

## CHƯƠNG VI

### KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH

#### 6.1- THÔNG TIN THÍCH HỢP CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA QUYẾT ĐỊNH NGẮN HẠN.

##### 6.1.1- Thông tin thích hợp của quyết định ngắn hạn.

###### 6.1.1.1- Khái niệm quyết định ngắn hạn.

Ra quyết định là một chức năng quan trọng và xuyên suốt các khâu quản trị doanh nghiệp, nó được vận dụng liên tục trong suốt quá trình hoạt động của doanh nghiệp. Phần lớn thông tin của kế toán quản trị cung cấp nhằm phục vụ các nhà quản trị ra các quyết định.

Quá trình ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp là quá trình lựa chọn phương án tốt nhất, có lợi nhất và hiệu quả nhất từ nhiều phương án khác nhau. Thí dụ:

- Chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng đặc biệt (với giá giảm)?
- Ngừng hay vẫn tiếp tục sản xuất một mặt hàng nào đó (hoặc tiếp tục hoạt động một bộ phận nào đó)?
- Tự sản xuất hoặc mua một loại chi tiết nào đó?
- Có nên mở thêm một điểm kinh doanh mới hoặc sản xuất một loại sản phẩm mới hay không?
- Nên bán ngay bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất chế biến ra thành phẩm rồi mới bán?

....

Các nhà quản trị doanh nghiệp thường phải đứng trước những sự lựa chọn có tính chất trái ngược nhau. Mỗi phương án được xem xét là một tình huống khác nhau, các thông tin về thu nhập, chi phí của mỗi phương án cũng rất khác nhau... Do vậy đòi hỏi các nhà quản trị doanh nghiệp phải xem xét, cân nhắc các phương án để đề ra quyết định đúng đắn và có hiệu quả nhất.

Các quyết định của nhà quản trị sẽ ảnh hưởng đến kết quả và hiệu quả hoạt động của doanh nghiệp cả hiện tại và tương lai.

Xét về mặt thời gian thì một quyết định được xem xét là quyết định ngắn hạn nếu nó chỉ liên quan đến một thời kỳ (kỳ kế toán) hoặc ngắn hơn. Xét về mặt vốn đầu tư thì quyết định ngắn hạn là quyết định không đòi hỏi vốn đầu tư lớn.

Như vậy đặc điểm của quyết định ngắn hạn là:

Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn ảnh hưởng chủ yếu đến thu nhập trong ngắn hạn, cho nên phương án phù hợp lựa chọn cho quyết định ngắn hạn là lợi nhuận mà doanh nghiệp sẽ thu được trong năm hoặc dưới một năm tới cao hơn các phương án khác.

- Mỗi tình huống trong quyết định ngắn hạn là vấn đề sử dụng năng lực sản xuất, hoạt động hiện thời của doanh nghiệp, không cần thiết phải đầu tư mua sắm hoặc trang bị thêm tài sản cố

định để tăng thêm năng lực sản xuất, năng lực hoạt động. Vì vậy vai trò của người kế toán quản trị trong vấn đề này là giúp các nhà quản lý xác định phương án có khả năng sinh lời nhiều nhất trong việc sử dụng công suất (năng lực) sản xuất hiện có:

#### **6.1.1.2- Tiêu chuẩn chọn quyết định ngắn hạn.**

Xét về mặt kinh tế thì tiêu chuẩn chọn quyết định ngắn hạn là thu nhập cao nhất (hoặc chi phí thấp nhất) của phương án lựa chọn.

Tuy nhiên không phải lúc nào nguyên tắc thu nhập cao nhất hoặc chi phí thấp nhất cũng được vận dụng một cách đơn giản và dễ dàng để chọn quyết định ngắn hạn. Vì vậy còn cần bổ sung thêm các nguyên tắc để chọn các khoản thu nhập và chi phí thích hợp cho quá trình ra các quyết định nhanh chóng hơn, đó là:

- Các khoản thu nhập và chi phí duy nhất thích hợp cho việc ra quyết định là các khoản thu nhập và chi phí ước tính cho kỳ tới khác với thu nhập và chi phí của các phương án khác. Những khoản này thường được gọi là thu nhập và chi phí chênh lệch so với các phương án khác.

- Các khoản thu nhập đã kiếm được và các khoản chi phí đã chi ở các phương án cũ (có tính chất lịch sử) là không thích hợp cho quá trình xem xét và ra quyết định.

Điều đó cho thấy rằng cách tiếp cận để ra quyết định ngắn hạn người ta thường dùng là xác định các cách tốt nhất để dự toán (ước tính) được thu nhập cho mỗi phương án một cách nhanh chóng và đơn giản nhất, sau đó dựa trên thu nhập ước tính cho mỗi phương án để lựa chọn phương án tối ưu.

#### **6.1.1.3- Phân tích thông tin thích hợp cho quá trình quyết định.**

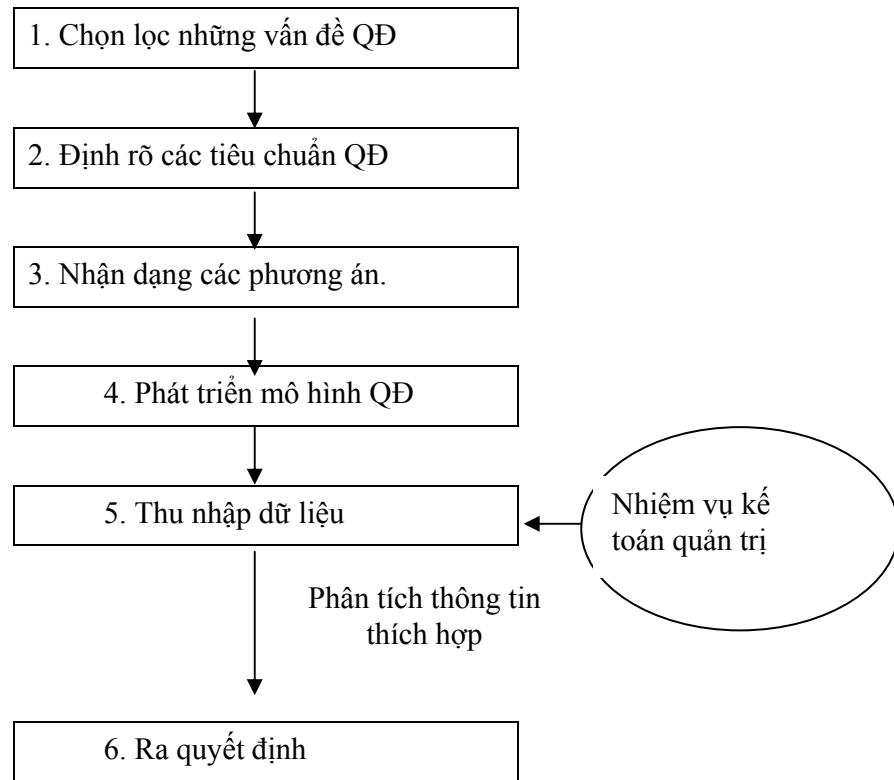
Quá trình ra quyết định có thể được khái quát theo sơ đồ sau: (Bảng 6.1)

Những thông tin (dữ liệu) mà kế toán quản trị cung cấp cho quá trình ra quyết định cần phải đạt được những tiêu chuẩn cơ bản:

- + Phù hợp.
- + Chính xác.
- + Kịp thời.

Thông tin mà kế toán thu thập được có thể có rất nhiều, đa dạng. Nhưng đôi khi để thu thập thông tin một cách đầy đủ để dự toán thu nhập và chi phí của các phương án theo cách trình tự bài bản như phân tích điểm hoà vốn hoặc ứng dụng phần đóng góp đơn vị (số dư đảm phí) để ra quyết định kinh doanh gặp nhiều khó khăn. Mặt khác làm như thế có thể không đáp ứng được yêu cầu tính kịp thời của quyết định. Do vậy trong các thông tin mà kế toán thu thập được, ta phải biết lựa chọn những thông tin phù hợp cho việc ra quyết định.

**Bảng 6.1**



Thông tin về chi phí và thu nhập thích hợp cho việc ra quyết định là những thông tin phải đạt 2 tiêu chuẩn cơ bản:

- + Thông tin đó phải liên quan đến tương lai.
- + Thông tin đó phải có sự khác biệt giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn.

Những thông tin không đạt một trong hai tiêu chuẩn trên hoặc không đạt cả 2 tiêu chuẩn trên được coi là những thông tin không thích hợp.

Thí dụ : Doanh nghiệp BC- VT đang lựa chọn có nên mua một máy mới, hiện đại hơn để thay thế cho chiếc máy cũ đang dùng, (máy cũ đang dùng được mua cách đây 2 năm mà nó còn sử dụng được 5 năm nữa).

- Doanh thu dự kiến hàng năm : 250 triệu đồng.
- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý hàng năm dự kiến: 50 triệu đồng.

Các tài liệu khác liên quan đến các phương án trên đã thu thập được ở bảng dưới đây: (Bảng 6.2).

- + Thông tin thích hợp là:
  - Chi phí hoạt động hàng năm (vì có chênh lệch và liên quan đến tương lai)
  - Chi phí khấu hao (-)
  - Giá bán máy cũ (có chênh lệch)
  - Giá mua máy mới (-)

**Bảng 6.2**

(Đơn vị tính : triệu đồng).

Chỉ tiêu	Máy cũ	Máy mới
1- Giá mua mới	70	100
2- Thời hạn sử dụng (năm)	7	5
3- Chi phí hoạt động hàng năm	100	60
4- Chi phí khấu hao	10	-
5- Giá trị còn lại trên sổ kế toán	50	-
6- Giá bán máy cũ nếu mua máy mới	20	-
7- Giá trị thanh lý thu hồi sau 5 năm	-	-

+ Thông tin không thích hợp là :

- Doanh thu dự kiến (không có chênh lệch)
- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý (-)
- Giá trị thanh lý thu hồi (-)
- Giá trị còn lại trên sổ kế toán (không liên quan đến tương lai)

Khi nhận dạng thông tin thích hợp người ta cần phải căn cứ vào các tiêu chuẩn đánh giá thông tin của mỗi tình huống cụ thể. Tuy nhiên có một số loại chi phí luôn luôn là chi phí thích hợp hoặc chi phí không thích hợp cho bất cứ tình huống nào.

Ví dụ :

- Chi phí cơ hội luôn là thông tin thích hợp.
- Chi phí chìm luôn là thông tin không thích hợp.

Quá trình phân tích thông tin thích hợp đối với việc xem xét ra quyết định được chia thành 4 bước:

+ Bước 1 : Tập hợp tất cả các thông tin về các khoản thu nhập và chi phí liên quan đến các phương án đang được xem xét.

+ Bước 2 : Loại bỏ các khoản chi phí chìm, là những khoản chi phí đã chi ra, không thể tránh được ở mọi phương án đang được xem xét và lựa chọn.

+ Bước 3 : Loại bỏ các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án đang xem xét.

+ Bước 4 : Những khoản thu nhập và chi phí còn lại là những thông tin thích hợp cho quá trình xem xét, lựa chọn phương án tối ưu.

Thí dụ : Giả sử doanh nghiệp BC- VT đã chi phí cho việc nghiên cứu thực hiện một dự án là 100 triệu đồng, ước tính phải chi phí thêm 150 triệu đồng nữa để hoàn tất dự án này trong năm tới. Doanh thu dự tính của dự án khi hoàn thành chỉ 140 triệu đồng.

Chi phí ước tính cụ thể cho dự án nếu được tiếp tục như sau:

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

---

- Nguyên vật liệu	60 triệu đồng.
- Chi phí nhân viên	50 triệu đồng.
- Chi phí chung	<u>40 triệu đồng.</u>
<b>Cộng</b>	<b>150 triệu đồng.</b>

Các thông tin khác:

- Hợp đồng mua nguyên vật liệu 60 triệu đồng đã được ký kết, nếu không sử dụng nguyên vật liệu này cho dự án thì sẽ phải thanh lý, chi phí thanh lý là 3 triệu đồng.

- Chi phí nhân viên ước tính 50 triệu đồng phát sinh thêm bao gồm lương trả cho 4 người làm việc trực tiếp mỗi người 11 triệu đồng một năm, còn lại là khoản tiền phân bổ cho chi phí nhân viên giám sát dự án là 6 triệu đồng. Biết rằng nhân viên giám sát này chịu trách nhiệm giám sát một số dự án nghiên cứu của DN. Nếu dự án này không được tiếp tục thì DN phải bồi thường cho 4 nhân viên trực tiếp vì sẽ bị thôi việc, với mức bồi thường 5 triệu đồng/người.

- Chi phí chung dự kiến là 40 triệu đồng, trong đó có 20 triệu tiền khấu hao nhà xưởng, máy móc còn lại là định phí chung phân bổ cho dự án này. Nếu dự án không được tiếp tục thì máy móc, nhà xưởng phục vụ cho dự án sẽ không sử dụng được cho việc khác. Giá trị thanh lý hiện thời là 18 triệu đồng và thanh lý sau một năm nữa là 10 triệu đồng.

Để thu được một khoản tiền 140 triệu đồng trong năm tới mà phải chi thêm ra 150 triệu đồng chi phí, thì có người cho rằng là không nên tiếp tục dự án này nữa vì đã nhìn thấy khoản lỗ 10 triệu đồng nếu cứ tiếp tục dự án. Quyết định như vậy có đúng không ?

Để đi đến kết luận hãy nghiên cứu bảng phân tích báo cáo kết quả của dự án đó như sau: (Bảng 6.3).

Qua bảng trên ta thấy nếu tiếp tục dự án thì DN chỉ lỗ 100 triệu đồng, còn nếu ngừng dự án tại đây thì sẽ lỗ 211 triệu đồng, điều này thể hiện qua chênh lệch lỗ 111 triệu đồng (giảm lỗ nếu dự án được tiếp tục) hoặc tổng lãi thuần của DN tăng 111 triệu. Ứng dụng khái niệm chi phí thích hợp và trình tự phân tích chi phí thích hợp để tính toán trong thí dụ này sẽ đơn giản hơn rất nhiều cho quá trình ra quyết định.

Phân tích thông tin thích hợp đối với quyết định có nên tiếp tục dự án nghiên cứu và phát triển nữa hay không?.

*Bước 1:* Tập hợp các thông tin có liên quan đến phương án tiếp tục và không tiếp tục dự án (như đã tóm tắt ở phần dữ kiện đầu bài của thí dụ).

*Bước 2:* Loại bỏ các chi phí chìm:

- Chi phí đã chi để thực hiện dự án : 100 triệu đồng.

(dù tiếp tục hay không tiếp tục dự án này thì khoản chi phí này vẫn đã có).

- Chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng 20 triệu đồng.

(máy móc, nhà xưởng đã được mua sắm từ trước).

**Bảng 6.3**

(Đơn vị : triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tiếp tục dự án	Không tiếp tục dự án	Chênh lệch tiếp tục/không tiếp tục
1- Doanh thu	140	-	140
2- Chi phí đã chi	(100)	(100)	-
3- Chi phí dự kiến thêm	(150)	(129)	(21)
+ Nguyên vật liệu	(60)	(60)	-
+ Chi thanh lý vật liệu	-	(3)	3
+ Nhân viên trực tiếp	(44)	(20)	(24)
+ Chi nhân viên giám sát	(6)	(6)	-
+ Chi phí khấu hao	(20)	(20)	-
+ Định phí chung khác	(20)	(20)	-
4- Thu thanh lý tài sản	10	18	(8)
5- Lãi (lỗ) thuần (1-2-3+4)	(100)	(211)	111

Bước 3: Loại bỏ các khoản thu nhập và chi phí như nhau ở các phương án.

- Chi phí nguyên vật liệu : 60 triệu đồng.

(Vì đã ký hợp đồng mua nguyên vật liệu, không sử dụng cho việc khác được nếu không dùng cho dự án được tiếp tục).

- Chi phí nhân viên phân bổ cho giám sát: 6 triệu đồng (vì toàn bộ tiền lương của nhân viên giám sát là chi phí sẽ phát sinh cho dù dự án có được tiếp tục hoặc không).

Bước 4: Những khoản thu nhập và chi phí còn lại là thông tin thích hợp:

- Doanh thu khi dự án hoàn tất : 100 triệu đồng.

- Chi phí thanh lý nguyên vật liệu (tiết kiệm được nếu dự án tiếp tục) - 3 triệu đồng.

- Chênh lệch tiền lương của nhân viên trực tiếp khi dự án tiếp tục và không được tiếp tục:  
44 triệu - (4 x 5 triệu) = 24 triệu đồng.

- Chênh lệch thu nhập thanh lý nhà xưởng, máy móc khi dự án tiếp tục và không tiếp tục:  
10 triệu - 18 triệu = - 8 triệu đồng.

Tập hợp thông tin thích hợp:

- Doanh thu tăng do tiếp tục dự án: 140 triệu đồng

- Chi phí nguyên liệu giảm do dự án được tiếp tục: 3 triệu đồng

- Chi phí tiền lương chênh lệch của nhân viên trực tiếp: (24) triệu đồng

- Thu nhập giảm do thanh lý tài sản : (8) triệu đồng

Tổng lãi thuần tăng do dự án tiếp tục: 111 triệu đồng

*Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định*

---

Khi phân tích thông tin thích hợp cần lưu ý rằng mỗi một tình huống quyết định thì thông tin thích hợp có thể khác nhau. Điều đó có nghĩa rằng thông tin thích hợp trong tình huống này không nhất thiết nó sẽ là thích hợp trong tình huống khác. Vì vậy không thể vận dụng thông tin thích hợp của tình huống này cho một tình huống khác được, mà phải xuất phát từ quan điểm những mục đích khác nhau cần các thông tin khác nhau.

Quan điểm "thông tin khác nhau dùng cho các mục đích khác nhau" là quan điểm cơ sở của kế toán quản trị và nó được vận dụng thường xuyên trong quá trình ra các quyết định kinh doanh.

**6.1.1.4- Các thông tin không thích hợp đối với quyết định ngắn hạn.**

Như trên đã đề cập đến những thông tin không thích hợp là những thông tin không thoả mãn cả hai hoặc một trong hai tiêu chuẩn:

- Liên quan đến tương lai.
- Có sự khác biệt giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn.

Các khoản chi phí chìm luôn luôn là thông tin không thích hợp và các khoản thu nhập và chi phí không chênh lệch giữa các phương án đang xem xét và lựa chọn cũng là những thông tin không thích hợp.

*a- Chi phí chìm là thông tin không thích hợp.*

Chi phí chìm là những chi phí đã chi ra, cho dù nhà quản trị quyết định lựa chọn phương án nào đi chăng nữa thì khoản chi phí đó vẫn tồn tại.

Thí dụ:

- Chi phí đã chi ra để thực hiện một dự án đang được xem xét có được tiếp tục nữa hay không.
- Hoặc chi phí khấu hao tài sản cố định đã được mua sắm hoặc xây dựng khi lựa chọn phương án sản xuất kinh doanh bằng tài sản cố định đó.

Chi phí chìm như vậy là chi phí không có tính chênh lệch giữa các phương án được xem xét, vì vậy nó là thông tin không thích hợp cho quá trình ra quyết định.

Như thí dụ ở phần 6.1.1.3 ở Doanh nghiệp BC- VT trong việc xem xét có tiếp tục hay không đối với dự án nghiên cứu và phát triển, thì chi phí đã chi cho dự án 100 triệu là chi phí chìm, vì nó đã phát sinh và nếu dự án có được tiếp tục hay không thì nó đã có và vẫn tồn tại. Hoặc chi phí khấu hao máy móc, nhà xưởng dùng cho dự án đó là 20 triệu đồng, thực chất đây là phần phân bổ chi phí đầu tư tài sản cố định đã hình thành từ trước (công ty đã chi ra), dù dự án có được tiếp tục hay không thì khoản tiền 20 triệu đồng để mua tài sản đã phát sinh, nên nó được gọi là chi phí chìm. Các khoản chi phí đó không có sự chênh lệch giữa việc tiếp tục dự án hay không tiếp tục dự án, do vậy nó là thông tin không thích hợp trong quá trình ra quyết định.

*b- Các khoản thu nhập và chi phí không chênh lệch là thông tin không thích hợp.*

Khi đi đến quyết định lựa chọn phương án này từ bỏ các phương án khác là việc so sánh thu nhập (hoặc chi phí) ước tính của phương án này cao hơn (hoặc thấp hơn) các phương án khác. Như vậy những khoản thu nhập và chi phí như nhau giữa các phương án không cần phải xét đến

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

trong quá trình xem xét và lựa chọn phương án, bởi vì chúng không có chênh lệch giữa các phương án, người ta gọi đó là những thông tin không thích hợp. Ngược lại những khoản thu nhập và chi phí có chênh lệch giữa các phương án đáng xem xét thì sẽ được xét đến, người ta gọi đó là những thông tin thích hợp cho quá trình quyết định.

Thí dụ : Giả sử Công ty VMS cách đây 3 năm có mua 1 chiếc máy với giá 30 triệu đồng, giá trị ghi sổ hiện tại là 10 triệu đồng và chỉ còn sử dụng 1 năm nữa. Ông giám đốc điều hành của công ty đang phân vân xem có nên mua một máy mới thay thế cho chiếc máy cũ đó không. Biết rằng: Giá mua máy mới là 40 triệu đồng sau thời gian sử dụng 1 năm giá trị thanh lý thu được dự kiến là 23 triệu đồng. Giá trị thanh lý máy cũ tại thời điểm này là 5 triệu đồng, sau 1 năm không thu được khoản tiền nào về thanh lý.

- Doanh thu dự kiến 1 năm: 250 triệu đồng.

- Chi phí hoạt động (vật liệu, nhân công trực tiếp) máy cũ: 100 triệu đồng, máy mới là 80 triệu đồng.

- Định phí hoạt động 1 năm : 50 triệu đồng.

Tổng hợp thông tin liên quan đến các phương án xem xét:

**Bảng 6.4**

(Đơn vị : triệu đồng)

Chỉ tiêu	Máy cũ	Máy mới	Chênh lệch máy mới/máy cũ
1- Doanh thu	250	250	-
2- Chi phí			
+ Chi phí hoạt động	(100)	(80)	20
+ Định phí hoạt động	(50)	(50)	-
+ Khấu hao TSCĐ cũ	(10)	(10)	-
+ Chi phí mua máy mới	-	(40)	(40)
3- Thu thanh lý tài sản cũ	-	5	5
4- Thu thanh lý tài sản mới	-	23	23
5- Lãi thuần	90	98	+8

- Thông tin không thích hợp:

+ Doanh thu không chênh lệch: 250 triệu đồng cho cả 2 phương án.

+ Định phí hoạt động không chênh lệch: 50 triệu đồng cho cả 2 phương án.

+ Khấu hao TSCĐ cũ 10 triệu đồng là chi phí chìm.

- Thông tin thích hợp:

+ Chi phí hoạt động giảm (100 triệu đồng - 80 triệu) = 20 triệu đồng

+ Chi phí mua máy mới tăng = (40) triệu đồng

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

---

+ Thanh toán lý tài sản cũ tăng	= 5 triệu đồng
+ Thu thanh lý tài sản mới tăng	= <u>23 triệu đồng</u>
Tổng cộng thu nhập tăng	= 8 triệu đồng

Khi xem xét các thông tin để ra quyết định thì ta cần xét đến các thu nhập và chi phí chênh lệch (thông tin thích hợp) không cần xem xét các thu nhập và chi phí không có chênh lệch (thông tin không thích hợp).

**6.1.1.5- Mục đích phân biệt thông tin thích hợp và thông tin không thích hợp cho quá trình ra quyết định ngắn hạn.**

Phân biệt thông tin thích hợp và không thích hợp là để xác định những thông tin thích hợp cho quá trình ra quyết định kinh doanh một cách nhanh chóng và kịp thời nhất. Điều đó có ý nghĩa rất lớn trong việc thu thập và xử lý thông tin của kế toán quản trị, đó là:

- Giảm thiểu được thời gian và chi phí cho việc thu thập, tính toán, xử lý thông tin và trình bày nó.

- Hạn chế tình trạng quá tải về thông tin, làm phức tạp hoá quá trình phân tích số liệu, thông tin; làm giảm sự chú ý của nhà quản lý vào những vấn đề cần tập trung giải quyết.

Những vấn đề đó phần nào đã thể hiện qua các ví dụ ở phần trên, nó cho thấy, dù phân tích trên cơ sở toàn bộ thông tin (lập báo cáo dự toán kết quả của các phương án) hoặc chỉ dựa vào những thông tin thích hợp thì kết quả tính toán vẫn giống nhau. Song nếu ta tính toán dựa trên toàn bộ thông tin thì sẽ mất nhiều thời gian hơn, dẫn đến quyết định có thể chậm trễ hơn. Mặt khác các thông tin cung cấp cho nhà quản trị quá nhiều, trong đó lại có những thông tin không cần thiết phải hướng sự quan tâm vào chúng, làm rắc rối thêm trong quá trình xem xét và quyết định.

Vì vậy cách tốt nhất là tách riêng những thông tin không thích hợp để loại bỏ không cần đưa vào quá trình tính toán và xem xét để chỉ còn những thông tin thích hợp rất cần thiết cho quá trình phân tích và ra quyết định. Ở khía cạnh khác mục đích phân biệt thông tin thích hợp và không thích hợp còn thể hiện ở mấy điểm sau:

- Nhiều trường hợp những thông tin sẵn có thường có thể không đủ để lập một báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh dự kiến của một đơn vị theo cách hoàn chỉnh và đầy đủ.

- Các thông tin thích hợp và không thích hợp nếu không được phân loại thì trong quá trình sử dụng các thông tin đó sẽ có sự lẫn lộn và phức tạp. Đôi khi có thể sử dụng những thông tin không thích hợp nào đó có độ tin cậy không cao thì dễ dẫn đến những quyết định sai lầm đáng tiếc. Do vậy cách tốt nhất là phân biệt thông tin không thích hợp để loại ra, chỉ tập trung vào xem xét, phân tích những thông tin thích hợp.

- Trong điều kiện nền kinh tế thị trường, yếu tố tốc độ để tận dụng thời cơ, đề ra quyết định nhanh chóng và chính xác là yếu tố quan trọng đối với sự thành bại của doanh nghiệp. Việc phân tích thông tin thích hợp và không thích hợp cũng góp phần làm cho quá trình ra quyết định nhanh chóng và chính xác.

### 6.1.2- Ứng dụng khái niệm thông tin thích hợp trong việc ra các quyết định ngắn hạn.

#### 6.1.2.1- Quyết định loại bỏ hoặc tiếp tục kinh doanh một bộ phận.

Hầu hết các doanh nghiệp có nhiều bộ phận kinh doanh phụ thuộc hoặc kinh doanh nhiều ngành hàng, mặt hàng. Trong quá trình hoạt động có bộ phận hoặc ngành hàng, mặt hàng bị lỗ là điều có thể xảy ra.

Có những nhà quản lý cho rằng những bộ phận hoặc mặt hàng bị lỗ thì nên không tiếp tục kinh doanh nữa, bởi vì chúng đã làm giảm tổng lợi nhuận của DN. Nhưng đôi khi nếu suy luận một cách đơn giản như vậy sẽ dẫn đến quyết định sai lầm. Những quyết định có nên loại bỏ (ngừng) hay tiếp tục kinh doanh một bộ phận hoặc mặt hàng cá biệt nào đó là một trong các quyết định có tính phức tạp, vì nó chịu tác động của nhiều nhân tố.

Để có được quyết định đúng đắn, nhanh chóng và kịp thời trong tình huống này, ta phải sử dụng thông tin thích hợp để phân tích và đánh giá ảnh hưởng của quyết định đó đến lợi nhuận chung của toàn doanh nghiệp.

Việc ứng dụng thông tin thích hợp để ra quyết định trong tình huống này được thể hiện qua thí dụ sau đây:

Giả sử Công ty VMS có 3 cửa hàng phụ thuộc kinh doanh trong cùng một thành phố. Báo cáo kết quả kinh doanh trong năm vừa qua như sau: (Bảng 6.5).

**Bảng 6.5** (Đơn vị : Triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Cửa hàng số 1	Cửa hàng số 2	Cửa hàng số 3
1- Doanh số	5000	1500	2500	1000
2- Chi phí của hàng bán	3000	800	1500	700
3- Lãi gộp	2000	700	1000	300
4- Chi phí bán hàng	650	200	300	150
5- Chi phí quản lý DN	1000	300	500	200
6- Lợi nhuận thuần	350	200	200	(50)

Các thông tin khác được bổ sung như sau:

a- Bảng phân tích chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN: (Bảng 6.6)

**Bảng 6.6** (Đơn vị : triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tổng cộng	Cửa hàng số 1	Cửa hàng số 2	Cửa hàng số 3
<b>I- Chi phí bán hàng</b>	<b>650</b>	<b>200</b>	<b>300</b>	<b>150</b>
1- Lương nhân viên bán hàng	210	70	90	50
2- Quảng cáo của cửa hàng	35	10	20	5
3- Tiền thuê cửa hàng	120	40	60	20
4- Khấu hao thiết bị bán hàng	110	30	50	30
5- Chi phí điện, nước	40	10	20	10
6- Lương nhân viên giao hàng	40	10	20	10
7- Khấu hao thiết bị giao hàng	40	10	20	10
8- Chi phí quảng cáo chung	55	20	20	15
<b>II- Chi phí quản lý DN</b>	<b>1000</b>	<b>300</b>	<b>500</b>	<b>200</b>
1- Lương quản lý DN	240	80	100	60
2- Chi phí quản lý cửa hàng	70	20	30	20
3- Chi phí phục vụ điện nước	60	20	30	10
4- Chi phí bảo hiểm hàng hoá (ở cửa hàng)	60	20	30	10
5- Chi phí khấu hao TSCĐ quản lý	70	20	40	10
6- chi phí chung khác	500	140	270	90

b- Các thông tin khác:

+ Nếu cửa hàng số 3 ngừng hoạt động thì thiết bị bán hàng của cửa hàng này chuyển sang cho cửa hàng số 1 và số 2.

+ Tiền thuê nhà cửa hàng số 3 không phải bồi thường nếu ngừng hoạt động vì hợp đồng ký có thể chấm dứt bất kỳ lúc nào.

+ Công ty có một đội chuyên làm nhiệm vụ giao hàng phục vụ toàn công ty. Nếu cửa hàng số 3 ngừng hoạt động thì một nhân viên giao hàng sẽ nghỉ việc, lương của anh ta 1 năm là 5 triệu đồng.

+ Nếu cửa hàng số 3 ngừng hoạt động thì nhân viên được giao nhiệm vụ quản lý cửa hàng này ở trên công ty sẽ chuyển sang làm nhiệm vụ khác ở công ty; một nhân viên văn phòng công ty sẽ thôi việc, mức lương của anh ta là 5 triệu/năm.

+ Các nhân viên khác của cửa hàng số 3 sẽ thôi làm việc nếu cửa hàng bị đóng cửa, tiền bồi thường cho mỗi nhân viên này là 1 triệu đồng (5 nhân viên).

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

- + Doanh thu và chi phí của hàng bán dự kiến không biến động trong năm tới.
- + Chi phí phục vụ điện nước, chi phí chung khác của chi phí quản lý tới là định phí chung.

Dựa vào các thông tin trên ta thấy rằng các thông tin sau đây là thông tin không thích hợp sẽ loại bỏ không cần xem xét đến:

- Khấu hao thiết bị bán hàng.
- Khấu hao thiết bị giao hàng.
- Chi phí quảng cáo chung.
- Chi phí điện nước và chi phí chung khác thuộc chi phí quản lý.
- Khấu hao TSCĐ quản lý.
- Chi phí quản lý cửa hàng.

Các thông tin thích hợp sẽ được xét và phân tích sự ảnh hưởng của chúng đến tổng lợi nhuận của toàn công ty.

Ta có thể lập bảng phân tích chênh lệch lợi nhuận giữa 2 phương án tiếp tục và không tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3 như sau:

**Bảng 6.7** (Đơn vị: triệu đồng)

Chỉ tiêu	Tiếp tục KD cửa hàng số 3	Ngừng KD cửa hàng số 3	Chênh lệch tiếp tục/ngừng
1- Doanh số	5000	4000	1000
2- Chi phí hàng bán	(3000)	(2300)	(700)
3- Chi phí bán hàng			
- Lương nhân viên bán hàng	(210)	(160)	(50)
- Bồi thường nhân viên bán hàng	(-)	(5)	(5)
- Quảng cáo cửa hàng	(35)	(30)	(5)
- Tiền thuê cửa hàng	(120)	(100)	(20)
- Chi phí điện, nước	(40)	(30)	(10)
- Lương nhân viên giao hàng	(40)	(35)	(5)
Cộng chi phí bán hàng	(445)	(200)	(245)
4- Chi phí quản lý DN			
- Lương quản lý DN	(240)	(235)	(5)
- Chi phí bảo hiểm hàng hoá	(60)	(50)	(10)
Cộng chi phí QLDN	(300)	(285)	(15)
5- Lợi nhuận thuần	1255	1055	+200

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

---

Qua kết quả tính toán ở bảng trên ta thấy rằng nếu tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3 thì sẽ làm tổng lợi nhuận của toàn công ty tăng lên 200 triệu đồng:  $(1255 - 1055 = 200)$  (đơn vị triệu đồng). Đi đến quyết định tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3.

Tuy nhiên việc xem xét một quyết định có nên loại bỏ hay tiếp tục cho một bộ phận cá biệt hoạt động thường có nhiều phương án khác nữa. Giả sử ở tình huống trên ở công ty VMS, nếu cửa hàng số 3 đóng cửa thì có thể doanh số ở các cửa hàng số 1 và số 2 tăng lên, do khách hàng quen thuộc ở thành phố của công ty chuyển sang mua hàng ở cửa hàng số 1 và số 2, thì khi đó có quyết định vẫn tiếp tục kinh doanh cửa hàng số 3 nữa hay không? Điều đó cần phải thu thập thêm thông tin về sự tăng trưởng doanh thu các cửa hàng số 1 và số 2 sẽ là bao nhiêu, tính toán thêm và ra quyết định. Hoặc Công ty tận dụng mặt bằng hoặc cơ sở sản xuất, kinh doanh để cho thuê hay chuyển sang kinh doanh lĩnh vực khác cũng có thể được xem xét và quyết định...

Tương tự như ta có thể vận dụng xem xét quyết định tình huống có nên loại bỏ không sản xuất hoặc kinh doanh một mặt hàng cá biệt nào đó hay không, hoặc chuyển sang kinh doanh mặt hàng khác.

Qua thí dụ trên ta thấy rõ hơn rằng việc thu thập thông tin để phục vụ cho kế toán quản trị sẽ dựa vào:

- Kế toán chi tiết chi phí, doanh thu, kết quả để phân tích các thông tin theo mục đích sử dụng chúng cho kế toán quản trị.

- Thông tin dự đoán của các bộ phận liên quan mà kế toán quản trị thu thập được (Bộ phận tổ chức lao động; bộ phận thị trường; kế hoạch, hợp đồng kinh tế...).

Việc thu thập thông tin kế toán quản trị rất linh hoạt tùy thuộc vào tình huống quyết định. Cũng có trường hợp khi có tình huống cần quyết định theo yêu cầu của nhà quản trị thì kế toán quản trị phải có nhiệm vụ thu thập các thông tin cần thiết thông qua các bộ phận liên quan để phục vụ cho việc tính toán và phân tích tình huống, cũng có thể không có đầy đủ thông tin chi tiết do bộ phận kế toán chi tiết cung cấp. Kế toán quản trị dựa vào thông tin kế toán chi tiết để tiếp tục phân tích số liệu, tính toán chi tiết hơn nữa theo mục đích sử dụng của kế toán quản trị, đồng thời phải thu thập thêm các thông tin bổ sung khác liên quan ở các bộ phận trong và ngoài đơn vị như: hợp đồng, lao động, giá cả thị trường, nhu cầu thị trường...

Chính vì vậy khó có thể đưa ra một mô hình chuẩn làm mẫu cho việc thu thập thông tin kế toán quản trị cho các doanh nghiệp phù hợp với các tình huống quyết định như là kế toán tài chính được.

### **6.1.2.2- Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài.**

Các nhà quản trị doanh nghiệp luôn gặp phải sự lựa chọn giữa việc tự sản xuất hay mua ngoài các linh kiện, các chi tiết, hoặc vật liệu hoặc bao bì để lắp ráp, chế tạo hay đóng gói thành phẩm... Điều đó cũng tương đối khó khăn và đôi khi còn có sự sai lầm trong việc lựa chọn mua ngoài các linh kiện, chi tiết, vật liệu hoặc bao bì khi giá mua ngoài thấp hơn giá thành sản xuất hiện tại của doanh nghiệp.

Quyết định tự sản xuất hay mua ngoài các linh kiện, chi tiết hoặc vật liệu sản xuất thường được quan tâm đến 2 vấn đề:

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

- Chất lượng của linh kiện, chi tiết hay vật liệu.
- Giá cả (chi phí).

Nếu chất lượng của chúng đã đảm bảo theo đúng tiêu chuẩn kỹ thuật cho dù nó được mua ngoài hay tự sản xuất, thì nhà quản lý xem xét đến chi phí chênh lệch giữa tự sản xuất và mua ngoài. Nguyên tắc để đi đến quyết định tự sản xuất hay mua và chi phí sản xuất phải nhỏ hơn chi phí mua ngoài thì lựa chọn phương án tự sản xuất và ngược lại. Mặt khác còn phải xem xét đến các chi phí cơ hội nếu không tự sản xuất thì bộ phận hiện đang sản xuất các linh kiện, chi tiết đó sẽ như thế nào? Nó có được sử dụng nữa hay là không? Giả sử như bộ phận đó sẽ được chuyển sang sản xuất mặt hàng khác, hoặc sử dụng cho thuê hoặc với các mục đích khác, thì lợi nhuận hàng năm nó mang lại cho doanh nghiệp là bao nhiêu? So sánh với chi phí tiết kiệm được của tự sản xuất so với mua ngoài, nếu số lợi nhuận đó lớn hơn chi phí tiết kiệm được thì lại chọn phương án mua ngoài linh kiện, chi tiết hay vật liệu.

Chúng ta hãy nghiên cứu một tình huống cụ thể qua thí dụ sau đây:

Giả sử công ty ABC hiện đang có một bộ phận sản xuất bao bì để đóng gói thành phẩm của công ty. Công suất của bộ phận sản xuất bao bì là 15.000 đơn vị/năm. Tổng nhu cầu hiện tại về bao bì đóng gói thành phẩm của công ty là 10.000 bao bì/năm.

Chi phí liên quan đến sản xuất bao bì trong năm vừa qua như sau: (10.000 bao bì).

**Bảng 6.8**

(Đơn vị : 1.000 đồng)

Khoản mục	Tính trên 1 đơn vị	Tổng số
- Nguyên vật liệu trực tiếp	10	100.000
- Nhân công trực tiếp	5	50.000
- Biến phí sản xuất chung	2	20.000
- Tiền lương nhân viên quản lý, phục vụ phân xưởng	2	20.000
- Chi phí khấu hao máy móc TBSX	4	40.000
- Định phí quản lý chung phân bổ	2	20.000
<b>Cộng chi phí</b>	<b>25</b>	<b>250.000</b>

Như vậy chi phí sản xuất đơn vị là 25.000đ/bao bì.

Có một nguồn cung cấp chào hàng bao bì như của công ty với giá 23.000 đ/bao bì, chất lượng tương đương công ty tự sản xuất, số lượng đảm bảo đáp ứng yêu cầu của công ty. Vậy trong trường hợp này công ty ABC nên quyết định tự sản xuất hay mua ngoài bao bì đóng gói?

Các thông tin bổ sung:

- Dự kiến khối lượng tiêu thụ sản phẩm trong năm tới không có sự biến động.
- Tiền lương nhân viên phân xưởng là biến phí.
- Bộ phận sản xuất bao bì không sử dụng cho mục đích khác.

*Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định*

---

Ông trưởng phòng mua hàng đưa ra ý kiến là nên mua ngoài bao bì đóng gói vì mua ngoài sẽ tiết kiệm được 2.000đ/bao bì, trong cả năm sẽ tiết kiệm được tổng chi phí là:

$$10.000 \text{ bao bì} \times 2.000 \text{ đ} = 20.000.000 \text{ đ.}$$

Giám đốc công ty yêu cầu phòng kế toán cho biết ý kiến?

Trưởng bộ phận kế toán quản trị sau khi xem xét, phân tích các thông tin thích hợp liên quan đến quyết định này đã cho ý kiến là: Công ty nên tiếp tục tự sản xuất bao bì chứ không nên mua ngoài, bởi vì nếu mua ngoài thì không phải là tiết kiệm được 20 triệu đồng cho mỗi năm mà ngược lại tự sản xuất sẽ tiết kiệm được một khoản tiền rất lớn là 40 triệu đồng mỗi năm so với mua ngoài.

Cụ thể là như sau:

- Vì không có phương án nào khác để sử dụng bộ phận sản xuất bao bì nếu nó ngừng hoạt động do mua ngoài bao bì, thì các chi phí cơ hội không phát sinh.

- Các khoản doanh thu và chi phí sau đây không phải là thông tin thích hợp cho quyết định này.

- + Doanh thu bán hàng.
- + Chi phí khấu hao TSCĐ.
- + Chi phí chung (định phí) phân bổ.

- Còn lại là các thông tin thích hợp sẽ được trình bày qua bảng phân tích sau:

**Bảng 6.9**

(Đơn vị : đồng)

Khoản mục	Tự sản xuất	Mua ngoài
- Nguyên vật liệu trực tiếp (10x10.000 đ.vị)	100.000	-
- Nhân công trực tiếp (5 x 10.000 đ.vị)	50.000	-
- Biến phí SX chung (2 x 10.000 đ.vị)	20.000	-
- Tiền lương nhân viên PX (2 x 10.000 đ.vị)	20.000	-
- Chi phí mua ngoài (23 x 10.000 đ.vị)	-	230.000
<b>Cộng</b>	<b>190.000</b>	<b>230.000</b>

Như vậy, nếu tự sản xuất thì công ty sẽ tiết kiệm được 40 triệu đồng (190 triệu đồng - 230 triệu đồng) so với mua ngoài. Điều đó có thể đi đến quyết định là không mua ngoài mà vẫn tiếp tục tự sản xuất bao bì đóng gói. Tuy nhiên quyết định tự sản xuất như trên càng được thuyết phục hơn nếu như bộ phận sản xuất bao bì này nâng được công suất hoạt động thực tế hơn hiện tại với điều kiện nhu cầu bao bì của công ty nâng lên do khối lượng sản phẩm tiêu thụ của công ty tăng lên, hoặc công ty có thể bán bao bì đóng gói cho công ty khác.

Trong trường hợp quyết định nên mua ngoài hay tự sản xuất này có thể mở rộng các tình huống khác nữa, ví dụ như:

- Nhu cầu của doanh nghiệp đối với linh kiện, chi tiết, bao bì đó tăng lên hoặc có thể bán chúng ra bên ngoài được trong điều kiện hoạt động chưa hết công suất.

- Hoặc trường hợp các nguồn lực và phương tiện sử dụng để tự sản xuất linh kiện, bao bì nếu không sử dụng cho sản xuất linh kiện, bao bì đó nữa có thể được sử dụng cho mục đích khác...

Trong các tình huống đó cần phải so sánh lợi nhuận hàng năm thu được do sử dụng chúng cho các mục đích khác (hoặc tăng lên do nâng cao công suất hoạt động) mà lớn hơn chi phí tiết kiệm được do tự sản xuất (hoặc mua ngoài) thì sẽ quyết định ngược lại. Ví dụ trong thí dụ trên, nếu cơ sở sản xuất bao bì của công ty ABC mà cho thuê, hàng năm thu được khoản lợi nhuận lớn hơn 40 triệu đồng thì sẽ quyết định mua ngoài bao bì và cho thuê cơ sở sản xuất này.

**6.1.2.3- Quyết định nên bán ngay bán thành phẩm hay tiếp tục sản xuất chế biến ra thành phẩm rồi mới bán.**

Quyết định này thường được lựa chọn ở các doanh nghiệp mà quy trình sản xuất chế biến liên tục nhiều công đoạn. Tức là quy trình sản xuất khởi đầu từ một loại nguyên vật liệu chung, qua quá trình chế biến nó cho nhiều bán thành phẩm khác nhau, các bán thành phẩm đó có thể tiêu thụ được ngay sau mỗi giai đoạn chế biến hoặc sẽ tiếp tục chế biến theo quy trình riêng để ra thành phẩm rồi mới bán. Thí dụ như trong xí nghiệp súc sản và chế biến thực phẩm; có thể người ta bán ngay thịt vừa mới mổ, mà cũng có thể chế biến tiếp từ thịt heo ra các sản phẩm thực phẩm chế biến sẵn như: giò, chả, xúc xích, Lạp sườn... Hoặc trong doanh nghiệp lọc dầu, có thể bán ngay sản phẩm là dầu thô hoặc tiếp tục chế biến ra xăng, dầu nhớt rồi mới bán... Hoặc trong chế biến lương thực (bột mì) có thể bán ngay sản phẩm là mì vỡ hoặc tiếp tục để chế biến (xay) thành bột mì rồi mới bán...

Nguyên tắc chung đi đến quyết định tiếp tục chế biến thêm để ra thành phẩm rồi mới bán hay bán ngay bán thành phẩm là phương án nào có tổng lợi nhuận của toàn doanh nghiệp tăng lên thì ta chọn. Tuy nhiên để có thông tin đó ta có thể bằng nhiều cách để tính toán, nhưng bằng cách xác định và phân tích các thông tin thích hợp là nhanh chóng và ngắn gọn nhất.

Phương pháp chung của cách phân tích các thông tin thích hợp trong tình huống này là:

- Xác định giá bán cho từng loại sản phẩm cộng sinh ở giai đoạn cuối cùng (thành phẩm).
- Xác định giá bán của bán thành phẩm tại điểm tách hoặc ở từng giai đoạn mà doanh nghiệp có ý định bán.
- Tính chênh lệch giá bán hàng của thành phẩm và bán thành phẩm.
- Xác định chi phí của quá trình chế biến thêm (nguyên vật liệu, nhân công trực tiếp, biến phí sản xuất chung...)

Định phí tiết kiệm được do chấm dứt quá trình chế biến thêm nếu bán ngay bán thành phẩm.

Tính toán lãi (lỗ) tăng thêm do quá trình chế biến thêm và ra quyết định. (6.1)

Lãi (lỗ) tăng thêm do chế biến thêm	=	Chênh lệch giá bán của thành phẩm với bán thành phẩm	-	Chi phí tăng thêm của quá trình chế biến thêm	-	Định phí tiết kiệm được nếu ngừng chế biến thêm
-------------------------------------	---	--	---	---	---	---

+ Nếu lãi thì tiếp tục sản xuất chế biến, ngược lại nếu lỗ thì không chế biến thêm nữa mà bán ngay bán thành phẩm.

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

---

Thí dụ: Giả sử tại công ty chế biến thực phẩm từ bò. Công ty vừa mổ một lượng bò với một số thịt bò là 1 tấn. Giá bán ngay 1kg thịt bò tươi sống là 25.000 đồng. Còn nếu tiếp tục chế biến thịt bò thành sản phẩm thực phẩm ăn sẵn có chất lượng cao thì bán được giá là 35.000đ/1kg thực phẩm ăn sẵn. Biết rằng: 10kg thịt bò tươi sống thì chế biến được 8kg thực phẩm ăn sẵn, (do hao hụt trong quá trình chế biến thêm), chi phí cho chế biến thêm thành 1kg thực phẩm ăn sẵn.

- Nhân công trực tiếp 2.000đ
- Chi phí khác (Biến phí) 2.500đ
- Cộng 4.500đ

Quyết định bán ngay thịt bò tươi vừa mới xẻ thịt hay chế biến thành thực phẩm ăn sẵn rồi mới bán?

Quá trình tính toán sẽ thực hiện như sau:

- Giá bán thành phẩm (thực phẩm ăn sẵn):  
 $800\text{kg} \times 35.000\text{đ}/\text{kg} = 28.000.000 \text{ đ}$
- Giá bán thịt bò tươi:  
 $1.000\text{kg} \times 25.000\text{đ} = 25.000.000 \text{ đ}$
- Chênh lệch giá bán giữa 2 phương án (tăng thêm) = 3.000.000 đ
- Chi phí chế biến thêm :  
 $800\text{kg} \times 4.500\text{đ} = 3.600.000 \text{ đ}$
- Lỗ  $3.000.000\text{đ} - 3.600.000\text{đ} = -600.000 \text{ đ}$

Như vậy nếu chế biến thêm thì công ty sẽ bị lỗ thêm 600.000 đồng, do vậy nên quyết định bán ngay thịt bò tươi.

**6.1.2.4- Các quyết định trong điều kiện sản xuất kinh doanh bị giới hạn.**

Trong quá trình hoạt động các doanh nghiệp thường gặp phải những khó khăn trong việc lựa chọn quyết định kinh doanh khi các điều kiện sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp mình bị giới hạn. Ví dụ như:

- Bị giới hạn về mặt bằng kinh doanh.
- Bị giới hạn về công suất hoạt động của máy móc thiết bị.
- Bị giới hạn về nguyên vật liệu cung cấp.
- Bị giới hạn về mức sản phẩm tiêu thụ.
- Hoặc bị giới hạn về vốn. v.v...

Thực tế tùy từng doanh nghiệp có thể chỉ bị giới hạn bởi một nhân tố hoặc có thể cùng một lúc bị giới hạn bởi nhiều nhân tố khác nhau.

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

---

Để đi đến quyết định sử dụng năng lực (nguồn lực) hiện có của doanh nghiệp như thế nào để đạt hiệu quả cao nhất trong sản xuất kinh doanh của đơn vị là điều các nhà quản trị doanh nghiệp đều phải quan tâm.

Mục tiêu của các quyết định trong tình huống này vẫn là tổng lợi nhuận của doanh nghiệp là cao nhất.

*a- Trong trường hợp chỉ bị giới hạn bởi một hoặc hai nhân tố:*

Vì mục tiêu của doanh nghiệp làm sao tận dụng hết được năng lực của nhân tố có giới hạn để đạt được tổng lợi nhuận cao nhất, nên trong trường hợp này doanh nghiệp thường phải tiến hành theo các bước sau để phân tích thông tin và ra quyết định cho phù hợp:

- Xác định nhân tố giới hạn chủ yếu (trường hợp bị giới hạn 2 nhân tố).
- Tính lãi trên biến phí trên mỗi đơn vị của nhân tố giới hạn chủ yếu của từng loại sản phẩm, dịch vụ cần sản xuất, kinh doanh.
- Sắp xếp thứ tự khả năng sinh lời của từng loại sản phẩm hàng hoá, dịch vụ (trường hợp bị giới hạn bởi 2 nhân tố). Thứ tự ưu tiên được sắp xếp dựa trên phần đóng góp trên mỗi đơn vị (lãi trên biến phí) của nhân tố giới hạn chủ yếu. Nếu sản phẩm (hàng hoá) nào có lãi biến phí đơn vị cao hơn sẽ được ưu tiên trước.
- Xác định tổng số đơn vị nhân tố giới hạn chủ chốt đáp ứng cho từng loại sản phẩm hàng hoá, dịch vụ cần sản xuất, kinh doanh.
- Tính tổng lãi trên biến phí loại sản phẩm hàng hoá dịch vụ trong điều kiện của nhân tố giới hạn chủ chốt.

Thí dụ: Giả sử công ty ABC sản xuất sản phẩm A, B và C, giá bán đơn vị của các sản phẩm đó lần lượt là 100; 150 và 200;

Biến phí đơn vị sản xuất lần lượt là: 40; 50 và 50.

Nhu cầu tiêu thụ của chúng lần lượt là : 1.000 đơn vị, 500 đơn vị và 800 đơn vị. Trong khi đó công ty chỉ có tối đa là 5.000 giờ máy cho mỗi kỳ. Biết rằng để sản xuất đơn vị sản phẩm A, B và C cần có số giờ máy chạy lần lượt là: 2 giờ, 4 giờ và 2 giờ.

Nếu đơn giản chỉ so sánh lãi trên biến phí đơn vị chưa tính toán đến nhân tố bị giới hạn thì cho ta quyết định là ưu tiên sản xuất sản phẩm B đến C sau đó mới đến sản phẩm A. Bởi vì phần lãi trên biến phí đơn vị của sản phẩm B là cao nhất (150-50=100), sau đó đến sản phẩm C (120-50=70) và sau cùng mới đến sản phẩm A (100-40=60). Và như vậy quyết định sản xuất cả 500 sản phẩm B; 800 sản phẩm C và số giờ máy còn lại sẽ dùng để sản xuất sản phẩm A và số sản phẩm A sẽ được sản xuất là:

$$\frac{5.000 \text{ giờ} - [(500 \text{ SPB} \times 4 \text{ giờ}) + (800 \text{ SPC} \times 2 \text{ giờ})]}{2 \text{ giờ/SPA}} = 700 \text{ sản phẩm A}$$

Quyết định như vậy sẽ là sai lầm. Kế toán sẽ tính toán lại trên cơ sở so sánh lãi trên biến phí đơn vị của nhân tố giới hạn chủ yếu của các loại sản phẩm sẽ sản xuất.

Nhân tố giới hạn ở đây gồm 2 nhân tố:

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

- Nhu cầu tiêu thụ của từng loại sản phẩm.
- Số giờ máy chạy để sản xuất các loại sản phẩm chỉ tối đa là 5.000 giờ, trong đó khi nhu cầu cần là 5.600 giờ:

$$(1.000 \text{ SPA} \times 2 \text{ giờ} + 500 \text{ SPB} \times 4 \text{ giờ} + 800 \text{ SPC} \times 2 \text{ giờ}).$$

**Trong đó xác định nhân tố giới hạn chủ yếu là số giờ máy chạy cho sản xuất sản phẩm.**

Kết quả tính toán sẽ thể hiện qua bảng phân tích sau:

**Bảng 6.10**

Chỉ tiêu	SPA	SPB	SPC
1- Đơn giá bán (1.000đ)	100	150	120
2- Biến phí đơn vị (1.000đ)	40	50	50
3- Lãi trên biến phí đơn vị (1-2) (1.000đ)	60	100	70
4- Số giờ máy cho 1 đơn vị SP (giờ)	2	4	2
5- Lãi trên biến phí đơn vị trên 1 giờ máy (3:4) (1.000đ)	30	25	35
6- Thứ tự ưu tiên sản xuất	2	3	1
7- Số giờ máy chạy để sản xuất có thể bố trí được (giờ) (1)	2.000	1.400	1.600
8- Số sản phẩm sản xuất (7:4)	1.000	350	800
9- Tổng lãi trên biến phí (8x3) (1.000đ)	60.000	35.000	56.000

(1) Được tính toán như sau:

- Sản phẩm C ưu tiên số 1 sẽ sản xuất đủ 800 SP x 2 giờ = 1.600 giờ.

- Sản phẩm A ưu tiên thứ 2, mà số giờ máy chạy còn lại là:

$(5.000 \text{ giờ} - 1.600 \text{ giờ}) = 3.400 \text{ giờ} > 2.000 \text{ giờ}$  cần để sản xuất cả 1.000 sản phẩm A nên sẽ sản xuất cả 1.000 sản phẩm A.

$$(1.000 \text{ SP} \times 2 \text{ giờ}) = 2.000 \text{ giờ.}$$

- Sản phẩm B ưu tiên thứ 3, chỉ còn số giờ máy chạy sử dụng cho nó là:

$$(5.000 \text{ giờ} - 1.600 \text{ giờ} - 2.000 \text{ giờ}) = 1.400 \text{ giờ}$$

Tổng lãi trên biến phí theo cách tính này là:

$$(60.000 + 35.000 + 56.000) = 151.000 \text{ nghìn đồng.}$$

Trong khi đó theo phương án sản xuất 500 SPB, 800 SPC và 700 SPA thì tổng lãi trên biến phí sẽ là:

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

---

$(700SPA \times 60 + 500 SPB \times 100 + 800 SPC \times 70) = 148.000$  nghìn đồng. Như vậy nó sẽ nhỏ hơn lãi trên biến phí của phương án trên là:

$$(151.000 \text{ nghìn đồng} - 148.000 \text{ nghìn đồng}) = 3.000 \text{ nghìn đồng.}$$

Điều đó càng thể hiện là để ra quyết định cho một tình huống cụ thể trong trường hợp có nhân tố giới hạn thì không thể chỉ sử dụng thông tin lãi trên biến phí đơn vị của sản phẩm sản xuất đơn thuần được mà phải so sánh lãi trên biến phí đơn vị của sản phẩm trên một đơn vị nhân tố giới hạn.

Trường hợp có 2 nhân tố bị giới hạn cùng lúc sẽ áp dụng phương pháp tính toán như thí dụ trên thường là bị giới hạn bởi một nhân tố là khối lượng tiêu thụ hạn chế đối với các mặt hàng và một nhân tố nào khác như: công suất hoạt động của máy móc thiết bị, diện tích mặt bằng kinh doanh, hoặc hạn chế về vốn... trong đó nhân tố giới hạn chủ chốt sẽ không phải là nhân tố khối lượng tiêu thụ bởi vì khối lượng tiêu thụ phụ thuộc vào các nhân tố khác.

Trường hợp chỉ có 1 nhân tố bị giới hạn thì việc tính toán, phân tích thông tin sẽ đơn giản hơn, không cần phải sắp xếp thứ tự ưu tiên theo nhân tố chủ yếu và thường xảy ra trong tình huống lựa chọn sản xuất một mặt hàng trong nhiều mặt hàng khác để tối đa lợi nhuận của doanh nghiệp.

*b- Trong trường hợp có nhiều nhân tố bị giới hạn cùng lúc.*

Đây là trường hợp cùng lúc có 2 hoặc 3 nhân tố chủ yếu bị giới hạn. Trong trường hợp này thì không thể sử dụng phương pháp tính toán và phân tích như trường hợp có một nhân tố giới hạn hoặc như trường hợp ở thí dụ trên để ra quyết định được. Thí dụ doanh nghiệp hoạt động trong điều kiện bị giới hạn không chỉ là khối lượng sản phẩm tiêu thụ mà còn bị giới hạn bởi số giờ máy chạy, vốn hoặc cả nguyên liệu cung cấp... Việc lựa chọn cơ cấu sản phẩm sản xuất như thế nào có hiệu quả nhất là vấn đề phức tạp hơn nhiều.

Người ta thường sử dụng phương pháp phương trình tuyến tính để tìm phương án sản xuất tối ưu. Trình tự của phương pháp này được thực hiện theo các bước:

- Xác định hàm mục tiêu và biểu diễn nó dưới dạng phương trình đại số tuyến tính. Hàm mục tiêu có thể biểu diễn ở dạng lợi nhuận tối đa hoặc chi phí tối thiểu.
- Xác định các điều kiện nhân tố giới hạn và biểu diễn chúng thành các phương trình đại số.
- Vẽ đồ thị của hệ phương trình đại số.
- Xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị, nó được giới hạn bởi các đường đồ thị của các phương trình nhân tố giới hạn và các trục tọa độ.
- Xác định phương trình sản xuất tối ưu bằng cách căn cứ vào vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị và hàm mục tiêu.
- Để hiểu rõ hơn về phương pháp tính toán và phân tích theo trình tự như trên ta hãy nghiên cứu thí dụ sau đây:

Giả sử tại công ty TOHADICO đang tiến hành sản xuất hai mặt hàng X và Y. Các thông tin cho biết:

- Sản phẩm Y phải qua 3 công đoạn sản xuất thì hoàn tất.

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

- Sản phẩm X phải qua cả 4 công đoạn sản xuất thì hoàn tất.
- Tổng thời gian máy chạy giới hạn cho cả 4 công đoạn là : 880 giờ/tháng.

Trong đó :

- + Công đoạn 1 giới hạn tối đa là 300 giờ.
- + Công đoạn 2 giới hạn tối đa là 250 giờ.
- + Công đoạn 3 giới hạn tối đa là 180 giờ.
- + Công đoạn 4 giới hạn tối đa là 150 giờ.
- Yêu cầu thời gian máy chạy để sản xuất sản phẩm ở mỗi công đoạn như sau:

**Bảng 6.11** (Đơn vị giờ/sản phẩm)

	Sản phẩm X	Sản phẩm Y
- Công đoạn 1	15	10
- Công đoạn 2	10	10
- Công đoạn 3	10	-
- Công đoạn 4	5	10

- Giá bán đơn vị sản phẩm X và Y lần lượt là : 100 và 150.
- Biến phí đơn vị sản phẩm X và Y lần lượt là : 60 và 100.
- Khối lượng tiêu thụ không hạn chế.
- Công ty TOHADICO đang đứng trước sự lựa chọn cơ cấu sản phẩm sản xuất X và Y để đạt được lợi nhuận cao nhất.

Vận dụng phương pháp phương trình tuyến tính ta tính toán và ra quyết định.

*Bước 1: Xác định hàm mục tiêu:*

- Gọi x và y là số sản phẩm X và Y cần sản xuất.
- Gọi f là hàm mục tiêu, là lợi nhuận tối đa, càng nhiều càng tốt.
- Lãi trên biến phí đơn vị:

$$+ \text{ Sản phẩm X : } 100 - 60 = 40$$

$$+ \text{ Sản phẩm Y : } 150 - 100 = 50$$

Vậy ta có phương trình của hàm mục tiêu:

$$f = 40x + 50y \rightarrow \max.$$

*Bước 2 : Xác định các nhân tố giới hạn và biểu diễn bằng phương trình:*

- Công đoạn 1 bị giới hạn tối đa là 300 giờ máy.

$$15x + 10y \leq 300 \quad (1)$$

- Công đoạn 2 bị giới hạn tối đa là 250 giờ máy:

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

$$10x + 10y \leq 250 \quad (2)$$

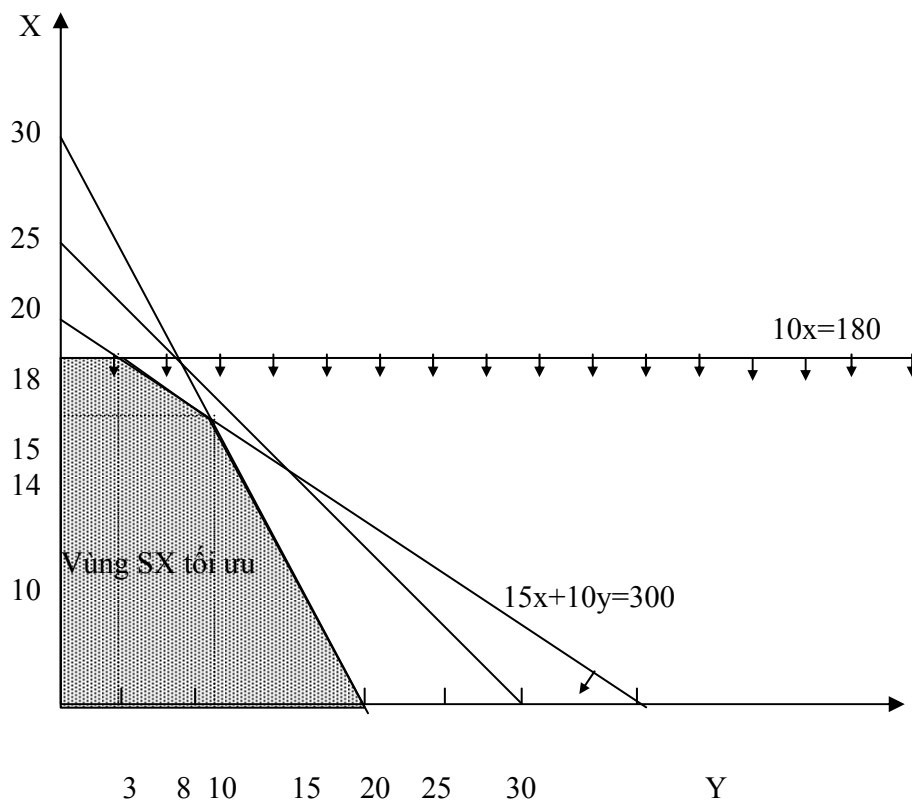
- Công đoạn 3 bị giới hạn tối đa là 180 giờ máy

$$10x \leq 180 \quad (3)$$

- Công đoạn 4 bị giới hạn tối đa 150 giờ máy:

$$5x + 10y \leq 150 \quad (4).$$

Bước 3: Vẽ đồ thị (Đồ thị 6.1)



**Đồ thị 6.1**

Bước 4 : Xác định vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị:

Vùng sản xuất tối ưu là vùng trên đồ thị bị giới hạn bởi các đường biểu diễn của 4 phương trình điều kiện hạn chế với 2 trục tọa độ tạo thành (xem trên đồ thị ở vùng có dấu ).

Trong vùng đó có 5 điểm thể hiện cơ cấu sản phẩm x và y sản xuất đó là các điểm 1, 2, 3, 4, 5 có tọa độ tương ứng là (0;0); (18;0); (14;8) và (0;15). Nhưng trong đó chỉ có 1 điểm là có cơ cấu sản phẩm sản xuất tối ưu thỏa mãn hàm mục tiêu  $f \rightarrow \max$ .

Bước 5 : Xác định phương trình sản xuất tối ưu.

Phương trình sản xuất tối ưu được xác định căn cứ vào vùng sản xuất tối ưu trên đồ thị được giới hạn bởi các điểm số 1, 2, 3, 4 và 5, có tọa độ tương ứng (0;0); (18;0); (18;3); (14;8) và (0;15), đồng thời điểm tọa độ đó phải thỏa mãn hàm mục tiêu  $f = 40x + 50y \rightarrow \max$ .

Chương VI: Kế toán quản trị cho việc ra quyết định

Ta lần lượt thay số toạ độ của các điểm vào hàm mục tiêu, nếu điểm nào (góc) mang lại giá trị hàm f lớn nhất thì đó là cơ cấu sản phẩm sản xuất cần tìm.(Bảng 6.12)

**Bảng 6.12**

Góc điểm	Số sản phẩm SX		Hàm mục tiêu $f = 40x + 50y \rightarrow \max$		
	SP X	SP Y	40x	50y	f
1	0	0	0	0	0
2	18	0	720	0	720
3	18	3	720	150	870
(4)*	(14)*	(8)*	(560)*	(400)*	(960)*
5	0	15	0	150	750

Căn cứ kết quả tính toán được ta thấy góc 4 (góc có toạ độ 14;8) là góc cho giá trị hàm f lớn nhất. Vậy cơ cấu sản xuất sản phẩm của công ty TOHADCO lựa chọn là sản xuất 14 sản phẩm X và 8 sản phẩm Y, lợi nhuận mang lại cao nhất với tổng số lãi trên biến phí là 960 đơn vị tiền tệ.

Từ thí dụ trên ta có thể vận dụng để quyết định các tình huống khác trong trường hợp hoạt động có nhiều nhân tố giới hạn khác, như:

- Đồng thời bị giới hạn bởi khối lượng tiêu thụ; công suất hoạt động của máy móc và vốn.
- Hoặc đồng thời bị giới hạn bởi khối lượng tiêu thụ, công suất hoạt động của máy hoặc lao động và nguyên liệu cung cấp...

## 6.2- THÔNG TIN CỦA KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHO VIỆC RA CÁC QUYẾT ĐỊNH ĐẦU TƯ DÀI HẠN.

### 6.2.1- Khái niệm đầu tư dài hạn và đặc điểm vốn đầu tư.

#### 6.2.1.1- Khái niệm đầu tư dài hạn.

Đầu tư dài hạn là việc bỏ vốn vào các dự án đầu tư nhằm mục đích thu lợi nhuận trong tương lai, với thời hạn hoàn vốn đầu tư thường vượt quá 1 kỳ kế toán.

Đặc trưng cơ bản của đầu tư dài hạn:

- Công việc đầu tư phải bỏ vốn ban đầu với một số tiền lớn nhất định.
- Thời hạn thu hồi vốn dài (nhiều kỳ kế toán).
- Đầu tư luôn gắn với rủi ro mạo hiểm, nên các nhà đầu tư phải có biện pháp phòng ngừa và hạn chế rủi ro.
- Mục tiêu đầu tư của doanh nghiệp là hiệu quả kinh tế tối đa hoá lợi nhuận.

Trong quá trình hoạt động kinh doanh các doanh nghiệp thường phải đứng trước các tình huống đầu tư và phải lựa chọn trong các tình huống (hoặc phương án) đầu tư và quyết định đầu tư