

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC NÔNG NGHIỆP I**

VŨ TRÍ CƯỜNG

**NGHIÊN CỨU VẬN DỤNG MỘT SỐ NỘI DUNG
KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN
THỰC PHẨM XUẤT KHẨU BẮC GIANG**

LUẬN VĂN THẠC SĨ KINH TẾ

Chuyên ngành: KINH TẾ NÔNG NGHIỆP

Mã số: 60.31.10

Người hướng dẫn khoa học: GS.TS. PHẠM THỊ MỸ DUNG

HÀ NỘI – 2007

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan số liệu và kết quả nghiên cứu trong luận văn này là trung thực và chưa được sử dụng để bảo vệ một học vị nào.

Tôi xin cam đoan mọi sự giúp đỡ cho việc thực hiện luận văn này đã được cảm ơn và các thông tin trích dẫn trong luận văn đã được chỉ rõ nguồn gốc.

Tác giả

Vũ Trí Cường

LỜI CẢM ƠN

Để hoàn thành luận văn: “ *Nghiên cứu vận dụng một số nội dung kế toán quản trị tại Công ty cổ phần thực phẩm xuất khẩu Bắc Giang*” tôi đã nhận được sự giúp đỡ nhiệt tình của các thầy cô giáo, các cơ quan.

Nhân dịp này tôi xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc tới GS.TS Phạm Thị Mỹ Dung, người đã tận tình hướng dẫn, giúp đỡ tôi trong suốt quá trình thực hiện luận văn.

Cảm ơn các thầy cô giáo trong Bộ môn Kế toán, khoa Kinh tế và Phát triển nông thôn, Trường Đại học Nông nghiệp I Hà Nội đã giúp đỡ tôi hoàn thành luận văn này.

Cảm ơn Ban Giám Đốc, Phòng Kế toán Công ty cổ phần thực phẩm xuất khẩu Bắc Giang đã tạo mọi điều kiện thuận lợi cho tôi thu thập thông tin, số liệu và tham gia thảo luận đóng góp ý kiến trong quá trình thực hiện luận văn.

Cũng nhân dịp này, tôi xin bày tỏ lòng biết ơn tới gia đình, bạn bè đã động viên, giúp đỡ tôi trong quá trình thực hiện luận văn.

Hà Nội, ngày tháng năm 2007

Tác giả

Vũ Trí Cường

MỤC LỤC

| | |
|--|-----------|
| Lời cam đoan | i |
| Lời cảm ơn | ii |
| Mục lục | iii |
| Danh mục các chữ viết tắt | v |
| Danh mục các bảng | vi |
| Danh mục các biểu đồ | vii |
| 1. Mở đầu | 1 |
| 1.1. Tính cấp thiết của đề tài | 1 |
| 1.2. Mục tiêu nghiên cứu | 2 |
| 1.3. Đối tượng nghiên cứu và phạm vi nghiên cứu | 3 |
| 1.4. Phương pháp nghiên cứu | 3 |
| 2. Tổng quan tài liệu nghiên cứu | 5 |
| 2.1. Nghiên cứu một số lý luận cơ bản về Kế toán Quản trị trong Doanh nghiệp | 5 |
| 2.2. Nghiên cứu một số kĩ thuật nghiệp vụ cơ bản của KTQT | 13 |
| 3. Khái quát về Công ty Cổ phần thực phẩm xuất khẩu Bắc Giang | 32 |
| 3.1. Quá trình hình thành và phát triển của công ty | 32 |
| 3.2. Chức năng | 33 |
| 3.3. Qui mô công ty | 33 |
| 3.4. Bộ máy quản lý của Công ty | 36 |
| 3.5. Qui trình sản xuất của Công ty | 36 |
| 3.6. Tình hình sản xuất của Công ty năm 2006 | 37 |
| 3.7. Thuận lợi và khó khăn của công ty | 38 |
| 3.8. Những thuận lợi và khó khăn trong việc thực hiện KTQT tại Công ty | 39 |
| 3.9. Mục tiêu của doanh nghiệp | 40 |

| | |
|---|-----------|
| 4. Kết quả nghiên cứu và thảo luận | 41 |
| 4.1. Áp dụng cách phân loại chi phí theo ứng xử vào điều kiện của công ty Baveco | 41 |
| 4.1.1. Biến phí | 41 |
| 4.1.2. Định phí | 48 |
| 4.1.3. Tổng hợp chi phí theo lượng tiêu thụ năm 2006 | 50 |
| 4.2. Vận dụng phân loại chi phí theo ứng xử để phân tích mối quan hệ CVP tại công ty Baveco | 51 |
| 4.2.1. Phân tích LĐG | 51 |
| 4.2.2. Phân Tích tỷ lệ LĐG | 53 |
| 4.2.3. Báo cáo thu nhập theo lãi đóng góp | 56 |
| 4.2.4. Đòn bẩy hoạt động | 59 |
| 4.3. Vận dụng một số ứng dụng quan hệ Chi phí- Khối lượng- Lợi nhuận vào quá trình ra quyết định ngắn hạn | 64 |
| 4.4. Phân tích điểm hòa vốn | 67 |
| 4.4.1. Các chỉ tiêu hoà vốn cơ bản của từng sản phẩm | 67 |
| 4.4.2. Các chỉ tiêu hoà vốn toàn công ty | 68 |
| 4.4.3. Phân tích điểm hoà vốn trong mối quan hệ với giá bán | 69 |
| 4.5. Phân tích chỉ tiêu lợi nhuận | 71 |
| 4.5.1. Khi chi phí NVLTT tăng 5%, biến phí SXC, chi phí NCTT, biến phí BH và định phí không đổi | 72 |
| 4.5.2. Khi biến phí SXC, chi phí NCTT, biến phí bán hàng tăng 10%, định phí và chi phí NVL không đổi | 73 |
| 4.5.3. Chi phí NVL giảm 3%, Biến phí SXC, chi phí NCTT, biến phí bán hàng, định phí tăng 10% với năm 2006 | 74 |
| 4.6. Lấy một số dự toán sản xuất kinh doanh cho công ty | 76 |
| 4.6.1. Dự toán chi phí NVLTT | 76 |
| 4.6.2. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp | 78 |

| | |
|--|-----------|
| 4.6.3. Dự toán chi phí sản xuất chung | 79 |
| 4.6.4. Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp | 80 |
| 4.7. Những nhân tố ảnh hưởng đến công tác KTQT tại BAVECO | 81 |
| 4.8. Những biện pháp nhằm đẩy nhanh việc áp dụng KTQT tại BAVECO | 83 |
| 5. Kết luận | 88 |
| Tài liệu tham khảo | 90 |

DANH MỤC CÁC CHỮ VIẾT TẮT

| | | |
|----|---------|-------------------------------------|
| 1 | BHXH | Bảo hiểm xã hội |
| 2 | BHYT | Bảo hiểm y tế |
| 3 | CVP | Cost – Volume - Profit |
| 4 | CĐKT | Cân đối kế toán |
| 5 | DT | Doanh thu |
| 6 | DD | Dầm dấm |
| 7 | ĐBHD | Đòn bẩy hoạt động |
| 8 | KTTC | Kế toán tài chính |
| 9 | KTQT | Kế toán quản trị |
| 10 | KHTSCĐ | Khấu hao tài sản cố định |
| 11 | KPCĐ | Kinh phí công đoàn |
| 12 | LĐ | Lạnh đông |
| 13 | LĐG | Lãi đóng góp |
| 14 | NVLTT | Nguyên vật liệu trực |
| 15 | NCTT | Nhân công trực tiếp |
| 16 | NV | Nhân viên |
| 17 | NĐ | Nước đường |
| 18 | NN&PTNT | Nông nghiệp và Phát triển nông thôn |
| 19 | SXCK | Sản xuất kinh doanh |
| 20 | SXC | Sản xuất chung |
| 21 | TC- HC | Tổ chức – Hành chính |
| 22 | TSCĐ | Tài sản cố định |
| 23 | TSLĐ | Tài sản lưu động |
| 24 | TK | Tài khoản |
| 25 | QL | Quản lý |
| 26 | QĐ | Quyết định |
| 27 | UBND | Ủy ban nhân dân |
| 7 | UB | Ủy ban |

DANH MỤC BẢNG

| STT | Tên bảng | Trang |
|--------|--|-------|
| 3.1. | Tình hình lao động của công ty năm 2005 và 2006 | 34 |
| 3.2. | Tài sản của công ty Baveco năm 2006 | 35 |
| 3.3. | Phân bố sản xuất trong năm | 37 |
| 4.1. | Tổng hợp chi phí sản xuất theo kế toán tài chính năm 2006 | 41 |
| 4.2. | Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp năm 2006 | 44 |
| 4.3. | Chi phí nhân công trực tiếp năm 2006 | 45 |
| 4.4. | Biến phí sản xuất chung năm 2006 | 47 |
| 4.5. | Biến phí bán hàng năm 2006 | 48 |
| 4.6. | Định phí năm 2006 | 49 |
| 4.7. | Tổng hợp chi phí theo lượng tiêu thụ năm 2006 | 50 |
| 4.8. | Lãi đóng góp năm 2006 | 51 |
| 4.9. | Mối quan hệ giữa LĐG và sản lượng tiêu thụ | 53 |
| 4.10. | Tỷ lệ lãi đóng góp của các sản phẩm năm 2006 | 54 |
| 4.11. | Báo cáo thu nhập theo lãi đóng góp | 56 |
| 4.12. | Báo cáo thu nhập theo tỷ lệ lãi đóng góp | 57 |
| 4.13. | Báo cáo thu nhập theo LĐG của sản phẩm gác lạnh đông | 58 |
| 4.14. | Phân tích ảnh hưởng kết cấu chi phí đến lợi nhuận | 61 |
| 4.15. | Đòn bẩy hoạt động | 62 |
| 4.16. | Lợi nhuận tăng bao nhiêu khi doanh thu tăng 20% | 63 |
| 4.17. | Báo cáo các phương án lựa chọn | 66 |
| 4.18. | Các chỉ tiêu hoà vốn | 67 |
| 4.19. | Phân tích điểm hoà vốn trong mối quan hệ với giá bán của dứa hộp | 70 |
| 4.20. | Các chỉ tiêu lãi thuần năm 2007 | 71 |
| 4.21a. | Tổng hợp chi phí theo PA1 | 72 |
| 4.21b. | Sản lượng, doanh thu theo PA1 | 72 |
| 4.22a. | Tổng hợp chi phí theo PA2 | 73 |

| | | |
|--------|---|----|
| 4.22b. | Sản lượng, doanh thu theo PA2 | 73 |
| 4.23a. | Tổng hợp chi phí theo PA3 | 74 |
| 4.23b. | Sản lượng, doanh thu theo PA3 | 74 |
| 4.24. | Tổng hợp sản lượng, doanh thu theo từng phương án | 75 |
| 4.25. | Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp | 77 |
| 4.26. | Dự toán chi phí nhân công trực tiếp | 79 |
| 4.27. | Dự toán chi phí SXC | 80 |
| 4.28. | Dự toán chi phí BH và QL | 81 |

DANH MỤC BIỂU ĐỒ

| STT | Tên biểu đồ | Trang |
|------|---|-------|
| 3.1. | Cơ cấu vốn cổ phần của Công ty Baveco | 33 |
| 3.2. | Sản lượng sản xuất năm 2005 và 2006 | 38 |
| 4.1. | Lãi đóng góp đơn vị | 52 |
| 4.2. | Tỷ lệ LĐG cá biệt là tỷ lệ LĐG trung bình | 56 |
| 4.3. | Lãi thuần tăng lên khi tăng doanh thu 1 tỷ đồng | 59 |
| 4.4. | Cơ cấu chi phí | 60 |

1. MỞ ĐẦU

1.1. Tính cấp thiết của đề tài

Mục tiêu đạt 500.000 doanh nghiệp vào năm 2010 trong khi hiện tại mới có hơn 230.000 doanh nghiệp, như vậy mỗi ngày chúng ta sẽ có gần 200 doanh nghiệp ra đời. Hàng hóa, với sự góp mặt của hàng ngoại, sẽ trở lên phong phú về mẫu mã cũng như chất lượng, điều này có nghĩa là thị trường sẽ ngày càng cạnh tranh khốc liệt. Để trụ vững và phát triển, các nhà quản trị cần được cung cấp thông tin kịp thời và chuẩn xác để ra quyết định.

Ra quyết định là một trong những chức năng quan trọng nhất của nhà quản trị. Nhưng các nhà quản trị lấy thông tin ở đâu? Ai cung cấp cho các nhà quản trị các thông tin có dạng như:

- Cái gì làm cho tỷ lệ hàng bán bị trả lại cao?
- Cái gì gây cho chất lượng sản phẩm không tốt?
- Loại hàng hóa nào đem lại lợi nhuận cao nhất?
- Chi phí cho quảng cáo, khuyến mãi bao nhiêu là vừa?
- Khoản chi phí nào có thể tiết kiệm?

Kế toán là một trong những công cụ của quản lý, một trong những bộ phận cung cấp thông tin cho việc ra quyết định. Nhưng cho đến nay, tại hầu hết các doanh nghiệp Việt Nam, kế toán mới chỉ tập trung vào các công việc của KTTC là chủ yếu qua việc phản ánh các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh như ghi chép sổ sách, tính toán chi phí, giá thành, lợi nhuận và đến cuối năm thì thực hiện quyết toán năm, lập báo cáo tài chính theo qui định hiện hành của nhà nước để nộp cho các cơ quan chức năng. Vì vậy, bộ phận kế toán trở lên thụ động, rập khuôn còn người quản lý thì thiếu thông tin trong việc ra quyết định. Công việc kế toán với tư cách là một công cụ cho quá trình quản lý chưa được phát huy đầy đủ.

Trong bối cảnh hội nhập kinh tế thế giới, điều quan trọng chưa hẳn là

doanh nghiệp đã làm được những gì mà quan trọng hơn là, với nền tảng và nguồn lực hiện tại, doanh nghiệp sẽ tiếp tục bước đi như thế nào? Mục tiêu cần đạt được là gì và đạt bằng cách nào? Vì vậy, hệ thống thông tin do kế toán cung cấp có ý nghĩa sống còn đối với doanh nghiệp. Đây là hệ thống thông tin đáng tin cậy của hầu hết các doanh nghiệp với các mục đích:

- ❖ Thuyết minh rõ ràng và chính xác các chiến lược cũng như kế hoạch phát triển lâu dài của doanh nghiệp;
- ❖ Hỗ trợ việc phân bổ các nguồn lực - nhân lực, vật lực và tài lực - của các doanh nghiệp được hợp lý và có hiệu quả nhất;
- ❖ Lập kế hoạch chi phí và kiểm soát chi phí đối với các hoạt động và các quá trình của doanh nghiệp;
- ❖ Đo lường và đánh giá trách nhiệm cá nhân, trách nhiệm của từng bộ phận;
- ❖ Lập các báo cáo theo qui định của chế độ báo cáo kế toán Nhà nước.

Trong năm mục đích trên, bốn mục đích đầu mang tính chủ động, nó cung cấp thông tin giúp chủ doanh nghiệp ra quyết định lại thuộc phạm vi của KTQT. Chỉ có mục đích cuối thuộc lĩnh vực của kế toán tài chính.

KTTC là loại kế toán truyền thống ở Việt Nam nên trong tiềm thức người Việt Nam chỉ có một tên gọi duy nhất là “Kế toán”. Trong khi đó, trên thế giới, do sự phát triển của khoa học quản lý thì đã có sự phân loại kế toán, trong đó có KTQT. KTQT là lĩnh vực rất mới ở Việt Nam nên việc vận dụng nó còn nhiều hạn chế. Ngày 16/01/2006 Bộ tài chính đã ban hành Thông tư hướng dẫn áp dụng KTQT trong các doanh nghiệp. Tuy nhiên, phần lớn các doanh nghiệp còn lúng túng chưa biết bắt đầu từ đâu. Công ty Cổ phần thực phẩm xuất khẩu Bắc Giang cũng đang trong tình trạng đó. Nhìn thấy rõ thực trạng áp dụng KTQT trong doanh nghiệp nên chúng tôi tiến hành thực hiện đề tài ***“Nghiên cứu vận dụng một số nội dung kế toán quản trị tại Công ty cổ phần thực phẩm xuất khẩu Bắc Giang”***.

1.2 Mục tiêu nghiên cứu

- Nghiên cứu một số lý luận KTQT doanh nghiệp tại Việt Nam;
- Nghiên cứu vận dụng một số nội dung KTQT tại Công ty Baveco;
- Đề xuất những biện pháp nhằm hoàn thiện công tác KTQT tại Công ty Baveco.

1.3. Đối tượng nghiên cứu và phạm vi nghiên cứu

1.3.1. Đối tượng nghiên cứu

- Đề tài tập trung nghiên cứu một số vấn đề lý luận cơ bản của KTQT quản trị;
- Các sản phẩm sản xuất năm 2006 và các loại chi phí cấu thành nên sản phẩm.

1.3.2. Phạm vi nghiên cứu

Đề tài tập trung nghiên cứu các chi phí và kết quả kinh doanh của Công ty Baveco năm 2006. Tập trung vào các nội dung KTQT trong quản lý sản xuất kinh doanh hàng năm. Không đề cập đến các nội dung KTQT cho các quyết định đầu tư dài hạn.

1.4. Phương pháp nghiên cứu

1.4.1. Thu thập số liệu

❖ *Số liệu thứ cấp:*

Là các số liệu đã được công bố qua sách báo, tạp chí, niên giám thống kê, các biên bản sản xuất, nhật ký bán hàng, sổ chi tiết chi phí phát sinh từng tháng, bảng chấm công, các hợp đồng thu mua nguyên liệu, hợp đồng lao động thời vụ, Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh. Bảng cân đối tài khoản. Các số liệu này chủ yếu được thu thập trong năm tài chính 2006, một số tài liệu thu thập trong năm tài chính 2005 như báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh, bảng cân đối kế toán.

❖ *Số liệu sơ cấp:*

Là số liệu thu thập thông qua phỏng vấn trực tiếp các công nhân tại nhà máy, quản đốc, cán bộ tại các phòng ban như phòng hành chính, phòng kế

toán tài vụ, Ban giám đốc Công ty.

1.4.2. Phương pháp phân tích đánh giá

❖ Từ các số liệu về chi phí được phản ánh qua các loại sổ sách, biên bản của công ty, chúng tôi sẽ phân loại theo ứng xử của chi phí đó là: Biến phí và Định phí.

❖ Sử dụng các kỹ thuật phân tích để cung cấp thông tin như phương pháp, tổng hợp, thống kê, so sánh giữa các sản phẩm của công ty.

+ ***Phương pháp thống kê***: Các chỉ số thống kê được dùng sẽ là số bình quân gia quyền, số bình quân.

+ ***Phương pháp so sánh***: Các kết quả sản xuất kinh doanh được so sánh giữa các sản phẩm hàng hóa để tìm gia sản phẩm có hiệu quả kinh tế.

+ ***Phương pháp chuyên gia***: Đề tài sử dụng phương pháp chuyên gia để tham vấn những ý kiến đóng góp của một số cá nhân có hiểu biết về KTQT, một số cơ quan đóng trên địa bàn huyện Lục Ngạn như Phòng nông nghiệp, Trạm khuyến nông để hiểu biết về tình hình thu mua nguyên liệu của công ty.

2. TỔNG QUAN TÀI LIỆU NGHIÊN CỨU

2.1. Nghiên cứu một số lý luận cơ bản về Kế toán Quản trị trong Doanh nghiệp

2.1.1. Khái niệm

Kế toán quản trị ” Là việc thu thập, xử lí, 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” [1]

Theo định nghĩa của Viện kế toán quản trị Hoa Kỳ thì KTQT “ *Là quá trình nhận diện, đo lường, tổng hợp, phân tích, soạn thảo, diễn giải và truyền đạt thông tin được quản trị sử dụng để lập kế hoạch, đánh giá và kiểm tra trong nội bộ tổ chức, và để đảm bảo việc sử dụng hợp lý và có trách nhiệm đối với các nguồn lực đó*”[3]

+ Nhận diện - là sự nhận dạng để ghi nhận và đánh giá các nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhằm có hành động kế toán thích hợp.

+ Đo lường - Là sự định lượng, gồm cả ước tính các nghiệp vụ kinh tế đã xảy ra hoặc dự báo các sự kiện kinh tế có thể xảy ra.

+ Tổng hợp - Là sự xây dựng các phương pháp nhất quán và có hệ thống nhằm ghi sổ và phân loại các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

+ Phân tích - Là sự phân giải để xác định nguyên nhân của các kết quả trên báo cáo và mối quan hệ của các nguyên nhân đó với sự kiện kinh tế.

+ Soạn thảo và diễn giải - Là sự liên kết các số liệu kế toán hay số liệu kế hoạch nhằm trình bày thông tin một cách hợp lí, đồng thời đưa ra các kết luận rút ra từ các số liệu đó.

+ Truyền đạt - Là sự báo cáo các thông tin thích hợp cho nhà quản trị và những người khác trong tổ chức.

+ Lập kế hoạch - Là sự định lượng trước và diễn giải các ảnh hưởng của các nghiệp vụ kinh tế đến tổ chức. Lập kế hoạch gồm cả quá trình triển khai

hệ thống kế hoạch, xây dựng các mục tiêu khả thi và chọn lựa các phương pháp thích hợp để giám sát tiến độ thực hiện kế hoạch.

+ Đánh giá - Là sự xét đoán các sự kiện đã qua và sự kiện dự kiến nhằm chọn ra phương án hoạt động tối ưu nhất. Đánh giá cũng bao gồm việc trình bày số liệu thành các xu hướng, các mối quan hệ, sau đó truyền đạt các kết luận rút ra.

+ Kiểm tra – Là sự bảo đảm tính thống nhất của thông tin tài chính trên báo cáo; là sự giám sát và đo lường các kết quả và đề ra các hoạt động theo tiến trình đã định.

2.1.2. Quá trình phát triển của KTQT

KTQT đã trải qua bốn giai đoạn phát triển được ghi nhận như sau: [3]

+ Giai đoạn 1: Trước năm 1950, KTQT quan tâm vào việc xác định chi phí và kiểm soát tài chính, thông qua việc sử dụng các kỹ thuật dự toán và kế toán chi phí.

+ Giai đoạn 2: Vào năm 1965, KTQT quan tâm đến việc cung cấp thông tin cho hoạt động lập kế hoạch và kiểm soát của nhà quản trị.

+ Giai đoạn 3: Vào năm 1985, KTQT quan tâm vào việc làm giảm hao phí nguồn lực sử dụng trong các quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh.

+ Giai đoạn 4: Vào năm 1995, KTQT quan tâm vào việc tạo ra giá trị bằng cách sử dụng hiệu quả các nguồn lực, thông qua việc sử dụng các kỹ thuật đánh giá các yếu tố tạo nên giá trị cho khách hàng, giá trị cho cổ đông và sự thay đổi cho tổ chức. Được ghi nhận thành 4 giai đoạn phát triển, nhưng sự thay đổi của KTQT từ giai đoạn này qua giai đoạn khác không tách bạch mà đan xen vào nhau và chuyển hoá dần dần. Ở mỗi giai đoạn, nội dung của KTQT được bổ sung và hoàn thiện dần theo yêu cầu quản lý của nhà quản trị.

Vai trò của KTQT trong hoạt động của tổ chức qua bốn giai đoạn có những khác biệt quan trọng, đó là: Giai đoạn 1, KTQT được xem như một hoạt động kỹ thuật cần thiết nhằm đạt được cái mục tiêu của tổ chức. Ở giai

đoạn 2, KTQT được xem là một hoạt động quản lí, nhưng có vai trò gián tiếp, KTQT bao hàm sự hỗ trợ của nhà quản trị gián tiếp đối với nhà quản trị trực tiếp thông qua việc cung cấp thông tin để lập kế hoạch và kiểm soát. Trong giai đoạn 3 và 4, KTQT được xem là một bộ phận cấu thành quá trình quản lí, vì tất cả các nhà quản trị đều có thể trực tiếp tiếp cận với thông tin và vì sự phân biệt giữa nhà quản trị trực tiếp với nhà quản trị gián tiếp cũng dần được xoá bỏ.

2.1.3. Kế toán quản trị từ lí luận đến thực tiễn

Đối tượng của kế toán là tài sản và sự vận động của tài sản, ở mức độ khái quát nhất thì đó là TSCĐ và TSLĐ. Ở mức chi tiết hơn thì đó là loại tài sản nào: tiền, nợ phải thu, các khoản đầu tư, hàng tồn kho, TSCĐ, v.v... Để thực hiện việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin về tình hình kinh tế tài chính, kế toán sử dụng các phương pháp như: Lập chứng từ để thu thập thông tin; đánh giá để làm cơ sở cho việc ghi sổ, tổng hợp số liệu theo chỉ tiêu giá trị; sử dụng tài khoản để tổng hợp số liệu, theo chỉ tiêu giá trị; ghi sổ kép nhằm phản ánh tài sản theo hai khía cạnh là hình thức tồn tại và nguồn hình thành; kiểm kê nhằm xác định chính xác số lượng tài sản hiện có; lập báo cáo nhằm cung cấp thông tin. Những yêu cầu này nhằm phản ánh trung thực, phản ánh kịp thời và cũng là do nhu cầu sử dụng thông tin đặt ra. Xét theo đối tượng sử dụng thì nhu cầu sử dụng thông tin gồm: Nhu cầu sử dụng thông tin của các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp và các đối tượng bên trong doanh nghiệp. Mục đích sử dụng thông tin khác nhau nên nhu cầu thông tin cũng khác. Đối tượng bên ngoài sử dụng các thông tin để phục vụ cho việc ra quyết định liên quan đến mối quan hệ kinh tế hoặc là phục vụ cho các mục tiêu quản lí kinh tế của Nhà nước. Các đối tượng bên trong doanh nghiệp sử dụng các thông tin phục vụ cho hoạt động quản lí và điều hành doanh nghiệp. Như vậy, điểm khác biệt ở đây là việc xử lý thông tin từ hệ thống chứng từ gốc ban đầu để thông tin trở lên hữu ích với các đối tượng dùng nó.

Từ những phân tích trên cho thấy, KTQT là một bộ phận trong hệ thống kế toán. Đối tượng của KTQT cũng là tài sản và sự vận động của tài sản trong quá trình sản xuất kinh doanh. Mục tiêu của KTQT là cung cấp thông tin, đáp ứng yêu cầu quản lý cụ thể trong nội bộ doanh nghiệp. Phạm vi của kế toán quản trị là: Hạch toán kế toán trên tài khoản cấp 2, 3, 4 và sổ chi tiết, đồng thời hạch toán nghiệp vụ trên sổ chi tiết.

Phương pháp KTQT

*** Nhóm phương pháp chung của kế toán**

+Phương pháp lập chứng từ: Chứng từ là giấy tờ chứng minh sự phát sinh, hoặc hoàn thành nghiệp vụ kinh tế. Chứng từ được lập cho cả KTTC và KTQT. Do vậy, ngoài những nội dung cơ bản của chứng từ để phục vụ yêu cầu kế toán tổng hợp trên tài khoản cấp 1, cấp 2, kế toán còn phải căn cứ vào yêu cầu kế toán chi tiết trên tài khoản cấp 3, cấp 4 hoặc theo yêu cầu riêng của từng nhà quản trị để qui định thêm nội dung ghi chép trên chứng từ để phục vụ nội dung này. Chứng từ sau khi được lập được chuyển cho bộ phận KTTC và KTQT (mỗi bộ phận một liên) để làm căn cứ hạch toán.

+Phương pháp đánh giá: Là dùng tiền biểu hiện giá trị tài sản. Nguyên tắc đánh giá của kế toán tài chính là: Giá gốc (giá thực tế). Trong KTQT, tài sản cũng được đánh giá theo giá gốc, để đối chiếu số liệu giữa KTTC và KTQT. Tuy nhiên, để đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin nhanh phục vụ yêu cầu quản lý tức thời, cần thiết phải sử dụng giá ước tính (giá hạch toán) trong KTQT.

+Phương pháp tài khoản: Là phương pháp tập hợp hệ thống hoá nghiệp vụ kinh tế theo nội dung kinh tế của nghiệp vụ nhằm phản ánh và giám đốc thường xuyên từng đối tượng của KTQT, đây là đối tượng KTTC chi tiết hoá theo yêu cầu cung cấp thông tin của nhà quản trị doanh nghiệp.

+Phương pháp ghi sổ kép là cách ghi nghiệp vụ kinh tế vào tài khoản kế toán sao cho thể hiện được mối quan hệ giữa các đối tượng kế toán.

* Nhóm phương pháp đặc thù của KTQT

+**Phương pháp tính giá thành:** Là phương pháp xác định chi phí trong một khối lượng sản phẩm hoặc dịch vụ đã hoàn thành trong sản xuất. Trong KTQT, việc tính giá thành được tiến hành theo yêu cầu hạch toán nội bộ.

+ **Phương pháp phân tích chi phí :** Trong sản xuất kinh doanh, việc kiểm soát chi phí có ý nghĩa sống còn với các doanh nghiệp. KTQT có nhiều cách phân loại chi phí khác nhau, tuy nhiên, phân loại chi phí theo cách ứng xử với hoạt động được sử dụng nhiều nhất, theo đó, chi phí được phân loại chủ động, linh hoạt và khoa học theo định phí và biến phí nhằm phân tích để các quyết định của nhà quản lý được kịp thời theo hướng có lợi nhất.

+ **Phương pháp phân tích kinh doanh:** So sánh kết quả sản xuất kinh doanh thực tế với các dự toán mà KTQT đã lập (dự toán nguyên liệu, dự toán nhân công, dự toán tiêu thụ, dự toán thu tiền...) giúp các nhà quản trị có quyết định đúng đắn hơn.

+ **Phương pháp phân tích hoạt động:** KTQT quan tâm đến việc ứng xử của chi phí khi hoạt động tại các bộ phận thay đổi có thể là 1 phân xưởng hay một sản phẩm. KTQT đặt trọng tâm vào tương lai khi phân tích hoạt động.

+ **Phương pháp lập báo cáo nội bộ** theo yêu cầu cung cấp thông tin của các nhà quản lý doanh nghiệp theo các cấp quản lý trong nội bộ doanh nghiệp.

+ **Phương pháp đồ thị** để phục vụ cho việc ra quyết định, lập phương án kinh doanh.

Như vậy, phương pháp KTQT cũng là phương pháp kế toán nói chung nhưng có đặc điểm riêng để phù hợp với tính chất thông tin của KTQT, đó là:

- + Tính đặc thù nội bộ của các sự kiện;
- + Tính linh hoạt, tính thích ứng với sự biến đổi hàng ngày của các sự kiện;
- + Tính chất phi tiền tệ được chú trọng nhiều hơn trong các chỉ tiêu báo cáo;

- + Tính dự báo (phục vụ việc lập kế hoạch);
- + Tính pháp lí đối với tài liệu gốc và tính hướng dẫn thông tin trên báo cáo quản trị;
- + Không có tính chuẩn mực chung.
- + Trên cơ sở mục tiêu và yêu cầu quản lí của nhà quản trị doanh nghiệp, để xác định nội dung KTQT trong từng doanh nghiệp cụ thể. Nội dung này mang tính đặc thù của từng doanh nghiệp, nhưng có thể khái quát thành nội dung sau:
 - + Kế toán chi tiết TSCĐ: Gồm việc hạch toán về số lượng, giá trị, các thông số kĩ thuật, thời gian khấu hao, mức khấu hao, sự biến động về số lượng, về giá trị do nhượng bán, do thanh lí, do chuyển nội bộ, do chuyển theo lệnh cấp trên.
 - + Kế toán chi tiết vật tư, hàng hoá, thành phẩm: Gồm việc hạch toán theo số lượng và giá trị của từng thứ, từng nhóm theo từng kho (nơi quản lí);
 - + Kế toán chi tiết nợ phải thu, nợ phải trả theo từng đối tượng nợ, từng nghiệp vụ phát sinh nợ và thanh toán nợ, theo dõi kì hạn thanh toán nợ, hạch toán chi tiết khoản nợ bằng ngoại tệ và bằng đồng Việt Nam.
 - + Kế toán chi phí phát sinh theo đối tượng hạch toán, theo nội dung kinh tế, theo khoản mục giá thành;
 - + Kế toán chi tiết nguồn vốn kinh doanh theo đối tượng góp vốn;
 - + Kế toán chi phí và thu nhập theo từng bộ phận trong doanh nghiệp, theo yêu cầu hạch toán nội bộ;
 - + Lập các báo cáo nội bộ theo định kì (do các nhà quản lí doanh nghiệp qui định và báo cáo nhanh theo yêu cầu đột xuất để phục vụ việc ra quyết định của các nhà quản lí trong doanh nghiệp.
 - + Thu thập và xử lí thông tin để phục vụ yêu cầu ra quyết định trong ngắn hạn và dài hạn;
 - + Lập dự toán để phục vụ chức năng giám sát quá trình sản xuất kinh doanh.

Những nội dung trên đã bao gồm nội dung kế toán chi tiết mà lâu nay hệ thống kế toán doanh nghiệp Việt Nam đã thực hiện, nhưng ở mức độ ghi nhận sự kiện, chưa tổng hợp thành thông tin phục vụ yêu cầu quản lí. Ngoài ra còn những nội dung mang tính tài chính để phục vụ yêu cầu lập kế hoạch thì hầu như chưa thực hiện. Điều này chấp nhận được với một nền kinh tế mang tính bao cấp, trong đó tính chủ động không nhiều, tính dự báo không phải là tính cấp thiết. Trong nền kinh tế thị trường, nền kinh tế mở, doanh nghiệp hoạt động trong môi trường tính phức tạp, nhiều biến động, nhiều rủi ro. Họ phải chủ động trong kinh doanh, phải tự quyết định các vấn đề kinh tế tài chính có liên quan đến sự tồn tại của doanh nghiệp, do đó thông tin để làm cơ sở cho các quyết định phải là thông tin nhiều mặt, thông tin hữu ích. Những thông tin này không chỉ trong khuôn khổ hạch toán kế toán, mà còn mang tính hạch toán thống kê, hạch toán nghiệp vụ và không loại trừ các chỉ tiêu tài chính bởi vì kế toán và tài chính luôn có các quan hệ mật thiết với nhau trong các sự kiện kinh tế. Loại thông tin này chỉ được cung cấp bởi bộ phận KTQT trong doanh nghiệp. Như vậy, KTQT không chỉ là kế toán chi tiết mà còn phân tích phục vụ yêu cầu quản trị doanh nghiệp.

Trong các doanh nghiệp Việt Nam hiện nay, KTTC là phần được chú trọng duy nhất, mặc dù các yêu cầu về cung cấp thông tin phục vụ công tác quản lí luôn yêu cầu đặt ra. Có tình trạng này là do: Hệ thống kế toán vốn vận hành theo chế độ kế toán thống nhất, do Nhà nước ban hành mà KTTC hiện nay mới chỉ cập nhật những nội dung KTTC. Cho nên các doanh nghiệp đã không tự tìm đến hệ thống kế toán nào khác ngoài hệ thống KTTC.

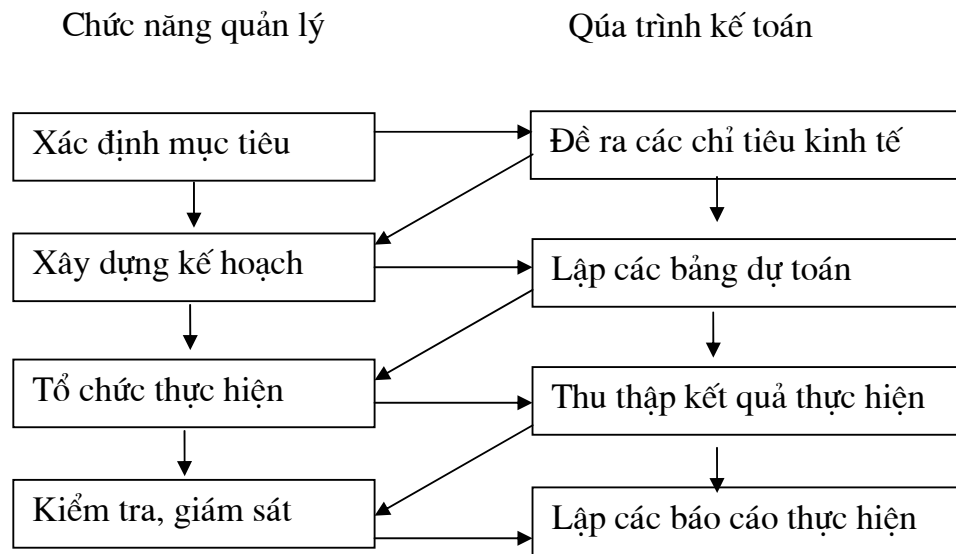
Để hệ thống KTQT được áp dụng vào các doanh nghiệp Việt Nam, vận hành đồng thời với hệ thống KTTC cần phải có sự hướng dẫn, sự tác động từ phía Nhà nước. Tuy nhiên, KTQT xuất phát từ mục tiêu quản lí doanh nghiệp mang tính đặc thù của loại hình hoạt động, nên không thể mang tính bắt buộc thống nhất trong các loại hình doanh nghiệp.

Về phía doanh nghiệp, là chủ thể hành động, cần phải nhận thức rõ sự cần thiết của KTQT, phân biệt phạm vi KTQT, nội dung KTQT, phương pháp tiến hành KTQT, để tổ chức bộ máy tiến hành công tác KTQT, tổ chức sổ, xây dựng hệ thống báo cáo.

2.1.4. Vai trò và chức năng của KTQT với công tác quản lý doanh nghiệp

*** Vai trò của KTQT**

Theo tác giả Phạm Thị Mỹ Dung và Nguyễn Văn Song, vai trò của KTQT với công tác quản lý doanh nghiệp được thể hiện trong sơ đồ sau [1]:



Qua sơ đồ ta thấy KTQT có vai trò sau:

- Cung cấp thông tin cho quá trình xây dựng kế hoạch, dự toán để có cơ sở đưa ra các mục tiêu, các kế hoạch ngắn hạn và dài hạn.
- Cung cấp thông tin cho quá trình tổ chức thực hiện để có cơ sở kết hợp tốt nhất các nguồn lực doanh nghiệp.
- Cung cấp thông tin cho quá trình kiểm tra đánh giá để có cơ sở phát hiện những lệch lạc, những tồn tại hoặc bất hợp lý nhằm có cơ sở điều chỉnh mục tiêu và kế hoạch ban đầu.
- Cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định. Để ra quyết định, người quản lý phải có sự lựa chọn hợp lý giữa các phương án, các tình huống.

Đây là chức năng cao nhất của quản lý, chức năng xuyên suốt mọi chức năng. Để thông tin thích hợp cho việc ra quyết định, KTQT phải phân tích và tổng hợp thông tin một cách dễ hiểu nhất để cung cấp cho nhà quản lý.

- Góp phần cải tiến công tác quản lý doanh nghiệp, đặc biệt là hoàn thiện quản lý công tác tài chính và công tác kế toán.

*** Chức năng của KTQT**

Thông tin cụ thể ở mỗi công đoạn sản xuất kinh doanh được thiết lập theo yêu cầu của nhà quản lý các cấp trong nội bộ doanh nghiệp gắn với chức năng quản lý (Chức năng lập kế hoạch, chức năng kiểm tra, chức năng tổ chức và điều hành, chức năng ra quyết định).

- Với chức năng lập kế hoạch, KTQT cung cấp các chỉ tiêu về số lượng và giá trị phù hợp với chỉ tiêu kế hoạch. Các chỉ tiêu này vừa có tính quá khứ, vừa có tính dự báo.

- Với chức năng kiểm tra, KTQT cung cấp các thông tin theo mục tiêu quản lý đặt ra. Các thông tin này được hình thành trên cơ sở tổ chức hạch toán chi tiết, bằng phương pháp kế toán.

- Với chức năng điều hành, KTQT chủ yếu cung cấp các chỉ tiêu phi tiền tệ trên các báo cáo nhanh. Các thông tin này có cùng với nguồn gốc của KTTTC nhưng do mục đích sử dụng khác nhau nên cách xử lý khác nhau.

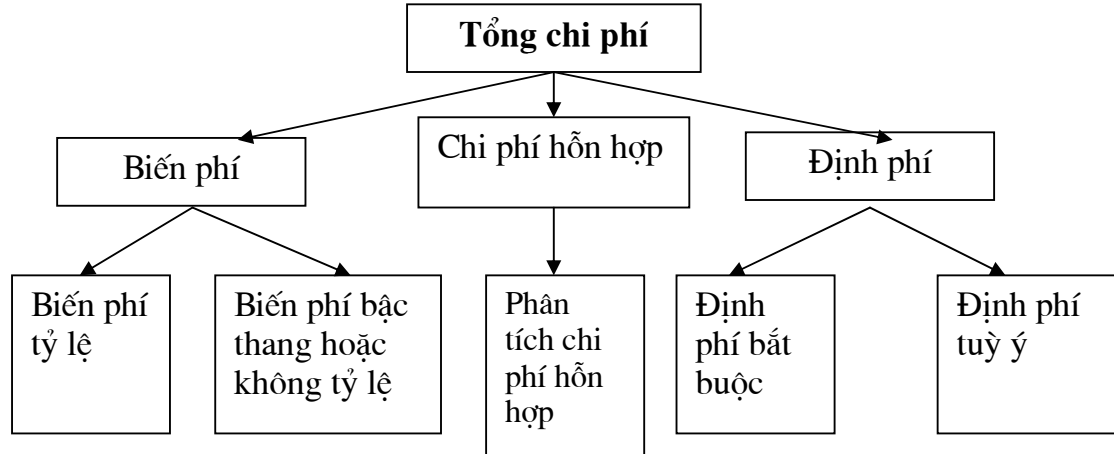
2.2. Nghiên cứu một số kỹ thuật nghiệp vụ cơ bản của KTQT

2.2.1 Phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí

Điểm khác biệt trong phân loại chi phí là, KTTTC phân loại theo đối tượng chịu chi phí hoặc theo chức năng của chi phí còn KTQT phân loại theo cách ứng xử của hoạt động, nghĩa là khi mức độ hoạt động biến động thì chi phí sẽ thay đổi như thế nào. Khi mức hoạt động kinh doanh thay đổi, nhà quản trị cần thấy trước chi phí sẽ biến động như thế nào, biến động bao nhiêu và chi phí nào phải biến động để tương ứng với biến động của mức hoạt động (số lượng sản phẩm hoàn thành, số giờ máy hoạt động...).

Theo cách phân loại này, các chi phí được phân thành biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp.

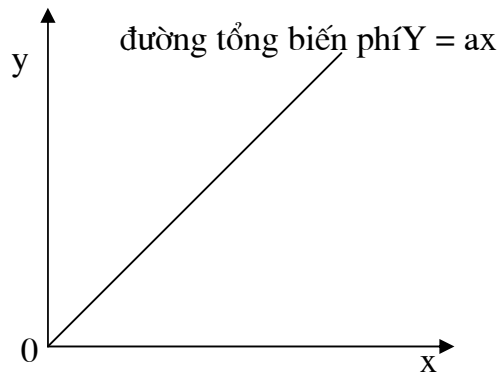
Sơ đồ minh họa cách phân loại chi phí theo ứng xử [3]



*** Biến phí**

Biến phí là những loại chi phí có quan hệ với biến động về mức hoạt động như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (NVLTT), chi phí nhân công trực tiếp (NCTT), giá vốn hàng bán mua vào để bán lại, chi phí bao bì đóng gói, biến phí sản xuất chung (SXC) và biến phí bán hàng (BH). Biến phí khi tính cho một đơn vị thì ổn định, không thay đổi. Biến phí khi không có hoạt động, bằng 0.

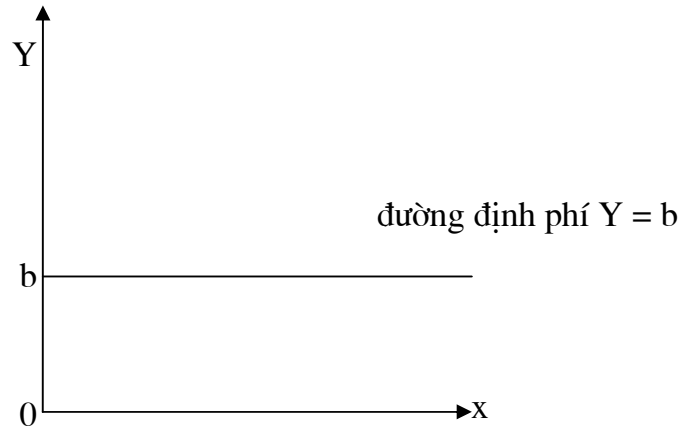
Đồ thị biểu diễn của biến phí



*** Định phí**

Định phí là những loại chi phí không biến đổi khi mức hoạt động thay

đổi (trong phạm vi phù hợp), nhưng khi tính cho một đơn vị hoạt động căn cứ thì định phí thay đổi. Khi mức hoạt động tăng thì định phí tính cho một đơn vị hoạt động căn cứ lại giảm và ngược lại.



Định phí bao gồm chi phí khấu hao thiết bị sản xuất, chi phí quảng cáo, chi phí thuê mặt bằng, bảo hiểm... Chi phí khấu hao là định phí nên không thay đổi khi tính cho sản lượng sản xuất trong phạm vi năng lực sản xuất hiện có của doanh nghiệp.

*** Xu hướng tăng dần định phí so với biến phí**

Xu hướng tăng định phí nhanh hơn tăng biến phí trong các doanh nghiệp hiện nay trên thế giới do:

Một là, ngày càng nhiều doanh nghiệp ứng dụng tự động hóa trong quá trình sản xuất kinh doanh của mình tức là tăng định phí.

Hai là, Người lao động, đặc biệt là lao động chất lượng cao ngày càng được các nhà quản trị coi trọng nên các khoản lương và thưởng của người lao động có xu hướng ổn định tức là tăng định phí.

Định phí đôi khi là chi phí năng lực, nghĩa là chúng phản ánh các khoản chi cho thiết bị sản xuất nhằm tạo ra năng lực mới, cơ bản để cung cấp cho quá trình sản xuất kinh doanh, tạo điều kiện phát triển nhanh sản xuất. Do vậy, xu hướng tăng dần tỷ trọng của định phí so với biến phí có ý nghĩa rất quan trọng đối với việc phát triển lâu dài của doanh nghiệp. Tuy nhiên, khi

định phí có tỷ lệ cao so với biến phí thì nhà quản trị dễ bị động và có rất ít sự lựa chọn trong quyết định hàng ngày.

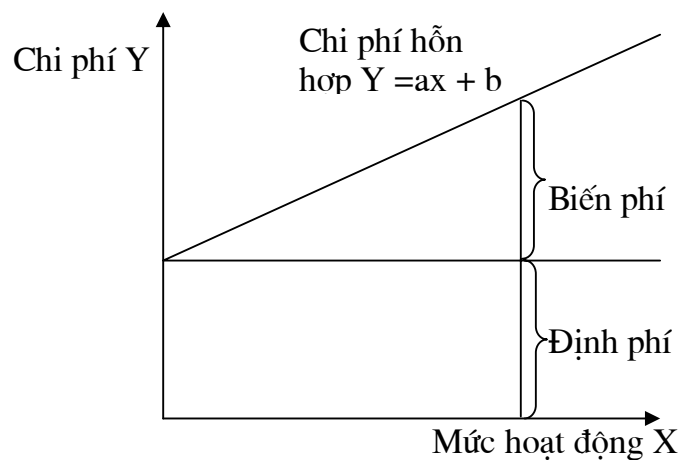
Bảng tóm tắt cách ứng xử của định phí và biến phí trong mối quan hệ với mức hoạt động

| Loại chi phí | Khi mức hoạt động thay đổi | |
|--------------|----------------------------|------------------|
| | Tính cho đơn vị | Tính cho tổng số |
| Biến phí | Cố định | Thay đổi |
| Định phí | Thay đổi | Cố định |

*** Chi phí hỗn hợp**

Chi phí hỗn hợp bao gồm cả các yếu tố biến phí lẫn định phí, ở mức hoạt động căn bản, chi phí hỗn hợp thể hiện các đặc điểm của các định phí, quá mức đó nó lại thể hiện đặc điểm của biến phí. Phần định phí phản ánh phần chi phí cơ bản, tối thiểu để duy trì sự phục vụ và giữ cho dịch vụ đó luôn ở tình trạng sẵn sàng phục vụ. Phần biến phí phản ánh phần thực tế phục vụ hoặc phân quá mức căn bản (định mức), do đó phần này sẽ biến thiên tỷ lệ thuận với mức sử dụng trên mức căn bản.[3]

Đường biểu diễn chi phí hỗn hợp



2.2.2. Khái quát phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí [6]

| Khoản mục chi phí | Tài khoản | Biến phí | Định phí | Chi phí hỗn hợp | Ghi chú |
|------------------------------|-----------|----------|----------|-----------------|---------|
| 1. Giá vốn hàng bán | 632 | x | - | - | |
| 2. Chi phí NVL trực tiếp | 621 | x | - | - | |
| 3. Chi phí NC trực tiếp | 622 | x | - | - | |
| 4. Chi phí sản xuất chung | 627 | - | - | x | |
| - Chi phí NV phân xưởng | 6271 | - | x | - | |
| - Chi phí vật liệu | 6272 | - | - | x | (1) |
| - Chi phí dụng cụ sản xuất | 6273 | - | - | x | (2) |
| - Chi phí KHTSCĐ | 6274 | - | x | - | |
| - Chi phí mua ngoài | 6277 | - | - | x | |
| - Chi phí bằng tiền khác | 2678 | - | x | - | (3) |
| 5. Chi phí bán hàng | 641 | - | x | - | |
| - Chi phí nhân viên bán hàng | 6411 | - | x | - | |
| - Chi phí vật liệu bao bì | 6412 | - | - | x | (4) |
| - Chi phí dụng cụ đồ dùng | 6413 | - | x | - | |
| - Chi phí KHTSCĐ | 6414 | - | x | - | |
| - Chi phí dịch vụ mua ngoài | 6417 | - | - | x | (3) |
| - Chi phí bằng tiền khác | 6418 | - | x | - | |
| 6. Chi phí QL doanh nghiệp | 642 | - | - | x | |
| - Chi phí nhân viên quản lý | 6421 | - | x | - | |
| - Chi phí vật liệu quản lý | 6422 | - | x | - | |
| - Chi phí đồ dùng văn phòng | 6423 | - | x | - | |
| - Chi phí KHTSCĐ | 6424 | - | x | - | |
| - Thuế, phí, lệ phí | 6425 | - | - | x | (5) |
| - Chi phí dự phòng | 6426 | - | x | - | |
| - Chi phí bằng tiền khác | 6428 | - | x | - | |
| - Chi phí dịch vụ mua ngoài | 6427 | - | - | x | (3) |

Chú ý: Tài khoản dùng trong KTQT không nhất thiết phải theo hệ thống

KTTC mà doanh nghiệp có thể tự đặt theo tên riêng.

(1) Chi phí vật liệu

- Phân nguyên vật liệu gián tiếp dùng cho sản xuất vì chúng có giá trị nhỏ không thể xác định cụ thể cho từng sản phẩm...Các chi phí này được coi là biến phí.

- Phân vật liệu dùng cho sửa chữa, bảo dưỡng TSCĐ được coi là định phí.

(2) Chi phí dụng cụ sản xuất: Được coi là chi phí hỗn hợp, nó là chi phí về công cụ, dụng cụ dùng để sản xuất tạo ra sản phẩm.

Là biến phí: Nếu một khuôn mẫu đúc sử dụng có định lượng số sản phẩm sản xuất, vượt quá số sản phẩm này phải thay khuôn.

Là định phí: Nếu căn cứ vào thời gian sử dụng một mẫu, khuôn để thay mà không quan tâm đến lượng sản phẩm sản xuất của một khuôn mẫu.

(3) Chi phí thuê dịch vụ ngoài: Loại chi phí này bao gồm nhiều nội dung tùy theo phương thức trong hợp đồng thuê, có thể là định phí, hay chi phí hỗn hợp.

(4) Chi phí vật liệu bao bì của chi phí bán hàng. Là chi phí hỗn hợp.

Là biến phí: thay đổi theo lượng hàng hoá tiêu thụ như: vật liệu dùng cho bảo đảm, hoặc dùng cho sửa chữa TSCĐ ở khâu bán hàng...

(5) Thuế và lệ phí của chi phí quản lý: Gồm nhiều loại thuế và chi phí khác nhau.

Là biến phí: Gồm các lệ phí và thuế tính theo kết quả kinh doanh.

Là định phí: Gồm thuế môn bài, thuế vốn, thuế nhà đất.

2.2.3. Mối quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận

Phân tích mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận (cost – volume – profit viết tắt là CVP) không những xem xét mối quan hệ nội tại của các nhân tố: giá bán, sản lượng bán ra, biến phí, định phí và kết cấu mặt hàng

mà còn xem xét ảnh hưởng của các yếu tố đó đến lợi nhuận của doanh nghiệp như thế nào.

Các quyết định sản xuất quan trọng của nhà quản lý trong sản xuất kinh doanh phần lớn dựa trên số liệu phân tích mối quan hệ CVP. Phân tích CVP không chỉ sử dụng phân tích một sản phẩm hoặc nhiều sản phẩm từ các số liệu đã phát sinh trong kỳ mà còn từ các số liệu dự toán.

*** Mục đích phân tích mối quan hệ C.V.P**

Mục đích phân tích CVP không những giúp doanh nghiệp lựa chọn dây chuyền sản xuất, định giá bán sản phẩm, xây dựng chiến lược tiêu thụ, chiến lược marketing nhằm khai thác không chỉ hiệu quả các nguồn lực của doanh nghiệp mà còn giúp doanh nghiệp nhìn nhận được các rủi ro tiềm tàng. Tuy nhiên, để phân tích mối quan hệ CVP thì các chi phí trong sản xuất cần được phân loại theo cách ứng xử để tách chi phí thành biến phí, định phí.

*** Các chỉ tiêu sử dụng trong phân tích C.V.P**

+ Khái niệm lãi đóng góp (LĐG)

LĐG tính bằng doanh thu trừ biến phí, được sử dụng trước hết để bù đắp định phí, số dư ra chính là lãi thuần. Nó có thể tính cho tất cả loại sản phẩm, một loại sản phẩm hay một đơn vị sản phẩm. [3]

LĐG khi tính cho một đơn vị sản phẩm còn gọi là phần đóng góp tức là phần còn lại của đơn giá bán sau khi trừ cho biến phí đơn vị.

Gọi:

- ❖ x: sản lượng tiêu thụ
- ❖ g: giá bán
- ❖ a: biến phí đơn vị
- ❖ b: định phí.

Ta có báo cáo thu nhập theo LĐG như sau:

| Chỉ tiêu | Tổng số | Tính cho một đơn vị |
|-----------|------------|---------------------|
| Doanh thu | gx | g |
| Biến phí | ax | a |
| LĐG | $(g-a)x$ | $g-a$ |
| Định phí | b | |
| Lãi thuần | $(g-a)x-b$ | |

Sự khác nhau về báo cáo thu nhập giữa KTTC và KTQT là ở chỗ, KTQT cho biết thông tin ứng xử của chi phí để xác định được điểm hoà vốn và phân tích các mối quan hệ chi phí, doanh thu và lợi nhuận.

+ Tỷ lệ LĐG

Là tỷ lệ phần trăm của LĐG tính trên doanh thu hoặc giữa phần đóng góp với giá bán. Chỉ tiêu này có thể tính cho một sản phẩm và tất cả các loại sản phẩm.

$$\text{Tỷ lệ LĐG} = \frac{g - a}{g} \times 100\%$$

Từ những dữ liệu trong báo cáo thu nhập phần trên, ta có:

Tại sản lượng x_1 --> Doanh thu gx_1 --> Lợi nhuận $P_1 = (g-a)x_1 - b$

Tại sản lượng x_2 --> Doanh thu gx_2 --> Lợi nhuận $P_2 = (g-a)x_2 - b$

Như vậy, khi doanh thu tăng lên 1 lượng $(gx_2 - gx_1)$

Lợi nhuận sẽ tăng lên 1 lượng: $\Delta P = P_2 - P_1$

$$\Delta P = (g - a)(x_2 - x_1)$$

$$\Delta P = \frac{(g - a)}{g} \times (x_2 - x_1)g$$

Tỷ lệ LĐG trung bình được dùng để phân tích nhiều sản phẩm, cách tính như sau:

Gọi sản phẩm lần lượt trong doanh nghiệp là X, Y, Z

$$\begin{array}{r}
 \text{Tỷ lệ L\%G} \\
 \text{trung bình}
 \end{array}
 = \begin{array}{c}
 \text{Tỷ} \\
 \text{trọng}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{Tỷ lệ} \\
 \text{L\%G}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{Tỷ} \\
 \text{trọng}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{Tỷ lệ} \\
 \text{L\%G}
 \end{array}
 + \begin{array}{c}
 \text{Tỷ} \\
 \text{trọng}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{Tỷ lệ} \\
 \text{L\%G}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{Tỷ} \\
 \text{trọng}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{Tỷ lệ} \\
 \text{L\%G}
 \end{array}
 + \begin{array}{c}
 \text{Tỷ} \\
 \text{trọng}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{Tỷ lệ} \\
 \text{L\%G}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{Tỷ} \\
 \text{trọng}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{Tỷ lệ} \\
 \text{L\%G}
 \end{array}
 \begin{array}{c}
 \text{sản phẩm} \\
 \text{X}
 \end{array}
 \times \begin{array}{c}
 \text{sản phẩm} \\
 \text{X}
 \end{array}
 + \begin{array}{c}
 \text{sản phẩm} \\
 \text{Y}
 \end{array}
 \times \begin{array}{c}
 \text{sản phẩm} \\
 \text{Y}
 \end{array}
 + \begin{array}{c}
 \text{sản phẩm} \\
 \text{Z}
 \end{array}
 \times \begin{array}{c}
 \text{sản phẩm} \\
 \text{Z}
 \end{array}$$

Chỉ tiêu tỷ lệ L%G cho ta thấy được mối quan hệ giữa doanh thu và lợi nhuận, cụ thể là: khi doanh thu tăng 1 lượng thì lợi nhuận cũng tăng 1 lượng bằng doanh thu tăng lên nhân với tỷ lệ L%G. Điều này cho thấy, nếu tăng cùng 1 lượng doanh thu ở những sản phẩm, bộ phận nào có tỷ lệ L%G lớn thì lợi nhuận tăng lên nhiều.

+ Cơ cấu chi phí

Cơ cấu chi phí thể hiện qua tỷ trọng giữa định phí và biến phí, ảnh hưởng trực tiếp đến lợi nhuận khi mức độ hoạt động thay đổi. Định phí chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí thì tỷ lệ L%G lớn, do đó, nếu tăng (giảm) doanh thu thì lợi nhuận tăng (giảm) nhiều hơn. Doanh nghiệp có định phí chiếm tỷ trọng lớn thường là những doanh nghiệp có đầu tư lớn. Vì vậy, nếu gặp thuận lợi tốc độ phát triển của những doanh nghiệp này sẽ rất nhanh và ngược lại nếu gặp rủi ro, doanh thu giảm thì lợi nhuận sẽ giảm rất nhanh hoặc sẽ nhanh chóng phá sản nếu sản phẩm không bán được.

Định phí chiếm tỷ trọng nhỏ trong tổng phí thì tỷ lệ L%G nhỏ, nếu tăng (giảm) doanh thu thì lợi nhuận sẽ tăng (giảm) ít hơn. Những doanh nghiệp có định phí chiếm tỷ trọng nhỏ thường là những doanh nghiệp có mức đầu tư thấp, do đó, tốc độ phát triển chậm, nhưng nếu gặp rủi ro, lượng tiêu thụ giảm hoặc sản phẩm không tiêu thụ được thì thiệt hại thấp hơn.

Việc xác định một cơ cấu chi phí hợp lý tùy thuộc vào đặc điểm kinh doanh và mục tiêu kinh doanh của từng thời kỳ của mỗi doanh nghiệp. Vì vậy, khi dự định xác lập một cơ cấu chi phí, chúng ta phải xem xét những yếu tố tác

động như: kế hoạch phát triển dài hạn và trước mắt của doanh nghiệp, tình hình biến động doanh số hàng năm, quan điểm của các nhà quản trị đối với rủi ro.

+ Đòn bẩy hoạt động

Đòn bẩy hoạt động phản ánh mối quan hệ giữa tốc độ tăng lợi nhuận và tốc độ tăng doanh thu hoặc sản lượng tiêu thụ. Giả định có 2 doanh nghiệp có cùng doanh thu và lợi nhuận. Nếu tăng cùng một lượng doanh thu như nhau thì doanh nghiệp nào có tỷ lệ LĐG lớn, lợi nhuận tăng càng nhiều, do đó tốc độ tăng lợi nhuận lớn hơn và đòn bẩy hoạt động sẽ lớn hơn.

Đòn bẩy hoạt động phản ánh mức độ sử dụng định phí trong doanh nghiệp, nó tỷ lệ thuận với tỷ trọng định phí trong tổng chi phí của doanh nghiệp. Doanh nghiệp mà có đòn bẩy hoạt động lớn, lợi nhuận sẽ rất nhạy cảm với thị trường khi doanh thu biến động, một biến động nhỏ của doanh thu cũng gây ra biến động lớn về lợi nhuận.

Với những dữ liệu trên ta có:

-Tại sản lượng x_1 --> Doanh thu gx_1 --> Lợi nhuận $P_1 = (g-a)x_1 - b$

-Tại sản lượng x_2 --> Doanh thu gx_2 --> Lợi nhuận $P_2 = (g-a)x_2 - b$

$$\text{--> Tốc độ tăng lợi nhuận} = \frac{(P_2 - P_1)}{P_1} \times 100\% = \frac{(g-a)(x_2 - x_1)}{(g-a)x_1 - b}$$

$$\text{--> Tốc độ tăng doanh thu} = \frac{(gx_2 - gx_1)}{gx_1} \times 100\%$$

$$\text{---> Đòn bẩy hoạt động} = \frac{(g-a)(x_2 - x_1)}{(g-a)x_1 - b} \cdot \frac{(gx_2 - gx_1)}{gx_1} = \frac{(g-a)x_1}{(g-a)x_1 - b}$$

Vậy ta có công thức tính độ lớn của đòn bẩy hoạt động:

$$\text{Đòn bẩy hoạt động} = \frac{\text{LĐG}}{\text{Lợi nhuận}} = \frac{\text{LĐG}}{\text{LĐG} - \text{Định phí}}$$

Tại mức doanh thu và sản lượng cho sẵn, sẽ xác định được ĐBHD, nếu dự kiến được tốc độ tăng doanh thu sẽ dự kiến được tốc độ tăng lợi nhuận và ngược lại.

Chú ý: Sản lượng tăng, doanh thu tăng, lợi nhuận tăng lên và độ lớn của đòn bẩy hoạt động ngày càng giảm đi. Đòn bẩy hoạt động lớn khi doanh nghiệp vừa vượt qua điểm hoà vốn.

*** Điểm hoà vốn**

Điểm hoà vốn là điểm mà tại đó doanh thu vừa đủ bù đắp hết chi phí hoạt động kinh doanh đã bỏ ra trong điều kiện giá bán sản phẩm dự kiến hay giá được thị trường chấp nhận. Hoặc nói cách khác tại điểm hoà vốn LĐG bằng định phí. [3]

Mối quan hệ chi phí, doanh thu và lợi nhuận có thể trình bày bằng mô hình sau:

| | | |
|--------------|----------|-----------|
| Doanh thu | | |
| Biến phí | LĐG | |
| Biến phí | Định phí | Lãi thuần |
| Tổng chi phí | | Lãi thuần |

Điểm hoà vốn là một căn cứ quan trọng để nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh như chọn phương án sản xuất, xác định đơn giá tiêu thụ, tính toán khoản phí kinh doanh cần thiết để đạt được lợi nhuận mong muốn.

+ Sản lượng hoà vốn

Xét về mặt toán học, điểm hoà vốn là giao điểm của đường biểu diễn doanh thu với đường biểu diễn tổng chi phí. Vậy sản lượng tại điểm hoà vốn chính là ẩn số của hai phương trình, đó là:

$$\text{Sản lượng hoà vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{LĐG đơn vị}}$$

+ Doanh thu hoà vốn

Doanh thu hoà vốn là doanh thu của mức tiêu thụ hoà vốn. Vậy doanh thu hoà vốn là tích của sản lượng hoà vốn với giá bán:

Doanh thu hoà vốn = Sản lượng hoà vốn x Giá bán.

Hay

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Định phí}}{\text{Tỷ lệ L\%G đơn vị}}$$

Rủi ro kinh doanh được xem xét bằng cách so sánh doanh thu kế hoạch với điểm hòa vốn để biết phạm vi an toàn. Do đó, nhà quản trị sẽ chủ động hơn khi xác định được ở mức sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu thì đạt hoà vốn. Từ đó có biện pháp chỉ đạo tích cực đến sản xuất kinh doanh. Một số chỉ tiêu phân tích hòa vốn được xem xét như sau:

+Thời gian hoà vốn

Thời gian hoà vốn là số ngày cần thiết để đạt được doanh thu hoà vốn trong một kì kinh doanh, thường là một năm.

$$\text{Thời gian hòa vốn} = \frac{\text{Doanh thu hòa vốn}}{\text{Doanh thu bình quân 1 ngày}}$$

Trong đó: Doanh thu bình quân 1 ngày = Doanh thu trong kì / 360 ngày

+ Tỷ lệ hoà vốn

Tỷ lệ hoà vốn là tỷ lệ giữa khối lượng sản phẩm hoà vốn so với tổng sản lượng tiêu thụ hoặc giữ doanh thu hoà vốn so với tổng doanh thu đạt được trong kỳ kinh doanh (giả định giá bán không đổi).

$$\text{Tỷ lệ hòa vốn} = \frac{\text{Sản lượng hòa vốn}}{\text{Sản lượng tiêu thụ trong kỳ}} \times 100\%$$

Thời gian hoà vốn càng ngắn càng tốt còn tỷ lệ hoà vốn càng thấp càng an toàn.

+Doanh thu an toàn

Mức doanh thu an toàn = Mức doanh thu đạt được – Mức doanh thu hoà vốn

Doanh thu an toàn phản ánh mức doanh thu thực hiện đã vượt qua mức doanh thu hoà vốn như thế nào. Chỉ tiêu này có giá trị càng lớn thì càng thể hiện tính an toàn cao của hoạt động sản xuất kinh doanh hoặc rủi ro trong kinh doanh càng thấp và ngược lại.

Để đánh giá mức độ an toàn toàn ngoài việc sử dụng doanh thu an toàn, cần kết hợp với chỉ tiêu tỷ lệ số dư an toàn.

$$\text{Tỷ lệ số dư an toàn} = \frac{\text{Mức DT an toàn}}{\text{Mức DT đạt được}} \times 100\%$$

+Xác định lợi nhuận mong muốn

Doanh thu = Định phí + Biến phí + Lợi nhuận

$$\text{Sản lượng tiêu thụ để đạt lợi nhuận mong muốn} = \frac{\text{Định phí} + \text{Lợi nhuận mong muốn}}{\text{LĐG đơn vị}}$$

Trường hợp doanh nghiệp sản xuất kinh doanh nhiều loại sản phẩm thì LĐG đơn vị được thay bằng tỷ lệ LĐG.

+ Phân tích điểm hoà vốn trong mối quan hệ với giá bán

Doanh nghiệp cần xem xét khi giá bán thay đổi thì sản lượng cần sản xuất và tiêu thụ ở điểm hoà vốn sẽ thay đổi tương ứng như thế nào để đạt được mục tiêu kinh doanh của doanh nghiệp.

Bảng phân tích điểm hòa vốn quan hệ với giá bán

| Khối lượng bán tăng dần | Σ Định phí | Σ Biến phí | Σ Chi phí | Giá bán hòa vốn một sản phẩm | | |
|-------------------------|-------------------|-------------------|------------------|------------------------------|----------|-----------|
| | | | | Cộng | Định phí | Biến phí |
| Mức 1 | Không đổi | Tăng | Tăng | Giảm | Giảm | Không đổi |
| Mức 2 | Không đổi | Tăng | Tăng | Giảm | Giảm | Không đổi |
| Mức 3 | Không đổi | Tăng | Tăng | Giảm | Giảm | Không đổi |
| Mức 4 | Không đổi | Tăng | Tăng | Giảm | Giảm | Không đổi |

Định phí không đổi trong một phạm vi cho phép, khi khối lượng sản phẩm bán ra tăng lên, nếu doanh nghiệp hạ giá bán thì vừa bán được nhiều hàng mà vẫn có thể có lãi do khối lượng bán tăng lên làm chi phí đơn vị giảm đi. Vì thế, doanh nghiệp có thể linh hoạt điều chỉnh giá bán phù hợp với năng lực sản xuất mà vẫn có thể vượt qua hòa vốn để có lãi.

Trường hợp giá bán đã xác định, để có lãi thì khối lượng bán phải lớn hơn khối lượng điểm hòa vốn, nếu không doanh nghiệp sẽ lỗ.

2.2.4. Lập dự toán sản xuất kinh doanh

2.2.4.1. Khái niệm

Dự toán là lượng hóa một kế hoạch hành động và các phương tiện để thực hiện. Như vậy, dự toán luôn là những dự kiến chi tiết của quá trình sản xuất kinh doanh trong từng kỳ và được biểu diễn bằng chỉ tiêu số lượng và giá trị (Phạm Thị Mỹ Dung- Trường Đại học nông nghiệp I).

Thực chất lập dự toán sản xuất kinh doanh chính là chi tiết các chỉ tiêu kế hoạch sản xuất kinh doanh trong kỳ bằng cách đưa ra các mục tiêu và các bước thực hiện để đạt được các mục tiêu.

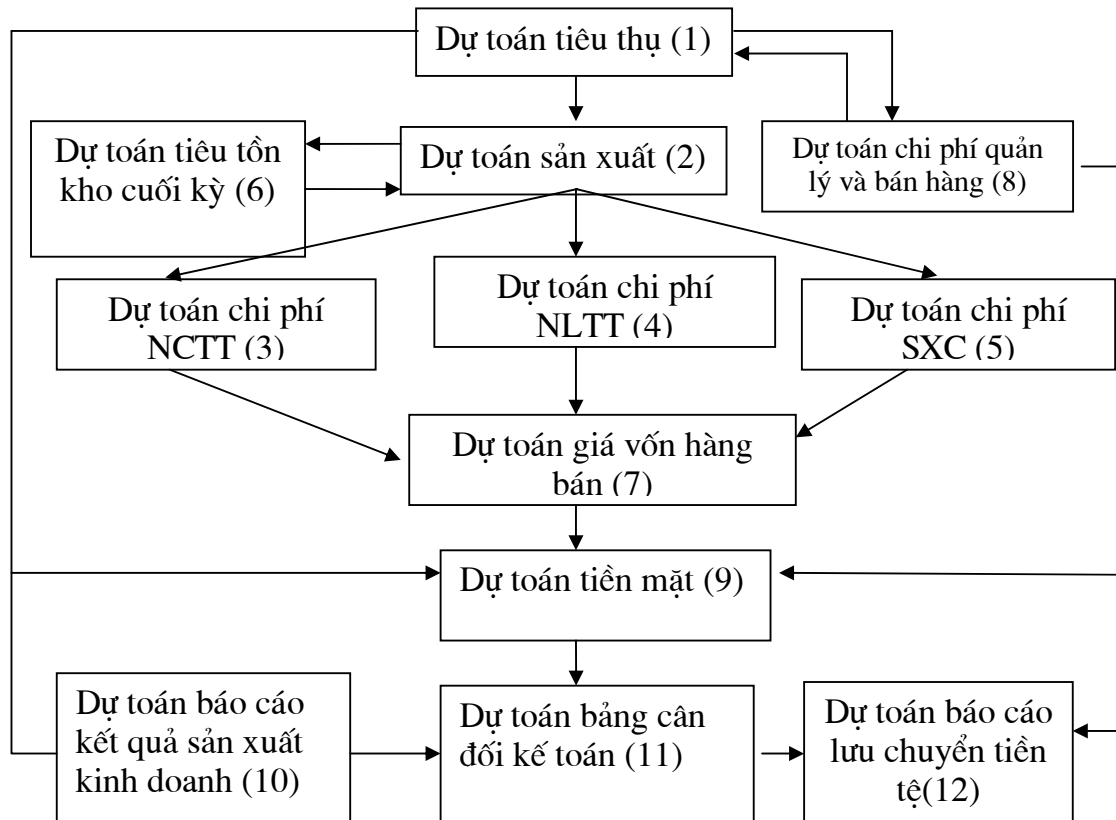
2.2.4.2. Tác dụng của dự toán

Tác dụng lớn nhất của dự toán, đối với nhà quản trị, là cung cấp phương tiện thông tin một cách có hệ thống toàn bộ kế hoạch nhằm đạt được mục tiêu kinh doanh của doanh nghiệp. Ngoài ra, dự toán còn có một số tác dụng sau:

- Xác định các mục tiêu cụ thể làm căn cứ đánh giá kết quả thực hiện sau này;
- Lường trước những khó khăn khi chúng chưa xảy ra để có phương án đối phó kịp thời và đúng đắn.
- Kết hợp toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp bằng kế hoạch của từng bộ phận khác nhau. Nhờ đó, dự toán bảo đảm cho các kế hoạch của từng bộ phận phù hợp với mục tiêu chung của từng doanh nghiệp.

2.2.4.3. Hệ thống dự toán hoạt động sản xuất kinh doanh

Hệ thống hoạt động sản xuất kinh doanh hàng năm bao gồm những bản dự toán riêng biệt nhưng có quan hệ qua lại lẫn nhau như sau [1]:



2.2.4.4. Xây dựng định mức cho chi phí sản xuất

+ Xây dựng định mức NVL trực tiếp

Về mặt lượng NVL: Lượng NVL cần thiết để sản xuất một sản phẩm, cho phép hao hụt bình thường. Để sản xuất 1 sản phẩm thì mức tiêu hao nguyên liệu là:

- Nguyên vật liệu cần thiết để sản xuất ra 1 sản phẩm
- Hao hụt cho phép
- Lượng NVL tính cho sản phẩm hỏng

Về mặt nguyên liệu: Phản ánh giá cuối cùng của một đơn vị NVL trực tiếp sau khi đã trừ đi mọi khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán. Định mức về giá NVL sản xuất sản phẩm là:

- Giá mua (trừ các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán)
- Chi phí thu mua NVL

Như vậy ta có:

Định mức chi phí NVL = Định mức về lượng * Định mức về giá

+ *Xây dựng định mức chi phí nhân công trực tiếp (NCTT)*

Định mức về giá một đơn vị thời gian lao động trực tiếp: bao gồm không chỉ mức lương căn bản mà bao gồm các khoản phụ cấp lương, BHXH, BHYT, KPCĐ của lao động trực tiếp. Định mức giá 1 giờ công lao động trực tiếp ở một phân xưởng như sau:

- Mức lương căn bản 1 giờ
- BHXH, BHYT, KPCĐ

Định mức về thời gian cho phép hoàn thành 1 đơn vị sản phẩm. Có thể được xác định bằng cách xác định thời gian chuẩn của từng công đoạn hoặc bấm giờ. Do đó, lượng thời gian để sản xuất 1 sản phẩm được xác định như sau:

- Thời gian cần thiết để sản xuất 1 sản phẩm
- Thời gian nghỉ ngơi lau chùi, bảo dưỡng máy móc
- Thời gian tính cho sản phẩm hỏng

Như vậy ta có:

Định mức chi phí NCTT = Định mức lượng x Định mức giá

- *Xây dựng định mức chi phí sản xuất chung (gồm định mức biến phí và định phí)*

+ Định mức biến phí sản xuất chung được xây dựng định mức giá và định mức lượng. Định mức giá phản ánh biến phí của đơn giá sản xuất chung phân bổ. Định mức lượng, ví dụ thời gian thì phản ánh số giờ của hoạt động được chọn làm căn cứ phân bổ chi phí sản xuất chung cho một đơn vị sản phẩm.

+ Định mức định phí sản xuất chung xây dựng tương tự như ở phần biến phí.

2.2.4.5. Một số dự toán sản xuất kinh doanh

+ Dự toán lượng tiêu thụ

Đây là dự toán được xây dựng đầu tiên và làm căn cứ cho các dự toán khác. Nó dựa trên cơ sở sản phẩm, hàng hóa, giá bán ước tính tiêu thụ. Thông qua việc xem xét mức tiêu thụ thực tế của kỳ đã qua và phân tích thị trường về nhu cầu, khả

năng chiếm lĩnh thị trường của doanh nghiệp để xác định mức tiêu thụ ước tính cho kỳ kế hoạch tới. Đồng thời cũng ước tính đơn giá cho kỳ kế hoạch.

+ Dự toán lượng sản xuất

Dự toán này được xây dựng dựa trên dự toán lượng tiêu thụ và các mục tiêu khác của doanh nghiệp trong năm kế hoạch. Nó được xác định như sau:

$$\text{Sản lượng sản xuất trong kỳ kế hoạch} = \text{Sản lượng tiêu thụ dự kiến} + \text{Sản lượng tồn kho dự kiến} - \text{Sản lượng tồn kho đầu kỳ}$$

Như vậy, dự toán sản xuất không chỉ phụ thuộc vào dự toán tiêu thụ mà còn liên quan đến hàng tồn kho. Việc lập dự toán hàng tồn kho phải căn cứ vào nhu cầu tiêu thụ kỳ kế hoạch và dự kiến nhu cầu dự trữ cuối kỳ để đáp ứng hợp lý nhu cầu tiêu thụ cho kỳ sau sao cho không ứ đọng và cũng không có tình trạng thiếu hàng.

+ Dự toán chi phí NVL trực tiếp

Dự toán này được xây dựng dựa trên nhu cầu sản xuất trong kỳ. Nó phải thỏa mãn nhu cầu NVL trực tiếp cho sản xuất và dự trữ cần thiết sử dụng kỳ sau (tồn kho) và được xác định như sau:

$$\text{Lượng NVL cần mua vào trong kỳ} = \text{Lượng NVL cần cho sản xuất trong kỳ} + \text{Lượng NVL cần cho tồn kho cuối kỳ} - \text{Lượng NVL tồn kho đầu kỳ}$$

Trong đó:

$$\text{Khối lượng NVL cần cho sản xuất} = \text{Khối lượng SP cần sản xuất} \times \text{Định mức lượng NVL cho 1 SP}$$

Dự toán giá trị NVL mua vào trong kỳ được tính theo công thức:

$$\text{Dự toán giá trị NVL mua trong kỳ} = \text{Lượng NVL cần mua vào trong kỳ} \times \text{Định mức giá NVL mua vào}$$

Dự toán giá trị NVL mua vào chuẩn xác có tác dụng bảo đảm cung cấp đầy đủ, kịp thời, đúng chất lượng, dự trữ hợp lý cho nhu cầu sản xuất, giúp cho quá trình sản xuất thực hiện đúng kế hoạch đạt mục tiêu đề ra.

+ Dự toán chi phí nhân công trực tiếp (NCTT)

Dự toán này được xây dựng dựa trên dự toán lượng sản xuất. Nó cần được tính toán sao cho số lao động đáp ứng đủ và đúng lúc nhu cầu sản xuất.

Nhu cầu chi phí NCTT được tính dựa trên nhu cầu thành phẩm mỗi kỳ (tháng, quý...) với định mức thời gian lao động trực tiếp cho mỗi đơn vị thành phẩm. Do tính chất công việc đa dạng nên nhu cầu thời gian lao động cho từng dạng công việc được xác định với mức giá của lao động tính cho từng loại, rồi cuối cùng tổng hợp tất cả lại thành dự toán lao động trực tiếp của doanh nghiệp.

+ Dự toán chi phí sản xuất chung

Dự toán này được xây dựng theo định phí và biến phí sản xuất chung dựa trên giá phân bổ chi phí sản xuất chung và tổng mức độ phân bổ chi phí sản xuất chung cũng như tổng mức độ hoạt động căn cứ kế hoạch.

Dự toán này cũng làm căn cứ để xây dựng dự toán tiền mặt. Tuy nhiên, chi phí khấu hao TSCĐ không được tính vì khoản chi phí này không tính bằng tiền mặt.

+ Dự toán hàng tồn kho cuối kỳ

Tồn kho cuối kỳ bao gồm: NVL tồn kho, thành phẩm tồn kho. Dự toán này cho biết lượng NVL hoặc thành phẩm dự trữ cuối kỳ tối thiểu, vừa đủ nhu cầu sản xuất hoặc tiêu thụ kỳ sau.

Dự toán này được xây dựng dựa trên kinh nghiệm của nhà quản trị, các dự toán trước đây, tình hình biến động thị trường cả NVL và hàng hóa của doanh nghiệp.

+ Dự toán chi phí bán hàng và chi phí quản lý

Dự toán này gồm các khoản chi phí ước tính phát sinh trong kỳ kế hoạch ở lĩnh vực ngoài sản xuất. Nó là bảng tổng hợp các dự toán chi phí ở các khâu lưu thông và quản lý, được lập theo tính chất tác động của chi phí gắn với kết quả hoạt động.

+ Dự toán tiền mặt

Dự toán này bao gồm 4 phần chính:

+ **Phần thu:** Gồm số dư tiền mặt tồn quỹ đầu kỳ cộng với tất cả các khoản thu tiền mặt trong kỳ.

+ **Phần chi:** Gồm toàn bộ các khoản chi tiền mặt được dự toán như chi mua NVL trực tiếp, chi trả lương lao động trực tiếp, các khoản chi phí sản xuất chung...Ngoài ra, còn các khoản chi thuế, chi mua TSCĐ hoặc chi trả tiền vay ngân hàng hoặc trả lãi cổ phần.

+ **Phần cân đối thu chi:** Nếu bội chi thì doanh nghiệp có kế hoạch vay tiền mặt ngân hàng. Nếu bội thu, doanh nghiệp có thể trả bớt các món nợ vay hoặc đem đầu tư.

+ **Phần tài chính:** Phản ánh một cách chi tiết việc vay và trả nợ vay, trả lãi tiền nợ vay trong kỳ để hỗ trợ cho nhu cầu tiền mặt của doanh nghiệp. Dự toán này được xây dựng theo kỳ thời gian càng ngắn càng tốt. Nhiều doanh nghiệp lập dự toán tiền mặt mỗi tháng một lần, tùy theo hoạt động và yêu cầu của nhà quản lý, doanh nghiệp có thể lập dự toán tiền mặt hàng ngày, hàng tuần.

+ Dự toán báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh

Dự toán này có thể lập theo 2 phương pháp LĐG và toàn bộ. Phương pháp toàn bộ để tính lợi nhuận sau thuế, phương pháp LĐG để biết ứng xử của các chi phí cũng như có thể phân tích các chỉ tiêu CVP nhằm phục vụ ra quyết định của nhà quản lý.

Dự toán này còn phản ánh lợi nhuận ước tính thu được trong năm kế hoạch, nó có tác dụng làm căn cứ so sánh cũng như đánh giá quá trình thực hiện.

+ Dự toán bảng cân đối kế toán (CĐKT)

Dự toán này được xây dựng dựa trên bảng CĐKT kỳ trước và các bảng dự toán trước đó. Nó cho biết xu hướng biến động về tài sản của doanh nghiệp có thể xảy ra. Trên cơ sở này nhà quản trị có những thông tin để điều chỉnh thích hợp.

3. KHÁI QUÁT VỀ CÔNG TY CỔ PHẦN THỰC PHẨM XUẤT KHẨU BẮC GIANG

Tên đầy đủ: Công ty cổ phần thực phẩm xuất khẩu Bắc Giang

Tên giao dịch: Baveco

Trụ sở công ty: Xã Phượng Sơn huyện Lục Ngạn tỉnh Bắc Giang

Số điện thoại: 0240.211.277 Fax: 0240.850.824

3.1. Quá trình hình thành và phát triển của công ty

Công ty Baveco, có địa chỉ tại xã Phượng Sơn huyện Lục Ngạn tỉnh Bắc Giang, tiền thân là Nông trường quốc doanh Lục Ngạn. Được thành lập ngày 05/10/1963 theo quyết định số 171/CP của Thủ tướng Chính Phủ và được giao 1700 ha diện tích tự nhiên với nhiệm vụ chủ yếu là trồng mía, chế biến đường và cồn.

Năm 1973, ngoài việc sản xuất cồn, UBND tỉnh Hà Bắc cho phép nông trường trồng dứa và một số loại cây ăn quả khác để cung cấp nguyên liệu cho các nhà máy chế biến rau quả xuất khẩu. Đây được xem là một bước chuyển biến tích cực, năm 1974 sản lượng đạt 1000 tấn dứa (85ha) và 7000 tấn mía (270ha) và 60.000 lít cồn 90° V.

Năm 1984, UBND tỉnh Hà Bắc ra quyết định số 328 UB/QĐ cho phép Nông trường Lục Ngạn sử dụng diện tích đất thực tế đang quản lý là 689 ha, trong đó đất nông nghiệp chiếm 432 ha. Đây là thời kỳ nông trường có bước phát triển trong 10 năm liên tục từ 1978 -1988, sản xuất kinh doanh có lãi. Tuy nhiên, từ năm 1989, Nông trường gặp nhiều khó khăn, sản lượng cồn tiêu thụ chậm lại, cụ thể là năm 1989 mức tiêu thụ 100.000 lít/ năm thì đến năm 1990 chỉ còn 70.000 lít/ năm. Nhìn chung sản xuất trong 3 năm 1989 -1991 kém hiệu quả. Ngày 07/05/1993 Bộ trưởng Bộ nông nghiệp và Công nghiệp

thực phẩm ra quyết định số 328 NN/TCCB/QĐ thành lập lại Nông trường Lục Ngạn với ngành nghề kinh doanh là: trồng cây ăn quả, lương thực, kinh doanh chế biến nông sản và trái cây.

Ngày 06/08/1998, Bộ nông nghiệp và Phát triển nông thôn ra quyết định số 113/1998/QĐ/NN - TCCB về việc đổi tên và bổ sung ngành nghề kinh doanh cho nông trường. Từ đó, Nông trường được đổi tên là Công ty thực phẩm xuất khẩu Bắc Giang với nhiệm vụ chính là bán buôn, bán lẻ những sản phẩm do công ty sản xuất.

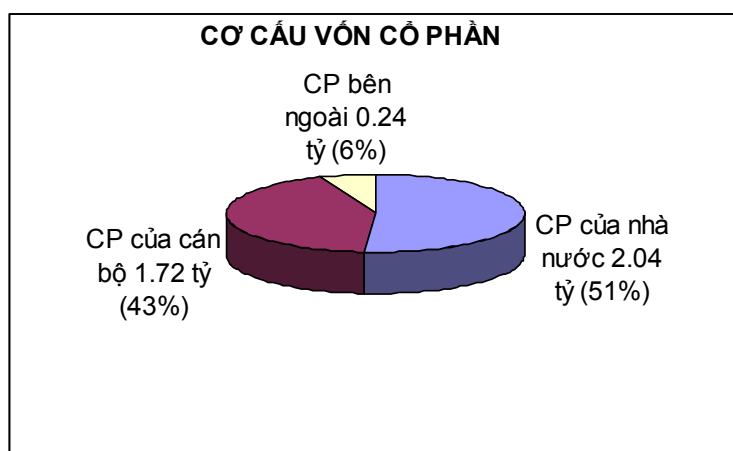
Ngày 28/09/2004, theo quyết định của Bộ trưởng Bộ NN & PTNT, Công ty thực phẩm xuất khẩu Bắc Giang tiến hành cổ phần hóa và từ đó tên Công ty là Công ty Cổ phần thực phẩm xuất khẩu Bắc Giang trực thuộc Tổng công ty rau quả Việt Nam.

3.2. Chức năng

Baveco là một công ty cổ phần hoạt động trong lĩnh vực chế biến thực phẩm xuất khẩu.

3.3. Qui mô công ty

3.3.1. Cơ cấu vốn của công ty



Nguồn: Phòng Kế toán Baveco

Biểu đồ 3.1. Cơ cấu vốn cổ phần của Công ty Baveco

Vốn điều lệ: 4.000.000.000 đ (Bốn tỷ đồng):

Trong đó:

Cổ phần nhà nước: 51% trị giá 2.040.000.000 đồng (Hai tỷ bốn mươi triệu đồng).

Cổ phần của cán bộ công nhân viên: 43% trị giá 1.720.000.000 đồng (Một tỷ bảy trăm hai triệu đồng).

Cổ phần bán ra công chúng: 6% trị giá 240.000.000đ (Hai trăm bốn mươi nghìn đồng).

3.3.2. Tình hình lao động của Công ty

Bảng 3.1. Tình hình lao động của công ty năm 2005 và 2006

| Chỉ tiêu | Năm 2005 | Năm 2006 |
|-------------------------------|-----------------|-----------------|
| I. Trình độ học vấn | | |
| 1. Đại học | 10 | 15 |
| 2. Cao đẳng | 15 | 20 |
| 3. Trung cấp | 30 | 40 |
| 4. Công nhân kỹ thuật | 100 | 129 |
| 5. Lao động phổ thông | 81 | 51 |
| II. Cơ cấu lao động | | |
| 1. Bộ phận quản lý | 43 | 56 |
| Ban Giám đốc | 3 | 3 |
| Phòng Kế toán | 3 | 3 |
| Phòng Kế hoạch -Tiêu thụ | 4 | 6 |
| Phòng kỹ thuật | 10 | 12 |
| Phòng nguyên liệu | 10 | 13 |
| Phòng TC- HC | 3 | 4 |
| Nhà máy chế biến | 10 | 15 |
| 2. Bộ phận bảo vệ | 6 | 8 |
| 3. Bộ phận trực tiếp sản xuất | 186 | 165 |
| Tổng lao động | 235 | 221 |

Nguồn: Phòng Kế Toán Baveco

3.3.3. Tài sản cố định:

Bảng 3.2. Tài sản của công ty Baveco năm 2006

ĐVT: đồng

| Chỉ tiêu | Thành tiền |
|--|-----------------------|
| I. Nhà cửa | 5,577,313,900 |
| 1. Nhà xưởng sản xuất | 2,162,131,400 |
| 2. Nhà kho | 2,370,666,400 |
| 3. Nhà làm việc | 619,618,800 |
| 4. Vật kiến trúc | 224,897,30 |
| II. Máy động lực | 83,676,400 |
| III. Dây truyền lạnh đông | 9,564,019,500 |
| IV. Dây truyền đồ hộp | 3,729,300,000 |
| V. Thiết bị phương tiện vận tải | 495,065,300 |
| VI. Thiết bị văn phòng | 59,239,300 |
| VII. Tài sản khác | 101,407,200 |
| Tổng | 24,762,438,200 |

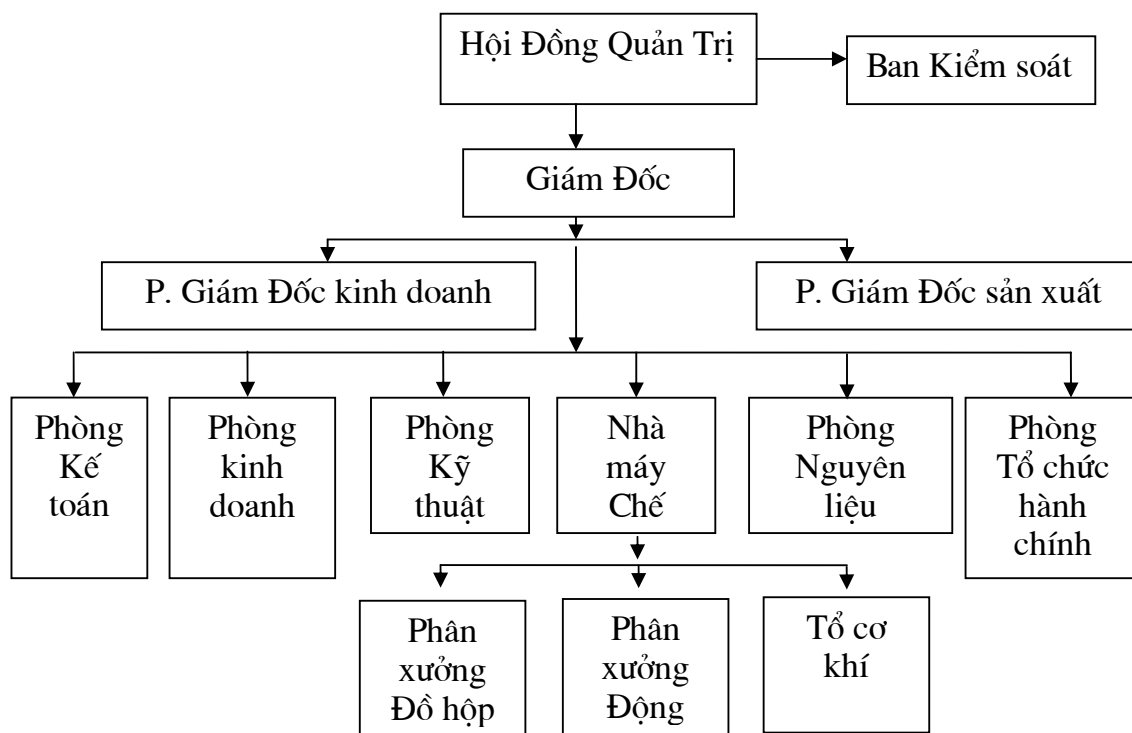
Nguồn: Phòng Kế Toán Baveco

3.3.4. Thị trường tiêu thụ

Thị trường tiêu thụ nội địa: Các sản phẩm của công ty như dưa chuột bao tử dầm dấm, ngô ngọt nước đường, cà chua bi dầm dấm đã bán rộng khắp trên thị trường. Hiện tại công ty có 65 đại lý cấp I tiêu thụ đã bán rộng trên địa bàn các tỉnh từ Hải Dương, Hưng Yên, Bắc Ninh, Bắc Giang, Lạng Sơn, Thái Nguyên... Trước đây, công ty chưa thật chú trọng vào thị trường tiêu thụ nội địa. Nhưng từ năm 2005 trở lại đây, thị trường nội địa đã trở thành một chiến lược của công ty. Năm 2006, thị trường nội địa đã chiếm 20% tổng sản lượng sản xuất của công ty.

Thị trường xuất khẩu: Hiện các mặt hàng của công ty đã xuất khẩu sang các nước như Châu Á: Nhật Bản, Hàn Quốc, Mông Cổ. Các nước Châu Âu như: Pháp, Đức, Thụy Sĩ, Nga.

3.4. Bộ máy quản lý của Công ty



Sơ đồ 3.1. Bộ máy quản lý công ty

3.5. Quy trình sản xuất của Công ty

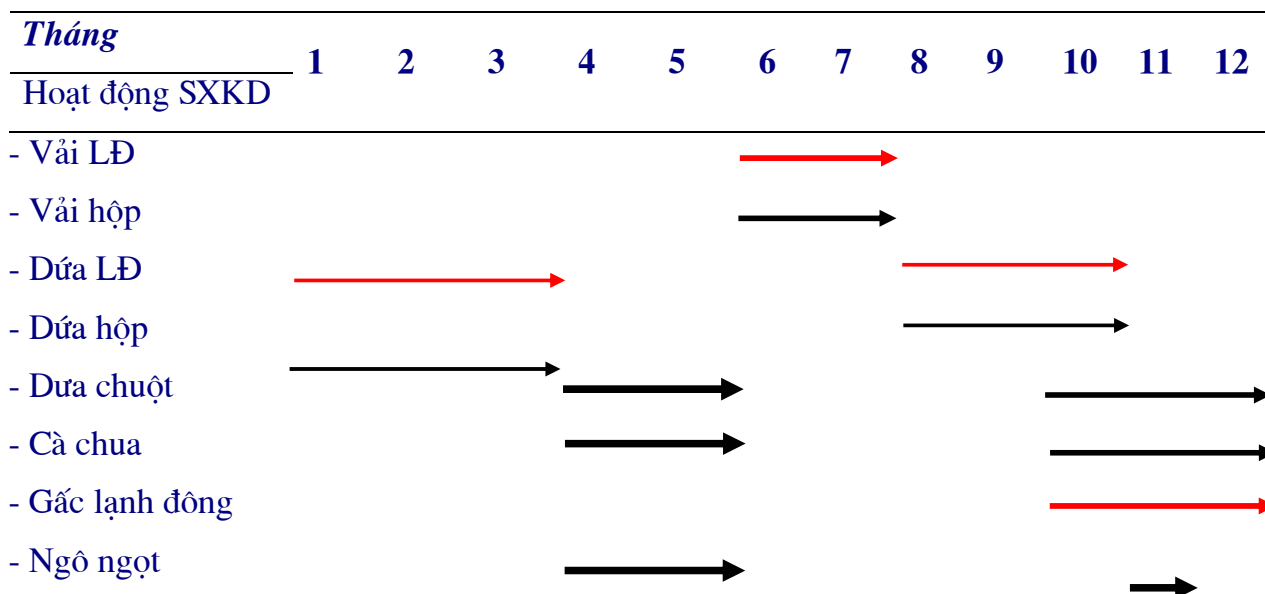
Quy trình chế biến rau quả lạnh đông IQF

Nguyên liệu → *Phân loại, lựa chọn* → *Rửa* → *Xử lý nguyên liệu* → *Lạnh đông* → *Bao gói* → *Bảo quản lạnh đông.*

Quy trình sản xuất rau quả đóng hộp

Nguyên liệu → *Phân loại, lựa chọn* → *Rửa* → *Xử lý* → *Vào hộp* → *Rót dịch* → *Ghép lắp* → *Thanh trùng* → *Bảo ôn.*

Bảng 3.3. Phân bố sản xuất trong năm



Nguồn: Phòng Kế toán Baveco

Hoạt động sản xuất được phân bố theo tính chất mùa vụ của các nguyên liệu, tuy nhiên, thời gian bận rộn nhất bắt đầu từ vụ vải thiều tháng 6.

3.6. Tình hình sản xuất của Công ty năm 2006

Điểm nhấn trong sản xuất kinh doanh của Công ty Baveco năm 2006 là các sản phẩm lạnh đông, đạt 853.9 tấn, tăng 57.5% so với năm 2005. Cụ thể từng sản phẩm như sau:

Vải thiều lạnh đông đạt 194,8 tấn, tăng 44% so với năm 2005;

Dứa lạnh đông đạt 355.2 tấn, tăng 42.6 % so với năm 2005;

Gấc lạnh đông đạt 303.9 tấn, tăng 111% so với năm 2005.

Sản lượng đồ hộp năm 2006 đạt 1496.6 tấn, giảm 0.62% so với năm 2005. Chi tiết từng sản phẩm như sau:

Vải nước đường đạt 350 tấn giảm 11.4% so với năm 2005;

Dứa nước đường đạt 100,3 tấn, giảm 68.05% so với năm 2005;

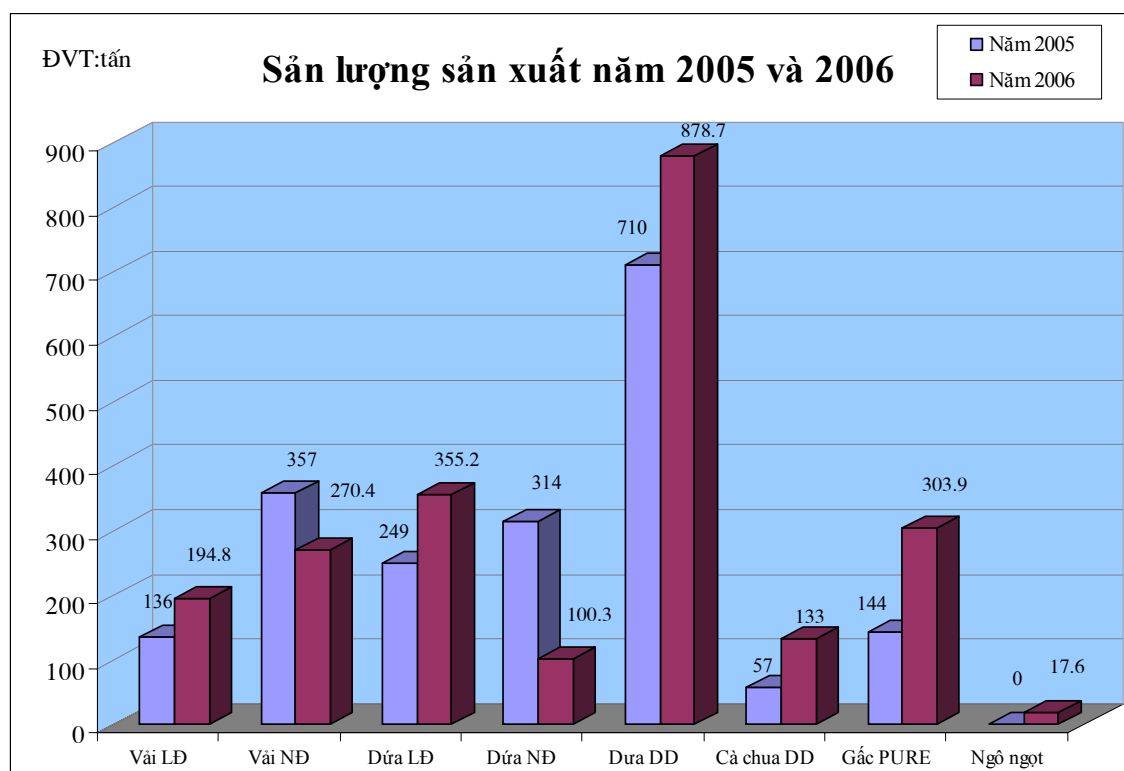
Dưa chuột dầm dấm đạt 878,7 tấn, tăng 23,76 % so với năm 2005;

Cà chua dầm dấm đạt 150 tấn, tăng 63.15% so với năm 2005;

Ngô ngọt đạt 17.6 tấn, giảm 41.33% so với năm 200.

Sản lượng cà chua đậm dấm và dưa chuột đậm dấm tăng lên do, ngoài các bạn hàng truyền thống là Nga, Công ty đã xuất khẩu mặt hàng này sang Dubai, Pháp, Thái lan. Đây được xem là một xu hướng đáng mừng. Nguyên liệu dùng làm dưa nước đường và vải nước đường, một phần được loại ra từ nguyên liệu sản xuất dưa lạnh đông và vải lạnh đông, một phần do lợi nhuận từ loại sản phẩm này thấp nên Công ty có chủ trương giảm sản lượng.

Sản lượng chế biến của Baveco qua 2 năm như sau:



Nguồn: Phòng kế toán Baveco

Biểu đồ 3.2. Sản lượng sản xuất năm 2005 và 2006

3.7. Thuận lợi và khó khăn của công ty

❖ Thuận lợi:

Nằm tại vùng nguyên liệu vải thiều lớn nhất cả nước nên các sản phẩm từ vải trở thành một lợi thế đặc biệt của công ty.

Dây truyền sản xuất đồng bộ, được xem là hiện đại nhất trong 8 doanh nghiệp chế biến nông sản trên địa bàn tỉnh Bắc Giang. Dây truyền lạnh đông

được nhập khẩu từ Mỹ có giá trị trên 9,5 tỷ đồng, dây truyền sản xuất đồ hộp nhập khẩu từ Trung Quốc trị giá trên 3.7 tỷ đồng.

Các sản phẩm lạnh đông được thị trường Mỹ chấp nhận. Đặc biệt, Gấc PURE- duy nhất Baveco sản xuất tính đến thời điểm này, được đối tác Mỹ ký hợp đồng 3 năm một.

Bên cạnh bán hàng truyền thống về đồ hộp rau quả như Nga, Đức, Thái Lan, Công ty đã xuất được hàng sang Dubai, Nhật, Thụy Sĩ, Pháp.

Sự ủng hộ của chính quyền địa phương và Bộ thương mại, năm 2006, với doanh số xuất trên 33 tỷ đồng, Công ty đã được Bộ thương mại thưởng 137 triệu đồng, UBND tỉnh Bắc Giang thưởng 50 triệu đồng về kim ngạch xuất khẩu và được Sở Khoa học và công nghệ thưởng 50 triệu đồng về hỗ trợ thiết bị lạnh đông.

❖ **Khó khăn**

Ngoài nguyên liệu vại thiêu và hơn 50 ha trồng dưa chuột và ngô ngọt đã ký hợp đồng sản xuất với một số địa phương huyện Sơn Động, các nguyên liệu khác công ty phải đi các tỉnh Thái Bình, Hà Tây, Lào Cai, Hải Dương để thu mua dẫn đến chất lượng không ổn định, chi phí lại cao.

Cán bộ phòng kinh doanh không biết ngoại ngữ nên mặc dù vẫn ký hợp đồng xuất khẩu trực tiếp với các đối tác nước ngoài, nhưng phải thông qua môi giới là Công ty INGREDIEN TRADE ở Hà Nội. Điều này vừa làm tăng chi phí, vừa mất tính chủ động kinh doanh.

3.8. Những thuận lợi và khó khăn trong việc thực hiện KTQT tại Công ty

❖ **Thuận lợi**

Sản xuất theo hợp đồng nên không có hàng tồn.

Biến phí thay đổi tuyến tính với mức hoạt động

Định phí không thay đổi với mức hoạt động hiện tại

❖ **Khó khăn**

Cán bộ phụ trách KTQT chưa được đào tạo về KTQT

3.9. Mục tiêu của doanh nghiệp

Mở rộng các mặt hàng lạnh đông xuất khẩu đến các nước Châu Á, giảm dần các sản phẩm đồ hộp. Với các Ngành nghề sản xuất kinh doanh:

* Đồ hộp Rau quả: Các cỡ hộp 15 OZ, 20 OZ, 30 OZ, 108 OZ, lọ thủy tinh dung tích: 450 ml, 550 ml, 650 ml và 850 ml

- Vải thiều đóng hộp;
- Dứa khoanh, dứa miếng nhỏ;
- Dưa chuột dầm dấm, dưa bao tử dầm dấm;
- Ngô rau, ngô ngọt đóng hộp;
- Các mặt hàng rau quả lạnh đông khác;

* Rau lạnh đông IQF

- Vải thiều lạnh đông;
- Dứa lạnh đông;
- Gấc lạnh đông.

Năng lực sản xuất là:

Dây chuyền đóng hộp rau quả công suất 3.000 tấn / năm. Dây chuyền lạnh đông IQF rau quả công suất 2.000 tấn/ năm, thiết bị thế hệ 2002 của Anh Mỹ. Vùng vải thiều Lục Ngạn trên 12.000 ha, sản lượng hàng trên 100 tấn. Vùng nguyên liệu dứa thuộc các huyện Lục Nam, Yên Dũng và Lục Ngạn với diện tích trên 15.000 ha. Ngoài ra còn có các vùng nguyên liệu măng tre, dưa chuột và các loại rau quả khác.

4. KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ THẢO LUẬN

4.1. Áp dụng cách phân loại chi phí theo ứng xử vào điều kiện của Công ty Baveco

Chi phí trong sản xuất và tiêu thụ sản phẩm tại Baveco hiện nay thực hiện theo KTTTC, tức là, chi phí được chia thành: Chi phí NVLTT, chi phí NCTT, Chi phí SXC, chi phí QLDN. Dựa vào số liệu của Phòng kế toán Baveco và tham vấn các phòng ban chuyên môn, chúng tôi tiến hành phân loại các chi phí trong và ngoài sản xuất thành định phí và biến phí. Theo đó, Biến phí bao gồm: chi phí nguyên liệu trực tiếp (NLTT), chi phí nhân công trực tiếp (NCTT), biến phí sản xuất chung (SXC), biến phí bán hàng (BH). Định phí bao gồm: định phí SXC, định phí bán hàng và định phí quản lý doanh nghiệp (QLDN).

Bảng 4.1. Tổng hợp chi phí sản xuất theo kế toán tài chính năm 2006

ĐVT: 1000đ

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gác LĐ | Ngô ngọt | Tổng |
|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|-----------|-----------|-----------|----------|-------------------|
| NVLTT | 2.274.874 | 3.949.400 | 3.348.470 | 593.375 | 4.999.803 | 1.082.550 | 7.774.370 | 175.261 | 24.198.103 |
| CPNCTT | 242.916 | 371.350 | 519.302 | 60.682 | 464.832 | 79.350 | 650.954 | 22.070 | 2.411.456 |
| CPSXC | - | - | - | - | - | - | - | - | 2.421.394 |
| CPBH | - | - | - | - | - | - | - | - | 1.712.206 |
| CPQL | - | - | - | - | - | - | - | - | 2.400.373 |
| Tổng | 2.517.790 | 4.320.750 | 3.867.773 | 654.056 | 5.464.635 | 1.161.900 | 8.425.324 | 197.331 | 33.143.532 |

Nguồn: Tổng hợp từ Phòng Kế toán Baveco

4.1.1. Biến phí

4.1.1.1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm: Vải quả, dứa quả, dưa chuột bao tử, cà

chua bi, gác quả và ngô ngọt và các nguyên vật liệu phụ như thì là, ớt, tỏi, cần tây. Chi phí này thường chiếm trên 60% giá thành sản phẩm và được cung cấp từ các tỉnh Hà Nam, Hải Dương, Thanh Hoá, các huyện Tân Yên, Sơn Động, Lạng Giang và Lục Ngạn tỉnh Bắc Giang.

❖ **Nguyên liệu vải:** Nằm trong vùng vải thiều lớn nhất cả nước (năm 2006, sản lượng vải thiều ước đạt 50.000 tấn), nên Baveco có lợi thế sản xuất đặc biệt đối với các sản phẩm từ vải thiều. Hơn nữa, tại xã Phương Sơn huyện Lục Ngạn, trụ sở của Baveco, đã hình thành chợ vải thiều đầu mối từ nhiều năm nay nên việc thu mua nguyên liệu rất thuận lợi, nguyên liệu vừa tươi mà chi phí lại rẻ.

❖ **Nguyên liệu dứa:** Công ty đã ký kết hợp đồng sản xuất 30 ha dứa và 20 ha ngô ngọt tại huyện Sơn Động nhưng mức sản lượng dứa không đủ cho sản xuất, công ty vẫn phải mua nguyên liệu tại Thanh Hóa và Lào Cai. Những năm trước đây, khi chưa có dây truyền lạnh đông, sản phẩm dứa nước đường không được công ty chú trọng với lý do không chủ động được vùng nguyên liệu, lãi suất của sản phẩm này thấp. Từ khi có dây truyền lạnh đông, các sản phẩm lạnh đông đã trở thành mặt hàng chiến lược, đầu ra chủ yếu xuất sang Mỹ và các nước Châu Âu, lãi suất từ các sản phẩm này cao hơn các sản phẩm đồ hộp.

❖ **Cà chua bi và dưa chuột:** Ngoài Công ty Baveco, trên địa bàn tỉnh Bắc Giang hiện có 8 công ty tham gia sản xuất cà chua dầm dấm và dưa chuột dầm dấm đó là: Công ty cổ phần thực phẩm và thuốc lá Bắc Giang, Công ty thực phẩm xuất khẩu GOC, Công ty Việt Nga Bắc Giang...nên loại nguyên liệu này luôn bị cạnh tranh. Hơn nữa, nhóm cây họ cà này nếu trồng lâu dài trên một loại đất sẽ bị nhiễm các bệnh sương mai, chết rút... dẫn đến năng suất thấp. Vì vậy, năm 2006, ngoài thu mua cà chua, dưa chuột trên địa bàn tỉnh, công ty phải thu mua tại tỉnh Hà Nam và Hải Dương, Bắc Ninh.

❖ **Gác quả:** Được xem là một cây dược liệu dùng làm nguyên liệu chế

biến lấy tinh dầu và gác lạnh đông xuất khẩu nên đã được chú trọng trồng ở các tỉnh Hải Dương, Thái Bình, Hà Tây và Bắc Giang. Năm 2006, sản phẩm gác lạnh đông trở thành mặt hàng xuất khẩu chủ lực của Công ty Baveco chiếm 35.5% doanh thu. Hiện tại, trên địa bàn các tỉnh vùng đồng bằng sông Hồng, chỉ duy nhất Baveco sản xuất dưa PURE lạnh đông xuất khẩu vào thị trường Mỹ. Đối tác Mỹ đã ký hợp đồng bao tiêu sản phẩm này 3 năm nên việc thu mua nguyên liệu gác cũng không gặp nhiều khó.

❖ **Ngô ngọt:** Được thu mua trên địa bàn tỉnh tập trung ở các huyện Lạng Giang, Tân Yên và Việt Yên. Tuy nhiên diện tích trồng loại ngô này còn nhiều hạn chế, một mặt nhu cầu xuất khẩu mặt hàng ngô ngọt nước đường còn rất ít, trong khi người tiêu dùng nội địa chưa quen dùng sản phẩm này. Mặt khác, trên địa bàn tỉnh Bắc Giang diện tích ngô thường như DK 888, Bioseed khá lớn, song năng suất chỉ khoảng trên dưới 100 kg/ sào, hiệu quả thấp nên khi triển khai giống ngô ngọt không được người dân quan tâm.

Chứng từ kế toán sử dụng: Do 100% nguyên liệu chính như gác quả, vải, dưa, dưa chuột, cà chua, ngô ngọt đều mua trực tiếp từ nông dân, các thương lái nên chứng từ được dùng là các bảng kê chi phí. Nguyên liệu phụ được chia làm 2 loại, các loại rau gia vị như hành, tỏi, ớt, thì là, cà rốt dùng các bảng kê như mua nguyên liệu chính. Còn các hoá chất như phèn, axit acetic, clozamin B, đường kính, thuốc tím, muối nước giaven và các bao bì như non sắt, lọ thủy tinh, túi bóng do mua của các công ty nên chứng từ là hoá đơn.

Các tài khoản sử dụng: TK 152... để phản ánh các chi phí phát sinh phục vụ sản xuất. TK 621 “ Chi phí NVLTT” dùng để tập hợp các chi phí NVLTT phát sinh trong kỳ. Hiện tại, bộ phận kế toán vẫn chưa xây dựng tài khoản dành riêng theo dõi NVLTT phục vụ cho KTQT.

Bảng 4.2. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp năm 2006

ĐVT: 1000đ

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|------------------|---------------|----------------|---------------|----------------|------------------|----------------|---------------|-----------------|
| NVL chính | 2.138.514 | 2.178.750 | 3.014.582 | 385.353 | 1.660.743 | 451.500 | 7.087.252 | 56.232 |
| NVL phụ | 15.194 | 35.700 | 57.187 | 5.115 | 272.397 | 46.500 | 31.910 | 3.397 |
| Bao bì, nhãn mác | 121.166 | 1.734.950 | 276.701 | 202.907 | 3.066.663 | 584.550 | 655.208 | 115.632 |
| Tổng | 2.274.874 | 3.949.400 | 3.348.470 | 593.375 | 4.999.803 | 1.082.550 | 7.774.370 | 175.261 |
| Đơn vị | 11.678 | 11.284 | 9.427 | 5.916 | 5.690 | 7.217 | 25.582 | 9.958 |

Nguồn: Tổng hợp từ Phòng Kế toán Baveco

Như vậy, ngoài nguyên liệu gấc và vải thiều ra còn lại các nguyên liệu khác của công ty đều gặp khó khăn bởi lẽ cà chua bi và dưa chuột bao tử không thể trồng lâu trên một loại đất nên luôn phải thay đổi vùng nguyên liệu, còn cây dứa, người dân các huyện miền núi tỉnh Bắc Giang đã trồng những năm trước đây, nhưng hiện nay, diện tích trồng dứa do rất nhiều nguyên nhân đã bị thu hẹp và công ty vẫn phải đi mua ngoài, chủ yếu là dứa Ninh Bình, Thanh Hoá và Hoà Bình.

4.1.1.2. Chi phí nhân công trực tiếp

Căn cứ vào bảng chấm công, đơn giá tiền lương sản phẩm, biên bản xác nhận sản phẩm hoàn thành, kế toán tính toán tiền lương và BHXH cho từng sản phẩm. Lực lượng lao động trực tiếp đã được phân thành 2 loại từ tháng 1/2005. Theo đó, một bộ phận lao động trực tiếp được ký hợp đồng, số khác chỉ thuê mướn theo thời vụ. Tiền lương và tiền thưởng được tính theo sản phẩm cho tất cả. Hiện nay, tính bình quân 1 lao động trực tiếp trong 10 tiếng được trả 40 nghìn đồng. Có 165 lao động ký hợp đồng là được công ty trả thêm phần chi phí BHXH và BHYT. Chủ chương tăng dần định phí, tức là tăng tính ổn định công ăn việc làm cho lao động là một xu hướng mà các nhà quản trị quan tâm, nó liên quan mật thiết với tốc độ tăng lãi thuần khi tăng

doanh thu của mỗi sản phẩm nói riêng và doanh thu của công ty nói chung.

Các tài khoản sử dụng là: TK 334, 338, dùng để phản ánh các chi phí tiền lương, BHXH, kinh phí công đoàn, tiền ăn ca. TK 622 “Chi phí NCTT” dùng để tập hợp các chi phí về nhân công trực tiếp.

Căn cứ vào các chỉ tiêu kinh tế kỹ thuật của từng sản phẩm, phòng tổ chức cán bộ cùng với phòng kế toán tiến hành sắp xếp nhân công ở các khâu sản xuất. Thông thường việc này làm ở đầu vụ sản xuất, quá trình sắp xếp lao động được theo dõi cả về thời gian và tiêu chí chất lượng, được giám sát bởi phòng kỹ thuật và phòng kế toán, khi nào ổn định lúc đó kế toán mới tính toán đơn giá tiền lương. Định mức chung mà công ty áp dụng hiện nay là 4,000 đồng/ giờ lao động.

Bảng 4.3. Chi phí nhân công trực tiếp trực tiếp năm 2006

ĐVT: 1000đ

| Loại CP | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|-----------------|---------|------------|-----------|------------|--------------|------------|-----------|-------------|
| Lương thưởng | 224.020 | 334.950 | 479.520 | 55.466 | 418.261 | 71.400 | 542.462 | 20.346 |
| Ăn ca | 18.896 | 36.400 | 39.782 | 5.216 | 46.571 | 7.950 | 108.492 | 1.725 |
| Tổng | 242.916 | 371.350 | 519.302 | 60.682 | 464.832 | 79.350 | 650.954 | 22.070 |
| Đơn vị | 1.247 | 1.061 | 1.462 | 605 | 529 | 529 | 2.142 | 1.254 |

Nguồn: Tổng hợp từ Phòng Kế toán Baveco

Nhóm các sản phẩm lạnh đông, do phải qua nhiều công đoạn và yêu cầu kỹ thuật cao hơn nên chi phí nhân công lớn hơn các sản phẩm đồ hộp. Ví dụ, quá trình tách vỏ và hạt ở vải là giống nhau, chỉ khác là sau khi tách vỏ và hạt, phần thịt vải nếu dùng cho sản phẩm lạnh đông phải còn nguyên hình quả, không bị nát nên mất nhiều công hơn.

Sản phẩm dưa chuột dầm dấm và cà chua dầm dấm, do các nguyên liệu này không phải bóc tách mà chỉ gọt 2 đầu quả, rửa và xếp lọ nên chi phí nhân công thấp hơn. Riêng sản phẩm gấc lạnh đông, do lõi suất của sản phẩm này

cao hơn các sản phẩm khác nên, không riêng gì chi phí NCTT mà các chi phí khác cũng được công ty phân bổ nhiều hơn cho sản phẩm này.

4.1.1.3. Biến phí sản xuất chung

Biến phí SXC bao gồm các chi phí về nhiên liệu, chi phí vận chuyển, bốc xếp. Do không chủ động được nguyên liệu nên các chi phí SXC này chịu ảnh hưởng nhiều của các chi phí vận chuyển, bốc xếp. Đầu năm, căn cứ vào thực tế chi phí sản xuất chung phát sinh các năm trước và dự đoán những biến động về giá trong năm kế hoạch, bộ phận kế toán tiến hành dự toán chi phí SXC. Chi phí SXC được ước tính phân bổ để tính giá thành kịp thời, cuối kỳ điều chỉnh lại khi tập hợp đầy đủ chi phí SXC.

Chúng từ kế toán sử dụng: Là các hoá đơn mua ngoài, hoá đơn tiền điện, hoá đơn mua nhiên liệu, bảng kê chi trả vận chuyển, bốc xếp..

Các tài khoản sử dụng:

TK: 111, 112, 153, 142, 331 để phản ánh các chi phí SXC phục vụ sản xuất.

TK 627 “Chi phí SXC” dùng để tập hợp chi phí SXC. Hiện tại, tài khoản 627 chưa được lập riêng phục vụ cho kế toán quản trị.

Hình thức phân bổ chi phí SXC:

Chi phí SXC được phân bổ cho từng sản phẩm theo phương pháp chi phí NVLTT:

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí SXC} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{từng sản phẩm} \end{array} = \frac{\text{Tổng chi phí SXC} \\ \text{phát sinh trong kỳ}}{\text{Tổng chi phí NVLTT}} \times \begin{array}{l} \text{Chi phí NVLTT của} \\ \text{sản phẩm cần phân bổ} \end{array}$$

Bảng 4.4. Biến phí sản xuất chung năm 2006

ĐVT: 1000đ

| Loại chi phí | Vải | Vải | Dứa | Dứa | Dưa | Cà | Gấc | Ngô |
|------------------------|---------|---------|---------|--------|---------|--------|---------|-------|
| | LĐ | hộp | LĐ | hộp | chuột | chua | LĐ | ngọt |
| Nhiên liệu | 126.815 | 89.600 | 302.275 | 25.175 | 150.258 | 27.150 | 246.767 | 4.435 |
| Vận chuyển, bốc xếp | 5.065 | 13.650 | 7.814 | 3.912 | 17.574 | 3.000 | 15.499 | 1.971 |
| Tổng | 131.880 | 103.250 | 310.090 | 29.087 | 167.832 | 30.150 | 262.266 | 6.406 |
| Đơn vị | 677 | 295 | 873 | 290 | 191 | 201 | 863 | 364 |

Nguồn: Tổng hợp từ các số liệu của Baveco

Nhóm sản phẩm lạnh đông có mức chi phí SXC cao hơn nhóm các sản phẩm đồ hộp chủ yếu do chi phí về tiền điện giai đoạn IQF (lạnh đông). Tuy nhiên, hình thức phân bổ theo tỷ lệ NVL không phản ánh hết chi phí thực tế mà sản phẩm phải gánh chịu (cả biến phí SXC và định phí SXC). Bởi lẽ, giá NVL có sự khác nhau rất lớn. Ví dụ: giá 1 kg gấc quả là 3000 đồng/ kg mà 7 kg gấc quả sản xuất được 1 kg gấc lạnh đông, chi phí nguyên liệu gấc quả để sản xuất ra 1 tấn gấc Pure hết 21.000.000 đồng, trong khi để sản xuất ra 1 tấn vải lạnh đông chỉ mất 2,1 tấn vải quả, chi phí hết 7.350.000 đồng (giá 1 kg vải quả là 3.500 đồng). Như vậy, lấy đơn vị là tiền tính toán trong tỷ lệ NVL để phân bổ là không xác đáng. Để kết quả phân bổ chi phí SXC được chính xác, Công ty nên áp dụng hình thức phân bổ chi phí SXC theo hoạt động (Activity-Based costing), tức là quá trình sản xuất kinh doanh được phân chia thành các nhóm hoạt động, từ đó xác định chi phí của từng nhóm hoạt động, chi phí lúc này được phân bổ cho nhóm hoạt động. Hoạt động nào phát sinh chi phí lớn chịu mức phân bổ lớn. Có như vậy, nhà quản trị mới tính toán được giá thành chuẩn xác của từng sản phẩm và đặc biệt khi chào giá bán, doanh nghiệp sẽ chủ động hơn trước các đối thủ cạnh tranh.

4.1.1.4. Biến phí bán hàng

Chúng từ kế toán là: Hoá đơn vận tải, bảng kê trả tiền vận tải, bảng kê

tiền bốc xếp, hoá đơn cung cấp dịch vụ môi giới bán hàng.

Các tài khoản sử dụng: TK 111, 112 phản ánh các chi phí phát sinh trong khâu bán hàng. TK 642 “chi phí QLDN” dùng để tập hợp các chi phí phát sinh trong khâu bán hàng.

Biến phí bán hàng của công ty chủ yếu là các chi phí vận chuyển hàng hoá từ công ty đến cảng Hải Phòng và vận chuyển đến các đại lý nội địa (sản phẩm ngô ngọt). Chi phí vận chuyển của ngô ngọt là lớn nhất do đây là sản phẩm mới thâm nhập thị trường nội địa từ năm 2005, người tiêu dùng chưa quen với sản phẩm này nên công ty phải dùng xe đi chào bán đến các đại lý tại các thành phố, thị trấn lân cận tỉnh Bắc Giang.

Bảng 4.5. Biến phí bán hàng năm 2006

ĐVT: 1000đ

| Loại chi phí | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|-------------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|----------------------|--------------------|-------------------|---------------------|
| Vận chuyển, bốc xếp | 71.297 | 72.800 | 130.003 | 20.862 | 202.101 | 34.500 | 185.987 | 3.995 |
| Khuyến mãi, hoa hồng | 19.675 | 24.500 | 19.675 | 7.021 | 61.509 | 10.500 | 45.281 | 1.232 |
| Tổng | 90.972 | 97.300 | 149.678 | 27.883 | 263.610 | 45.000 | 231.268 | 5.227 |
| Đơn vị | 467 | 278 | 467 | 278 | 300 | 300 | 761 | 297 |

Nguồn: Tổng hợp từ các số liệu của Baveco

4.1.2. Định phí

Định phí của công ty bao gồm định phí SXC, định phí bán hàng, định phí quản lý doanh nghiệp. Cụ thể là các chi phí về công cụ, dụng cụ, chi phí về khấu hao TSCĐ, lương nhân viên quản lý, chi phí tham gia hội trợ, trả lãi tiền vay, thuế môn bài, các chi phí liên quan đến văn phòng, công tác phí...

Các tài khoản sử dụng: TK 111, 112, 152, 153, 331, 141, 142, 214... dùng để phản ánh các chi phí phát sinh. TK 642 “Chi phí QLDN” dùng để tập hợp các chi phí quản lý phát sinh.

Hình thức phân bổ: Tương tự như biến phí SXC, các định phí SXC và định phí quản lý doanh nghiệp cũng lấy tiêu thức tỷ lệ NVLTT để phân bổ cho các sản phẩm. Riêng định phí bán hàng, vì các hoạt động quảng cáo, hội trợ mang tính chất quảng cáo mặt hàng, xây dựng thương hiệu nên được phân bổ đều cho các sản phẩm. Nhưng cuối kỳ, nếu sản phẩm nào bị lỗ theo cách phân bổ trên (thực tế đã xảy ra với sản phẩm dưa hộp trong năm 2005), kế toán tiến hành điều chỉnh mức phân bổ tăng cho các sản phẩm lạnh đông (vì có mức lãi lớn hơn).

Bảng 4.6. Định phí năm 2006

DVT: 1000đ

| Loại chi phí | Vải LĐ | Vải NĐ | Dứa LĐ | Dứa NĐ | Dưa chuột DD | Cà chua DD | Gấc PURE | Ngô ngọt |
|----------------------------------|---------|---------|---------|---------|--------------|------------|-----------|----------|
| Định phí SXC | | | | | | | | |
| Vật liệu dùng bảo dưỡng, SC TSCĐ | 10.324 | 18.550 | 18.826 | 5.316 | 43.935 | 7.500 | 16.107 | 933 |
| Công cụ, dụng cụ | 25.908 | 42.700 | 39.072 | 7.924 | 62.827 | 10.290 | 81.506 | 1.778 |
| Khấu hao TSCĐ | 126.620 | 92.400 | 191.453 | 17.151 | 135.935 | 22.275 | 397.197 | 3.907 |
| Định phí BH | | | | | | | | |
| Nhân viên bán hàng | 23.571 | 42.350 | 42.979 | 12.136 | 106.323 | 18.150 | 36.772 | 2.130 |
| Quảng cáo, hội chợ | 41.492 | 74.550 | 75.658 | 21.364 | 187.163 | 31.950 | 64.731 | 3.749 |
| Định phí QLDN | | | | | | | | |
| Chi phí QLDN | 93.562 | 154.175 | 141.654 | 23.942 | 226.265 | 37.050 | 293.507 | 6.406 |
| Lãi suất ngân hàng | 153.600 | 189.350 | 232.585 | 34.945 | 277.669 | 45.510 | 482.289 | 7.864 |
| Tổng | 475.078 | 614.075 | 742.226 | 122.777 | 1.040.117 | 172.725 | 1.372.109 | 26.766 |
| Đơn vị | 2.439 | 1.755 | 2.090 | 1.224 | 1.184 | 1.152 | 4.515 | 1.521 |

Nguồn: Tổng hợp từ các số liệu của Baveco

4.1.3. Tổng hợp chi phí theo lượng tiêu thụ năm 2006

Trong 8 mặt hàng hiện nay công ty đang sản xuất, chỉ có các mặt hàng lạnh đông là sản xuất đến đâu tiêu thụ hết đến đó bởi lẽ, nhu cầu mặt hàng này rất lớn, đặc biệt là các khách hàng Mỹ. Riêng sản phẩm gác lạnh đông, phía đối tác Mỹ đã ký độc quyền với công ty 3 năm liền. Tuy nhiên, các mặt hàng đóng hộp, mặc dù sản xuất theo hợp đồng nhưng khách hàng không mua ngay một lúc mà mua thành nhiều lần. Vì vậy, thông thường vào tháng 1 năm tiếp theo, lượng hàng sản xuất của năm trước mới được tiêu thụ hết.

Bảng 4.7. Tổng hợp chi phí theo lượng tiêu thụ năm 2006

ĐVT: 1000đ

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gác LĐ | Ngô ngọt |
|---------------------|------------------|------------------|------------------|----------------|------------------|------------------|-------------------|----------------|
| 1. Biến phí | 2.740.641 | 3.493.027 | 4.343.741 | 354.450 | 5.032.500 | 1.096.851 | 8.918.857 | 208.965 |
| NVL trực tiếp | 2.274.874 | 3.051.194 | 3.348.470 | 295.800 | 4.267.500 | 959.861 | 7.774.370 | 175.261 |
| <i>Đơn vị</i> | 11.678 | 11.284 | 9.427 | 5.916 | 5.690 | 7.217 | 25.582 | 9.958 |
| Chi phí NCTT | 242.916 | 286.894 | 519.302 | 30.250 | 396.750 | 70.357 | 650.954 | 22.070 |
| <i>Đơn vị</i> | 1.247 | 1.061 | 1.462 | 605 | 529 | 529 | 2.142 | 1.254 |
| Biến phí SXC | 131.880 | 79.768 | 310.090 | 14.500 | 143.250 | 26.733 | 262.266 | 6.406 |
| <i>Đơn vị</i> | 677 | 295 | 873 | 290 | 191 | 201 | 863 | 364 |
| Biến phí BH | 90.972 | 75.171 | 165.878 | 13.900 | 225.000 | 39.900 | 231.268 | 5.227 |
| <i>Đơn vị</i> | 467 | 278 | 467 | 278 | 300 | 300 | 761 | 297 |
| Biến phí ĐV | 14.069 | 12.918 | 12.229 | 7.089 | 6.710 | 8.247 | 29.348 | 11.873 |
| 2. Định phí | 475.078 | 474.417 | 742.226 | 61.205 | 887.775 | 153.150 | 1.372.109 | 26.766 |
| Định phí SXC | 162.853 | 118.706 | 249.350 | 15.150 | 207.150 | 35.524 | 494.810 | 6.618 |
| <i>Đơn vị</i> | 836 | 439 | 702 | 303 | 276 | 267 | 1.628 | 376 |
| Định phí BH | 65.063 | 90.314 | 118.637 | 16.700 | 250.500 | 44.422 | 101.503 | 5.878 |
| <i>Đơn vị</i> | 334 | 334 | 334 | 334 | 334 | 334 | 334 | 334 |
| Định phí QL | 247.162 | 265.398 | 374.239 | 29.355 | 430.125 | 73.203 | 775.796 | 14.270 |
| <i>Đơn vị</i> | 1.269 | 982 | 1.054 | 587 | 574 | 550 | 2.553 | 811 |
| Định phí ĐV | 2.439 | 1.755 | 2.090 | 1.224 | 1.184 | 1.152 | 4.515 | 1.521 |
| Tổng chi phí | 3.215.719 | 3.967.444 | 5.085.967 | 415.655 | 5.920.275 | 1.250.001 | 10.290.966 | 235.731 |

Như vậy, với các số liệu kế toán hiện tại, Công ty Baveco hoàn toàn có thể phân tách các chi phí thành biến phí và định phí nhằm phân tích thông tin các sản phẩm. Tuy nhiên, sử dụng các số liệu của KTTC như hiện tại để phân loại thành biến phí và định phí gặp một số hạn chế đó là: Các nguyên liệu đầu vào của công ty là các loại rau quả có tính thời vụ, ví dụ mùa vải thiều diễn ra gần 2 tháng, vụ dứa diễn ra khoảng 3 tháng, giá nguyên liệu đầu vụ, giữa vụ và cuối vụ rất khác nhau. Vậy nên, để các thông tin chi phí của mỗi sản phẩm được phân tích chính xác, kịp thời phục vụ cho việc ra các quyết định tối ưu, công ty cần phân tách các chi phí thành biến phí và định phí một cách thường xuyên, ít nhất là 3 lần trong một vụ sản xuất: đầu vụ, giữa vụ và cuối vụ. Chỉ khi yếu tố thời gian được tính toán chi tiết trong các chi phí sản xuất thì các quyết định về sản xuất của nhà quản trị mới có tính thời sự, hạn chế những bất lợi có thể xảy ra với các doanh nghiệp.

4.2. Vận dụng phân loại chi phí theo ứng xử để phân tích mối quan hệ CVP tại công ty Baveco

Dựa vào các chi phí sản xuất kinh doanh đã được phân loại thành biến phí và định phí ở phần trên, chúng tôi tiến hành phân tích một số nội dung quan trọng của KTQT như sau:

4.2.1. Phân tích LĐG

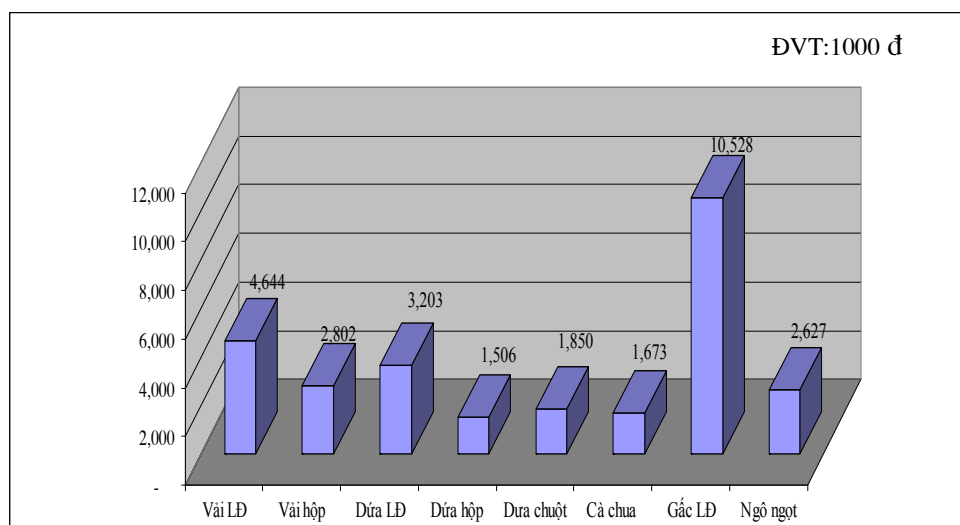
LĐG là sự chênh lệch giữa doanh thu và biến phí, nó được dùng trước hết để bù đắp định phí và phần còn lại chính là lãi thuần.

Bảng 4.8. Lãi Đóng Góp năm 2006

DVT: 1000đồng

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|------------------|---------------|----------------|---------------|----------------|------------------|----------------|---------------|-----------------|
| Doanh thu | 3.645.292 | 4.250.688 | 5.632.051 | 429.750 | 6.420.000 | 1.319.360 | 12.118.316 | 255.200 |
| Biến phí | 2.740.641 | 3.493.027 | 4.343.741 | 354.450 | 5.032.500 | 1.096.851 | 8.918.857 | 208.965 |
| Lãi ĐG | 904.651 | 757.661 | 1.288.310 | 75.300 | 1.387.500 | 222.509 | 3.199.459 | 46.235 |

Sản phẩm gác lạnh đông có số LĐG lớn nhất, trên 3,1 tỷ đồng. Để thấy rõ hơn về LĐG góp của các sản phẩm, chúng ta xem biểu đồ dưới đây.



Biểu đồ 4.1. Lãi đóng góp đơn vị

Gác lạnh đông có LĐG đơn vị lớn nhất 10,528,000 đồng/ tấn. Như vậy, khi vượt qua điểm hoà vốn (tức là bù đắp hết định phí), cứ bán thêm 1 tấn gác lạnh đông, doanh nghiệp sẽ thu được lợi nhuận là 10,528,000 đồng. Trong khi đó, nếu vượt qua điểm hoà vốn, sản phẩm dứa hộp chỉ đạt được 1,506,000 đồng, sản phẩm vải lạnh đông chỉ đạt 4,644,000 đồng.

Với cách tính như vậy, doanh nghiệp khá dễ dàng tính nhanh lợi tăng thêm bằng cách lấy LĐG góp đơn vị nhân với sản lượng tiêu thụ vượt qua điểm hoà vốn. Công thức này thể hiện rõ mối quan hệ giữa LĐG và lợi nhuận.

Qua bảng 4.9 ta thấy, nếu bán được vượt điểm hoà vốn càng nhiều thì sản phẩm nào có LĐG lớn sẽ thu được nhiều lợi nhuận hơn. Cụ thể, cùng vượt qua điểm hoà vốn 100 tấn, sản phẩm gác lạnh đông thu được 1.052.800 nghìn đồng, nhưng sản phẩm dứa hộp chỉ thu được 150.600 nghìn đồng. Đây là một thông tin quan trọng giúp nhà quản trị ra quyết định xem nên tăng (giảm) lượng sản phẩm nào có lợi nhất.

Bảng 4.9. Mối quan hệ giữa LĐG và sản lượng tiêu thụ*DVT:1000 đ*

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải NĐ | Dứa LĐ | Dứa NĐ | Dưa chuột DD | Cà chua DD | Gấc PURE | Ngô ngọt |
|------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|-----------------------------|-----------------------|---------------------|---------------------|
| Lãi ĐG | 4.644 | 2.802 | 3.627 | 1.506 | 1.850 | 1.673 | 10.528 | 2.627 |
| SL hoà vốn | 102,3 | 169,3 | 204,6 | 40,6 | 479,9 | 91,5 | 130,3 | 10,2 |
| Sản lượng vượt hoà vốn | | | | | | | | |
| 1 tấn | 4.644 | 2.802 | 3.627 | 1.506 | 1.850 | 1.673 | 10.528 | 2.627 |
| 10 tấn | 46.440 | 28.020 | 36.270 | 15.060 | 18.500 | 16.730 | 105.280 | 26.270 |
| 100 tấn | 464.400 | 280.200 | 362.700 | 150.600 | 185.000 | 167.300 | 1.052.800 | 262.700 |

Tuy nhiên, quyết định dựa trên LĐG chỉ đúng khi các yếu tố khác như giá đầu vào, đầu ra, thị trường tiêu thụ, cách thức bán hàng không thay đổi trong thời gian tính toán...nên nó chỉ có tính chất tham khảo. Và một điều nữa, chỉ thông qua việc phân tích LĐG mà quyết định dừng hoặc giảm mặt hàng nào có LĐG thấp là chưa đủ căn cứ xác đáng. Do đó, để có quyết định đúng đắn thì ngoài phân tích LĐG, các nhà quản trị cần sử dụng các công cụ khác, sẽ được đề cập ở phần sau.

4.2.2. Phân Tích tỷ lệ LĐG

Tỷ lệ LĐG là chỉ tiêu biểu hiện bằng số tương đối mối quan hệ giữa LĐG và doanh thu, hoặc giữa phần đóng góp với giá bán.

Bảng 4.10. Tỷ lệ lãi đóng góp của các sản phẩm năm 2006

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt | Tổng |
|--------------|-----------|------------|-----------|------------|--------------|------------|-----------|-------------|-------|
| Doanh thu | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Biến phí | 75,2 | 82,2 | 77,1 | 82,5 | 78,4 | 83,1 | 73,6 | 81,9 | 76,9 |
| Lãi ĐG | 24,8 | 17,8 | 22,9 | 17,5 | 21,6 | 16,9 | 26,4 | 18,1 | 23,1 |
| Tỷ trọng (%) | 10,7 | 12,5 | 16,5 | 1,3 | 18,8 | 3,9 | 35,6 | 0,7 | 100 |
| Tỷ lệ LĐG | | | | | | | | | |
| trung bình | 2,66 | 2,22 | 3,78 | 0,22 | 4,07 | 0,65 | 9,39 | 0,14 | 23,13 |
| trọng (%) | | | | | | | | | |
| 1000 đồng | | | | | | | | | |
| doanh thu | 26,6 | 22,2 | 37,8 | 2,2 | 40,7 | 6,5 | 93,9 | 1,4 | 231,3 |

❖ **Tỷ lệ LĐG:** Nếu như chỉ tiêu LĐG cho ta thấy sự thay đổi của sản lượng sẽ làm LĐG thay đổi như thế nào (thước đo là sản lượng) thì ở chỉ tiêu tỷ lệ LĐG sẽ cho ta thấy sự thay đổi của doanh thu (thước đo lúc này là đơn vị tiền). Cùng 100 đồng doanh thu, vải lạnh đông chứa 24.8 đồng LĐG, vải hộp chứa 17.8 đồng, dứa lạnh đông chứa 22.9 đồng, dứa hộp chứa 17.5 đồng, dưa chuột chứa 21.6 đồng LĐG, cà chua chứa 16.9 đồng, gấc lạnh đông chứa 26.4 đồng và ngô ngọt chứa 23.1 đồng. Và, nếu vượt qua điểm hoà vốn (được trình bày ở phần sau), số LĐG trên sẽ trở thành lãi thuần. Trong 8 sản phẩm, gấc lạnh đông có tỷ lệ LĐG cao nhất, 26.4%. Lý do chính là, hợp đồng xuất khẩu gấc lạnh đông được ký với đối tác Mỹ 3 năm, bắt đầu từ 2005 với giá bán cố định. Trong khi đó giá nguyên liệu gấc quả giảm dần trong 3 năm gần đây. Hơn nữa, hiện nay, Baveco là công ty duy nhất sản xuất gấc lạnh đông (gấc pure) nên không bị áp lực cạnh tranh xuất khẩu. Sản phẩm có tỷ lệ LĐG thấp nhất là cà chua hộp, 16.5%. Sản phẩm này bị cạnh tranh về giá rất mạnh từ các công ty trong và ngoài tỉnh như công ty cổ phần thực phẩm và thuốc lá Bắc Giang, Công ty cổ phần thực phẩm xuất khẩu G.O.C Bắc Giang và xa hơn là công ty cổ phần thực phẩm Đồng Giao (Ninh Bình).

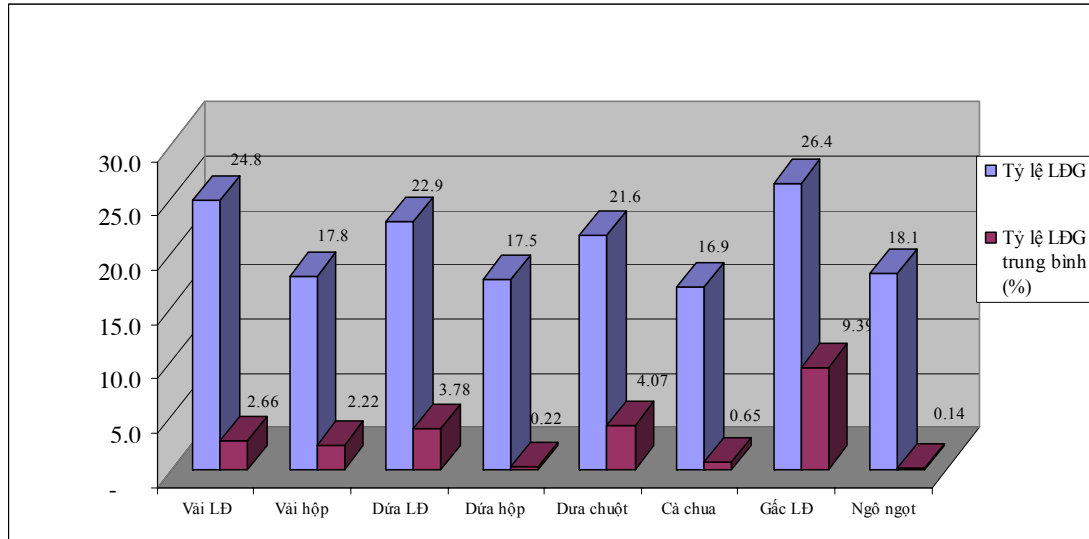
❖ **Tỷ lệ LĐG trung bình:** Trong một cơ cấu sản phẩm đã xác định hoặc

tại một thời điểm được cho là ổn định, việc xác định một tỷ lệ LĐG cho toàn bộ sản phẩm hoặc một nhóm sản phẩm có ý nghĩa quan trọng trong việc dự báo lãi thuần khi tăng doanh thu cũng như biết được sự đóng góp lãi thuần của từng sản phẩm trong vốn đầu tư của doanh nghiệp. Bảng 4.10 cho thấy, tỷ lệ LĐG trung bình của công ty hiện là 23.13%, tức là khi vượt qua điểm hoà vốn của toàn công ty, 23.13% chính là lãi thuần thu được. Cụ thể, 1000 đồng doanh thu (đã vượt qua điểm hoà vốn) chứa đựng lãi thuần của các sản phẩm như sau: 26.6 đồng của vải lạnh đông, 22.2 đồng của vải hộp, 37.8 đồng của dưa lạnh đông, 2.2 đồng của dưa hộp, 40.7 đồng của dưa chuột, 6.5 đồng của cà chua, 93.9 đồng của gác lạnh đông và 1.4 đồng của ngô ngọt. Đến đây, chúng ta đã rõ, LĐG của toàn bộ công ty không chỉ phụ thuộc vào LĐG của cá biệt từng sản phẩm mà còn phụ thuộc vào tỷ trọng của từng sản phẩm trong tổng doanh thu.

Tóm lại, việc dùng chỉ tiêu tỷ lệ LĐG trong việc dự báo lãi thuần của một sản phẩm khi doanh thu biến động hay dùng chỉ tiêu tỷ lệ LĐG trung bình trong việc dự báo tổng lãi thuần thay đổi khi tổng doanh thu thay đổi có ý nghĩa quan trọng đối với các cấp quản trị. Quyết định nên dùng sản xuất hay giảm sản lượng ở những sản phẩm có tỷ lệ LĐG thấp, doanh số chiếm tỷ trọng thấp. Hay đẩy mạnh lượng tiêu thụ với những sản phẩm có tỷ lệ LĐG cao để bù đắp định phí và có lãi.

Cách tính tỷ lệ LĐG trung bình:

$$\text{Tỷ lệ LĐG trung bình} = \frac{\text{Tỷ trọng sản phẩm X}}{\text{Tỷ lệ LĐG sản phẩm X}} + \frac{\text{Tỷ trọng sản phẩm Y}}{\text{Tỷ lệ LĐG sản phẩm Y}} + \frac{\text{Tỷ trọng sản phẩm Z}}{\text{Tỷ lệ LĐG sản phẩm Z}}$$



Biểu Đồ 4.2. Tỷ lệ LĐG cá biệt và tỷ lệ LĐG trung bình

4.2.3. Báo cáo thu nhập theo lãi đóng góp

Bảng 4.11. Báo cáo thu nhập theo lãi đóng góp

ĐVT:1000 đ

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt | Tổng |
|-----------|-----------|-----------|-----------|---------|-----------|-----------|------------|----------|------------|
| Doanh thu | 3.645.292 | 4.250.688 | 5.632.051 | 429.750 | 6.420.000 | 1.319.360 | 12.118.316 | 255.200 | 34.070.658 |
| Biến phí | 2.740.641 | 3.493.027 | 4.343.741 | 354.450 | 5.032.500 | 1.096.851 | 8.918.857 | 208.965 | 26.189.032 |
| LĐG | 904.651 | 757.661 | 1.288.310 | 75.300 | 1.387.500 | 222.509 | 3.199.459 | 46.235 | 7.881.626 |
| Định phí | 475.078 | 474.417 | 742.226 | 61.205 | 887.775 | 153.150 | 1.372.109 | 26.766 | 4.192.725 |
| Lãi thuần | 429.573 | 283.244 | 546.084 | 14.095 | 499.725 | 69.360 | 1.827.351 | 19.469 | 3.688.901 |

Từ việc phân tích chỉ tiêu LĐG và tỷ lệ LĐG ở trên càng lý giải được cơ cấu sản phẩm của công ty hiện nay, các sản phẩm có tỷ lệ LĐG cao đều có doanh thu cao, đặc biệt là sản phẩm gấc lạnh đông, lợi nhuận mà sản phẩm này đem lại chiếm 49.5% tổng lợi nhuận toàn doanh nghiệp năm 2006.

Để có thể so sánh được hiệu quả giữa các sản phẩm, ta xem Báo cáo thu nhập dưới dạng tỷ lệ LĐG dưới đây.

Bảng 4.12. Báo cáo thu nhập theo tỷ lệ Lãi Đóng Góp*ĐVT: %*

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|------------------|-------------------|--------------------|-------------------|--------------------|----------------------|--------------------|-------------------|---------------------|
| Doanh thu | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 | 100,0 |
| Biến phí | 75,2 | 82,2 | 77,1 | 82,5 | 78,4 | 83,1 | 73,6 | 81,9 |
| LĐG | 24,8 | 17,8 | 22,9 | 17,5 | 21,6 | 16,9 | 26,4 | 18,1 |
| Định phí | 13,0 | 11,2 | 13,2 | 14,2 | 13,8 | 11,6 | 11,3 | 10,5 |
| Lãi thuần | 11,8 | 6,7 | 9,7 | 3,3 | 7,8 | 5,3 | 15,1 | 7,6 |

Ngoài việc chỉ rõ cơ cấu các chỉ tiêu biến phí, định phí, LĐG và lãi thuần chiếm trong doanh thu mỗi sản phẩm, các chỉ tiêu này được so sánh giữa các sản phẩm với nhau. Qua đó, nhà quản trị có thể quan sát một cách tổng thể các thông tin chi tiết về sản phẩm.

❖ **Vải lạnh đông và vải hộp:** Sản phẩm vải lạnh đông có tỷ lệ lãi thuần chiếm trong doanh thu lớn hơn sản phẩm vải hộp, cơ cấu chi phí có lợi hơn khi tăng doanh thu. Nguyên nhân ở đây có cả chủ quan và khách quan. Chủ quan là, sản phẩm vải lạnh đông có lãi hơn nên các chi phí phân bổ như khấu hao TSCĐ, kế toán đã chủ động điều chỉnh tăng phân bổ chi phí cho các này. Còn ở sản phẩm vải hộp, chi phí bao bì chiếm tới 31.5% giá bán, một tỷ lệ rất lớn, nên ít biến động khi tăng (giảm) doanh thu.

❖ **Dứa lạnh đông và dứa hộp:** Cũng như các sản phẩm vải thiêu, dứa lạnh đông và dứa hộp là 2 mặt hàng truyền thống của công ty. Phần nguyên liệu nhỏ loại ra từ nguyên liệu sản xuất dứa lạnh đông được đưa sang làm nguyên liệu sản xuất dứa hộp, nên, mặc dù tỷ suất lãi thuần chiếm trong doanh thu của dứa hộp thấp, 3.3%, nhưng sản phẩm này vẫn duy trì sản xuất. Tỷ lệ định phí và biến phí của dứa hộp đều chiếm tỷ lệ cao trong doanh thu nên tỷ lệ lãi thuần của sản phẩm này thấp. Sản phẩm dứa lạnh đông có tỷ lệ lãi thuần đứng thứ 3 trong các sản phẩm, 9.7% .

❖ **Dưa chuột, cà chua và ngô ngọt:** Có tỷ lệ lãi thuần chiếm trong doanh thu lần lượt là 7.8%, 5.3% và 7.6%, không chênh nhau nhiều lắm. Nhưng dưa chuột có tỷ lệ LĐG là 21.6%, tức là nếu vượt qua điểm hoà vốn, cứ 100 đồng doanh thu có 21.6 đồng lợi nhuận trong khi ở cà chua và ngô ngọt chỉ là 16.9 đồng và 18.1 đồng.

❖ **Gấc lạnh đông:** Sản phẩm này có tỷ lệ lãi thuần và tỷ lệ LĐG cao nhất trong các sản phẩm. Nếu vượt qua điểm hoà vốn, cứ 100 đồng, doanh thu sẽ có 26.4 đồng lãi thuần.

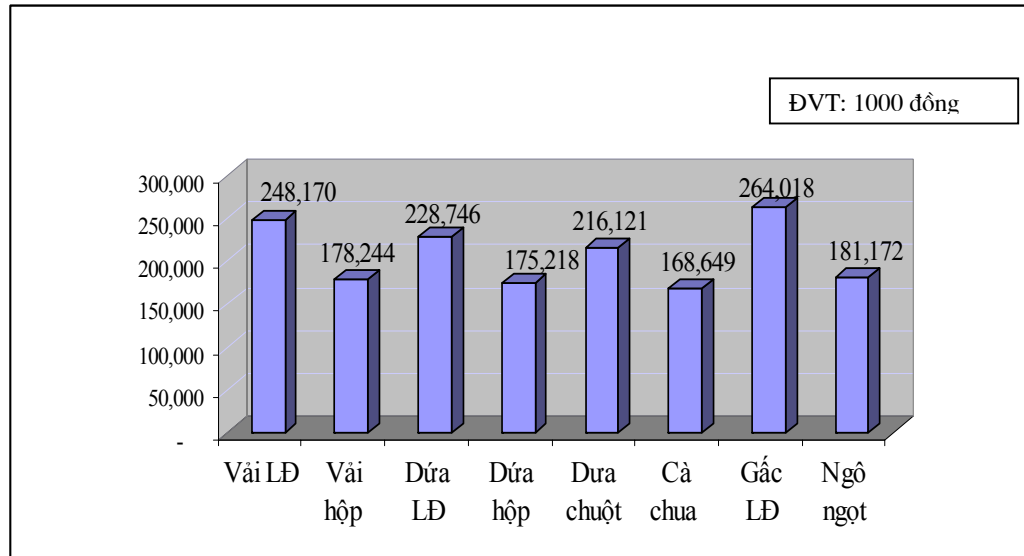
Để thấy rõ được mối quan hệ giữa doanh thu và lãi thuần qua khái niệm tỷ lệ LĐG, chúng ta giả sử, năm 2007, công ty có kế hoạch tăng doanh thu đối với sản phẩm gấc lạnh đông lên 1 tỷ đồng. Khi đó, nhà quản trị sẽ dự đoán được LĐG sẽ tăng lên là: 1 tỷ đồng x 26.4% = 0.264 tỷ đồng và lợi nhuận cũng tăng thêm 0.264 tỷ đồng (giả sử định phí không đổi). Chúng ta kiểm nghiệm kết quả này với báo cáo thu nhập sau:

Bảng 4.13. Báo cáo thu nhập theo LĐG của sản phẩm gấc lạnh đông

DVT: triệu đồng

| Khoản mục | 2,006 | % | 2,007 | Chênh lệch |
|-----------|------------|-----|------------|------------|
| Doanh thu | 12.118.316 | 100 | 13.118.316 | 1.000.000 |
| Biến phí | 8.918.857 | 74 | 9.654.839 | 735.982 |
| LĐG | 3.199.459 | 26 | 3.463.478 | 264.018 |
| Định phí | 1.372.109 | 11 | 1.372.109 | - |
| Lãi thuần | 1.827.351 | 15 | 2.091.369 | 264.018 |

Tăng 1 tỷ đồng tiền doanh thu cho các sản phẩm còn lại với cách tính tương tự ta có kết quả thể hiện trên biểu đồ sau:



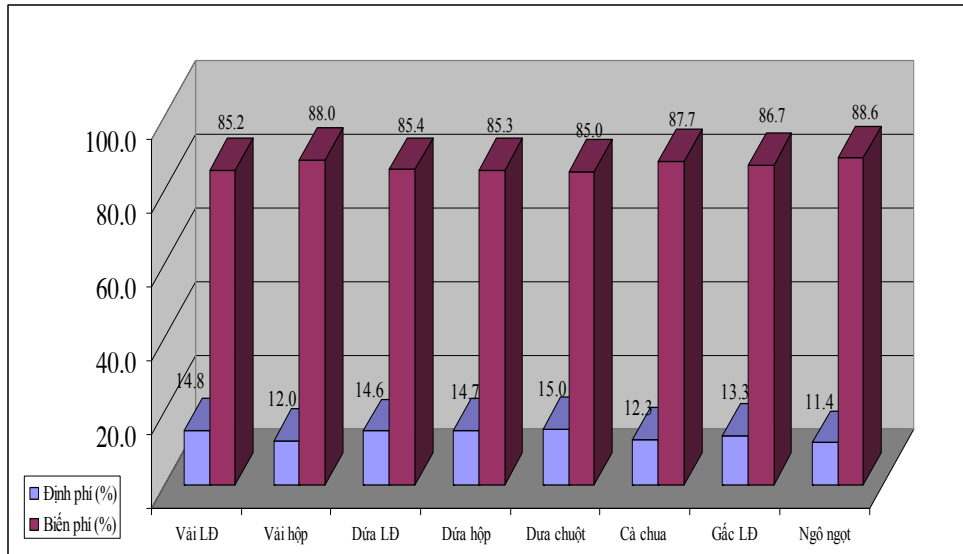
Biểu đồ 4.3. Lãi thuần tăng lên khi tăng doanh thu 1 tỷ đồng

Để thấy rõ hơn được cơ cấu chi phí ảnh hưởng như thế nào đến biến động của lợi nhuận khi doanh thu thay đổi, chúng ta xem xét đến cơ cấu chi phí của doanh nghiệp trong năm 2006.

4.2.4. Đòn bẩy hoạt động

❖ Phân tích cơ cấu chi phí:

Qua việc phân loại các chi phí trong sản xuất kinh doanh thành biến phí và định phí đã được thực hiện ở trên, ta thấy, vấn đề cơ cấu chi phí trong từng sản phẩm có sự khác biệt lớn và vẫn chưa được chú trọng. Họ, nhà quản trị công ty, vẫn cho rằng nếu 2 sản phẩm có cùng doanh thu, cùng tỷ suất lợi nhuận thì hiệu quả như nhau. Điều này chỉ đúng trong trạng thái tĩnh, đúng với việc một phi vụ làm ăn. Nhưng khi doanh thu tăng lên, ta thấy sản phẩm nào có tỷ trọng định phí lớn, tốc độ tăng lợi nhuận cao hơn. Đó cũng chính là ý nghĩa của KTQT là luôn đặt trong tâm vào tương lai.



Biểu đồ 4.4. Cơ cấu chi phí

Nhìn vào sơ đồ ta thấy, biến phí của tất cả các sản phẩm đều chiếm tỷ lệ cao, trên 80%. Điều này xuất phát từ loại hình sản xuất kinh doanh rau quả chế biến hiện nay, công nghệ sản xuất còn lạc hậu, việc lựa chọn sản phẩm, bóc vỏ, tách hạt đều làm bằng tay. Riêng chi phí NVL trực tiếp đã chiếm trên 60% tổng biến phí, còn lại là lao động trực tiếp và các chi phí SXC. Các định phí như việc đầu tư cho máy móc, nhà xưởng không lớn.

Trong các sản phẩm, sản phẩm ngô ngọt có tỷ lệ biến phí chiếm cao nhất, 88.6% trong tổng chi phí. Nguyên nhân là, chi phí bao bì của sản phẩm này lớn nhất, tiêu thụ trong nước nên chi phí vận chuyển cao hơn.

Để làm rõ hơn, ta xét 2 sản phẩm dưa chuột dầm dấm có cơ cấu biến phí, định phí là: 85.5% và 15% và Ngô ngọt có cơ cấu biến phí, định phí là 88.4% và 11.6%. Để đơn giản, ta xét 2 sản phẩm này ở dạng đơn vị và cho doanh thu lần lượt tăng và giảm 10%, 20% và 50%.

Bảng 4.14. Phân tích ảnh hưởng kết cấu chi phí đến lợi nhuận

| Chỉ tiêu | Dưa chuột | | | Ngô ngọt | |
|-----------|-----------|------|--|----------|------|
| | Tổng số | % | | Tổng số | % |
| Doanh thu | 8.560 | 100 | | 14.500 | 100 |
| Biến phí | 6.710 | 78,4 | | 11.873 | 81,9 |
| LĐG | 1.850 | 21,6 | | 2.627 | 18,1 |
| Định Phí | 1.184 | | | 1.521 | |
| Lãi thuần | 666 | | | 1.106 | |

| Biến động của doanh số | Sản phẩm dưa chuột dầm dấm | | | | | Ngô ngọt | | |
|------------------------------|----------------------------|-----------|------------|-------------------|------------|-----------|------------|-------------------|
| | LĐG (1) | Lãi thuần | | | LĐG (1) | Lãi thuần | | |
| | | Cũ | Mới (2) | Chênh lệch (3) | | Cũ | Mới (2) | Chênh lệch (3) |
| Tăng | | | | | | | | |
| 10% | 1.852 | 666 | 668 | 2,2 | 2.629 | 1.106 | 1.108 | 1,8 |
| 20% | 1.854 | 666 | 671 | 4,3 | 2.631 | 1.106 | 1.110 | 3,8 |
| Giảm | | | | | | | | |
| 10% | 1.848 | 666 | 664 | 2,2 | 2.625 | 1.106 | 1.104 | 1,6 |
| 20% | 1.846 | 666 | 662 | 4,3 | 2.623 | 1.106 | 1.103 | 3,4 |

Ghi chú:

(1) $LĐG = \text{Mức tăng (giảm) của doanh số} \times \text{Tỷ lệ } LĐG + LĐG \text{ cũ}$

(2) $Lãi \text{ thuần mới} = LĐG \text{ mới} - \text{Định phí}$

(3) $Chênh \text{ lệch} = Lãi \text{ thuần mới} - Lãi \text{ thuần cũ}$.

Qua bảng phân tích chúng ta thấy rằng, ở sản phẩm dưa chuột bao tử (định phí lớn), khi tăng doanh số từ 10% đến 20% thì lãi thuần tăng từ 2,200 đồng lên 4,300 đồng, trong khi ở sản phẩm ngô ngọt chỉ tăng từ 1,800 đồng lên 3,800 đồng. Như vậy, sản phẩm dưa chuột dầm dấm tăng nhiều hơn.

Khi giảm doanh thu từ 10% đến 20%, sản phẩm ngô ngọt giảm từ 1,600 xuống đến 3,400 đồng còn sản phẩm dưa chuột bao tử 2,200 đồng xuống

4,300 đồng. Như vậy, sản phẩm dưa chuột giảm nhiều hơn.

Tóm lại, các sản phẩm của Công ty Baveco đều có biến phí chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí nên khi tăng hoặc giảm doanh thu, lợi nhuận thay đổi ít. Tuy nhiên, biến phí cao cũng đồng nghĩa với việc Công ty Baveco sẽ chủ động hơn trong sản xuất kinh doanh, nếu gặp rủi ro, lượng tiêu thụ giảm mức thiệt hại sẽ thấp.

❖ **Phân tích đòn bẩy hoạt động**

$$\text{Đòn bẩy hoạt động} = \frac{\text{L\%DG}}{\text{Lợi nhuận}} = \frac{\text{L\%DG}}{\text{L\%DG} - \text{Định phí}}$$

Với doanh thu đạt được trong năm 2006, độ lớn đòn bẩy hoạt động của các sản phẩm được thể hiện dưới bảng sau:

Bảng 4.15. Đòn bẩy hoạt động

| Khoản mục | Vải L\%Đ | Vải hộp | Dứa L\%Đ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc L\%Đ | Ngô ngọt |
|---------------------|----------|---------|-----------|---------|-----------|---------|-----------|----------|
| L\%DG | 904.651 | 757.661 | 1.288.310 | 75.300 | 1.387.500 | 222.509 | 3.199.459 | 46.235 |
| Lãi thuần | 429.573 | 283.244 | 546.084 | 14.095 | 499.725 | 69.360 | 1.827.351 | 19.469 |
| Độ lớn đòn bẩy H\%Đ | 2,1 | 2,7 | 2,4 | 5,3 | 2,8 | 3,2 | 1,8 | 2,4 |

Qua kết quả trên chúng ta thấy, nhóm các sản phẩm đồ hộp có độ lớn đòn bẩy hoạt động lớn hơn các sản phẩm lạnh đông. Để thấy rõ khi doanh thu tăng 1% thì lợi nhuận sẽ tăng bao nhiêu %. Giả sử, Baveco dự kiến năm 2007, doanh thu sẽ tăng 20%, chi tiết mức tăng lợi nhuận thể hiện dưới bảng sau:

Bảng 4.16. Lợi nhuận tăng bao nhiêu khi doanh thu tăng 20%

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|-------------------------------|---------|---------|---------|---------|-----------|---------|-----------|----------|
| Độ lớn đòn bẩy HĐ | 2,1 | 2,7 | 2,4 | 5,3 | 2,8 | 3,2 | 1,8 | 2,4 |
| <i>Khi doanh thu tăng 20%</i> | | | | | | | | |
| % lợi nhuận tăng | 42,1 | 53,5 | 47,2 | 106,8 | 55,5 | 64,2 | 35,0 | 47,5 |
| Lợi nhuận tăng | 610.503 | 434.776 | 803.747 | 29.155 | 777.225 | 113.861 | 2.467.243 | 28.716 |

Cùng tăng 20% doanh thu nhưng có sự khác biệt khá lớn về tốc độ tăng lợi nhuận giữa các sản phẩm. Tốc độ tăng lợi nhuận của sản phẩm dứa hộp có mức tăng 106,8% cao gấp 2 - 4 lần các sản phẩm khác. Tuy nhiên, độ lớn của đòn bẩy hoạt động phụ thuộc nhiều vào định phí và tỷ lệ thuận với định phí. Vì vậy mà sản phẩm dứa nước đường, mặc dù có độ lớn đòn bẩy hoạt động lớn nhất (do định phí chiếm 14.7%) nhưng tỷ suất lợi nhuận chiếm trong doanh thu tỷ trọng rất nhỏ 3.3% nên khi doanh thu tăng, giá trị lợi nhuận tăng thêm nhỏ hơn rất nhiều các sản phẩm khác.

Và bây giờ chúng ta có thể giải thích được trường hợp sản phẩm gấc lạnh đông. Tỷ suất lợi nhuận của sản phẩm này chiếm cao nhất trong tất cả các sản phẩm (15.1%), nhưng ở cùng một mức tăng doanh thu với các sản phẩm khác, tốc độ tăng lợi nhuận của sản phẩm này lại thấp nhất (35%). Như đã nói ở trên, tốc độ tăng (giảm) lợi nhuận do đòn bẩy hoạt động quyết định, mà đòn bẩy hoạt động lại là hệ quả của cơ cấu chi phí, vì thế sản phẩm gấc lạnh đông, do tỷ lệ biến phí chiếm 86.7%, nên độ lớn đòn bẩy thấp dẫn đến tốc độ tăng lợi nhuận thấp.

Dữ liệu bảng 4.12, cho ta thấy 2 sản phẩm dưa chuột dầm dấm và cà chua bi có kết cấu chi phí hợp lý nên mặc dù, tốc độ tăng lợi nhuận không bằng sản phẩm dứa nước đường nhưng có giá trị tuyệt đối cao.

Tóm lại, với hệ thống kế toán đang được áp dụng tại công ty, hoàn toàn có thể phân loại thành biến phí và định phí để phân tích LĐG cho các sản phẩm của công ty. LĐG được sinh ra là để bù đắp định phí và có lãi trong nhiều trường hợp cứ có LĐG là có thể tiến hành sản xuất. Bởi lẽ, ngoài mục tiêu lợi nhuận, mục tiêu giải quyết công ăn việc làm cho các cổ đông (hiện đang là cán bộ công nhân viên của công ty) được Ban giám đốc công ty đặc biệt chú trọng.

4.3. Vận dụng một số ứng dụng quan hệ Chi phí- Khối lượng- Lợi nhuận vào quá trình ra quyết định ngắn hạn

Lựa chọn phương án sản xuất kinh doanh tối ưu dựa vào phân tích cấu trúc CVP cần được thực hiện thường xuyên trên mỗi sản phẩm, bởi lẽ, mỗi sản phẩm có những đặc tính khác nhau, yêu cầu của thị trường khác nhau. Sau đây là một số phương án cần được xem xét cho riêng sản phẩm vải lạnh đông.

Hiện nay Công ty chưa tham gia vào Hội chợ ở nước ngoài nhưng Ban Giám Đốc đã bàn đến vấn đề này, Phòng kinh doanh đề xuất phương án:

❖ Phương án 1: Thay đổi định phí và doanh thu

Với kinh phí là 50 triệu đồng. Theo tính toán của phòng kinh doanh, doanh thu từ sản phẩm vải lạnh đông có thể tăng lên 10%. Trong trường hợp các điều kiện khác không đổi, Nhà quản trị Baveco có nên thực hiện phương án này không?

Doanh thu tăng 10% tương đương với 364,529 nghìn đồng (10%*3,645,292 nghìn đồng)

Số LĐG tăng lên là $364,529 \times 24.8\% = 90,403$ nghìn đồng

Trừ: Định phí tham gia hội chợ là = 50,000 nghìn đồng

Lãi thuần tăng là: = 40,403 nghìn đồng

Như vậy, nhà quản trị của Baveco nên quyết định chọn phương án này này vì lãi thuần đã tăng thêm 40,403 nghìn đồng. Tổng số lãi thuần nếu chọn phương án này là 469,976 nghìn đồng.

❖ **Phương án 2: Thay đổi biến phí và lượng bán**

Phòng kinh doanh đề nghị cắt giảm khoản khuyến mãi 50 nghìn đồng/tấn vải lạnh đông, nhưng dự báo sản lượng bán sẽ giảm đi 15 tấn, tức là chỉ bán được 179.8 tấn. Vậy, nhà quản trị của Baveco có nên quyết định hay không?

Khi cắt giảm biến phí sẽ làm cho LĐG tăng lên từ 4,644 nghìn đồng lên 4,694 nghìn đồng;

Tổng số LĐG mới = 179.8 tấn x 4,694 nghìn đồng (LĐG đơn vị mới) = 843,981 nghìn đồng. Số LĐG hiện tại là 904,651 nghìn đồng. Như vậy, số LĐG giảm đi 60,670 nghìn đồng, tức là lãi thuần giảm 60,670 nghìn đồng. Tổng lãi thuần, nếu chọn phương án này là 368,903 nghìn đồng.

Như vậy, Baveco không nên thực hiện phương án này

❖ **Phương án 3: Thay đổi định phí, giá bán và lượng bán**

Với mức sản lượng hiện tại, Phòng kinh doanh Baveco đề nghị tăng chi phí 120 triệu đồng quảng cáo sản phẩm công ty tại Mỹ, đồng thời giảm giá bán 70 nghìn đồng /tấn sản phẩm với hy vọng lượng bán sẽ tăng lên 5%. Nhà quản trị Baveco có nên thực hiện phương án này không?

Giảm giá bán 70 nghìn đồng/tấn, tức là làm giảm LĐG đơn vị từ 4,644 nghìn đồng xuống 4,574 nghìn đồng. Và định phí giảm đi 120 triệu đồng.

Mức tiêu thụ tăng 5%, tức là 204.54 tấn (194.8 tấn x 105%)

Số LĐG mới là: 204.54 tấn x 4,574 nghìn đồng = 935,566 nghìn đồng

Định phí cũ = 475,078 nghìn đồng

Định phí mới = 595,078 nghìn đồng

Tổng lãi thuần thực hiện theo phương án này là 340,448 nghìn đồng, giảm đi 89,125 nghìn đồng so với phương án cũ. Vì vậy, Baveco không nên chọn phương án này.

❖ **Phương án 4: Thay đổi định phí, biến phí và lượng bán**

Với mong muốn sản lượng tiêu thụ tăng 6% so với hiện tại, Phòng kinh doanh đề nghị cắt 120 nghìn đồng /tấn kinh phí hội chợ dùng làm khuyến mãi. Nhà quản trị Baveco sẽ quyết định như thế nào?

Đây chính là hình thức chuyển định phí sang biến phí. Lúc này, LĐG sẽ

giảm 120 nghìn đồng/tấn. Cụ thể như sau:

Mức tiêu thụ tăng 6 % tức là 206.5 tấn (194.8 tấn x 106%)

Doanh thu mới là: 206.5 tấn x 18,713 nghìn đồng/tấn = 3.864,234 nghìn đồng

Số LĐG mới ước tính là: 206.5 tấn x 4,524 đồng = 934,206 nghìn đồng

Số LĐG hiện tại là = 904,651 nghìn đồng

Số LĐG tăng lên là = 29,555 nghìn đồng

Trừ: Định phí giảm (120 nghìn x 194.8 tấn) = - 23,376 nghìn đồng

Lãi thuần tăng = 52,931 nghìn đồng

Nếu thực hiện phương án này lãi thuần sẽ tăng lên khoảng là 482,504 nghìn đồng (429,573 nghìn đồng + 52,931 nghìn đồng).

Tổng hợp các phương án được thể hiện dưới bảng sau:

Bảng 4.17. Báo cáo các phương án lựa chọn

| Phương án | Doanh số | Biến phí | LĐG | Định phí | Lãi thuần | Chi phí đầu tư/lãi thuần | Đòn bẩy HĐ |
|-----------------|-----------|-----------|---------|----------|-----------|--------------------------|------------|
| <i>Hiện tại</i> | 3.645.292 | 2.740.641 | 904.651 | 475.078 | 429.573 | 7,5 | 2,11 |
| Phương án 1 | 3.900.463 | 2.932.486 | 967.977 | 525.078 | 442.899 | 7,8 | 2,19 |
| Phương án 2 | 3.364.597 | 2.520.616 | 843.981 | 475.078 | 368.903 | 8,1 | 2,29 |
| Phương án 3 | 3.813.239 | 2.877.673 | 935.566 | 595.078 | 340.488 | 10,2 | 2,75 |
| Phương án 4 | 3.864.235 | 2.930.029 | 934.206 | 451.702 | 482.504 | 7,0 | 1,94 |

Qua bảng chúng ta thấy, phương án 4 không những có mức lợi nhuận cao nhất là 482,504 nghìn đồng mà chi phí đầu tư cho 1 đồng lợi nhuận ở mức thấp nhất (7.0). Tuy nhiên, nếu chọn phương án này, độ lớn của đòn bẩy hoạt động lại thấp nhất, vì vậy, khi tăng doanh thu, phương án này có tốc độ tăng lãi thuần ít nhất.

Trên đây chỉ là những tình huống kinh doanh, Baveco có thể vận dụng linh hoạt cách tính và phân tích như trên cho các sản phẩm khác đồng thời gắn với điều kiện thực tế tại doanh nghiệp để lựa chọn được phương án tối ưu. Các

phương án này cần được thực hiện thường xuyên, đặc biệt là trước khi ký kết các hợp đồng bán hàng với đối tác nước ngoài, hoặc khi doanh nghiệp cần thực hiện các chiến dịch marketing.

4.4. Phân tích điểm hoà vốn

4.4.1. Các chỉ tiêu hoà vốn cơ bản của từng sản phẩm

Hiện tại, Bộ phận kế toán của Baveco chưa tính toán các chỉ tiêu hoà vốn làm căn cứ xác định kết quả sản xuất kinh doanh, cung cấp thông tin về mức sản lượng, doanh thu cần đạt được để đảm bảo hoà vốn cho lãnh đạo công ty. Các chỉ tiêu hoà vốn lấy định phí, LĐG và tỷ lệ lãi đóng góp để tính toán nên kết quả của nó không những làm thước đo về hiệu quả của một sản phẩm mà còn dùng để so sánh với các sản phẩm khác. Từ đó, căn cứ vào nguồn lực công ty, nhà quản trị đưa ra được quyết định tối ưu.

Căn cứ vào các công thức tính các chỉ tiêu hoà vốn đã được trình bày ở phần cơ sở lý luận, các chỉ tiêu hoà vốn được tính dưới bảng sau:

Bảng 4.18. Các chỉ tiêu hoà vốn

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|--------------------------|-----------|-----------|-----------|---------|-----------|---------|-----------|----------|
| Định phí | 475.078 | 474.417 | 742.226 | 61.205 | 887.775 | 153.150 | 1.372.109 | 26.766 |
| LĐG đơn vị | 4.644 | 2.802 | 3.627 | 1.506 | 1.850 | 1.673 | 10.528 | 2.627 |
| Tỷ lệ LĐG | 24,8 | 17,8 | 22,9 | 17,5 | 21,6 | 16,9 | 26,4 | 18,1 |
| Sản lượng hoà vốn (tấn) | 102,3 | 169,3 | 204,6 | 40,6 | 479,9 | 91,5 | 130,3 | 10,2 |
| Doanh thu hoà vốn | 1.914.328 | 2.661.610 | 3.244.757 | 349.307 | 4.107.759 | 908.095 | 5.197.017 | 147.738 |
| Doanh thu an toàn | 1.730.964 | 1.589.078 | 2.387.294 | 80.443 | 2.312.241 | 411.265 | 6.921.299 | 107.462 |
| Tỷ lệ hoà vốn (%) | 52,5 | 62,6 | 57,6 | 81,3 | 64,0 | 68,8 | 42,9 | 57,9 |
| Thời gian hoà vốn (ngày) | 189 | 225 | 207 | 293 | 230 | 248 | 154 | 208 |

Bảng 4.12 đã cho chúng ta thấy nhiều thông tin, tuy nhiên, một trong những thông tin về các chỉ tiêu hoà vốn mà có thể so sánh được giữa các sản phẩm với nhau đó là tỷ lệ hoà vốn và thời gian hoà vốn. Hai chỉ tiêu này được xem là thước đo rủi ro. Bởi lẽ, doanh thu hoà vốn hay doanh thu an toàn thường xét trên một sản phẩm với nhiều phương án lựa chọn khác nhau.

Tỷ lệ hoà vốn của sản phẩm gác lạnh đông là thấp nhất, 42.9%, tại sao? Chúng ta biết tỷ lệ hoà vốn là tỷ số giữa doanh thu hoà vốn và doanh thu đạt được mà doanh thu hoà vốn lại phụ thuộc nhiều vào LĐG. LĐG của gác lạnh đông là cao nhất, 10,528,000 đồng/ tấn, tỷ suất lãi thuần trên doanh thu cũng cao nhất, 15.1%. Như vậy, xét về hiệu quả kinh doanh thì sản phẩm gác lạnh đông có hiệu quả nhất trong các sản phẩm của Baveco hiện nay, nhưng độ lớn đòn bẩy của hoạt động này thấp nhất (1.8 lần, do định phí chiếm 13.3% tổng chi phí của sản phẩm này) nên khi tăng doanh thu thì tốc độ tăng lợi nhuận này lại thấp nhất. Vì vậy, Baveco cần xem xét tăng định phí cho sản phẩm này.

Tỷ lệ hoà vốn của sản phẩm dưa hộp là cao nhất, 81.3%, do LĐG đơn vị của sản phẩm này thấp nhất trong các sản phẩm 1,506,000 đồng. Điều này cho thấy, sản phẩm này có độ rủi ro cao nhất, phải bán một khối lượng sản phẩm rất lớn mới đạt được hoà vốn, nhưng sản phẩm này vẫn được tiếp tục sản xuất (mặc dù lãi thuần chiếm trong doanh thu chỉ đạt 3.3%) vì trong quá trình sản xuất dưa lạnh đông, một số nguyên liệu nhỏ bị loại ra lại dùng làm dưa đóng hộp.

Tương tự như tỷ lệ hoà vốn, thời gian hoàn vốn của sản phẩm càng thấp càng có hiệu quả. Với 154 ngày đã đủ thời gian hoàn vốn, sản phẩm gác lạnh đông vẫn là sản phẩm có thời gian hoàn vốn thấp nhất, và do đó, nó có hiệu quả nhất xét ở góc độ giá trị thời gian đầu tư. Sản phẩm dưa nước đường có thời gian hoàn vốn dài nhất, 293 ngày.

4.4.2. Các chỉ tiêu hoà vốn toàn công ty

Căn cứ vào tỷ lệ LĐG trung bình, ta có thể tính doanh thu hoà vốn cho toàn bộ sản phẩm của công ty như sau:

Tỷ lệ LĐG trung bình là: 23.13%

Tổng định phí là: 4,192,725 nghìn đồng

Tổng doanh thu là: 34,070,658 nghìn đồng

$$\text{Doanh thu hoà vốn của công ty} = \frac{4.192.725}{23.13\%} = 18.126.783,57$$

$$\text{Tỷ lệ hoà vốn của công ty} = \frac{18.126.783,57}{34.070.658} = 53,2\%$$

Thông thường các công ty thường tính doanh thu hoà vốn công ty bằng cách cộng doanh thu hoà vốn của các sản phẩm lại. Nếu cộng doanh thu hoà vốn của 8 sản phẩm tại bảng 4.12 ta được 18,530,612 nghìn đồng trong khi doanh thu ta tính được ở trên lại là 18,126,783.57 nghìn đồng. Chênh lệch tới 403,828.43 nghìn đồng, một con số không nhỏ gần bằng với doanh thu của dưa hộp, lớn hơn doanh thu của ngô ngọt. Nguyên nhân là ở đây là cách tính cộng dồn ở bảng 4.12 đã bỏ qua tỷ trọng (hay còn gọi là quyền số) doanh thu của các sản phẩm. Cách tính không đúng này có thể dẫn đến những quyết định sai lầm.

Tỷ lệ hoà vốn chung của công ty là 53.2% chỉ lớn hơn 2 sản phẩm là vải lạnh đông và gấc lạnh đông và nhỏ hơn 6 sản phẩm. Nhưng nếu tính doanh thu hoà vốn theo cách cộng dồn như đã nói ở trên thì tỷ lệ hoà vốn lúc này là 54.4%. Chênh lệch 1.2%. Như vậy, trong 100 đồng doanh thu có 53.2 đồng bù đắp định phí. Trong 46.8 đồng vượt qua điểm hoà vốn này có 10.82 đồng lợi nhuận (46.8 đồng x 23.13%).

4.4.3. Phân tích điểm hoà vốn trong mối quan hệ với giá bán

Việc tính toán các điểm hoà vốn ở trên là trong điều kiện giá bán không đổi, nếu giá bán thay đổi thì sản lượng hoà vốn sẽ thay đổi như thế nào? Năm 2006, sản phẩm dưa hộp tiêu thụ là 100.3 tấn với giá bán là 8,595 nghìn đồng /tấn. Sản lượng hoà vốn là 40.6 tấn. Giả sử giá bán giao động từ 8,500 nghìn

đồng/tấn đến 8,700 nghìn đồng/ tấn, chúng ta cùng xem khi đó, công ty phải tiêu thụ bao nhiêu sản phẩm thì đủ hoà vốn.

Bảng 4.19. Phân tích điểm hoà vốn trong mối quan hệ với giá bán của dứa hộp

ĐVT: 1000đ

| Sản lượng bán | Tổng định phí | Tổng biến phí | Tổng chi phí | Giá bán hoà vốn | | |
|---------------|---------------|---------------|--------------|-----------------|----------|-------|
| | | | | Định phí | Biến phí | Cộng |
| 43,4 | 61.205 | 307.499.82 | 368.705 | 1.411 | 7.089 | 8.500 |
| 41,3 | 61.205 | 292.965.73 | 354.171 | 1.481 | 7.089 | 8.570 |
| 40,6 | 61.205 | 288.102.42 | 349.307 | 1.506 | 7.089 | 8.595 |
| 40,2 | 61.205 | 285.261.17 | 346.466 | 1.521 | 7.089 | 8.610 |
| 39,7 | 61.205 | 281.558.89 | 342.764 | 1.541 | 7.089 | 8.630 |
| 39,2 | 61.205 | 277.951.47 | 339.156 | 1.561 | 7.089 | 8.650 |

Qua bảng trên ta thấy, nếu định phí không đổi trong phạm vi cho phép. Khi khối lượng dứa hộp bán tăng từ 39.2 tấn đến 43.4 tấn, nếu giá bán tương ứng từ 8,650 nghìn đồng xuống còn 8,500 nghìn đồng, công ty vẫn đảm bảo hoà vốn. Vì chi phí đơn vị giảm khi khối lượng bán tăng lên nên công ty có thể giảm giá bán mà vẫn đảm bảo hoà vốn. Nếu muốn có lãi ở mỗi mức giá bán xác định trên thì công ty phải bán khối lượng dứa hộp lớn hơn mức sản lượng hoà vốn, nếu không sẽ bị lỗ.

Tóm lại, phân tích các chỉ tiêu hoà vốn là một căn cứ quan trọng giúp các nhà quản trị điều chỉnh các kế hoạch sản xuất, xây dựng chiến lược kinh doanh. Tuy nhiên, tại Baveco, kết quả sản xuất mới chỉ được xem xét ở chỉ tiêu lợi nhuận và chỉ tiêu các giảm trừ doanh thu trên Báo cáo kết quả sản xuất kinh doanh do KTTC lập mà chưa chú trọng đến các chỉ tiêu phân tích chi phí mà KTQT dùng.

4.5. Phân tích chỉ tiêu lợi nhuận

Với kết quả sản xuất kinh doanh đạt được năm 2006, công ty xây dựng các mục tiêu LN năm 2007 như sau:

- Các sản phẩm lạnh đông lãi thuần tăng 15% so với năm 2006. Riêng gác lạnh đông tăng 17%.
- Các sản phẩm đông hộp, lãi thuần tăng 10% so với năm 2006

Bảng 4.20. Các chỉ tiêu lãi thuần năm 2007

DVT: 1000 đồng

| | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gác LĐ | Ngô ngọt |
|-----------|---------|---------|---------|---------|-----------|---------|-----------|----------|
| Lãi thuần | 494.009 | 311.568 | 627.997 | 15.505 | 549.698 | 76.295 | 2.138.000 | 21.416 |

Năm 2007, công ty dự báo các biến động có thể xảy ra như chi phí nguyên liệu chính như vải quả, gác có thể giảm, dưa chuột, cà chua, ngô ngọt có thể tăng nhẹ. Nhưng nguyên liệu phụ như hoá chất, phụ gia chế biến, bao bì, chi phí điện... tăng từ 5-10%. Nên công ty dự định sẽ tăng giá bán từ 5-10% so với năm 2006. Vậy sản lượng và doanh thu cần đạt được để đảm bảo mục tiêu lãi thuần như trên sẽ như thế nào khi xét các phương án sau đây:

❖ Phương án 1

Chi phí NVLTT tăng 5%, biến phí SXC, chi phí NCTT, biến phí bán hàng và định phí không đổi so với năm 2006.

❖ Phương án 2

Biến phí SXC, chi phí NCTT, biến phí bán hàng tăng 10%, định phí và chi phí NVL không đổi.

❖ Phương án 3

Chi phí NVL giảm 3%, Biến phí SXC, chi phí NCTT, biến phí bán hàng, định phí tăng 10% với năm 2006.

Sản lượng tiêu thụ để đạt được lãi thuần mong muốn của các sản phẩm được tính theo công thức sau đây:

$$\text{SL tiêu thụ để đạt lãi thuần mong muốn} = \frac{\text{Định phí} + \text{Lãi thuần mong muốn}}{\text{LĐG đơn vị}}$$

4.5.1. Khi chi phí NVLTT tăng 5%, biến phí SXC, chi phí NCTT, biến phí BH và định phí không đổi

Bảng 4.21a. Tổng hợp chi phí theo PA1

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|-----------------|---------|---------|---------|---------|-----------|---------|-----------|----------|
| Chi phí NVL | 12,262 | 11,848 | 9,898 | 6,212 | 5,975 | 7,578 | 26,861 | 10,456 |
| Chi phí NCTT | 1,247 | 1,061 | 1,462 | 605 | 529 | 529 | 2,142 | 1,254 |
| Biến phí SXC | 677 | 295 | 873 | 290 | 191 | 201 | 863 | 364 |
| Biến phí BH | 467 | 278 | 467 | 278 | 300 | 300 | 761 | 297 |
| Biến phí đơn vị | 14,653 | 13,482 | 12,700 | 7,385 | 6,995 | 8,608 | 30,627 | 12,371 |
| Tổng Định phí | 475,078 | 614,075 | 742,226 | 122,777 | 1,040,117 | 172,725 | 1,372,109 | 26,766 |

Bảng 4.21b. Sản lượng, doanh thu theo PA1

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|------------------|-----------|-----------|-----------|---------|-----------|-----------|------------|----------|
| Giá bán tăng 5% | 19.649 | 16.506 | 16.649 | 9.025 | 8.988 | 10.416 | 41.870 | 15.225 |
| LĐG | 4.996 | 3.024 | 3.948 | 1.640 | 1.994 | 1.808 | 11.243 | 2.854 |
| Sản lượng | 194,0 | 306,1 | 347,0 | 84,3 | 797,5 | 137,7 | 312,2 | 16,9 |
| Doanh thu | 3.811.491 | 5.052.804 | 5.777.601 | 760.973 | 7.167.923 | 1.434.503 | 13.072.265 | 257.024 |
| Giá bán tăng 7% | 20.023 | 16.820 | 16.966 | 9.197 | 9.159 | 10.614 | 42.667 | 15.515 |
| LĐG | 5.370 | 3.338 | 4.266 | 1.812 | 2.165 | 2.007 | 12.040 | 3.144 |
| Sản lượng | 180,5 | 277,3 | 321,2 | 76,3 | 734,4 | 124,1 | 291,5 | 15,3 |
| Doanh thu | 3.613.391 | 4.664.098 | 5.449.939 | 701.895 | 6.726.766 | 1.317.287 | 12.438.887 | 237.761 |
| Giá bán tăng 10% | 20.584 | 17.292 | 17.442 | 9.455 | 9.416 | 10.912 | 43.864 | 15.950 |
| LĐG | 5.931 | 3.810 | 4.741 | 2.070 | 2.422 | 2.304 | 13.237 | 3.579 |
| Sản lượng | 163,4 | 243,0 | 289,0 | 66,8 | 656,5 | 108,1 | 265,2 | 13,5 |
| Doanh thu | 3.363.115 | 4.201.330 | 5.040.629 | 631.678 | 6.181.993 | 1.179.312 | 11.631.928 | 214.720 |

4.5.2. Khi biến phí SXC, chi phí NCTT, biến phí bán hàng tăng 10%, định phí và chi phí NVL không đổi.

Bảng 4.22a. Tổng hợp chi phí theo PA2

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|-----------------|---------|---------|---------|---------|-----------|---------|-----------|----------|
| Chi phí NVL | 11.678 | 11.284 | 9.427 | 5.916 | 5.690 | 7.217 | 25.582 | 9.958 |
| Chi phí NCTT | 1.372 | 1.167 | 1.608 | 666 | 582 | 582 | 2.356 | 1.379 |
| Biến phí SXC | 745 | 325 | 960 | 319 | 210 | 221 | 949 | 400 |
| Biến phí BH | 514 | 306 | 514 | 306 | 330 | 330 | 837 | 327 |
| Biến phí đơn vị | 14.308 | 13.081 | 12.509 | 7.206 | 6.812 | 8.350 | 29.725 | 12.065 |
| Tổng Định phí | 475.078 | 614.075 | 742.226 | 122.777 | 1.040.117 | 172.725 | 1.372.109 | 26.766 |

Bảng 4.22b. Sản lượng, doanh thu theo PA2

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|------------------|-----------|-----------|-----------|---------|-----------|-----------|------------|----------|
| Giá bán tăng 5% | 19.649 | 16.506 | 16.649 | 9.025 | 8.988 | 10.416 | 41.870 | 15.225 |
| LĐG | 5.341 | 3.425 | 4.140 | 1.818 | 2.176 | 2.066 | 12.145 | 3.161 |
| Sản lượng | 181,5 | 270,3 | 331,0 | 76,0 | 730,6 | 120,5 | 289,0 | 15,2 |
| Doanh thu | 3.565.411 | 4.461.447 | 5.510.815 | 686.276 | 6.566.753 | 1.255.468 | 12.100.876 | 232.107 |
| Giá bán tăng 7% | 20.023 | 16.820 | 16.966 | 9.197 | 9.159 | 10.614 | 42.667 | 15.515 |
| LĐG | 5.715 | 3.739 | 4.457 | 1.990 | 2.347 | 2.264 | 12.943 | 3.451 |
| Sản lượng | 169,6 | 247,6 | 307,5 | 69,5 | 677,3 | 110,0 | 271,2 | 14,0 |
| Doanh thu | 3.395.379 | 4.164.133 | 5.216.189 | 638.947 | 6.203.745 | 1.167.286 | 11.571.519 | 216.648 |
| Giá bán tăng 10% | 20.584 | 17.292 | 17.442 | 9.455 | 9.416 | 10.912 | 43.864 | 15.950 |
| LĐG | 6.276 | 4.211 | 4.932 | 2.248 | 2.604 | 2.562 | 14.139 | 3.886 |
| Sản lượng | 154,4 | 219,8 | 277,8 | 61,5 | 610,5 | 97,2 | 248,3 | 12,4 |
| Doanh thu | 3.178.353 | 3.801.412 | 4.845.285 | 581.525 | 5.748.731 | 1.060.621 | 10.889.455 | 197.788 |

4.5.3. Chi phí NVL giảm 3%, Biến phí SXC, chi phí NCTT, biến phí bán hàng, định phí tăng 10% với năm 2006

Bảng 4.23a. Tổng hợp chi phí theo PA3

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|------------------|---------------|----------------|---------------|----------------|------------------|----------------|---------------|-----------------|
| Chi phí NVL | 11.328 | 10.945 | 9.144 | 5.739 | 5.519 | 7.000 | 24.815 | 9.659 |
| Chi phí NCTT | 1.372 | 1.167 | 1.608 | 666 | 582 | 582 | 2.356 | 1.379 |
| Biến phí SXC | 745 | 325 | 960 | 319 | 210 | 221 | 949 | 400 |
| Biến phí BH | 514 | 306 | 514 | 306 | 330 | 330 | 837 | 327 |
| Biến phí đơn vị | 13.958 | 12.743 | 12.226 | 7.029 | 6.641 | 8.133 | 28.957 | 11.766 |
| Tổng Định phí | 546.340 | 706.186 | 853.560 | 141.194 | 1.196.135 | 198.634 | 1.577.925 | 30.781 |

Bảng 4.23b. Sản lượng, doanh thu theo PA3

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|------------------|---------------|----------------|---------------|----------------|------------------|----------------|---------------|-----------------|
| Giá bán tăng 5% | 19.649 | 16.506 | 16.649 | 9.025 | 8.988 | 10.416 | 41.870 | 15.225 |
| LĐG | 5.691 | 3.763 | 4.422 | 1.996 | 2.347 | 2.283 | 12.913 | 3.459 |
| Sản lượng | 182,8 | 270,5 | 335,0 | 78,5 | 744,0 | 120,5 | 287,8 | 15,1 |
| Doanh thu | 3.591.960 | 4.464.130 | 5.577.535 | 708.523 | 6.686.641 | 1.254.611 | 12.049.031 | 229.732 |
| Giá bán tăng 7% | 20.023 | 16.820 | 16.966 | 9.197 | 9.159 | 10.614 | 42.667 | 15.515 |
| LĐG | 6.065 | 4.078 | 4.740 | 2.168 | 2.518 | 2.481 | 13.710 | 3.749 |
| Sản lượng | 171,5 | 249,6 | 312,6 | 72,3 | 693,4 | 110,8 | 271,0 | 13,9 |
| Doanh thu | 3.434.509 | 4.198.395 | 5.303.475 | 664.766 | 6.350.700 | 1.176.265 | 11.564.295 | 216.000 |
| Giá bán tăng 10% | 20.584 | 17.292 | 17.442 | 9.455 | 9.416 | 10.912 | 43.864 | 15.950 |
| LĐG | 6.627 | 4.549 | 5.215 | 2.426 | 2.775 | 2.779 | 14.906 | 4.184 |
| Sản lượng | 157,0 | 223,7 | 284,1 | 64,6 | 629,2 | 98,9 | 249,3 | 12,5 |
| Doanh thu | 3.231.679 | 3.868.663 | 4.954.877 | 610.758 | 5.924.517 | 1.079.725 | 10.934.444 | 198.971 |

Để thấy rõ hiệu quả của từng phương án, chúng ta xem xét trên phạm vi toàn bộ công ty thay vì xem xét riêng từng sản phẩm. Trong đó, sản lượng và doanh thu của công ty bằng tổng sản lượng hoặc doanh thu của các sản phẩm.

❖ **Tổng hợp các phương án được thể hiện dưới đây**

Bảng 4.24. Tổng hợp sản lượng, doanh thu theo từng phương án

| Giá bán | Sản lượng (tấn) | | | Doanh thu (1000đ) | | |
|----------|-----------------|---------|---------|-------------------|--------------|--------------|
| | PA1 | PA2 | PA3 | PA1 | PA2 | PA3 |
| Tăng 5% | 2.195,8 | 2.014,2 | 2.034,1 | 37.334.584,9 | 34.379.151,1 | 34.562.164,5 |
| Tăng 7% | 2.020,7 | 1.866,5 | 1.895,2 | 35.150.024,4 | 32.573.847,2 | 32.908.405,0 |
| Tăng 10% | 1.805,4 | 1.681,9 | 1.719,3 | 32.444.704,1 | 30.303.170,2 | 30.803.635,1 |

Mặc dù sản lượng và doanh thu khác nhau ở cả 3 phương án nhưng chúng đều tạo ra cùng một khoản lãi thuần. Và do cùng một khoản lãi thuần nên phương án nào có sản lượng tiêu thụ thấp nhất sẽ có hiệu quả cao nhất. Cụ thể tại mức giá tăng 5%, phương án 2 có hiệu quả cao nhất bởi lẽ công ty chỉ cần sản xuất 2,014.2 tấn trong khi phương án 1 phải sản xuất 2,195.8 tấn, phương án 3 phải sản xuất 2,034.1 tấn. Ở các mức giá khác cũng vậy, phương án 2 đều có hiệu quả nhất. Những giả định trong phương án 2 hoàn toàn có thể xảy ra. Qua phân tích các phương án chúng ta thấy rằng, khi giá bán càng tăng thì sản lượng cần tiêu thụ để đạt được lợi nhuận mục tiêu càng giảm. Tuy nhiên, việc tăng giá luôn là trở ngại trong bối cảnh cạnh tranh mạnh mẽ và nhiều khi việc tăng sản lượng hoặc giữ nguyên sản lượng nhưng giảm chi phí để đạt được lãi thuần mong muốn còn dễ hơn việc tăng giá bán.

Việc lựa chọn phương án nào còn tùy thuộc vào điều kiện của công ty và tình hình thị trường. Về lý thuyết, chúng ta có thể tính toán được phương án tối ưu, song khi áp dụng vào thực tế lại khó áp dụng. Cách tính trên mang nhiều tính dự báo những biến động có thể xảy ra với mục tiêu lợi nhuận đã xác định. Nó là cách mà các nhà quản trị huy động tối đa các nguồn lực cũng như sự cam kết, đồng thuận của cán bộ công ty trong việc thực hiện mục tiêu đề ra.

4.6. Lấy một số dự toán sản xuất kinh doanh cho công ty

Hàng năm vào tháng 11, phòng kế toán tiến hành lập dự toán sản xuất kinh doanh cho năm sau. Chỉ một số dự toán được lập đó là: Dự toán về NVLTT, dự toán về NCTT, dự toán chi phí SXC và dự toán chi phí bán hàng và chi phí QLDN. Công việc dự toán được tiến hành như sau: Phòng Kế toán tổ chức 1 cuộc họp có sự tham gia của phòng kinh doanh, phòng kỹ thuật, phòng nguyên liệu và Ban giám đốc. Cuộc họp bàn về những biến động của thị trường rau quả chế biến, thị trường nguyên liệu, các chi phí tiền điện, nước, chi phí về nhân công và chiến lược kinh doanh của công ty trong năm tiếp theo. Kết quả của cuộc họp này, các phòng ban sẽ đưa ra những dự báo chi tiết về giá nguyên vật liệu, giá thành phẩm cũng như các khó khăn trong những lĩnh vực này. Phòng kế toán tổng hợp lại các dữ liệu và lập dự toán cho năm sản xuất tiếp theo.

4.6.1. Dự toán chi phí NVLTT

Ngoài ngô ngọt, các sản phẩm còn lại của công ty đều sản xuất theo đơn đặt hàng. Trên sổ sách kế toán, đến 31/12 sẽ còn tồn kho các mặt hàng đồ hộp, thực tế là các mặt hàng này đã được ký hợp đồng chỉ chờ ngày xuất. Vì vậy, sản lượng tiêu thụ trong lập dự toán chủ yếu căn cứ vào các hợp đồng xuất khẩu và nó cũng chính là sản lượng cần sản xuất.

Bảng 4.25. Dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|--|---------------|----------------|---------------|--------------------|----------------------|----------------|---------------|-----------------|
| Số lượng sản phẩm cần sản xuất (tấn) | 350 | 500 | 350 | 100 | 600 | 100 | 450 | 100 |
| Định mức NVL chính của 1 SP (tấn) | 2,1 | 0,95 | 4,50 | 2,2 | 0,7 | 0,7 | 7,0 | 1,0 |
| Khối lượng NVL cần cho SX (tấn) | 735 | 475 | 1.575 | 220 | 420 | 70 | 3.150 | 100 |
| Định mức giá NVL chính (1000đ) | 3.500 | 3.500 | 1.700 | 1.600 | 3.200 | 3.500 | 3.000 | 3.100 |
| Tổng chi phí NVL chính (1000đ) | 2.572.500 | 1.662.500 | 2.677.500 | 352.000 | 1.344.000 | 245.000 | 9.450.000 | 310.000 |
| Chi phí NVL phụ/tấn (1000đ) | 80 | 100 | 165 | 55 | 330 | 330 | 120 | 195 |
| Tổng chi phí NVL phụ (1000đ) | 28.000 | 50.000 | 57.750 | 5.500 | 198.000 | 33.000 | 54.000 | 19.500 |
| Chi phí bao bì, nhãn mác cần cho 1 tấn SP (1000đ) | 650 | 5.000 | 780 | 2.000 | 3.500 | 3.900 | 2.200 | 6.500 |
| Tổng chi phí bao bì, nhãn mác (1000đ) | 227.500 | 2.500.000 | 273.000 | 200.000 | 2.100.000 | 390.000 | 990.000 | 650.000 |
| Tổng chi NVL trực tiếp (1000đ) | 2.828.000 | 4.212.500 | 3.008.250 | 557.500 | 3.642.000 | 668.000 | 10.494.000 | 979.500 |

Khối lượng NVL chính = Định mức NVL chính của 1 tấn SP x Đơn giá

Định mức NVL chính tuân theo chỉ tiêu kinh tế, kỹ thuật thường lấy của năm trước. Đơn giá được dự báo cho từng loại sản phẩm. Ví dụ, giá nguyên liệu vải thiều được dự báo là 3.500 đồng/ kg.

Chi phí NVL phụ và chi phí bao bì thường ít thay đổi qua các năm nên công ty lấy chi phí của năm 2006 làm căn cứ dự toán cho năm 2007. Tuy nhiên, trong chi phí NVL phụ này có khá nhiều khoản mục hoá chất, rau gia vị phức tạp nên cách dự toán này thường thiếu chính xác.

Dữ liệu trong bảng trên cho ta thấy, đây chỉ là một kế hoạch sản xuất đơn thuần mà hầu hết các công ty đều có. Tuy nhiên, Bộ phận kế toán cũng như các lãnh đạo của Công ty Baveco vẫn gọi đó là dự toán NVLTT. Ngoài định mức lượng, định mức giá cũng như sản lượng cần sản xuất, tồn kho... thì yếu tố thời gian cần phải được xem xét, ít nhất là trong một quý. Các sản phẩm của công ty sản xuất theo mùa vụ, mà giá NVLTT đầu vụ, giữa vụ và cuối vụ có khác nhau nên công ty cần xem xét dự toán sản xuất theo tháng là tốt nhất.

4.6.2. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Tương tự như dự toán NVLTT, dự toán chi phí NCTT cũng lấy thực chi của năm 2006 của từng sản phẩm để làm căn cứ dự toán năm 2007. Cụ thể như chi phí tiền lương của vải lạnh đông năm 2006 là 1,150 nghìn đồng/ tấn thì năm 2007, công ty dự toán là 1,200 nghìn đồng /tấn. Chi phí tiền lương cũng như tiền ăn ca đều được dự toán tăng (một số khâu cần bố trí thêm nhân công để đảm bảo tiến độ). Tuy nhiên, cách dự toán này cũng thiếu chính xác bởi lẽ căn cứ để xác định lượng ở mỗi công đoạn sản xuất cụ thể chưa thể hiện bằng các chỉ số rõ ràng trong mỗi công đoạn sản xuất như tách vỏ gấc thì mất bao nhiêu giờ để hoàn thành, bao nhiêu lao động từ đó xây dựng các định mức để dự toán.

Bảng 4.26. Dự toán chi phí nhân công trực tiếp

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải hộp | Dứa LĐ | Dứa hộp | Dưa chuột | Cà chua | Gấc LĐ | Ngô ngọt |
|-----------------------------|---------------|----------------|---------------|--------------------|----------------------|--------------------|-------------------|---------------------|
| Khối lượng | | | | | | | | |
| NVL cần cho SX (tấn) | 350 | 500 | 350 | 100 | 600 | 100 | 450 | 100 |
| Chi phí tiền lương / tấn | 1,200 | 1,000 | 1,400 | 600 | 480 | 480 | 1800 | 1,000 |
| Chi phí tiền ăn ca/ tấn | 100 | 110 | 110 | 110 | 60 | 60 | 400 | 110 |
| Tổng chi phí NCTT | 455.000 | 555.000 | 528.500 | 71.000 | 324.000 | 54.000 | 990.000 | 111.000 |

Dữ liệu bảng này cũng cho thấy, đây là là một bản kế hoạch về chi phí NCTT, định mức về tiền lương, phụ cấp hoàn toàn dựa vào các chi phí thực tế đã diễn ra trong năm 2006. Thực tế sản xuất tại công ty cho thấy, nhu cầu lao động các tháng diễn ra rất khác nhau, nhiều nhất là vụ vải thiều tháng 6, tháng 7. Chính vì vậy, việc xây dựng định mức thời gian hoàn thành một sản phẩm, định mức lương căn bản, BHXH 1 giờ cần được thể hiện rõ trong các tháng. Thực hiện tốt vấn đề này, công ty sẽ chủ động về lao động và tiền mặt trả cho công nhân.

4.6.3. Dự toán chi phí sản xuất chung

Được xây dựng dựa trên thực chi phí tính bình quân trên 1 tấn sản phẩm sản xuất năm trước cộng với biến động mà công ty dự báo trong năm tiếp theo. Năm 2007, công ty dự báo giá điện, than tăng nên phần định mức được cộng thêm 5% thực chi năm 2006. Cụ thể năm 2006, biến phí SXC của sản phẩm cà chua dầm dấm là 201 nghìn đồng/tấn thì năm 2007, dự toán số này là 211 nghìn đồng/tấn. Riêng định phí được giữ nguyên làm cơ sở tính cho năm 2007.

Bảng 4.27. Dự toán chi phí SXC

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải NĐ | Dứa LĐ | Dứa NĐ | Dưa chuột DD | Cà chua DD | Gấc PURE | Ngô ngọt |
|--------------------------------|---------|---------|---------|--------|--------------|------------|----------|----------|
| Số lượng sản phẩm cần sản xuất | 350 | 500 | 350 | 100 | 600 | 100 | 450 | 100 |
| Biến phí SXC (1000đ) | 368 | 525 | 368 | 105 | 630 | 105 | 473 | 105 |
| Định phí SXC (1000đ) | 840 | 440 | 700 | 300 | 300 | 270 | 1,630 | 380 |
| Tổng chi phí SXC (1000đ) | 422.625 | 482.500 | 373.625 | 40.500 | 558.000 | 37.500 | 946.125 | 48.500 |

Qua bảng trên, chúng ta thấy chi phí SXC đã được dự toán cho từng sản phẩm. Các sản phẩm lạnh đông mang lại hiệu quả kinh tế cao hơn các sản phẩm đồ hộp nên mức chi phí SXC của các sản phẩm này cũng lớn. Năm 2006, mức chi phí SXC của gấc lạnh đông là 757,076 nghìn đồng, năm 2007, mức chi phí này được dự toán là 946,125 nghìn đồng, tăng 25%. Tuy nhiên, cách này có thể dễ làm nhưng lại thiếu chính xác, vì cơ sở để phân bổ các chi phí SXC cho các sản phẩm chưa thật hợp lý (đã đề cập ở trên), yếu tố thời gian cũng không được đề cập đến. Vì vậy, công ty cần xây dựng hình thức phân bổ chi phí SXC theo hoạt động và thể hiện các dự toán này theo quý.

4.6.4. Dự toán chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp

Được xây dựng dựa trên thực chi về bán hàng và quản lý của năm 2006 cộng với mức tăng 10%. Trong những năm gần đây, sức ép cạnh tranh ngày càng mạnh mẽ, giá nhiên liệu, bao bì lại tăng buộc các doanh nghiệp phải tăng cường quảng cáo, tiếp thị, chăm lo cho cán bộ công nhân viên (tăng định phí)

Bảng 4.28. Dự toán chi phí BH và QL

| Khoản mục | Vải LĐ | Vải NĐ | Dứa LĐ | Dứa NĐ | Dưa chuột DD | Cà chua DD | Gấc PURE | Ngô ngọt |
|---------------------------|---------|---------|---------|---------|--------------|------------|-----------|----------|
| Khối lượng | | | | | | | | |
| NVL cần cho SX (tấn) | 350 | 500 | 350 | 100 | 600 | 100 | 450 | 100 |
| Biến phí bán hàng (1000đ) | 514 | 306 | 514 | 306 | 330 | 330 | 837 | 327 |
| Định phí bán hàng (1000đ) | 374 | 374 | 374 | 374 | 374 | 374 | 374 | 374 |
| Định phí QLDN (1000đ) | 1.270 | 1.000 | 1.060 | 590 | 580 | 550 | 2.600 | 815 |
| Tổng chi phí BH và QLDN | 755.195 | 839.900 | 681.695 | 126.980 | 770.400 | 125.440 | 1.714.995 | 151.570 |

Qua bảng trên ta thấy, gấc lạnh đông có giá trị dự toán nhiều nhất, 1,714,995 nghìn đồng, gấp 3 lần các sản phẩm khác. Ban lãnh đạo công ty cho rằng, sản phẩm này có hiệu quả nên phân bổ nhiều cho sản phẩm này, kể cả phân bổ KHTSCĐ cũng như các khoản phân bổ khác.

Cũng giống như các dự toán trên, dự toán chi phí BH và QLDN chỉ có tính chất một bản kế hoạch chi, bởi lẽ, dù các chi phí này diễn ra quanh năm nhưng mức chi ở các tháng là khác nhau. Vì vậy, để tăng cường tính chủ động, Baveco cần dự toán các chi phí này theo tháng, quý.

4.7. Những nhân tố ảnh hưởng đến công tác KTQT tại BAVECO

❖ Chủ trương của Ban Giám Đốc

Tổ chức bộ phận KTQT phụ thuộc rất nhiều vào quan điểm và cách nhìn nhận của nhà quản trị. Tại Công ty Baveco, KTQT đã được Ban giám đốc nhìn

nhận. Tuy nhiên, cũng giống như phần lớn các doanh nghiệp tại Việt Nam, KTQT còn khá mới mẻ, Ban giám đốc còn nhiều lúng túng trong cách tiếp cận, vận dụng nó. Trong tiềm thức của Ban giám đốc, công ty vẫn chỉ có một loại kế toán, đó là KTTC. Các quyết định của Ban Giám đốc chủ yếu dựa vào kinh nghiệm cá nhân và các thông tin do KTTC cung cấp như giá bán, lợi nhuận mà chưa đề cập đến các thông tin nội tại của mỗi sản phẩm như kết cấu chi phí, đòn bẩy hoạt động, các chỉ tiêu hoà vốn... Lý do chính ở đây là Ban giám đốc công ty có 3 người thì chỉ có Giám đốc được tham gia khoá tập huấn 5 ngày về KTQT nên chủ trương ứng dụng KTQT vào công tác quản lý doanh nghiệp là có nhưng việc ứng dụng còn nhiều hạn chế.

❖ **Trình độ của nhân viên Kế toán**

Bộ phận kế toán của công ty hiện có 3 người, trong đó cả 3 người đều tốt nghiệp trung cấp kế toán. Hơn nữa, chỉ với 3 cán bộ thực hiện toàn bộ công việc kế toán tài chính cũng là quá nhiều. Một kế toán tiền lương, thuế, một kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm. Kế toán trưởng sẽ kiêm kế toán tổng hợp và xây dựng định mức. Ngoài nhân tố thiếu người, việc tổ chức thực hiện KTQT tại Baveco nói riêng và các công ty tại tỉnh Bắc Giang nói chung còn khá mới mẻ. Từ việc phân loại chi phí theo cách ứng xử của chi phí đến việc xây dựng các định mức trong quá trình lập dự toán còn nhiều lúng túng. Với họ, các chi phí mà họ quen làm theo KTTC chỉ mang tính thụ động, thuần túy phản ánh các nghiệp vụ kinh tế đã phát sinh vào đúng các tài khoản theo chuẩn mực kế toán, lập các báo cáo tài chính theo mẫu khi có yêu cầu của Ban giám đốc. Trong quá trình thực hiện đề tài, chúng tôi đã có nhiều cuộc thảo luận theo nhóm với Phòng kế toán và Ban giám đốc, phần lớn trong số họ chưa hiểu các chỉ tiêu được dùng trong phân tích của KTQT như LĐG, tỷ lệ LĐG, các chỉ tiêu hoà vốn, đòn bẩy hoạt động... Đây là một cản trở lớn trong việc thực hiện KTQT tại doanh nghiệp. KTQT có vai trò cung cấp và phân tích thông tin phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định. Vì vậy, các thông tin như là

một thứ hàng hoá mà nhà quản trị đặt hàng cho phận kế toán. Nhà quản trị yêu cầu đến đâu, chi tiết đến mức nào, ai có thể cung cấp, thời gian nào cung cấp... là vô cùng quan trọng.

4.8. Những biện pháp nhằm đẩy nhanh việc áp dụng KTQT tại BAVECO

❖ Tổ chức bộ máy kế toán quản trị

Với qui mô sản xuất của công ty hiện nay nên tổ chức thực hiện KTQT theo hình thức kết hợp, tức là tổ chức kết hợp giữa KTTC với KTQT theo từng phần kế toán. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành, kế toán tiền lương, thuế, bán hàng. Kế toán viên theo dõi phần nào thì sẽ thực hiện cả KTTC và KTQT phần đó. Ngoài ra, Kế toán trưởng, ngoài việc đảm nhiệm kế toán tổng hợp thì có thể thực hiện các nội dung KTQT khác như việc thu thập, phân tích các thông tin phục vụ việc lập dự toán (lập dự toán có thể theo tháng, theo quý) và phân tích thông tin phục vụ cho việc ra các quyết định trong quản trị doanh nghiệp.

❖ Nâng cao năng lực cho các Ban Giám Đốc và các bộ phận

KTQT là kế toán phụ thuộc vào yêu cầu của Nhà quản lý. Vì vậy, nó không có khuôn mẫu chung mà có đặc thù, bởi vậy các nhà quản lý phải có đủ kiến thức để đưa ra các yêu cầu, các thông tin cần cung cấp để đạt được các quyết định tối ưu.

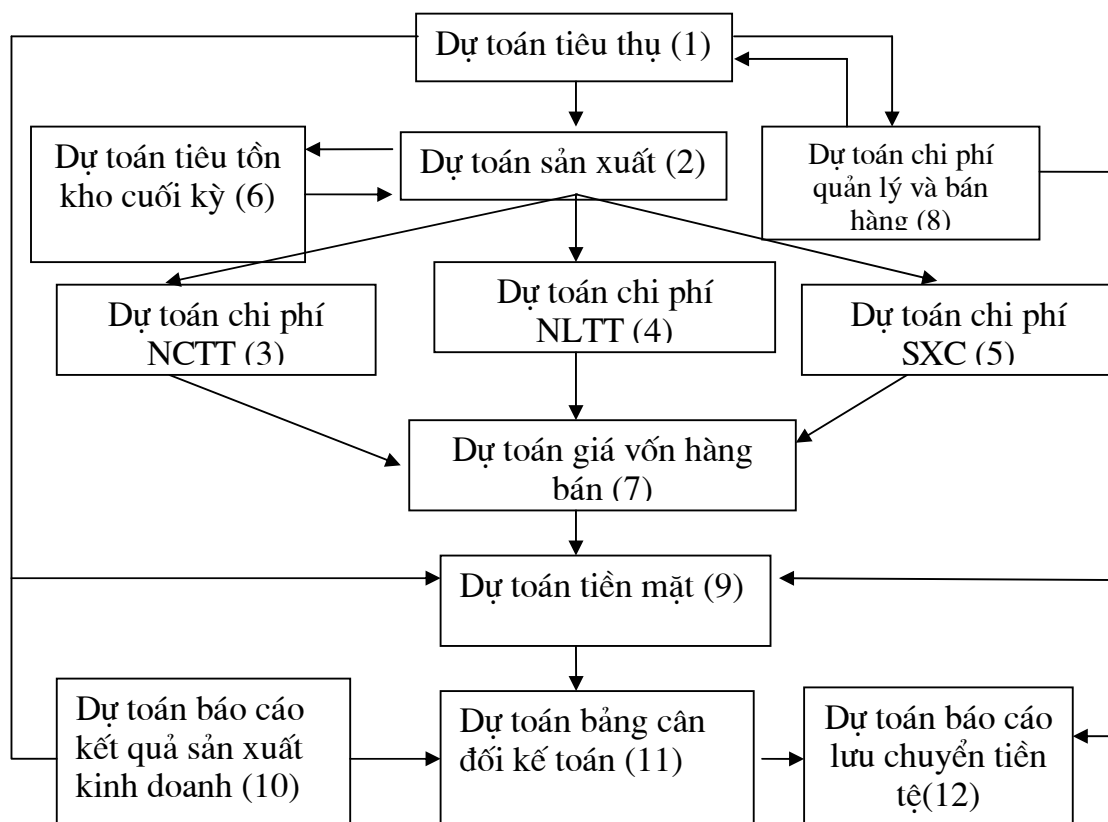
❖ Công tác phân loại chi phí theo biến phí và định phí

Hiện tại, toàn bộ các chi phí trong quá trình sản xuất cũng như ngoài sản xuất đều thực hiện theo KTTC. Chi phí NVLTT căn cứ vào chỉ tiêu kinh tế- kỹ thuật (cụm từ này được công ty quen dùng) của từng sản phẩm đã rõ. Tuy nhiên, ở chi phí NCTT, chi phí SXC và chi phí quản lý, bán hàng cần xác định các tiêu thức phân bổ ở từng công đoạn sản xuất của từng sản phẩm. Cụ thể là, công ty cần xây dựng định mức giờ cần thiết ở từng công đoạn của quá trình sản xuất. Ví dụ, công ty có thể dùng hình thức bấm giờ để biết công đoạn rửa nguyên liệu, bóc vỏ, tách hạt trong quá trình sản xuất vải thiều mất bao nhiêu

giờ để hoàn thành sản phẩm, từ đó mới bố trí nhân công và xây dựng định mức tiền lương cho một giờ lao động. Việc xây dựng định mức giờ ở các sản phẩm, các công đoạn có thể chỉ thực hiện một lần nhưng thực hiện cho nhiều năm. Mỗi năm, công ty chỉ cần căn cứ vào giá lao động trên thị trường hoặc chính sách tiền lương của công ty mà điều chỉnh giá giờ công lao động cho hợp lý. Hiện nay, vào mỗi đầu vụ sản xuất, phòng kế toán kết hợp với phòng tổ chức vẫn phải bố trí lại nhân lực bằng cách theo dõi công nhân lao động để sắp xếp công nhân. Việc này rất mất nhiều thời gian mà hiệu quả không cao.

❖ **Công tác dự toán sản xuất kinh doanh**

Công tác dự toán sản xuất cần thực hiện cho toàn bộ các sản phẩm từ khâu thu mua, sản xuất đến tiêu thụ sản phẩm theo 12 bảng dự toán của sơ đồ sau, [3].



Các dự toán này cần làm theo kỳ, theo vụ sản xuất để các thông tin cung

cấp cho nhà quản trị được kịp thời, phản ánh sát thực những biến động về giá nguyên liệu, nhân công, thị trường xuất khẩu...

❖ Phân bổ chi phí

Kế toán chi phí theo phương pháp truyền thống mà công ty đang áp dụng hiện nay dựa trên các tiêu thức phân bổ gián tiếp, phân bổ theo tỷ lệ chi phí NVLTT, nhưng vì sản xuất nhiều sản phẩm nên cách phân bổ này có thể dẫn đến giá thành sản phẩm không chính xác. Vì vậy, về lâu dài công ty nên áp dụng các phương pháp kế toán chi phí như kế toán chi phí dựa trên hoạt động (Activity Based Costing- ABC). Phương pháp này tập hợp toàn bộ chi phí gián tiếp trong quá trình sản xuất được tập hợp trên các tài khoản chi phí SXC, sau đó, phân bổ các chi phí theo hoạt động này vào từng sản phẩm tạo ra hoạt động đó theo các tiêu thức phân bổ thích hợp như: số giờ máy hoạt động, số giờ hoạt động, số giờ công lao động trực tiếp... Khoản chi phí gián tiếp này được phân bổ vào giá thành sản xuất cùng chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí bán hàng và chi phí QLDN để được giá thành toàn bộ. Chi tiết hơn, phương pháp ABC gồm các bước sau:

- Thứ nhất, xem xét các hoạt động tạo ra chi phí tại mỗi trung tâm chi phí, lập danh sách các hoạt động khác nhau. Sau đó, chi phí tại mỗi trung tâm sẽ được phân bổ cho mỗi hoạt động có quan hệ trực tiếp với hoạt động phân bổ.

- Thứ hai, trong từng hoạt động, cần xác định các tiêu chuẩn đo lường sự thay đổi mức sử dụng chi phí. Các tiêu chuẩn này được xem là tiêu thức phân bổ chi phí cho mỗi loại sản phẩm chịu chi phí. Các tiêu chuẩn phân bổ thường dùng là: Số giờ lao động trực tiếp của công nhân, số giờ máy chạy...

Tóm lại, kế toán chi phí dựa trên hoạt động làm cho giá thành sản phẩm xác thực hơn phương pháp truyền thống, nó biến một chi phí gián tiếp thành một chi phí trực tiếp với đối tượng tạo lập chi phí xác định. Tuy nhiên, để áp dụng phương pháp này, đòi hỏi sự đồng thuận Ban Giám Đốc Baveco và Phòng kế toán. Phòng kế toán cần phải bố trí thêm người.

❖ **Giải pháp cắt giảm một số loại chi phí**

Chi phí NVL: Cần mở rộng vùng nguyên liệu như ngô ngọt, gấc, cà chua bi, dưa nhằm chủ động hơn về các nguyên liệu. Có kế hoạch thu mua NVLTT theo tuần, tháng, gắn với các dự toán về biến động giá nguyên liệu đầu vào. Bởi lẽ, các hợp đồng mà công ty ký kết thường là dài hạn, trong khi giá nguyên liệu đầu vào như rau quả có sự chênh lệch rất lớn giữa đầu vụ và cuối vụ. Các NVLTT, sau khi thu mua về chờ sản xuất cần phân loại, có chế độ bảo quản hợp lý để tránh hao hụt. Các chi phí về bao bì, công ty cần có kế hoạch mua khối lượng lớn vì các loại này thường có biến động tăng nhiều hơn giảm trong các năm gần đây.

Chi phí nhân công: Ngoài các công nhân được công ty ký hợp đồng ra, một bộ phận lao động thời vụ chưa qua đào tạo được công ty thuê trong các vụ sản xuất, chủ yếu là vụ vải thiều, vụ gấc. Chính đội ngũ này đã làm tăng chi phí, hơn nữa việc bố trí sản xuất nhiều khi gặp khó khăn, bởi lẽ đa phần họ là các phụ nữ sống tại các xã lân cận không được đào tạo về kỹ thuật, vệ sinh an toàn thực phẩm nên họ làm chậm, không đảm bảo kỹ thuật. Vì vậy, về lâu dài, công ty cần có chiến lược phát triển nguồn nhân lực lao động như có chính sách ưu đãi thu hút những người lao động phổ thông đã từng làm việc tại công ty quay lại làm việc khi công ty có nhu cầu, lập danh sách theo dõi và ghi nhận những đóng góp của người lao động cho công ty. Bên cạnh đó, áp dụng chế độ khen thưởng kịp thời cho các cá nhân, tổ nhóm có sáng kiến mang lại hiệu quả trong sản xuất.

Chi phí sản xuất chung:

Các chi phí sản xuất chung bao gồm các chi phí về nhiên liệu, bốc xếp và chi phí vận hành, bảo dưỡng máy móc. Vì vậy, để cắt giảm loại chi phí này, ngoài việc áp dụng hình thức phân bổ chi phí theo hoạt động để thấy rõ các sự lãng phí có thể xảy ra ở công đoạn nào, công ty cần tiến hành sắp xếp lại cơ cấu tổ chức của các tổ nhóm trong nhà máy, xây dựng cơ chế thưởng phạt rõ

ràng, vai trò trách nhiệm của của các tổ trưởng, quản đốc phân xưởng. Thời gian sản xuất thường bị lãng phí khi giao ca (trong khi máy móc đang vận hành) nên công ty cần xây dựng một nội qui làm việc để tránh các lãng phí về nhân công, lãng phí nhiên liệu.

Chi phí bán hàng: Để nâng cao uy tín không chỉ với thị trường nước ngoài mà còn với thị trường trong nước, công ty nhất thiết phải xây dựng đội ngũ Marketing chuyên nghiệp, đem hình ảnh công ty đến với các nước nhập khẩu, với người tiêu dùng trong nước và đem thông tin thị trường về với doanh nghiệp. Hiện tại, bộ phận Marketing và bộ phận kinh doanh của công ty vẫn là một. Hơn nữa, là một công ty chuyên xuất khẩu nhưng không một cán bộ nào sử dụng được tiếng Anh. Vì vậy, các giao dịch, đàm phán, ký hợp đồng với các đối tác nước ngoài hiện nay vẫn phải thông qua môi giới.

Định kỳ, mỗi quý, công ty nên tiến hành phân tích tình hình lợi kinh doanh để thấy được những biến động của lợi nhuận, qua đó, biết được nguyên nhân tăng giảm lợi nhuận để có những điều chỉnh kịp thời.

5. KẾT LUẬN

5.1. Những thông tin kế toán hiện tại của Baveco hoàn toàn có thể phân loại thành biến phí và định phí ở mức độ cung cấp thông tin sản phẩm trong một năm cho việc phân tích cấu trúc CVP. Bộ phận kế toán của công ty hoàn toàn có thể thực hiện được điều này. Tuy nhiên, để các thông tin về sản phẩm phục vụ cho nhà quản trị ra các quyết định kinh doanh kịp thời cần và đặt trọng tâm phân tích vào tương lai, việc phân tích cấu trúc CVP để ra các quyết định kinh doanh cần thực hiện ngay từ khâu dự toán sản xuất. Để làm tốt việc này cần:

- 1) Bộ phận kế toán phải hiểu rõ bản chất của các định phí và biến phí, trên cơ sở đó, việc phân loại được tiến hành song song khi các nghiệp vụ kinh tế phát sinh hoặc dự đoán là sẽ phát sinh để thuận tiện cho việc tích. 2) Cơ cấu chi phí của doanh nghiệp hiện nay được xem là an toàn, tốc độ phát triển doanh thu của doanh nghiệp khá tốt, vì vậy, Ban giám đốc cần điều chỉnh cơ cấu chi phí theo hướng tăng dần định phí sẽ có lợi hơn. 3) Việc phân bổ các chi phí SXC, nếu dựa vào tiêu thức tỷ lệ NVL trực tiếp còn nhiều hạn chế, vì trong thực tế, sản phẩm có chi phí NVL lớn nhất chưa hẳn đã có chi phí chiếm trong chi phí SXC lớn nhất.

5.2. Vận dụng một số nội dung của KTQT trong phân tích kết quả kinh doanh đã chỉ ra các thông tin chứa đựng trong từng sản phẩm, nó cho biết những cơ hội sinh lợi và những bất lợi khi tăng giảm doanh thu ở mỗi sản phẩm. Ví dụ: sản phẩm dứa hộp có tỷ lệ lãi thuần thấp nhất, 3.3%, nhưng do đòn bẩy hoạt động lớn nhất, 5.3 lần (định phí chiếm 14,7% trong tổng chi phí, cao hơn các sản phẩm khác) nên khi tăng doanh thu, tốc độ tăng lợi nhuận của sản phẩm này lớn nhất. Tuy nhiên, với năng lực của bộ phận kế toán hiện tại, việc áp dụng một số nội dung mà Đề tài đã đề cập vào sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp vẫn là một thách thức lớn bởi lẽ họ chưa được tiếp cận với KTQT. Vì vậy, công ty cần có chế độ tuyển, hoặc thuê người làm KTQT.

5.3. Ngoài các phân tích dựa trên các số liệu có sẵn tại Phòng Kế toán của công ty, chúng tôi đã đưa ra các giả định về các xu hướng biến động của giá bán, của chi phí, những đề xuất giải quyết. Trong quá trình phân tích, chúng tôi đã tham vấn với Ban giám đốc, phòng kế toán và theo họ, những tình huống kinh doanh đã đề cập hoàn toàn có thể xảy ra, việc phân tích nó giúp doanh nghiệp dự đoán được các biến động trong tương lai để ra các quyết định kinh doanh đúng đắn.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Phạm Thị Mỹ Dung, Nguyễn Văn Song (2000), “*Giáo trình Kế toán quản trị*”, Trường Đại Học Nông Nghiệp I Hà Nội, NXB Nông nghiệp, Hà Nội.
2. Phạm Thị Mỹ Dung, Bùi Bằng Đoàn (2001), *Giáo trình Phân tích kinh doanh*, NXB Nông nghiệp.
3. Phạm Văn Dược (2006), *Giáo trình Kế toán quản trị*, NXB Thống Kê.
4. Nguyễn Thị Hiền (2005), *Giáo trình Công nghệ sau thu hoạch*, NXB Nông nghiệp.
5. Lê Thị Hoà (2007), *Sơ đồ hướng dẫn kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa*, NXB Tài chính.
6. Quang Khải (2006), “*Phân loại theo cách ứng xử của chi phí*”, <http://www.tapchiketoan.info>.
7. Quang Khải (2006), *Một số mô hình phân bổ chi phí sản xuất chung trong KTQT*, <http://www.tapchiketoan.info>.
8. Đinh Trung Kiên (2007), *Báo cáo rau quả Quý I/2007*, <http://www.agroviet.gov.vn>.
9. Nguyễn Thị Lãnh (2006), “*Xây dựng và phân tích định mức*”, <http://www.tapchiketoan.info>.
10. *Luật Kế toán (2003)*.
11. Nguyễn Hữu Phú (2006), *Tổ chức trách nhiệm trong các công ty*, <http://www.tapchiketoan.info>.
12. Phạm Rin (2006), “*Kế toán chi phí dựa trên hoạt động*”, <http://www.tapchiketoan.info>.
13. *Thông tư hướng dẫn thực hiện Kế Toán Quản Trị trong doanh nghiệp*, 2006/TT-BTC.

14. Trần Thủy (2004), *Có vùng nguyên liệu nhưng thiếu công nghiệp chế biến*, <http://www.vietnamnet.vn>.
15. Nguyễn Xuân Thủy, Trần Việt Hoa, Nguyễn Việt Ánh (2004), *Quản trị dự án đầu tư*, NXB Thống Kê.
16. Từ điển Tiếng Việt (1995), NXB từ điển học Hà Nội.

