**PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN TRONG VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH KINH DOANH**

Ths Võ Hồng Hạnh

Khoa Kế toán – Trường Đại học Duy Tân

## Tóm tắt: Kế toán quản trị giúp nắm bắt các vấn đề thực trạng, đặc biệt là thực trạng tài chính của doanh nghiệp. Qua đó giúp nhà quản lý doanh nghiệp ra quyết định điều hành một cách tối ưu nhất. Một trong những đối tượng mà kế toán quản trị nghiên cứu là mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận. Mục đích của phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận chính là phân tích cơ cấu chi phí hay nói cách khác là nhằm phân tích rủi ro từ cơ cấu chi phí này. Dựa trên những dự báo về khối lượng hoạt động, doanh nghiệp đưa ra cơ cấu chi phí phù hợp để đạt được lợi nhuận cao nhất.

*Từ khóa: kế toán quản trị, quyết định, chi phí, khối lượng, lợi nhuận, tối ưu*

Abtract: Management accounting helps to grasp the real issues, especially the financial status of the business. Thereby helping business managers make optimal operating decisions. One of the subjects that management accounting studies is the cost-volume-profit relationship. The purpose of cost-volume-profit analysis is to analyze the cost structure or, in other words, to analyze the risks from this cost structure. Based on the forecast of the volume of activity, the enterprise comes up with the appropriate cost structure to achieve the highest profit.

Keyword: Management accounting, decisions, cost, volume, profit, optimal…

**1. Những vấn đề cơ bản về phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận (CVP)**

Phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận (Cost Volume Profit Analysis - CVP) là một công cụ rất hữu dụng giúp cho các nhà quản lí hiểu được các mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận.

Lập kế hoạch lợi nhuận là một trong những công việc quan trọng hàng đầu của nhà quản trị. Theo James A. Yunker và Penelope J. Yunker (1982), lợi nhuận bị ảnh hưởng bởi 5 yếu tố là: giá bán, sản lượng tiêu thụ, chi phí biến đổi đơn vị, tổng chi phí cố định và cơ cấu tiêu thụ sản phẩm nên giá trị trong tương lai của 5 yếu tố này sẽ quyết định giá trị tương lai của lợi nhuận. Trong quá trình đó, nhà quản trị phải giải quyết mối quan hệ tốt nhất giữa chi phí, quy mô hoạt động và lợi nhuận mong muốn. Tuy nhiên có một số chi phí biến động tỷ lệ thuận với quy mô hoạt động, nhưng cũng có những chi phí không thay đổi khi quy mô hoạt động thay đổi. Vì vậy, để quyết định lựa chọn những phương án hoạt động tối ưu cần phải xem xét quy mô hoạt động trong mối quan hệ với chi phí và lợi nhuận.

Adenji (2008) nói rằng phân tích CVP là chi phí được xác định trước, lên kế hoạch và kiểm soát chi phí nhằm đạt được hiệu quả tối đa trong quá trình sản xuất. Theo Adenji, phân tích CVP là phương pháp phân tích lợi nhuận theo sự biến đổi chi phí và sản lượng.

Abdullahi (2017) mô tả phân tích CVP như một ước tính về sự thay đổi sản lượng tiêu thụ, giá bán ảnh hưởng đến lợi nhuận của công ty.

Như vậy, phân tích CVP là phân tích cho phép đánh giá sự biến động bên trong và mối quan hệ tối ưu giữa giá bán sản phẩm, tổng chi phí cố định, chi phí biến đổi đơn vị sản phẩm, cơ cấu chi phí, số lượng sản xuất và cơ cấu sản phẩm tiêu thụ, cũng như ảnh hưởng của sự thay đổi đó đến kết quả kinh doanh của doanh nghiệp. Dựa trên những dự báo về doanh thu hoạt động, doanh nghiệp xác định cơ cấu chi phí phù hợp để đạt được lợi nhuận tối đa.

Phân tích CVP có ý nghĩa quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị doanh nghiệp ra quyết định liên quan đến hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, nó cũng cung cấp thông tin đa chiều và chính xác về mọi sự biến động của quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Phân tích CVP cung cấp thông tin hữu ích cho các nhà quản trị cho toàn bộ quy trình kinh doanh của doanh nghiệp.

Phân tích CVP giúp cho các nhà quản trị đánh giá được mức độ biến động giữa lợi nhuận thực tế và lợi nhuận mục tiêu, giữa sản lượng tiêu thụ và sản lượng hoà vốn, để từ đó đánh giá các quyết định đưa ra có đúng đắn, đánh giá tình hình thực hiện có đạt được lợi nhuận mục tiêu. Thông qua việc đánh giá đó, DN tìm ra các nguyên nhân để đề ra các giải pháp nhằm nâng cao được hiệu quả hoạt động kinh doanh cũng như rút ra được những bài học trong việc đưa ra quyết định điều hành kinh doanh. Mặt khác, từ việc phân tích độ nhạy của giá bán, độ nhạy của chi phí, doanh nghiệp tìm được xu hướng hoạt động kinh doanh, xác định được yếu tố nào có ảnh hưởng nhiều đến sự thay đổi của lợi nhuận để có những quyết định kinh doanh phù hợp.

Phương trình biểu diễn mối quan hệ giữa các yếu tố trong mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận được thiết lập trong nghiên cứu của James A. Yunker và Penelope J. Yunker vào năm 1982. Tác giả cho rằng sự thống nhất toàn diện và hợp lý đối với các quan điểm về kế toán và kinh tế trong việc ra quyết định kinh doanh là hết sức cần thiết, việc vận dụng phân tích CVP phải tính đến yếu tố rủi ro trong điều kiện bất định. Khi đó, mô hình phân tích CVP truyền thống như sau:

Pr (x) = px - (bx + a) = (p – b)x - a

Trong đó: Pr (x) = lợi nhuận

p: Đơn giá bán x: Số lượng được bán

b: Chi phí biến đổi đơn vị a: Chi phí cố định

Mục đích chính của mô hình truyền thống này là xác định sản lượng hoà vốn, là mức sản lượng mà doanh thu bằng với chi phí, lợi nhuận bằng không. Khi đó, nhà quản lý xem xét dể đưa ra quyết định sản xuất hàng hoá. Phân tích CVP được xem như công cụ cung cấp thông tin cho việc ra quyết định kinh doanh, trọng tâm là hướng đến tương lai. Lợi nhuận bị ảnh hưởng bởi các yếu tố là: giá bán, sản lượng bán hàng, chi phí biến đổi đơn vị sản phẩm và chi phí cố định nên giá trị trong tương lai của các yếu tố này sẽ quyết định giá trị tương lai của lợi nhuận. Tuy nhiên trên thực tế, hầu hết các doanh nghiệp đều sản xuất nhiều loại sản phẩm vì vậy cần phải mở rộng mô hình phân tích CVP truyền thống với sự bổ sung của nhiều loại sản phẩm.

Năm 2012, Stefan Daniel 2012 đã phát triển mô hình CVP mở rộng trong môi trường tiêu thụ đa sản phẩm (n sản phẩm) như sau:

Pr (x1, x2, .., xn) =  pi xi -  (bi xi + ai) =  (pi - bi) xi – a

Với i = 1….n

Thông qua mô hình phân tích CVP nhà quản trị có thể lựa chọn được phương án kinh doanh tối ưu thông qua việc thay đổi các biến số trong mô hình như thay đổi định phí, biến phí, giá bán, kết cấu sản phẩm tiêu thụ.

**2. Phân tích mối quan hệ chi phí – khối lượng – lợi nhuận trong việc ra quyết định kinh doanh**

Theo quan điểm của quản trị học, quyết định kinh doanh là hành vi sáng tạo của nhà quản trị nhằm đưa ra chương trình và tính chất hoạt động của tổ chức để giải quyết một vấn đề trên cơ sở hiểu rõ quy luật vận động khách quan của đối tượng quản trị.

Theo quan điểm của kế toán quản trị, quyết định là sự lựa chọn từ nhiều phương án cụ thể khác nhau. Ra quyết định là sự lựa chọn một trong số các phương án hành động. Các nhà quản trị xem việc ra quyết định là công việc trung tâm của họ. Trong thực tế đôi khi quyết định được thực hiện một cách nhanh chóng, ít đòi hỏi về thời gian hay sự nỗ lực hay có khi nó chỉ chi phối hành động trong ít phút. Nhưng cũng có khi những quyết định có ảnh hưởng lâu dài đối với doanh nghiệp, đòi hỏi nhiều công sức của người ra quyết định. Ra quyết định là một công việc đầy khó khăn và thách thức đối với nhà quản trị khi môi trường tác động vào tổ chức ngày càng phức tạp và thay đổi nhanh, đòi hỏi nhà quản trị phải nắm vững lý thuyết ra quyết định. Quá trình ra quyết định quản trị mang tính khoa học. Do vậy, để ra quyết định có hiệu quả, các nhà quản trị phải có đầy đủ các thông tin về hoạt động sản xuất kinh doanh và phân tích thông tin thích hợp (Weygandt, Kimmel, Kieso, 2009)

Phân tích mối quan hệ CVP cung cấp thông tin hữu ích giúp các nhà quản trị ra quyết định kinh doanh từ trước, trong và sau quá trình kinh doanh. Ở mỗi thời điểm của quá trình kinh doanh, các nhà quản trị cần những thông tin khác nhau. Phân tích CVP sẽ cung cấp thông tin theo từng thời điểm của quá trình kinh doanh

Phân tích điểm hòa vốn là nội dung quan trọng trong phân tích CVP. Điểm hòa vốn là điểm mà thu nhập từ hoạt động kinh doanh đủ bù đắp chi phí, tổng doanh thu bằng chi phí cố định cộng tổng chi phí biến đổi. Kết quả phân tích cung cấp thông tin cho nhà quản trị về mức sản lượng tiêu thụ tối thiểu để tránh lỗ, sản lượng tiêu thụ cần thiết để đạt mức lợi nhuận mong muốn và xác định giá bán cạnh tranh. Phân tích điểm hòa vốn là phân tích khởi đầu trong việc lập kế hoạch cho hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp (Gonzales, 2001; Konstaintinos and Basil, 2008).

Trong lý thuyết kinh tế và thực tiễn, phân tích CVP được vận dụng để xác định điểm tới hạn hoặc ngưỡng sinh lời. Đây là công cụ hiệu quả để phân tích rủi ro, từ đó điểm hòa vốn có thể được định nghĩa như là thước đo tính linh hoạt trong mối quan hệ với những biến động của hoạt động kinh doanh. Kết quả hoạt động của doanh nghiệp phụ thuộc vào các yếu tố không lường trước được trong các lĩnh vực mà doanh nghiệp đang hoạt động. Vì vậy, phân tích rủi ro được hiểu là phân tích tính linh hoạt. Bất kể năng lực tài chính ở mức nào, tính linh hoạt có thể được xác định theo khả năng thích ứng và phản ứng một cách hiệu quả của doanh nghiệp với những thay đổi của môi trường kinh doanh (Gabriela Busan, Claudia Dina, 2009).

Việc xác định thời gian hoà vốn có ý nghĩa trong công tác hoạch định hàng năm, liên quan thời điểm thích hợp trong năm để lập các chương trình khuyến mại, hay điều chỉnh chính sách kinh doanh phù hợp với từng thời kỳ nhằm tăng thêm doanh số và lợi nhuận. Trong trường hợp thời gian hoà vốn lớn, doanh nghiệp cần xem xét các giải pháp phù hợp để tránh nguy cơ có thể kinh doanh thua lỗ do những biến động bất thường từ thị trường trong năm tới.

Một trong những nội dung của phân tích CVP là xác định doanh thu và sản lượng sản phẩm tiêu thụ để đạt được lợi nhuận mục tiêu. Kế hoạch lợi nhuận có thể biểu hiện dưới hình thức tổng mức lợi nhuận hay tỷ suất lợi nhuận trên doanh thu. Kế hoạch lợi nhuận cũng chú ý đển ảnh hưởng của nhân tố thuế suất thuế thu nhập doanh nghiệp để phân tích đúng đắn mức doanh thu và sản lượng cần thiết để đạt mức lợi nhuận mục tiêu. Việc phân tích lợi nhuận mục tiêu sẽ giúp cho các nhà quản trị lựa chọn các phương án kinh doanh tối ưu (Glautier, M., & Underdown, B. 2001).

Sau khi doanh nghiệp xác định được chiến lược phát triển cũng như các kế hoạch kinh doanh, hoạt động của doanh nghiệp được thực hiện thông qua các quyết định cụ thể. Để đưa ra các quyết định kinh doanh, các nhà quản trị căn cứ trên các yếu tố phi tài chính và yếu tố tài chính. Phân tích CVP cung cấp thông tin tài chính giúp nhà quản trị xác định mức biến động lợi nhuận của từng phương án kinh doanh và đưa ra quyết định lựa chọn phương án kinh doanh khi mức biến động của lợi nhuận lớn hơn 0 (R>0).

Kết thúc quá trình kinh doanh cũng là lúc doanh nghiệp nhận được kết quả từ những quyết định kinh doanh đem lại. Để đánh giá hiệu quả của các quyết định kinh doanh thì doanh nghiệp so sánh tình hình thực hiện với chỉ tiêu kế hoạch đề ra. Tuy nhiên, trong quá trình thực hiện quyết định kinh doanh các yếu tố trong CVP bị thay đổi do đó kết quả thực hiện có thể không đúng như bản kế hoạch đã để ra.

Khi phân tích CVP xem xét sự biến động của các nhân tố trong mối quan hệ CVP vì trong thực tế giá bán, chi phí biến đổi, chi phí cố định đều có thể thay đổi. Mỗi sự thay đổi của các nhân tố trong mối quan hệ CVP là sự phản ánh linh hoạt của các chính sách kinh doanh của doanh nghiệp trong kỳ. Nói một cách rộng hơn, phân tích CVP cần phải tính đến ảnh hưởng của những thay đổi về giá bán, kết cấu hàng bán, chi phí biến đổi, chi phí cố định qua đó cung cấp những báo cáo nhanh về tác động của những thay đổi trên đối với doanh thu, doanh thu hoà vốn và lợi nhuận kinh doanh của doanh nghiệp. Kỹ thuật này trong phân tích CVP được gọi là phân tích độ nhạy.

Do dó, phân tích độ nhạy sẽ được thực hiện sau khi nhà quản trị đưa ra quyết định kinh doanh. Đây cũng là một công cụ để giúp doanh nghiệp đánh giá hiệu quả của các quyết định kinh doanh đã được thực hiện và đưa ra quy luật xu hướng kinh doanh.

**3. Kết luận**

Theo Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC), phân tích CVP nằm ở giai đoạn phát triển thứ hai của kế toán quản trị, thuộc kế toán quản trị truyền thống và vẫn được sử dụng phổ biến ở các quốc gia (Abdel-Kader và Luther, 2006; Uyar, 2010; Yalcin, 2012). Nội dung phân tích về chi phí, doanh thu và lợi nhuận là những vấn đề cơ bản luôn được các nhà quản trị quan tâm ở mọi thời đại. Vì thế, phân tích CVP được sử dụng xuyên suốt nhằm cung cấp thông tin phù hợp trong các giai đoạn kinh doanh, đóng góp vào hệ thống thông tin kế toán quản trị và đánh giá hoạt động của doanh nghiệp (Horngren, 2011). Tuy nhiên, vận dụng phân tích CVP trong việc ra quyết định kinh doanh ở mỗi doanh nghiệp sản xuất là khác nhau bởi đặc điểm của doanh nghiệp (ngành nghề, cơ cấu tổ chức, năng lực cạnh tranh,…) và nhận thức của nhà quản trị về tầm quan trọng của sử dụng thông tin kế toán.

**Tài liệu tham khảo**

1. Abdullahi, S. R., Sulaimon, B. A., Mukhtar, I. S. and Musa, M. H. (2017), “Cost-Volume-Profit Analysis as a Management Tool for Decision Making In Small Business Enterprise within Bayero University, Kano”, *Journal of Business and* *Management*, 19(2), pp. 40-45.
2. Adeniji, A.A., (2008), *Management Accounting*, 4th Edn., El-Toda Venture Limited, Lagos, Nigeria.
3. Gabriela Busan, Ionela-Claudia Dina (2009), “Using Cost – Volume – Profit analysis in decision making”, *Annal of the University of Petrosani, Economics*, 9(3), pp. 103-106.
4. Glautier, M., & Underdown, B. (2001), *Accounting Theory and Practice*, Harlow England: Pearson Education Limited.
5. González, L. (2001), “Multiproduct CVP analysis based on contribution rules”, *International Journal of Production Economics*, 73(3), tr. 273-284.
6. Govindarajan, V. and Anthony, R. N. (1983), "How firms use cost data in price decisions", *Management Accounting (USA),* July, pp. 30-36.
7. James A. Yunker and Penelope J. Yunker (1982), “Cost-Volume-Profit analysis under uncertainty: An integration of Economic and Accounting concepts”, *Journal of Econommic & Business*, 34, tr. 21-37.
8. Trần Thị Thu Hà (2021), Nghiên Cứu Phân Tích Mối Quan Hệ Chi Phí - Khối Lượng - Lợi Nhuận Trong Việc Ra Quyết Định Kinh Doanh Tại Các Doanh Nghiệp Chế Biến Thức Ăn Chăn Nuôi Ở Việt Nam, Luận án tiến sĩ, Đại học Kinh tế Quốc dân.
9. Weygandt J.J., Kimmel P.D., Kieso D.E. (2009), *Managerial Accounting*, 5th Edn, R. R. Donnelley-JC