

CHƯƠNG III

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

3.1- PHÂN LOẠI CHI PHÍ SẢN XUẤT KINH DOANH TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

3.1.1- Phân loại chi phí sản xuất, kinh doanh theo đầu vào của quá trình sản xuất, kinh doanh ở doanh nghiệp.

Nếu nghiên cứu chi phí ở phương diện đầu vào của quá trình sản xuất, kinh doanh thì toàn bộ chi phí sản xuất - kinh doanh được chia thành chi phí ban đầu và chi phí luân chuyển nội bộ.

3.1.1.1- Chi phí ban đầu.

Chi phí ban đầu là các chi phí doanh nghiệp phải lo liệu, mua sắm, chuẩn bị từ lúc đầu để tiến hành các hoạt động sản xuất kinh doanh.

Chi phí ban đầu phát sinh trong mối quan hệ của doanh nghiệp với môi trường kinh tế bên ngoài nên còn được gọi là các chi phí ngoại sinh.

Căn cứ tính chất kinh tế và hình thái nguyên thủy của chi phí, các chi phí ban đầu được chia thành các yếu tố chi phí khác nhau, không kể chi phí đó dùng để làm gì và phát sinh ở địa điểm nào. Toàn bộ chi phí ban đầu được chia thành các yếu tố chi phí sau:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu: Bao gồm các chi phí nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu, phụ tùng thay thế, vật liệu và thiết bị xây dựng cơ bản...

- Chi phí nhân công: Là các chi phí về tiền lương, tiền công phải trả cho người lao động và các khoản trích bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn trên tiền lương, tiền công.

- Chi phí khấu hao tài sản cố định: Là toàn bộ chi phí khấu hao của tất cả tài sản cố định trong doanh nghiệp.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài: Là số tiền phải trả cho các dịch vụ mua ngoài phục vụ cho hoạt động sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp.

- Chi phí khác bằng tiền: Là các chi phí khác bằng tiền phát sinh trong quá trình sản xuất kinh doanh ngoài các yếu tố chi phí nói trên.

Chi phí ban đầu bao gồm các yếu tố chi phí có nội dung kinh tế khác biệt, không thể phân chia được nữa về nội dung kinh tế, vì vậy mỗi yếu tố chi phí là các chi phí đơn nhất.

3.1.1.2- Chi phí luân chuyển nội bộ.

Chi phí luân chuyển nội bộ là các chi phí phát sinh trong quá trình phân công và hiệp tác lao động trong nội bộ doanh nghiệp, chẳng hạn: Giá trị lao vụ sản xuất phụ cung cấp cho nhau trong các phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ và cung cấp cho các phân xưởng sản xuất chính; giá trị bán thành phẩm tự chế được sử dụng làm vật liệu trong quá trình chế biến...

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Như vậy, chi phí luân chuyển nội bộ phát sinh do có sự kết hợp các yếu tố đầu vào của quá trình SXKD: Sự kết hợp giữa lao động, đối tượng lao động và tư liệu lao động. Vì vậy, chi phí luân chuyển nội bộ là các chi phí tổng hợp, được cấu thành bởi nhiều yếu tố chi phí đơn nhất ban đầu.

Phân loại chi phí sản xuất - kinh doanh thành chi phí ban đầu theo yếu tố và chi phí luân chuyển nội bộ có ý nghĩa rất quan trọng đối với quản lý vĩ mô cũng như đối với quản trị doanh nghiệp.

- Chi phí sản xuất kinh doanh ban đầu theo yếu tố là cơ sở để lập và kiểm tra việc thực hiện dự toán chi phí sản xuất kinh doanh theo yếu tố; là cơ sở để lập các kế hoạch cân đối trong phạm vi toàn bộ nền kinh tế quốc dân cũng như ở từng doanh nghiệp (cân đối giữa dự toán chi phí với kế hoạch cung cấp vật tư, kế hoạch lao động - tiền lương, kế hoạch khấu hao TSCĐ...).

- Là cơ sở để xác định mức tiêu hao vật chất và tính thu nhập quốc dân của doanh nghiệp, ngành và toàn bộ nền kinh tế.

3.1.2- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh theo mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên báo cáo tài chính.

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ.

3.1.2.1- Chi phí sản phẩm.

Chi phí sản phẩm là những khoản chi phí gắn liền với quá trình sản xuất sản phẩm hay quá trình mua hàng hoá để bán. Như vậy chi phí sản phẩm bao gồm chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Nếu sản phẩm, hàng hoá chưa được bán ra thì chi phí sản phẩm sẽ nằm trong giá thành hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán. Nếu sản phẩm, hàng hoá được bán ra thì chi phí sản phẩm sẽ trở thành "giá vốn hàng bán" trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

3.1.2.2- Chi phí thời kỳ.

Chi phí thời kỳ là các chi phí để hoạt động kinh doanh trong kỳ, không tạo nên hàng tồn kho mà ảnh hưởng trực tiếp đến kết quả lợi nhuận của kỳ mà chúng phát sinh.

Theo hệ thống kế toán hiện hành, chi phí thời kỳ bao gồm:

- Chi phí bán hàng.
- Chi phí quản lý doanh nghiệp.

Như vậy, chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ khác nhau ở chỗ: Chi phí thời kỳ phát sinh ở thời kỳ nào được tính ngay vào kỳ đó và ảnh hưởng trực tiếp đến lợi tức của kỳ mà chúng phát sinh. Ngược lại, chi phí sản phẩm chỉ phải tính để xác định kết quả ở kỳ mà sản phẩm được tiêu thụ, không phải tính ở kỳ mà chúng phát sinh. Tuy nhiên, chi phí sản phẩm cũng ảnh hưởng đến lợi tức của doanh nghiệp, có thể đến lợi tức của nhiều kỳ vì sản phẩm có thể được tiêu thụ ở nhiều kỳ khác nhau.

3.1.3- Phân loại chi phí sản xuất kinh doanh căn cứ vào mối quan hệ của chi phí với quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm và quá trình kinh doanh.

Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất kinh doanh bao gồm:

- Chi phí cơ bản.
- Chi phí chung.

3.1.3.1- Chi phí cơ bản:

Là các chi phí có liên quan trực tiếp đến quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, như chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công sản xuất sản phẩm: khấu hao tài sản cố định dùng trực tiếp vào sản xuất, chế tạo sản phẩm.

3.1.3.2- Chi phí chung:

Là các chi phí dùng vào tổ chức, quản lý và phục vụ sản xuất có tính chất chung. Thuộc loại này có chi phí quản lý ở các phân xưởng (đội, trại) sản xuất và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Cách phân loại này giúp các nhà quản trị doanh nghiệp xác định được phương hướng và các biện pháp tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm. Đối với chi phí cơ bản là các chi phí liên quan trực tiếp đến quá trình công nghệ sản xuất sản phẩm, thiếu chúng thì không thể sản xuất; chế tạo được sản phẩm, vì vậy không thể cắt bỏ một loại chi phí cơ bản nào mà phải phấn đấu giảm thấp các định mức tiêu hao vật liệu, lao động, khấu hao... hoặc cải tiến công nghệ, hợp lý hoá sản xuất, tìm kiếm vật liệu thay thế, v.v... Ngược lại, đối với chi phí chung, cần phải triệt để tiết kiệm, hạn chế và thậm chí loại trừ các chi phí không cần thiết, tăng cường quản lý chi phí chung theo dự toán tiêu chuẩn và chế độ chi tiêu, v.v...

3.1.4- Phân loại chi phí sản xuất, kinh doanh theo mối quan hệ và khả năng quy nạp chi phí vào các đối tượng kế toán chi phí.

Theo tiêu thức này, chi phí sản xuất kinh doanh được chia thành chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp.

3.1.4.1- Chi phí trực tiếp:

Là những chi phí chỉ quan hệ trực tiếp đến việc sản xuất một loại sản phẩm, một công việc, lao vụ hoặc một hoạt động, một địa điểm nhất định và hoàn toàn có thể hạch toán, quy nạp trực tiếp cho sản phẩm, công việc, lao vụ,... đó.

3.1.4.2- Chi phí gián tiếp:

Là các chi phí có liên quan đến nhiều sản phẩm, công việc, lao vụ, nhiều đối tượng khác nhau nên phải tập hợp, quy nạp cho từng đối tượng bằng phương pháp phân bổ gián tiếp.

Cần phân biệt cặp chi phí cơ bản - chi phí chung với cặp chi phí trực tiếp - chi phí gián tiếp. Các chi phí cơ bản thường là chi phí trực tiếp, nhưng chi phí cơ bản cũng có thể là chi phí gián tiếp khi có liên quan đến hai hay nhiều đối tượng khác nhau. Chi phí chung là chi phí gián tiếp nhưng cũng có thể là chi phí trực tiếp nếu phân xưởng (hoặc doanh nghiệp) chỉ sản xuất một loại sản phẩm.

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Cách phân loại này có ý nghĩa thuận tuý đối với kỹ thuật hạch toán. Trường hợp có phát sinh chi phí gián tiếp, bắt buộc phải áp dụng phương pháp phân bổ, lựa chọn tiêu thức phân bổ phù hợp. Mức độ chính xác của chi phí gián tiếp tập hợp cho từng đối tượng phụ thuộc vào tính hợp lý và khoa học của tiêu chuẩn phân bổ chi phí. Vì vậy, các nhà quản trị doanh nghiệp phải hết sức quan tâm đến việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí nếu muốn có các thông tin chân thực về chi phí và kết quả lợi nhuận từng loại sản phẩm, dịch vụ, từng loại hoạt động trong doanh nghiệp.

3.1.5- Mô hình vận động của chi phí trong doanh nghiệp.

3.1.5.1- Phương thức giải quyết các chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ trong doanh nghiệp.

Các chi phí sản phẩm và chi phí thời kỳ khi phát sinh được hạch toán khác nhau phù hợp với bản chất và nội dung từng loại chi phí. Bảng sau đây tóm tắt cách giải quyết các chi phí thời kỳ và chi phí sản phẩm trong doanh nghiệp thương mại và doanh nghiệp sản xuất (xem bảng số 3.1)

Bảng số 3.1.

Loại doanh nghiệp	Chi phí sản phẩm	Chi phí thời kỳ	Cách giải quyết
Thương mại	Giá vốn hàng hoá mua vào để bán ra		Chi phí này được hạch toán vào tài khoản hàng tồn kho cho đến khi hàng hoá được bán ra: Khi hàng hoá được chuyển qua tài khoản giá vốn hàng bán.
Sản xuất	+ Chi phí vật liệu trực tiếp. + Chi phí nhân công trực tiếp. + Chi phí sản xuất chung		Các chi phí này được hạch toán vào tài khoản hàng tồn kho cho đến khi sản phẩm được đem bán. Khi sản phẩm được bán ra, chi phí này được chuyển qua tài khoản giá vốn hàng bán
Thương mại và sản xuất		+ Chi phí bán hàng. + Chi phí quản lý doanh nghiệp	Các chi phí này phát sinh được hạch toán vào các tài khoản phí tồn để xác định lãi thuần của hoạt động sản xuất kinh doanh.

3.1.5.2- Mô hình vận động chi phí sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp sản xuất.

Do đặc điểm vận động, tuần hoàn và chu chuyển vốn của nó, kế toán quản trị trong lĩnh vực chi phí và giá thành chủ yếu áp dụng cho loại hình doanh nghiệp sản xuất.

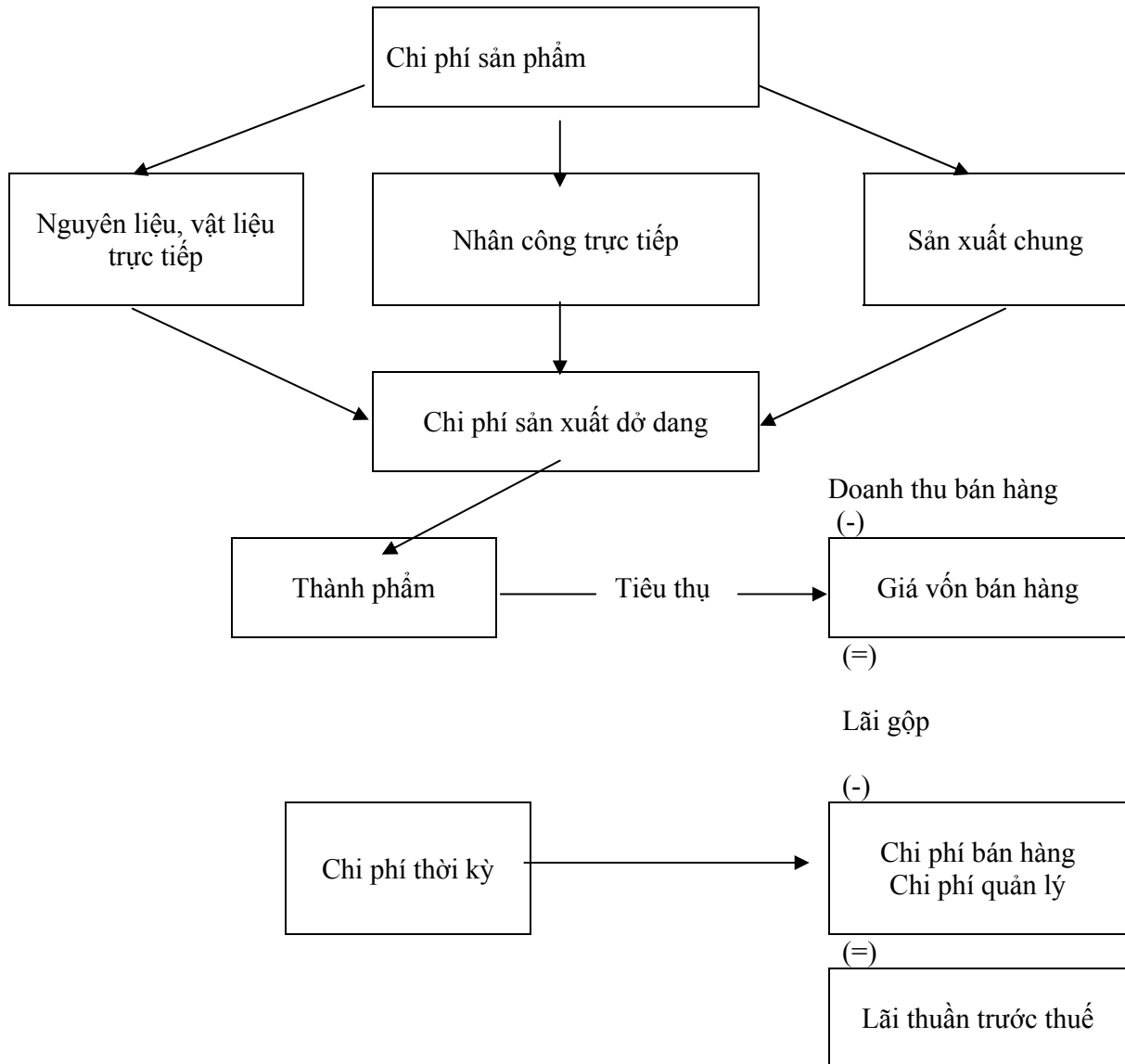
Ở doanh nghiệp, khởi đầu của sự vận động chi phí là việc hình thành các chi phí sản phẩm, bao gồm:

Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Mô hình sau đây thể hiện quá trình vận động của chi phí sản xuất kinh doanh trong doanh nghiệp

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

sản xuất qua các giai đoạn khác nhau, được thể hiện trong Bảng cân đối kế toán và báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh. (Sơ đồ 3.1)

Sơ đồ 3.1



Qua mô hình vận động trên đây của chi phí ta thấy chi phí sản phẩm (chi phí vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung) được kết chuyển vào tài khoản "Chi phí sản xuất dở dang". Khi sản phẩm hoàn thành, chúng được chuyển từ tài khoản chi phí sản xuất dở dang qua tài khoản "Thành phẩm". Khi thành phẩm được bán ra, trị giá của thành phẩm tồn kho được chuyển qua tài khoản "Giá vốn hàng bán". Lúc này, các bộ phận của chi phí sản phẩm đã phát sinh trong quá trình sản xuất, trở thành các yếu tố chi phí để xác định kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ.

Các chi phí sản phẩm tạo nên tài sản của doanh nghiệp, chúng được phản ánh trên các tài khoản hàng tồn kho (tài khoản "Chi phí sản xuất dở dang" và tài khoản "Thành phẩm") trên bảng cân đối kế toán cho tới khi sản phẩm này được bán ra và kết thúc tiêu thụ.

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí thời kỳ, chúng được hạch toán vào tài khoản phí tổn và được thể hiện trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

3.1.6- Các cách phân loại chi phí khác sử dụng trong kế hoạch, kiểm tra và ra quyết định.

3.1.6.1- Phân loại chi phí trong mối quan hệ với khối lượng hoạt động.

Như chúng ta đã biết, độ lớn của chi phí trong doanh nghiệp phụ thuộc vào nhiều nhân tố khác nhau. Nếu nghiên cứu mối quan hệ của chi phí với các nhân tố ảnh hưởng đến độ lớn của chi phí thì có thể biểu diễn phương trình chi phí dưới dạng:

$$C = f(a, b, c, \dots, x, T) \quad (3.1)$$

Trong đó : C: Tổng chi phí (Chi phí toàn bộ).

a, b, c, ..., x, các nhân tố ảnh hưởng đến độ lớn của chi phí

T: Sự biểu hiện tiền tệ (giá trị) của chi phí.

Giả định các nhân tố khác (Kỹ thuật, công nghệ, tổ chức...) không thay đổi thì có thể biểu diễn phương trình của chi phí trong mối quan hệ với khối lượng hoạt động (số lượng sản phẩm hoàn thành, doanh thu thực hiện...) dưới dạng: $C = f(x)$.

Trong đó x là khối lượng hoạt động của doanh nghiệp.

Theo mối quan hệ của chi phí với khối lượng sản phẩm (doanh thu thực hiện) các chi phí được phân biệt thành:

- Chi phí khả biến (gọi tắt là biến phí).
- Chi phí bất biến (gọi tắt là định phí).
- Chi phí hỗn hợp.

a- Chi phí khả biến (biến phí).

Biến phí là các chi phí thay đổi về tổng số tỷ lệ với sự thay đổi của mức độ hoạt động. Khối lượng (hay mức độ) hoạt động có thể là số lượng sản phẩm hoàn thành, số giờ máy hoạt động, số km thực hiện, doanh thu bán hàng thực hiện...

Nếu gọi: X_1 là mức độ hoạt động 1.

- X_2 là mức độ hoạt động 2 ($X_2 > X_1$).
- C_1 là tổng chi phí khả biến tương ứng mức độ hoạt động 1.
- C_2 là tổng chi phí khả biến tương ứng mức độ hoạt động 2 ($C_2 > C_1$).
- C_{j1} là chi phí bình quân một đơn vị khối lượng tương ứng với C_1 và X_1 .
- C_{j2} là chi phí bình quân một đơn vị khối lượng tương ứng với C_2 và X_2 .

$$C_j = \frac{C}{X} \quad (3.2)$$

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Thì về phương diện lý thuyết, sự biến động của chi phí trong mối quan hệ với khối lượng hoạt động có thể xảy ra 3 trường hợp, tương ứng sẽ có 3 loại chi phí khả biến:

$$- \frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} = 1 \text{ v } \text{à} \text{ } C_{j2} = C_{j1} \quad (3.3)$$

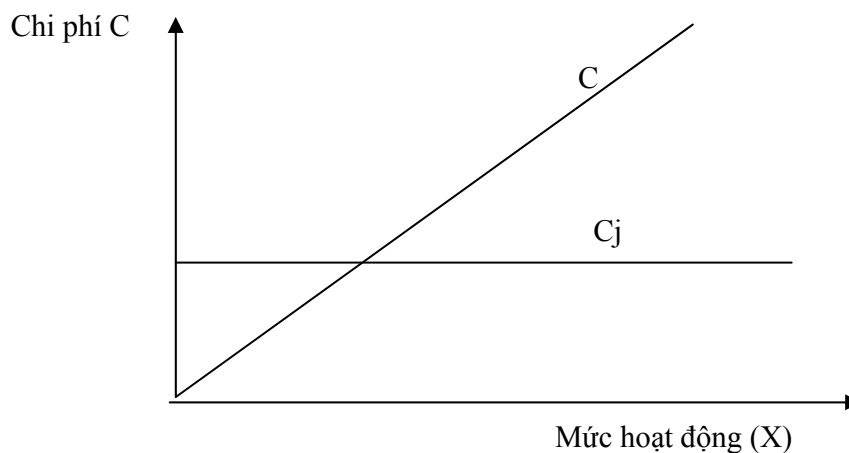
$$- \frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} > 1 \text{ v } \text{à} \text{ } C_{j2} > C_{j1} \quad (3.4)$$

$$- \frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} < 1 \text{ v } \text{à} \text{ } C_{j2} < C_{j1} \quad (3.5)$$

Trường hợp 1: Với : $-\frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} = 1 \quad C_{j2} = C_{j1}$

Trường hợp này tổng chi phí khả biến quan hệ tỷ lệ thuận trực tiếp với khối lượng hoạt động thực hiện, còn chi phí trung bình của một đơn vị khối lượng hoạt động thì không thay đổi: Biến phí trường hợp này gọi là biến phí tỷ lệ.

Thuộc chi phí này có chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí khấu hao theo sản lượng, hoa hồng cho đại lý... (Đồ thị 3.1)



Đồ thị 3.1- Đồ thị biến phí tỷ lệ

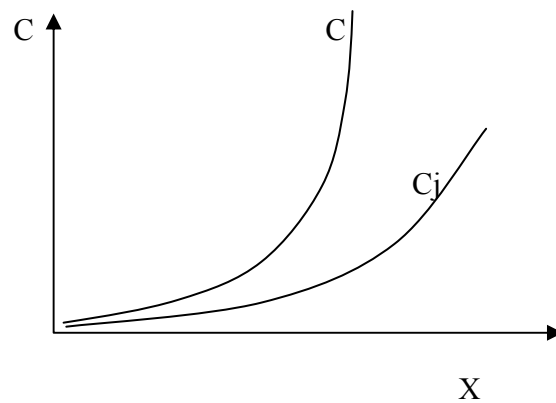
Trường hợp 2

Với :

$$- \frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} > 1 \quad C_{j2} > C_{j1}$$

Trường hợp này, toàn bộ chi phí khả biến tăng nhanh hơn tốc độ tăng khối lượng hoạt động, vì vậy chi phí trung bình một đơn vị khối lượng hoạt động cũng tăng lên.

Đồ thị tổng chi phí và chi phí trung bình một đơn vị khối lượng: (Đồ thị 3.2)



Đồ thị 3.2

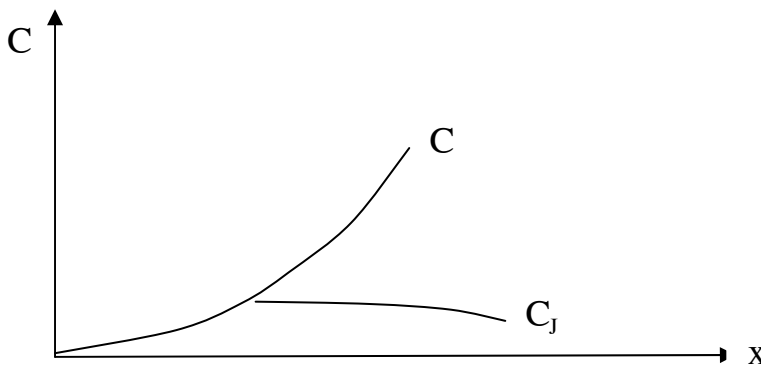
Trường hợp này có thể giải thích như sau: Khi cường độ lao động vượt quá mức bình thường, hiệu lực của các yếu tố sản xuất sẽ giảm đi (ví dụ: xuất hiện nhiều sản phẩm hỏng hơn...), hoặc khi có sự tăng thêm tiếp tục khối lượng sản xuất, đòi hỏi phải tăng cường nhiều hơn các chi phí sản xuất.

Trường hợp 3:

Với :
$$-\frac{C_2}{C_1} : \frac{X_2}{X_1} < 1 ; C_{j2} < C_{j1}$$

Trường hợp này toàn bộ chi phí khả biến tăng chậm hơn khối lượng hoạt động, do đó chi phí trung bình của một đơn vị khối lượng hoạt động giảm xuống.

Đồ thị tổng chi phí khả biến và chi phí trung bình một đơn vị khối lượng hoạt động được biểu diễn như sau: (Đồ thị 3.3)



Đồ thị 3.3

Hiện tượng này xảy ra có thể giải thích là: Trong khi tăng khối lượng hoạt động đã tạo nên các điều kiện để sử dụng có hiệu quả hơn các yếu tố của quá trình sản xuất (ví dụ: giảm được hao hụt vật liệu và phế liệu, khả năng sử dụng có hiệu quả công suất máy móc thiết bị khi trả lương theo sản phẩm và phát huy được tối đa kinh nghiệm của người lao động...).

b- Chi phí bất biến (chi phí cố định - định phí).

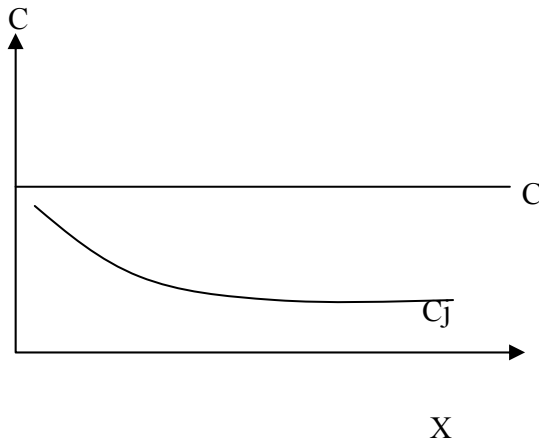
Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Chi phí bất biến (định phí) là các chi phí mà tổng số không thay đổi khi có sự thay đổi về khối lượng hoạt động thực hiện.

Trong quản lý doanh nghiệp cần phân biệt các loại định phí sau đây:

+ Định phí tuyệt đối : Là các chi phí mà tổng số không thay đổi khi có sự thay đổi khối lượng hoạt động, còn chi phí trung bình của một đơn vị khối lượng hoạt động thì giảm đi. Ví dụ: chi phí khấu hao tài sản cố định theo phương pháp đường thẳng, tiền lương trả theo thời gian...

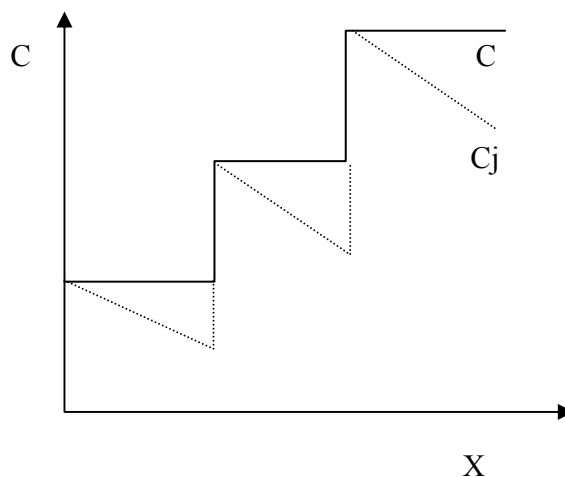
Đồ thị của định phí tuyệt đối được biểu diễn như sau: (Đồ thị 3.4)



Đồ thị 3.4

+ Định phí tương đối (định phí cấp bậc): Trường hợp trữ lượng (khả năng) của các yếu tố sản xuất tiềm tàng đã khai thác hết, muốn tăng được khối lượng hoạt động cần phải bổ sung, đầu tư các khả năng sản xuất tiềm tàng mới. Trường hợp này sẽ xuất hiện chi phí bất biến cấp bậc. Chẳng hạn, để sản xuất từ 5.000 - 10.000 sản phẩm mỗi tháng, công ty cần phải thuê nhà xưởng hết 10.000.000 đồng mỗi tháng. Nếu công ty muốn tăng năng lực sản xuất trên 10.000 sản phẩm mỗi tháng thì phải đầu tư thêm vào nhà xưởng, chi phí thuê nhà xưởng sẽ tăng lên. Trong trường hợp này, khối lượng sản xuất sản phẩm không phải là nhân tố trực tiếp ảnh hưởng đến độ lớn của chi phí bất biến mà quy mô sản xuất cần thiết phải thay đổi khả năng, trữ lượng và năng lực sản xuất.

Đồ thị của chi phí bất biến cấp bậc như sau: (Đồ thị 3.5)



Đồ thị 3.5

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

+ Định phí bắt buộc: Là định phí không thể thay đổi được một cách nhanh chóng vì chúng thường liên quan đến tài sản cố định và cấu trúc tổ chức cơ bản của một doanh nghiệp.

Định phí bắt buộc có 2 đặc điểm:

- Có bản chất sử dụng lâu dài.
- Không thể giảm bớt đến số không trong một thời gian ngắn.

Do định phí bắt buộc có bản chất sử dụng lâu dài và có ảnh hưởng đến mục tiêu của doanh nghiệp nên khi quyết định đầu tư vào tài sản cố định, các nhà quản trị cần phải cân nhắc kỹ lưỡng vì một khi đã quyết định thì doanh nghiệp sẽ buộc phải gắn chặt với quyết định đó trong một thời gian lâu dài (chi phí khấu hao tài sản, bảo hiểm tài sản...)

Ngoài ra, định phí bắt buộc không thể tùy tiện cắt giảm, dù chỉ cho một thời gian ngắn vì nó sẽ ảnh hưởng đến quá trình sinh lợi và mục đích lâu dài của doanh nghiệp. Do đó, dù mức độ hoạt động có bị suy giảm hoặc đình đốn ở một thời kỳ nào đó, nhà quản trị vẫn phải giữ nguyên định phí bắt buộc, không được thay đổi nếu vẫn muốn theo đuổi và đạt được mục đích lâu dài của doanh nghiệp.

+ Định phí tùy ý (không bắt buộc) : Định phí tùy ý là các định phí có thể được thay đổi nhanh chóng bằng các quyết định của các nhà quản trị doanh nghiệp. Kế hoạch của các định phí tùy ý là ngắn hạn, thường là một năm. Các chi phí này có thể sẽ được cắt giảm trong những trường hợp đặc biệt cần thiết.

Các ví dụ về định phí tùy ý là: Chi phí quảng cáo, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí nghiên cứu phát triển...

Cần chú ý là khái niệm định phí bắt buộc và định phí tùy ý chỉ là khái niệm tương đối, tùy thuộc vào nhận thức chủ quan của các nhà quản trị doanh nghiệp. Có những nhà quản trị này nhìn nhận một khoản định phí nào đó là bắt buộc nên rất ngần ngại khi phải điều chỉnh. Ngược lại, có nhà quản trị khác cho rằng định phí đó là tùy ý và do đó thường xuyên xem xét lại và điều chỉnh khi có điều kiện.

c- Chi phí hỗn hợp.

Chi phí hỗn hợp là loại chi phí mà bản thân nó gồm cả các yếu tố của định phí và biến phí. Các ví dụ điển hình về chi phí hỗn hợp là chi phí điện thoại, Fax, chi phí sửa chữa, bảo trì...

Ví dụ 1: Chi phí thuê điện thoại:

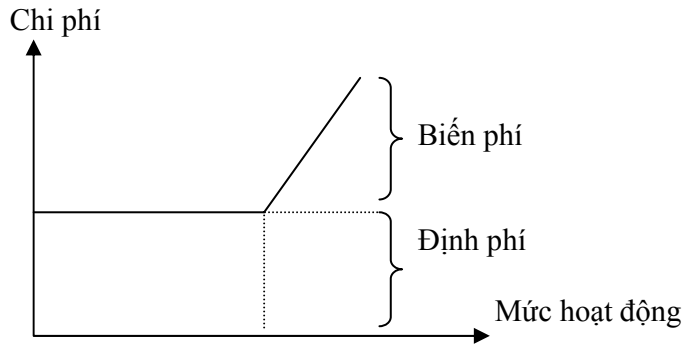
- Chi phí thuê bao (68.000đồng/tháng): Là chi phí bất biến (định phí) với số lần gọi không quá 150 lần/tháng.

- Chi phí điện thoại của cuộc gọi thứ 151 trở đi (nội hạt) là biến phí.

Nếu ngoài tiền thuê bao, công ty phải trả thêm 1000 đồng/cuộc cho các cuộc gọi phụ trội và nếu trong tháng công ty gọi 250 cuộc, thì tổng chi phí điện thoại phải trả là:

$$68.000 \text{ đ} + (100 \times 1000\text{đ}) = 168.000 \text{ đồng/tháng.}$$

Chi phí hỗn hợp dạng này được biểu diễn như sau: (Đồ thị 3.6)

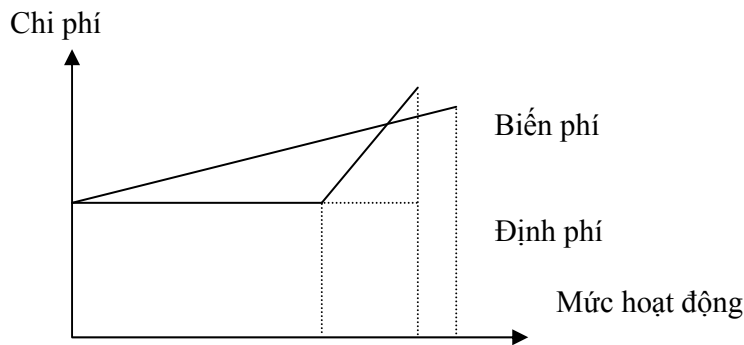


Đồ thị 3.6

Ví dụ 2: Cũng ví dụ trên nhưng nếu các cuộc gọi điện thoại đường dài công ty đều phải trả thêm tiền ngoài tiền thuê bao và số tiền gọi đường dài phải trả là 250.000 đồng trong tháng thì tổng chi phí điện thoại công ty phải trả trong tháng là :

$$68.000 \text{ đ} + (100 \times 1000\text{đ}) + 250.000 \text{ đ} = 418.000 \text{ đồng.}$$

Chi phí hỗn hợp trong trường hợp này được biểu diễn như sau: (Đồ thị 3.7)



Đồ thị 3.7

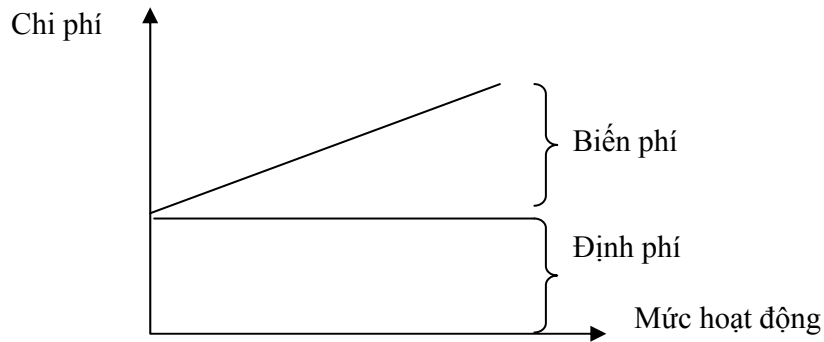
Như vậy, biến phí trong trường hợp này xảy ra khi:

- Khối lượng hoạt động vượt quá mức cơ bản (giống ví dụ 1).
- Biến phí phát sinh ngay khi có hoạt động khác với loại hoạt động cơ bản.

Ví dụ 3: Bưu điện Tỉnh thuê một xe du lịch để hoạt động với giá thuê cố định là 12.000.000 đồng/năm. Ngoài ra hợp đồng còn quy định mỗi km hoạt động phải trả thêm 1000 đ/km. Nếu trong năm công ty sử dụng 10.000km thì tổng chi phí thuê xe sẽ là:

$$12.000.000 \text{ đ} + (10.000\text{km} \times 1000 \text{ đ}) = 22.000.000 \text{ đồng.}$$

Đồ thị chi phí hỗn hợp trong trường hợp này có dạng: (Đồ thị 3.8)



Đồ thị 3.8

Nhằm phục vụ cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và chủ động điều tiết chi phí hỗn hợp, các nhà quản trị doanh nghiệp cần phải phân tích chi phí hỗn hợp thành các yếu tố định phí và biến phí. Các phương pháp phân tích chi phí hỗn hợp thường được áp dụng là phương pháp cực đại - cực tiểu và phương pháp bình phương bé nhất. Sau đây sẽ giới thiệu phương pháp cực đại - cực tiểu là phương pháp đơn giản nhất và thường được áp dụng phổ biến.

Sử dụng phương pháp cực đại - cực tiểu trong quá trình phân tích chi phí hỗn hợp đòi hỏi phải xác định số liệu chi phí ở cả 2 mức độ hoạt động cao nhất và thấp nhất. Chênh lệch chi phí giữa 2 cực được chia cho chênh lệch mức độ hoạt động của 2 cực đó nhằm xác định các yếu tố biến phí. Căn cứ kết quả tính được, mức hoạt động và tổng chi phí ở mức hoạt động đó, sẽ xác định được các yếu tố của định phí. Sau khi xác định được các yếu tố định phí và biến phí, nhà quản trị sẽ thiết lập được phương trình của chi phí hỗn hợp cụ thể đó.

Ví dụ: Chi phí điện năng của một DN Bưu điện được quan sát qua các tháng sau đây: (Bảng 3.2)

Tháng	Giờ lao động trực tiếp (giờ)	Chi phí điện (đồng)
1	7.200	2.550
2	6.400	2.500
3	7.800	2.600
4	8.200	2.700
5	8.400	2.900

Bảng 3.2

Qua kết quả quan sát, chúng ta thấy số giờ lao động trực tiếp (mức độ hoạt động) tăng thì chi phí điện tăng, như vậy có yếu tố của biến phí trong chi phí điện.

Để tách yếu tố chi phí khả biến khỏi chi phí bất biến, áp dụng phương pháp cực đại - cực tiểu sẽ có kết quả sau: (Bảng 3.3)

Bảng 3.3

	Giờ lao động trực tiếp	Chi phí điện
Mức cao nhất (cực đại):	8.400	2.900
Mức thấp nhất (cực tiểu):	<u>6.400</u>	<u>2.500</u>
Số chênh lệch:	2.000	400

$$\text{Chi phí khả biến cho 1 giờ lao động thực tế} = \frac{\text{Chênh lệch chi phí}}{\text{Chênh lệch mức hoạt động}} = \frac{400}{2000} = 0,2 \text{ đ/1 giờ LĐTT}$$

Xác định định phí hoạt động trong tháng:

$$\text{Định phí} = \text{Tổng chi phí} - \text{biến phí.} \quad (3.7)$$

+ Mức cao nhất: Định phí = 2.900 - (8.400 x 0,2) = 1.220 (tháng 5).

+ Mức thấp nhất: Định phí = 2.500 - (6.400 x 0,2) = 1.220 (tháng 2).

Xác định phương trình biểu diễn của chi phí điện:

$$Y = 1.220 + 0,2X$$

Trong đó :

Y : Tổng chi phí, biến số phụ thuộc biến số X.

X : Mức hoạt động, là biến số độc lập hay biến số nguyên nhân của Y.

Phương pháp cực đại - cực tiểu đơn giản, rất dễ áp dụng nhưng có nhược điểm là chỉ sử dụng 2 điểm để xác định công thức xác định chi phí hỗn hợp, do đó kết quả phương pháp này thường không chính xác trừ khi các điểm xảy ra đúng vị trí để phản ánh mức trung bình của tất cả các giao điểm của chi phí và các mức độ hoạt động.

Việc phân biệt định phí, biến phí và chi phí hỗn hợp có ý nghĩa quan trọng trong việc thiết kế, xây dựng các mô hình chi phí trong mối quan hệ giữa chi phí, sản lượng và lợi nhuận, xác định điểm hoà vốn và các quyết định quan trọng khác trong quá trình sản xuất kinh doanh. Ngoài ra, việc phân biệt định phí, biến phí còn giúp nhà quản trị xác định đúng đắn phương hướng để nâng cao hiệu quả của chi phí:

- Đối với biến phí: Phương hướng chính là tiết kiệm tổng chi phí và chi phí cho một đơn vị khối lượng hoạt động.

- Đối với định phí: Cần phấn đấu để nâng cao hiệu lực của chi phí trong sản xuất - kinh doanh.

3.1.6.2- Phân loại chi phí theo thẩm quyền ra quyết định.

Theo cách phân loại này, cần phân biệt chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

Chi phí kiểm soát được ở một cấp quản lý nào đó là chi phí mà cấp đó có thẩm quyền ra quyết định. Ví dụ, chi phí vận chuyển là chi phí kiểm soát được của bộ phận bán hàng, chi phí

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

nhân viên quản lý phân xưởng là chi phí không kiểm soát được của bộ phận bán hàng vì bộ phận này không thể quyết định được việc tuyển dụng hay sa thải nhân viên quản lý ở phân xưởng sản xuất.

Việc xem xét chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được chỉ có ý nghĩa thực tế khi đặt nó ở phạm vi một cấp quản lý nào đó và được các nhà quản trị ứng dụng để lập báo cáo kết quả (lãi, lỗ) của từng bộ phận trong doanh nghiệp. Báo cáo lãi, lỗ của từng bộ phận chỉ nên liệt kê các khoản chi phí mà bộ phận đó kiểm soát được.

3.1.6.3- Các chi phí được sử dụng trong lựa chọn các phương án.

a- Chi phí cơ hội.

Chi phí cơ hội là lợi ích bị mất đi do chọn phương án và hành động này thay vì chọn phương án và hành động khác (là phương án và hành động tối ưu nhất có thể lựa chọn so với phương án được chọn).

Như vậy, ngoài các chi phí SXKD đã được tập hợp, phản ánh trên hệ thống sổ kế toán, trước khi lựa chọn các phương án, nhà quản trị còn phải xem xét chi phí cơ hội phát sinh do những yếu tố kinh doanh đó có thể được sử dụng theo cách khác nhưng vẫn mang lại lợi nhuận cho họ.

Ví dụ: Với 100 triệu đồng, nếu đầu tư vào sản xuất kinh doanh có thể mang lại lợi nhuận 15% mỗi năm, nếu gửi vào ngân hàng với mức lãi suất 0,9%/tháng thì mỗi năm cũng thu lãi 10,8%/năm. Mức lợi nhuận này là chi phí cơ hội mà chúng ta phải tính đến khi quyết định phương án sử dụng số vốn của mình.

b- Chi phí chênh lệch.

Những khoản chi phí có ở phương án này nhưng không có hoặc chỉ có một phần ở phương án khác được gọi là chi phí chênh lệch.

Chi phí chênh lệch là một trong các căn cứ quan trọng để lựa chọn phương án đầu tư hoặc phương án sản xuất kinh doanh.

c- Chi phí chìm.

Chi phí chìm là loại chi phí mà doanh nghiệp sẽ phải gánh chịu, bất kể đã lựa chọn phương án hoặc hành động nào.

Do chi phí chìm có ở mọi phương án nên không có tính chênh lệch và không phải xét đến khi so sánh lựa chọn phương án, hành động tối ưu.

Ví dụ 1: Chi phí khấu hao TSCĐ của một chiếc máy là chi phí chìm vì luôn tồn tại trong mọi phương án có liên quan tới sản phẩm mà chiếc máy đó sản xuất ra.

Ví dụ 2 : Một Doanh nghiệp chế tạo cho Công ty A một chiếc máy với giá thành sản xuất thực tế là 200.000.000 đồng. Tuy nhiên, đến thời điểm giao hàng thì công ty A đã bị phá sản. Doanh nghiệp đứng trước một trong 2 lựa chọn:

- Chấp nhận cải tạo, sửa chữa chiếc máy này theo đề nghị của khách hàng B.

Hoặc - Thanh lý chiếc máy đã chế tạo.

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Dù lựa chọn phương án nào thì số tiền 200.000.000 đồng đã bỏ ra và doanh nghiệp không lấy lại được nữa, vì vậy 200.000.000 đồng trong trường hợp này là chi phí chìm.