

# Phương pháp xác định chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm trong kế toán quản trị

▣ Ths. Nguyễn Thị Minh Phương\*

Giá thành là một trong những chỉ tiêu quan trọng ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả kinh doanh và quan hệ mật thiết với việc kiểm soát, hoạch định và ra quyết định của nhà quản trị. Vì vậy, doanh nghiệp (DN) cần lựa chọn hệ thống tính giá thành cho phù hợp với đặc điểm sản phẩm, ngành nghề kinh doanh, quy trình công nghệ cũng như yêu cầu về thông tin cho công tác quản lý. Trong hệ thống tính giá thành, phương pháp xác định chi phí sản xuất là một trong những nội dung tiên quyết đến giá thành sản phẩm.

## Phương pháp xác định chi phí sản xuất

Có hai phương pháp xác định chi phí sản xuất (CPSX) được áp dụng, đó là: xác định CPSX và tính giá thành theo phương pháp toàn bộ và xác định CPSX và tính giá thành theo phương pháp trực tiếp.

### Phương pháp toàn bộ

Phương pháp toàn bộ (Absorption costing) là phương pháp mà toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến quá trình sản xuất tại phân xưởng, đội sản xuất,... được tính hết vào giá thành của sản phẩm hoàn thành. Đây là phương pháp tính giá truyền thống trong kế toán chi phí dựa trên cơ sở sản phẩm sản

xuất, là kết quả của sự kết hợp giữa lao động với các loại tư liệu sản xuất và công cụ sản xuất.

Theo phương pháp này, toàn bộ CPSX, bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, CPSX chung. CPSX sản phẩm bao gồm cả biến phí và định phí. Trình tự tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm được thực hiện như sau: Xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành; Tập hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp cho từng đối tượng; Phân bổ, tổng hợp chi phí sản xuất chung cho các đối tượng có liên quan; Xác định chi phí dở dang cuối kỳ, tính ra tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm.

$Tổng\ giá\ thành\ sản\ xuất = Giá\ trị\ sản\ phẩm\ dở\ dang\ đầu\ kỳ + Chi\ phí\ sản\ xuất\ phát\ sinh\ trong\ kỳ - Giá\ trị\ sản\ phẩm\ dở\ dang\ cuối\ kỳ$

$Giá\ thành\ đơn\ vị\ sản\ phẩm = Tổng\ giá\ thành\ sản\ xuất / Số\ lượng\ sản\ phẩm\ hoàn\ thành$

Cơ sở để tính các chi phí này vào giá thành là các chuẩn mực kế toán về hàng tồn kho. Phương pháp này cũng được kế toán tài chính thực hiện tính giá thành trên cơ sở các

khoản mục CPSX. Phương pháp toàn bộ là sự giao thoa giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị (KTQT). Với kế toán tài chính, sử dụng phương pháp này để lập Báo cáo kết quả kinh doanh (KQKD) và Bảng cân đối kế toán, còn KTQT sử dụng phương pháp toàn bộ để tính giá thành sản phẩm theo đơn đặt hàng, giá thành định mức hoặc giá thành tiêu chuẩn trong quá trình xây dựng kế hoạch.

Phương pháp toàn bộ bao gồm hai hệ thống tính giá thành sản phẩm: Tính giá thành theo công việc và tính giá thành theo quá trình sản xuất.

Báo cáo KQKD được lập theo cách xác định CPSX phương pháp toàn bộ:

Chỉ tiêu	Số tiền
1, Doanh thu	
2, Giá vốn	
Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ	
Chi phí sản xuất trong kỳ	
Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ	
3, Lãi gộp (1-2)	
4, Chi phí quản lý và bán hàng	
5, Lãi thuần (3-4)	

### Phương pháp trực tiếp

Tính giá thành sản phẩm theo phương pháp trực tiếp (direct

\* Đại học Kinh tế Quốc dân



costing hay variable costing), CPSX chỉ bao gồm các CPSX khả biến phát sinh tại phân xưởng, đội sản xuất (bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, biến phí chung sản xuất). Như vậy, theo phương pháp này, giá thành sản xuất chỉ bao gồm biến phí sản xuất. Trình tự tập hợp chi phí và tính giá thành được thực hiện như sau: Xác định đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành. Phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí. Các chi phí biến đổi được tập hợp cho từng đối tượng, phân định phí sản xuất chung tập hợp riêng phục vụ các yêu cầu quản trị. Cuối kỳ kế toán tổng hợp toàn bộ biến phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm.

$Giá\ thành\ đơn\ vị\ sản\ phẩm = \frac{Tổng\ biến\ phí\ sản\ xuất}{Số\ lượng\ sản\ phẩm\ hoàn\ thành}$

Phương pháp trực tiếp được sử dụng để lập Báo cáo KTQT, Báo cáo KQKD theo cách ứng xử chi phí, phù hợp với việc phân tích mối quan hệ Chi phí - Khối lượng - Lợi nhuận (C-V-P), phục vụ cho yêu cầu quản trị và nội bộ DN.

Theo phương pháp trực tiếp, báo cáo KQKD được lập như sau:

Chỉ tiêu	Số tiền
1, Doanh thu bán hàng	
2, Chi phí khả biến	
3, Số dư đảm phí (1-2)	
4, Chi phí bất biến	
5, Thu nhập thuần (3-4)	

Theo phương pháp này, định phí sản xuất chung không được tính vào giá thành sản phẩm mà được tách ra và coi là chi phí thời kỳ. Định phí chung này có

bản chất là tiền đề cho quá trình sản xuất và không bị ảnh hưởng vì kết quả của mức hoạt động, cũng giống như chi phí bán hàng và chi phí quản lý, ảnh hưởng trực tiếp đến lỗ (lãi) của DN. Còn theo phương pháp xác định chi phí toàn bộ, CPSX bao gồm cả biến phí sản xuất chung và định phí sản xuất chung cần cho sản xuất và chịu ảnh hưởng của mức độ hoạt động nên được tính vào từng đơn vị sản phẩm. Như vậy, sự khác biệt trong CPSX sản phẩm giữa hai phương pháp toàn bộ và phương pháp trực tiếp là phần Định phí sản xuất chung trong hàng tồn kho, hay chính là thời gian được chọn để tính định phí sản xuất chung. Trong trường hợp DN sản xuất và tiêu thụ hết và không có hàng tồn kho, lợi nhuận của hai báo cáo KQKD được lập theo hai phương pháp trên là bằng nhau.

#### Và tình hình áp dụng tại các DN

Hiện nay, hầu hết mới chỉ áp dụng phương pháp xác định chi phí toàn bộ, với mục đích lập báo cáo KQKD theo chức năng và phân tích thông tin kế toán để đánh giá hàng tồn kho và đo lường lợi nhuận. Phương pháp xác định chi phí trực tiếp ít được áp dụng. Tuy nhiên, DN nên áp dụng thêm phương pháp xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp bởi trong nền kinh tế thị trường nhiều biến động như hiện nay, tình hình tiêu thụ hàng hoá thường không thuận lợi, tiềm ẩn nhiều rủi ro, nếu chọn phương pháp chi phí toàn bộ để hạch toán thì lợi nhuận của DN sẽ cao hơn phương pháp trực tiếp. Khi đó,

việc đánh giá KQKD của DN sẽ không chính xác.

Ngoài ra, việc xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp còn giúp DN thuận lợi hơn trong việc phân tích điểm hoà vốn, phân tích mối quan hệ chi phí-khối lượng và lợi nhuận, qua đó, giúp nhà quản trị tính được các chỉ tiêu kinh tế, phục vụ việc ra quyết định trong kinh doanh như: Liệu có nên sản xuất tiếp hay mua ngoài? Sản xuất ở mức nào là hợp lý, để đạt được lợi nhuận mong muốn, cần phải sản xuất và tiêu thụ ở mức nào?

Xác định chi phí theo phương pháp trực tiếp còn là cơ sở để lập kế hoạch, xác định được chi phí tại các mức sản lượng khác nhau, từ đó, so sánh được kết quả hoạt động thực tế và kế hoạch, xây dựng giá bán và có thể kiểm soát được chi phí tại DN.

Để áp dụng được phương pháp xác định chi phí trực tiếp, đòi hỏi DN cần phải phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí, chi phí được phân loại thành biến phí và định phí. ■

#### Tài liệu tham khảo

1. PGS.TS Nguyễn Ngọc Quang KTQT (2009) – Nhà XB Tài chính
2. PGS.TS Phạm Văn Dược - KTQT - Nhà XB Thống kê
3. PGS.TS Đặng Thị Loan - Kế toán tài chính – Nhà xuất bản kinh tế quốc dân
4. Jae K.Shim, Ph.D & Joel G.Siegel, Ph.D., CPA : Theory & Problem of Managerial Accounting