

QUẢN TRỊ CHI PHÍ



Th.S NG. THỊ PHƯƠNG LOAN

Biên soạn

TRƯỜNG ĐẠI HỌC MỞ TP.HCM

TÀI LIỆU HƯỚNG DẪN HỌC TẬP

QUẢN TRỊ CHI PHÍ

Biên soạn: Th.S NGUYỄN THỊ PHƯƠNG LOAN

THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

BÀI GIỚI THIỆU

Chào mừng các bạn đến với chương trình đào tạo từ xa của Đại học Mở Bán công TP. Hồ Chí Minh

Các bạn thân mến, người ta thường hiểu rằng: chi phí chỉ xuất hiện khi có một hoạt động giao dịch nào đó xảy ra, chẳng hạn như mua nguyên vật liệu cho sản xuất. Tuy nhiên, chi phí lại chính là kết quả của các quyết định quản trị nhằm đáp ứng những yêu cầu kinh doanh, trong đó vai trò của nhà quản trị chi phí là xác định, đo lường, thu thập, phân tích và báo cáo các thông tin về những yếu tố ảnh hưởng đến sự thành công của một doanh nghiệp. Đó là các yếu tố: chi phí, doanh thu, lợi nhuận. Bên cạnh đó nhà quản trị chi phí cũng thực hiện việc phân tích các thông tin phi chi phí như phát triển sản phẩm mới, chất lượng sản phẩm, độ thỏa mãn của khách hàng đối với sản phẩm. Như vậy, quản trị chi phí bao gồm các công việc của kế toán chi phí, của quản trị tài chính, đồng thời thông qua phân tích các thông tin này để tìm kiếm cơ hội kinh doanh, hình thành các quyết định đúng đắn, xây dựng chiến lược sản xuất kinh doanh thích hợp. Đó chính là nội dung chủ yếu của môn học Quản Trị Chi Phí

Để có thể hiểu được các vấn đề trong môn học này, người học cần có những kiến thức cơ bản về: kế toán đại cương, kế toán quản trị, dự báo kinh tế để có thể thực hiện các bài tính toán.

Thông qua nội dung của môn học, người học sẽ biết được những việc phải làm của nhà quản trị chi phí trong doanh nghiệp, các phương pháp tính toán và đánh giá chi phí, từ đó ra quyết định cho phù hợp, không bỏ lỡ cơ hội và đạt được mục tiêu trong chiến lược sản xuất kinh doanh, trước mắt cũng như lâu dài.

Người học có thể tham khảo thêm ở một số tài liệu như: kế toán quản trị, kế toán chi phí, quản trị tài chính, quản trị chi phí (bản tiếng Anh, NXB McGraw-Hill, 1999), quản trị chi phí (bản tiếng Anh, NXB McGraw-Hill, 2000).

MỤC TIÊU CỦA MÔN HỌC

Môi trường kinh doanh của các doanh nghiệp hiện nay đang ngày càng được mở rộng. Trong chiều hướng đó, các doanh nghiệp thành công đã có những đáp ứng kịp thời không chỉ nhờ việc thay đổi quy trình sản xuất mà còn nhờ thay đổi cung cách quản trị. Kinh doanh hiện nay chú trọng đến việc cải tiến và sự thỏa mãn của khách hàng đối với sản phẩm. Điều này đòi hỏi nhà quản trị chi phí phải định ra một chiến lược kinh doanh hợp lý. Trong điều kiện đó, môn học này sẽ giúp cho người học hiểu được:

- Hiểu được cách thức các doanh nghiệp lựa chọn các chiến lược cạnh tranh: về chất lượng, về giá cả cũng như tận dụng các ưu thế khác để tạo ra thành công cho đơn vị mình
- Hiểu được các phương pháp quản trị chi phí và sử dụng nó để giúp doanh nghiệp thành công.
- Hiểu và áp dụng các phương pháp quản trị chi phí thích hợp cho đơn vị theo từng chức năng quản trị: quản trị chiến lược, hoạch định và xây dựng quyết định, chuẩn bị bản báo cáo tài chính, quản trị và kiểm soát hoạt động.
- Thấy được tác động của môi trường kinh doanh hiện nay tới các phương pháp quản trị chi phí: môi trường kinh doanh toàn cầu, phương pháp sản xuất mới, gia tăng giá trị cung ứng cho khách hàng, thay đổi hình thái quản lý hoạt động.

NỘI DUNG MÔN HỌC

Môn học được thiết kế thành 7 bài, với thời lượng mỗi chương một buổi. Riêng bài 7 sẽ chia thành hai buổi. Buổi cuối cùng sẽ hệ thống bài, ôn tập và làm một số bài tập minh họa.

Người học cần đọc kỹ phần lý thuyết được giới thiệu theo từng mục trong của chương vì đây là cơ sở cho các tính toán và ra quyết định của nhà quản trị. Có một số khái niệm chi phí đối với người học có thể là mới, vì thế sẽ khó hiểu. Chúng sẽ được minh họa bằng các thí dụ liên hệ hoặc trong các bài tập. Để hiểu rõ môn học hơn, người học cố gắng giải các bài tập trong phần câu hỏi của từng bài. Nếu không giải được có thể tham khảo phần bài giải ở cuối tài liệu. Phần này sẽ hướng dẫn cho người học cách giải các bài toán.

Nếu có gì cần trao đổi hoặc có các góp ý để làm cho nội dung rõ ràng hơn, xin liên hệ với tác giả theo địa chỉ: loan_kt@ueh.edu.vn

Trước khi đi vào nội dung cụ thể, xin mời các bạn tham khảo kết cấu của môn học.

Mục Lục

Bài 1. TỔNG QUAN VỀ QUẢN TRỊ CHI PHÍ

I. Khái niệm	10
II. Vai trò của quản trị chi phí trong doanh nghiệp	11
III. Quản trị chi phí trong môi trường kinh doanh hiện nay	11
1. Kinh doanh toàn cầu	12
2. Công nghệ sản xuất	12
3. Định hướng khách hàng	12
4. Tổ chức quản trị	12
IV. Chiến lược quản trị chi phí của các doanh nghiệp	13
1. Benchmarking	14
2. Quản trị chất lượng	15
3. Quản trị chi phí theo hoạt động	15

Bài 2. CÁC KHÁI NIỆM CHI PHÍ CƠ BẢN

I. Khái niệm chi phí trong quản trị chiến lược	18
1. Tác nhân tạo chi phí	18
2. Nhóm chi phí	20
3. Đối tượng nhận chi phí	20
4. Ấn định chi phí và phân bổ chi phí	20
II. Khái niệm chi phí cho việc tính toán chi phí sản phẩm hoặc dịch vụ	23
1. Chi phí sản phẩm	23

2. Chi phí định kỳ	23
3. Các dòng chi phí.....	23
3.1 Trong doanh nghiệp sản xuất	24
3.2 Trong doanh nghiệp dịch vụ.....	25
3.3 Trong doanh nghiệp thương mại	25
III. Khái niệm chi phí cho việc hoạch định và xây dựng quyết định	28
1. Chi phí liên quan	28
1.1 Chi phí chênh lệch.....	28
1.2 Chi phí cơ hội	29
1.3 Chi phí chìm	29
2. Yêu cầu đối với các thông tin chi phí cho việc xây dựng quyết định	30
Bài 3. TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO MỨC HOẠT ĐỘNG	
I. Tính toán chi phí theo phương pháp truyền thống.....	35
1. Khái niệm	35
2. Những hạn chế của phương pháp truyền thống	36
II. Tính toán chi phí theo hoạt động (ABC).....	36
1. Khái niệm	36
2. Các hoạt động và các tác nhân tạo chi phí trong ABC.....	37
3. Các bước trong thiết kế hệ thống ABC	37
4. Những lợi ích và giới hạn của ABC	39
III. Thí dụ minh họa các cách tính toán theo hai hệ thống.	40

Bài 4. ƯỚC TÍNH CHI PHÍ

I. Khái niệm	52
1. Sử dụng ước tính chi phí cho dự báo chi phí	53
2. Sử dụng ước tính chi phí cho việc xác định tác nhân tạo chi phí.	54
II. Các bước trong ước tính chi phí.....	54
1. Xác định đối tượng nhận chi phí ước tính.....	54
2. Xác định tác nhân tạo chi phí	54
3. Thu thập dữ liệu.....	55
4. Vẽ biểu đồ dữ liệu	55
5. Lựa chọn phương pháp ước tính	55
6. Đánh giá tính chính xác của chi phí ước tính.....	55
III. Các phương pháp trong ước tính chi phí	57
1. Phân loại chi phí	57
2. Ước tính bằng mắt	57
3. Phương pháp cao – thấp	58
4. Phương pháp phân tích hồi quy	61

Bài 5. PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ SẢN LƯỢNG – LỢI NHUẬN

I. Khái niệm	67
1. Mô hình CVP.....	68
2. Vai trò chiến lược của phân tích CVP trong kinh doanh	68
II. Phân tích CVP đối với hoạt động hòa vốn.....	69
1. Tính toán trực tiếp trên công thức CVP	69

1.1 Sản lượng hòa vốn	69
1.2 Doanh thu hòa vốn	70
2. Tính toán dựa trên phân chênh lệch biên	71
2.1 Sản lượng hòa vốn.....	71
2.2 Doanh thu hòa vốn	71
III. Phân tích CVP cho hoạch định doanh thu và chi phí	72
1. Hoạch định doanh thu.....	72
2. Hoạch định chi phí	73
1.1 Chi phí mục tiêu	73
1.2 Lương và hoa hồng	74
1.3 Thuế thu nhập	75
IV. Phân tích độ nhạy của kết quả CVP.....	76
V. Phân tích CVP đối với doanh nghiệp phi lợi nhuận.....	78

Bài 6. TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO CÔNG VIỆC

I. Khái niệm	84
II. Xác định chi phí theo công việc	84
1. Tài liệu cơ bản cho việc xác định chi phí công việc	85
2. Ghi chép chi phí theo công việc	85
2.1 Chi phí NVL	86
2.2 Chi phí LĐTT	86
2.3 Chi phí hoạt động	88
III. Chi phí hoạt động dự tính cho công việc	90

1. Tác nhân tạo chi phí cho phân bổ chi phí hoạt động vào công việc	90
2. Ứng dụng chi phí hoạt động vào công việc.....	90
IV. Các tác nhân tạo chi phí và tính toán bằng phương pháp ABC.....	92
V. Thí dụ minh họa cho tính toán chi phí theo công việc.....	96

Bài 7. TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO QUÁ TRÌNH

I. Xác định chi phí theo quá trình	106
1. Khái niệm	107
2. Sử dụng chi phí theo quá trình	107
3. Sản lượng tương đương.....	107
II. Các bước trong xác định chi phí theo quá trình	108
1. Phân tích các đơn vị đầu vào, đầu ra.....	108
2. Tính toán các đơn vị tương đương	108
3. Xác định tổng chi phí	109
4. Tính toán chi phí cho mỗi đơn vị sản xuất.....	109
5. Phân bổ tổng chi phí.....	109
III. Các phương pháp xác định chi phí theo quá trình	109
1. Phương pháp trung bình trọng số (Weighted - Average Method).....	109
2. Phương pháp FIFO.....	109
IV. Thí dụ minh họa.....	110
Tài liệu tham khảo.....	133
Phản hướng dẫn.....	134

BÀI MỘT

TỔNG QUAN VỀ QUẢN TRỊ CHI PHÍ

Mục tiêu của bài 1 là giúp cho người học hiểu được quản trị chi phí là gì và vai trò của nó trong điều kiện kinh doanh hiện nay của các doanh nghiệp. Thông qua phân tích các thông tin về chi phí, doanh nghiệp có thể xác định cho mình một chiến lược sản xuất – kinh doanh hiệu quả.

Sau khi nghiên cứu bài này, người học sẽ hiểu được các vấn đề sau:

- Phân biệt được sự giống và khác nhau giữa kế toán chi phí và quản trị chi phí.
- Hiểu được vai trò của quản trị chi phí trong các doanh nghiệp.
- Giải thích được môi trường kinh doanh hiện nay có tác động thế nào đến việc quản trị chi phí trong doanh nghiệp.
- Hiểu được một cách cơ bản các kỹ thuật quản trị và chúng có tác động đến việc quản trị chi phí như thế nào.

I. KHÁI NIỆM

Quản trị chi phí là phân tích các thông tin cần thiết cho công việc quản trị của một doanh nghiệp. Các thông tin này bao gồm các thông tin tài chính (chi phí và doanh thu) lẫn các thông tin phi tài chính (năng suất, chất lượng và các yếu tố khác của doanh nghiệp)

Nhà quản trị chi phí không đơn giản là người ghi chép các thông tin về chi phí mà còn đóng vai trò quan trọng trong việc xây dựng các

quyết định quản trị để có thể cung cấp cho khách hàng những sản phẩm/dịch vụ có chất lượng tốt nhất với chi phí thấp nhất.

II. VAI TRÒ CỦA QUẢN TRỊ CHI PHÍ

- Quản trị chi phí giúp doanh nghiệp tập trung năng lực của mình vào các điểm mạnh, tìm ra các cơ hội hoặc các vấn đề quan trọng trong sản xuất kinh doanh.
- Quản trị chi phí giúp doanh nghiệp có thể cải thiện chất lượng sản phẩm hay dịch vụ của mình mà không làm thay đổi chi phí.
- Quản trị chi phí giúp người ra quyết định nhận diện được các nguồn lực có chi phí thấp nhất trong việc sản xuất và cung ứng hàng hóa hoặc dịch vụ

Bảng 1. So sánh vai trò của quản trị chi phí và kế toán chi phí.

Quản trị chi phí	Kế toán chi phí
- Ghi chép chi phí	- Ghi chép các chi phí
- Phân tích các thông tin liên quan đến chi phí	phát sinh
- Nhận diện các cơ hội kinh doanh	- Lập các báo cáo chi phí
- Ra quyết định	

III. QUẢN TRỊ CHI PHÍ TRONG MÔI TRƯỜNG KINH DOANH HIỆN NAY

Môi trường kinh doanh hiện nay đã có rất nhiều thay đổi, và đã làm biến đổi thực tế quản trị chi phí của các doanh nghiệp.

1. Môi trường kinh doanh toàn cầu.

Hiện nay, môi trường kinh doanh đã mở rộng đến thị trường thế giới, làm cho các doanh nghiệp phải chịu sức ép cạnh tranh trên quy mô toàn cầu. Vì vậy, doanh nghiệp cần nhiều thông tin về quản trị chi phí hơn để có thể xây dựng chiến lược cạnh tranh và kinh doanh có hiệu quả.

2. Công nghệ sản xuất

Để cạnh tranh một cách hiệu quả, các doanh nghiệp phải chấp nhận thay đổi công nghệ sản xuất. Điều này không những giúp cho doanh nghiệp có thể kiểm soát được các dòng chi phí vào (chi phí NVL, lao động, chi phí khác) mà còn có thể xây dựng các quyết định cho đầu ra sản xuất (giá bán, sản lượng, doanh thu, lợi nhuận, tồn kho)

3. Định hướng khách hàng

Một thay đổi quan trọng của môi trường kinh doanh hiện nay là sự thay đổi liên tục thị hiếu của khách hàng đối với sản phẩm/dịch vụ. Họ thích sản phẩm có chất lượng cao, có nhiều tính năng mới, mẫu mã đa dạng, các dịch vụ kèm theo phải phong phú. Vì vậy, chiến lược kinh doanh của doanh nghiệp là phải thỏa mãn các yêu cầu này với chi phí thấp nhất. Vai trò của quản trị chi phí, vì thế, trở nên rất quan trọng vì nếu không quản lý và phân tích tốt, sản phẩm tuy có chất lượng cao nhưng giá cũng sẽ cao, khách hàng sẽ không thích nữa.

4. Tổ chức quản trị

Do mục tiêu là nhắm đến thỏa mãn thị hiếu của khách hàng nên các hoạt động sản xuất và kinh doanh cũng chuyển dịch theo hướng khách hàng. Vì thế, tổ chức của doanh nghiệp cũng thay đổi và hình thành các nhóm hoạt động hoặc bộ phận chức năng (nghiên cứu phát triển, tổ chức sản xuất, giao hàng, bảo hành, sửa chữa). Theo đó, thực

tế việc quản trị chi phí cũng sẽ có những thay đổi cho phù hợp. Từng nhóm/bộ phận sẽ có các chi phí hoạt động của mình. Các báo cáo về chi phí sẽ phản ảnh hoạt động của các nhóm/bộ phận hợp lý hay chưa hợp lý.

Bảng 2. So sánh môi trường kinh doanh trước đây và hiện nay

	Trước đây	Hiện nay
Môi trường cạnh tranh	Nền kinh tế quy mô lớn, tiêu chuẩn hóa đối với sản phẩm	Trọng tâm là chất lượng, tính năng và sự thỏa mãn của khách hàng đối với sản phẩm
Quy trình sản xuất	Sản lượng cao, tồn kho lớn	Sản lượng ít, tồn kho thấp, giảm thiểu chi phí
Công nghệ sản xuất	Dây chuyền lắp ráp tự động, sử dụng công nghệ riêng biệt ở mỗi công đoạn	Hệ thống robot, sử dụng công nghệ liên kết nhau thông qua hệ thống mạng
Kỹ năng lao động	Yêu cầu thấp	Yêu cầu cao
Thị trường tiêu thụ	Chủ yếu là trong nước	Tiêu thụ trên toàn cầu

IV. CHIẾN LƯỢC QUẢN TRỊ CHI PHÍ CỦA CÁC DOANH NGHIỆP

Nếu là người quản lý doanh nghiệp, để giảm chi phí bạn sẽ chọn chiến lược nào?

Trước khi trả lời, các bạn hãy bỏ ra vài phút đọc xem chúng ta có những công cụ chiến lược nào nhé!

Các nhà quản trị thường sử dụng các công cụ sau để có thể đạt được mục tiêu chiến lược của doanh nghiệp:

1. Benchmarking (kỹ thuật bắt chước)

Để áp dụng kỹ thuật này, doanh nghiệp phải xác định các nhân tố thành công của mình, nghiên cứu thực tế thực hiện tốt nhất của một doanh nghiệp khác (hay có thể là một đơn vị khác ngay trong doanh nghiệp) về chúng, sau đó thực hiện việc cải thiện trong quy trình sản xuất kinh doanh của mình. Công cụ này giúp doanh nghiệp nhận diện các cơ hội, các điều kiện để cải thiện hoạt động mà không làm tăng chi phí.

Thí dụ: doanh nghiệp A thành công trong việc tăng doanh thu hàng tháng là nhờ có hệ thống chăm sóc khách hàng tốt. Công ty B nghiên cứu việc này và sau đó cũng thiết lập một nhóm chuyên phụ trách các dịch vụ hậu mãi. Do đã rút được kinh nghiệm từ đối thủ cạnh tranh (công ty A) nên hoạt động của nhóm này hiệu quả hơn. Kết quả, khách hàng của công ty B hài lòng hơn, doanh thu của công ty tăng mà vẫn đảm bảo chi phí không vượt qua ngưỡng đặt ra.

Một thí dụ khác: Công ty X nhận thấy trong thời gian qua, bộ phận R&D đã hoạt động rất hiệu quả. Kiểm tra lại cho thấy người quản lý bộ phận luôn khuyến khích nhân viên đưa ra ý tưởng mới. Một ý tưởng, dù nhỏ, luôn được tôn trọng và xem xét cẩn thận. Nếu

phù hợp, nó sẽ được áp dụng cho việc cải tiến hoặc phát triển cho sản phẩm mới. Điều này làm cho nhân viên trong bộ phận phấn khởi và thấy được cấp trên tin tưởng. Từ đó, Ban Giám Đốc quyết định áp dụng chiến lược này trong toàn công ty và có những phần thưởng thích hợp cho bất kỳ ai có sáng kiến mới. Việc này đã tạo ra một tinh thần thi đua trong lực lượng lao động. Kết quả là công ty thu nhận được rất nhiều sáng kiến, trong đó có những sáng kiến độc đáo giúp hoạt động của công ty ngày càng hiệu quả hơn..

Trên đây chỉ là một trong nhiều yếu tố tạo nên sự thành công của doanh nghiệp. Ngày nay, nhiều doanh nghiệp trong hoạt động đã vận dụng công cụ này và đã vươn lên trở thành các doanh nghiệp hàng đầu như: Motorola với hệ thống sản xuất linh hoạt, IBM, Ford tập trung vào chất lượng, AT&T với dịch vụ chăm sóc khách hàng...

2. Quản trị chất lượng (TQM = Total Quality Management)

Đây là một hệ thống hoạt động với mục tiêu là đảm bảo chất lượng sản phẩm/dịch vụ luôn đáp ứng sự mong đợi của khách hàng. Hệ thống này nghiên cứu việc tăng thêm các tính năng cho sản phẩm, gia tăng độ tin cậy, độ bền vững của sản phẩm, phát triển dịch vụ khách hàng tốt nhất. Quản trị chi phí làm nhiệm vụ phân tích tất cả thông tin về chi phí của các phương án hoạt động, đánh giá tác động của chúng trong việc đảm bảo chất lượng sản phẩm, thu nhận và xem xét mọi ý kiến phản hồi của khách hàng. Mục đích của việc quản trị chất lượng là xây dựng lòng trung thành của khách hàng đối với sản phẩm/dịch vụ của doanh nghiệp và giúp doanh nghiệp cải thiện chất lượng sản phẩm, cạnh tranh ngày càng hiệu quả hơn.

3. Quản trị chi phí theo hoạt động (Activity-Based Costing)

Quản trị chi phí theo hoạt động được sử dụng để cải thiện tính chính xác của các phân tích chi phí. Nó giúp cho việc tính toán chi phí của từng sản phẩm được chính xác. Việc phân tích chi tiết các hoạt động sẽ cho thấy các hoạt động đó được thực hiện trong từng công việc riêng biệt ở doanh nghiệp như thế nào. Ngày nay, nhiều doanh nghiệp xem đây là công cụ chiến lược cho sự thành công của mình. Chúng ta sẽ phân tích chi tiết phương pháp này trong bài 3.

Ngoài các công cụ trên, các doanh nghiệp còn sử dụng một số công cụ khác nữa, ví dụ như Cải thiện liên tục (kaizen), Thuyết ràng buộc (theory of constraints), Chi phí mục tiêu (target cost)...

Chắc là bạn trả lời được rồi chứ? Chúc bạn trở thành nhà quản trị chi phí giỏi!

Trước khi kết thúc chương 1, xin có một số vấn đề cần lưu ý đối với người học:

- Quản trị chi phí khác với kế toán chi phí.
- Các thông tin trong quản trị chi phí bao gồm cả thông tin chi phí và thông tin phi chi phí
- Nhà quản trị chi phí không chỉ cần kiến thức về kế toán mà còn cần có hiểu biết về tài chính, kỹ thuật – công nghệ sản xuất, môi trường kinh doanh, môi trường xã hội, thậm chí còn cần phải hiểu được tâm lý khách hàng

Tóm tắt bài

- Môi trường kinh doanh của các doanh nghiệp ngày càng thay đổi dẫn đến cạnh tranh ngày càng quyết liệt. Vì thế, các doanh nghiệp cần phải kiểm soát và quản trị chi phí trong doanh nghiệp mình.

- Phân tích các thông tin quản trị chi phí sẽ giúp doanh nghiệp xác định được những điểm mạnh của mình, từ đó xây dựng các quyết định sản xuất kinh doanh hiệu quả.
- Các doanh nghiệp có thể sử dụng các công cụ quản trị tiên tiến trong việc phân tích chi phí như: benchmarking, quản trị chất lượng, quản trị chi phí theo hoạt động, hoặc theo lý thuyết các ràng buộc, cải thiện liên tục ...

Bây giờ các bạn hãy trả lời một số câu hỏi sau đây nhé:

Câu hỏi.

1. So sánh kế toán chi phí và quản trị chi phí?
2. Tại sao cần phải phân tích cả hai nhóm thông tin: chi phí và phí chi phí?
3. Môi trường kinh doanh hiện nay khác trước như thế nào? So sánh môi trường kinh doanh của Việt Nam bây giờ và thập niên 90 như trong bài.
4. Công cụ phân tích benchmarking có thích hợp cho các doanh nghiệp VN trong việc giảm chi phí không? Tại sao?
5. Quản trị chất lượng TQM sẽ đảm bảo cung cấp cho khách hàng sản phẩm/dịch vụ có chất lượng cao nhất nhưng với chi phí không thay đổi. Ý kiến này đúng không? Tại sao?

(Xin xem phần hướng dẫn giải đáp câu hỏi ở phần cuối bài)

BÀI 2

CÁC KHÁI NIỆM CHI PHÍ CƠ BẢN

Trong bài này, chúng tôi sẽ trình bày một số khái niệm chi phí có liên quan đến các chức năng quản trị của một doanh nghiệp. Đó là 4 chức năng: (1) quản trị chiến lược, (2) xây dựng các quyết định, (3) tính toán các chi phí sản phẩm hoặc dịch vụ để chuẩn bị cho bảng báo cáo tài chính và (4) quản trị và kiểm tra các hoạt động. Để thực hiện các chức năng này, nhà quản trị cần đánh giá cẩn thận những thông tin chi phí trước khi đưa ra những quyết định chính xác.

Sau khi học bài này, người học có thể:

- Hiểu được khái niệm tác nhân tạo chi phí, nhóm chi phí, đối tượng nhận chi phí trong quản trị chiến lược.
- Giải thích được các khái niệm chi phí trong tính toán chi phí sản phẩm hoặc dịch vụ.
- Trình bày được các dòng chi phí.
- Giải thích được các khái niệm chi phí sử dụng trong việc hoạch định và xây dựng các quyết định.

I. KHÁI NIỆM CHI PHÍ TRONG QUẢN TRỊ CHIẾN LƯỢC

1. Tác nhân tạo chi phí (cost driver)

Tác nhân tạo chi phí là một yếu tố bất kỳ có tác động làm thay đổi mức tổng chi phí.

Để sản xuất sản phẩm hay dịch vụ chúng ta cần nguyên vật liệu, lao động, điện, nước, máy móc thiết bị.... Khi được sử dụng chúng tạo

ra chi phí: chi phí nguyên vật liệu, chi phí lao động, các chi phí khác. Với các mức sử dụng khác nhau, chúng tạo ra những mức tổng chi phí khác nhau. Đó chính là các tác nhân tạo chi phí.

Thí dụ: tổng chi phí cho một áo sơ mi dài tay cao hơn tổng chi phí cho một áo sơ mi ngắn tay. Đó là do mức sử dụng vải, phụ liệu cao hơn; thời gian lao động dài hơn, ... vì vậy, chi phí nguyên liệu, chi phí lao động cao hơn, các chi phí khác cũng tăng thêm làm tổng chi phí tăng lên.

Trong hầu hết các doanh nghiệp, chúng ta đều có thể phân biệt: tác nhân tạo chi phí theo hoạt động và tác nhân tạo chi phí theo sản lượng.

- Theo hoạt động: việc phân tích chi tiết các hoạt động sẽ xác định tác nhân tạo chi phí. Chúng ta sẽ đề cập đến vấn đề này ở chương 3.
- Theo sản lượng: tổng chi phí của sản phẩm hình thành từ chi phí biến đổi và chi phí cố định, trong đó

(1) Chi phí biến đổi: là một bộ phận của tổng chi phí sẽ thay đổi khi có sự thay đổi trong số lượng tác nhân tạo chi phí. Thí dụ: chi phí nguyên vật liệu, chi phí lao động trực tiếp.

(2) Chi phí cố định: là một bộ phận của tổng chi phí mà nó không thay đổi theo sự thay đổi của số lượng tác nhân tạo chi phí. Thí dụ: khấu hao, thuế, bảo trì.

Tổng chi phí cố định và chi phí biến đổi cho từng đơn vị sản phẩm là những khái niệm sẽ được sử dụng nhiều trong các bài sau này.

Tóm lại: *Đối với các doanh nghiệp, để đạt mức chi phí thấp, thì việc quản trị các tác nhân tạo chi phí là rất quan trọng.*

2. Nhóm chi phí (cost pool)

Đó là sự tập hợp chi phí vào trong các nhóm. Có nhiều cách để tập hợp chi phí thành nhóm và như vậy cũng có nhiều cách xác định nhóm chi phí:

- Theo dạng chi phí (nhóm chi phí lao động, nhóm chi phí nguyên vật liệu, ...).
- Theo nguồn chi phí (chi phí của bộ phận sản xuất, bộ phận kế hoạch, bộ phận quản lý kho, ...)

3. Đối tượng nhận chi phí (cost object)

Đối tượng nhận chi phí là một sản phẩm, một dịch vụ nào đó phải nhận tất cả các chi phí liên quan đến việc quản trị và sản xuất ra chúng.

Thí dụ: Cây viết (chì hay bi) mà bạn đang cầm trên tay lúc này chính là một đối tượng nhận chi phí. Vì sao? Bạn hãy phân tích nhé: trong cây viết ấy có chi phí nguyên vật liệu để làm ra nó không? Có chi phí lao động trực tiếp để sản xuất ra nó không? Có chi phí quản lý để làm ra nó không? Câu trả lời là ... CÓ. Tiếp tục nữa nào, trong cây viết có chi phí bán hàng không? CÓ. Vậy, cây viết chính là đối tượng nhận tất cả các chi phí đó. Bạn đã hiểu khái niệm này chưa?

Trong quản trị chi phí, khái niệm này còn bao gồm nhóm sản phẩm, nhóm dịch vụ, nhóm các bộ phận sản xuất, khách hàng, nhà cung ứng dịch vụ ...

4. Ấn định chi phí và phân bổ chi phí

- Ấn định chi phí là đưa các chi phí trực tiếp vào trong nhóm chi phí hay đối tượng nhận chi phí. Thí dụ: chi phí nguyên vật liệu, chi phí lao động trực tiếp là những chi phí trực tiếp cho sản xuất

sản phẩm hoặc dịch vụ. Các chi phí này dễ dàng tính được khi chúng ta phân tích chi phí của một sản phẩm.

- Phân bổ chi phí là đưa các chi phí gián tiếp đến nhóm chi phí hay đối tượng nhận chi phí. Các chi phí gián tiếp này khó tính được chính xác cho một đối tượng nhận chi phí. Vì thế, nó có thể được phân bổ đến đối tượng nhận chi phí (cây viết của bạn trong thí dụ trước đó) dựa trên một cơ sở nào đó mà doanh nghiệp cho là thích hợp nhất. Thí dụ: chi phí điện nước có thể phân bổ đến nhóm chi phí dựa trên cơ sở là số giờ máy chạy. Như vậy, số giờ máy được gọi là cơ sở phân bổ, hay chi phí của bộ phận gián tiếp phân bổ trên cơ sở số giờ làm việc của lao động trực tiếp ...

Trên thực tế, để đơn giản và dễ tính toán, các nhà quản trị chi phí chấp nhận sử dụng phương pháp phân bổ chi phí gián tiếp trung bình trên từng sản phẩm (lấy tổng chi phí gián tiếp đó chia cho số lượng sản phẩm được sản xuất. Mỗi sản phẩm nhận phần chi phí giống như nhau). Tuy nhiên, phương pháp này không cho thấy được mức độ sử dụng các yếu tố chi phí cho từng sản phẩm hoặc dịch vụ.

Thí dụ: Công ty A. sản xuất 5 mẫu motor điện cho các loại quạt máy. Mỗi tháng, công ty sản xuất 280 motor cho tất cả 5 mẫu với tổng chi phí là 150 triệu đồng. Phân tích chi phí trên 2 mẫu trong số 5 mẫu của công ty cho kết quả trong bảng sau:

Bảng 1. Chi phí liên quan trên 2 mẫu motor

ST T	Loại chi phí	Mẫu 1	Mẫu 2
		TB/ sản phẩm	TB/sản phẩm
1	Chi phí trực tiếp (đ)		
	- NVL	14.000	31.000
	- LĐT	8.000	11.000
	Tổng CP trực tiếp	22.000	42.000
2	Chi phí gián tiếp (đ)		
	- Chi phí quản lý	5.790	5.790
	- Chi phí khác	4.522	4.522
	Tổng chi phí gián tiếp	10.312	10.312
	Tổng chi phí/sản phẩm	32.312	52.312

Nhận xét:

- Chi phí trực tiếp cho mỗi sản phẩm được tính toán rõ ràng và có sự khác biệt giữa hai mẫu sản phẩm.
- Chi phí gián tiếp không thể tính toán cụ thể cho từng sản phẩm nên công ty phân bổ trung bình. Như vậy, mỗi sản phẩm dù có mức độ phức tạp khác nhau cũng nhận một khoản chi phí gián tiếp giống nhau.
- Tổng chi phí của mỗi sản phẩm khác nhau là do sự khác nhau của chi phí trực tiếp.

Bây giờ đến phiên người học: các bạn cho nhận xét đi, việc phân bổ này thực tế hợp lý không?

Thí dụ trên đây chỉ để minh họa cho việc ấn định và phân bổ chi phí đến từng đối tượng nhận chi phí. Do phân bổ trung bình nên các sản phẩm dù có sự khác nhau về thiết kế, độ tinh xảo, độ phức tạp ... vẫn nhận cùng một mức chi phí gián tiếp như nhau. Điều này dẫn đến những nhận định chưa chính xác về chi phí sản xuất của sản phẩm và làm cho nhà quản trị có thể hình thành những quyết định không phù hợp trong chiến lược sản xuất – kinh doanh của doanh nghiệp mình.

II. KHÁI NIỆM CHI PHÍ TRONG TÍNH TOÁN CHI PHÍ SẢN PHẨM VÀ DỊCH VỤ

1. Chi phí sản phẩm (product costs):

Bao gồm các chi phí cần thiết để hoàn thành sản phẩm như: nguyên vật liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung

Đối với các doanh nghiệp thương mại, chi phí sản phẩm bao gồm chi phí mua hàng cộng với chi phí vận chuyển, chi phí bảo quản.

Đối với doanh nghiệp dịch vụ, tất cả chi phí được xem là chi tiêu cho các hoạt động.

2. Chi phí thời kỳ (period costs):

Là tất cả chi phí dùng cho quản lý và bán hàng. Chi phí này bao gồm: chi phí quản lý chung, chi phí quảng cáo, chi phí xử lý dữ liệu, lương cho nhân viên,...

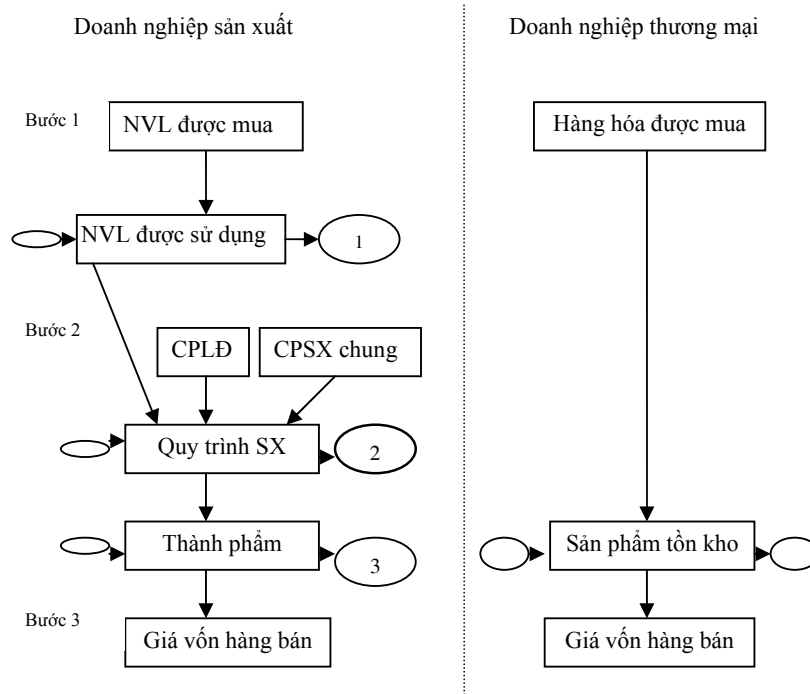
3. Các dòng chi phí (cost flows) trong doanh nghiệp

Dòng chi phí trong các dạng doanh nghiệp sản xuất, thương mại và dịch vụ thì không giống nhau. Chúng sẽ được miêu tả theo các ý nghĩa chi phí đi vào các tài khoản tương ứng sau:

3.1 Trong các doanh nghiệp sản xuất.

- Đầu tiên, chi phí cho việc mua nguyên vật liệu để sử dụng trong sản xuất.
- Chi phí nguyên vật liệu được đưa vào tài khoản sản xuất kết hợp với các yếu tố chi phí lao động và các yếu tố chi phí khác
- Khi sản phẩm hoàn thành, các chi phí tích lũy trong tài khoản sản xuất sẽ được chuyển ra khỏi tài khoản này và đưa vào tài khoản thành phẩm.
- Tổng kết tất cả chi phí lại ta có giá vốn hàng bán cho sản phẩm sẵn sàng bán.

Sơ đồ 1. Các dòng chi phí trong doanh nghiệp sản xuất và thương mại



3.2 Trong các doanh nghiệp thương mại

Quy trình trong các doanh nghiệp này đơn giản hơn. Hàng hóa được mua, và chi phí mua được ghi vào tài khoản tồn kho. Khi hàng được bán, các chi phí này được chuyển đến tài khoản giá vốn hàng bán.

3.3 Trong doanh nghiệp dịch vụ:

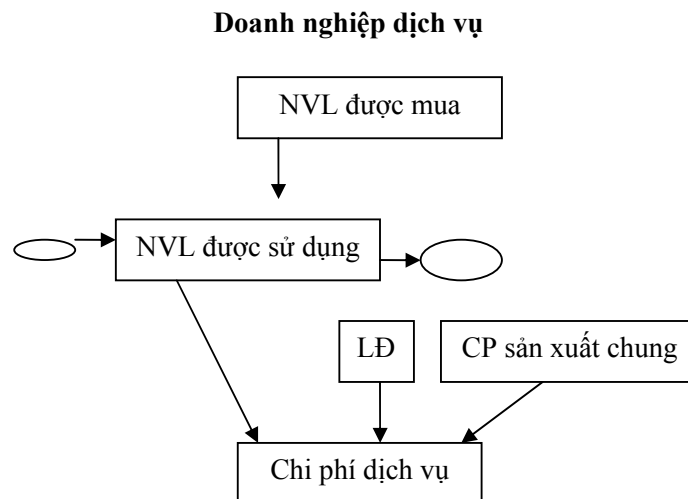
Thường không có hoặc có rất ít tồn kho. Chi phí nguyên vật liệu, lao động và chi phí sản xuất chung được ấn định đến đối tượng nhận chi phí là dịch vụ.

Sơ đồ 2 Các dòng chi phí trong doanh nghiệp dịch vụ

Bạn đang làm việc trong loại hình doanh nghiệp nào? Sản xuất, thương mại, dịch vụ? Dòng chi phí trong doanh nghiệp của bạn có theo như minh họa không?

Thông thường, trong các doanh nghiệp có ba tài khoản tồn kho:

- (1) Đối với các doanh nghiệp sản xuất: tồn kho nguyên vật liệu (NVL), tồn kho sản phẩm dở dang (SPDD), tồn kho thành phẩm (TP).



(2) Đối với doanh nghiệp thương mại: chỉ có tồn kho sản phẩm

(3) Đối với doanh nghiệp dịch vụ: chỉ có tồn kho nguyên vật liệu.

Trong sơ đồ, các con số 1, 2, 3 phía bên phải biểu thị cho ba khoản tồn kho tương ứng của các doanh nghiệp.

Khái niệm tồn kho dùng để trình bày cách thức các dòng chi phí đi vào quy trình sản xuất, sau đó đi vào thành phẩm và cuối cùng hình thành giá vốn hàng bán. Mỗi tài khoản tương ứng đều có tồn đầu kỳ và cuối kỳ. Cân đối chung ta có:

$$\text{Tồn đầu kỳ} + \text{phát sinh trong kỳ} = \text{hoàn thành và chuyển ra} + \text{tồn cuối kỳ}$$

Để minh họa các dòng chi phí trên các tài khoản, ta có thí dụ sau:

(1) Tồn đầu kỳ của doanh nghiệp:

- Nguyên vật liệu 20 triệu đồng
- SPDD 15 -
- Thành phẩm 20 -

(2) Phát sinh trong kỳ

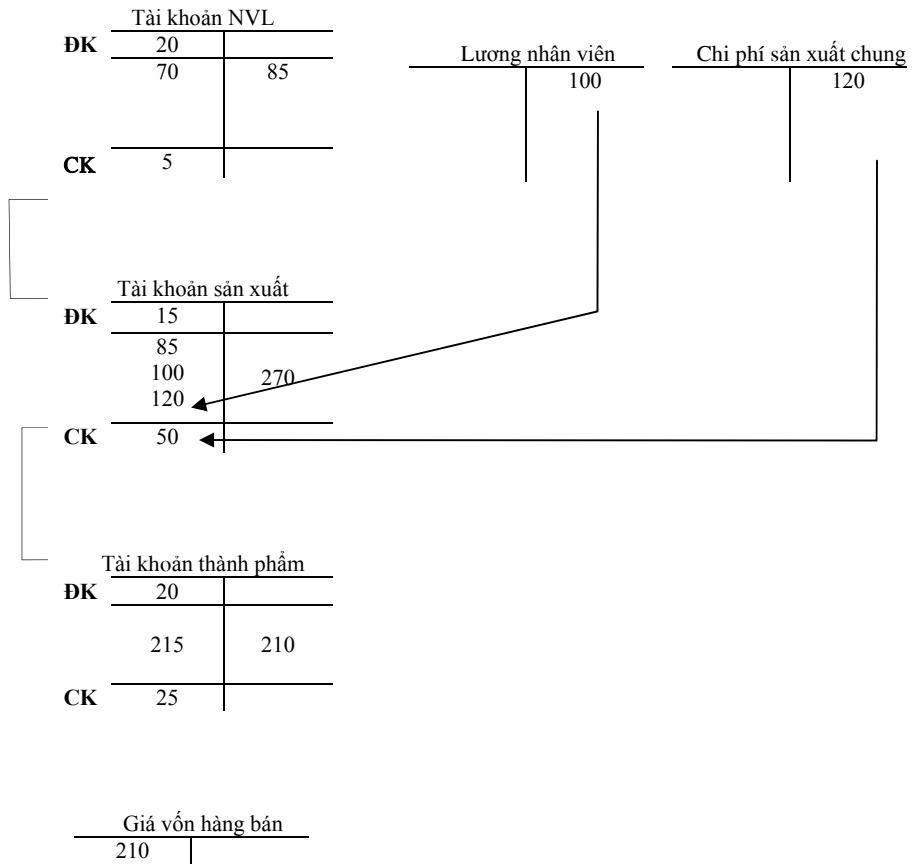
- Mua nguyên vật liệu 70 triệu đồng
- NVL sử dụng 85 -
- Lao động trực tiếp 100 -
- Chi phí sản xuất chung 120 -
- Hoàn thành và chuyển ra 270 -

(3) Tồn cuối kỳ

- Nguyên vật liệu 5 triệu đồng

- SPDD 50 -
- Thành phẩm 25 -

Dòng chi phí đi vào các tài khoản tương ứng như sau:



III. KHÁI NIỆM CHI PHÍ ĐỐI VỚI VIỆC HOẠCH ĐỊNH VÀ XÂY DỰNG QUYẾT ĐỊNH

Phần này sẽ giải thích cho người học các khái niệm chi phí liên quan đến việc sử dụng thông tin chi phí để hoạch định và ra quyết định

1. Chi phí liên quan: chi phí này phát sinh khi nhà quản trị phải lựa chọn một trong nhiều phương án hiện hữu. Để có thể ra quyết định một cách chính xác, người này phải so sánh xem phương án nào là có lợi ích lớn nhất, và để dễ dàng so sánh, người ta thường quy thành tiền (tiền thì đo lường rất dễ, phải không các bạn?). Như vậy, nhà quản trị cần những thông tin chi phí liên quan đến các phương án đó.

Các chi phí liên quan có hai đặc điểm:

- Khác nhau theo từng phương án.
- Sẽ xảy ra trong tương lai.

Chi phí liên quan bao gồm ba khái niệm:

1.1 Chi phí chênh lệch (*differential cost*): là những chi phí khác nhau theo từng phương án, và nó có thể là chi phí biến đổi hoặc chi phí cố định

Thí dụ: có 2 phương án với các thông tin chi phí ước tính như sau:

		Phương án 1 (tr. đ)	Phương án 2 (tr. đ)	Chênh lệch
1	Tổng doanh thu	1500	1100	400
2	Tổng chi phí	1380	1040	340
	Trong đó:			
	Giá vốn hàng bán	830	620	210
	Chi phí quản lý	350	220	120
	Chi phí quảng cáo	200	200	0
3	Lợi nhuận	120	60	60

Sau khi so sánh hai phương án, ta thấy:

- Chênh lệch trong doanh thu 400 tr. đ
- Chênh lệch trong chi phí 340 tr. đ
- Chênh lệch trong lợi nhuận 60 tr. đ

Nhà quản trị quyết định chọn phương án 1 do nó mang lại lợi ích lớn nhất.

Theo bạn, quyết định của nhà quản trị là chính xác chưa?

Bạn có thể giải thích tại sao được không?

1.2 Chi phí cơ hội (opportunity cost).

Là lợi ích bị mất đi khi lựa chọn một phương án mà không lựa chọn các phương án khác. Khái niệm chi phí cơ hội được sử dụng để đo lường những tác động kinh tế tiềm năng của một quyết định.

Thí dụ: một người đang làm việc với mức lương 100 triệu đồng/năm. Anh quyết định ngừng làm việc để tiếp tục học cao học. Trước mắt, chi phí cơ hội là 100 triệu đồng (và còn các chi phí phát

sinh khác làm cho chi phí cơ hội sẽ lớn hơn mức này). Tại sao anh ta lại chấp nhận một mức chi phí cơ hội cao như thế? Đó là do lợi ích tiềm năng mà anh ta có thể đạt được sau này nếu anh lấy được tấm bằng cao học. Các lợi ích đó khó mà đo lường được ngay ở thời điểm ra quyết định.

Bạn có thấy khái niệm chi phí này quen thuộc với mình không? Bạn đã biết chi phí cơ hội ở những môn học nào rồi? Nếu không nhớ thì ... Ráng lên nhé.

1.3 Chi phí chìm (sunk cost)

Là những chi phí đã xảy ra và doanh nghiệp phải gánh chịu dù chọn phương án nào. Thí dụ: chi phí bỏ ra để mua một thiết bị mới. Như vậy, mọi hoạt động có sử dụng thiết bị này luôn luôn có một phần chi phí của thiết bị này.

Chi phí này không liên quan đến việc ra quyết định mà chỉ tác động đến dòng tiền của doanh nghiệp. Tuy nhiên, khi ra quyết định, các nhà quản trị thường bao gồm luôn chúng và coi như là chi phí liên quan trong phân tích của họ.

2. Yêu cầu đối với các thông tin chi phí cho việc xây dựng quyết định

2.1 Chính xác:

Các thông tin chi phí chính xác sẽ bảo đảm kết quả tính toán chi phí, từ đó sẽ có các quyết định phù hợp về chiến lược sản xuất kinh doanh cho doanh nghiệp.

Thông tin chi phí thường được lấy từ các dữ liệu kế toán. Như vậy, để đạt yêu cầu chính xác, doanh nghiệp cần một hệ thống kiểm tra kế toán nội bộ chặt chẽ. Hệ thống này là một tập hợp các chính

sách và quy trình hoạt động xử lý các dữ liệu tài chính nhằm mục đích tránh những sai lầm.

2.2 Đúng lúc.

Các thông tin quản trị chi phí phải được cung cấp đầy đủ và đúng lúc cho yêu cầu sử dụng. Chậm trễ trong việc cung cấp các thông tin này có thể đưa đến sự lãng phí rất lớn trong sản xuất. Thí dụ: các thông tin về sản phẩm trong dây chuyền sản xuất không được cung cấp kịp thời có thể dẫn đến sự gia tăng sản phẩm không đảm bảo chất lượng. Chi phí sản xuất sẽ gia tăng, và nếu các sản phẩm này được bán ra, uy tín doanh nghiệp sẽ bị ảnh hưởng.

Đến đây, chúng ta kết thúc nội dung của bài 2. **Một vài vấn đề cần lưu ý:**

- Có một số khái niệm quản trị chi phí khá mới với các bạn như tác nhân tạo chi phí, đối tượng nhận chi phí, ấn định chi phí, phân bổ chi phí... Các bạn cần hiểu thật rõ ràng vì sẽ gặp thường xuyên các khái niệm này ở các chương sau.
- Trong từng hoạt động của doanh nghiệp sẽ có những khái niệm chi phí tương ứng: tác nhân tạo chi phí, chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp, chi phí liên quan.

Tóm tắt bài.

Trong quản trị chiến lược, các khái niệm chi phí quan trọng đều có liên quan đến các dạng tác nhân tạo chi phí: tác nhân theo hoạt động, tác nhân theo sản lượng. Tác nhân theo hoạt động là chi tiết mức độ của hoạt động. Ngược lại, tác nhân theo sản lượng là tổng số mức độ, thường là sản lượng sản xuất.

Các khái niệm quan trọng trong tính toán chi phí là chi phí sản phẩm (bao gồm chi phí nguyên vật liệu, lao động trực tiếp và chi phí

sản xuất chung) và chi phí thời kỳ (chi phí bán hàng, quản lý và các chi phí khác không liên quan đến sản xuất). Ngoài ra, các khái niệm tồn kho cũng được sử dụng để tính toán chi phí sản xuất và giá vốn hàng bán.

Các khái niệm quan trọng trong việc hoạch định và xây dựng quyết định là chi phí liên quan. Khi phải lựa chọn một phương án, các nhà quản trị phải xem xét các chi phí này do chúng không giống nhau ở các phương án đưa ra.

Câu hỏi.

1. Tác nhân tạo chi phí là gì?
2. Có phải tất cả chi phí trực tiếp là chi phí biến đổi không?
3. Có phải tất cả chi phí gián tiếp là chi phí cố định không?
4. Nhà quản trị cần các thông tin chi phí liên quan cho chức năng gì?
5. Phân biệt sự khác nhau giữa chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ?
6. Khái niệm chi phí liên quan, chi phí cơ hội, chi phí chìm?
7. Ban Giám Đốc công ty Z yêu cầu bộ phận quản trị chi phí cung cấp thông tin về chi phí sản xuất của tháng 5 để chuẩn bị kế hoạch cho tháng sau. Các chi phí được ghi chép như sau:

<i>Các khoản chi phí</i>	<i>Đầu kỳ</i>	<i>Cuối kỳ</i>
<i>tồn kho</i>	<i>(ngàn đ)</i>	<i>(ngàn đ)</i>
<i>Thành phẩm</i>	<i>100.000</i>	<i>95.000</i>
<i>Sản phẩm dở dang</i>	<i>65.000</i>	<i>80.000</i>
<i>Nguyên vật liệu</i>	<i>90.000</i>	<i>100.000</i>

Trong tháng có các chi phí phát sinh như sau:

- Tổng chi phí phát sinh 689.000 ngàn đồng
- Chi phí sản xuất chung 153.000 -
- Chi phí NVL sử dụng 120.000 -

Tuy nhiên, trong báo cáo của bộ phận quản trị chi phí còn thiếu thông tin của: chi phí NVL được mua, chi phí lao động trực tiếp, giá vốn hàng bán. BGD yêu cầu phải tính bổ sung các chi phí này.

8. Công ty sản xuất vỏ ruột xe ô tô Y. chuẩn bị tổng kết hoạt động năm. Kế toán chi phí và quản trị chi phí phối hợp kiểm tra sổ sách và cung cấp các dữ liệu như sau:

<i>Các khoản chi phí (triệu đồng)</i>	<i>Cuối 2004</i>	<i>Cuối 2005</i>
<i>Tồn NVL trực tiếp</i>	<i>40.000</i>	<i>47.000</i>
<i>Tồn sản phẩm dở dang</i>	<i>37.000</i>	<i>35.000</i>
<i>Tồn thành phẩm</i>	<i>18.000</i>	<i>20.000</i>
<i>Mua NVL trực tiếp</i>		<i>70.000</i>
<i>Lao động trực tiếp</i>		<i>30.000</i>
<i>Lao động gián tiếp</i>		<i>10.000</i>
<i>Bảo hiểm xưởng sản xuất</i>		<i>12.000</i>
<i>Khấu hao thiết bị</i>		<i>13.000</i>
<i>Bảo trì, sửa chữa thiết bị</i>		<i>5.000</i>
<i>Marketing, quảng cáo</i>		<i>49.000</i>
<i>Chi phí quản lý chung</i>		<i>30.000</i>
<i>Doanh thu</i>		<i>300.000</i>

BGD yêu cầu phải trình bảng báo cáo chi phí sản xuất và thu nhập cụ thể của công ty để làm căn cứ cho kế hoạch sản xuất – kinh doanh của năm tới và tính toán phân lợi nhuận chia cho các cổ đông. Hãy thực hiện yêu cầu này.

(Xin xem phần hướng dẫn giải đáp câu hỏi ở phần cuối bài)

BÀI 3

TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO MỨC HOẠT ĐỘNG

Trước khi đi vào nội dung của bài, chúng ta cần nhớ lại ba thành phần của chi phí sản phẩm. Đó là chi phí của nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí của lao động trực tiếp sản xuất ra sản phẩm đó và cuối cùng là chi phí sản xuất chung. Chi phí sản xuất chung (được xem như chi phí gián tiếp) bao gồm chi phí cho nhiều khoản mục như: nguyên vật liệu gián tiếp, lao động gián tiếp, khấu hao, bảo trì, điện, nước, các khoản linh tinh trong sản xuất... Các chi phí trực tiếp được tính toán và nhận diện dễ dàng trong chi phí sản phẩm. Tuy nhiên, chi phí gián tiếp rất khó tính toán và phân bổ vào trong từng sản phẩm.

Mục tiêu của bài tập trung vào các phương pháp tính toán chi phí sản xuất chung trong chi phí sản phẩm. Theo đó, chúng ta sẽ gặp lại những vấn đề của phương pháp tính toán chi phí theo phân tích các hoạt động (ABC). Đây là một phương pháp mới, tiên tiến giúp doanh nghiệp giảm sự sai lệch của hệ thống tính toán chi phí truyền thống và đạt được chi phí sản phẩm chính xác hơn. ABC tập trung vào việc phân tích và quản trị các hoạt động để giúp cho doanh nghiệp kinh doanh hiệu quả và gia tăng không chỉ các giá trị cho khách hàng mà còn gia tăng cả lợi nhuận cho công ty.

Sau khi nghiên cứu bài này, người học sẽ:

- Hiểu được tại sao phương pháp chi phí truyền thống lại dẫn đến sai lệch trong tính toán chi phí sản phẩm.

- Hiểu được hệ thống ABC và những lợi ích cũng như giới hạn của nó.
- Hiểu được cách ứng dụng ABC vào tính toán chi phí ở một số loại hình doanh nghiệp..

I. MỘT SỐ ĐẶC ĐIỂM CỦA MÔI TRƯỜNG SẢN XUẤT HIỆN NAY.

Hiện nay, để giảm chi phí, tăng năng suất, cải thiện chất lượng sản phẩm, gia tăng tính năng sản phẩm để đáp ứng nhu cầu của khách hàng, doanh nghiệp đã sử dụng một hoặc tất cả các công cụ sau

- Hệ thống Just-in-time: sản xuất theo đơn hàng, không dư không thiếu, như thế sẽ giảm chi phí, giảm tồn kho, giao hàng đúng hạn đưa đến tăng doanh thu, tăng lợi nhuận cho doanh nghiệp.
- Hệ thống sản xuất linh hoạt FMS (Flexible Manufacturing System): giảm thất thoát, lãng phí trong sản xuất. Muốn xây dựng hệ thống này thì yêu cầu đầu tư ban đầu khá lớn nhưng hiệu quả thì vô cùng lớn lao.
- Áp dụng robot trong sản xuất

II. TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO PHƯƠNG PHÁP TRUYỀN THỐNG

1. Khái niệm

Tính toán chi phí truyền thống là một phương pháp được sử dụng khi chi phí cho lao động chiếm tỷ trọng lớn trong chi phí sản phẩm. Phần chi phí sản xuất chung (các chi phí không thể xác định một cách trực tiếp trong từng sản phẩm) chỉ chiếm một tỷ lệ nhỏ. Do đó, chúng sẽ được tính toán và phân bổ vào chi phí sản phẩm dựa trên cơ sở sản lượng được sản xuất (thí dụ ở chương 2) hoặc một tác nhân nào đó như số giờ máy, số giờ lao động trực tiếp.

2. Những hạn chế của phương pháp tính toán truyền thống.

- Không phản ánh được những hoạt động cần thiết cho việc sản xuất sản phẩm
- Trong chi phí sản xuất chung (tất cả là chi phí gián tiếp) có các chi phí như khấu hao, bảo trì, bảo hiểm, lương cho lao động gián tiếp,... được phân bổ bình quân vào mỗi sản phẩm. Kết quả là làm sai lệch chi phí sản phẩm do mỗi khối lượng sản phẩm được sản xuất có sản lượng, quy mô, độ phức tạp khác nhau.
- Sự sai lệch trong chi phí sản phẩm có thể là nguyên nhân đưa đến những quyết định không chính xác như: sai lầm trong quyết định sản lượng sản xuất, ấn định giá sản phẩm, hoặc phân bổ các nguồn lực sản xuất không hiệu quả.

III. TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO MỨC HOẠT ĐỘNG

Phần này sẽ tập trung mô tả hệ thống tính toán chi phí theo mức hoạt động mà đối tượng nhận chi phí hay nhóm chi phí cần để sản xuất ra sản phẩm. *Tính toán này dựa trên mối quan hệ ta vẫn biết: xài nhiều trả nhiều, xài ít trả ít (không xài thì tất nhiên sẽ không phải trả gì hết).*

1. Khái niệm

ABC là phương pháp tính toán để ấn định chi phí đến sản phẩm/dịch vụ dựa trên mức sử dụng hay tiêu thụ các nguồn lực của các hoạt động để sản xuất ra sản phẩm đó.

Phương pháp ABC được hình thành là do chi phí sản xuất chung chỉ liên quan một cách gián tiếp đến sản phẩm cuối cùng. Vì vậy, khi phân bổ chúng cho sản phẩm phải dựa trên một cơ sở hợp lý. Cơ sở đó là các hoạt động được thực hiện cho sản phẩm đó.

2. Các hoạt động và các tác nhân tạo chi phí trong ABC

2.1 Hoạt động (activity): là công việc được thực hiện trong tổ chức. Hoạt động là hành động, chuyển động hay kết quả của công việc. Thí dụ: lắp ráp các linh kiện vào bo mạch, xử lý & kiểm tra nguyên vật liệu, may các phần rời rạc lại để thành cái áo, cửa, bào, đục gỗ để đóng ra bàn ghế ...

2.2 Nguồn lực (resource) là một yếu tố kinh tế được sử dụng để thực hiện các hoạt động. Thí dụ: lao động, NVL là nguồn lực để thực hiện hoạt động

2.3 Tác nhân tạo chi phí (cost driver): là bất kỳ yếu tố nào mà nó có tác động làm thay đổi chi phí của một hoạt động (đã gặp khái niệm này ở chương trước)

Giả định chính của hệ thống ABC là sản phẩm/dịch vụ của doanh nghiệp được thực hiện bởi các hoạt động. Các hoạt động này sử dụng các nguồn lực từ đó tạo ra chi phí. Các nguồn lực được phân bổ đến hoạt động, sau đó đến đối tượng nhận chi phí. Với ABC, chi phí sản xuất chung được phân bổ đến đối tượng nhận chi phí bằng cách xác định các hoạt động, các nguồn lực, chi phí của chúng và số lượng cần thiết để sản xuất ra sản phẩm.

Phương pháp này khá mới lạ, các bạn cố gắng tập trung để hiểu nhé. Kiên nhẫn là chìa khóa của mọi thành công mà!

3. Các bước trong thiết kế hệ thống ABC

Có ba bước chủ yếu trong việc thiết kế hệ thống tính toán chi phí ABC

(1) Bước 1: Xác định các chi phí nguồn lực và phân tích các hoạt động

- Hầu hết chi phí nguồn lực đều được ghi chép trong sổ cái kế toán như mua NVL, xử lý NVL, chi phí nhà xưởng, máy móc thiết bị, lương nhân viên, ...
- Phân tích các hoạt động: là xác định và mô tả những việc phải làm trong đơn vị để sản xuất ra sản phẩm. Công việc này bao gồm: thu thập dữ liệu, điều tra, quan sát, phỏng vấn và liệt kê các công việc được thực hiện để có được những thông tin cần thiết cho việc phân tích

(2) Bước 2: Ấn định chi phí nguồn lực đến các hoạt động

Khi thực hiện các hoạt động sẽ phải sử dụng các nguồn lực, việc này tạo ra chi phí. Nếu thực hiện nhiều hoạt động sẽ phải sử dụng nhiều nguồn lực, chi phí tăng lên. Đây là mối quan hệ nhân quả và là cơ sở cho tính toán theo ABC

Chi phí nguồn lực được ấn định vào các hoạt động một cách trực tiếp hoặc ước tính

- Trực tiếp: yêu cầu phải đo lường thực tế mức sử dụng các nguồn lực của hoạt động đó. Thí dụ: cần bao nhiêu chi phí cho điện để vận hành máy trong dây chuyền sản xuất sản phẩm A..
- Ước tính: nếu không có sẵn các đo lường trực tiếp, nhà quản trị phải ước tính mức tiêu thụ của từng hoạt động trong các hoạt động đã phân tích. Thí dụ: ước tính số giờ máy hoạt động cần thiết cho việc lắp ráp một xe hơi.

(3) Bước 3: Ấn định chi phí hoạt động đến đối tượng nhận chi phí

Một khi đã biết chi phí các hoạt động, cần phải đo lường mức độ tiêu thụ các hoạt động đó trên mỗi sản phẩm được sản xuất. Chúng ta gọi đó là tác nhân tạo chi phí dạng hoạt động (thí dụ: số giờ máy hoạt động, số máy móc sử dụng, số NVL được

kiểm tra và xử lý) Hoạt động nào tiêu thụ nhiều thì sẽ có chi phí cao và ngược lại.

Bảng 1. Các hoạt động và tác nhân hoạt động trong ABC

Hoạt động	Tác nhân hoạt động	Chi phí hoạt động
Mua nguyên vật liệu	Số lượng NVL được mua	Chi phí mua NVL
Vận hành máy móc	Số giờ máy hoạt động	Chi phí sử dụng máy móc
Xử lý nguyên vật liệu	Số lượng NVL được xử lý	Chi phí xử lý NVL
Giám sát sản xuất	Số công nhân, phân xưởng	Lương cho người giám sát
Kiểm tra chất lượng	Số sản phẩm, linh kiện	Lương cho người kiểm tra

Các tác nhân hoạt động sẽ giải thích tại sao chi phí sản xuất chung của từng sản phẩm lại khác nhau mà điều này thì phương pháp truyền thống không giải thích cụ thể được

Bạn còn nghĩ ra được thêm những hoạt động, tác nhân tạo chi phí nào nữa không? Còn nhiều lắm. Cố suy nghĩ thêm nhé

4. Những lợi ích và giới hạn của ABC

4.1 Lợi ích.

- ABC cung cấp cho nhà quản trị các thông tin chi phí sản phẩm chính xác. Điều này đưa đến việc nhận diện rõ lợi nhuận, có quyết định tốt hơn về giá sản phẩm, chủng loại sản phẩm, và các chi tiêu khác.

- ABC giúp đo lường các chi phí hoạt động chính xác hơn, từ đó nhà quản trị có thể cải thiện sản phẩm, quy trình sản xuất, gia tăng giá trị cung ứng cho khách hàng với chi phí thấp nhất.
- ABC giúp cho nhà quản trị đánh giá dễ dàng các chi phí liên quan khi xây dựng quyết định sản xuất kinh doanh..

4.2 Giới hạn.

- Bỏ sót chi phí: trong ABC, các chi phí như quảng cáo, tiếp thị, R&D, bảo hành... không được xem là chi phí sản phẩm mà là chi phí thời kỳ. Nhưng thực tế, đây lại là các chi phí bổ sung cho từng sản phẩm riêng biệt.
- Tăng chi tiêu và tổn thời gian: để phát triển và thực hiện hệ thống ABC thường làm tăng thêm một khoản chi tiêu cho doanh nghiệp và mất nhiều thời gian. Theo các doanh nghiệp đã thành công trong việc sử dụng hệ thống này, họ mất khoảng hơn một năm để chuẩn bị và thực hiện chúng.

IV. THÍ DỤ MINH HỌA CÁC CÁCH TÍNH TOÁN THEO HAI HỆ THỐNG.

Sau đây là thí dụ để người học có thể so sánh việc tính toán chi phí theo hai phương pháp đã mô tả ở trên.

Công ty Z. sản xuất và bán hai loại máy in: máy loại tốt và loại thường. Trong quý 2/2005, bộ phận kế toán báo cáo các thông tin về hai loại sản phẩm như sau:

Khoản mục	Máy in loại tốt	Máy in loại thường
Sản lượng (máy)	5.000	15.000
Giá bán (ngàn đồng)	400	200
Chi phí NVL và LĐTT (ng.đ)	200	80
Số giờ lao động trực tiếp (giờ)	25.000	75.000

Ban Giám Đốc công ty rất hài lòng với mức bán và lợi nhuận được báo cáo. Họ quyết định trong 6 tháng cuối năm sẽ tập trung nguồn lực nhiều hơn cho loại máy tốt do nhận định đây là sản phẩm có lợi nhuận cao hơn. Tuy nhiên, bộ phận quản trị chi phí cho rằng quyết định này chưa chính xác. Qua khảo sát họ đã ghi nhận được các hoạt động, nhóm chi phí và tác nhân hoạt động dự tính cho cả năm như sau:

Hoạt động	Nhóm chi phí dự trù (ng. đồng)	Tác nhân hoạt động tạo chi phí
Điều hành quản lý	125.000	Số giờ điều hành (giờ)
Xử lý nguyên vật liệu	300.000	Số lượng NVL xử lý (kg)
Vận hành máy móc	1.500.000	Số giờ máy (giờ)
Đóng gói	75.000	Số lệnh đóng gói (lệnh)
Tổng cộng	2.000.000	

Và sau đây là mức tiêu thụ các tác nhân hoạt động trong quý 2/2005

Tác nhân hoạt động	Máy tốt	Máy thường	Tổng cộng
Số giờ điều hành (giờ)	5.000	7.500	12.500
Số lượng NVL xử lý (kg)	200	100	300
Số giờ máy (giờ)	50.000	100.000	150.000
Số lệnh đóng gói (lệnh)	5.000	10.000	15.000

Bộ phận quản trị chi phí đã tính toán và chứng minh cho Ban Giám Đốc thấy, nếu sử dụng hai phương pháp tính sẽ cho hai mức chi phí sản phẩm khác nhau, từ đó sẽ có hai mức lợi nhuận khác nhau. Sau đây là tính toán của bộ phận quản trị chi phí.

Số liệu ở bảng trên đã thể hiện chi phí nguyên vật liệu và lao động trực tiếp. Chi phí sản xuất chung của từng loại sản phẩm sẽ được tính như sau.

1. Phương pháp tính toán truyền thống

Chọn số giờ lao động trực tiếp làm cơ sở phân bổ chi phí sản xuất chung. Ta có tổng số giờ lao động trực tiếp để sản xuất 2 loại máy là:

$$25.000 + 75.000 = 100.000 \text{ giờ}$$

- Như vậy, tương ứng với mỗi giờ lao động trực tiếp, sẽ có một khoản chi phí sản xuất chung được phân bổ là:

$$2.000.000/100.000 = 20 \text{ ngàn đồng}$$

→ Chi phí chung phân bổ cho sản xuất loại máy tốt

$$20 \text{ ng.đ} \times 25.000 = 500.000 \text{ ngàn đồng}$$

- Chi phí sản xuất chung tính cho mỗi chiếc máy tốt

$$500.000/5.000 = 100 \text{ ngàn đồng}$$

→ Chi phí chung phân bổ cho sản xuất loại máy thường

$$20 \text{ ng.đ} \times 75.000 = 1.500.000 \text{ ngàn đồng}$$

- Chi phí sản xuất chung cho mỗi chiếc máy thường

$$1.500.000/15.000 = 100 \text{ ngàn đồng}$$

Phân tích lợi nhuận theo phương pháp truyền thống

Khoản mục	Máy loại tốt	Máy loại thường
1. Giá bán một sản phẩm (ngàn đồng)	400	200
2. Chi phí một sản phẩm (ngàn đồng)		
- NVL và LĐ trực tiếp	200	80
- Chi phí SX chung	100	100
Tổng chi phí sản phẩm (ngàn đồng)	300	180
3. Lợi nhuận (ngàn đồng)	100	20

Như vậy, nếu tính theo phương pháp truyền thống là lựa chọn một tác nhân chi phí để làm cơ sở phân bổ chi phí chung thì sản phẩm máy in loại tốt có lợi nhuận cao hơn.

2. Phương pháp ABC

Bây giờ, chúng ta tính toán chi phí theo quan điểm của bộ phận quản trị chi phí là sử dụng phương pháp ABC. Trong phương pháp này, chúng ta phải tính giá trị của mỗi tác nhân hoạt động. Ta có bảng sau:

Tác nhân hoạt động	Nhóm chi phí dự trù (ng. đồng)	Mức tiêu thụ các hoạt động	Chi phí cho một hoạt động (ng. đồng)
1	2	3	4 = 2/3
Số giờ điều hành (giờ)	125.000	12.500	10
	300.000	300	1.000
Số lượng NVL xử lý (kg)	1.500.000	150.000	10
Số giờ máy (giờ)	75.000	15.000	5
Số lệnh đóng gói (lệnh)			

Chi phí sản xuất chung phân bổ đến hai sản phẩm như sau.

<i>Máy in loại tốt</i>				
Tác nhân hoạt động	CP/HĐ (ng.đồng)	Mức HĐ	Tổng CPHĐ (ng.đồng)	CP/SP (ng.đồng)
1	2	3	4 = 2 × 3	5
Số giờ điều hành (giờ)	10	5.000	50.000	10
Số lượng NVL xử	1.000	200	200.000	40

lý (kg)				
Số giờ máy (giờ)	10	50.000	500.000	100
Số lệnh đóng gói (lệnh)	5	5.000	25.000	5
Tổng chi phí sản xuất chung phân bổ đến mỗi máy in loại tốt				155
Máy in loại thường				
1	2 (ng.đ)	3	4 = 2 × 3 (ng.đ)	5 (ng.đ)
Số giờ điều hành (giờ)	10	7.500	75.000	5
Số lượng NVL xử lý (kg)	1.000	100	100.000	6,67
Số giờ máy (giờ)	10	100.000	1.000.000	66,67
Số lệnh đóng gói (lệnh)	5	10.000	50.000	3,33
Tổng chi phí sản xuất chung phân bổ đến mỗi máy in loại thường				81,67

Phân tích lợi nhuận theo phương pháp ABC

Khoản mục	Máy loại tốt	Máy loại thường
1. Giá bán một sản phẩm (ngàn đồng)	400	200
2. Chi phí một sản phẩm (ngàn đồng)	200	80
-NVL và LD trực tiếp	155	81,67
-Chi phí SX chung	355	161,67
Tổng chi phí sản phẩm (ngàn đồng)		
3. Lợi nhuận (ngàn đồng)	45	38,33

Sau khi đã tính toán xong, bộ phận quản trị chi phí đi đến kết luận.

- a. Nếu sử dụng phương pháp truyền thống, các sản phẩm có sản lượng sản xuất cao thường bị tình trạng đội chi phí trong khi sản phẩm có sản lượng thấp lại có chi phí nhỏ hơn so với thực tế. Vì thế, BGD đã nhận định không đúng về chi phí và lợi nhuận của hai loại sản phẩm này.
- b. Theo phương pháp ABC, mỗi loại máy có mức tiêu thụ các hoạt động khác nhau nên hình thành mức chi phí khác nhau theo quy luật nhân quả (xài nhiều trả nhiều).
- c. Mặc dù máy in loại tốt có lợi nhuận cao hơn, nhưng xét về suất sinh lời thì máy in loại thường lại cao hơn. Cụ thể:
 - Máy tốt:

Tổng chi phí bỏ ra: 355 ngàn đồng

Lợi nhuận 45 ngàn đồng

Suất sinh lời trên chi phí $45/355 = 0,1268 = 12,68\%$

– Máy thường

Tổng chi phí bỏ ra 161,67 ngàn đồng

Lợi nhuận 38,33 ngàn đồng

Suất sinh lời trên chi phí $38,33/161,67 = 0,237 \approx 23,7\%$

Bây giờ thì BGD đã thấy được chi phí chính xác của hai loại máy. Các quyết định phải được xem xét lại để tránh những sai lầm trong sản xuất và kinh doanh. Đồng thời, BGD cũng sẽ xem xét để có thể áp dụng các mức hoạt động trên cho những sản phẩm được sản xuất trong 6 tháng cuối năm.

Đến đây, chúng ta đã thấy được các phương pháp tính toán chi phí sản phẩm của các doanh nghiệp hiện nay. Trong điều kiện cạnh tranh ngày càng gay gắt và quy mô mở rộng ra toàn cầu, việc tính toán chi phí cho một sản phẩm (dịch vụ) đòi hỏi phải chính xác. Trong thí dụ trên, nếu như BGD nhận định lợi nhuận sản phẩm như theo phương pháp truyền thống và ra quyết định tăng sản lượng sản xuất đối với máy in loại tốt, hậu quả của quyết định này sẽ như thế nào?

Các bạn học viên thân mến, các bạn đã hiểu được cách tính toán của hai phương pháp. Nếu là Giám Đốc của doanh nghiệp trên, bạn có thay đổi quyết định của mình không? Tại sao? Chúc các bạn thành công trong điều hành doanh nghiệp.

Một số điểm người học cần chú ý:

- Phương pháp tính toán chi phí truyền thống chỉ có thể áp dụng để tính toán chi phí sản xuất chung của sản phẩm trong trường

hợp doanh nghiệp có chi phí lao động cao, công nghệ đơn giản, chủng loại sản phẩm ít.

- Phương pháp tính chi phí ABC được áp dụng cho các doanh nghiệp có chi phí nguyên vật liệu, chi phí kỹ thuật cao, công nghệ tiên tiến, sản phẩm đa dạng, quy trình sản xuất phức tạp.

Tóm tắt bài

Trong chi phí sản xuất của sản phẩm, chi phí trực tiếp (nguyên vật liệu, lao động trực tiếp) được nhận diện và tính toán dễ dàng, còn các chi phí gián tiếp rất khó nhận diện và tính toán. Vì thế, để phân bổ chúng đến sản phẩm, ta có hai phương pháp:

- *Thứ nhất: Phương pháp tính toán và phân bổ truyền thống.*
Theo phương pháp này, một tác nhân chi phí thích hợp được chọn làm cơ sở phân bổ.
- Nếu là doanh nghiệp có chi phí lao động trực tiếp lớn, tác nhân thích hợp thường được chọn là số giờ lao động trực tiếp.
- Nếu là doanh nghiệp có chi phí cho máy móc công nghệ lớn, sẽ là số giờ máy.

Phương pháp này có ưu điểm là đơn giản, tính toán dễ dàng. Tuy nhiên, nó có giới hạn là làm sai lệch chi phí sản phẩm do chỉ sử dụng một tác nhân chi phí làm cơ sở phân bổ. Từ đó, nhà quản trị có thể ra những quyết định không chính xác về sản lượng sản xuất, giá bán sản phẩm, phân bổ các nguồn lực, chiến lược kinh doanh và có thể đánh mất lợi thế cạnh tranh của doanh nghiệp mình.

- *Thứ hai: Phương pháp tính toán chi phí theo mức hoạt động.*

Phương pháp này cung cấp cho nhà quản trị cách tính toán chi phí tốt hơn và có thể giúp cho doanh nghiệp nâng cao hiệu quả quản lý dựa trên lợi thế cạnh tranh, điểm mạnh, điểm yếu của mình. Phương pháp này dựa trên cơ sở phân tích các hoạt động được thực hiện để sản xuất sản phẩm /dịch vụ. Ưu điểm của nó là cung cấp các thông tin chi phí một cách chính xác, giúp nhà quản trị có thể đánh giá đúng lợi nhuận, doanh thu cho doanh nghiệp mình. Ngoài ra, nó còn giúp doanh nghiệp nhận diện các cơ hội để cải thiện hoặc nâng cao lợi thế cạnh tranh thông qua việc xây dựng các chiến lược về chi tiêu, giá cả, dịch vụ khách hàng, phát triển sản phẩm. Tuy nhiên, phương pháp này cũng có giới hạn: có thể bỏ sót chi phí và khá tốn kém do phải đo lường, phân tích hoạt động.

Trong môi trường kinh doanh có nhiều biến động như trình bày trong bài 1, với các doanh nghiệp đang cạnh tranh nhau về giá cả thì ABC được xem là một công cụ quản trị chi phí hữu hiệu, đã được sử dụng hơn 20 năm qua. Tuy tốn kém chi phí và thời gian nhưng lợi ích mà nó mang lại rất lớn. Doanh nghiệp có thể áp dụng các đo lường ban đầu cho cả quá trình sản xuất và kinh doanh của mình.

Câu hỏi.

1. *Giải thích cách tính toán chi phí sản phẩm theo phương pháp truyền thống?*
2. *ABC là gì? Tại sao phương pháp này lại có thể giúp cho doanh nghiệp cải thiện việc tính toán chi phí của mình?*
3. *Doanh nghiệp nào cần sử dụng hệ thống ABC trong tính toán chi phí sản phẩm?*
4. *Xác định tác nhân tạo chi phí của các hoạt động sau đây:*

- Bảo trì máy móc	- Xử lý nguyên vật liệu
- Lắp đặt thiết bị	- Khấu hao nhà xưởng
- Thiết kế sản phẩm	- Xăng dầu cho xe
- Mua nguyên vật liệu	- Bán hàng cho khách hàng chính
- Giám sát sản xuất	- Điện cho sản xuất

5. Tại sao phải phân tích các hoạt động khi sử dụng phương pháp ABC? Tại sao các thông tin phân tích này lại hữu ích cho việc xây dựng quyết định?

6. Công ty Y. chuyên sản xuất TV chất lượng cao. Trong tháng 9/2005, công ty có chi phí sản xuất chung như sau:

<i>Nhóm chi phí</i>	<i>Tác nhân tạo chi phí</i>	<i>Chi phí sản xuất chung (ng.đ)</i>	<i>Mức tiêu thụ các tác nhân tạo chi phí</i>
<i>Kiểm tra chất lượng</i>	<i>Số lượng lần kiểm tra</i>	50.000	1.000 lần
<i>Lắp đặt thiết bị</i>	<i>Số thiết bị phải lắp đặt</i>	100.000	1.000 thiết bị
<i>Các khoản phải thu</i>	<i>Số hóa đơn</i>	650	25 cái
<i>Chi phí khác</i>	<i>Số giờ lao động trực tiếp</i>	30.000	3.000 giờ

Đầu tháng 10/2005, công ty nhận được một đơn đặt hàng 500 TV. Sau khi tính toán, bộ phận quản trị chi phí nhận thấy để thực hiện đơn hàng này cần các hoạt động với mức tiêu thụ như sau:

Số lượng lần kiểm tra	25 lần
Số thiết bị phải lắp đặt	200 thiết bị
Số hóa đơn phải xử lý	250 cái
Số giờ lao động trực tiếp	300 giờ

Ban Giám Đốc yêu cầu bộ phận quản trị chi phí tính toán:

- Tổng chi phí sản xuất chung phân bổ đến 500 sản phẩm bằng phương pháp ABC?
- Chi phí sản xuất chung của mỗi sản phẩm?
- Tổng chi phí sản xuất chung của đơn hàng nếu phân bổ trên cơ sở số giờ lao động trực tiếp?

Theo bạn, BGD sẽ quyết định chọn phương pháp nào để phân bổ?

Tại sao?

- Trong 3 tháng đầu năm 2005, công ty Đẹp - chuyên sản xuất máy chụp hình - có các dữ liệu về chi phí như sau:

Nhóm CP hoạt động	Tổng CP hoạt động (ng.đ)	Tác nhân tạo chi phí	Mức tiêu thụ các hoạt động
Thiết lập máy móc	100.000	Số máy thiết lập	100 máy
Xử lý NVL	80.000	Số thùng NVL	8.000 thùng
Kiểm tra chất	200.000	Số bộ phận	1.000 bộ phận

lượng		kiểm tra	
Chi phí khác	100.000	Số giờ máy	10.000 giờ
Tổng cộng	480.000		

Công ty đang có một đơn hàng 1.000 sản phẩm. BGD công ty muốn có các thông tin chi phí chính xác để tính toán giá thành, ước tính lợi nhuận. Đo lường và phân tích các hoạt động, bộ phận quản trị chi phí cho thấy các thông tin liên quan đến đơn hàng như sau:

<i>Số máy thiết lập</i>	<i>12 máy</i>
<i>Số thùng NVL</i>	<i>1.000 thùng</i>
<i>Số bộ phận kiểm tra</i>	<i>40 bộ phận</i>
<i>Số giờ máy</i>	<i>2.000 giờ</i>

Chi phí trực tiếp cho mỗi máy chụp hình là: Nguyên vật liệu : 80 ngàn đồng và Lao động trực tiếp : 120 ngàn đồng

Ban Giám Đốc yêu cầu:

- a. Tính chi phí sản phẩm dựa trên cơ sở số giờ máy.*
- b. Tính chi phí sản phẩm theo các tác nhân tạo chi phí.*
- c. Có chênh lệch chi phí giữa hai cách tính trên hay không?*

BÀI 4

ƯỚC TÍNH CHI PHÍ

Như đã trình bày trong các bài trước, chi phí phát sinh do thực hiện các hoạt động. Nhiệm vụ của quản trị chi phí là phải làm sao xác định được các hoạt động tạo ra chi phí, ước tính mối quan hệ giữa chi phí và các tác nhân của nó đồng thời quản lý các hoạt động gây ra chi phí một cách hiệu quả. Đây cũng chính là nội dung của bài này

Sau khi học xong bài 4, người học có thể:

- Hiểu được vai trò chiến lược của ước tính chi phí
- Sử dụng được các phương pháp ước tính chi phí.
- Ứng dụng được các bước trong quy trình ước tính chi phí.

I. KHÁI NIỆM ƯƯỚC TÍNH CHI PHÍ.

Đó là xác định chính xác mối quan hệ giữa một đối tượng nhận chi phí và các tác nhân tạo chi phí của nó nhằm mục đích dự báo chi phí.

Xét về vai trò, ước tính chi phí làm cho việc quản trị chiến lược được dễ dàng do: *thứ nhất*, giúp nhà quản trị dự báo được chi phí trong tương lai dựa trên các tác nhân như hoạt động, sản lượng, hay các tác nhân chi phí khác. *Thứ hai*, ước tính chi phí giúp nhà quản trị xác định các tác nhân tạo chi phí chủ chốt của một đối tượng nhận chi phí. Điều này rất quan trọng trong hệ thống tính toán chi phí ABC.

1. Sử dụng ước tính chi phí cho dự báo chi phí

Trong quản trị chiến lược, ước tính chi phí chính xác có nhiều ứng dụng như:

a. *Để dễ dàng phân tích chiến lược:* ước tính chi phí giữ vai trò quan trọng trong các doanh nghiệp có chiến lược cạnh tranh nhau về giá cả.

Trong môi trường kinh doanh hiện nay, ước tính chi phí giúp nhà quản trị sử dụng các kỹ thuật quản lý hiện đại như công nghệ JIT, hệ thống FMS, hay TQM, chi phí mục tiêu, ... nhằm giảm chi phí và đạt được mục tiêu chiến lược của mình

b. *Để dễ dàng phân tích chuỗi giá trị (value chain):*

Chuỗi giá trị là tập hợp các hoạt động hay quy trình từ khi bắt đầu nghiên cứu phát triển sản phẩm (dịch vụ) mới cho đến khi sản phẩm đó được đưa đến khách hàng. Thông qua phân tích và sắp xếp lại chuỗi giá trị, doanh nghiệp sẽ nhận diện được các cơ hội tiềm năng để giảm chi phí. Chuỗi giá trị được minh họa như sau:

R&D → Thiết kế SP/DV → Sản xuất → Tiếp thị → Phân phối → Dịch vụ hậu mãi.

Doanh nghiệp có thể thực hiện toàn bộ các hoạt động này trong doanh nghiệp mình hoặc liên kết với các doanh nghiệp (đơn vị) khác tùy theo phương án nào có chi phí thấp hơn. Chẳng hạn, doanh nghiệp tự lo việc giới thiệu, quảng cáo cho sản phẩm mới của mình sắp tung ra thị trường hay thuê một công ty chuyên nghiệp thực hiện việc này. Phương án chọn sẽ là phương án có chi phí thấp nhất.

Bạn sẽ chọn phương án nào khi muốn phát triển sản phẩm mới: thuê công ty tư vấn bên ngoài thực hiện việc nghiên cứu thị trường và thiết kế sản phẩm mới cho công ty hay tự tổ chức nhóm nghiên cứu và thiết kế (R&D) sản phẩm cho mình. Hãy nghĩ xem phương án nào lợi hơn?

2. Ước tính chi phí cho xác định tác nhân tạo chi phí.

Trong thực tế, để xác định tác nhân tạo chi phí, người ta thường dựa vào những người thiết kế sản phẩm, kỹ sư sản xuất hay lao động trực tiếp sản xuất ra sản phẩm đó. Những người này sẽ cung cấp các thông tin rõ ràng về tác nhân tạo chi phí. Điều này sẽ làm cho việc ước tính chi phí chính xác hơn.

II. CÁC BƯỚC TRONG ƯỚC TÍNH CHI PHÍ

Phần này trình bày cách ứng dụng các bước của ước tính chi phí

Có 6 bước trong ước tính chi phí:

- **Bước 1:** Xác định đối tượng nhận chi phí được ước tính

Các nhà quản trị chi phí phải thận trọng trong việc xác định đối tượng nhận chi phí. Như đã nói, đối tượng nhận chi phí thường là sản phẩm, dịch vụ, nhưng cũng có thể là khách hàng, doanh nghiệp khác hoặc thậm chí là nhà nước.

Thí dụ: lãnh đạo thành phố đang xây dựng chương trình chủng ngừa sởi cho trẻ < 1 tuổi. Do đây chương trình nằm trong chiến lược nâng cao thể chất trẻ em nên người hưởng thụ không phải trả tiền. Vậy đối tượng nhận chi phí sẽ là nhà nước mà cụ thể là chính quyền thành phố.

- **Bước 2:** Xác định các tác nhân tạo chi phí

Các tác nhân tạo chi phí là những nhân tố được sử dụng để ước tính.

Chi phí được ước tính	Tác nhân tạo chi phí
Chi tiêu xăng dầu cho xe	Đoạn đường xe phải chạy (km)
Chi tiêu điện cho làm mát nhà xưởng.	Nhiệt độ được duy trì trong nhà xưởng.
Chi phí bảo trì trong phân xưởng SX	Số giờ máy hoạt động, số giờ lao động
Chi phí thiết kế sản phẩm.	Số bộ phận được thiết kế hay số giờ thiết kế.

– **Bước 3:** Thu thập dữ liệu với yêu cầu:

- Thích hợp: có cùng cơ sở dữ liệu với bộ phận kế toán.
- Chính xác: phải bảo đảm để việc ước tính đạt mức chính xác. Độ chính xác của dữ liệu tùy thuộc vào nguồn cung cấp. Thường thì dữ liệu ngay trong nội bộ doanh nghiệp có độ tin cậy cao nhất.

– **Bước 4:** Vẽ biểu đồ dữ liệu

Mục đích của bước này là để xác định xem có những bất thường trong chuỗi dữ liệu hay không. Nếu có, xác định lý do và có thể loại bỏ ra khỏi quy trình ước tính.

– **Bước 5:** Lựa chọn phương pháp ước tính

Có 4 phương pháp được sử dụng để ước tính chi phí, đó là: phân loại chi phí, ước lượng trực tiếp, phương pháp cao – thấp, và phân tích hồi quy.

– **Bước 6:** Đánh giá mức chính xác của chi phí ước tính

Đây là bước xem xét khả năng sai sót đối với chi phí được ước tính. Việc ước tính sẽ đạt độ chính xác cao nếu các bước trước đó được chuẩn bị tốt.

Các bạn hãy xem thí dụ minh họa sau:

Một trường Đại Học có số sinh viên tốt nghiệp hàng năm là 3.500 người. Trường đang chuẩn bị lễ tốt nghiệp cho đợt sinh viên của năm nay. Ông trưởng phòng Tài Chính được Hiệu Trưởng yêu cầu phải ước tính các chi phí cần thiết cho buổi lễ.

Ta sẽ thực hiện trình tự 6 bước cho việc ước tính này.

- **Bước 1:** Xác định các loại chi phí cho buổi lễ. Chúng bao gồm: chi phí thuê ghế ngồi, thức ăn và nước uống cho người tham dự, thuê ban nhạc phục vụ.
- **Bước 2:** Xác định tác nhân tạo chi phí của buổi lễ. Trong trường hợp này, đó là số sinh viên tốt nghiệp đến tham dự buổi lễ và khách mời của họ. Số lượng này sẽ quyết định số ghế thuê, lượng thức ăn và nước uống.

Chú ý: chi phí thuê ghế, thức ăn và nước uống là biến phí do thay đổi theo số người tham dự. Chi phí cho ban nhạc là định phí do không chịu tác động bởi số người tham dự. Như vậy, tổng chi phí của buổi lễ là tổng chung của biến phí và định phí.

Điểm quan trọng ở bước này là ông Trưởng Phòng phải lựa chọn tác nhân tạo chi phí một cách chính xác. Ở đây, để tính số sinh viên tốt nghiệp tham dự buổi lễ, ông phải dựa vào số lượng hay tỷ lệ sinh viên tham dự của năm trước.

- **Bước 3:** thu thập dữ liệu về số người tham dự của các năm trước.

- **Bước 4:** vẽ dữ liệu này dưới dạng biểu đồ để xem có biến động không.
- **Bước 5:** lựa chọn phương pháp ước tính. Giả sử ông Trưởng phòng chọn phương pháp đơn giản nhất là phân loại chi phí với các chi phí sau:
 - Giá thuê ghế ngồi 2.000 đồng/ghế
 - Thức ăn và nước uống 15.000 đồng/người.
 - Thuê ban nhạc 5 triệu đồng

Một giả định khác, mỗi sinh viên đến tham dự sẽ mời thêm 2 khách. Số sinh viên tốt nghiệp ước tính tương tự năm trước, khoảng 3.500 sinh viên và khoảng 50% trong số đó sẽ tham dự buổi lễ. Như vậy:

$$\begin{aligned} \text{Chi phí ước tính} &= \text{định phí} + (\text{số tác nhân tạo chi phí} \times \\ &\quad \text{biến phí cho mỗi đơn vị}) \\ &= 5.000.000 + [(3.500 \times 0,5) \times (2 + 1)] \times (15.000 + 2.000) \\ &= 94.250.000 \text{ đ} \end{aligned}$$

- **Bước 6:** trình bảng chi phí ước tính lên cho Hiệu Trưởng xem xét. Khi được hỏi liệu mức chi phí này là chính xác chưa, ông Trưởng Phòng nói rằng nếu biết được số sinh viên tốt nghiệp năm nay thì việc ước tính sẽ chính xác hơn.

Bạn đã hiểu được trình tự 6 bước trong ước tính chi phí chưa? Nhớ bước nào là quan trọng nhất nhé. Đó là bước lựa chọn tác nhân tạo chi phí. Nhớ chọn cho chính xác, nếu không kết quả ước tính sẽ sai đấy.

III. CÁC PHƯƠNG PHÁP ƯỚC TÍNH CHI PHÍ

Như trên đã nói, chúng ta có tất cả 4 phương pháp để ước tính chi phí.

1. Phương pháp phân loại chi phí

Phương pháp này yêu cầu phải phân loại chi phí thuộc dạng định phí hay biến phí. Tổng chi phí ước tính là tổng chung của định phí và biến phí đó (theo thí dụ trên). Phương pháp này đơn giản, dễ làm nhưng mang tính chủ quan khi phân loại.

2. Phương pháp ước lượng trực tiếp.

Theo phương pháp này, các nhà quản trị chi phí phải xem xét dữ liệu của những năm trước dưới dạng số liệu hay biểu đồ, từ đó ước tính mức chi phí. Phương pháp này có ưu điểm là nhanh, dễ thực hiện. Tuy nhiên, có hạn chế là nếu kích thước dữ liệu tương đối nhỏ thì sẽ khó thấy được xu hướng sắp tới của chi phí, do đó có thể làm sai lệch kết quả ước tính.

Thí dụ: Ban Giám Đốc của công ty X. đang chuẩn bị ngân sách cho năm tới và yêu cầu bộ phận quản trị chi phí phải ước tính các khoản chi tiêu trong đó có chi phí cho bảo trì máy móc. Để thực hiện việc này, các nhà quản trị chi phí phải xem xét lại dữ liệu về chi phí bảo trì của 7 năm trước như sau:

Năm	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
CPBT (ngàn.đ)	22.843	22.510	22.706	23.030	22.413	22.936	23.175

Các dữ liệu này có thể được biểu diễn dưới dạng biểu đồ

Thông qua các dữ liệu bằng số và biểu đồ, đánh giá nhanh, nhà quản trị ước tính chi phí bảo trì cho năm tới là 23.200 ngàn đồng (học viên sử dụng phần ứng dụng tính toán nhanh M. Exel)

3. Phương pháp cao – thấp.

Phương pháp này sử dụng các tính toán đại số để xác định một ước tính duy nhất giữa hai điểm cao và thấp trong dữ liệu. Vì vậy chính xác hơn hai phương pháp trên

Trở lại với các con số ở thí dụ trước. Nhà quản trị chi phí thấy rằng, chi phí bảo trì thường được tính toán dựa trên số giờ máy hoạt động. Số giờ máy tương ứng với các mức chi phí 7 năm qua là:

Năm	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004
CPBT (ngàn.đ)	22.843	22.510	22.706	23.030	22.413	22.936	23.175
Số giờ máy (giờ)	3.451	3.325	3.383	3.614	3.423	3.410	3.500

Sử dụng phương pháp cao – thấp, nhà quản trị lựa chọn hai điểm từ chuỗi dữ liệu một cho điểm cao và một cho điểm thấp. Thông thường thì đó là điểm cao nhất và điểm thấp nhất. Tuy nhiên, nếu hai điểm này có khoảng cách bất thường đối với các điểm còn lại thì có thể dẫn đến sai lệch trong ước tính. Phương pháp này được tính toán dựa trên phương trình:

$$Y = aX + b$$

Trong đó:

- Y = giá trị của chi phí bảo trì ước tính
- X = tác nhân tạo chi phí. Ở đây chính là số giờ máy hoạt động.

- b = giá trị của Y khi $X = 0$
- a = biến phí một đơn vị cho bảo trì.

Bây giờ, nhà quản trị sẽ phải chọn hai điểm theo tác nhân tạo chi phí để ước tính. Tại sao lại chọn theo tác nhân tạo chi phí? Lý do: đây là nguyên nhân làm cho chi phí bảo trì hàng năm không giống nhau. Tác nhân tạo chi phí trong thí dụ này chính là số giờ máy hoạt động. Như vậy, điểm thấp ở năm 1999 và điểm cao ở năm 2004. Tại sao không chọn điểm cao ở năm 2001? Chúng ta sẽ giải thích lý do sau.

Ta đã biết: a là chi phí cho 1 giờ máy hoạt động và được xem là biến phí đơn vị.

Trước hết tính a rồi tính b sau:

Chênh lệch chi phí giữa điểm cao và thấp

$a =$ -----

Chênh lệch giá trị của tác nhân tạo chi phí của điểm cao và thấp

$$a = \frac{23.175 - 22.510}{3.500 - 3.325} = 3,8$$

Có thể sử dụng dữ liệu của năm 1999 hoặc năm 2004 để tính giá trị của b . Ở đây ta dùng dữ liệu năm 2004:

$$b = Y - aX = 23.175 - (3,8 \times 3.500) = 9.875$$

Ta có thể kiểm tra kết quả bằng cách dùng dữ liệu của năm 1999. Theo dữ liệu này, ta có:

$$b = Y - aX = 22.510 - (3,8 \times 3.325) = 9.875$$

Như vậy, phương trình ước tính chi phí có dạng

$$Y = 3,8X + 9.875$$

Bộ phận sản xuất ước tính số giờ máy hoạt động cho năm tới sẽ khoảng 3.600 giờ. Dựa vào số giờ máy ước tính, bộ phận quản trị chi phí cho biết chi phí bảo trì của năm tới sẽ là:

$$Y = (3,8 \times 3.600) + 9.875 = 23.555 \text{ triệu đồng.}$$

Bây giờ, ta quay lại xem lý do vì sao không chọn điểm cao theo số giờ máy ở năm 2001. Tính lại a theo dữ liệu của năm 2001, ta sẽ được:

$$a = \frac{23,030 - 22,510}{3.614 - 3.325} = 1,8$$

Tính b , dùng dữ liệu năm 1999, ta có:

$$b = Y - aX = 22.510 - (1,8 \times 3.325) = 16.525$$

Theo kết quả này, ta có phương trình ước tính như sau:

$$Y = 1,8 X + 16.525$$

Dùng phương trình này để ước tính chi phí bảo trì của năm tới cũng với số giờ máy ước tính là 3.600 giờ. Ta được kết quả:

$$Y = (1,8 \times 3.600) + 16.525$$

$$Y = 23.005 \text{ ngàn đồng.}$$

Nhận xét:

- Với phương pháp ước lượng trực tiếp, chi phí bảo trì cho năm tới là 23.200 ngàn
- Với phương pháp cao thấp:
 - Nếu chọn điểm cao theo tác nhân tạo chi phí là số giờ máy là vào năm 2004 và điểm thấp ở năm 1999, kết quả là 23.555 triệu đồng
 - Nếu chọn điểm cao là vào năm 2001, kết quả ước tính chi phí cho năm tới thấp hơn năm 2004 mặc dù số lượng tác nhân tạo chi phí

cao hơn 100 giờ. Kết quả này thậm chí còn thấp hơn cả kết quả của phương pháp ước lượng trực tiếp

- Có thể kết luận: dữ liệu của năm 2001 là dữ liệu bất thường do có khoảng cách khá lớn với các dữ liệu còn lại. Vì thế, không nên chọn điểm cao ở năm 2001.

Tóm lại: phương pháp cao – thấp cung cấp một phương trình tính toán chi tiết nên có thể tránh được tính chủ quan so với hai phương pháp trước. Tuy nhiên, do chỉ sử dụng hai trong một chuỗi dữ liệu nên độ chính xác còn hạn chế. Ngày nay, khi đã có phương pháp hồi quy thì người ta ít sử dụng phương pháp này trong ước tính chi phí.

4. Phương pháp phân tích hồi quy

Đây là một phương pháp thống kê được sử dụng để nhằm xây dựng một phương trình tính toán với một tập hợp các dữ liệu nghiên cứu.

Cần chú ý: trong phương trình hồi quy có hai biến số:

- Biến phụ thuộc: đó là chi phí được ước tính
- Biến độc lập: là tác nhân tạo chi phí được sử dụng để ước tính khối lượng của biến phụ thuộc.

Ta có phương trình hồi quy đơn giản:

$$Y = aX + b$$

Trong đó:

- Y = Giá trị chi phí được ước tính
- b = hằng số cho biết Y khi $X = 0$
- a = biến phí đơn vị
- X = tác nhân tạo chi phí

a và b có thể được tính theo công thức sau:

$$a = \frac{N \sum xy - \sum x \sum y}{N \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

$$b = \frac{\sum x^2 \sum y - \sum xy \sum x}{N \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

Để minh họa, ta có thí dụ sau:

Công ty sản xuất xe hơi H. có các dữ liệu của 3 quý đầu năm 2005 như sau:

Quý	Chi phí (Y)	Mức sản xuất (X)
1	250 tỷ	50 xe
2	đồng	100
3	310 -	150
	325 -	

Công ty yêu cầu dự báo chi phí cho quý 4. Mức sản xuất dự kiến là 125 xe. Áp dụng công thức tính trên với $N = 3$ (3 quý), ta tìm được a và b

$$a = 0,75 \text{ tỷ}$$

$$b = 220 \text{ tỷ}$$

Phương trình hồi quy có dạng:

$$Y = (0,75 \text{ tỷ} \times X) + 220 \text{ tỷ}$$

Với mức tác nhân tạo chi phí là 125 xe dự kiến được sản xuất trong quý 4, dự báo chi phí của quý là:

$$Y = (0,75 \text{ tỷ} \times 125) + 220 \text{ tỷ} = 313,75 \text{ tỷ đồng}$$

Nhận xét: phân tích hồi quy cung cấp cho nhà quản trị một phương pháp với sai sót ít nhất để ước tính chi phí.

Nếu phải dự báo chi phí cho đơn vị mình, bạn sẽ lựa chọn phương pháp nào? Giải thích sự lựa chọn đó của bạn?

Tóm tắt bài

Trong môi trường kinh doanh năng động hiện nay, điều quan trọng là các nhà quản trị cần ước tính chi phí sản phẩm hoặc dịch vụ chính xác và đúng lúc. Việc ước tính này là để chuẩn bị tất cả thông tin chi phí cho chiến lược kinh doanh. Bài này giới thiệu 4 phương pháp ước tính chi phí. Ba phương pháp phân loại chi phí, ước lượng trực tiếp và phương pháp cao – thấp tuy đơn giản, dễ thực hiện nhưng mức độ chính xác còn hạn chế. Phân tích hồi quy là một phương pháp thống kê giúp nhà quản trị có thể ước tính chi phí khá chính xác.

Câu hỏi.

1. *Định nghĩa ước tính chi phí và trình bày vai trò của nó trong các chức năng quản trị.*
2. *Cho biết 4 phương pháp ước tính chi phí và ưu nhược điểm của từng phương pháp.*
3. *Sáu bước trong ước tính chi phí là gì? Bước nào là quan trọng nhất? Tại sao?*
4. *Giải thích ý nghĩa của các biến số trong phương pháp phân tích hồi quy.*
5. *Công ty Phát Phát sản xuất dụng cụ văn phòng có dữ liệu về chi phí năm 2004 như sau:*
 - *Chi phí NVL trực tiếp* 450 triệu đồng
 - *Lương của bộ phận văn phòng* 100 -

- Lương của quản lý xưởng sản xuất	80	-
- Khấu hao TSCĐ xưởng sản xuất	110	-
- Khấu hao TSCĐ văn phòng	30	-
- Chi phí lao động trực tiếp	155	-
- Chi phí văn phòng phẩm	7	-
- Chi phí NVL gián tiếp	5	-
- Chi phí cho điện sản xuất	8	-
- Chi phí bảo trì MMTB	38	-
- Chi phí quảng cáo	95	-
- Hoa hồng cho người bán	60	-
- Chi khác	25	-

Để dễ dàng nhận diện chi phí và sử dụng chúng làm dữ liệu cho bộ phận dự báo, BGD yêu cầu phân loại theo nhóm: chi phí cố định, biến đổi hay chi phí sản xuất chung.

6. Công ty Loa Loa sản xuất các loại ampli. Giám Đốc công ty yêu cầu bộ phận quản trị chi phí tính toán chi phí bảo trì hệ thống thiết bị của bộ phận sản xuất cho năm tới. Sau khi khảo sát, quản trị chi phí quyết định chọn tác nhân tạo chi phí là số giờ máy hoạt động. Thu thập dữ liệu của năm cho thấy như sau:

Tháng	Chi phí bảo trì (ngàn đồng)	Số giờ máy (giờ)
1	2.600	1.690
2	2.760	1.770

3	2.910	1.850
4	3.020	1.870
5	3.100	1.900
6	3.070	1.880
7	3.010	1.860
8	2.850	1.840
9	2.620	1.700
10	2.400	1.600
11	2.230	1.480
12	2.450	1.590

Nhà quản trị chi phí biết rằng muốn dự báo chi phí cụ thể cho từng tháng vào năm tới thì cần xây dựng một phương trình chung, trong đó giá trị của các biến số sẽ phải được tính toán chính xác. Sau đó, từ phương trình này sẽ ứng dụng với các tác nhân tạo chi phí để dự báo chi phí hàng tháng. Hãy dựa trên phương pháp cao – thấp để tìm phương trình ước tính đó?

7. Công ty Ngon sản xuất mì ăn liền. Khảo sát chi phí cho thấy các dữ liệu liên quan trong 6 tháng đầu năm 2005 như sau:

<i>Tháng</i>	<i>Sản lượng (x) (triệu thùng)</i>	<i>Chi phí lao động trực tiếp (y) (triệu đồng)</i>
1	1,5	540
2	2,2	690
3	2,9	810

4	3,0	950
5	2,5	750
6	3,2	970

Dựa trên dữ liệu, BGD công ty yêu cầu bộ phận quản trị chi phí dự báo chi phí LĐTT cho 6 tháng cuối năm. Bộ phận này dựa trên phương trình tổng quát để tính toán. Hãy sử dụng phương pháp hồi quy để xây dựng phương trình này.

8. Công ty Hiện Đại sản xuất các sản phẩm thời trang làm bằng da đang phải chuẩn bị ngân sách hoạt động cho năm tới. Ước tính chi phí cho nguyên vật liệu và lao động trực tiếp đã có, chỉ còn chi phí sản xuất chung là chưa. Bộ phận quản trị chi phí sẽ phải dự báo chi phí này. Sử dụng số giờ lao động trực tiếp làm tác nhân tạo chi phí, bộ phận này ghi nhận chi phí sản xuất chung của năm ngoài qua các quý như sau:

Quý	Số giờ LĐTT (ngàn giờ)	Chi phí sản xuất chung (triệu đồng)
1	22,5	71
2	27,5	78
3	25,0	75
4	32,5	83

Bộ phận kế hoạch ước tính trong quý 1 năm tới, mức sản xuất sẽ có số giờ lao động trực tiếp là 20 ngàn giờ. Vì thế, bộ phận quản trị chi phí được yêu cầu:

- a. Sử dụng cả hai phương pháp cao – thấp và phân tích hồi quy để dự báo chi phí sản xuất chung của công ty.*
- b. Nhận xét về kết quả của hai phương pháp ước tính trên.*

BÀI 5

PHÂN TÍCH MỐI QUAN HỆ CHI PHÍ – SẢN LƯỢNG – LỢI NHUẬN

Trong kinh doanh, có một mối quan hệ chặt chẽ giữa giá bán, doanh thu, chi phí và sản lượng mà các nhà quản trị cần phải hiểu rõ. Phương pháp nghiên cứu phân tích mối quan hệ chi phí, sản lượng và lợi nhuận (CVP) sẽ giúp giải quyết vấn đề này.

Nghiên cứu phân tích CVP là một biện pháp hữu hiệu nhằm giúp các nhà quản trị ra các quyết định quan trọng như định giá sản phẩm, chọn chiến lược kinh doanh, chọn công nghệ sản xuất, hoạch định chiến lược cạnh tranh ...

Sau khi học xong bài này, người học sẽ:

- Hiểu được phương pháp phân tích CVP và vai trò của nó trong doanh nghiệp.
- Ứng dụng CVP để hoạch định hòa vốn, hoạch định doanh thu và chi phí.
- Ứng dụng CVP trong phân tích độ nhạy cho việc sử dụng hiệu quả CVP.
- Ứng dụng CVP vào các doanh nghiệp phi lợi nhuận.

I. KHÁI NIỆM

Phân tích mối quan hệ chi phí – sản lượng – lợi nhuận là phương pháp nghiên cứu làm thế nào mà các quyết định có tác động đến lợi nhuận dựa trên mối quan hệ định phí, biến phí, giá bán và sản lượng sản xuất.

1. Mô hình CVP

Mô hình CVP có thể được miêu tả như sau:

$$\text{Lợi Nhuận} = \text{Doanh Thu} - \text{Tổng Chi Phí}$$

Hay: $\text{Doanh thu} = \text{Tổng chi phí} + \text{Lợi nhuận.}$

Mà:

$$\text{Doanh thu} = \text{giá bán một sản phẩm} \times \text{số lượng sản phẩm bán}$$

$$\text{Tổng chi phí} = \text{tổng định phí} + \text{tổng biến phí.}$$

Trong phân tích CVP, chúng ta thường xem xét biến phí dưới khái niệm là biến phí tính toán cho từng sản phẩm. Do đó:

$$\text{Tổng biến phí} = \text{biến phí sản phẩm} \times \text{sản lượng sản xuất.}$$

Để dễ dàng trong sử dụng, mô hình thường được trình bày dưới dạng các ký hiệu:

- Q = số lượng sản phẩm được sản xuất và bán
- v = biến phí sản phẩm $\rightarrow v = VC/Q$
- f = tổng chi phí cố định
- p = đơn giá sản phẩm
- N = lợi nhuận

Theo đó, mô hình CVP được trình bày như sau:

$$\mathbf{p \times Q = f + v \times Q + N}$$

2. Vai trò chiến lược của phân tích CVP trong kinh doanh

CVP có một vai trò quan trọng trong doanh nghiệp. Đặc biệt, CVP được sử dụng nhiều để đo lường mức chi phí mục tiêu và chu kỳ hoạt động của chi phí.

- Chu kỳ hoạt động của chi phí được tính từ khi chi phí xuất hiện ở khâu đầu tiên của chuỗi giá trị là R&D cho đến khâu cuối cùng là chi phí của các dịch vụ hậu mãi cho khách hàng. CVP được sử dụng để xác định xem trong một chu kỳ sống của sản phẩm, doanh nghiệp có đạt được lợi nhuận mong muốn hay không bằng cách phân tích sản lượng sản xuất, doanh thu có được từ bán sản phẩm đó, tổng chi phí đã bỏ ra và giá bán một sản phẩm.
- Trong chi phí mục tiêu: phân tích CVP sẽ giúp xác định mức chi phí của các thiết kế sản phẩm khác nhau để đạt lợi nhuận kỳ vọng.

Chi phí mục tiêu = giá bán – lợi nhuận kỳ vọng.

- Phân tích CVP cũng có một vai trò quan trọng trong định vị chiến lược cạnh tranh. Đối với các doanh nghiệp cạnh tranh nhau về giá, phân tích CVP được sử dụng để xác định các mức hoạt động dự trù tương ứng với công nghệ sản xuất của doanh nghiệp như: sử dụng nhiều lao động, sử dụng công nghệ tiên tiến, sử dụng các nguồn lực trong hay ngoài doanh nghiệp... Từ đó, xác định mức các chi phí thích hợp nhất.

II. PHÂN TÍCH CVP ĐỐI VỚI HOẠT ĐỘNG HÒA VỐN

Trong sản xuất kinh doanh, các doanh nghiệp phải xác định các hoạt động hòa vốn. Đó là mức hoạt động không tạo ra lợi nhuận nhưng cũng không lỗ. Nói cách khác, đó là mức hoạt động mà ở đó tổng doanh thu bằng với tổng chi phí. Phần này sẽ trình bày các cách tính toán hoạt động hòa vốn.

1. Tính toán trực tiếp theo phương trình CVP

Phương pháp này sử dụng trực tiếp mô hình CVP. Chúng ta chỉ tính toán theo các giá trị của Q, f, v, p, còn N = 0.

1.1 Sản lượng hòa vốn: là mức sản xuất đủ để bù đắp chi phí. Để dễ dàng hiểu được vấn đề này, ta có thí dụ cụ thể sau:

Công ty Tiệp Nghi sản xuất đồ trang trí nội thất. Lấy sản phẩm là bộ salon gỗ cao cấp để tính toán, ta có các dữ liệu liên quan như sau:

Các khoản chi phí (triệu đồng)	Hàng tháng	Cả năm
Chi phí cố định	5.000	60.000
Lợi nhuận kỳ vọng	4.000	48.000
Giá bán một sản phẩm	75	
Biến phí/sản phẩm	35	
Kế hoạch sản xuất (bộ)	250	3.000

Để xác định sản lượng hòa vốn, ta áp dụng mô hình CVP để tính toán.

$$p \times Q = f + (v \times Q)$$

Thay các giá trị có trong bảng dữ liệu ta tìm được sản lượng hòa vốn của công ty là:

$$75 \times Q = 5.000 + 35 \times Q \rightarrow Q = 5.000 / (75 - 35)$$

$$Q = 125 \text{ bộ sản phẩm/tháng hay } 1.500 \text{ bộ/năm}$$

1.2 Doanh thu hòa vốn

Để tính doanh thu hòa vốn, ta có hai trường hợp:

- (1) Nếu biết giá bán một sản phẩm, lấy sản lượng hòa vốn nhân với giá bán
- (2) Nếu chỉ biết tổng doanh thu, tổng biến phí, chi phí cố định mà không biết giá bán, biến phí/sản phẩm và số sản phẩm bán, có thể dùng phương trình mô hình CVP trong điều kiện hòa vốn:

$$p \times Q = f + v \times Q$$

Gọi Y là doanh thu $\rightarrow Y = p \times Q \rightarrow Q = Y/p$

Thay vào phương trình trên, ta có:

$$p \times Y/p = f + v (Y/p)$$

hay $Y = f + v(Y/p)$

Ở đây ta không biết p và v nhưng có tổng VC và tổng doanh thu

Vậy thay $v = VC/Q$ và $p = DT/Q$ vào phương trình trên, ta được:

$$Y = f + [(VC/Q)Y]/(DT/Q) = f + (VC/DT)Y$$

Nếu biết tổng biến phí là 210.000 triệu đồng và tổng doanh thu là 450.000 triệu đồng.

$$\rightarrow Y = 5.000 + (210.000/450.000)Y = 5.000 + 0,4667 Y$$

$$\rightarrow Y = 9.375 \text{ triệu đồng/tháng}$$

2. Tính toán dựa trên phần đóng góp biên (hay còn gọi là số dư đảm phí)

Phần đóng góp biên là phần còn lại của giá bán sau khi đã trừ đi biến phí đơn vị. Khái niệm này cho thấy tác động của sản lượng bán đến doanh thu và lợi nhuận.

2.1 Sản lượng hòa vốn

Có thể tìm sản lượng hòa vốn đơn giản như sau:

$$Q = f / \text{phần đóng góp biên}$$

$$= f / (p - v) = 5.000 / (75 - 35) = 125 \text{ bộ.}$$

Nói chung, để tìm sản lượng hòa vốn, các bạn có thể tính bằng phương pháp nào mà cảm thấy thuận tiện nhất.

2.2 Doanh thu hòa vốn

Để tính toán theo phương pháp này, ta nhân 2 vế của phương trình với giá bán:

$$p(p \times Q) = p(f + v \times Q)$$

Tính toán và chuyển vế, ta được kết quả sau:

$$p \times Q = \frac{f \times p}{p - v}$$

Chuyển đổi vế thứ hai để có tỷ lệ phần đóng góp biên, kết quả:

$$p \times Q = \frac{f}{(p - v) / p}$$

Mẫu số trong phương trình cho thấy tỷ lệ đóng góp biên (khi doanh thu tăng thì phần đóng góp biên sẽ tăng tương ứng). Tiếp tục tính toán ta được doanh thu hòa vốn là:

$$p \times Q = \frac{5.000}{(75 - 35) / 75} = 9.375 \text{ triệu đồng}$$

Hãy nhớ rằng, phân tích hòa vốn cho thấy việc sản xuất của chúng ta ở tình trạng không lời và cũng không lỗ. Nhưng tại sao lại cần phải phân tích hòa vốn? Các bạn thử trả lời câu hỏi này xem sao?

III. PHÂN TÍCH CVP CHO HOẠCH ĐỊNH DOANH THU VÀ CHI PHÍ

Phân tích CVP có thể được sử dụng để xác định mức doanh thu sao cho có được lợi nhuận kỳ vọng. Như thế, các nhà quản trị cần phải có chiến lược hoạch định đối với 2 yếu tố quan trọng, đó là doanh thu và chi phí.

1. Hoạch định doanh thu

Trong mục tiêu này, phân tích CVP sẽ hỗ trợ nhà quản trị xác định mức doanh thu để có được mức lợi nhuận mong muốn.

Chúng ta sẽ tiếp tục với thí dụ về bộ salon cao cấp của công ty Tiệp Nghi. Ban Giám Đốc muốn biết số lượng sản phẩm cần bán mỗi năm là bao nhiêu để công ty đạt mức lợi nhuận 4.000 triệu đồng/tháng (48.000 triệu đồng /năm)

Sử dụng trực tiếp mô hình CVP ta có:

$$p \times Q = f + (v \times Q) + N$$

hay: $pQ - vQ = f + N$

$$\rightarrow Q(p - v) = f + N$$

Vậy $Q = \frac{f + N}{p - v} = \frac{60.000 - 48.000}{75 - 35} = 2.700$ bộ salon/năm

Doanh thu sẽ là:

$$Y = p \times Q = 75 \times 2.700 = 202.500 \text{ triệu đồng}$$

2. Hoạch định chi phí

Khi hoạch định chi phí, các giá trị của Q và lợi nhuận kỳ vọng thường được tính trước. Các chi phí cần tìm là biến phí và định phí.

2.1 Chi phí mục tiêu: sự đánh đổi giữa các chi phí khác nhau.

Để tính toán chi phí mục tiêu, phân tích CVP sẽ được sử dụng để xác định hiệu quả của chi phí khi đánh đổi một chi phí này bằng một chi phí khác mà vẫn bảo đảm doanh thu và lợi nhuận kỳ vọng.

Ta tiếp tục với sản phẩm salon cao cấp của công ty Tiệp Nghi. Công ty bán 2.700 bộ salon/năm. Giả định, bộ phận sản xuất báo cáo rằng, nếu trang bị thêm thiết bị cho một công đoạn trong dây chuyền sản xuất sẽ giảm được tiêu hao nguyên liệu và giảm chi phí sản xuất. Quản trị chi phí khảo sát và nhận thấy, nếu thực hiện theo đề nghị này, biến phí/sản phẩm sẽ giảm xuống nhưng đồng thời định phí sẽ tăng lên một khoản là 2.250 triệu đồng/tháng. Như vậy, công ty sẽ đánh đổi sự gia tăng chi phí cố định để lấy sự giảm xuống trong biến phí. Vậy, biến phí của mỗi sản phẩm sẽ phải giảm bao nhiêu để vẫn bảo đảm doanh thu và lợi nhuận kỳ vọng không thay đổi?

Với các dữ liệu:

- $Q = 2.700$ sản phẩm/năm.
- $p = 75$ triệu đồng
- $v = ?$ (hiện tại là 35 triệu đồng)
- $f = 5.000 \text{ tr.đ} + 2.250 \text{ tr.đ} = 7.250 \text{ tr.đ}$ (# 87.000 tr.đ/năm)
- $N = 48.000 \text{ tr.đ/năm}$

Rút gọn phương trình: $p \times Q = f + (v \times Q) + N$

Ta có:

$$Q = \frac{f + N}{p - v} \rightarrow p - v = \frac{f + N}{Q}$$

Hay: $v = p - \frac{f + N}{Q} = 75 - \frac{87.000 + 48.000}{2.700} = 25 \text{ tr.đ}$

Như vậy, bộ phận quản trị chi phí sẽ báo cáo : để duy trì mức lợi nhuận trong điều kiện chi phí cố định tăng từ 60.000 triệu đồng/năm lên 87.000 triệu đồng/năm, công ty phải giảm biến phí/sản phẩm từ 35 triệu đồng xuống còn 25 triệu đồng.

Vì vậy, BGD quyết định sẽ đầu tư thay đổi thiết bị ở công đoạn mà bộ phận sản xuất đề nghị do nó không làm ảnh hưởng đến mức lợi nhuận hoạch định.

2.2 Lương và hoa hồng cho người bán.

Phân tích CVP còn được sử dụng để xác định hiệu quả chi phí trong quản lý dòng chi phí như chi phí bán hàng.

Giả định bộ phận bán hàng yêu cầu tăng thêm một khoản lương là 450 tr.đ/tháng. BGD yêu cầu nhà quản trị chi phí xem xét đề nghị này tác động thế nào đến lợi nhuận. Câu trả lời là chỉ có thể tăng lương nếu giảm tỷ lệ hoa hồng. Vậy, tỷ lệ hoa hồng sẽ giảm bao nhiêu để vẫn giữ nguyên lợi nhuận?

Bây giờ, quản trị chi phí xem xét và thấy rằng:

- Trong 5.000 triệu đồng chi phí cố định hàng tháng thì có 1.000 triệu đồng để trả lương cho bộ phận bán hàng
- Trong 35 triệu đồng biến phí/sản phẩm thì có 7,5 triệu đồng là hoa hồng cho bộ phận bán hàng (# 10% của giá bán)

Phân tích các dữ liệu chi phí, ta có:

- $f \text{ mới} = f \text{ hiện tại} + \text{phần lương đề nghị tăng thêm}$
 $= 5.000 \text{ tr.đ} + 450 \text{ tr.đ} = 5.450 \text{ tr.đ/tháng}$ hay 65.400 tr.đ/năm .
- $r = \text{tỷ lệ hoa hồng}$
- $v = (\text{tỷ lệ hoa hồng} \times \text{giá bán}) + \text{biến phí khác}$

$$= (r \times 75) + (35 - 7,5)$$

Ta có: $v = p - \frac{f + N}{Q}$

nên $(r \times 75) + (35 - 7,5) = 75 - \frac{65.400 + 48.000}{2.700}$

→ $r = 0,0733 \# 7,33\%$ hay = 5,5 triệu đồng

Trong tình huống này, bộ phận quản trị chi phí đề nghị với BGD là giảm tỷ lệ hoa hồng từ 10% xuống còn 7,33% để giữ nguyên lợi nhuận và trả thêm lương cho bộ phận bán hàng mỗi tháng 450 triệu đồng. Nếu không giảm hoa hồng thì lợi nhuận của công ty sẽ bị sút giảm.

2.3 Thuế thu nhập trong phân tích CVP

Các quyết định về doanh thu, chi phí của nhà quản trị thường bao gồm cả thuế. Vì thế, khi xây dựng mức doanh thu và lợi nhuận, nhà quản trị phải tính đến tác động của thuế đối với chúng.

Tiếp tục với công ty Tiệp Nghi, giả định công ty chịu mức thuế thu nhập trung bình là 20%. Như vậy, để đạt được lợi nhuận sau thuế là 48.000 triệu đồng, công ty phải có doanh thu là bao nhiêu?

Trước hết, phải biết được mức lợi nhuận trước thuế của công ty.

Mức lợi nhuận trước thuế là:

$$LN = 48.000 / (100\% - 20\%) = 60.000 \text{ triệu đồng.}$$

Theo mô hình CVP, ta có

$$Q = \frac{f + N}{p - v} \rightarrow Q = \frac{60.000 + 60.000}{75 - 35} = 3.000 \text{ bộ salon/năm}$$

Như vậy, nếu bán 3.000 bộ salon/năm, công ty sẽ đạt được mức lợi nhuận sau thuế như kỳ vọng là 48.000 triệu đồng/năm.

Phần này cho thấy, quan điểm của nhà quản trị là trong bất kỳ tình huống nào vẫn phải phân tích thông tin chi phí thật cẩn thận để không làm tăng chi phí và bảo toàn được lợi nhuận. Theo bạn đúng hay chưa đúng? Giải thích.

IV. PHÂN TÍCH ĐỘ NHẠY CỦA KẾT QUẢ CVP

Để xem xét độ sự thay đổi của lợi nhuận khi doanh thu thay đổi, chúng ta sử dụng hai chỉ số đo lường:

1. Biên độ an toàn

Biên độ an toàn đo lường tác động tiềm năng của các rủi ro làm cho doanh thu không đạt được mức như hoạch định.

Biên độ an toàn = doanh thu hoạch định – doanh thu hòa vốn

Theo thí dụ của công ty Tiệp Nghi, doanh thu hoạch định là 3.000 bộ salon/năm. Với sản lượng hòa vốn là 1.500 bộ salon, biên độ an toàn sẽ là: $3.000 - 1.500 = 1.500$

Tỷ lệ biên độ an toàn = $1.500/3.000 = 0,5 \# 50\%$

Sản phẩm có biên độ an toàn thấp là sản phẩm có nhiều rủi ro. Vậy, nếu vẫn có kế hoạch sản xuất kinh doanh thì nhà quản trị cần có chú ý nhiều hơn.

2. Đòn bẩy hoạt động

Các thay đổi trong môi trường sản xuất hiện nay đã làm thay đổi tính chất của phân tích CVP. Chẳng hạn: trong một môi trường sản xuất hoàn toàn tự động, chi phí lao động trực tiếp trở nên kém quan trọng và nguyên vật liệu chiếm tỷ lệ lớn trong biến phí, các chi phí cố định khá cao. Trong trường hợp này, phân tích CVP giữ vai trò quan trọng do lợi nhuận rất nhạy cảm với những thay đổi trong doanh thu.

Ta xem xét thí dụ sau:

Có hai doanh nghiệp, một sử dụng nhiều lao động nên chi phí cố định tương đối thấp và biến phí tương đối cao. Doanh nghiệp thứ hai là tự động hóa hoàn toàn nên chi phí cố định khá cao và biến phí thấp. Các dữ liệu chi phí của hai doanh nghiệp được cho trong bảng sau:

Chi phí (ngàn đồng)	DN tự động hoàn toàn → Định phí cao	DN sử dụng nhiều LĐ → Định phí thấp
Định phí/năm	500.000	150.000
Biến phí/sản phẩm	2	9
Giá bán/sản phẩm	12	12
Giá bán/sản phẩm	10	3
Phần đóng góp biên (số dư đảm phí)		

Giả định mức hòa vốn của hai doanh nghiệp này là 50.000 sản phẩm. Khảo sát cho thấy:

- Doanh nghiệp 1: nếu sản xuất trên mức hòa vốn 20.000 sản phẩm sẽ có lợi nhuận là 60.000 ngàn đồng. Nếu sản xuất ở mức thấp hơn hòa vốn 20.000 sản phẩm thì sẽ lỗ 60.000 ngàn đồng (phần đóng góp biên nhân với số sản phẩm được sản xuất)
- Doanh nghiệp 2: nếu sản xuất cao hơn mức hòa vốn 20.000 sản phẩm sẽ đạt được lợi nhuận là 200.000 ngàn đồng, nhưng nếu

thấp hơn mức hòa vốn cũng là 20.000 sản phẩm thì sẽ lỗ 200.000 ngàn đồng

Nhận xét:

Doanh nghiệp có chi phí cố định cao thường có nhiều rủi ro đối với lợi nhuận do nó chịu tác động mạnh mẽ của việc thay đổi mức hoạt động. Lợi nhuận cao nếu hoạt động trên mức hòa vốn, nhưng lỗ cũng nhiều nếu hoạt động dưới mức hòa vốn

Trong tình huống này, việc phân tích CVP đặc biệt quan trọng khi quyết định có nên sử dụng các thiết bị, công nghệ mới hay không, việc sử dụng này có tác động như thế nào đến định phí và biến phí.

V. PHÂN TÍCH CVP ĐỐI VỚI CÁC TỔ CHỨC PHI LỢI NHUẬN

CVP cũng được sử dụng trong các tổ chức phi lợi nhuận hoặc dịch vụ. Trong trường hợp này, không thể tính doanh thu hay lợi nhuận mà chủ yếu là hiệu quả phục vụ của tổ chức. Để minh họa, ta có thí dụ sau:

Bệnh viện của quận X. là đơn vị phục vụ khám chữa bệnh miễn phí cho đối tượng là dân nghèo. Hiện bệnh viện đang trải qua thời kỳ khó khăn về tài chính. Tổng ngân sách năm ngoái là 735 triệu đồng và năm tới BGD quyết định cắt giảm đi 5%, tức là chỉ còn 700 triệu đồng. Quản trị chi phí của bệnh viện tính toán rằng biến phí chính là chi phí khám bệnh cho bệnh nhân với mỗi lần khám là 10.000 đồng. Các chi phí còn lại như chi phí thiết bị, lương nhân viên... đều là chi phí cố định ...*Vậy việc cắt giảm ngân sách sẽ ảnh hưởng thế nào đến hoạt động của bệnh viện?*

Giả định năm ngoái có 13.500 bệnh nhân đến khám và tổng biến phí sẽ là:

$$\text{Tổng VC} = 10.000 \text{ đồng} \times 13.500 = 135 \text{ triệu đồng}$$

Ngân sách hoạt động của bệnh viện chính là tổng chi phí

$$\rightarrow \text{Tổng định phí} = \text{Tổng chi phí} - \text{tổng biến phí}$$

$$= 735 \text{ tr.đ} - 135 \text{ tr.đ} = 600 \text{ tr.đ}$$

Ngân sách cho năm tới chỉ còn 700 triệu đồng. Giả định chi phí cố định không thay đổi, vẫn là 600 triệu đồng, vậy thì chi phí hoạt động (biến phí) chỉ còn lại có 100 triệu đồng. Chi phí cho mỗi lần khám vẫn giữ nguyên là 10.000 đồng. Vậy, số lần khám bệnh cho năm tới sẽ là:

$$Q = 100 \text{ triệu đồng} / 10.000 = 10.000 \text{ lần khám.}$$

So với năm trước, số lần khám giảm đi 3.500 lần # 26%. Như vậy, ngân sách giảm 5% làm cho hiệu quả dịch vụ giảm 26%.

Bây giờ Giám Đốc đã có thể biết tác động của việc cắt giảm ngân sách đối với hoạt động của bệnh viện.

Nếu là Giám đốc hay là người có thẩm quyền trong việc chi ngân sách, bạn sẽ quyết định như thế nào, cắt giảm hay không? Nếu có, sẽ giảm bao nhiêu để người dân trong khu vực vẫn có thể hưởng được dịch vụ này một cách tốt nhất?

Tại sao việc cắt giảm ngân sách lại có tác động lớn đến hiệu quả hoạt động của bệnh viện như vậy? Đó là do chi phí cố định chiếm tỷ lệ quá lớn và không thay đổi theo doanh số nên việc cắt giảm này không tiết kiệm được như mong muốn.

Tóm tắt bài

Bài này miêu tả phân tích CVP, một mô hình tuyến tính của các mối quan hệ giữa chi phí, doanh thu và sản lượng. CVP được sử dụng trong phân tích hòa vốn, hoạch định doanh thu và hoạch định chi phí.

Phân tích hòa vốn xác định mức sản lượng đầu ra mà ở đó lợi nhuận bằng zero. Phân tích CVP cũng được sử dụng trong hoạch định doanh thu cần thiết để đạt mức lợi nhuận mong muốn. Trong hoạch định chi phí, phân tích CVP giúp tìm ra các phương án giảm chi phí để đạt lợi nhuận kỳ vọng, hoặc CVP giúp tìm ra cách thay đổi định phí và biến phí để doanh nghiệp đạt được mục tiêu của mình

Câu hỏi.

1. *Mối quan hệ cơ bản trong phân tích CVP là gì?*
2. *Tại sao một tỷ lệ phần trăm ngân sách bị cắt giảm lại tạo ra một tác động với một tỷ lệ lớn hơn trong mức hoạt động?*
3. *Điểm hòa vốn là gì? Mục đích của việc xác định điểm hòa vốn ?*
4. *Tại sao phân tích CVP lại giữ vai trò quan trọng để hoạch định việc ứng dụng các kỹ thuật sản xuất mới?*
5. *Biên độ an toàn là gì? Ý nghĩa của nó trong phân tích CVP?*
6. *Đòn bẩy hoạt động là gì? Ý nghĩa của nó trong phân tích CVP?*
7. *Khi dự tính lắp đặt một thiết bị mới cho sản xuất, tại sao cần phân tích CVP?*
8. *Công ty Lả Lướt sản xuất viết lông kim các loại. Dự trù năm tới sẽ có các dữ liệu chi phí như sau:*

- *Giá bán sản phẩm* 5.595 đ
- *Chi phí NVL/sp* 899 -
- *Chi phí LĐTT/sp* 233 -
- *Chi phí thiết bị* 2.352.000 -

(công ty có mức tự động hóa khá cao).

Yêu cầu tính toán:

- a. Phần đóng góp biên của sản phẩm?
- b. Sản lượng và doanh thu hòa vốn?
- c. Công ty dự trù cải thiện thiết bị để gia tăng chất lượng sản phẩm, điều này làm chi phí cố định tăng thêm 5%. Vậy, phải bán bao nhiêu sản phẩm để có lợi nhuận trước thuế là 200.000 đồng?
- d. Nếu công ty chịu mức thuế là 22%, lợi nhuận sau thuế là 150.000 đồng, chi phí cố định vẫn giống như câu c. BGD yêu cầu cho biết công ty phải bán bao nhiêu sản phẩm để có mức lợi nhuận này?
9. Doanh nghiệp Vui Vẻ sản xuất giày trượt patin đang có mức tăng trưởng khá tốt. Giám Đốc doanh nghiệp muốn đẩy nhanh tốc độ tăng trưởng hơn nữa vào năm sau. Để chuẩn bị, ông yêu cầu bộ phận kế toán và quản trị chi phí trình bày các dữ liệu chi phí của năm này, từ đó vạch kế hoạch hoạt động cho năm tới. Sau 2 tuần, ông có được bảng dữ liệu như sau (ĐVT: ngàn đồng)

<i>Biến phí cho mỗi sản phẩm</i>	
<i>- Lao động trực tiếp</i>	<i>20,00</i>
<i>- Nguyên vật liệu trực tiếp</i>	<i>10,25</i>
<i>- Biến phí khác</i>	<i>4,50</i>
<i>Tổng biến phí/sản phẩm</i>	<i>34,75</i>
<i>Định phí</i>	
<i>- Trong sản xuất</i>	<i>28.000</i>
<i>- Lương cho bộ phận quản lý</i>	<i>35.000</i>
<i>- Lương cho bộ phận bán hàng</i>	<i>60.000</i>

<i>Tổng định phí</i>	<i>123.000</i>
<i>Giá bán một sản phẩm</i>	<i>60,00</i>
<i>Doanh thu dự tính (nếu bán 30.000 sản phẩm)</i>	<i>1.800.000</i>
<i>Thuế suất (%)</i>	<i>40</i>

Căn cứ trên bảng dữ liệu, ông yêu cầu quản trị chi phí phân tích các thông tin:

- a. Nếu năm tới chi phí và giá bán vẫn giữ nguyên như năm nay, thì lợi nhuận của doanh nghiệp sẽ là bao nhiêu?*
- b. Theo đó, điểm hòa vốn của năm tới sẽ là bao nhiêu?*
- c. Giám Đốc dự tính năm tới có khả năng bán được 32.000 sản phẩm. Tuy nhiên, muốn vậy, doanh nghiệp phải thực hiện một chiến dịch quảng cáo với chi phí tăng thêm là 12.000 ngàn đồng với hy vọng là các chi phí khác vẫn được giữ nguyên. Vậy, mức lợi nhuận ròng trong trường hợp này sẽ như thế nào?*
- d. Các điểm hòa vốn có thay đổi không? Nếu có, sẽ là bao nhiêu?*
- đ. Nếu phải tăng thêm 12.000 ngàn đồng cho quảng cáo vào năm tới thì doanh nghiệp sẽ chỉ cần bán bao nhiêu sản phẩm để có mức lợi nhuận như năm nay?*

Đây là những câu hỏi và bài tập để giúp các bạn củng cố những gì đã học trong phần lý thuyết, hãy giải đáp để hiểu thật rõ bài học của mình. Chúc các bạn thành công.

BÀI 6

TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO CÔNG VIỆC

Tính toán chi phí sản phẩm là một quá trình tích lũy, phân loại và phân bổ các chi phí nguyên vật liệu, lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung đến sản phẩm/dịch vụ. Các nhà quản trị thường xây dựng các quyết định dựa trên cơ sở là thông tin chi phí của sản phẩm hoặc dịch vụ. Các quyết định đó thường là:

- Quyết định về giá sản phẩm hoặc dịch vụ.
- Quyết định thực hiện toàn bộ các công đoạn ngay trong doanh nghiệp hay mua (hợp tác với) từ bên ngoài.

Thí dụ: một công ty sản xuất quạt máy phải xem xét và quyết định xem có nên xây dựng phân xưởng nhựa để làm cánh quạt không hay nên đặt gia công ở một cơ sở bên ngoài. Phương án được chọn sẽ là phương án có chi phí thấp hơn.

Có một số phương pháp tính toán chi phí sản phẩm vẫn được sử dụng là:

- (1) Phương pháp tính toán chi phí tích lũy – đó là hệ thống tính toán chi phí theo công việc và theo quá trình;
- (2) Phương pháp đo lường chi phí – đó là hệ thống tính toán chi phí thực tế, bình thường và tiêu chuẩn;
- (3) Phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung – đó là hệ thống tính toán chi phí truyền thống và ABC.

Trong bài 3, chúng ta đã nghiên cứu hệ thống tính toán chi phí sản xuất chung. Bây giờ, trong bài 6 và 7, chúng ta sẽ tiếp tục nghiên cứu hệ thống tính toán chi phí theo công việc và quá trình.

Trong bài 6, các bạn sẽ tìm hiểu về hệ thống tính toán chi phí cho sản phẩm theo công việc. Phương pháp này được sử dụng cho các doanh nghiệp sản xuất các loại sản phẩm có giá trị cao, được đặt hàng trước,... Sau khi nghiên cứu nội dung của phương pháp này, các bạn sẽ hiểu được trình tự ghi chép, phân tích, tổng hợp các thông tin cần thiết, từ đó có thể xác định được chi phí của sản phẩm/ dịch vụ.

Khi học xong bài này, các bạn sẽ:

- Hiểu được tính toán chi phí theo công việc là gì.
- Hiểu được vai trò chiến lược của tính toán chi phí theo công việc trong các doanh nghiệp
- Hiểu và tính toán được mức đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính, và việc ứng dụng nó vào tính toán chi phí theo công việc.
- Hiểu và điều chỉnh sự chênh lệch của chi phí sản xuất chung phân bổ với thực tế khi công việc kết thúc.
- Ứng dụng được phương pháp ABC vào tính toán chi phí theo công việc.

Bây giờ chúng ta bắt đầu đi vào nội dung chi tiết của chương.

I. KHÁI NIỆM

Tính toán chi phí theo công việc là ghi chép một cách tỉ mỉ, chính xác các thông tin chi phí của từng sản phẩm riêng biệt hoặc từng nhóm sản phẩm tương tự nhau.

Phương pháp này được sử dụng trong các doanh nghiệp có sản phẩm được thực hiện theo đơn đặt hàng, có giá trị cao, dễ nhận diện, hoặc có những tính chất riêng theo yêu cầu của khách hàng

II. VAI TRÒ CỦA TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO CÔNG VIỆC

Hệ thống tính toán chi phí theo công việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị để xây dựng chiến lược cho sản phẩm và khách hàng, cho công nghệ sản xuất, cho các quyết định về giá và các vấn đề khác trong dài hạn.

Tính toán chi phí theo công việc giữ vai trò quan trọng vì ba lý do:

- Giúp doanh nghiệp thực hiện thành công chiến lược cạnh tranh về giá cả
- Giúp doanh nghiệp phân bổ các chi phí sản xuất chung một cách hợp lý cho từng loại sản phẩm, tránh tình trạng làm cho một nhóm sản phẩm bị đội chi phí và một nhóm khác lại có chi phí thấp hơn thực tế (như đã đề cập ở chương 3)
- Giúp cho việc phân bổ chi phí sản xuất chung được dễ dàng hơn trong các doanh nghiệp dịch vụ.

III. XÁC ĐỊNH CHI PHÍ THEO CÔNG VIỆC

Theo phương pháp tính toán này, đối tượng nhận chi phí là sản phẩm hoặc là khách hàng hay các đơn hàng. Chi phí sẽ được ghi chép cẩn thận, chính xác trong các chứng từ và sẽ được kết chuyển vào các tài khoản liên quan.

1. Ghi chép cho xác định chi phí công việc

Tài liệu hỗ trợ cho tính toán chi phí theo công việc chính là bảng ghi chép chi phí của công việc. Bảng này sẽ ghi chép và tổng kết tất cả chi

phí như chi phí NVL, chi phí lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung cho từng công việc riêng biệt.

Bảng này được bắt đầu khi công việc bắt đầu và kết thúc khi công việc hoàn tất. Tổng của tất cả chi phí ghi chép trong bảng chính là tổng chi phí của công việc. Trong quá trình ghi chép và xác định chi phí theo công việc, bộ phận quản trị chi phí sẽ sử dụng các tài khoản chủ yếu là: tài khoản NVL, tài khoản lương nhân viên (lao động trực tiếp) và tài khoản chi phí sản xuất chung. Bên cạnh đó còn sử dụng một số tài khoản hỗ trợ khác. Xin giới thiệu một bảng ghi chép chi phí để làm thí dụ sau:

Bảng 1. Bảng ghi chép chi phí công việc

Sản phẩm:	Máy cắt vải tự	Công việc số:	351
động		Số lượng:	2
Ngày bắt đầu:	6/6/200X	Đơn giá:	3.761\$
Ngày hoàn thành:	15/7/200X		

Bộ phận	NVL trực tiếp				Lao động trực tiếp					CP sản xuất chung			Tổng chi phí (\$)
	Ngày	Số giao dịch	Số lượng	chi phí (\$)	Ngày	Số giờ	Đơn giá	Mã số phiếu yêu cầu	Tổng số (\$)	Số giờ máy	Đơn giá	Tổng số (\$)	
A	6/6	A – 4024	20	1.500	6/6 – 25/6	100	10	A1101– A1150	1.000	50	10	500	3.000
B	26/6	B – 3105	15	400	26/6 – 30/6	60	15	B308 – B320	900	60	6,7	402	1.702
C	1/7	C – 5051	10	300	1/7 – 15/7	140	12	C515 – C500	1.680	35	24	840	2.820
Tổng				2.200					3.580			1.742	7.522

Các bạn học viên chú ý các khoản mục sau:

- Nguyên vật liệu cần cho công việc sẽ được các bộ phận gửi phiếu yêu cầu đến kho và phiếu xuất kho sẽ là chứng từ ghi sổ cho các bộ phận phân tích chi phí.
- Lao động trực tiếp dựa trên các phiếu theo dõi lao động. Thí dụ: bảng chấm công.
- Chi phí sản xuất chung khó tính toán cụ thể cho một công việc cụ thể. Vì thế, để có thể tính toán chi phí cho công việc, từ đó định giá sản phẩm khi ký kết hợp đồng với khách hàng, nó sẽ được phân bổ dựa trên một cơ sở tác nhân nào đó mà doanh nghiệp cho là thích hợp (Thí dụ: số giờ lao động trực tiếp, số giờ máy, ...). Chúng ta sẽ nói rõ hơn vấn đề này ở phần sau.

2. Ghi chép chi phí công việc theo sổ sách kế toán

Như trên đã nói, các chi phí cho công việc cũng sẽ được bộ phận kế toán ghi chép và đưa vào các tài khoản liên quan.

2.1 Chi phí NVL trực tiếp

Phân tích chi tiết bảng ghi chép chi phí trên, ta thấy: tổng yêu cầu nguyên vật liệu chuẩn bị cho công việc 351 là 2.200\$. Vậy, khi NVL được mua về, kế toán phải (1) kiểm tra các tài liệu mua hàng, nhận hàng, (2) ghi chép chi phí mua vào các tài khoản nguyên vật liệu và khoản phải trả. Ta có bút toán ghi sổ sau:

(1) NỢ TK Mua NVL	2.200
CÓ TK Khoản phải trả	2.200

Bây giờ, ta phân tích chi phí theo bộ phận A. Ở trên bảng, ta thấy, bộ phận A có chi phí NVL là 1.500 \$ cho công việc 351. Nhật ký ghi sổ cho chi phí này là:

(2) NỢ TK sản xuất 1.500

CÓ TK NVL 1.500

Ngoài chi phí NVL trực tiếp, bộ phận A còn cần một khoản chi phí cho các nguyên vật liệu gián tiếp, giả định là 50\$. Đây là một dạng trong chi phí sản xuất chung. Ta có bút toán ghi sổ cho chi phí này là:

(3) NỢ TK Chi phí SX chung 50

CÓ TK Nguyên vật liệu 50

2.2 Chi phí lao động trực tiếp

Bộ phận A cần 100 giờ lao động trực tiếp với mức chi phí là 1.000 \$. Ta có bút toán ghi sổ chi phí này như sau:

(4) NỢ TK sản xuất 1.000

CÓ TK Lương nhân viên 1.000

Bộ phận A cũng chịu một khoản chi phí lao động gián tiếp là 100 \$, được ghi sổ trong chi phí sản xuất chung, ta có:

(5) NỢ TK Chi phí SX chung 100

CÓ TK Lương nhân viên 100

2.3 Chi phí sản xuất chung.

Có hai phương pháp để tính toán chi phí sản xuất chung cho công việc:

(1) Chi phí thực tế: khi công việc kết thúc, chi phí này sẽ được tổng kết dựa theo thực tế phát sinh.

Theo thí dụ trên, chi phí sản xuất chung của bộ phận A là 500 \$, trong đó, đã phân bổ cho nguyên vật liệu gián tiếp 50 \$ và lao động gián tiếp 100 \$. Khi kết thúc công việc 351, trong chi phí sản xuất chung ghi nhận các khoản phát sinh khác là:

- Thuê nhà xưởng 80 \$
- Khấu hao 150 \$
- Bảo trì 120 \$

Vậy, bút toán ghi sổ chi phí sản xuất chung là:

(6) NỢ TK Chi phí SX chung 350

 CÓ TK Khoản phải trả 80

 CÓ TK Khấu hao 150

 CÓ TK Bảo trì 120

Toàn bộ chi phí sản xuất chung này phát sinh cho bộ phận A để thực hiện công việc số 351. Nhật ký ghi sổ của bộ phận A cho công việc 351 là:

(7) NỢ TK Sản xuất 500

 CÓ TK Chi phí SX chung 500

Cách tính này có ưu điểm là chính xác vì theo đúng thực tế phát sinh của chi phí, nhưng nhược điểm là phải chờ đến khi công việc kết thúc mới có thể biết được. Vì vậy, nếu nhà quản trị muốn ra các quyết định về giá bán, về số lượng sản xuất, hoặc ký kết các hợp đồng sản xuất theo đơn đặt hàng của khách hàng... sẽ rất khó do không biết được chi phí sản phẩm là bao nhiêu. Để giải quyết vấn đề này, các nhà quản trị phải phân bổ chi phí này trước, thậm chí ngay lúc công việc được bắt đầu.

(2) Phân bổ ước tính chi phí sản xuất chung.

Phương pháp này sẽ sử dụng cơ sở là chi phí NVL trực tiếp hay lao động trực tiếp để phân bổ chi phí sản xuất chung cho các công việc khác nhau. Chúng ta sẽ phân tích rõ nội dung này ở phần kế tiếp.

Đến đây, xin nhắc lại với các bạn học viên, chi phí sản phẩm gồm ba bộ phận: nguyên vật liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung. NVL và lao động trực tiếp được tính toán một cách dễ dàng, chỉ có chi phí sản xuất chung là rất khó nhận diện trong chi phí sản phẩm.

IV. ĐƠN GIÁ CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG DỰ TÍNH CHO TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO CÔNG VIỆC.

Đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính cho công việc là tính trước một tỷ lệ chi phí này dựa trên một cơ sở phân bổ nào đó mà doanh nghiệp cho là thích hợp nhất. Trình tự ước tính đơn giá chi phí này gồm:

- Xác định tổng chi phí sản xuất chung trong một thời kỳ (thường là 1 năm)
- Lựa chọn tác nhân tạo chi phí thích hợp.
- Ước tính mức tiêu thụ tác nhân tạo chi phí đó của thời kỳ.
- Chia tổng chi phí ước tính cho tổng mức tiêu thụ ước tính, ta được đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính.

1. Tác nhân tạo chi phí cho ước tính chi phí sản xuất chung.

Để ước tính chi phí sản xuất chung một cách tốt nhất, phải xác định tác nhân tạo chi phí thích hợp. Tác nhân thường được chọn là số giờ máy, số giờ lao động trực tiếp, chi phí lao động. Trong các doanh nghiệp sử dụng nhiều lao động, tác nhân thích hợp thường là số giờ

lao động hay các chi phí liên quan đến lao động. Ngược lại, trong các doanh nghiệp sử dụng nhiều máy móc thiết bị thì số giờ máy lại thích hợp hơn.

2. Ứng dụng chi phí ước tính vào công việc.

Đơn giá chi phí sản xuất chung thường được tính trước vào đầu năm hay khi chuẩn bị thực hiện công việc. Chi phí này được tính toán như sau:

$$\begin{aligned} & \text{Tổng chi phí SXC ước tính cho một thời} \\ & \text{kỳ} \\ & \text{Đơn giá CPSXC dự tính} = \frac{\text{-----}}{\text{-----}} \\ & \text{Tổng mức hoạt động của tác nhân tạo chi phí} \\ & \text{ước tính} \end{aligned}$$

Sau khi đã được đơn giá dự tính, chúng ta phân bổ vào công việc Tổng số chi phí ứng dụng cho công việc được gọi là chi phí sản xuất chung ứng dụng. Để thấy rõ trình tự này, các bạn hãy đọc kỹ thí dụ sau đây:

Thí dụ: Công ty Trong Veo sản xuất các loại kính xây dựng theo đơn đặt hàng. Chi phí sản xuất chung cho năm tới (giả sử 2006) được ước tính là 20.000 triệu đồng. Hiện tại, công ty nhận được một đơn đặt hàng 300 ngàn m² kính loại tốt vào quý 1. Để tính chi phí cho 1m² kính, BGD yêu cầu quản trị chi phí ước tính chi phí sản xuất chung cho 1m² sản phẩm (các chi phí trực tiếp đã tính được rồi) để chuẩn bị ký hợp đồng với khách hàng.

Do công ty sử dụng nhiều thiết bị máy móc trong sản xuất nên quản trị chi phí quyết định sử dụng số giờ máy làm tác nhân tạo chi

phí và lấy đó làm cơ sở tính toán đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính. Họ có được các thông tin liên quan như sau:

- Tổng chi phí sản xuất chung dự tính cho năm tới = 20.000 triệu đồng.
- Tổng số giờ máy ước tính của năm tới = 200.000 giờ
- Tổng số giờ máy ước tính cho đơn đặt hàng = 3.000 giờ
- Số lượng sản phẩm đặt hàng = 300.000 m²

Đầu tiên, xác định đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính:

$$\text{Đơn giá CPSXC dự tính} = \frac{20.000 \text{tr.d}}{200.000} = 100.000 \text{d/g}$$

Như vậy, ứng với một giờ máy hoạt động sẽ có một khoản chi phí sản xuất chung là 100.000 đồng.

Đơn đặt hàng tiêu thụ hết 3.000 giờ máy. Vậy, đơn đặt hàng này sẽ có chi phí sản xuất chung ứng dụng là :

$$100.000 \text{ đ} \times 3.000 \text{ giờ máy} = 300 \text{ triệu đồng}$$

$$\text{CPSXC cho mỗi m}^2 \text{ kính} = 300 \text{ tr đ} / 300.000 = 1.000 \text{ đồng.}$$

Như vậy, chi phí sản xuất chung của đơn hàng là 300 triệu đồng và mỗi mét vuông sản phẩm có chi phí sản xuất chung là 1000 đồng. Từ các thông tin mà bộ phận quản trị chi phí đã phân tích, BGD sẽ quyết định giá bán 1 m² kính, nên ký hay không ký hợp đồng với khách hàng và cung ứng các dịch vụ hậu mãi (nếu có).

Chi phí sản xuất chung ứng dụng là chi phí được tính trước để nhà quản trị có thể ra các quyết định kịp thời. Vì thế, khi công việc kết thúc, giữa chi phí thực tế và ứng dụng có thể có sự chênh lệch. Do đó, phải có sự điều chỉnh. Chúng ta sẽ thấy kỹ thuật điều chỉnh này trong thí dụ minh họa ở phần sau.

Đến đây các bạn học viên đã hiểu được cách ước tính chi phí sản xuất chung chưa? Sau khi tính xong đơn giá, ta nhân với số lượng tác nhân tạo chi phí của công việc thì sẽ được một khối lượng chi phí ước tính cho công việc. Ta gọi đó là chi phí sản xuất chung ứng dụng. Các bạn hãy nhớ khái niệm này vì sẽ còn gặp lại trong bài tập nữa đó.

V. THÍ DỤ MINH HỌA CHO TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO CÔNG VIỆC.

Bây giờ, chúng ta đi vào một thí dụ cụ thể để hiểu tường tận nội dung vừa học.

Công ty Đồ Đặc sản xuất các sản phẩm đồ gỗ cao cấp cho văn phòng và nhà ở. Quy trình sản xuất bao gồm nhiều công việc khác nhau. Chúng ta sẽ tính toán chi phí cho công việc mang mã số B – 595, bắt đầu vào ngày 1/6/200X và kết thúc vào cuối tháng. Các dữ liệu về chi phí sẽ được đưa tuần tự vào các tài khoản liên quan.

1. Mua và sử dụng nguyên vật liệu.

Giả định tài khoản NVL có số dư đầu kỳ vào ngày 1/6/200X là 10.000 triệu đồng. Mua thêm trong tháng 25.000 triệu đồng. Ghi sổ mua trong tháng, ta có:

(1) NỢ TK Nguyên vật liệu	25.000
CÓ TK Khoản phải trả	25.000

Giả định rằng công ty có số dư đầu kỳ của tài khoản Sản Xuất là 5.000 triệu đồng. Suốt tháng, công ty chuyển 20.000 triệu đồng NVL trực tiếp đến bộ phận sản xuất cho công việc B – 595. NVL sử dụng này được ghi sổ như sau:

(2) NỢ TK Sản xuất 20.000

 CÓ TK Nguyên vật liệu 20.000

Công ty cũng sử dụng 3.000 triệu đồng NVL gián tiếp cho công việc này. Ghi sổ chi phí này, ta có:

(3) NỢ TK Chi phí sản xuất chung 3.000

 CÓ TK Nguyên vật liệu 3.000

2. Chi phí lao động

Công ty có chi phí lao động trực tiếp cho công việc B – 595 là 70.000 triệu đồng. Ghi sổ chi phí này trong các tài khoản tương ứng ta có:

(4) NỢ TK Sản Xuất 70.000

 CÓ TK Lương nhân viên 70.000

Công ty cũng phát sinh một khoản chi phí cho lao động gián tiếp là 2.500 triệu đồng. Ghi chép khoản chi phí này như sau:

(5) NỢ TK Chi phí SXC 2.500

 CÓ TK Lương nhân viên 2.500

3. Chi phí sản xuất chung thực tế và ứng dụng

– *Thực tế*: Chi phí sản xuất chung không đưa trực tiếp vào tài khoản Sản Xuất mà được ghi chép trong tài khoản chi phí Sản Xuất chung. Giả sử thực tế trong tháng, công ty có các khoản chi phí phát sinh bao gồm: khấu hao cho máy móc: 4.000 triệu đồng, bảo trì cho thiết bị: 500 triệu đồng, chi phí cho các sử dụng khác: 1.000 triệu đồng.

Ghi chép các chi phí này như sau:

(6) NỢ TK Chi Phí SXC 5.500

CÓ TK Khoản phải trả	1.000
CÓ TK Khấu hao	4.000
CÓ TK Bảo trì	500

- *Ứng dụng:* Trước khi công việc B – 595 được hoàn thành, BGD công ty muốn biết chi phí sản xuất chung để ước tính chi phí cho công việc này. Vì thế, trước tiên, quản trị chi phí phải ước tính đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính cho công việc B – 595.

Công ty ứng dụng chi phí sản xuất chung dựa trên tác nhân tạo chi phí là chi phí lao động trực tiếp, được ước tính giả định cho năm tới là 200.000 triệu đồng. Chi phí sản xuất chung ước tính là 30.000 triệu đồng. Như vậy, đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính là:

$$\text{Đơn giá CPSXC dự tính} = \frac{30.000}{200.000} = 0,15\text{đ}$$

Như vậy, ứng với 1 đồng chi phí lao động trực tiếp sẽ có một mức chi phí sản xuất chung ứng dụng là 0,15đồng.

Công việc B – 595 có chi phí lao động trực tiếp là 70.000 triệu đồng. Vậy, công việc này sẽ được phân bổ một khoản chi phí sản xuất chung ứng dụng là:

CPSXC ứng dụng cho công việc B – 595 là:

$$0,15 \text{ đ} \times 70.000 \text{ tr.đ} = 10.500 \text{ triệu đồng}$$

Khoản chi phí này được ghi chép vào các tài khoản tương ứng như sau:

(7) NỢ TK Sản xuất	10.500	
	CÓ TK CP sản xuất chung	10.500

Các bạn học viên chú ý:

Bên NỢ tài khoản chi phí sản xuất chung ghi chép thực tế phát sinh và bên CÓ ghi chép phân bổ ứng dụng của chi phí này. Nếu:

- NỢ = CÓ, chúng ta không cần điều chỉnh.
- NỢ \neq CÓ, chúng ta phải thực hiện một bút toán điều chỉnh trong tài khoản Giá Vốn Hàng Bán.

4. Hoàn thành công việc.

Khi hoàn thành công việc, tổng chi phí sản xuất của công việc được chuyển ra khỏi tài khoản Sản xuất và chuyển vào tài khoản Thành phẩm. Giả định rằng công ty có số dư đầu kỳ trong tài khoản này là 5.000 triệu đồng. Trong tháng, công ty hoàn thành công việc này với giá trị thành phẩm là 80.000 triệu đồng. Ta có bút toán ghi sổ sau:

(8) NỢ TK Thành phẩm	80.000
CÓ TK Sản xuất	80.000

Đến đây, chúng ta đã có thể ghi nhận được tổng chi phí của công việc B – 595. Tuy nhiên, hãy tiếp tục với các chi phí ngoài sản xuất của công việc này cho đến khi sản phẩm được giao hay bán.

5. Bán hàng

Giả định rằng công ty bán hết sản phẩm của công việc B – 595 với tổng chi phí là 70.000 triệu đồng trong suốt tháng. Ta có:

(9) NỢ TK Giá vốn hàng bán	70.000
CÓ TK Thành phẩm	70.000

Công ty nhận được một khoản doanh thu từ bán hàng. Giả định, giá bán sản phẩm bằng 300% so với chi phí bán hàng (# 210.000 triệu đồng). Ta có:

(10) NỢ TK Khoản phải thu	210.000
---------------------------	---------

CÓ TK Doanh thu 210.000

6. Điều chỉnh chênh lệch chi phí sản xuất chung (thực tế ≠ ứng dụng)

Từ 3 bút toán ghi sổ (3), (5) và (6) cho thấy tổng chi phí sản xuất chung thực tế của công việc B – 595 là 11.000 triệu đồng, nhưng trong bút toán ghi sổ (7) thì chi phí ứng dụng chỉ có 10.500 triệu đồng. Như vậy, có một khoản chênh lệch là 500 triệu đồng. Trước khi kết sổ chi phí cho công việc B – 595, kế toán và quản trị chi phí phải thực hiện việc điều chỉnh trên tài khoản Giá vốn hàng bán như sau:

(11) NỢ TK Giá vốn hàng bán 500

 NỢ TK CP sản xuất chung (ứng dụng) 10.500

 CÓ TK CP sản xuất chung (thực tế) 11.000

Sau khi tham khảo thí dụ minh họa, các bạn đã hiểu được cách tính toán này chưa? Tất cả chi phí sẽ được tổng cộng lại khi công việc kết thúc. Vậy, chi phí của công việc B – 595 là bao nhiêu? Các bạn cũng có thể xây dựng các chi phí này theo dạng tài khoản chữ T nếu các bạn quen với dạng này hơn.

VI. TÍNH CHI PHÍ THEO CÔNG VIỆC THEO PHƯƠNG PHÁP ABC

Theo phương pháp ABC (đã biết ở bài 3), khi các chi phí trực tiếp (NVL trực tiếp, lao động trực tiếp) đã tính được rồi, chi phí sản xuất chung của công việc được tính toán theo quan hệ nhân quả. ABC sẽ giúp cho doanh nghiệp xác định chính xác hơn chi phí này và đạt được mục tiêu chiến lược của mình.

Chúng ta có thể xem thí dụ sau:

Công ty An Toàn sản xuất robot lau kính cho các nhà cao tầng. Ba tháng cuối năm 2005 có các thông tin chi phí gián tiếp sau:

Nhóm chi phí	Chi phí SXC (triệu đồng)	Tác nhân tạo chi phí	Mức độ tiêu thụ các tác nhân
Điện	50.000	Số giờ máy (g)	5.000
Xử lý NVL	40.000	Trọng lượng NVL (kg)	20.000
Kiểm tra các bộ phận	60.000	Số bộ phận kiểm tra (bp)	200
Tổng cộng	150.000		

Trong tháng 10/2005, công ty có hai công việc A và B phải hoàn thành. Giám Đốc muốn biết mỗi sản phẩm trong nhóm hai công việc đó có chi phí là bao nhiêu để lên kế hoạch bán trong các ngày lễ cuối năm do nhu cầu dọn dẹp, vệ sinh tăng cao. Giả định các chi phí trực tiếp đã biết, chỉ còn phải tính chi phí sản xuất chung. Bộ phận kế hoạch sử dụng số giờ máy làm tác nhân tạo chi phí để tính chi phí sản xuất chung phân bổ đến từng công việc A và B

Tuy nhiên, bộ phận quản trị chi phí không đồng tình với cách phân bổ trên. Họ tiến hành thu thập dữ liệu, tính toán mức tiêu thụ các hoạt động của hai công việc A và B. Các thông tin đó được trình bày trong bảng sau:

Các hoạt động	Công việc A	Công việc B
Số giờ máy (g)	1.000	4.000

Xử lý NVL (kg)	5.000	15.000
Số bộ phận kiểm tra	100	100

Bây giờ chúng ta xem hai bộ phận kế hoạch và quản trị chi phí tính toán kết quả phân bổ chi phí sản xuất chung cho hai công việc như thế nào nhé.

1. Tính toán của bên kế hoạch: Phân bổ chỉ dựa trên tác nhân giờ máy:

Trước tiên, họ xác định đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính. Tổng chi phí sản xuất chung cho 3 tháng là 150.000 triệu đồng. Tổng số giờ máy là 5.000 giờ. Vậy, đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính là: $150.000/5.000 = 30 \text{ tr.đ}$

- Công việc A sử dụng hết 1.000 giờ máy nên sẽ nhận một khoản chi phí sản xuất chung ứng dụng là:

$$30 \text{ tr.đ} \times 1.000 = 30.000 \text{ tr.đ}$$

- Công việc B sử dụng 4.000 giờ máy, sẽ nhận một khoản chi phí sản xuất chung ứng dụng là:

$$30 \text{ tr.đ} \times 4.000 = 120.000 \text{ tr.đ}$$

2. Tính toán của quản trị chi phí: Phân bổ dựa trên mức tiêu thụ các tác nhân tạo chi phí:

Trước tiên, bộ phận này phải tính toán đơn giá của từng tác nhân:

- Điện $50.000 \text{ tr.đ}/5.000 = 10 \text{ tr.đ/g}$
- Xử lý NVL $40.000 \text{ tr.đ}/20.000 = 2 \text{ tr.đ/kg}$
- Kiểm tra $60.000 \text{ tr.đ}/200 = 300 \text{ tr.đ/bp}$

Ứng dụng các mức chi phí này đến từng công việc, ta được

Nhóm chi phí	Công việc A	Công việc B
Điện	10.000 tr.đ	40.000 tr.đ.
Xử lý NVL	10.000 -	30.000 -
Kiểm tra các bộ phận	30.000 -	30.000 -
Tổng cộng	50.000 tr.đ	100.000 tr.đ

Các bạn học viên nhận xét gì về hai kết quả trên? Nếu bạn là Giám Đốc, khi cầm trên tay hai bảng phân tích kết quả này, quyết định của các bạn sẽ là gì? Hãy suy nghĩ trước khi đọc tiếp phần kết luận nhé!

KẾT LUẬN:

Phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên một tác nhân sẽ làm cho công việc B (có số giờ máy sử dụng nhiều hơn) tăng thêm một khoản chi phí là 20.000 triệu đồng và công việc A (có số giờ máy sử dụng ít hơn) giảm một khoản chi phí cũng bằng như thế. Kết quả này sẽ làm cho việc nhận định chi phí sản phẩm có thể bị sai lệch và đưa nhà quản trị đến những quyết định không chính xác về giá bán, về sản lượng và lợi nhuận.

Trước khi kết thúc bài này, hãy xem lại cơ cấu chi phí tính theo công việc:

1. Trước tiên, ghi chép các chi phí của nguyên vật liệu trực tiếp, lao động trực tiếp cho mỗi công việc trong tài khoản Sản Xuất.
2. Tính toán và ghi chép tổng số CPSX chung phân bổ cho mỗi công việc
3. Xác định tổng chi phí và chi phí sản phẩm của công việc.

4. Tính toán các chi phí khác để biết được kết quả cuối cùng là giá vốn hàng bán.

Ba bước đầu là trình tự tính toán chi phí của công việc. Bước thứ tư là để xác định chi phí của sản phẩm được hoàn thành và bán trong kỳ. Từ đó, bộ phận kế toán sẽ lập thành các bản báo cáo tài chính và báo cáo thu nhập của doanh nghiệp.

Tóm tắt bài

Hệ thống tính toán chi phí công việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị để xây dựng các quyết định liên quan đến sản phẩm, khách hàng, phương pháp sản xuất, giá bán, lợi nhuận, các mục tiêu chiến lược dài hạn. Có nhiều phương pháp tính toán chi phí cho sản phẩm như: phương pháp tích lũy chi phí, phương pháp đo lường chi phí và phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung. Việc lựa chọn một phương pháp tính toán nào tùy thuộc vào tính chất của sản phẩm hay dịch vụ, chiến lược của doanh nghiệp, yêu cầu thông tin về chi phí và lợi nhuận ...

Tính toán chi phí theo công việc sử dụng cùng các thông tin với kế toán và các tài khoản liên quan chủ yếu là nguyên vật liệu, sản xuất và chi phí sản xuất chung. Ngoài ra còn sử dụng một số tài khoản hỗ trợ khác.

Mức chi phí sản xuất chung ước tính được sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung ứng dụng đến công việc trong trường hợp nhà quản trị cần biết chi phí sản phẩm cho các quyết định của mình trước khi công việc hoàn thành. Do các chi phí này thực tế chưa xảy ra nên khi công việc kết thúc, giữa số lượng chi phí thực tế và chi phí ứng dụng có thể chênh lệch nhau, quản trị chi phí phải có một sự điều chỉnh. Tổng chi phí ghi bên nợ tài khoản Sản xuất chính là chi phí của công việc được thực hiện.

Câu hỏi.

1. Phương pháp tính toán chi phí theo công việc được sử dụng ở các loại hình doanh nghiệp nào?
2. Các tài liệu cơ bản cho tính toán chi phí công việc? Các dạng chi phí ghi chép trong các tài liệu đó?
3. Tại sao phải tính toán đơn giá chi phí sản xuất chung ước tính? Cách tính?
4. Giải thích cách lựa chọn tác nhân phân bổ chi phí trong các dạng doanh nghiệp.
5. Công ty BB chuyên sản xuất theo đơn đặt hàng. Công ty sử dụng một đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính dựa trên cơ sở số giờ lao động trực tiếp để ứng dụng đến từng công việc. Năm 2005, ước tính số giờ lao động trực tiếp của công ty là 95.000 giờ, tổng chi phí sản xuất chung là 579.500 ngàn đồng. Vào tháng 10/2005, có công việc A được thực hiện và hoàn thành trong tháng. Ngoài ra, còn có công việc B được thực hiện nhưng chưa hoàn thành và được tiếp tục trong tháng 11. Sau đây là các thông tin liên quan:

ĐVT: ngàn đồng

Tồn đầu kỳ, ngày 1/10/2005

- Nguyên vật liệu	7.500
- Sản phẩm dở dang (tất cả là của A)	31.200
- Thành phẩm	67.000

NVL được mua	104.000
--------------	---------

Yêu cầu NVL trực tiếp cho:

- Công việc A	45.000
---------------	--------

- Công việc B	33.500
<hr/>	
<i>Số giờ lao động trực tiếp</i>	
- Công việc A	4.200
- Công việc B	3.500
<hr/>	
<i>Chi phí lao động phát sinh</i>	
- Lao động trực tiếp (5,5/g)	42.350
- Lao động gián tiếp	13.500
- Lương cho giám sát	6.000
<hr/>	
<i>Chi phí thuê</i>	
- Nhà xưởng	7.000
- Văn phòng	1.800
<hr/>	
<i>Khấu hao</i>	
- Nhà xưởng	7.500
- Văn phòng	1.600
<hr/>	
Nguyên vật liệu gián tiếp	12.000
<hr/>	

Yêu cầu:

1. Tính tổng chi phí của công việc A?
2. Tính chi phí sản xuất chung ứng dụng cho tháng 10?
3. Chi phí ứng dụng so với thực tế như thế nào, có chênh lệch thừa hay thiếu không? Nếu có, là bao nhiêu?
6. Công ty MM sử dụng hệ thống chi phí theo công việc để tính chi phí sản xuất chung cho sản phẩm dựa trên cơ sở là số giờ lao động trực tiếp. Ngày 1/1/200X các thông tin tồn kho cho thấy:

- *Tồn nguyên vật liệu trực tiếp* 2.500 ngàn đồng
- *Tồn sản phẩm dở dang* 1.900 –
- *Tồn thành phẩm* 3.900 –

Trong tháng 1 có các giao dịch phát sinh là:

- (1) *Mua NVL* 3.250 –
- (2) *Nguyên vật liệu đưa vào sử dụng* 4.150 –
- (3) *Chi phí lao động trực tiếp (11.000đ/g)* 3.872 –
- (4) *Doanh thu trong tháng* 8.200 –
- (5) *Chi phí quản lý trong tháng* 1.700 –
- (6) *Ghi tài khoản Giá Vốn Hàng Bán*
trong tháng 7.800 –
- (7) *Chi phí sản xuất chung thực tế*
trong tháng 4.826 –

Ngày 31/1/200X, cân đối tồn Sản Phẩm Dở Dang là 3.244 ngàn đồng, tồn Thành Phẩm là 7.354 ngàn đồng. Công ty điều chỉnh chi phí sản xuất chung ứng dụng thừa hoặc thiếu vào tài khoản Giá Vốn Hàng Bán.

Yêu cầu:

- a. Chuẩn bị bút toán ghi sổ các giao dịch phát sinh trong tháng?*
- b. Cân đối tài khoản Nguyên Vật Liệu vào ngày 31/1/200X?*
- c. Tính toán chi phí sản xuất tháng 1/200X?*
- d. Tính đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính?*
- e. Tính phần chênh lệch thừa/thiếu của chi phí sản xuất chung ứng dụng so với thực tế của tháng 1/200X?*

f. Tính lời/lỗ của tháng 1/200X?

7. Công ty Sắc Nét sản xuất máy in laser. Bộ phận kế hoạch ước tính năm 200X, ngoài NVL và lao động trực tiếp còn có các tác nhân tạo chi phí như sau:

Nhóm chi phí	Tác nhân tạo chi phí	Chi phí dự tính (ngàn đồng)	Mức tiêu thụ các tác nhân
Kiểm tra chất lượng	Số lượng kiểm tra	50.000	1.000 (cái)
Bảo trì máy móc	Số giờ máy chạy	100.000 650	1.000 (giờ)
Các khoản phải thu	Số lượng hóa đơn	30.000	25 (cái)
Chi phí khác	Số giờ LĐ trực tiếp		3.000 (giờ)

Công ty vừa nhận được một đơn đặt hàng 500 máy in. BGD yêu cầu cho biết chi phí mỗi máy in là bao nhiêu để tính toán giá, chi phí, lợi nhuận cho đơn hàng này. Bộ phận kinh doanh dựa trên số giờ lao động trực tiếp để tính chi phí sản xuất chung, sau đó tổng hợp với các chi phí NVL, LĐTT để cho ra mức giá đề nghị của mỗi máy. Tuy nhiên, bộ phận quản trị chi phí không chấp nhận mức giá đó và nói rằng có sự sai biệt rất lớn. BGD muốn có thông tin thật chính xác nên đề nghị chứng minh. Bộ phận quản trị chi phí thực hiện việc đo lường,

tính toán, và trình cho BGD một bảng các hoạt động mà đơn hàng này yêu cầu như sau:

Số lượng kiểm tra	25
Số giờ máy chạy	200
Số lượng hóa đơn	250
Số giờ LD trực tiếp	300

Để biết nên lựa chọn phương án nào, các bạn hãy tính:

- Tổng chi phí sản xuất chung ứng dụng cho đơn hàng theo tính toán của bộ phận Kinh doanh.
- Tổng chi phí sản xuất chung ứng dụng cho đơn hàng theo tính toán của quản trị chi phí? (ABC)
- Theo hai cách tính toán này, mỗi máy in bị chênh lệch bao nhiêu tiền?

Các bạn học viên thân mến, hãy cố gắng giải hết các câu hỏi/bài tập này nhé. Chúc các bạn làm bài tốt.

BÀI 7

TÍNH TOÁN CHI PHÍ THEO QUÁ TRÌNH

Trong các doanh nghiệp sản xuất luôn có một sự chồng lấn nhau giữa các quy trình công nghệ. Vì thế, khi kết thúc một thời kỳ, có những sản phẩm đã được hoàn thành, nhưng cũng có những sản phẩm chưa hoàn thành (còn ở dạng sản phẩm dở dang) và sẽ được tiếp tục ở kỳ sản xuất kế tiếp. Điều này làm cho việc tính toán chi phí sản phẩm trở nên khó khăn, việc ra các quyết định liên quan của nhà quản trị sẽ không kịp thời hoặc bị sai lệch. Để khắc phục tình trạng này, phương pháp tính chi phí sản phẩm theo quá trình đã được các doanh nghiệp nghiên cứu và sử dụng. Phương pháp này sẽ giúp nhà quản trị có được những thông tin kịp thời về chi phí sản phẩm được sản xuất ra trong kỳ, và việc xây dựng các quyết định của họ sẽ trở nên dễ dàng hơn.

Bài này sẽ giúp người học hiểu được một số vấn đề như:

- Loại hình doanh nghiệp nào sẽ ứng dụng phương pháp tính toán này.
- Giải thích được cách tính sản lượng tương đương của kỳ sản xuất.
- Mô tả được các bước trong phương pháp tính toán.
- Hiểu được hai cách tính chi phí sản phẩm của phương pháp này: trung bình trọng số và FIFO.
- Thực hiện một bảng báo cáo chi phí sản phẩm theo phương pháp tính toán này.

I. XÁC ĐỊNH CHI PHÍ THEO QUÁ TRÌNH

1. Khái niệm

Là một hệ thống tính toán chi phí sản phẩm trong đó các chi phí được tích lũy theo quá trình hay trong các phân xưởng, và sau đó được phân bổ đến một số sản phẩm hay nhóm sản phẩm tương tự nhau

Trong phương pháp này, chúng ta không xác định chi phí cho từng sản phẩm hay từng lô sản phẩm cụ thể mà chỉ xác định cho từng công đoạn hay bộ phận khác nhau.

2. Sử dụng chi phí theo quá trình

Phương pháp này thường được sử dụng trong các doanh nghiệp có sản phẩm mang những đặc điểm sau:

- Đồng nhất, sản xuất với số lượng lớn.
- Giá trị sản phẩm không cao.
- Chỉ được khách hàng đặt mua sau khi được sản xuất.

Thí dụ: Quần áo may sẵn, bút viết, xà phòng, thuốc tân dược, nước giải khát, thực phẩm đóng hộp, xăng dầu, xe gắn máy, xe hơi,...

3. Sản lượng tương đương

Sản lượng tương đương là mức sản lượng quy đổi đối với các sản phẩm dở dang trong kỳ dựa trên mức độ hoàn thành của chúng.

Thí dụ: Công ty A chuyên sản xuất TV có dự tính sản xuất 30 chiếc trong tháng này. Tuy nhiên, đến cuối tháng, chỉ có 20 chiếc là hoàn thành 100%, 10 chiếc còn lại chỉ mới hoàn thành 40%. Vậy sản lượng tương đương của công ty trong tháng này là $20 + (10 \times 40\%) = 24$ TV hoàn thành 100%

Sản lượng tương đương được tính toán riêng biệt cho NVL trực tiếp, LĐ trực tiếp và CP sản xuất chung do tỷ lệ của các công việc

được thực hiện trên mỗi sản phẩm không giống nhau đối với mỗi yếu tố chi phí. Một sản phẩm có thể hoàn thành đối với chi phí NVL trực tiếp nhưng lại chưa hoàn thành đối với hai loại chi phí kia.

Thí dụ: các công ty nước giải khát, thực phẩm đóng hộp ... NVL được đưa vào chai, hộp ở đầu quy trình sản xuất, nhưng quy trình khử trùng vẫn còn được tiếp tục trong vài giờ nữa, thậm chí suốt cả ngày. Như vậy, chi phí NVL trực tiếp đã hoàn thành trong lúc chi phí lao động trực tiếp, chi phí sản xuất chung vẫn chưa hoàn thành.

II. CÁC BƯỚC TRONG XÁC ĐỊNH CHI PHÍ THEO QUÁ TRÌNH

Tư liệu sử dụng chủ yếu trong hệ thống chi phí theo quá trình là báo cáo chi phí sản xuất. Đó là một bảng báo cáo tóm tắt các đơn vị vật chất, sản lượng tương đương của một bộ phận, các chi phí xảy ra trong kỳ và phân bổ đến cả hai loại sản phẩm hoàn thành và dở dang vào cuối kỳ. Việc chuẩn bị một báo cáo chi phí sản xuất bao gồm 5 bước:

1. Phân tích các đầu vào, đầu ra

Bước này sẽ tính toán các đầu vào và đầu ra trong kỳ sản xuất.

- Đầu vào: bao gồm sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ và tất cả đơn vị đưa vào một bộ phận sản xuất trong suốt thời kỳ.
- Đầu ra: bao gồm các sản phẩm đã được hoàn thành từ một bộ phận sản xuất và sản phẩm dở dang tồn vào cuối kỳ.

2. Tính toán sản lượng tương đương

Mục đích của việc tính toán sản lượng tương đương đối với chi phí NVL, LD trực tiếp và chi phí sản xuất chung là để đo lường các công việc được sử dụng cho sản xuất trong suốt thời kỳ.

3. Xác định tổng chi phí

Tổng chi phí sản xuất được ghi chép bao gồm: chi phí xảy ra trong kỳ và các chi phí của các sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ .

4. Tính toán chi phí cho mỗi sản phẩm được sản xuất

Mục đích của tính toán các chi phí NVL trực tiếp, LĐ trực tiếp và sản xuất chung cho mỗi đơn vị sản lượng tương đương của sản xuất là để tính chi phí sản phẩm và xác định thu nhập đối với một kỳ kế toán.

5. Phân bổ tổng chi phí

Mục tiêu của báo cáo chi phí sản xuất là để phân bổ tổng chi phí sản xuất đến các sản phẩm hoàn thành trong kỳ và cả các sản phẩm chưa hoàn thành vào cuối kỳ. Tổng chi phí được quy định trong bước này phải bằng tổng chi phí được ghi chép trong bước 3.

III. CÁC PHƯƠNG PHÁP XÁC ĐỊNH CHI PHÍ THEO QUÁ TRÌNH

1. Phương pháp trung bình trọng số (Weighted-Average Method)

Phương pháp này cộng chung tất cả chi phí xảy ra trong kỳ hiện hành và chi phí đã xảy ra trong kỳ trước đó. Kết quả là chi phí phân bổ trung bình trên mỗi đơn vị sản lượng tương đương bao gồm chi phí xảy ra trong kỳ cộng với chi phí xảy ra trong kỳ trước chuyển sang dưới dạng sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ.

2. Phương pháp FIFO (First In First Out)

Tính toán theo phương pháp này chỉ bao gồm các chi phí xảy ra và các công việc được thực hiện suốt kỳ hiện hành. FIFO xem sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ như một nhóm hàng hoá được bắt đầu và

hoàn thành trong cùng kỳ. FIFO giả định rằng những công việc được làm đầu tiên là để hoàn thành các sản phẩm dở dang này.

Đến đây, có lẽ các bạn đang cảm thấy hơi khó khăn phải không? Hãy thử nhớ lại trong đầu các nội dung chính đã xem qua: 5 bước tính toán, bước nào là khó khăn nhất? 2 phương pháp, các bạn có nghe tên hai phương pháp này chưa? Bây giờ, chúng ta sẽ bắt đầu đi vào thí dụ cụ thể để hiểu vấn đề nhé.

IV. THÍ DỤ MINH HỌA.

Thí dụ này sẽ được phân tích theo cả hai phương pháp trên.

Công ty nhựa Bền Vững có 2 bộ phận sản xuất: Đúc và Kiểm tra thành phẩm. Chúng ta sẽ khảo sát bộ phận đúc để xem chi phí được tính toán như thế nào.

Trong bộ phận đúc, NVL trực tiếp (hạt nhựa) được đưa vào lúc bắt đầu quy trình sản xuất. Chi phí LD trực tiếp và sản xuất chung được tuần tự đưa vào quy trình với các tỷ lệ khác nhau. Bộ phận này sử dụng số giờ máy như tác nhân tạo chi phí để phân bổ chi phí sản xuất chung

Dữ liệu của bộ phận đúc tháng 3/200X của công ty

Tồn sản phẩm dở dang (SPDD) đầu kỳ, ngày 1/3/200X,	10.000 đơn vị
--	----------------------

Trong đó:

- Chi phí NVL trực tiếp, hoàn thành 100% (ngàn đồng)	10.000
- Chi phí LD trực tiếp, hoàn thành 30% (ngàn đồng)	1.060

- Chi phí sản xuất chung, hoàn thành 40% (ngàn đồng)	1.620
Tổng tồn đầu kỳ (ngàn đồng)	12.680
Các đơn vị được bắt đầu trong tháng 3/200X	40.000 đơn vị
Các đơn vị hoàn thành trong tháng 3/200X của bộ phận đúc	44.000 đơn vị
Tồn sản phẩm dở dang (SPDD) cuối kỳ, ngày 31/3/200X	6.000 đơn vị

Trong đó:

- Chi phí NVL trực tiếp, hoàn thành
100%
- Chi phí LĐ trực tiếp, hoàn thành
50%
- Chi phí sản xuất chung, hoàn thành
60%

Phát sinh trong tháng	
- Chi phí NVL trực tiếp (ngàn đồng)	44.000
- Chi phí LĐ trực tiếp (ngàn đồng)	22.440
- Chi phí sản xuất chung (ngàn đồng)	43.600
Tổng chi phí trong tháng 3/200X của bộ phận đúc (ng.đ)	110.040

Bây giờ chúng ta sẽ lần lượt sử dụng cả hai phương pháp để tính toán.

1. Phương pháp trung bình trọng số

Áp dụng tiến trình 5 bước để phân bổ chi phí NVL trực tiếp, LĐ trực tiếp và chi phí sản xuất chung đến đối tượng nhận chi phí, đó là bộ phận đúc.

- Bước 1: Phân tích các đơn vị vật chất.

Bảng 7.1 Phân tích các đơn vị vật chất

Đầu vào	Các đơn vị vật chất
Tồn SPDD đầu kỳ, ngày 1/3	10.000
Các đơn vị sản phẩm được bắt đầu trong tháng	40.000
Tổng các đơn vị được đưa vào trong tháng 3	50.000
Đầu ra	
Các đơn vị sản phẩm hoàn thành trong tháng	44.000
Tồn SPDD cuối kỳ, ngày 31/3	6.000
Tổng các đơn vị đầu ra trong tháng 3	50.000

- Bước 2: Tính sản lượng tương đương

Sau khi đã tính toán được các đơn vị sản phẩm đầu vào, đầu ra, chúng ta bắt đầu tính sản lượng tương đương. Đây là công việc cần được thực hiện một cách chính xác, nếu không chi phí cho sản phẩm sẽ bị sai lệch.

Các bạn còn nhớ thí dụ ở phần trên khi chúng ta nói đến khái niệm này không? Nếu không, dừng ngay lại, lật lại phần đó và đọc kỹ nó trước khi tiến hành bước 2.

Bây giờ chú ý: chúng ta tính sản lượng tương đương đối với chi phí NVL trực tiếp, LĐ trực tiếp và CP sản xuất chung. Dựa vào các ghi chép từ bước 1, ta có bảng sau:

Bảng 7.2 Tính sản lượng tương đương

Khoản mục	Đơn vị vật chất	% hoàn thành	Sản lượng tương đương		
			NVL TT	LĐTT	SXC
Tồn SPDD đầu kỳ, ngày 1/3	10.000				
- NVL trực tiếp		100			
- LĐ trực tiếp		30			
- Sản xuất chung		40			
Được đưa vào trong tháng	40.000				
Tổng các đơn vị sản phẩm được đưa vào trong tháng 3	50.000				
Hoàn thành	44.000		44.000	44.000	44.000
Tồn SPDD cuối kỳ, ngày 31/3	6.000				

- NVL trực tiếp		100	6.000		
- LD trực tiếp		50		3.000	
- Sản xuất chung		60			3.600
Tổng các đơn vị sản phẩm đầu ra trong tháng 3	50.000				
Tổng sản lượng tương đương của tháng 3/200X			50.000	47.000	47.600

Các đơn vị SPDD tồn đầu kỳ không được đưa vào tính sản lượng tương đương do đã được tính trong tháng trước

Trong bảng trên ta thấy 44.000 đơn vị hoàn thành trong bộ phận đúc. Có nghĩa là đã hoàn thành 100% với tất cả ba yếu tố chi phí NVL, LD trực tiếp và CP sản xuất chung.

Chú ý:

- Trong 44.000 đơn vị sản phẩm hoàn thành này có 10.000 đơn vị được đưa vào sản xuất ở tháng trước và mới được hoàn thành trong tháng 3, và 34.000 đơn vị (44.000 - 10.000) mới được bắt đầu đưa vào và cũng hoàn thành trong tháng 3.
- 6.000 đơn vị SPDD tồn cuối kỳ được hoàn thành 100% với NVL trực tiếp. Như vậy, chúng ta có 6.000 đơn vị tương đương

của NVL trực tiếp. Tuy nhiên, chỉ có 50% hoàn thành với LĐ trực tiếp và 60% hoàn thành với chi phí sản xuất chung. Do đó, tồn cuối kỳ chỉ có 3.000 đơn vị tương đương của LĐ chi phí trực tiếp và 3.600 đơn vị tương đương của chi phí sản xuất chung.

Như vậy, sản lượng tương đương trong tháng của bộ phận đúc tính theo phương pháp trung bình trọng số là 50.000 đơn vị cho chi phí NVL trực tiếp, 47.000 đơn vị cho chi phí LĐ trực tiếp, và 47.600 đơn vị cho chi phí sản xuất chung.

- Bước 3: Xác định tổng chi phí.

Bước này xác định tổng chi phí trong tháng sẽ là bao nhiêu. Chúng ta có hai nguồn tạo chi phí trong tháng: từ SPDD tồn đầu kỳ và phát sinh trong tháng. Tổng chi phí này được ghi chép trong bảng 7.3

Bảng 7.3 Xác định tổng chi phí của tháng 3/200X (ngàn đồng)

Khoản mục chi phí	Chi phí	Tổng
SPDD tồn đầu kỳ, ngày 1/3		
- NVL trực tiếp)	10.000	
- LĐ trực tiếp	1.060	
- Sản xuất chung	1.620	
Tổng cộng		12.680
Phát sinh trong tháng 3		
- Chi phí NVL trực tiếp	44.000	
- Chi phí LĐ trực tiếp	22.440	
- Chi phí SXC	43.600	

Tổng chi phí phát sinh		110.040
Tổng chi phí ghi chép các đầu vào trong tháng 3		122.720

- Bước 4. Xác định chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm

Như đã biết, để tính chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm, chúng ta lấy tổng chi phí chia cho tổng sản lượng được sản xuất ra. Chi phí cụ thể cho từng sản phẩm được trình bày trong bảng 7.4

Bảng 7.4 Tính chi phí cho mỗi sản phẩm (ngàn đồng)

Các khoản mục chi phí	NVL Tr.T	LĐ Tr.T	CPSXC	Tổng
Các chi phí (từ bảng 7.3)				
- Tồn đầu kỳ, ngày 1/3	10.000	1.060	1.620	12.680
- Phát sinh trong tháng	44.000	22.440	43.600	110.040
Tổng chi phí trong tháng 3/200X	54.000	23.500	45.220	122.720
Sản lượng tương đương trong tháng	50.000	47.000	47.600	
Chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm tương đương được sản xuất trong tháng 3	1,08	0,5	0,95	2,53

Mỗi sản phẩm sẽ có tổng chi phí là 2,53 ngàn đồng bao gồm chi phí cho NVL trực tiếp, chi phí cho LĐ trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các thông tin này được bộ phận quản trị chi phí cung cấp cho

BGD để xây dựng các quyết định liên quan như: giá bán sản phẩm được sản xuất trong kỳ, lợi nhuận dự kiến của kỳ sản xuất đó, ...

Tuy nhiên chúng ta còn phải tính toán chi phí của sản phẩm dở dang tồn cuối kỳ và cân đối chi phí của các đầu vào, đầu ra.

- Bước 5: Phân bổ tổng chi phí

Bước cuối cùng của quy trình tính toán là phân bổ tổng chi phí sản xuất đến các đơn vị sản phẩm hoàn thành và sản phẩm dở dang tồn cuối kỳ. Cần chú ý là tổng chi phí đầu ra này phải bằng với tổng chi phí ghi chép ở bước 3. Ta có bảng 7.5

Bảng 7.5 Phân bổ tổng chi phí (ngàn đồng)

Các khoản mục chi phí	Hoàn thành	Tồn cuối kỳ	Tổng
Chi phí cho sản phẩm hoàn thành ($2,53 \times 44.000$)	111.320		111.320
Tồn cuối kỳ			
- NVL Tr.T ($1,08 \times 6.000$)		6.480	6.480
- LĐ Tr.T ($0,5 \times 3.000$)		1.500	1.500
- CPSXC ($0,95 \times 3.600$)		3.420	3.420
Tổng chi phí ghi chép cho đầu ra trong tháng 3	111.320	11.400	122.720

Sau khi đã phân tích tất cả thông tin liên quan, quản trị chi phí sẽ lập một bảng báo cáo chi phí sản xuất của bộ phận đúc trong tháng 3/200X. Báo cáo này bao gồm ba nhóm thông tin: thông tin về sản lượng sản xuất, thông tin về chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm được

sản xuất trong tháng và thông tin về tổng chi phí sản xuất. Sau đây là báo cáo sản xuất của bộ phận đúc theo phương pháp trung bình trọng số.

Bảng 7.6 Báo cáo chi phí sản xuất – bộ phận đúc, tháng 3/200X (ngàn đồng)

Các thông tin về sản lượng sản xuất					
Các khoản mục chi phí	Bước 1		Bước 2		
	Các đơn vị vật chất	% hoàn thành	Sản lượng tương đương		
			NVL tr.t	LĐ tr.t	SXC
I. Đầu vào					
1. Tồn đầu kỳ, ngày 1/3	10.000				
- NVL trực tiếp		100			
- LĐ trực tiếp		30			
- Sản xuất chung		40			
2. Số đơn vị sản phẩm được bắt đầu trong tháng	40.000				
3. Tổng số đơn vị sản phẩm đầu vào được ghi chép	50.000				

trong tháng					
II. Đầu ra					
1. Số đơn vị sản phẩm hoàn thành	44.000	100	44.000	44.000	44.000
2. Tồn cuối kỳ, ngày 31/3	6.000				
- NVL Tr.T		100	6.000		
- LD Tr.T		50		3.000	
- Sản xuất chung		60			3.600
3. Tổng số đơn vị sản phẩm đầu ra được ghi chép trong tháng	50.000				
III. Sản lượng tương đương			50.000	47.000	47.600
<i>Xác định chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm tương đương</i>					
Bước 3	NVL	LD trực	SXC	Tổng	Tổng
Xác định tổng chi phí	trực tiếp	tiếp		cộng	
1. Tồn đầu kỳ, ngày 1/3	10.000	1.060	1.620		12.680
2. Phát sinh trong tháng	44.000	22.440	43.600		110.040
Tổng chi phí	54.000	23.500	45.220		122.720
Bước 4					
Sản lượng tương	50.000	47.000	47.600		

đương				
Chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm tương đương	1,08	0,5	0,95	2,53
<i>Phân bổ tổng chi phí</i>				
Bước 5 Phân bổ tổng chi phí	Hoàn thành	Tồn cuối kỳ	Tổng cộng	
Sản phẩm hoàn thành (2,53 × 44.000)	111.320		111.320	
Tồn cuối kỳ				
- NVL Tr.T (1,08×6.000)		6.480	6.480	
- LĐ Tr.T (0,5×3.000)		1.500	1.500	
- CPSXC (0,95×3.600)		3.420	3.420	
Tổng chi phí ghi chép cho đầu ra trong tháng 3	111.320	11.400	122.720	

2. Phương pháp FIFO

Phương pháp này phân biệt các chi phí của quá trình sản xuất theo thời điểm phát sinh: kỳ trước, kỳ hiện hành. Do có sự phân biệt này nên chi phí của mỗi đơn vị sản phẩm khác với cách tính của phương pháp trung bình trọng số.

Bây giờ chúng ta sẽ tính theo FIFO của thí dụ trên.

– Bước 1: Phân tích các đơn vị vật chất.

Dòng các đơn vị vật chất không bị ảnh hưởng của phương pháp được sử dụng. Do đó, bước 1 ở đây cũng giống như của phương pháp trung bình trọng số.

– Bước 2: Tính sản lượng tương đương

Trong FIFO, có hai cách tính sản lượng tương đương:

(1) Cách 1: Cách này là trừ ra các đơn vị tương đương trong tồn đầu kỳ để có được sản lượng tương đương trong kỳ. Như vậy:

– Có 10.000 đơn vị tương đương tồn đầu kỳ ngày 1/3/200X. Mức độ hoàn thành với các yếu tố chi phí khác nhau:

- 100% hoàn thành đối với chi phí NVL # 10.000 đơn vị tương đương (đvtđ).
- 30% hoàn thành đối với chi phí LĐ trực tiếp # 3.000 đvtđ
- 40% hoàn thành với chi phí sản xuất chung # 4.000 đvtđ

– Chú ý là chi phí 10.000 ngàn đồng cho NVL trực tiếp trong tồn đầu kỳ được loại ra khỏi kỳ này. Chỉ có chi phí bổ sung trong tháng là được sử dụng để tính toán.

FIFO được hiểu theo tiếng Việt là Vào Trước Ra Trước. Như vậy, các đơn vị sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ là các đơn vị được xem như là đi vào quy trình của tháng này trước tiên nên phải được ưu tiên hoàn thành trước. Một phần chi phí của nó đã tính vào kỳ trước nên không tính vào kỳ này nữa.

Bảng 7.7 Tính sản lượng tương đương theo FIFO – cách 1

Khoản mục chi	Đơn vị vật chất	% hoàn	Sản lượng tương đương		
			NVL	LĐ Tr.T	SXC

phí		thành	Tr.T		
Đầu vào					
Tồn đầu kỳ, ngày 1/3/200X	10.000				
- Chi phí NVL Tr.T		100 30	10.000	3.000	
- Chi phí LĐ Tr.T		40			4.000
- Chi phí sản xuất chung					
Số sản phẩm được bắt đầu	40.000				
Tổng các đơn vị sản phẩm được đưa vào trong tháng 3	50.000				
Đầu ra					
Số lượng sản phẩm hoàn thành	44.000	100	44.000	44.000	44.000
Tồn cuối kỳ, ngày 31/3/200X	6.000				
- Chi phí NVL Tr.T		100 50	6.000	3.000	3.600
- Chi phí LĐ Tr.T		60			

- Chi phí sản xuất chung					
Tổng các đơn vị sản phẩm đầu ra trong tháng 3	50.000				
Sản lượng tương đương (theo PP trung bình trọng số)			50.000	47.000	47.600
Trừ ra: Số đơn vị tồn đầu kỳ			- 10.000	-3.000	- 4.000
Sản lượng tương đương của tháng 3/200X (FIFO)			40.000	44.000	43.600

Trong FIFO, sở dĩ phải trừ ra sản lượng tồn đầu kỳ là do các chi phí này đã được tính trong kỳ trước. Vì thế, so với trung bình trọng số, sản lượng tương đương của FIFO luôn luôn nhỏ hơn.

(2) Cách 2: theo cách này, một lượng sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ cần được bổ sung chi phí để hoàn thành trong kỳ. Như thế, sản lượng đầu ra bao gồm: (a) các sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ được bổ sung và hoàn thành trong kỳ, (b) các sản phẩm được bắt đầu và hoàn thành trong kỳ, (c) lượng sản phẩm dở dang tồn cuối kỳ. Tất cả thông tin này được trình bày trong bảng 7.8

Bảng 7.8 Sản lượng tương đương theo FIFO – cách 2

Các khoản mục chi phí	Đơn vị vật chất	% hoàn thành	Sản lượng tương đương		
			NVL Tr.T	LĐ Tr.T	SXC
Đầu vào					
Tồn đầu kỳ, ngày 1/3/200X	10.000				
- Chi phí NVL Tr.T		100	10.000		
- Chi phí LĐ Tr.T		30		3.000	
- Chi phí sản xuất chung		40			4.000
Số sản phẩm được bắt đầu	40.000				
Tổng các đơn vị sản phẩm được đưa vào trong tháng 3	50.000				
Đầu ra					
Số lượng sản phẩm hoàn thành (44.000 – 10.000)	34.000	100	34.000	34.000	34.000
Từ tồn đầu kỳ, ngày 1/3/200X	10.000				
- NVL Tr.T: 10.000 × (100%– 100%)			0		

- LĐ Tr.T: 10.000 × (100% - 30%)				7.000	
- SXC: 10.000 × (100% - 40%)					
Tồn cuối kỳ, ngày 31/3/200X					6.000
- Chi phí NVL Tr.T					
- Chi phí LĐ Tr.T	6.000	100	6.000		
- Chi phí sản xuất chung		50		3.000	
		60			3.600
Tổng các đơn vị sản phẩm đầu ra trong tháng 3	50.000				
Sản lượng tương đương chỉ cho sản phẩm được bắt đầu và hoàn thành trong tháng 3/200X			40.000	44.000	43.600

Chú ý:

Trong tồn đầu kỳ, cần phải tính còn bao nhiêu đơn vị sản lượng chưa được thực hiện ở kỳ trước phải được hoàn thành trong kỳ này. Như vậy, theo cách 1, ta trừ đi số sản phẩm tương đương của kỳ trước chuyển vào. Theo cách 2, ta cộng thêm số sản phẩm tương đương

chưa được thực hiện ở kỳ trước. Tuy nhiên, dù tính theo cách nào, sản lượng tương đương của tháng 3 vẫn giống nhau.

- Bước 3: Xác định tổng chi phí.

Tổng chi phí phát sinh trong tháng không chịu ảnh hưởng của phương pháp tính. Vì thế, nó giống như bước 3 trong phương pháp trung bình trọng số.

- Bước 4. Xác định chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm

Chi phí này được tính bằng cách chia chi phí phát sinh trong tháng với sản lượng tương đương chỉ của tháng 3, không bao gồm tồn đầu kỳ.

Bảng 7.9 Tính chi phí cho mỗi sản phẩm

Các khoản mục chi phí	NVL Tr.T	LĐ Tr.T	SXC	Tổng
Các chi phí (từ bước 3 trong trung bình trọng số)				
- SPDD tồn đầu kỳ, ngày 1/3				12.680
- Phát sinh trong tháng	44.000	22.440	43.600	110.040
Tổng chi phí trong tháng 3				122.720
Sản lượng tương đương	40.000	44.000	43.600	
Chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm tương đương được sản xuất trong tháng 3	1,1	0,51	1,0	2,61

– **Bước 5: Phân bổ tổng chi phí**

Giống như phương pháp trung bình trọng số, đây là bước phân bổ chi phí đến các sản phẩm hoàn thành và dở dang cuối kỳ. Tuy nhiên trong FIFO, quy trình tính toán theo từng nhóm riêng biệt, vì thế bước này là một tiến trình gồm hai phần:

- **Phần 1:** Tổng chi phí của các sản phẩm hoàn thành từ sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ

Các sản phẩm này cần một khoản chi phí bổ sung để hoàn thành như sau:

ĐVT: ngàn đồng

SPDD tồn đầu kỳ, ngày 1/3/200X: 10.000 đv	12.680
Chi phí bổ sung để hoàn thành SPDD tồn đầu kỳ:	
– CPLĐ trực tiếp: $0,51 \times 7.000$ đvtd	3.570
– CP Sản xuất chung: $1,00 \times 6.000$ đvtd	6.000
Chi phí cho hoàn thành SPDD tồn đầu kỳ	22.250

- **Phần 2:** Tổng chi phí cho sản phẩm được bắt đầu trong tháng
- Chi phí của sản phẩm được bắt đầu và hoàn thành trong tháng

$$2,61 \text{ ngàn đồng} \times 34.000 = 88.740 \text{ ngàn đồng}$$

Như vậy, tổng chi phí cho số sản phẩm hoàn thành từ tồn đầu kỳ và số được bắt đầu trong tháng là:

$$22.250 \text{ ngàn đồng} + 88.740 \text{ ngàn đồng} = 110.990 \text{ ngàn đồng}$$

- Chi phí cho sản phẩm dở dang tồn cuối kỳ.

Cuối kỳ còn lại 6.000 đơn vị có mức độ hoàn thành với các yếu tố chi phí khác nhau. Ta có:

ĐVT: ngàn đồng

- NVL trực tiếp $1,10 \times 6.000$ đvtđ	6.600
- LD trực tiếp $0,51 \times 3.000$ đvtđ	1.530
- Chi phí SXC $1,00 \times 3.600$ đvtđ	3.600
Tổng chi phí cho SPDD tồn cuối kỳ	11.730

Bảng 7.10 Phân bổ tổng chi phí

Các khoản mục chi phí	Hoàn thành	Tồn cuối kỳ	Tổng cộng
Chi phí cho sản phẩm hoàn thành			
1. Từ tồn đầu kỳ	12.680		12.680
Chi phí bổ sung để hoàn thành			
- NVL trực tiếp	0		0
- LD trực tiếp ($7.000 \times 0,51$)	3.570		3.570
- Sản xuất chung ($6.000 \times 1,00$)	6.000		6.000
	22.250		22.250
Tổng cộng chi phí cho tồn đầu kỳ			

2. Chi phí cho sản phẩm được bắt đầu và hoàn thành trong tháng	88.740		88.740
Tổng chi phí cho sản phẩm hoàn thành	110.990		110.990
Chi phí cho SPDD tồn cuối kỳ			
- NVL trực tiếp: $1,10 \times 6.000$		6.600	6.600
- LD trực tiếp: $0,51 \times 3.000$		1.530	1.530
- Sản xuất chung: $1,00 \times 3.600$		3.600	3.600
Tổng chi phí ghi chép cho đầu ra trong tháng 3	110.990	11.730	122.720

Giống như trong phương pháp trung bình trọng số, sau khi đã phân tích tất cả thông tin và chi phí liên quan, quản trị chi phí phải làm một bảng báo cáo tổng hợp để trình cho nhà quản trị. Theo phương pháp FIFO, trong bảng báo cáo chi phí có sự khác nhau về sản lượng tương đương. Điều này làm cho chi phí mỗi đơn vị sản phẩm khác so với phương pháp trung bình trọng số. Báo cáo như sau:

Bảng 7.11 Báo cáo chi phí sản xuất, bộ phận đúc
tháng 3/200X (ngàn đồng)

Các thông tin về sản lượng sản xuất					
Các khoản mục chi phí	Bước 1		Bước 2		
	Các đơn vị vật chất	% hoàn thành	Sản lượng tương đương		
			NVL tr.t	LĐ tr.t	SXC
I. Đầu vào					
1. Tồn đầu kỳ, ngày 1/3	10.000				
- NVL trực tiếp		100	10.000		
- LĐ trực tiếp		30		3.000	
- Sản xuất chung		40			4.000
2. Số đơn vị sản phẩm được bắt đầu trong tháng	40.000				
3. Tổng số đơn vị sản phẩm đầu vào được ghi chép trong tháng	50.000				
II. Đầu ra					
1. Số đơn vị sản phẩm hoàn thành	44.000	100	44.000	44.000	44.000
2. Tồn cuối kỳ, ngày	6.000				

31/3					
- NVL trực tiếp		100	6.000		
- LD trực tiếp		50		3.000	
- Sản xuất chung		60			3.600
3. Tổng số đơn vị sản phẩm đầu ra được ghi chép trong tháng	50.000				
III. Sản lượng tương đương (theo PP trung bình trọng số)			50.000	47.000	47.600
Trừ ra: Sản lượng tương đương tồn đầu kỳ			-10.000	- 3.000	- 4.000
Sản lượng tương đương chỉ được thực hiện trong tháng 3			40.000	44.000	43.600
Xác định chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm tương đương					
Bước 3	NVL	LD	SXC	Tổng cộng	
Xác định tổng chi phí	tr. tiếp	tr.tiếp			
1.Tồn đầu kỳ, ngày 1/3					12.680

3. Phát sinh trong tháng	44.000	22.440	43.600	110.040
Tổng chi phí				122.720
Bước 4				
Sản lượng tương đương	40.000	44.000	43.600	
Chi phí cho mỗi đơn vị sản phẩm tương đương	1,10	0,51	1,00	2,61
<i>Phân bổ tổng chi phí</i>				
Bước 5		Hoàn thành	Tồn cuối kỳ	Tổng cộng
Phân bổ tổng chi phí				
Chi phí cho sản phẩm hoàn thành				
1. Từ tồn đầu kỳ.		12.680		12.680
Chi phí bổ sung để hoàn thành				
- CP LĐ trực tiếp: $0,51 \times 7.000$		3.570		3.570
- CP SXC: $1,00 \times 6.000$		6.000		6.000
- Tổng cộng chi phí cho tồn đầu kỳ		22.250		22.250
2. Cho sản phẩm được bắt đầu và hoàn thành trong tháng ($2,61 \times 34.000$)		88.740		88.740
Chi phí cho SPDD tồn cuối				

kỳ			
- NVL trực tiếp (1,10 × 6.000)			6.600
- LD trực tiếp (0,51 × 3.000)			1.530
- CPSXC (1,00 × 3.600)			3.600
Tổng chi phí ghi chép cho đầu ra trong tháng 3	110.990	11.730	122.720

Trước khi kết thúc chương 7, các bạn học viên cần lưu ý:

- Do quá trình sản xuất xảy ra liên tục, có sự chồng lấn nhau nên không thể chờ đến khi kết thúc công việc mới tính chi phí.
- Muốn tính được chi phí sản phẩm trong kỳ thì phải quy tất cả ra sản lượng tương đương. Khái niệm này cho ta biết số sản phẩm ước tính theo tỷ lệ hoàn thành 100% với tất cả tác nhân chi phí. Khái niệm này để làm cơ sở tính chi phí cho mỗi sản phẩm được sản xuất ra trong kỳ tính toán. Từ đó, giúp cho nhà quản trị có thể ra các quyết định sản xuất kinh doanh chính xác và kịp thời.

Tóm tắt bài.

Tính toán chi phí theo quá trình là một hệ thống tính toán mà theo đó, chi phí được tích lũy trong quá trình hay bộ phận và sau đó sẽ phân bổ đến các đơn vị sản phẩm được sản xuất ra trong suốt quá trình đó. Các doanh nghiệp sử dụng hệ thống này có những đặc điểm như: có quy trình sản xuất xảy ra liên tục, có sản phẩm tương đối đồng nhất, giá trị sản phẩm không cao.

Tính toán chi phí theo quá trình cung cấp thông tin cho nhà quản trị để họ có thể ra các quyết định chiến lược về giá bán, phương án sản xuất, phân bổ chi phí và các vấn đề dài hạn khác.

Có hai phương pháp tính toán chi phí theo quá trình: trung bình trọng số và FIFO. Trung bình trọng số bao gồm tất cả chi phí trong kỳ tính toán mà không phân biệt thời điểm xuất hiện của chúng. Vì thế, tất cả sản phẩm hoàn thành trong kỳ đều được xử lý giống nhau. Đối với FIFO, chỉ bao gồm những chi phí xuất hiện trong kỳ tính toán. Tồn đầu kỳ được xử lý riêng biệt như một nhóm sản phẩm. Trên thực tế, tùy theo tính chất của doanh nghiệp mà họ sẽ chọn phương pháp nào thích hợp với mình nhất.

Câu hỏi

1. Các bạn hãy xác định xem: doanh nghiệp nào sẽ sử dụng hệ thống tính toán chi phí theo quá trình:

- Chế biến thực phẩm đóng hộp	- Công ty thiết kế nhà ở theo yêu cầu của khách hàng
- Chế biến thuốc tân dược	- Công ty tư vấn
- Dệt may.	- Sản xuất xi măng
- Sửa chữa xe	- Thiết kế thời trang cho một người mẫu chuyên nghiệp
- Lọc dầu	

2. Hãy cho tiếp 5 thí dụ về loại hình doanh nghiệp sử dụng hệ thống tính toán chi phí theo quá trình.

3. Công ty N. chuyên chế biến thủy hải sản. Trong tháng 5/200X, công ty có các dữ liệu liên quan của bộ phận sản xuất là:

<i>Các khoản mục</i>	<i>Lượng hải sản (tấn)</i>	<i>% hoàn thành</i>		
		<i>NVL tr.t</i>	<i>LĐ tr.t</i>	<i>SXC</i>
<i>SPDD tồn đầu kỳ, ngày 1/5</i>	<i>1.500</i>	<i>80</i>	<i>70</i>	<i>70</i>
<i>SPDD tồn cuối kỳ, ngày 31/5</i>	<i>2.300</i>	<i>50</i>	<i>30</i>	<i>30</i>
<i>Được bắt đầu chế biến trong tháng 5</i>	<i>6.500</i>			

BGD cần biết một số thông tin để chuẩn bị kế hoạch sản xuất cho quý 3. Quản trị chi phí được yêu cầu cung cấp các thông tin chi phí như sau:

a. Số lượng hoàn thành trong tháng 5.

b. Sản lượng tương đương cho các sản phẩm hoàn thành và sản phẩm dở dang tồn cuối kỳ theo phương pháp trung bình trọng số.

Các bạn hãy giả định mình là nhà quản trị chi phí và tính các chi phí này.

4. Công ty Chính Xác chuyên sản xuất đồng hồ đeo tay đang chuẩn bị tổng kết tài chính cuối năm. Tuy nhiên, trong quy trình sản xuất vẫn còn một số sản phẩm đang được thực hiện ở bộ phận lắp ráp và chuẩn bị đưa sang kiểm tra chất lượng. Thu thập dữ liệu, quản trị chi phí có các thông tin trong tháng này như sau:

– Tổng chi phí đưa vào: 322.000 ngàn đồng

Trong đó:

– Chi phí lao động và sản xuất chung: 184.500 ngàn đồng

- Nguyên vật liệu trực tiếp: 137.500 ngàn đồng

Do là tháng cuối năm, công ty không còn sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ. Số đồng hồ được bắt đầu trong tháng là 25.000 cái, nhưng dự tính đến cuối tháng chỉ có 23.000 cái được hoàn thành 100%. Còn lại 2.000 cái đã được phân phối đầy đủ các linh kiện và vật liệu cho sản xuất, nhưng chỉ mới hoàn thành 80% đối với chi phí lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Hãy dùng phương pháp trung bình trọng số tính các thông số sau để có thông tin báo cáo kịp thời cho BGD.

- a. Tính sản lượng tương đương và chi phí của mỗi đơn vị sản phẩm tương đương được sản xuất trong tháng?
- b. Tính chi phí cho 23.000 sản phẩm hoàn thành?
- c. Tính chi phí của sản phẩm dở dang tồn cuối kỳ?

5. Công ty Đi Êm sản xuất giày xuất khẩu có các dữ liệu vào tháng 9/200X như sau:

Tồn SPDD đầu kỳ, ngày 1/9	5.000 đơn vị SP
- NVL trực tiếp, hoàn thành 100%	
- LD trực tiếp, hoàn thành 50%	
- SXC, hoàn thành 50%	
Số sản phẩm được bắt đầu trong tháng	25.000 đơn vị SP
Số sản phẩm hoàn thành	24.000 -
Tồn SPDD cuối kỳ, ngày 30/9	6.000 -
- NVL trực tiếp, hoàn thành 90%	
- LD trực tiếp, hoàn thành 50%	

- SXC, hoàn thành 40%

Chi phí phát sinh trong tháng 9

- NVL trực tiếp	24.400 ngàn đồng
- LD trực tiếp	20.000 -
- SXC	12.000 -

Công ty đang chuẩn bị hoàn thành cho hợp đồng quý 4 và kết thúc năm. Vì thế, quản trị chi phí được yêu cầu tính toán chi phí để định giá một đôi giày. Hãy dùng phương pháp FIFO để tính toán chi phí cho một đơn vị sản phẩm tương đương được sản xuất trong tháng 9/200X

Đến đây, chúng ta kết thúc chương trình môn Quản Trị Chi Phí. Hy vọng các bạn học viên đã có được những khái niệm cơ bản về môn học này. Chúc các bạn thành công trong công việc của mình.

Chào thân ái

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Cost Management – **A Strategic Emphasis**, Brocher – Chen – Lin, The McGraw Hill, 1999.
2. Cost Management – **Strategies for Business Decisions**, R.W. Hilton – M.W. Maher – F.H. Selto, The McGraw - Hill, 2000.
3. **Kế toán quản trị và phân tích kinh doanh**, TS. Phạm Văn Dược, NXB Thống Kê, 2003.
4. **Kế toán chi phí**, TS. Phạm Văn Dược, NXB Thống Kê, 2005.
5. **Những nguyên tắc cơ bản của Kế Toán Mỹ**, Trường Đại Học Kinh Tế TP.HCM, NXB Thống Kê, 1995

PHẦN HƯỚNG DẪN

GIẢI ĐÁP CÂU HỎI CÁC BÀI

BÀI 1:

Các câu hỏi trong bài này dựa trên cơ sở lý thuyết của chương. Các bạn đọc kỹ phần lý thuyết để trả lời.

1. Chúng ta so sánh các công việc mà nhà quản trị chi phí và kế toán phải thực hiện trong doanh nghiệp.
2. Ngoài các thông tin chi phí, nhà quản trị chi phí phải phân tích cả nhóm thông tin phi chi phí do chúng vừa tác động đến chi phí vừa tác động đến chất lượng sản phẩm hay dịch vụ mà doanh nghiệp cung cấp cho khách hàng
3. Môi trường kinh doanh hiện nay khác trước đây về quy mô cạnh tranh, về công nghệ sản xuất, công nghệ quản lý tổ chức, đặc điểm thị trường, yêu cầu kỹ năng của người lao động.

Môi trường kinh doanh của Việt Nam bây giờ và thập niên 90 có các thay đổi như: quy mô thị trường đang có xu hướng mở rộng ra thế giới, khách hàng ngày càng yêu cầu hàng hóa có chất lượng cao hơn với mức giá cả hợp lý, có các dịch vụ khách hàng kèm theo. Vì thế, các doanh nghiệp phải ngày càng phải đáp ứng các yêu cầu này bằng các biện pháp như: cải thiện công nghệ sản xuất, tổ chức, sắp xếp lại hoạt động của doanh nghiệp, sử dụng lao động có chất lượng phù hợp với hoạt động của mình, phát triển, khai thác các thị trường tiêu thụ.

4. Benchmarking theo tiếng Việt chúng ta gọi là bắt chước. Việt Nam đang trong quá trình phát triển nên hoàn toàn có thể sử dụng phương pháp này để giảm chi phí. Tuy nhiên, nếu chúng

ta áp dụng phương pháp này thì nên xem xét có những cải tiến cho phù hợp với điều kiện của nước ta và của doanh nghiệp.

5. TQM được xem như là một hệ thống bao gồm các công cụ và chính sách để đảm bảo sản phẩm hay dịch vụ của doanh nghiệp luôn có chất lượng làm vừa lòng khách hàng. Hệ thống này bao gồm các biện pháp: gia tăng các tính năng cho sản phẩm, gia tăng độ tin cậy, tính bền vững cho sản phẩm, phân tích các thiết kế khác nhau để đo lường tác động của những thay đổi trong chi phí đối với chất lượng sản phẩm, kiểm soát các hoạt động trong quy trình sản xuất, ...

BÀI 2.

1. Tác nhân tạo chi phí là bất kỳ yếu tố nào mà khi nó xuất hiện hoặc thay đổi sẽ làm thay đổi tổng chi phí sản xuất của một sản phẩm, hay dịch vụ.
2. Để trả lời câu hỏi này, trước tiên chúng ta phải biết chi phí biến đổi là gì. Chi phí biến đổi là những chi phí thay đổi theo sản lượng sản xuất và nó chỉ xuất hiện khi quy trình sản xuất bắt đầu, thí dụ: chi phí nguyên vật liệu, chi phí lao động trực tiếp. Tất cả chi phí này sẽ được tính trực tiếp vào sản phẩm, vì thế trong một ý nghĩa nào đó, người ta xem chi phí biến đổi là chi phí trực tiếp của sản phẩm hoặc dịch vụ.
3. Cũng giống như câu 2, chúng ta xem chi phí cố định là những chi phí gì và có kết luận cho câu này.
4. Nhà quản trị cần các thông tin chi phí liên quan cho chức năng hoạch định và xây dựng các quyết định của doanh nghiệp mình.
5. Chi phí sản phẩm là các chi phí gắn liền với quá trình sản xuất ra sản phẩm đó, bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Chi phí thời kỳ là những chi phí phát sinh trong kỳ bao gồm các chi phí quản lý và bán hàng như: quảng cáo, tiếp thị, lương cho bán hàng, lương cho quản lý, ...

6. Chi phí liên quan là những chi phí của các phương án khác nhau mà nhà quản trị phải cân nhắc, đánh giá để chọn ra được một phương án tốt nhất.

Chi phí cơ hội là lợi ích bị mất đi khi doanh nghiệp lựa chọn một phương án nào đó và bỏ qua cơ hội nhận được lợi ích từ một phương án khác.

Chi phí chìm là những chi phí đã xảy ra hay chuyển đổi trong quá khứ và doanh nghiệp vẫn sẽ phải gánh chịu dù có chọn lựa phương án nào.

7. CP nguyên vật liệu mua sẽ được tính toán như sau:

$$\begin{aligned} \text{CP mua NVL} &= \text{CP NVL sử dụng} - \text{CP NVL tồn đầu kỳ} \\ &\quad + \text{CP NVL tồn cuối kỳ} \\ &= 130.000 \text{ ngàn đồng.} \end{aligned}$$

Để tính chi phí lao động trực tiếp, ta sử dụng dữ liệu chi phí phát sinh trong kỳ.

$$\begin{aligned} \text{Tổng chi phí phát sinh} &= \text{CP NVL sử dụng} + \\ &\quad \text{CP LĐ trực tiếp} + \text{CPSXC.} \end{aligned}$$

$$\text{Vậy, CP LĐ trực tiếp} = 406.000 \text{ ngàn đồng.}$$

Muốn tính giá vốn hàng bán, chúng ta cần biết chi phí sản xuất trong kỳ:

$$\begin{aligned} \text{Chi phí sản xuất trong kỳ} &= \text{Tổng CP phát sinh} + \\ &\quad \text{CP SPDD tồn đầu kỳ} - \text{CP SPDD tồn cuối kỳ} \end{aligned}$$

$$\text{Vậy, CP SX trong kỳ} = 674.000 \text{ ngàn đồng.}$$

$$\begin{aligned} \text{Giá vốn hàng bán} &= \text{CP SX trong kỳ} + \text{tồn thành phẩm} \\ &\quad \text{đầu kỳ} - \text{tồn thành phẩm cuối kỳ.} \end{aligned}$$

$$\text{Giá vốn hàng bán} = 664.000 \text{ ngàn đồng.}$$

8. Trước tiên, hãy lập bảng báo cáo chi phí sản xuất của công ty.

ĐVT: triệu đồng

(1) Chi phí NVL sử dụng

- NVL tồn đầu kỳ 40.000

- NVL mua trong năm	70.000
- NVL sẵn sàng sử dụng	110.000
- NVL tồn cuối kỳ	47.000
CP NVL sử dụng trong năm	63.000
(2) Chi phí LĐ trực tiếp trong năm	30.000
(3) CP sản xuất chung	
- LĐ gián tiếp	10.000
- Bảo hiểm thiết bị	12.000
- Khấu hao thiết bị	13.000
- Sửa chữa, bảo trì	5.000
CP sản xuất chung trong năm	40.000
Tổng chi phí phát sinh trong năm	133.000
+ Tồn sản phẩm dở dang đầu kỳ	37.000
- Tồn sản phẩm dở dang cuối kỳ	35.000
Chi phí sản xuất trong năm	135.000

Sau đây là báo cáo thu nhập

ĐVT: triệu đồng

(1) Doanh thu	300.000
(2) Giá vốn hàng bán	
- Chi phí sản xuất trong năm	135.000
+ Tồn thành phẩm đầu kỳ	18.000

- Tồn thành phẩm cuối kỳ	20.000
Giá vốn hàng bán	133.000
(3) Lợi nhuận gộp	167.000
- Chi phí marketing	49.000
- Chi phí quản lý chung	30.000
(4) Lợi nhuận ròng	88.000

BÀI 3.

1. Phương pháp tính toán chi phí sản phẩm truyền thống được sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung đến sản phẩm dựa trên cơ sở sản lượng (phân bổ bình quân trên sản phẩm) hay lựa chọn một tác nhân thích hợp. Phương pháp này sử dụng trong những doanh nghiệp có chi phí lao động trực tiếp và chi phí nguyên vật liệu chiếm tỷ lệ lớn trong chi phí sản phẩm, còn chi phí sản xuất chung chỉ chiếm một tỷ lệ không đáng kể.
2. ABC là một phương pháp tính toán chi phí sản phẩm dựa trên các hoạt động được thực hiện cho sản phẩm đó. Phương pháp này quan sát, thu thập các thông tin chi phí sản phẩm dựa trên cơ sở đo lường các mức hoạt động tiêu thụ cho sản phẩm đó. Vì thế, nó có thể tính toán được một cách chính xác các chi phí tiêu thụ cho sản phẩm.
3. Trong môi trường kinh doanh hiện nay, các doanh nghiệp sử dụng ABC thường có công nghệ sản xuất phức tạp, vận hành nhiều máy móc thiết bị, chủng loại sản phẩm đa dạng nên chi phí lao động chỉ chiếm tỷ lệ nhỏ, chi phí sản xuất chung chiếm tỷ lệ khá lớn trong chi phí sản phẩm.
4. Xác định tác nhân tạo chi phí của các hoạt động sau đây:

- Bảo trì máy móc	- Xử lý nguyên vật liệu
- Lắp đặt thiết bị	- Khấu hao nhà xưởng
- Thiết kế sản phẩm	- Xăng dầu cho xe
- Mua nguyên vật liệu	- Bán hàng cho khách hàng
- Giám sát sản xuất	chính
	- Điện cho sản xuất

Khi hiểu rõ lý thuyết về tác nhân tạo chi phí, người học sẽ tìm được một cách dễ dàng tác nhân tạo chi phí của các hoạt động này.

5. Hoạt động là những công việc được thực hiện trong quy trình sản xuất của doanh nghiệp. Phương pháp ABC tính toán chi phí sản xuất chung của sản phẩm dựa trên mức tiêu thụ các hoạt động đó. Vì vậy, khi sử dụng phương pháp ABC phải đo lường và phân tích các hoạt động. Từ việc phân tích này, nhà quản trị sẽ nhận thấy rõ ràng chi phí của các sản phẩm hoặc dịch vụ, và việc xây dựng các quyết định như: sản lượng sản xuất, giá bán của sản phẩm, lợi nhuận của công ty, ...
6. Trong bài toán này, giả định chi phí NVL và LD trực tiếp đã tính được rồi, chỉ còn chi phí sản xuất chung là chưa tính được. Công ty áp dụng ABC để tính chi phí này do quy trình sản xuất của công ty sử dụng nhiều máy móc thiết bị. Trước tiên, chúng ta phải tính đơn giá của mỗi tác nhân chi phí. Theo bảng dữ liệu, ta có:

Tác nhân tạo chi phí	Chi phí sản xuất chung (ngàn.đ)	Mức tiêu thụ các tác nhân chi phí	Đơn giá tác nhân tạo chi phí (ng.đ)
Số lượng lần kiểm tra	50.000	1.000 lần	50
Số thiết bị phải lắp đặt	100.000	1.000 thiết bị	100
Số hóa đơn	650		26
Số giờ lao	30.000	25 cái	10

động trực tiếp		3.000 giờ	
----------------	--	-----------	--

- a. Chi phí sản xuất chung phân bổ đến đơn hàng theo phương pháp ABC

Nhân đơn giá tác nhân tạo chi phí với mức tiêu thụ của từng tác nhân. Ta có:

Tác nhân tạo chi phí	Mức tiêu thụ các tác nhân chi phí	Chi phí tiêu thụ các tác nhân chi phí (ng.đ)
Số lượng lần kiểm tra	25 lần	1.250
Số thiết bị phải lắp đặt	200 thiết bị	20.000
Số hóa đơn	250 cái	6.500
Số giờ lao động trực tiếp	300 giờ	3.000

Tổng chi phí sản xuất chung phân bổ đến đơn hàng là 30.750 ngàn đồng.

- b. Chi phí sản xuất chung cho một sản phẩm là:

$$30.750/500 = 61,5 \text{ ngàn đồng}$$

- c. Để tính theo phương pháp truyền thống, trước hết ta tính tổng chi phí sản xuất chung của tháng 9:

$$\begin{aligned} \text{Tổng CPSXC} &= 50.000 + 100.000 + 650 + 30.000 \\ &= 180.650 \text{ ngàn đồng} \end{aligned}$$

Tổng số giờ lao động trực tiếp của công ty trong tháng 9 là 30.000 giờ.

Vậy, tương ứng với một giờ lao động trực tiếp sẽ có một khoản chi phí sản xuất chung được phân bổ là:

$$180.650 / 3.000 = 60,2 \text{ ngàn đồng}$$

Đơn hàng có mức tiêu thụ số giờ lao động trực tiếp là 300 giờ. Vậy, chi phí sản xuất chung phân bổ cho đơn hàng là:

$$60,2 \times 300 = 18.060 \text{ ngàn đồng}$$

Bây giờ các bạn hãy suy nghĩ, BGD sẽ có quyết định như thế nào: chọn phương pháp ABC hay phương pháp truyền thống để phân bổ chi phí này? Tại sao?

7. Cách giải của bài này cũng giống như bài 6.

a. Chi phí sản phẩm có chi phí sản xuất chung phân bổ dựa trên số giờ máy. Ta có:

- Tổng chi phí các hoạt động trong nhóm chi phí sản xuất chung: 480.000 ng.đ
- Tổng số giờ máy: 10.000 giờ

Vậy, tương ứng với 1 giờ máy sẽ có một khoản chi phí hoạt động trong nhóm chi phí sản xuất chung phân bổ là:

$$480.000 / 10.000 = 48 \text{ ngàn đồng.}$$

Đơn hàng có số giờ máy là 2.000 giờ, vì thế, sẽ được phân bổ một khoản chi phí sản xuất chung là:

$$48 \text{ ngàn đồng} \times 2.000 = 96.000 \text{ ngàn đồng.}$$

Mỗi sản phẩm sẽ có khoản chi phí sản xuất chung bằng:

$$96.000 \text{ ngàn đồng} / 1.000 = 96 \text{ ngàn đồng}$$

Chi phí của mỗi máy chụp

hình	80.000
- Chi phí NVL	120.000
- Chi phí LD trực tiếp	96.000
- Chi phí SXC	
Tổng cộng	296.000
	đ

b. Chi phí sản phẩm theo các tác nhân tạo chi phí.

Trước tiên cũng phải tìm đơn giá cho từng tác nhân chi phí.

Tổng CP các hoạt động (ngàn đồng)	Tác nhân tạo chi phí	Mức tiêu thụ các hoạt động	Đơn giá tác nhân tạo chi phí (ng.đ)
100.000	Số máy thiết lập	100 máy	1.000
80.000	Số thùng NVL	8.000 thùng	10
200.000	Số bộ phận kiểm tra	1.000 bộ phận	200
100.000	Số giờ máy	10.000 giờ	10
480.000			

Tổng chi phí hoạt động trong nhóm chi phí sản xuất chung của đơn hàng theo mức tiêu thụ các tác nhân chi phí.

Tác nhân tạo chi phí	Mức tiêu thụ các tác nhân chi phí	Chi phí tiêu thụ các tác nhân chi phí (ng.đ)
Số máy thiết lập	12 máy	12.000
Số thùng NVL	1.000 thùng	10.000
Số bộ phận kiểm tra	40 bộ phận	8.000
Số giờ máy	2.000 giờ	20.000

Tổng chi phí sản xuất chung của đơn hàng là: 50.000 đồng

Mỗi sản phẩm sẽ có khoản chi phí sản xuất chung là 50 đồng.

Chi phí của mỗi máy chụp hình	80.000
- Chi phí NVL	120.000
- Chi phí LĐ trực tiếp	
- Chi phí SXC	50.000
Tổng cộng	250.000
	đ

c. Theo hai cách tính toán trên ta thấy chi phí của mỗi sản phẩm chênh lệch nhau 46 ngàn đồng.

Kết luận: tính toán chi phí sản xuất chung trong chi phí sản phẩm theo phương pháp truyền thống thường cho những thông tin không chính xác về chi phí. Do đó, nếu sử dụng những thông tin này để xây dựng và ra các quyết định sản xuất – kinh doanh có thể dẫn đến những sai lầm trong việc định giá bán, sản lượng sản xuất..

BÀI 4

Từ câu 1 đến câu 3: xem kỹ phần lý thuyết của chương để trả lời.

4. Có hai loại biến số trong phương pháp hồi quy để ước tính chi phí. Đó là (1) biến phụ thuộc: chính là chi phí được ước tính, nó phụ thuộc vào số lượng tác nhân tạo chi phí, (2) biến độc lập: là tác nhân tạo chi phí được sử dụng để ước tính biến phụ thuộc.
5. Căn cứ vào lý thuyết, chi phí biến đổi xuất hiện khi bắt đầu quy trình sản xuất và thay đổi theo sản lượng sản xuất: NVL, LD trực tiếp. Chi phí cố định không phụ thuộc vào việc có sản xuất hay không và không thay đổi theo sản lượng sản xuất: khấu hao TSCĐ, lương nhân viên văn phòng, văn phòng phẩm, hoa hồng cho người bán. Chi phí sản xuất chung là các chi phí hỗ trợ cho sản xuất và không thể tính thẳng vào sản phẩm như: NVL gián tiếp, LD gián tiếp, điện, bảo trì, quảng cáo... Phân loại và tổng cộng lại ta có chi phí cho từng nhóm.
6. Căn cứ vào dữ liệu, ta chọn điểm cao của số giờ máy là tháng 5 và điểm thấp là tháng 11.

Phương trình ước tính có dạng $Y = aX + b$. Để tìm phương trình ước tính cho năm tới, ta phải tìm giá trị của a và b trong phương trình. X là số giờ máy từng tháng của năm tới (tác nhân chi phí)

Áp dụng công thức, ta tìm được giá trị của $a = 2,07$ và $b = - 833$

Vậy, phương trình ước tính cho năm tới sẽ là $Y = 2,07X - 833$

7. Áp dụng công thức đã cho trong bài học để tính giá trị của hai biến số a và b

Chúng ta đã có các dữ liệu của x và y . Lập bảng tính toán ta có:

Tháng	x	y	xy	x ²
1	1,5	540	810	2,25
2	2,2	690	1518	4,84
3	2,9	810	2349	8,41
4	3,0	950	2850	9,00
5	2,5	750	1875	6,25
6	3,2	970	3104	10,24
Tổng	15,3	4710	12.506	40,99

Áp dụng công thức ta tính được giá trị của a và b

$$a = \frac{N \sum xy - \sum x \sum y}{N \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

$$b = \frac{\sum x^2 \sum y - \sum xy \sum x}{N \sum x^2 - (\sum x)^2}$$

Ta được a = 250,88

b = 145,24

Vậy, phương trình để tính toán có dạng:

$$Y = 250,88 X + 145,24$$

Trong từng tháng, sử dụng tác nhân chi phí là sản lượng sản xuất (X) áp dụng vào phương trình ta sẽ ước tính được chi phí LD trực tiếp cho tháng đó.

8. Chúng ta đã biết cách tính theo phương pháp cao – thấp và hồi quy ở hai bài tập trên. Áp dụng cách tính toán đó vào bài này, chúng ta sẽ biết được chi phí ước tính

(1) Theo phương pháp cao thấp, ta được chi phí sản xuất chung của quý 1 năm tới là 70,5 triệu đồng.

(2) Theo phương pháp hồi quy, ta được chi phí sản xuất chung cho quý 1 năm tới là 68,71 triệu đồng

Do phương pháp hồi quy sử dụng cả chuỗi dữ liệu của năm để tính toán nên được đánh giá có độ chính xác cao hơn. Ta thấy, ở phương pháp cao – thấp, chi phí sản xuất chung của quý 1 năm tới gần như bằng với mức hoạt động thấp nhất của năm này là 22,5 ngàn giờ LĐTT trong khi ở phương pháp hồi quy thì thấp hơn. Vậy, tính toán theo phương pháp hồi quy hợp với mức hoạt động của công ty hơn.

BÀI 5

1. Phân tích CVP dựa trên mối quan hệ cơ bản giữa chi phí biến đổi (chủ yếu là chi phí biến đổi trên từng sản phẩm), chi phí cố định, giá bán, sản lượng sản xuất và bán.
2. Nếu doanh nghiệp có chi phí cố định lớn trong tổng ngân sách hoạt động thì sẽ có tỷ lệ sút giảm trong hoạt động khá lớn khi ngân sách giảm.
3. Điểm hòa vốn là mức hoạt động mà ở đó doanh nghiệp không lời và cũng không lỗ. Mục đích của việc xác định điểm hòa vốn của doanh nghiệp là để xem xét độ an toàn hoạt động của doanh nghiệp. Doanh nghiệp có mức hòa vốn thấp sẽ có độ an toàn cao và ngược lại.
4. Khi phân tích CVP, nhà quản trị sẽ phải xem xét các hoạt động để lựa chọn phương án có chi phí thấp nhất. Nếu đầu tư cho một kỹ thuật sản xuất mới sẽ làm tăng chi phí, do đó nhà quản trị phải cân nhắc việc đánh đổi chi phí với kỹ thuật sản xuất mới đó có ảnh hưởng đến doanh thu và lợi nhuận hay không.
5. Biên độ an toàn là đo lường các tác động có thể có của rủi ro làm cho doanh thu không đạt mức hoạch định. Trong phân tích CVP việc đánh giá biên độ an toàn giúp doanh nghiệp có thể giảm thiểu chi phí, bảo toàn lợi nhuận.
6. Đòn bẩy hoạt động là tỷ lệ phần đóng góp biên trong lợi nhuận, đó là sự chênh lệch giữa giá bán và biến phí sản phẩm.
7. Câu này tương tự câu 4
8. Dựa vào lý thuyết của chương, tính toán từng câu ta có kết quả như sau:
 - a. 4.463 đ

- b. $Q = 527$ sản phẩm và $DT = 2.948.565$ đ.
- c. Tìm chi phí cố định mới $= 2.352.000 + (2.352.000 \times 5\%)$
 $= 2.469.600$ đ

Tính toán, ta được mức sản phẩm bán là 598 sản phẩm.

- d. Tìm mức lợi nhuận trước thuế, ta được 192.308 đ. Áp dụng mô hình CVP ta được $Q = 597$ sản phẩm.

9. Áp dụng công thức của mô hình CVP ta tìm được:

- a. Lợi nhuận của năm tới là = 634.500 ngàn đồng
- b. Sản lượng hòa vốn = 4.871 sản phẩm.
- c. Doanh thu hòa vốn = 286.860 ngàn đồng
- d. Chi phí cố định mới là $= 123.000 + 12.000 = 135.000$ đồng
Mức lợi nhuận ròng mới = 403.800 ngàn đồng.
- e. Sản lượng hòa vốn mới = 5.347 sản phẩm.
Mức bán mới = 30.475 sản phẩm.

BÀI 6

1. Từ câu 1 đến câu 4, học viên căn cứ vào lý thuyết đã học để trả lời..

5. a. Theo lý thuyết, chi phí công việc chỉ được tính khi công việc đã hoàn thành. Do đó, theo đề bài, chỉ có công việc A được hoàn thành trong tháng. Như vậy, chi phí phát sinh trong tháng của công việc A là:

- Chi phí NVL trực tiếp: 45.000 ngàn đồng

- Chi phí LD trực tiếp: $5,5 \text{ ng.đ} \times 4.200 = 23.100$ ngàn đồng

Để tính chi phí sản xuất chung của công việc A, ta phải tính đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính. Theo dữ liệu cho trong đề bài, chi phí sản xuất chung phân bổ dựa trên cơ sở là số giờ lao động trực tiếp. Vậy:

Đơn giá dự tính = $579.500 \text{ ng.đ} / 95.000 = 6,1$ ngàn đồng

Chi phí sản xuất chung phân bổ cho công việc A:
 $6,1 \text{ ng.đ} \times 4.200 = 25.620 \text{ ng.đ}$

→ Chi phí phát sinh trong tháng của công việc A = 93.720 ngàn đồng.

Đầu kỳ, công việc A có khoản tồn sản phẩm dở dang là: 31.200 ngàn đồng.

→ Tổng chi phí của công việc :

$A = 93.720 \text{ ng.đ} + 31.200 \text{ ng.đ} = 124.920$ ngàn đồng.

b. Tổng chi phí sản xuất chung ứng dụng cho tháng

Ta có đơn giá ứng dụng là 6,1 ngàn đồng. Tổng số giờ lao động trực tiếp của tháng là 7.700 giờ (= 4.200 + 3.500).

Vậy chi phí sản xuất chung ứng dụng = $6,1 \text{ ng.đ} \times 7.700 = 46.970$ ngàn đồng.

c. Chi phí sản xuất chung thực tế trong tháng.

Ta có các chi phí gián tiếp, các chi phí hoạt động không tính trực tiếp vào công việc mà sẽ được phân bổ vào tài khoản chi phí sản xuất chung. Vậy, sau khi hoàn thành công việc trong tháng 9, chi phí sản xuất chung thực tế sẽ là: 49.400 ngàn đồng.

Chi phí sản xuất chung ứng dụng được phân bổ trong tháng 9 là thiếu so với thực tế. Khoản thiếu là: 2.430 ngàn đồng.

6. a. Chúng ta sử dụng các tài khoản chính là tài khoản NVL, tài khoản sản xuất, tài khoản chi phí sản xuất chung, tài khoản lương nhân viên, tài khoản Khoản phải trả để ghi chép các giao dịch phát sinh trong tháng.

b. Vào cuối kỳ, cân đối tài khoản NVL tồn 1.600 đồng.

c. Để tính chi phí sản xuất trong tháng, chúng ta cần biết chi phí phát sinh trong tháng. Trong bài, ta đã biết chi phí cho NVL, LD trực tiếp. Tuy nhiên, chi phí sản xuất chung không biết. Do đó, để tính chi phí này, chúng ta tính từ dữ liệu giá vốn hàng bán..

Giá vốn hàng bán = chi phí sản xuất + tồn thành phẩm đầu kỳ - tồn thành phẩm cuối kỳ

Thay bằng các dữ liệu đã biết ta có:

Chi phí sản xuất trong tháng = 11.254 ngàn đồng.

d. Để tính đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính, chúng ta cần dữ liệu là tổng chi phí sản xuất chung dự tính và tổng số giờ lao

động trực tiếp. Đây là dữ liệu chưa có, vì thế phải tìm. Ta biết rằng:

- Chi phí phát sinh trong tháng = CP NVL + CP LĐTT + CPSXC

Thay bằng dữ liệu ta tìm được chi phí sản xuất chung dự tính = 4.576 ngàn đồng

- Số giờ LĐTT = Tổng chi phí LĐTT/Giá 1 giờ LĐTT = $3.872/11 = 352$ giờ.

Vậy: Đơn giá chi phí sản xuất chung dự tính = $4.576/352 = 13$ ngàn đồng

e. Chi phí sản xuất chung thực tế trong tháng là 4.826 ngàn đồng. Vậy, chi phí sản xuất chung ứng dụng phân bổ trong tháng thiếu một khoản là 250 ngàn đồng.

g. Ta có doanh thu trong tháng là 8.200 ngàn đồng, giá vốn hàng bán là 7.800 ngàn đồng, chi phí quản lý trong tháng là 1.700 ngàn đồng. Cân đối chung ta thấy, công ty chịu một khoản lỗ là 1.300 ngàn đồng.

BÀI 7

1. Hãy xem lại các doanh nghiệp có đặc điểm nào sẽ sử dụng phương pháp tính toán chi phí này ở phần lý thuyết để làm câu 1 và 2.
2. a. Số lượng hoàn thành trong tháng là 5.700 tấn.
b. Để dễ dàng tính toán, ta lập bảng trình bày như sau:

Khoản mục	Lương hải sản (T)	% hoàn thành	Sản lượng tương đương (tấn)		
			NVL	LĐTT	SXC
Tồn đầu kỳ	1.500				
- NVL Tr.T		80	1.200		
- LĐ Tr.T		70		1.050	
- CP sản xuất chung		70			1.050
Hoàn thành	5.700	100	5.700	5.700	5.700
Tổng đơn vị hoàn thành			6.900	6.750	6.750
Tồn cuối kỳ	2.300				
- NVL Tr.T		50	1.150		
- LĐ Tr.T					
- CP sản		30		690	
xuất chung		30			690

Tổng tồn cuối kỳ			1.150	690	690
-------------------------	--	--	--------------	------------	------------

3. a. Sản lượng tương đương và chi phí mỗi đơn vị sản phẩm. Ta có bảng sau:

Khoản mục	Đơn vị vật chất	% hoàn thành	Sản lượng tương đương	
			NVL	LĐ & SXC
Đầu vào	25.000			
Hoàn thành	23.000	100	23.000	23.000
Tồn cuối kỳ	2.000			
- NVL		100	2.000	
- LĐTT & SXC		80		1.600
Tổng đơn vị tương đương			25.000	24.6000
Chi phí phát sinh trong tháng			137.500	184.500
Chi phí/đơn vị sản phẩm			5,5	7,5

Vậy, sản lượng tương đương trong tháng này:

- 25.000 sản phẩm hoàn thành 100% đối với yếu tố nguyên vật liệu
- 24.600 sản phẩm hoàn thành 100% đối với LĐTT và chi phí sản xuất chung.
- Chi phí mỗi đơn vị sản phẩm hoàn thành là 13.000 đồng.

b. Chi phí cho 23.000 sản phẩm hoàn thành

$$13 \text{ ngàn đồng} \times 23.000 = 299.000 \text{ ngàn đồng}$$

c. Chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ

- Đối với chi phí nguyên vật liệu:

$$5,5 \text{ ng.đ} \times 2.000 = 11.000 \text{ ngàn đồng}$$

- Đối với chi phí LĐTT và sản xuất chung

$$7,5 \text{ ng.đ} \times 1.600 = 12.000 \text{ ngàn đồng.}$$

Tổng chi phí của sản phẩm dở dang tồn cuối kỳ = 23.000 đồng.

4. Các dữ liệu tính toán sẽ được trình bày trong bảng sau:

Khoản mục	Đơn vị vật chất	% hoàn thành	Sản lượng tương đương		
			NVL	LĐT T	SXC
Đầu vào					
1. Tồn đầu kỳ	5.000				
- NVL	0	100	5.000		
- LĐTT		50		2.500	
- SXC		50			2.500
2. Bắt đầu trong tháng	25.000				
3. Hoàn thành	24.000	100	24.000	24.000	24.000
			0	0	0
4. Tồn cuối kỳ	6.000				
	0				

- NVL		90	5.400		
- LĐTT		50		3.000	
- SXC		40			2.400
Sản lượng tương đương			29.40	27.00	26.40
Trừ đi tồn đầu kỳ			0	0	0
			-	-	-
			5.000	2.500	2.500
Sản lượng tương đương sản xuất trong tháng			24.40	24.50	23.90
			0	0	0
Chi phí phát sinh			24.40	20.00	12.00
			0	0	0
Chi phí đơn vị sản phẩm.			1	0,82	0,5

Kết quả: chi phí mỗi đơn vị tương đương hoàn thành trong tháng là 2,32 ngàn đồng. Theo đó BGD sẽ quyết định giá bán và sản lượng sản xuất cho doanh nghiệp.

Biên soạn: Th.S NGUYỄN THỊ PHƯƠNG LOAN