

3.2- CÁC LOẠI GIÁ THÀNH ĐƯỢC SỬ DỤNG TRONG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ.

3.2.1- Phân loại giá thành theo phạm vi tính toán chi phí.

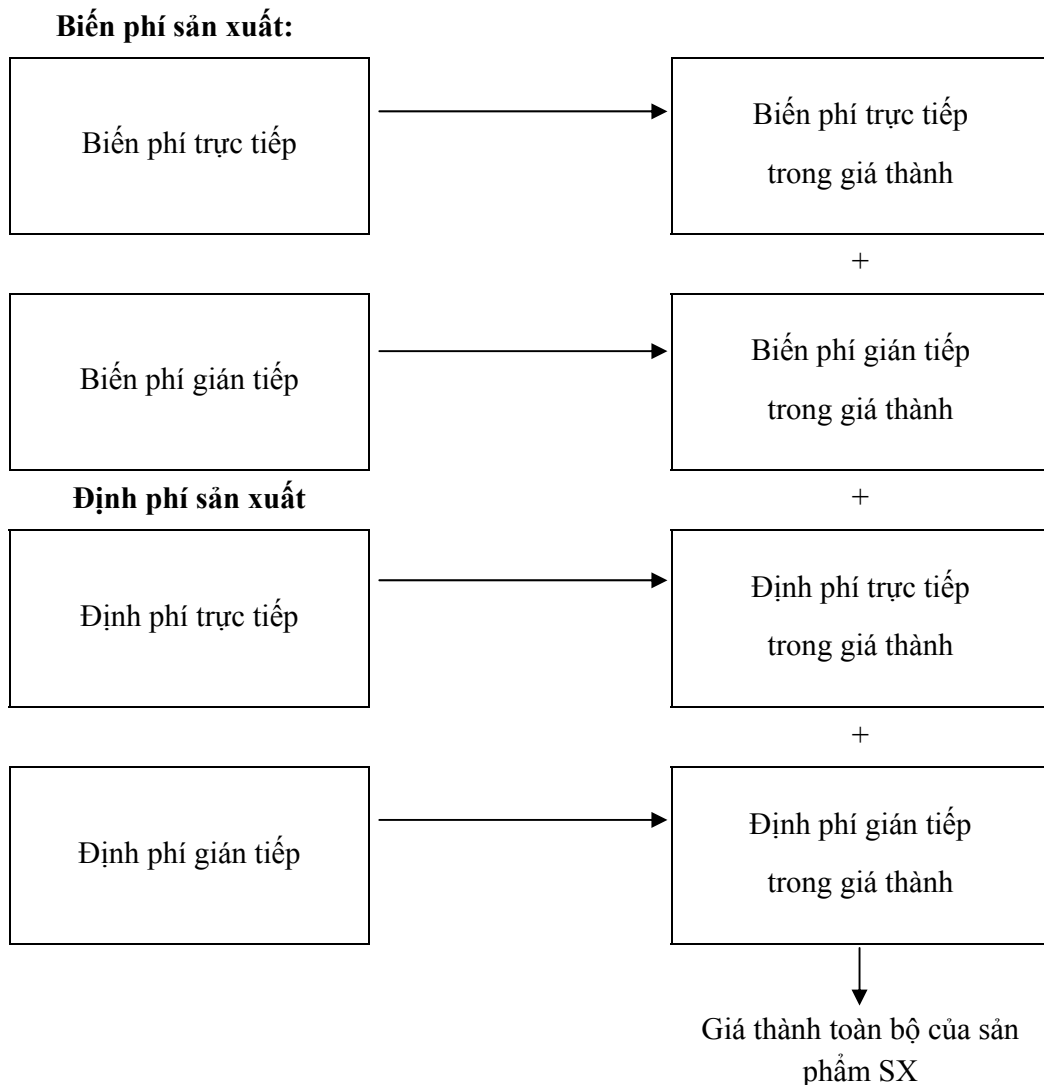
Để phục vụ cho một quyết định cụ thể, chỉ tiêu giá thành có thể được tính toán theo các phạm vi chi phí khác nhau. Theo tiêu thức này, cần phân biệt các loại (Chỉ tiêu) giá thành sau đây:

3.2.1.1- Giá thành sản xuất toàn bộ.

Giá thành sản xuất toàn bộ là giá thành bao gồm toàn bộ các chi phí cố định và chi phí biến đổi thuộc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Mô hình giá thành sản xuất toàn bộ được mô tả ở bảng sau (xem bảng số 3.4).

Bảng số 3.4 - Giá thành toàn bộ của sản phẩm sản xuất.



Dựa vào giá thành sản xuất toàn bộ, doanh nghiệp có thể xác định được kết quả sản xuất sản phẩm là lãi hay lỗ. Do bản chất của nó, giá thành sản xuất toàn bộ thông thường đóng vai trò chủ yếu trong các quyết định mang tính chất chiến lược dài hạn: Quyết định ngừng sản xuất hoặc tiếp

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

tục sản xuất một loại sản phẩm nào đó. Vì vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất toàn bộ có ý nghĩa quan trọng trong quản trị doanh nghiệp. Tuy vậy, đối với doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, việc tính toán xác định giá thành toàn bộ của từng loại sản phẩm một cách thường xuyên (ví dụ hàng tháng) là phí thực tế (việc tính toán này rất phức tạp) và mang lại rất ít lợi ích nếu như doanh nghiệp không phải đứng trước sự lựa chọn mang tính quyết định nào.

Trong giá thành toàn bộ của sản phẩm sản xuất, toàn bộ định phí tính hết vào giá thành sản xuất nên phương pháp xác định giá thành sản xuất toàn bộ còn được gọi là phương pháp định phí toàn bộ.

3.2.1.2- Giá thành sản xuất theo biến phí.

Giá thành sản xuất theo biến phí chỉ bao gồm các biến phí sản xuất, kể cả biến phí trực tiếp và biến phí gián tiếp. Như vậy, trong phương pháp xác định giá thành sản xuất theo biến phí, các chi phí sản xuất cố định được tính ngay vào báo cáo kết quả kinh doanh như các chi phí thời kỳ trong niên độ mà không tính vào giá thành sản xuất. (Bảng số 3.5)

Do giá thành sản xuất chỉ bao gồm biến phí sản xuất nên gọi là giá thành sản xuất bộ phận. Trên cơ sở giá thành sản xuất bộ phận, doanh nghiệp sẽ xác định được lãi gộp trên biến phí (hay còn gọi là phần đóng góp) và cho phép mô hình hoá một cách đơn giản mối quan hệ giá thành - khối lượng, lợi nhuận. Một cách tổng quát, chúng ta có mô hình sau:

$$Z_{TT} = v.Q + F$$

Trong đó : Z_{TT} : là giá thành thực tế toàn bộ.

v : Biến phí đơn vị sản phẩm.

Q : Sản lượng sản phẩm sản xuất.

F : Tổng định phí.

Từ mô hình trên cho phép xác định điểm hoà vốn (theo sản lượng)

$$Q = \frac{F}{P - v}$$

Trong đó : Q : Sản lượng hoà vốn.

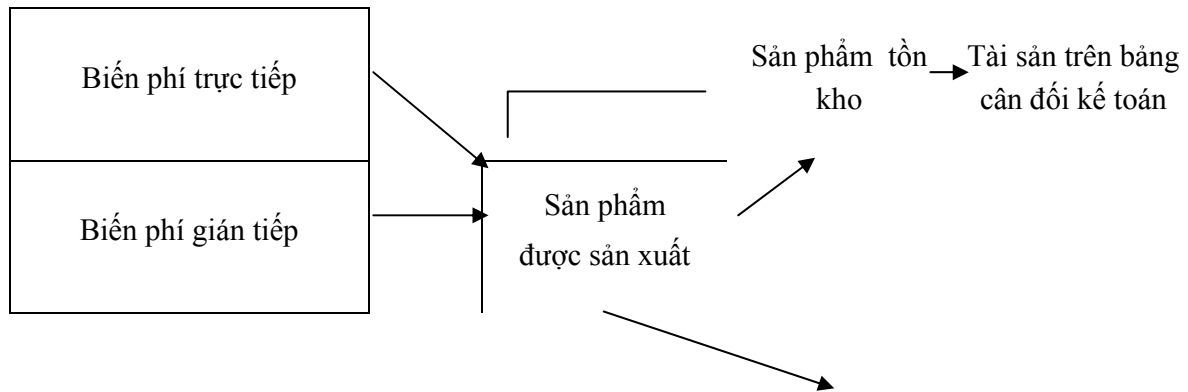
P : Giá bán đơn vị.

v : Biến phí đơn vị.

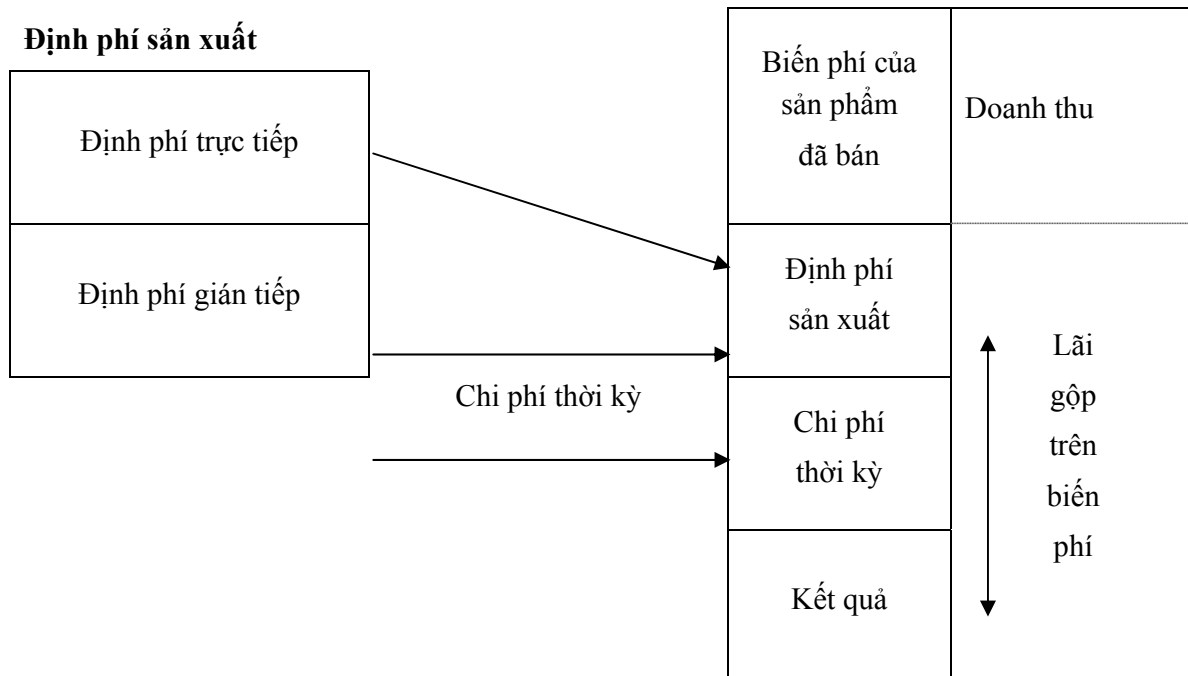
F : Tổng định phí.

Bảng số 3.5 - Giá thành sản xuất theo biến phí.

Biến phí sản xuất



Định phí sản xuất



Ưu nhược điểm của chi tiêu giá thành sản xuất theo biến phí:

- *Ưu điểm:*

- + Tính toán đơn giản, nhanh chóng.
- + Là cơ sở để xác định điểm hoà vốn (sản lượng hoà vốn và doanh thu hoà vốn).
- + Cung cấp số liệu cho các nhà quản lý ra các quyết định ngắn hạn.

Như vậy, chi tiêu giá thành sản xuất theo biến phí chủ yếu được sử dụng trong môi trường kiểm soát hoạt động, trong đó nhà quản lý phải đưa ra các quyết định thuận tuý, tức thời và thứ yếu.

- *Nhược điểm:*

Vì quá đơn giản và là giá thành bộ phận nên chi tiêu giá thành sản xuất theo biến phí có nhiều nhược điểm cơ bản.

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

+ Không chỉ có biến phí mới là thông tin thích hợp cho các quyết định ngắn hạn. Những quyết định thường xuyên có thể ảnh hưởng dài hạn đến định phí, ví dụ: Khi buộc các bộ phận chức năng phải thực hiện thêm các tác nghiệp hành chính sẽ làm tăng các phương tiện sử dụng trong các bộ phận này và vì vậy làm tăng định phí của doanh nghiệp.

+ Việc phân biệt giữa biến phí và định phí chỉ là tương đối. Một chi phí có thể là biến phí của một bộ phận nhưng lại là định phí đối với toàn doanh nghiệp (ví dụ một chi phí được phân bổ cho một phân xưởng theo quy mô hoạt động).

+ Chỉ tiêu này thường hướng các nhà quản lý vào các mục đích ngắn hạn, bỏ qua chi phí cố định, chi phí mà họ không kiểm soát được.

Điều này cho thấy rõ là có thể chuẩn hoá chi phí cố định hơn là bỏ qua chi phí này. Vì vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định cũng được sử dụng rộng rãi trong kế toán quản trị.

3.2.1.3- Giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định.

Nội dung giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định bao gồm:

+ Toàn bộ biến phí sản xuất (trực tiếp và gián tiếp).

+ Phần định phí được phân bổ trên cơ sở mức hoạt động thực tế so với mức hoạt động chuẩn (theo công suất thiết kế và định mức).

Như vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định có thể được biểu diễn bằng công thức:

$$Z_{tt} = v.Q + F \cdot \frac{n}{N} \quad (3.8)$$

Trong đó : N : Mức hoạt động chuẩn (bình thường).

n : Mức độ hoạt động thực tế.

Phần định phí còn lại ($= F \cdot \frac{N - n}{N}$) gọi là chi phí hoạt động dưới công suất và được coi như chi phí thời kỳ (tính vào kết quả trong kỳ).

Ví dụ : - Tổng chi phí cố định trong kỳ để sản xuất sản phẩm là 10.000, tương ứng với mức hoạt động chuẩn là 1000 giờ.

- Mức hoạt động thực tế trong kỳ là 800 giờ.

- Chi phí cố định tính vào giá thành sản xuất sẽ là:

$$10.000 \times \frac{800}{1.000} = 8.000.$$

Chỉ tiêu giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định khắc phục được nhược điểm của chỉ tiêu giá thành theo biến phí và được sử dụng trong kiểm soát quản lý ở doanh nghiệp.

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

3.2.1.4- Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ.

Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ gồm giá thành sản xuất cộng các chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, cụ thể là: (3.9)

$$\begin{aligned} \text{Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ} &= \text{Giá thành sản xuất toàn bộ} + \text{Chi phí bán hàng} + \text{Chi phí quản lý doanh nghiệp} \\ \text{Hoặc :} & \end{aligned} \quad (3.10)$$

$$\begin{aligned} \text{Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ} &= \text{Giá thành sản xuất theo biến phí} + \text{Định phí sản xuất} + \text{Chi phí bán hàng} + \text{Chi phí quản lý doanh nghiệp} \\ \text{Hoặc} & \end{aligned} \quad (3.11)$$

$$\begin{aligned} \text{Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ} &= \text{Giá thành SX có phân bổ hợp lý chi phí cố định} + \text{Chi phí hoạt động dưới công suất} + \text{Chi phí bán hàng} + \text{Chi phí quản lý} \end{aligned}$$

Chỉ tiêu giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ chỉ xác định khi sản phẩm đã tiêu thụ và được sử dụng để xác định kết quả tiêu thụ của doanh nghiệp.

3.2.2- Phân loại giá thành theo thời điểm và cơ sở số liệu tính giá thành.

Theo tiêu thức này, gồm có các loại giá thành:

- Giá thành kế hoạch.
- Giá thành định mức.
- Giá thành thực tế.

Trong đó giá thành định mức được sử dụng rộng rãi trong kế toán quản trị để so sánh với giá thành thực tế để tìm ra những chênh lệch, bản chất của các chênh lệch này (về giá cả, về năng suất...) và tìm ra những nguyên nhân của các chênh lệch đó. Nói cách khác, giá thành định mức được sử dụng cho mục đích kiểm soát quản lý.

3.3- ĐỐI TƯỢNG KẾ TOÁN TẬP HỢP CHI PHÍ VÀ ĐỐI TƯỢNG TÍNH GIÁ THÀNH.

3.3.1- Đối tượng kế toán tập hợp chi phí.

Đối tượng kế toán tập hợp chi phí (hay gọi tắt là đối tượng tập hợp chi phí) là phạm vi, giới hạn để tập hợp chi phí nhằm đáp ứng yêu cầu kiểm soát chi phí và tính giá thành sản phẩm.

Giới hạn (hoặc phạm vi) để tập hợp chi phí sản xuất có thể là:

- + Nơi phát sinh chi phí: Phân xưởng, đội trại sản xuất, bộ phận chức năng...
- + Nơi gánh chịu chi phí: Sản phẩm, công việc hoặc lao vụ do doanh nghiệp đang sản xuất, công trình, hạng mục công trình, đơn đặt hàng...