

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ 1

Câu 1: Theo quan điểm riêng của anh (chị), tổ chức bộ máy kế toán quản trị trong các doanh nghiệp Việt Nam nên theo mô hình nào? Vì sao?

Theo Luật Kế toán Việt Nam thì kế toán được định nghĩa là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế - tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động (*Khoản 1, Điều 4*).

Trong đó:

- ***Kế toán quản trị:*** là việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế - tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế - tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán (*Khoản 3, Điều 4*).

Kế toán quản trị đưa ra tất cả các thông tin kinh tế đã được đo lường, xử lý và cung cấp cho ban lãnh đạo doanh nghiệp để điều hành hoạt động sản xuất kinh doanh, hay nói cách khác kế toán quản trị giúp ban lãnh đạo doanh nghiệp cân nhắc và quyết định lựa chọn một trong những phương án có hiệu quả kinh tế cao nhất: phải sản xuất những sản phẩm nào, sản xuất bằng cách nào, theo giá nào, làm thế nào để sử dụng có hiệu quả các nguồn lực và phát triển khả năng sản xuất, làm thế nào để tiết kiệm chi phí đến mức thấp nhất, ...

Các quyết định này gồm hai loại:

- ***Quyết định mang tính chất ngắn hạn:*** Các quyết định này giúp doanh nghiệp giải quyết các bài toán kinh tế trong thời kỳ ngắn hạn. Ví dụ như: Trong trường hợp nào thì doanh nghiệp có thể bán sản phẩm với giá thấp hơn giá ở điểm hòa vốn? Trong trường hợp nào thì doanh nghiệp nên tự chế hay đi mua một vài bộ phận của sản phẩm? Trong trường hợp nào thì doanh nghiệp nên bán ra bán thành phẩm thay vì tiếp tục hoàn thiện thành sản phẩm cuối cùng?...
 - ***Quyết định mang tính chất dài hạn:*** Các quyết định này giúp doanh nghiệp giải quyết các bài toán kinh tế hoạch định chiến lược đầu tư dài hạn như: Trong trường hợp nào thì doanh nghiệp quyết định thay thế mua sắm thêm các máy móc, thiết bị hay thực hiện phát triển thêm lĩnh vực kinh doanh? ...
- ***Kế toán tài chính:*** là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế - tài chính bằng báo cáo tài chính cho những đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị kế toán (*Khoản 2, Điều 4*).

Kế toán tài chính là kế toán phản ánh hiện trạng và sự biến động về vốn, tài sản của doanh nghiệp dưới dạng tổng quát hay nói cách khác là phản ánh các dòng vật chất và dòng tiền tệ trong mối quan hệ giữa doanh nghiệp với môi trường kinh tế bên ngoài. Thông tin của kế toán tài chính ngoài việc được sử dụng cho ban lãnh đạo doanh nghiệp còn được sử dụng để cung cấp cho các đối tượng bên ngoài như: Các nhà đầu tư, ngân hàng, cơ quan thuế, cơ quan tài chính, cơ quan thống kê, ...

Mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị:

- Mô hình kết hợp: Kết hợp kế toán tài chính với kế toán quản trị trong một bộ phận. Cán bộ kế toán phụ trách phần hành nào trong kế toán tài chính thì đảm nhận phần hành đó trong kế toán quản trị.
- Mô hình tách biệt: Tách biệt kế toán tài chính và kế toán quản trị thành hai bộ phận riêng.
- Mô hình hỗn hợp: Những phần hành quan trọng thì bố trí cán bộ kế toán tài chính và kế toán quản trị riêng. Những phần hành ít quan trọng thì sử dụng chung cán bộ để phụ trách kế toán tài chính và kế toán quản trị.

Trong bối cảnh nền kinh tế Việt Nam đang mở cửa và hội nhập như hiện nay, các doanh nghiệp bắt đầu quan tâm đến kế toán quản trị và đang có xu hướng tách biệt kế toán tài chính và kế toán quản trị ra thành hai bộ phận riêng vì họ nghĩ làm như vậy thì sẽ đạt được hiệu quả quản lý kinh doanh cao hơn.

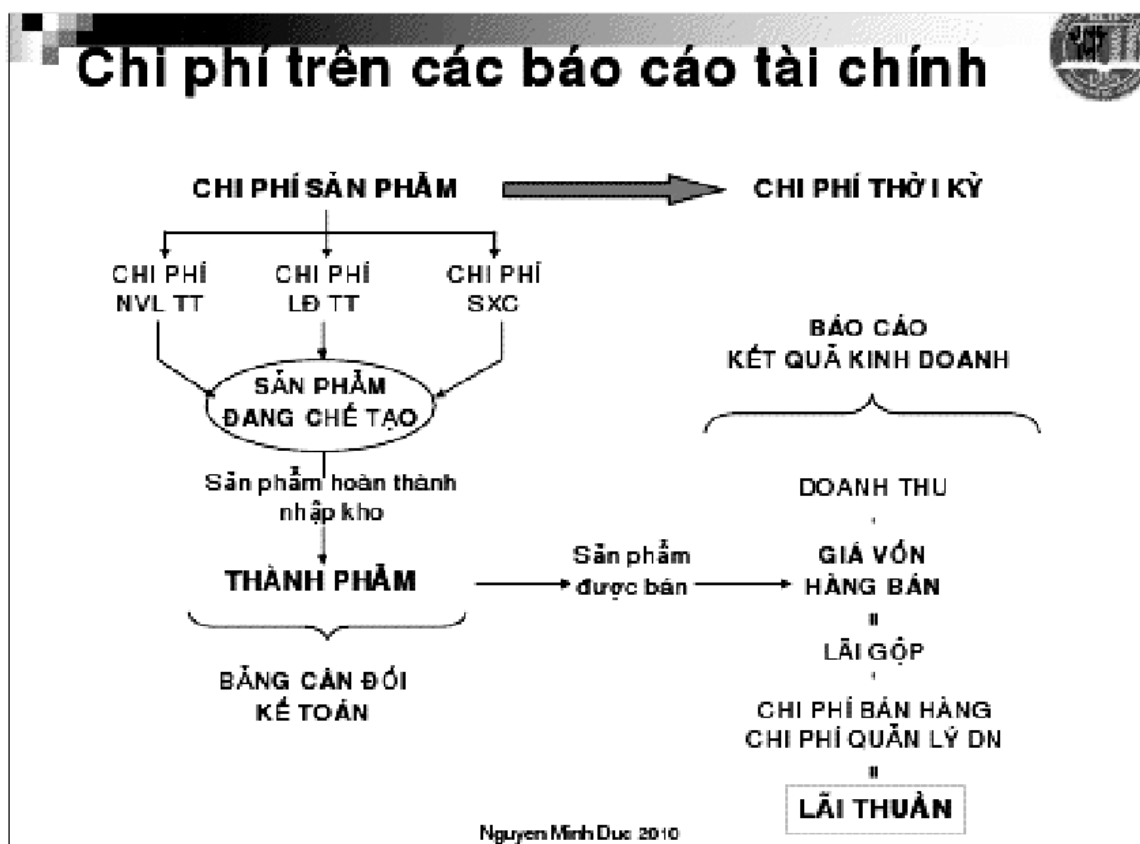
Tuy nhiên, với quan điểm của tôi thì các doanh nghiệp Việt Nam nên tổ chức bộ máy kế toán quản trị theo mô hình kết hợp vì ba lý do sau đây:

- Thứ nhất là cho dù mục đích và đối tượng phục vụ của hai loại kế toán này là khác nhau nhưng kế toán quản trị lấy số liệu đầu vào cũng từ kế toán tài chính nên một phần nào đó nó cũng phải dựa vào kế toán tài chính chứ không thể tách biệt riêng ra được.
- Thứ hai, nếu như một cán bộ kế toán cùng phụ trách cả hai mảng kế toán này thì sẽ am hiểu về tình hình tài chính của doanh nghiệp hơn. Nghĩa là, cán bộ kế toán đó đã làm mảng kế toán tài chính rồi thì tất nhiên là sẽ hiểu rõ những con số, những số liệu hay chỉ tiêu về tình hình tài chính của doanh nghiệp nên sẽ rất thuận tiện và dễ dàng khi đảm nhiệm luôn phần kế toán quản trị hơn là để một người khác phụ trách riêng. Trong trường hợp nếu như nhà quản trị có những thắc mắc gì thì cán bộ cùng phụ trách cả hai mảng kế toán đó sẽ dễ dàng thuyết minh và giải thích các số liệu trên bảng báo cáo.

- Thứ ba, hầu hết các doanh nghiệp ở Việt Nam đều có quy mô vừa và nhỏ. Rất ít doanh nghiệp lớn (như Hoàng Anh Gia Lai, Hòa Phát, Kinh Đô, Vinamilk...), chưa kể đến tập đoàn thì rất hiếm. Doanh nghiệp lớn đòi hỏi số vốn cao (trên 10 nghìn tỷ đồng) trong khi ở Việt Nam, vốn của một doanh nghiệp lớn như Hoàng Anh Gia Lai cũng chỉ mới đạt đến con số 3 nghìn tỷ đồng. Nếu mang tầm quốc tế thì như vậy cũng chưa thực sự gọi là “lớn”! Còn các doanh nghiệp khác có vốn lớn thì hầu như đều là doanh nghiệp Nhà nước hoặc có vốn của Nhà nước. Do vậy, mô hình kết hợp sẽ phù hợp với các loại hình doanh nghiệp ở nước ta hơn vì nó sẽ giúp cho các doanh nghiệp tiết kiệm được nhiều chi phí (như chi phí trả lương cho nhân viên kế toán phụ trách riêng, ...).

Mục 2: Trình bày mối quan hệ giữa chi phí sản phẩm với chi phí thời kỳ ?

Xác định chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ là nhằm mục đích phục vụ cho việc lập báo cáo tài chính. Trên Bảng Cân đối kế toán, chi phí sản phẩm là những khoản mục hàng tồn kho và khi thành phẩm, hàng hóa được tiêu thụ thì chi phí sản phẩm này sẽ trở thành chi phí thời kỳ thể hiện ở giá vốn của hàng xuất bán được ghi nhận trong kỳ và được trình bày trên Bảng Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.



Tùy theo loại hình doanh nghiệp (sản xuất, thương mại, dịch vụ) mà chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ được nhận biết như sau:

Loại hình doanh nghiệp		Chi phí sản phẩm	Chi phí thời kỳ
Doanh nghiệp sản xuất	Bộ phận sản xuất	Tất cả chi phí phát sinh là chi phí sản phẩm. Ban đầu, nó được đưa vào chi phí sản phẩm đang chế tạo. Khi sản phẩm được chế tạo xong thì giá trị của thành phẩm được chuyển vào hàng tồn kho.	Thành phẩm được bán ra và trở thành giá vốn hàng bán.
	Bộ phận bán hàng và quản lý	Không có	Tất cả chi phí phát sinh.
Doanh nghiệp thương mại		Giá mua và chi phí mua của hàng hóa tồn kho.	Giá vốn của hàng hóa xuất bán và chi phí bán hàng cũng như chi phí quản lý doanh nghiệp.
Doanh nghiệp dịch vụ		Không có	Tất cả chi phí phát sinh trong kỳ vì chúng không có thành phẩm tồn kho.

Mục 3: Thế nào là biến phí thực thụ (biến phí tỷ lệ), biến phí cấp bậc ?

Trong thực tế, không phải tất cả các biến phí đều có cách ứng xử giống nhau theo mức độ hoạt động. Xét theo cách thức ứng xử khác nhau đó, biến phí được chia thành hai loại:

- **Biến phí thực thụ (biến phí tỷ lệ):**

- *Biến phí thực thu (biến phí tỷ lệ)*: là những chi phí biến đổi tuyến tính (thay đổi cùng một tỷ lệ) với sự biến đổi của mức độ hoạt động. Đa số các chi phí khả biến thường thuộc loại này.
- *Ví dụ*: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp biến đổi tuyến tính với số lượng sản phẩm được sản xuất ra, chi phí nhiên liệu biến đổi tuyến tính với số giờ máy hoạt động, chi phí hoa hồng bán hàng (theo sản phẩm/ tỷ lệ % trên doanh thu), chi phí bao bì sản phẩm, chi phí nhân công trực tiếp, ...
- ***Biến phí cấp bậc***:
 - *Biến phí cấp bậc*: là những chi phí có thay đổi với mức độ hoạt động nhưng không tuyến tính, tức là nó không có sự biến đổi liên tục theo sự thay đổi liên tục của mức độ hoạt động. Những chi phí này chỉ thay đổi khi mức độ hoạt động thay đổi nhiều và rõ ràng ở một mức đáng kể nào đó. Nó không thay đổi khi mức độ hoạt động thay đổi ít hoặc chưa đạt đến một giới hạn nhất định.
 - *Ví dụ*: Ta lấy chi phí tiền lương của bộ phận công nhân phụ (phục vụ hoạt động của công nhân chính) ở các phân xưởng sản xuất để minh họa cho loại biến phí cấp bậc này. Các công nhân phụ thường thực hiện các công việc như đưa vật liệu từ kho đến nơi sản xuất hoặc đưa thành phẩm từ nơi sản xuất đi nhập kho, ... và được biên chế theo một tỷ lệ nhất định với số lượng công nhân chính mà họ phục vụ. Khi khối lượng sản phẩm của các công nhân chính mà họ phục vụ gia tăng, cường độ lao động của họ cũng tăng theo nhưng mức lương mà họ được hưởng không thể tính gia tăng một cách liên tục theo cường độ lao động gia tăng của họ. Tiền lương của họ chỉ tăng lên ở một mức mới khi cường độ lao động của họ đạt đến một mức nhất định nào đó, và tương tự, sẽ giữ nguyên cho đến khi cường độ lao động của họ gia tăng đạt đến một mức mới.

Mục 4: Thế nào là định phí bất buộc, định phí tùy ý ?

- ***Định phí bất buộc***:
 - *Định phí bất buộc*: là những chi phí không thể không phát sinh cho dù mức độ hoạt động của doanh nghiệp xuống rất thấp, thậm chí không hoạt động.
 - *Ví dụ*: Khấu hao tài sản cố định, lương của cán bộ quản lý, chi phí thuê tài sản, thuê mặt bằng, nhà xưởng, ...

- Định phí bắt buộc thường có bản chất lâu dài và rất khó thay đổi. Do vậy, khi ra những quyết định có liên quan đến định phí bắt buộc, nhà quản lý phải cân nhắc rất kỹ. Chẳng hạn như: có nên mua mới một nhà xưởng hay không? Có nên trang bị một dây chuyền sản xuất mới hay không?, ...
 - Định phí bắt buộc có liên quan đến kế hoạch dài hạn và bao hàm nhiều năm.
 - Trong những trường hợp có cần thiết đến mấy đi nữa thì nhà quản lý vẫn không thể cắt giảm hoặc thay đổi các định phí bắt buộc trong ngắn hạn. Ví dụ như: Chi phí khấu hao máy móc, thiết bị hàng năm không thể giảm xuống khi mức độ hoạt động của doanh nghiệp giảm thấp, ...
- **Định phí tùy ý:**
- Định phí tùy ý: là những chi phí có thể dễ dàng thay đổi tùy thuộc vào hoàn cảnh cụ thể, tùy vào từng thời kỳ, vào điều kiện thực tế của mức độ hoạt động.
 - Ví dụ: chi phí quảng cáo, chi phí khuyến mãi, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí nghiên cứu, chi phí quan hệ quần chúng, ...
 - Nhà quản lý có thể ra các quyết định chi phí tùy ý hàng năm.
 - Định phí tùy ý được lập kế hoạch trong thời kỳ ngắn.
 - Trong những trường hợp cần thiết thì có thể cắt giảm bớt các định phí tùy ý hoặc thay đổi hàng năm. Ví dụ như: một doanh nghiệp đang chi 20 triệu đồng/ năm cho các chương trình phát triển của ban quản lý có thể bị bắt buộc phải cắt giảm chi phí này trong năm vì điều kiện kinh tế eo hẹp cho dù có những kết quả không tốt do việc cắt giảm này mang lại.

Mục 5: Trình bày và giải thích những giả thiết (hạn chế) trong phân tích CVP.

Qua nghiên cứu mối quan hệ C-V-P, có thể thấy rằng việc đặt chi phí trong mối quan hệ với sản lượng và lợi nhuận để phân tích đề ra các quyết định kinh doanh chỉ có thể thực hiện được trong một số điều kiện giả định, mà điều này rất ít xảy ra trong thực tế. Những giả thiết cần phải được đảm bảo khi sử dụng các số liệu để phân tích mối quan hệ C-V-P đó là:

- Trong phạm vi thích ứng, doanh thu và chi phí phải ứng xử tuyến tính.
- Các loại chi phí trong doanh nghiệp phải được phân loại một cách chính xác thành biến phí và định phí. Vì trong phân tích CVP, tất cả các chi phí đều được phân loại theo cách ứng xử của chúng cho nên để đảm bảo cho tính chính xác

khi phân tích thì các chi phí phải được phân loại một cách chính xác thành biến phí và định phí.

- Khi phân tích, phải giả định là kết cấu của hàng bán không đổi. Chúng ta đã thấy rằng nếu kết cấu của hàng bán thay đổi thì điểm hòa vốn, lợi nhuận, ... sẽ thay đổi theo nên kết quả phân tích của chúng ta sẽ không còn ý nghĩa nếu khi phân tích mà kết cấu của hàng bán thay đổi.
- Tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ không đổi khi xác định hòa vốn, nghĩa là số sản phẩm sản xuất ra bằng với số sản phẩm được tiêu thụ.
- Năng suất sản xuất không đổi trong phạm vi thích ứng.
- Không quan tâm đến thời giá của tiền tệ hay chỉ số giá không đổi.

Mục 6: Trình bày các chỉ tiêu tổng quát được sử dụng để đánh giá các trung tâm trách nhiệm.

Trung tâm trách nhiệm là một bộ phận trong tổ chức nơi mà nhà quản trị bộ phận chịu trách nhiệm về việc hoàn thành của bộ phận mình.

Khi thiết kế các trung tâm trách nhiệm, phải xuất phát từ quan điểm nhìn nhận toàn bộ tổ chức là một trung tâm đầu tư, nghĩa là tổ chức phải đạt được một mức lợi nhuận từ hoạt động kinh doanh thỏa đáng để đáp ứng nhu cầu đầu tư và đổi mới cơ sở vật chất, đáp ứng nhu cầu tiền mặt cần thiết cho sự tăng trưởng, đối phó với mọi bất trắc ngoài dự kiến do nền kinh tế suy thoái và thỏa mãn sự kỳ vọng của các nhà đầu tư. Ở phạm vi toàn bộ tổ chức, để đo lường mức lợi nhuận này, kế toán quản trị sử dụng chỉ tiêu tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi trên giá trị tài sản sử dụng bình quân trong kỳ.

Công thức như sau:

$$\text{Tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi / Tài sản bình quân} = \frac{\text{Lợi nhuận trước thuế và trả lãi}}{\text{Giá trị tài sản bình quân}}$$

Tử số của công thức trên là chỉ tiêu “Lợi nhuận trước thuế và trả lãi” để phù hợp với phạm vi tính toán của chỉ tiêu “Giá trị tài sản bình quân” ở mẫu số. Trong giá trị tài sản bình quân sử dụng của tổ chức có cả phần giá trị tài sản có từ đi vay cho nên nếu tử số là chỉ tiêu lợi nhuận trước thuế thì kết quả tính được chưa phản ánh đầy đủ kết quả hoạt động của tổ chức. Vì lợi nhuận trước thuế đã khấu trừ phần thu nhập dùng để trả lãi tiền vay, nói cách khác lãi tiền vay chính là phần lợi

nhuận do tài sản hình thành từ vốn vay tạo nên. Một tổ chức sử dụng vốn vay hiệu quả khi có thể tạo ra được lợi nhuận từ vốn vay đó cao hơn mức lãi phải trả cho vốn vay.

Lợi nhuận là phần còn lại của doanh thu sau khi đã trừ đi tổng chi phí. Khi xét chi phí theo mối quan hệ với mức hoạt động thì tổng chi phí được phân thành định phí và biến phí, ta có:

$$\text{Lợi nhuận} = \text{Doanh thu} - \text{Biến phí} - \text{Định phí}$$

Doanh thu là tích của giá bán với lượng bán; biến phí là tích của biến phí đơn vị với lượng bán. Định phí không phụ thuộc vào lượng bán một khi mức tiêu thụ đó còn nằm trong phạm vi phù hợp. Vậy công thức trên có thể viết lại là:

$$\text{Lợi nhuận} = (\text{Giá} \times \text{lượng bán}) - (\text{Biến phí đơn vị} \times \text{lượng bán}) - \text{Định phí}$$

Như vậy, tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và phải trả / giá trị tài sản bình quân chịu ảnh hưởng kết hợp của 5 nhân tố là: giá, lượng bán, biến phí đơn vị, định phí và giá trị tài sản.

Việc thiết kế các đơn vị hay các bộ phận trong tổ chức thành các trung tâm trách nhiệm nhằm làm cho kết quả hoạt động của toàn bộ tổ chức đạt tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi / giá trị tài sản bình quân cao nhất. Từng trung tâm trách nhiệm trong tổ chức đều có sự đóng góp vào tỷ lệ này.

Ngoài ra, khi đánh giá kết quả của một trung tâm lợi nhuận, trước tiên kế toán quản trị sẽ thực hiện đánh giá theo chỉ tiêu cơ bản sau:

- Lợi nhuận thực hiện so với kế hoạch được giao (số tuyệt đối và số tương đối).
 - o Mức tăng / giảm lợi nhuận = LN thực tế - LN kế hoạch
 - o Tỷ lệ thực hiện kế hoạch lợi nhuận = LN thực tế / LN kế hoạch.

Đối với trung tâm đầu tư, ngoài chỉ tiêu tỷ lệ lợi nhuận trước thuế và trả lãi / giá trị tài sản bình quân tính cho toàn bộ tổ chức thì kế toán quản trị còn đánh giá thêm một số chỉ tiêu:

- Tỷ lệ lợi nhuận bộ phận/ vốn sử dụng bình quân (ROI).
- Lãi thặng dư (RI).
- Giá trị thị trường của tài sản của doanh nghiệp.

Đối với các công ty cổ phần, ngoài các chỉ tiêu trên, kế toán quản trị còn đánh giá trách nhiệm tối đa hóa lợi ích của cổ đông qua hai chỉ tiêu:

- Thu nhập của cổ phiếu thường.
- Tỷ lệ giá thị trường / mệnh giá cổ phiếu thường.