## KẾ TOÁN QUẢN TRỊ: KỸ THUẬT HỖ TRỢ RA QUYẾT ĐỊNH VÀ KỸ THUẬT HẠCH TOÁN CHI PHÍ

## Nguyễn Thị Hồng Sương

*Để nâng cao hiệu quả quản trị, giúp doanh nghiệp có thể đứng vững và thắng thế trong cạnh tranh, các nhà quản trị cần phải được trang bị các kiến thức quản trị hiện đại ngang tầm quốc tế cùng với sự hỗ trợ hữu hiệu hệ thống thông tin hỗ trợ quản trị nói chung và thông tin kế toán quản trị (KTQT) nói riêng để cung cấp thông tin phù hợp, kịp thời phục vụ cho các nhà quản trị trong quá trình ra quyết định. Chính vì vậy, việc áp dụng kỹ thuật KTQT trong các DN rất cần thiết góp phần thúc đẩy sự phát triển của KTQT trong các DN. Bài viết chỉ đi vào tìm hiểu các kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định và kỹ thuật hạch toán chi phí giúp DN kiểm soát tốt chi phí và có những quyết định đúng đắn hơn.*

Từ khóa: Kế toán quản trị, kỹ thuật, quyết định, chi phí, doanh nghiệp

## 1. CÁC KỸ THUẬT HỖ TRỢ RA QUYẾT ĐỊNH

***Phân tích hòa vốn***

Theo Kaplan (1984), việc sử dụng các biểu đồ hòa vốn để thể hiện sự biến động của chi phí với sản lượng có thể được tìm thấy trong các tác phẩm ở Anh và Hoa Kỳ vào năm 1903 và 1904. Đây là hình thức đầu tiên của phân tích hòa vốn. Điểm hòa vốn là điểm mà tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí hay cách khác tổng số dư đảm phí bằng tổng định phí.

Phân tích hòa vốn là kỹ thuật sử dụng thông tin chi phí biến đổi (biến phí) và chi phí cố định (định phí) để tính điểm hòa vốn theo sản lượng hoặc theo doanh thu.

Điểm hòa vốn có thể được xác định bằng phương trình, bằng đồ thị hoặc theo phương pháp lãi góp. Sử dụng phương trình để xác điểm hòa vốn được thực hiện như sau:

Gọi chi phí biến đổi đơn vị của sản phẩm là UVC, chi phí cố định là FC, giá bán là P, sản lượng hòa vốn là Q0 ta có phương trình:

Q0.P – Q0.UVC – FC = 0

Q0.(P - UVC) = FC => Q0 = FC/(P - UVC)

***Phân tích chi phí – khối lượng – lợi nhuận (phân tích CVP)***

Là kỹ thuật sử dụng thông tin về mối quan hệ giữa chi phí cố định, chi phí biến đổi với giá bán, sản lượng bán và lợi nhuận để ra quyết định ngắn hạn. Kỹ thuật này đã được các DN áp dụng từ lâu. Việc sử dụng các đồ thị hòa vốn để thể hiện sự biến động của chi phí với sản lượng có thể được tìm thấy trong các tác phẩm ở Anh và Hoa Kỳ vào năm 1903 và 1904.

Theo phương pháp phân tích CVP, việc thay đổi một trong các yếu tố chi phí biến đổi, chi phí cố định, giá bán sẽ tác động đến khối lượng bán, doanh thu và cuối cùng là lợi nhuận. Trong ngắn hạn, sự thay đổi các yếu tố chi phí sẽ được chấp nhận về mặt tài chính nếu làm cho lợi nhuận tăng lên. Tuy nhiên, trong dài hạn cần xem xét tác động của sự thay đổi các yếu tố chi phí đến chất lượng sản phẩm, ảnh hưởng đến chiến lược cạnh tranh, v.v... .

***Phân tích lợi nhuận khách hàng (Customer profitability analysis)***

Đây là kỹ thuật được phát triển từ hạch toán chi phí theo hoạt động (ABC) áp dụng cho đối tượng hạch toán là từng khách hàng. Các chi phí và doanh thu sẽ được hạch toán theo từng khách hàng để từ đó xác định lợi nhuận mà mỗi khách hàng đem lại. Từ kết quả phân tích lợi nhuận khách hàng, DN sẽ đưa ra các quyết định liên quan đến thay đổi các điều khoản giao hàng cho khách hàng hoặc chấm dứt hợp đồng với những khách hàng không đem lại lợi nhuận và cuối cùng là làm tăng lợi nhuận của DN. Kỹ thuật này chỉ nên áp dụng nếu đem lại lợi ích lớn hơn so với chi phí chi ra để thực hiện phân tích lợi nhuận khách hàng.

***Phân tích lợi nhuận sản phẩm (Product profitability analysis)***

Là kỹ thuật sử dụng để đo lường lợi nhuận do một dòng sản phẩm đem lại trong cả vòng đời của nó. Để xác định lợi nhuận sản phẩm, cần thiết phải xác định doanh thu và chi phí của mỗi dòng sản phẩm. Ba phương pháp phổ biến thường được áp dụng để đo lường chi phí sản xuất là tính giá thành theo chi phí đầy đủ, tính giá thành theo chi phí đầy đủ và hạch toán chi phí theo hoạt động. Mỗi phương pháp phân bổ chi phí cho mỗi dòng sản phẩm theo một cách khác nhau và cho kết quả khác nhau. DN cần phải lựa chọn phương pháp tính giá thành sản phẩm phù hợp để có thể xác định đúng lợi nhuận của mỗi dòng sản phẩm.

Cả hai kỹ thuật phân tích lợi nhuận sản phẩm và lợi nhuận khách hàng đều có liên quan chặt chẽ với hạch toán chi phí theo hoạt động. Tuy nhiên, hạch toán chi phí truyền thống vẫn có thể được sử dụng để phân bổ chi phí cho các đối tượng hạch toán chi phí là sản phẩm hoặc khách hàng.

***Phân tích chi phí nhà cung cấp (Supplier cost analysis):***

Là kỹ thuật được sử dụng để đo lường và phân tích chi phí của từng nhà cung cấp thông qua các chi phí như giá mua vật liệu, hàng hóa, các chi phí phát sinh do nhà cung cấp giao hàng chậm (chi phí làm ngoài giờ, tiền phạt vi phạm hợp đồng, v.v...) hoặc hàng hóa kém chất lượng (chi phí sửa chữa, sản phẩm bị trả lại, mất khách hàng, v.v...). Kỹ thuật này có mối quan hệ chặt chẽ với kỹ thuật hạch toán chi phí theo hoạt động. Trong trường hợp các chi phí chung lớn, liên quan đến nhiều hoạt động, nhiều nhà cung cấp, kỹ thuật hạch toán chi phí theo hoạt động được sử dụng để phân bổ chi phí chung cho từng đối tượng hạch toán chi phí là nhà cung cấp. Phân tích chi phí nhà cung cấp cũng là một phần của phân tích chuỗi giá trị liên quan đến phân tích mối quan hệ của DN với bên ngoài để khai thác lợi thế cạnh tranh

***Thời gian hoàn vốn (Payback Period – PBP)*** là kỹ thuật thời gian cần thiết để hoàn vốn đầu tư từ dòng tiền thuần tạo ra hàng năm của khoản đầu tư. Trong trường hợp dòng tiền ròng đều đặn hàng năm, thời gian hoàn vốn đầu tư được tính như sau:

Thời gian hoàn vốn = Vốn đầu tư/dòng tiền ròng hàng năm

Trường hợp dòng tiền ròng hàng năm không đều nhau, số vốn đầu tư còn phải thu hồi sẽ được tính bằng vốn đầu tư phải thu hồi đầu năm trừ đi dòng tiền ròng trong năm. Nhà quản trị dựa vào thời gian hoàn vốn theo yêu cầu và thời gian hoàn vốn để quyết định có thực hiện dự án hay không. Gọi t là thời gian hoàn vốn theo yêu cầu.

Nếu PBP > t: dự án bị loại

Nếu PBP = t: tùy thuộc vào mức độ quan trọng của dự án để quyết định

Nếu PBP < t: dự án sẽ được lực chọn nếu là độc lập, nếu có nhiều dự án khác nhau thì dự án nào có thời gian hoàn vốn ngắn nhất sẽ được lựa chọn

**2. CÁC KỸ THUẬT HẠCH TOÁN CHI PHÍ**

***Chi phí chuẩn***

Sự phát triển của chi phí tiêu chuẩn đã tạo thuận lợi để tính toán nhanh chi phí sản xuất, lập dự toán sản xuất kinh doanh, định giá sản phẩm và đo lường hiệu suất của các nhà quản lý bộ phận.Trong các DN Mỹ, chi phí tiêu chuẩn đặc biệt được sử dụng nhiều trong các ngành sản xuất như lọc dầu, dược phẩm và công nghiệp hóa học, ô tô, rau quả hộp và các nhà hàng thức ăn nhanh cũng như các DN (Hilton, 2014).

Xác định chi phí chuẩn (còn được gọi là xây dựng định mức chi phí) là khâu trọng yếu trong quá trình lập dự toán. Dự toán được lập trên có sở kế hoạch hoạt động và định mức chi phí. Nếu định mức chi phí không phù hợp sẽ dẫn đến khó thực hiện các hoạt động hoặc lãng phí nguồn lực, đồng thời chức năng đo lường để kiểm soát và đánh giá của dự toán sẽ bị sai lệch.Do đó, xây dựng dự toán phù hợp có vai trò quan trọng sau xác định mục tiêu và xây dựng kế hoạch hoạt động. Để xây dựng định mức chi phí, các DN thường áp dụng một trong hai phương pháp là phương pháp thống kê kinh nghiệm và phương pháp phân tích kinh tế kỹ thuật.

+ *Trong phương pháp thống kê kinh nghiệm*: dựa trên thống kê chi phí của nhiều kỳ trước đó kết hợp với các biện pháp quản lý được sử dụng để xây dựng định mức tiêu hao về lượng cho mỗi loại chi phí. Để xây dựng định mức về giá cho mỗi đơn vị số lượng chi phí, người ta căn cứ vào mức độ biến động của giá bình quân các kì trước, tình hình thị trường và các quyết định tồn kho để xác định định mức giá.

*+ Theo phương pháp phân tích kinh tế kỹ thuật*: việc xây dựng định mức chi phí được căn cứ trên cơ sở trực tiếp phân tích thiết kế của sản phẩm, tình hình máy móc thiết bị, phân tích quy trình công nghệ sản xuất, hành vi sản xuất, biện pháp quản lý sản xuất, v.v... để xây dựng định mức chi phí.

Nhằm tránh những tác động không mong muốn khi áp dụng chi phí chuẩn, việc xây dựng định mức chi phí cần có sự tham gia của nhiều thành phần khác nhau như Ban giám đốc, quản đốc bộ phận sản xuất, vật tư, kỹ thuật, kế toán và công nhân sản xuất. Việc phân tích chênh lệch để tìm ra nguyên nhân làm tăng chi phí từ đó có giải pháp khắc phục mà không phải để đổ lỗi. Nếu nhằm mục đích đổi lỗi thì có thể không khách quan trong việc xây dựng định mức chi phí và sẽ không giải quyết được nguyên nhân gốc rễ của chênh lệch chi phí.

***Tính giá thành theo chi phí đầy đủ***

Giá thành theo chi phí đầy đủ là phương pháp tính tất cả các chi phí sản xuất vào giá thành sản phẩm bất kể đó là chi phí biến đổi hay cố định.

Theo phương pháp này, giá thành sản phẩm bao gồm các chi phí:chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Phương pháp tính giá thành theo chi phí đầy đủ bắt buộc phải áp dụng để lập báo cáo tài chính cung cấp ra bên ngoài nhưng không phù hợp khi cung cấp thông tin cho các NQT để ra quyết định do nó phụ thuộc vào sản lượng sản xuất. Khi sản lượng sản xuất thay đổi, chi phí cố định tính cho một đơn vị sản phẩm cũng thay đổi theo. Khi áp dụng giá thành theo chi phí đầy đủ NQT bị ảnh hưởng của sản lượng sản xuất trong khi chi phí sản xuất cố định không phụ thuộc vào sản lượng sản xuất trong phạm vi phù hợp của nó.

***Tính giá thành theo chi phí biến đổi (variable costing)***

Chỉ tính các chi phí sản xuất biến đổi vào giá thành. Các chi phí này bao gồm: chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung biến đổi. Phương pháp này không được sử dụng để lập báo cáo tài chính cho bên ngoài nhưng lại phù hợp với NQT trong việc ra quyết định.

Trong phạm vi phù hợp, chi phí cố định không thay đổi khi sản lượng sản xuất thay đổi, do đó chi phí này là như nhau ở các mức sản lượng trong phạm vi phù hợp nên nó được loại ra khi tính giá thành. Nhà quản trị trong quá trình ra quyết định chỉ tập trung vào các chi phí biến đổi là những chi phí chịu ảnh hưởng do quyết định của NQT liên quan đến sản lượng sản xuất. Các quyết định chấp nhận giá bán đặc biệt, tiếp tục hay ngừng sản xuất được đưa ra dựa trên phân tích mối quan hệ giữa giá bán với giá thành sản phẩm theo chi phí biến đổi.

***Hạch toán chi phí theo hoạt động (Activity Based Costing – ABC)***

Phương pháp ABC đã được Robert Kaplan đề xuất vào khoảng giữa thập kỷ 80 (thế kỷ XX) để thay thế cho các phương pháp phân bổ chi phí truyền thống bị chỉ trích là làm sai lệch chi phí. Hai nhược điểm quan trọng nhất của các phương pháp phân bổ chi phí truyền thống là bỏ qua sự đa dạng và tính phức tạp của các hoạt động và dựa trên giả định tất cả các chi phí chung đều tỷ lệ thuận với tiêu thức phân bổ chi phí. Đây chính là nguyên nhân dẫn đến các chi phí chung bị sai lệch khi sử dụng một tiêu thức để phân bổ chi phí chung. Để khắc phục những sai lầm khi phân bổ chi phí chung do sử dụng một tiêu thức duy nhất, Kaplan và Cooper đề xuất ý tưởng phân bổ chi phí theo các hoạt động làm phát sinh chi phí. Theo đó, để sản xuất hoặc phục vụ khách hàng, DN phải thực hiện các hoạt động. Các hoạt động được thực hiện sẽ tiêu tốn các nguồn lực và làm phát sinh chi phí. Phương pháp ABC sẽ thực hiện theo quy trình ngược lại: xác định chi phí theo các nguồn lực được sử dụng để thực hiện các hoạt động. Khi đó mỗi hoạt động sẽ được coi là một đối tượng hạch toán chi phí. Chi phí được tập hợp theo từng hoạt động được gọi là nhóm chi phí (cost pool). Bước tiếp theo là phân bổ chi phí của mỗi hoạt động cho các đối tượng sử dụng hoạt động theo tiêu thức phù hợp. Do các chi phí chung ban đầu được tách riêng theo từng hoạt động nên các chi phí trong cùng một nhóm chi phí thường đồng nhất do vậy việc lực chọn tiêu thức phân bổ chi phí tỷ lệ thuận với các chi phí phát sinh thường dễ dàng hơn và do đó chi phí phân bổ cho các sản phẩm, dịch vụ cũng chính xác hơn. Nhờ phân bổ chi phí chính xác hơn, các quyết định về giá bán, phân tích lợi nhuận sản phẩm, quyết định tiếp tục hay dừng sản xuất sản phẩm, dịch vụ cũng phù hợp hơn.

**KẾT LUẬN**

Kỹ thuật hỗ trợ ra quyết định và kỹ thuật hạch toán chi phí là một trong những kỹ thuật KTQT rất hữu cho nhà quản trị DN, với mong muốn nghiên cứu tình hình áp dụng kỹ thuật KTQT trong các DN.Từ đó đưa ra các kỹ thuật cần thiết góp phần thúc đẩy sự phát triển của KTQT trong các DN, giúp DN phát hiện ra các cơ hội cải tiến, đột phá nhằm đem lại sự thành công & phát triển bền vững ở hiện tại và tương lai.

**TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. Thái Anh Tuấn,*(2019), Ảnh hưởng của các nhân tố đến việc áp dụng kế toán quản trị trong các doanh nghiệp miền Bắc Việt Nam, Luận án tiến sĩ.*

2. Kaplan. (1984), “The Evolution of Management Accounting”, *The Accounting Review,* LIX(3).

3. Hilton R. (2014), *Managerial Accounting,* 10e, McGraw Hill Publisher.