của dự án sẽ đổi dấu nhiều lần khi chiết khấu theo tỷ suất chiết khấu khác nhau và ứng với mỗi lần đổi dấu là một lần xác định IRR khác nhau mà ta không biết giá trị nào là thích hợp cho việc đánh giá.

+ Tiêu chuẩn này sẽ cho biết kết quả sai lệch trong trường hợp so sánh các phương án loại trừ nhau.

+ Việc tính IRR sẽ phức tạp đối với những người tính toán bằng tay.

Xuất phát từ những lý do trên có thể nói IRR được coi là chỉ tiêu thích hợp để áp dụng cho các trường hợp gặp khó khăn trong việc tìm tỷ suất chiết khấu thích hợp để tính NPV của dự án hoặc người ta muốn biết mức sinh lợi của vốn đầu tư trong thời gian hoạt động của dự án là bao nhiêu.

11.3.3. Một số phương pháp khác

a. Phương pháp kỳ hoàn vốn (The payback method)

Phương pháp này xem xét khoảng thời gian cần thiết đối với một dự án đầu tư để bù đắp đủ vốn đầu tư ban đầu từ các dòng tiền thu hàng năm mà nó sinh ra. Khoảng thời gian này được gọi là kỳ hoàn vốn (payback period) của dự án. Kỳ hoàn vốn thể hiện tốc độ chu chuyển của vốn, do vậy các dự án có thời gian hoàn vốn càng nhanh thì càng được ưu tiên.

Kỳ hoàn vốn của một dự án được xác định theo công thức:

$$\text{Kỳ hoàn vốn} = \frac{\text{Nhu cầu vốn đầu tư}}{\text{Dòng thu tiền thuần hàng năm}}$$

Cần chú ý khi tính toán dòng thu tiền thuần hàng năm trong công thức xác định kỳ hoàn vốn trên. Dòng thu tiền thuần hàng năm là khoản chênh lệch giữa dòng tiền thu và dòng tiền chi gắn liền với dự án đầu tư phát sinh hàng năm. Đây phải là dòng thu và chi tiền mặt thuần túy do vậy nếu sử dụng chỉ tiêu thu nhập thuần hàng năm trong các báo cáo tài chính thì phải tính cộng thêm vào đó các khoản chi phí ước tính không phát sinh bằng tiền đã loại trừ khỏi thu nhập thuần như chi phí khấu hao tài sản cố định, các khoản trích trước và các khoản dự phòng.... Minh họa phương pháp kỳ hoàn vốn bằng ví dụ sau:

Ví dụ 11.4

Công ty ABC đang xem xét lựa chọn việc mua các thiết bị cùng loại là X và Y. Công ty dự tính thời gian thu hồi vốn tối đa là 4 năm. Các số liệu dự tính của 2 loại thiết bị trên như sau:

	<u>Đơn vị tính:</u> ngàn đồng	
<u>Chỉ tiêu</u>	<u>Thiết bị X</u>	<u>Thiết bị Y</u>
Giá mua	120.000	150.000
Thu nhập hàng năm	20.000	20.000
Khấu hao thiết bị hàng năm	12.000	15.000

Sử dụng số liệu trên, kỳ hoàn vốn đầu tư vào thiết bị X và Y được tính như sau:

$$\begin{aligned}\text{Kỳ hoàn vốn của thiết bị X} &= \frac{120.000.000}{20.000.000 + 12.000.000} = 3,75 \text{ năm} \\ \text{Kỳ hoàn vốn của thiết bị Y} &= \frac{150.000.000}{20.000.000 + 12.000.000} = 4,29 \text{ năm}\end{aligned}$$

Như vậy, thiết bị X thỏa mãn điều kiện về thời gian hoàn vốn (< 4 năm). Do đó thiết bị X được ưu tiên để quyết định đầu tư.

Một số nhận xét về phương pháp kỳ hoàn vốn:

- Việc tính thời gian hoàn vốn sẽ phức tạp hơn khi thu nhập mang lại từ dự án là không đều nhau giữa các năm. Trong các trường hợp như vậy, vốn đầu tư ban đầu phải được tính bù đắp dần lần lượt qua từng năm cho đến khi bù đắp đủ.

- Vốn đầu tư được bồi hoàn nhanh hay chậm thể hiện tốc độ chu chuyển vốn do vậy xem xét các dự án đầu tư theo phương pháp này tỏ ra thích hợp với các doanh nghiệp xem việc đẩy nhanh tốc độ chu chuyển của vốn là mối quan tâm hàng đầu, đặc biệt là các doanh nghiệp hoạt động trong tình trạng khan hiếm về vốn hoặc khó khăn trong việc huy động vốn.

- Nhược điểm của phương pháp này là bỏ qua việc xem xét đến khả năng sinh lợi của dự án đầu tư và giá trị thời gian của tiền tệ. Do vậy, các dự án có thể mang lại khả năng sinh lợi cao có thể bị bỏ qua nếu thời gian thu hồi vốn không như mong muốn của nhà quản trị.

b. Phương pháp tỷ suất sinh lời bình quân của vốn đầu tư

Đây là phương pháp lựa chọn dự án đầu tư dựa trên cơ sở so sánh giữa kết quả thu được do đầu tư mang lại lợi nhuận (lợi nhuận sau thuế) và tiền vốn bỏ ra đầu tư.

Phương pháp lựa chọn này được tiến hành như sau:

- Mỗi phương án đưa ra so sánh cần xác định tỷ suất lợi nhuận bình quân vốn đầu tư của dự án đó.

- So sánh tất cả các dự án với nhau, dự án nào có tỷ suất lợi nhuận vốn đầu tư cao hơn là phương án tốt hơn.

Tỷ suất lợi nhuận thuần bình quân vốn đầu tư là mối quan hệ giữa số lợi nhuận bình quân thu được hàng năm do đầu tư mang lại trong suốt thời gian bỏ vốn đầu tư và số vốn đầu tư bình quân hàng năm.

Số lợi nhuận thuần dự kiến thu được hàng năm thể hiện kết quả thu được do đầu tư mang lại ở mỗi năm. Việc tính kết quả thu được do đầu tư mang lại được tính bắt đầu từ thời điểm bỏ vốn đầu tư để thực hiện dự án. Như vậy, những năm bỏ vốn thì công thì kết quả được tính ở các năm thi công là bằng không (0). Điều đó có nghĩa là mặc dù đã bỏ vốn đầu tư nhưng chưa thu được một đồng lợi nhuận nào cả. Nếu thời gian thi công càng dài thì sẽ làm cho hiệu quả chung của vốn đầu tư càng thấp, vì đồng vốn bỏ vào đầu tư bị ứ đọng, chưa sinh lời. Số năm bỏ vốn đầu tư cũng được tính từ thời điểm bắt đầu bỏ vốn thực hiện dự án đầu tư cho đến khi kết thúc dự án.

Số vốn đầu tư bình quân hàng năm được tính theo bình quân số học trên cơ sở tổng số vốn đầu tư ở các năm trong suốt thời gian đầu tư và số năm bỏ vốn đầu tư.

Số tiền đầu tư cho một doanh nghiệp hoặc một phân xưởng bao gồm toàn bộ số tiền đầu tư về tài sản cố định và số tiền đầu tư về tài sản lưu động.

Để tính được số vốn bình quân đầu tư hàng năm cần phải xác định vốn đầu tư ở từng năm trong suốt các năm đầu tư. Số vốn đầu tư ở mỗi năm được xác định là số vốn đầu tư lũy

Chương 11: Thông tin kế toán quản trị cho việc ra quyết định kinh doanh dài hạn

kế ở thời điểm cuối mỗi năm trừ đi số khấu hao tài sản cố định lũy kế ở thời điểm đầu mỗi năm.

Ví dụ 11.5

Có hai dự án đầu tư (A và B) đều có cùng với số vốn 120 tỷ đồng, trong đó 100 tỷ đồng đầu tư về tài sản cố định, 20 tỷ đồng đầu tư về tài sản lưu động.

Đơn vị tính: tỷ đồng

	Dự án A			Dự án B		
	Vốn đầu tư	Lợi nhuận sau thuế	Số khấu hao	Vốn đầu tư	Lợi nhuận sau thuế	Số khấu hao
I. Thời gian thi công						
- Năm thứ 1	20					
- Năm thứ 2	50			50		
- Năm thứ 3	50			70		
Cộng:	120			120		
II. Thời gian sản xuất						
- Năm thứ I		11	20		12	20
- Năm thứ II		14	20		13	20
- Năm thứ III		17	20		16	20
- Năm thứ IV		11	20		11	20
- Năm thứ V		9	20		8	20
Cộng		62	100		60	100

Tỷ suất lợi nhuận bình quân vốn đầu tư của dự án A được xác định như sau:

- Số lợi nhuận bình quân do đầu tư mang lại trong thời gian đầu tư:

$$\frac{0 + 0 + 0 + 11 + 14 + 17 + 9 + 11}{8} = 7,75 \text{ tỷ đồng.}$$

- Số vốn đầu tư bình quân hàng năm:

+ Năm thứ 1 thi công: 20 tỷ đồng.

+ Năm thứ 2 thi công: $50 + 20 = 70$ tỷ đồng.

+ Năm thứ 3 thi công: $70 + 50 = 120$ tỷ đồng.

+ Năm thứ I sản xuất : 120 tỷ đồng.

+ Năm thứ II sản xuất : $120 - 20 = 100$ tỷ đồng.

.....

+ Năm thứ V sản xuất : $120 - 80 = 40$ tỷ đồng..

Số vốn đầu tư bình quân hàng năm là

$$\frac{20 + 70 + 120 + 120 + (120 - 20) + (120 - 40) + (120 - 60) + (120 - 80)}{8} = 76,25 \text{ tỷ đồng.}$$

- Tỷ suất lợi nhuận bình quân vốn đầu tư của dự án A là $\frac{7,75}{76,25} = 0,101$ (hoặc bằng 10,1%)

Tương tự như vậy cũng xác định được tỷ suất sinh lời bình quân vốn đầu tư của dự án B.

- Số lợi nhuận bình quân thu được hàng năm:

$$\frac{0 + 0 + 12 + 13 + 16 + 11 + 18}{7} = 8,57 \text{ tỷ đồng.}$$

- Số vốn đầu tư bình quân hàng năm:

$$\frac{50 + 120 + 120 + (120 - 20) + (120 - 60) + (120 - 80)}{7} = 81,42 \text{ tỷ đồng.}$$

- Tỷ suất lợi nhuận bình quân vốn đầu tư của dự án B là $\frac{8,57}{81,42} = 0,105$ (hoặc bằng 10,5%)

So sánh hai dự án cho thấy dự án B có tỷ suất lợi nhuận bình quân vốn đầu tư cao hơn dự án A mặc dù tổng số lợi nhuận do đầu tư của dự án A nhiều hơn dự án B, nhưng do thời gian thi công kéo dài hơn nên dự án B sẽ là dự án được chọn.

Phương pháp tỷ suất sinh lời bình quân nói chung là đơn giản nhưng có sự hạn chế là chưa tính các thời điểm khác nhau nhận được lợi nhuận trong tương lai của mỗi dự án và chưa tính đến yếu tố giá trị theo thời gian của tiền.

Ngoài các phương pháp trên nhà quản trị có thể sử dụng các phương pháp khác trong đánh giá, lựa chọn phương án đầu tư dài hạn như: phương pháp Chỉ số lợi ích trên chi phí, tỷ lệ sinh lời giản đơn....Tuỳ theo tình hình và điều kiện của các dự án cụ thể vận dụng phương pháp lựa chọn này một cách thích hợp. Trong các phương pháp trên, phương pháp NPV và IRR được sử dụng phổ biến.

11.3.4. Quyết định lựa chọn phương án đầu tư trong một số trường hợp đặc biệt

a. Trường hợp có mâu thuẫn khi sử dụng hai phương pháp giá trị hiện tại thuần (NPV) và phương pháp tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR) trong đánh giá, lựa chọn dự án.

Cả hai phương pháp đều dựa trên cơ sở hiện tại hoá giá trị của dự án đầu tư để đánh giá và lựa chọn dự án. Tuy nhiên, không phải trong tất cả các trường hợp sử dụng hai phương pháp này vào việc đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư đều cùng dẫn đến kết luận giống nhau. Do vậy, cần nhận biết việc sử dụng hai phương pháp trong các trường hợp sau:

- Trường hợp đánh giá và lựa chọn một dự án đầu tư độc lập:

+ Nếu $NPV > 0$ thì IRR của dự án cũng lớn hơn tỷ lệ chiết khấu (thường là chi phí sử dụng vốn) và dự án được chấp thuận.

+ Nếu $NPV < 0$ thì IRR của dự án nhỏ hơn tỷ lệ chiết khấu và dự án bị bác bỏ.

+ Nếu $NPV = 0$ thì IRR của dự án bằng tỷ lệ chiết khấu thì doanh nghiệp có thể chấp nhận hay bác bỏ dự án tùy theo tình hình cụ thể của doanh nghiệp để quyết định.

- *Trường hợp lựa chọn một trong số các dự án loại trừ nhau:* trong một số trường hợp, hai phương pháp đưa ra các kết luận trái ngược nhau.

Ví dụ 11.6

Có hai dự án loại trừ nhau A và B, vốn đầu tư cho mỗi dự án đều là 100 triệu đồng, chi phí sử dụng vốn của cả hai dự án là 5%. Thời gian hoạt động của hai dự án đều là 2 năm và dự kiến thu nhập của 2 dự án như sau:

Đơn vị : Triệu đồng

Dự án	Thu nhập		
	Năm 1	Năm 2	Năm 3
A	20	120	140
B	100	31,25	131,25

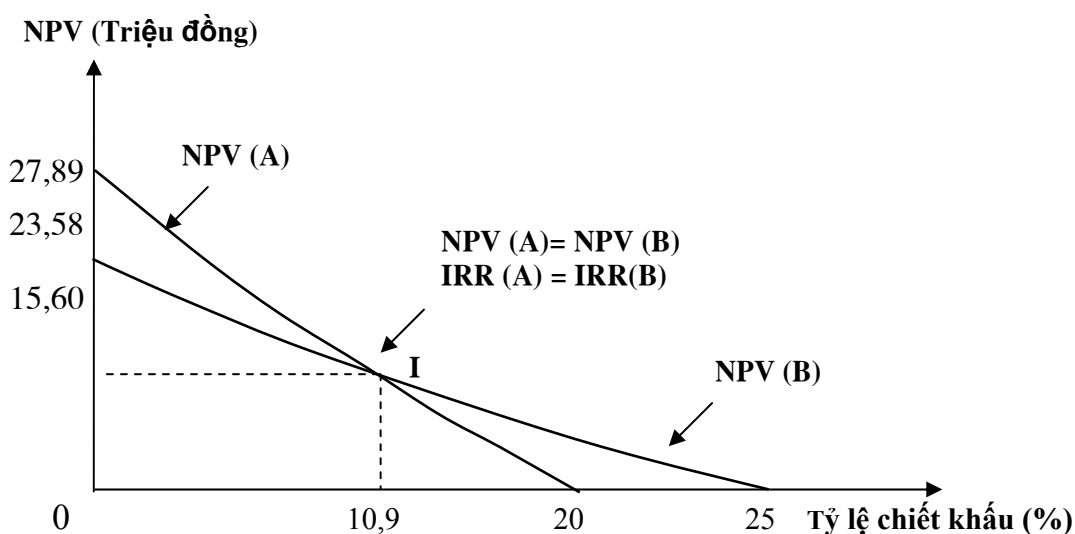
Áp dụng các phương pháp đã trình bày ở trên xác định được giá trị hiện tại thuần và tỷ suất doanh lợi của 2 phương án:

Đơn vị : Triệu đồng

Dự án	Dòng tiền của dự án			NPV ($r = 5\%$)	IRR (%)
	Năm 0	Năm 1	Năm 2		
A	(100)	20	120	27,89	20
B	(100)	100	31,21	23,58	25

Từ tính toán trên cho thấy kết quả có sự trái ngược nhau giữa 2 phương pháp: Giá trị hiện tại thuần của dự án A lớn hơn dự án B, trong khi đó tỷ suất doanh lợi nội bộ của dự án B lại nhỏ hơn dự án A: $NPV_A > NPV_B$, $IRR_A < IRR_B$

Như vậy, nếu chấp nhận tiêu chuẩn giá trị hiện tại thuần để lựa chọn thì dự án A được lựa chọn. Nếu chấp nhận tiêu chuẩn tỷ suất sinh lời nội bộ để lựa chọn thì dự án B được lựa chọn. Đây là vấn đề rất phức tạp đặt trong việc lựa chọn dự án. Có thể biểu diễn giá trị hiện tại thuần của hai dự án bằng đồ thị sau :



Đồ thị Giá trị hiện tại thuần của dự án

Qua đồ thị trên cho ta thấy hai đường cong giá trị hiện tại thuần của 2 dự án cắt nhau tại một điểm (điểm I) mà tại điểm này giá trị hiện tại thuần của 2 dự án bằng nhau:

$$NPV(A) = NPV(B).$$

$$\Rightarrow \left[\frac{20}{1+r} + \frac{120}{(1+r)^2} \right] - 100 = \left[\frac{100}{1+r} + \frac{31,25}{(1+r)^2} \right] - 100 \Rightarrow r_1 = 10,9\%$$

Tỷ suất chiết khấu làm cho giá trị hiện tại thuần của hai dự án bằng nhau ($r = 10,9\%$) được gọi là tỷ suất cân bằng. Xem xét tỷ suất cân bằng có thể rút ra:

- Nếu tỷ suất chiết khấu dưới 10,9% thì $NPV(A) > NPV(B) \Rightarrow$ chọn dự án A.
- Nếu tỷ lệ chiết khấu trên 10,9% thì $NPV(B) > NPV(A) \Rightarrow$ chọn dự án B.

Do vậy, việc lựa chọn dự án ở đây cần phải xem xét mối quan hệ giữa chi phí sử dụng vốn để thực hiện dự án và giá trị hiện tại thuần đạt được để đi đến quyết định lựa chọn một cách thích hợp.

Có thể thấy một nguyên nhân chủ yếu đưa đến sự khác biệt trong việc lựa chọn khi sử dụng hai phương pháp trên là:

- *Sự khác nhau về quy mô đầu tư của các dự án*: Phương pháp giá trị hiện tại thuần có tính đến quy mô vốn đầu tư của dự án. Khi hai dự án có mức sinh lời như nhau thì dự án nào có vốn đầu tư lớn hơn thì sẽ có giá trị hiện tại thuần lớn hơn. Trong khi đó, phương pháp tỷ suất doanh lợi nội bộ không đề cập đến quy mô vốn đầu tư của dự án, mặt khác nó cũng không phản ánh trực tiếp giá trị tăng thêm do vốn đầu tư tạo ra.

- *Sự khác nhau về dòng tiền của dự án*: Mỗi dự án thường tạo ra một dòng tiền bao hàm một chuỗi tiền tệ trong tương lai. Nhưng các dự án khác nhau thường cũng có sự khác nhau về kiểu dòng tiền. Các dự án có vốn đầu tư bằng nhau, nhưng có sự khác nhau về dòng tiền vào cũng dẫn đến sự trái ngược nhau về kết quả giá trị hiện tại thuần và tỷ suất doanh lợi nội bộ của các dự án.

- *Sự khác nhau về giả định tỷ lệ lãi tái đầu tư*: Mặc dù cả hai phương pháp trên đều dựa trên cơ sở vận dụng lý thuyết giá trị hiện tại, nhưng giữa chúng có sự khác nhau về giả định tỷ lệ lãi tái đầu tư. Phương pháp tỷ suất doanh lợi nội bộ giả định tỷ lệ lãi tái đầu tư bằng chính với tỷ lệ doanh lợi nội bộ của dự án, còn phương pháp giá trị hiện tại thuần thường giả định tỷ lệ lãi tái đầu tư bằng chi phí sử dụng vốn (tỷ lệ chiết khấu của dự án). Đây chính là một nguyên nhân chủ yếu dẫn đến trường hợp có kết quả trái ngược nhau về tỷ suất doanh lợi nội bộ và giá trị hiện tại thuần giữa một số dự án đầu tư.

Nhìn nhận tổng quát có thể thấy, phương pháp giá trị hiện tại thuần có sự ưu việt hơn so với phương pháp tỷ suất doanh lợi nội bộ. Sự ưu việt hơn của phương pháp này thể hiện chủ yếu ở chỗ giả định về tỷ lệ tái đầu tư của phương pháp này xác thực hơn. Mặt khác, phương pháp này có đề cập đến quy mô của dự án và nó đo lường trực tiếp giá trị tăng thêm do vốn đầu tư đưa lại. Điều này phù hợp với mục tiêu tối đa hoá lợi nhuận trong hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp. Vì vậy, khi kết hợp các phương pháp để đánh giá, lựa chọn các dự án loại trừ nhau, nếu xảy ra mâu thuẫn giữa kết quả các phương pháp đánh giá, thì người ta thường lại phải dựa chủ yếu vào việc xem xét giá trị hiện tại thuần để quyết định việc lựa chọn dự án một cách thích hợp.

b. Trường hợp đánh giá và lựa chọn dự án đầu tư có tuổi thọ không bằng nhau.

Một vấn đề hết sức quan trọng trong việc đánh giá và so sánh các dự án thuộc những dự án loại trừ là yếu tố tuổi thọ của dự án (hoặc vòng đời hay nói khác đi là thời gian hoạt động của dự án kể từ lúc bắt đầu đưa vào dự án hoạt động cho đến lúc thanh lý dự án). Thông thường, đối với các dự án loại trừ nhau thì đòi hỏi các dự án đó phải có tuổi thọ bằng nhau.

Khi các dự án có tuổi thọ khác nhau thì cần thiết phải quy các dự án này về một mặt bằng so sánh cùng độ dài thời gian hoạt động. Để thực hiện điều này, thường người ta xem xét các dự án trong cùng độ dài thời gian là bội số chung nhỏ nhất của các dự án có tuổi thọ không bằng nhau với giả định dự án được tái đầu tư như lúc ban đầu hoặc có thể đưa ra các giả định cụ thể hợp lý về các cơ hội tái đầu tư trong tương lai. Trên cơ sở đó, thông thường người ta sử dụng tiêu chuẩn hiện tại thuần để đánh giá và lựa chọn phương án.

Ví dụ 11.6

Một doanh nghiệp phải lựa chọn mua một trong hai loại máy M1 và M2 có công dụng như nhau. Tuổi thọ của máy M1 là 2 năm M2 là 4 năm; lãi suất tiền vay trên thị trường là 10% năm; số vốn đầu tư và số vốn thu nhập (bao gồm khấu hao và lợi nhuận ròng) của mỗi máy được thể hiện qua bảng sau:

Đơn vị: triệu đồng

		<u>Dòng tiền</u>			
<div>Năm</div> <div>Máy</div>	0	1	2	3	4
M1	(100)	90	90	-	-
M2	(100)	60	60	60	60

Nếu xem xét riêng từng loại máy có thể xác định giá trị hiện tại thuần của từng loại máy:

$$NPV_{M1} = \left[\frac{90}{1+0,1} + \frac{90}{(1+0,1)^2} \right] - 100 \approx 56,2 \text{ triệu đồng}$$

$$NPV_{M2} = \left[\frac{60}{1+0,1} + \frac{60}{(1+0,1)^2} + \frac{60}{(1+0,1)^3} + \frac{60}{(1+0,1)^4} \right] - 100 \approx 90,12 \text{ triệu đ.}$$

Nếu xem xét đơn thuần thì có thể thấy hiện giá thuần máy của máy 2 lớn hơn hiện giá thuần máy 1. Do đó, nếu căn cứ vào tiêu chuẩn này để lựa chọn thì dường như việc mua máy M2 khả quan hơn mua máy M1. Tuy nhiên, việc xem xét như vậy là chưa đầy đủ vì 2 loại máy này có tuổi thọ không đồng nhất. Để giải quyết vấn đề này ở đây cần xem xét cả 2 loại máy trong cùng một khoảng thời gian 4 năm (4 là bội số chung nhỏ nhất tuổi thọ cả hai loại máy này). Như vậy, ở đây với giả định nếu doanh nghiệp sử dụng máy M1 thì sau 2 năm lại thay thế bằng một loại máy M1 được mua vào thời điểm cuối năm thứ 2 được gọi là M'_1 với số vốn đầu tư và dòng thu nhập như máy M1. Các dòng tiền phát sinh từ việc mua các loại máy trên có thể được trình bày như sau:

Đơn vị Triệu đồng

Máy	<u><i>Dòng tiền ở các năm</i></u>				
	0	1	2	3	4
M1	(100)	90	90		
M'1	(100)	90	(100)	90	90
M1 + M'1	(100)	90	10	90	90
M2	(100)	60	60	60	60

Từ giả định trên có thể xác định giá trị hiện tại thuần từ việc mua hai loại máy M1 và M2.

Đơn vị: Triệu đồng

Năm	Thời gian chiết khấu	Máy M1		Máy M 2	
		Dòng tiền	Giá trị hiện tại	Dòng tiền	Giá trị hiện tại
0	1,000	(100)	(100)	(100)	(100)
1	0,909	90	81,81	60	54,54
2	0,826	(10)	(8,26)	60	49,54
3	0,751	90	67,559	60	45,06
4	0,683	90	61,47	60	40,98
	NPV		102,61		90,12

Như vậy, dự án mua máy M₁ có giá trị hiện tại thuần lớn hơn dự án mua máy M₂ và là dự án được chọn.

Như trên đã nêu, ngoài việc xem xét và so sánh các dự án trong cùng thời gian là bội số chung nhỏ nhất của cả những tuổi thọ khác nhau của dự án, người ta có thể xem xét và so sánh các dự án trong cùng khoản thời gian của dự án có tuổi thọ dài nhất với điều kiện giả định tái đầu tư một cách hợp lý của các dự án có thời gian ngắn hơn. Điều quan trọng là tùy theo tính chất của dự án và kinh nghiệm thực tế để người ta đưa ra các giả định một cách thích hợp.

Ví dụ 11.7

Một doanh nghiệp phải lựa chọn một trong hai dự án mua thiết bị. Dự án thứ nhất mua thiết bị T₁ có tuổi thọ là 5 năm và dự án thứ hai mua thiết bị T₂ có tuổi thọ 8 năm với số vốn đầu tư và số thu nhập ở mỗi năm trong thời gian tồn tại của từng loại thiết bị khác nhau. Có thể thấy, đối với ví dụ này có hai cách để so sánh hai dự án trong cùng một khoảng thời gian tồn tại.

Cách một là so sánh hai dự án trong cùng khoảng thời gian tồn tại bằng tuổi thọ của thiết bị T_1 là 5 năm (tuổi thọ ngắn nhất) và như vậy sẽ giả định là nếu mua thiết bị T_2 và cũng sử dụng trong 5 năm nhưng đến cuối năm thứ 5 thì thiết bị T_2 được bán đi thu tiền về để thu tiền về để mua thiết bị khác. Trên cơ sở đó, sẽ xác định giá trị hiện tại thuần của cả hai dự án và dự án nào có giá trị hiện tại thuần cao hơn sẽ là dự án được chọn.

Cách hai là so sánh hai dự án trong cùng khoảng thời gian tồn tại bằng tuổi thọ của thiết bị T_2 là 8 năm (tuổi thọ dài nhất). Với giả định là mua thiết bị T_1 sử dụng trong 5 năm và đến cuối năm thứ 5 lại tiếp tục mua một thiết bị T_1 khác, nhưng thiết bị T_1 chỉ sử dụng trong 3 năm sau đó bán đi tức là được bán ở cuối năm thứ 8 để thu tiền về mua thiết bị khác. Từ đó tính toán để xác định dự án nào có giá trị hiện tại thuần cao hơn là dự án khả quan hơn.

Phần trên nêu ra hai cách như vậy để thấy sự đa dạng của các giả định. Trong thực tế, khi tiến hành phân tích, chúng ta phải căn cứ vào điều kiện cụ thể của từng dự án để lựa chọn giả định một cách phù hợp.

c. Lựa chọn dự án đầu tư trong điều kiện có rủi ro.

Tuỳ thuộc vào mức độ rủi ro của dự án đang xem xét đó cao hay thấp để xác định một tỷ lệ nhất định cộng thêm vào tỷ lệ chiết khấu của dự án trong điều kiện không có rủi ro để hình thành nên tỷ lệ chiết khấu của dự án đầu tư có rủi ro. Tỷ lệ chiết khấu này được gọi là tỷ lệ chiết khấu đầy đủ.

Các dự án đầu tư trong điều kiện có rủi ro phải được phân loại theo mức độ mạo hiểm (rủi ro) của nó, dự án nào có mức độ mạo hiểm lớn thì tỷ lệ chiết khấu đầy đủ cao và ngược lại.

Tỷ lệ chiết khấu đầy đủ được xác định bằng 2 phương pháp là: Chủ quan và khách quan.

Theo phương pháp chủ quan thì doanh nghiệp tự ấn định cho mỗi dự án đang xem xét một tỷ lệ chiết khấu tuỳ theo mức độ mạo hiểm của dự án đó mà doanh nghiệp đã đánh giá.

Giả sử : Dự án an toàn (không có rủi ro) tỷ lệ chiết khấu là 8%, dự án có độ mạo hiểm thấp thì tỷ lệ chiết khấu là 10%, dự án có độ mạo hiểm cao thì tỷ lệ chiết khấu là 12%. Chênh lệch tỷ lệ chiết khấu giữa các mức độ mạo hiểm của dự án là 2% người ta gọi là phần dự phòng bù đắp rủi ro.

Theo phương pháp khách quan, thì người ta dựa vào xác suất xuất hiện rủi ro để điều chỉnh tỷ lệ chiết khấu đầy đủ theo công thức:

$$\text{Tỷ lệ chiết khấu đầy đủ} = \frac{\text{Tỷ lệ chiết khấu trong điều kiện an toàn}}{1 - \text{Xác suất của rủi ro}}$$

Ví dụ 11.8

Một công ty khoáng sản đang xem xét thăm dò khai thác ở 2 khu vực A và B. Trong 100 mẫu lấy về ở mỗi khu vực cho thấy: ở khu vực A có 50 mẫu và khu vực B có 80 mẫu đạt hàm lượng quặng có thể khai thác được. Chi phí vốn của công ty là 8%.

Như vậy xác suất rủi ro ở khu vực A là 0,5 (1-0,5) còn xác suất rủi ro ở khu vực B là 0,2 (1-0,8).

Tỷ lệ chiết khấu đầy đủ :

$$\text{- Khu vực A} = \frac{8\%}{1 - 0,5} = 16\%$$

$$\text{- Khu vực B} = \frac{8\%}{1 - 0,2} = 10\%$$

Công ty có nên đầu tư khai thác quặng ở 2 khu vực trên hay không, khi các số liệu thông tin đã tập hợp như sau:

- Khu vực A :

+ Chi phí vốn đầu tư ban đầu mua sắm máy móc 350 tỷ

+ Nhu cầu vốn lưu động 50 tỷ

+ Dự tính khai thác trong 5 năm mỏ sẽ cạn kiệt.

+ Chi phí sửa chữa đường đi lại trong năm thứ 3 10 tỷ

+ Giá trị máy móc thanh lý khi hết sử dụng 40 tỷ

+ Thu nhập từ khấu hao và lợi nhuận sau thuế hàng năm 110 tỷ

- Khu vực B:

+ Chi phí vốn đầu tư ban đầu mua sắm thiết bị 500 tỷ

+ Nhu cầu vốn lưu động 80 tỷ

+ Dự tính khai thác trong 10 năm mỏ sẽ cạn kiệt.

+ Chi phí sửa chữa đường đi lại trong năm thứ 5 50 tỷ

+ Giá trị tài sản thanh lý không đáng kể.

+ Thu nhập từ khấu hao và lợi nhuận hàng năm sau thuế 100 tỷ

Đây là 2 dự án độc lập, nếu chúng đều thoả mãn các điều kiện về đầu tư thì đều được chọn.

Theo phương pháp giá trị hiện tại ròng ta có bảng phân tích sau:

(Đơn vị : tỷ đồng)

Chi tiêu	Năm	Dòng tiền	Hệ số giá trị hiện tại	Giá trị hiện tại
1	2	3	4	5-3x4
<u>Dự án ở khu vực A</u>			r=16%	
- Dòng thu				
+ Thu từ khấu hao và lợi nhuận sau thuế	1-5	110	3,274	360,14
+ Thu hồi vốn lưu động	5	50	0,476	23,80
+ Thu thanh lý tài sản	5	40	0,476	19,04

Cộng				402,98
- Dòng chi				
+ <i>Vốn đầu tư ban đầu</i>	0	350	1,000	350
+ <i>Vốn lưu động</i>	0	50	1,000	50
+ <i>Chi sửa chữa đường</i>	3	10	0,641	6,41
Cộng				406,41
- Giá trị hiện tại ròng				0,4
<i>Dự án ở khu vực B</i>			r= 10%	
- Dòng thu:				
+ <i>Thu từ khấu hao và lợi nhuận</i>	1-10	100	6,145	614,5
+ <i>Thu hồi vốn lưu động</i>	10	50	0,386	19,3
Cộng				633,8
- Dòng chi:				
+ <i>Vốn đầu tư ban đầu</i>	0	500	1,000	500
+ <i>Vốn lưu động</i>	0	80	1,000	80
+ <i>Chi sửa chữa đường</i>	5	50	0,621	31,05
Cộng				611,05
- Giá trị hiện tại ròng				+22,75

Như vậy, nếu tính đến yếu tố rủi ro của đầu tư (tỷ suất chiết khấu ở khu vực A là 16% còn ở khu vực B là 10%) thì dự án đầu tư khai thác ở khu vực A bị từ chối, vì giá trị hiện tại ròng âm (-3,43); còn dự án đầu tư khai thác ở khu vực B được chấp nhận, vì giá trị hiện tại ròng là dương (+22,75).

CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 11

1. Trình bày khái niệm đầu tư dài hạn, cho ví dụ minh họa
2. Khái niệm quyết định đầu tư dài hạn của doanh nghiệp, cho ví dụ minh họa
3. Cho biết đặc điểm của quyết định đầu tư dài hạn và cách phân loại quyết định đầu tư dài hạn.
4. Cho biết dòng tiền điển hình của một dự án đầu tư
5. Khi quyết định đầu tư dài hạn, tại sao nhà quản trị lại phải chú ý đến thời giá của tiền tệ? Cho ví dụ chứng minh ảnh hưởng của thời giá tiền tệ đến quyết định đầu tư dài hạn.
6. Thông tin thích hợp cho quyết định đầu tư dài hạn là gì?
7. Nội dung phương pháp Giá trị hiện tại thuần (NPV), cho biết ưu nhược điểm của phương pháp này

8. Nội dung phương pháp tỷ suất sinh lời nội bộ (IRR), cho biết ưu nhược điểm của phương pháp này
9. Nội dung phương pháp tỷ suất sinh lời bình quân của vốn đầu tư, cho biết ưu nhược điểm của phương pháp này
10. Một công ty viễn thông đang nghiên cứu đầu tư hệ thống thiết bị. Hiện tại có hai phương án được đề xuất như sau:

Phương án 1: Mua thiết bị mới với dòng thu nhập và chi phí dự kiến như sau:

Vốn đầu tư ban đầu:	80 tỷ
Giá trị thiết bị cũ khi thanh lý	10 tỷ
Chi phí sửa chữa, bảo dưỡng khi thanh lý (từ năm thứ 3):	10 tỷ
Doanh thu mang lại hàng năm	40 tỷ
Chi phí hoạt động hàng năm	15 tỷ
Giá trị tận dụng khi thanh lý	5 tỷ
Thời gian sử dụng là 5 năm	

Phương án 2: Cải tạo nâng cấp thiết bị cũ với dòng thu nhập và chi phí như sau:

Chi phí cải tạo, nâng cấp	50 tỷ
Chi phí sửa chữa, bảo dưỡng khi thanh lý (từ năm thứ 3):	12 tỷ
Doanh thu mang lại hàng năm	38 tỷ
Chi phí hoạt động hàng năm	18 tỷ
Giá trị tận dụng khi thanh lý	8 tỷ
Thời gian sử dụng là 5 năm	

Với lãi suất mong muốn của cổ động là 12%/ năm, sử dụng phương pháp NPV để quyết định lựa chọn một trong hai phương án trên.

11. Một công ty đang xem xét phương án đầu tư một thiết bị sản xuất. Tài liệu liên quan đến phương án như sau:

Vốn đầu tư ban đầu:	20 tỷ đồng
Chi phí vận hành hàng năm:	4,5 tỷ đồng
Doanh thu mang lại hàng năm	10 tỷ đồng
Giá trị tận dụng khi thanh lý	4 tỷ
Thời gian sử dụng là 5 năm	

Lãi suất mong muốn của cổ động là 18%/ năm, hãy sử dụng phương pháp IRR để quyết định lựa chọn phương án trên.

12. Công ty Dịch vụ Vận tải đã quyết định khánh thành dịch vụ xe du lịch tốc hành từ vùng trung tâm thành phố ra khu du lịch nghỉ dưỡng (giá mỗi lượt là 10 ngàn đ/hành khách) và đang trong quá trình nghiên cứu nên mua 32 chỗ ngồi hoặc 52 chỗ ngồi để chở khách. Các tài liệu liên quan dự kiến như sau:

	Phương án A (Xe 32 chỗ)	Phương án A (Xe 52 chỗ)
Số lượng xe mua	6	4
Thời gian sử dụng	8 năm	8 năm
Giá mua một xe (ngàn đồng)	800.000	1.100.000
Nhiên liệu tiêu hao bình quân) (lít/ 100 km)	10	13
Giá 1 lít nhiên liệu (ngàn đồng)	15	15
Chi phí bằng tiền khác (ngàn đồng)	520.000	470.000
Giá trị thu hồi ước tính khi thanh lý (ngàn đồng)	6.000	8.000

Trong suốt bốn giờ cao điểm hàng ngày tất cả các xe đều hoạt động hết công suất trong cả hai chiều lộ trình, mỗi xe chạy được 12 lần quãng đường (6 tua) trong 4 giờ này.

Trong thời gian còn lại (12/ giờ ngày) có 500 hành khách cần được chuyên chở và công ty sẽ cho 4 xe hoạt động trên lộ trình.

Một xe chạy trên lộ trình suốt ngày đi được 480 km/ ngày và xe chỉ chạy trong giờ cao điểm đi được 120km/ngày. Các xe chạy 260 ngày/ năm.

Tiền lương trả cho tài xế là 18 ngàn đồng/ giờ. Riêng đối với tài xế chỉ thuê lái trong giờ cao điểm được trả 22 ngàn đồng/ giờ.

Yêu cầu

1. Lập báo cáo xác định tổng doanh thu dự kiến hành năm cho từng phương án
2. Lập báo cáo xác định tiền lương dự kiến cho tài xế hành năm cho từng phương án
3. Lập báo cáo xác định chi phí nhiên liệu dự kiến cho tài xế hành năm cho từng phương án
4. Với tỷ suất sinh lời tối thiểu là 14%/ năm, giả định dòng tiền đầu tư mua diễn ra đầu năm, các dòng tiền còn lại xuất hiện vào cuối năm , bằng phương pháp giá trị hiện tại thuần (NPV) hãy tư vấn cho doanh nghiệp nên chọn phương án nào?

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- 1- TS. Đoàn Ngọc Quế, TS Lê Đình Trục, ThS Đào Tất Thắng, *Giáo trình Kế toán Quản trị*, Đại Học kinh tế TP Hồ Chí Minh, Nhà Xuất Bản Kinh tế TP Hồ Chí Minh, 2013
- 2- TS. Đoàn Ngọc Quế, PGS.TS Phạm Văn Được, TS Huỳnh Lợi, *Giáo trình Kế toán Chi phí*, Đại Học kinh tế TP Hồ Chí Minh, Nhà Xuất Bản Kinh tế TP Hồ Chí Minh, 2013
- 3- PGS.TS Nguyễn Ngọc Quang, *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân, 2012
- 4- Bài giảng *Kế toán Quản trị*, Chủ biên ThS Vũ Quang Kết, Học viện Công Nghệ Bưu chính Viễn thông. 2009.
- 5- TS Đoàn Xuân Tiên. *Giáo trình Kế toán quản trị doanh nghiệp*. NXB Tài chính, 2009
- 6- PGS.TS Phạm Văn Được. *Mô hình & Cơ chế vận hành Kế toán quản trị*, NXB Tài chính, 2009
- 7- *Kế toán Quản trị*. TS. Huỳnh Lợi, Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, Nhà xuất bản Thống kê, 2009.
- 8- PGS.TS Đào Văn Tài, TS. Võ Văn Nhị và Trần Anh Hoà, *Kế toán Quản trị áp dụng cho các Doanh nghiệp Việt Nam*, Đại Học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh, NXB Tài chính 2003.
- 9- PGS.TS Phạm Văn Đăng- *Một số vấn đề về kế toán trách nhiệm ở các doanh nghiệp niêm yết*. <http://www.sav.gov.vn/925-1-ndt/mot-so-van-de-ve-ke-toan-trach-nhiem-o-cac-doanh-nghiep-niem-yet-sav>
- 10- Jill Hart & Clive Will Son, *Management Accounting*, PEARSON Prentice Hall Publishing House, 2004.
- 11- Atkinson, A. R.D. Banker, R.S. Kaplan and S.M.Young, *Management Accounting*, Third Edition. PEARSON Prentice Hall Publishing House, 2001.

MỤC LỤC

	Trang
CHƯƠNG VII: ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM	1
7.1. CỐ CẤU KINH TẾ VÀ VAI TRÒ CỦA ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM	1
7.1.1. Cơ cấu kinh tế định giá bán sản phẩm	1
7.1.2. Vai trò chi phí trong định giá sản phẩm	3
7.2. PHƯƠNG PHÁP ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM SẢN XUẤT HÀNG LOẠT	3
7.2.1. Mô hình chung về định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt.	3
7.2.2. Định giá bán sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí toàn bộ	4
7.2.3. Định giá bán sản phẩm sản xuất theo phương pháp chi phí trực tiếp	6
7.2.4. Những điều cần lưu ý khi định giá bán sản phẩm sản xuất hàng loạt	7
7.3. ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM THEO GIÁ LAO ĐỘNG VÀ NGUYÊN VẬT LIỆU SỬ DỤNG	8
7.3.1. Điều kiện vận dụng phương pháp	8
7.3.2. Mô hình chung định giá bán sản phẩm theo giá lao động và giá nguyên vật liệu sử dụng.	8
7.3.3. Định giá bán sản phẩm theo giá lao động	10
7.3. 4. Định giá sản phẩm theo giờ vận hành máy móc thiết bị và vật tư	10
7.4. ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM MỚI	11
7.4.1. Những vấn đề cơ bản khi định giá sản phẩm mới	11
7.4. 2. Các kỹ thuật định giá bán sản phẩm mới	13
7.5. ĐỊNH GIÁ BÁN SẢN PHẨM TRONG TRƯỜNG HỢP ĐẶC BIỆT	14
7.5.1. Các trường hợp đặc biệt khi định giá bán sản phẩm	14
7.5.2. Mô hình chung định giá bán sản phẩm ở các trường hợp đặc biệt	15
7.6. ĐỊNH GIÁ SẢN PHẨM CHUYỂN NHƯỢNG NỘI BỘ	17
7.6.1. Khái niệm giá sản phẩm chuyển nhượng	17
7.6.2. Định giá sản phẩm chuyển nhượng theo chi phí thực hiện	17
7.6.3. Định giá sản phẩm chuyển nhượng theo giá thị trường	20
CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP ÔN TẬP CHƯƠNG 7	24
CHƯƠNG VIII: PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH	28
8.1 KHÁI QUÁT VỀ CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH VÀ PHÂN TÍCH	28

CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH

8.1.1 Chi phí sản xuất kinh doanh	28
8.1.2 Phương pháp phân tích chi phí sản xuất kinh doanh	29
8.2. TRÌNH TỰ CHUNG VỀ PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH	32
8.2.1. Xác định chỉ tiêu và đối tượng phân tích	32
8.2.2 Xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động chi phí sản xuất kinh doanh	33
8.2.3 Xác định nguyên nhân, xu hướng và giải pháp	33
8.3 PHÂN TÍCH BIẾN ĐỘNG CÁC KHOẢN MỤC CHI PHÍ	33
8.3.1 Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	33
8.3.2. Phân tích biến động chi phí nhân công trực tiếp	37
8.3.3. Phân tích biến động chi phí sản xuất chung	42
8.3.4 Phân tích biến động chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp	47
CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 8	49
CHƯƠNG IX: PHÂN BỐ CHI PHÍ Ở BỘ PHẬN PHỤC VỤ VÀ LẬP BÁO CÁO BỘ PHẬN	52
9.1. PHÂN BỐ CHI PHÍ Ở BỘ PHẬN PHỤC VỤ	52
9.1.1. Khái quát về bộ phận phục vụ trong doanh nghiệp	52
9.1.2. Căn cứ phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ	53
9.1.3. Nguyên tắc phân bổ chi phí ở bộ phận phục vụ	53
9.1.4. Phương pháp phân bổ	54
9.2. BÁO CÁO BỘ PHẬN	64
9.2.1. Khái quát về bộ phận trong doanh nghiệp	64
9.2.2. Khái niệm và đặc điểm của báo cáo bộ phận	65
CÂU HỎI VÀ BÀI TẬP ÔN TẬP CHƯƠNG IX	72
CHƯƠNG X: KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM QUẢN LÝ	75
10.1. HỆ THỐNG KẾ TOÁN TRÁCH NHIỆM	75
10.1.1. Khái niệm kế toán trách nhiệm	75
10.1.2. Sự phân cấp quản lý và các mô hình phân cấp quản lý	76
10.1.3. Hệ thống kế toán trách nhiệm trong mối quan hệ với cơ cấu tổ chức quản lý kinh doanh	77

10.1.4. Vai trò của kế toán trách nhiệm trong các doanh nghiệp	79
10.2. ĐÁNH GIÁ THÀNH QUẢ TÀI CHÍNH CỦA CÁC TRUNG TÂM TRÁCH NHIỆM	80
10.2.1. Đánh giá thành quả của trung tâm chi phí	80
10.2.2. Đánh giá thành quả của trung tâm doanh thu	82
10.2.3. Đánh giá thành quả của trung tâm lợi nhuận	84
10.2.4. Đánh giá thành quả của trung tâm đầu tư	88
CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG X	93
CHƯƠNG XI: THÔNG TIN KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN	95
11.1. TỔNG QUAN VỀ QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN TRONG DOANH NGHIỆP	95
11.1.1. Khái niệm về quyết định đầu tư dài hạn trong doanh nghiệp	95
11.1.2. Vai trò của quyết định đầu tư dài hạn	96
11.1.3. Đặc điểm của quyết định đầu tư dài hạn trong doanh nghiệp	96
11.1.4. Phân loại quyết định đầu tư dài hạn	98
11.2. THÔNG TIN THÍCH HỢP CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN	98
11.2.1. Thông tin thích hợp cho việc ra quyết định đầu tư dài hạn	98
11.2.2. Nội dung các dòng tiền của dự án đầu tư	99
11.3. CÁC PHƯƠNG PHÁP RA QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN	100
11.3.1. Phương pháp giá trị hiện tại thuần - NPV(The net present value method)	100
11.3.2. Phương pháp Tỷ suất sinh lời nội bộ -IRR (Internal Rate of Return)	106
11.3.3. Một số phương pháp khác	109
11.3.4. Quyết định lựa chọn phương án đầu tư trong một số trường hợp đặc biệt	111
CÂU HỎI ÔN TẬP CHƯƠNG 11	119
TÀI LIỆU THAM KHẢO	122
MỤC LỤC	123