

## CHƯƠNG 5: PHÂN BỐ CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

### I. PHÂN BỐ CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

Các nhà quản lý tại các công ty thường tìm kiếm những cách tốt hơn để tính giá thành sản phẩm của họ. Thông thường có ba phương pháp khả thi có thể được sử dụng để phân bổ chi phí chung cho các sản phẩm là:

- Phân bổ toàn bộ nhà máy
- Phân bổ bộ phận
- Phân bổ dựa trên hoạt động (gọi là tính chi phí dựa trên hoạt động).

Việc lựa chọn phương pháp phân bổ phụ thuộc vào cách các nhà quản lý quyết định nhóm chi phí chung và mức độ chính xác mong muốn của thông tin chi phí sản phẩm. Các nhóm chi phí chung được gọi là nhóm chi phí. Ví dụ: bộ phận sản xuất máy in của Hewlett Packard có thể chọn tập hợp tất cả chi phí quản lý chung của nhà máy vào một nhóm chi phí và phân bổ các chi phí đó từ nhóm chi phí cho từng sản phẩm bằng cách sử dụng một tỷ lệ chi phí chung đã xác định trước. Hay Hewlett Packard có thể chọn có một số nhóm chi phí (có thể cho từng bộ phận, chẳng hạn như lắp ráp, đóng gói và kiểm soát chất lượng) và phân bổ chi phí chung từ từng nhóm chi phí của bộ phận cho các sản phẩm bằng cách sử dụng tỷ lệ chi phí chung được xác định trước cho từng bộ phận. Nói chung, càng sử dụng nhiều nhóm chi phí, quy trình phân bổ càng chính xác.

#### 1. Phân bổ toàn nhà máy

Phương pháp phân bổ toàn nhà máy sử dụng một tỷ lệ chi phí chung được xác định trước để phân bổ chi phí chung. Bất kể cách tiếp cận được sử dụng để phân bổ chi phí chung, tỷ lệ chi phí chung được xác định trước được thiết lập cho từng nhóm chi phí. Tỷ lệ chi phí chung được xác định trước được tính toán như sau :

$$\text{Tỷ lệ chi phí định trước} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung dự kiến trong năm}}{\text{Ước tính hoạt động cơ sở phân bổ cho năm}}$$

Khi sử dụng phương pháp tính chi phí dựa trên hoạt động, mẫu số cũng có thể được gọi là hoạt động điều khiển chi phí ước tính. Một nhóm chi phí chiếm tất cả các chi phí chung, và do đó, một tỷ lệ chi phí chung được xác định trước được sử dụng để áp dụng chi phí chung cho các sản phẩm. Bạn đã học về cách tiếp cận này trong Chương "Chi phí công việc được sử dụng như thế nào để theo dõi chi phí sản xuất?" trong đó một tỷ lệ định trước: thường dựa trên số giờ lao động trực

tiếp, chi phí lao động trực tiếp hoặc số giờ máy móc được sử dụng để phân bổ chi phí chung. (Hãy nhớ rằng, trọng tâm ở đây là phân bổ chi phí chung. Nguyên vật liệu trực tiếp và lao động trực tiếp có thể dễ dàng tìm ra sản phẩm và do đó không phải là một phần của quy trình phân bổ chi phí chung.)

Lấy Công ty ABC làm ví dụ, giả sử chi phí sản xuất chung hàng năm được ước tính là 192.000.000.000 VNĐ và số giờ lao động trực tiếp được sử dụng cho cơ sở phân bổ trên toàn nhà máy. Ban quản lý ước tính có tổng cộng 250.000 giờ lao động trực tiếp được làm việc hàng năm. Những ước tính này dựa trên chi phí quản lý chung và số giờ lao động trực tiếp của năm trước và được điều chỉnh theo mức tăng nhu cầu dự kiến trong năm tới. Tỷ lệ chi phí chung được xác định trước là 768.000 VNĐ cho mỗi giờ lao động trực tiếp ( $= 192.000.000.000 VNĐ \div 250.000$  giờ lao động trực tiếp). Việc tính giá thành sản phẩm bao gồm ba thành phần: nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Giả sử nguyên vật liệu trực tiếp có giá 24.000.000 VNĐ cho một chiếc thuyền buồm Cơ bản và 31.200.000 VNĐ cho chiếc Cao cấp. Chi phí lao động trực tiếp là 14.400.000 VNĐ cho một chiếc thuyền buồm Cơ bản và 18.000.000 VNĐ cho chiếc Cao cấp. Thông tin này kết hợp với chi phí chung trên mỗi đơn vị, cung cấp cho chúng ta thông tin cần thiết để xác định giá thành sản phẩm trên mỗi đơn vị. Giả sử phải mất 40 giờ lao động trực tiếp để đóng một chiếc thuyền buồm Cơ bản và 50 giờ để đóng một chiếc thuyền buồm Cao cấp, chúng ta có thể tính toán chi phí sản xuất chung trên mỗi loại như sau:

- Thuyền Cơ bản:  $30.720.000 VNĐ (= 768.000 \times 40$  giờ lao động trực tiếp)
- Thuyền Cao cấp:  $38.400.000 VNĐ (= 768.000 \times 50$  giờ lao động trực tiếp)

Kết hợp chi phí sản xuất chung với nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp chúng ta có thể tính giá thành sản phẩm trên mỗi đơn vị như sau:

Khoản mục	Thuyền Cơ bản	Thuyền Cao cấp
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	24.000.000	31.200.000
Chi phí nhân công trực tiếp	14.400.000	18.000.000
Chi phí sản xuất chung	30.720.000	38.400.000
<b>Giá thành cho 1 đơn vị</b>	<b>69.120.000</b>	<b>87.600.000</b>

Với giá bán trung bình là 77.760.000 VNĐ cho mẫu thuyền Cơ bản và 108.000.000 VNĐ cho mẫu thuyền Cao cấp. Lợi nhuận trên mỗi đơn vị mẫu thuyền Cơ bản là 8.640.000 VNĐ ( $= 77.760.000 - 69.120.000$ ) và mẫu thuyền Cao cấp 20.160.000 VNĐ ( $= 108.000.000 - 87.600.000$ ) cho thấy cả hai sản phẩm đều có lãi.

Các tổ chức sử dụng cách tiếp cận phân bổ trên toàn nhà máy thường có các hoạt động đơn giản với một vài sản phẩm tương tự. Quản lý có thể không muốn thông tin chi phí sản phẩm chính xác hơn hoặc có thể không có nguồn lực để thực hiện một hệ thống kế toán phức tạp hơn. Khi chúng ta chuyển sang các hệ thống chi phí phức tạp hơn, hãy nhớ rằng các hệ thống này tốn kém hơn để triển khai. Do đó, lợi ích của việc cải thiện thông tin về chi phí phải lớn hơn chi phí để có được thông tin.

## 2. Phân bổ bộ phận

Việc phân bổ bộ phận cách tiếp cận tương tự như cách tiếp cận toàn nhà máy ngoại trừ các nhóm chi phí được hình thành cho từng bộ phận chứ không phải cho toàn bộ nhà máy và tỷ lệ chi phí chung được xác định trước riêng biệt được thiết lập cho từng bộ phận. Hãy nhớ rằng, tổng chi phí chung ước tính sẽ không thay đổi. Thay vào đó, chúng sẽ được chia thành các nhóm chi phí bộ phận khác nhau. Cách tiếp cận này cho phép sử dụng các cơ sở phân bổ khác nhau cho các bộ phận khác nhau tùy thuộc vào yếu tố thúc đẩy chi phí chung cho từng bộ phận.

Ví dụ: bộ phận Chế tạo thân tàu tại Công ty ABC có thể thấy rằng chi phí chung bị chi phối bởi việc sử dụng máy móc nhiều hơn là lao động, và do đó quyết định sử dụng giờ máy làm cơ sở phân bổ. Giả sử rằng Công ty ABC đang cân nhắc sử dụng cách tiếp cận bộ phận thay vì cách tiếp cận toàn nhà máy để phân bổ chi phí hoạt động. Nhóm chi phí trong bộ phận Chế tạo thân tàu ước tính là 72.000.000.000 VNĐ trong năm và nhóm chi phí trong bộ phận Lắp ráp ước tính là 120.000.000.000 VNĐ. Lưu ý rằng tổng chi phí chung ước tính vẫn là 192.000.000.000 VNĐ (= 72.000.000.000 + 120.000.000.000). Số giờ máy (ước tính là 60.000 giờ) sẽ được sử dụng làm cơ sở phân bổ cho Chế tạo Thân tàu và số giờ lao động trực tiếp (ước tính là 217.000 giờ) sẽ được sử dụng làm cơ sở phân bổ cho Lắp ráp. Do đó, hai tỷ lệ được sử dụng để phân bổ chi phí chung (làm tròn đến số gần nhất) như sau:

- Tỷ lệ bộ phận Chế tạo Thân tàu: 1.200.000 VNĐ mỗi giờ máy (= 72.000.000.000 ÷ 60.000 giờ)
- Tỷ lệ bộ phận lắp ráp: 552.995 VNĐ/giờ lao động trực tiếp (= 120.000.000.000 ÷ 217.000 giờ)

Phương pháp phân bổ theo bộ phận cho phép hình thành các nhóm chi phí cho từng bộ phận và mang lại sự linh hoạt trong việc lựa chọn cơ sở phân bổ. Nhiều công ty có nhiều hơn hai phòng ban và do đó có nhiều hơn hai tỷ lệ. Các tổ chức sử dụng phương pháp này có xu hướng có các hoạt động đơn giản trong từng bộ phận nhưng các hoạt động khác nhau giữa các bộ phận. Một bộ phận có thể sử dụng máy móc, trong khi bộ phận khác có thể sử dụng lao động, như trường hợp của hai bộ phận của Công ty ABC. Cách tiếp cận này thường cung cấp thông tin

chi phí chính xác hơn là chỉ sử dụng một tỷ lệ toàn nhà máy nhưng vẫn dựa trên giả định rằng chi phí chung được thúc đẩy bởi giờ lao động trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp hoặc giờ máy. Giả định về mối quan hệ nhân quả này ngày càng ít thực tế hơn khi các quy trình sản xuất trở nên phức tạp hơn.

Phương pháp phân bổ toàn bộ nhà máy và bộ phận là phương pháp tiếp cận "truyền thống" vì cả hai thường sử dụng số giờ lao động trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp hoặc số giờ máy móc làm cơ sở phân bổ và cả hai đều được sử dụng trước khi tạo ra phương pháp tính chi phí dựa trên hoạt động vào những năm 1980.

## II. SỬ DỤNG CHI PHÍ DỰA TRÊN HOẠT ĐỘNG ĐỂ PHÂN BỔ CHI PHÍ CHUNG

### 1. Tổng quan về Chi phí dựa trên hoạt động (Activity-Based Costing - ABC)

#### a. Định nghĩa Chi phí dựa trên hoạt động (Activity-Based Costing - ABC)

Hệ thống tính chi phí dựa trên hoạt động (còn được gọi là Hệ thống ABC) là một quy trình gồm hai giai đoạn để phân bổ chi phí chung cho các sản phẩm, tập trung vào các hoạt động chính được thực hiện trong quy trình sản xuất. Chi phí dựa trên hoạt động là một phương pháp tính chi phí xác định các hoạt động trong một tổ chức và ấn định chi phí của từng hoạt động cho tất cả các sản phẩm và dịch vụ theo mức tiêu thụ thực tế của từng hoạt động. Hơn nữa, Chi phí dựa trên hoạt động (ABC) đã được phát triển như một phương pháp tính chi phí hấp thụ hiện đại hơn để khắc phục các vấn đề về chi phí dưới mức và chi phí quá mức và để tạo ra giá thành sản phẩm chính xác hơn.

#### b. Giải thích về Chi phí Dựa trên Hoạt động:

Chi phí dựa trên hoạt động (ABC) là một phương pháp có hệ thống, nguyên nhân và kết quả để ấn định chi phí của các hoạt động cho sản phẩm, dịch vụ, khách hàng hoặc bất kỳ đối tượng chi phí nào. ABC dựa trên nguyên tắc "hoạt động sản phẩm tiêu thụ". Các hệ thống chi phí truyền thống phân bổ chi phí dựa trên lao động trực tiếp, chi phí nguyên vật liệu, doanh thu hoặc các phương pháp đơn giản khác. Kết quả là, các hệ thống truyền thống có xu hướng định giá quá cao các sản phẩm, dịch vụ và khách hàng với số lượng lớn và định giá thấp với số lượng thấp.

Chi phí dựa trên hoạt động không nên được coi là một giải pháp thay thế cho chi phí công việc hoặc chi phí quá trình mà là một trong những công cụ tốt nhất để tinh chỉnh hệ thống chi phí cung cấp phép đo tốt hơn về sự không đồng đều trong việc sử dụng các nguồn lực chung của một tổ chức cho công

việc, sản phẩm và dịch vụ. Chi phí dựa trên hoạt động kết hợp trong hệ thống chi phí của nó vai trò cơ bản và quan trọng của các hoạt động khác nhau. Hệ thống ABC đã tinh chỉnh hệ thống chi phí bằng cách tập trung vào các hoạt động riêng lẻ làm đối tượng chi phí cơ bản. Hoạt động là một sự kiện, nhiệm vụ hoặc đơn vị công việc với mục đích cụ thể, ví dụ: thiết kế sản phẩm, lắp đặt máy móc, vận hành máy móc và phân phối sản phẩm.

Trong phương pháp tính chi phí hấp thụ truyền thống, chi phí chung trước tiên được chỉ định hoặc liên quan đến các trung tâm chi phí, (trung tâm sản xuất và dịch vụ) và sau đó đến các đối tượng chi phí, tức là sản phẩm hoặc dịch vụ. Nhưng trong hệ thống chi phí dựa trên hoạt động, chi phí chung có liên quan hoặc được gán cho các hoạt động hoặc được nhóm thành các nhóm chi phí trước khi chúng liên quan đến các đối tượng chi phí, tức là sản phẩm hoặc dịch vụ. Do đó, hệ thống dựa trên hoạt động sử dụng các hoạt động thay vì các bộ phận chức năng (Trung tâm chi phí) để hấp thụ chi phí chung. Đặc điểm cơ bản của các phòng ban chức năng là chúng có xu hướng bao gồm một loạt các hoạt động khác nhau gây ra các chi phí khác nhau và hoạt động theo những cách khác nhau. Hơn nữa, các hoạt động cũng có xu hướng chạy trên các chức năng. Ví dụ, việc mua hoặc mua nguyên vật liệu được thực hiện trên cơ sở phiếu yêu cầu được gửi bởi bộ phận sản xuất hoặc các cửa hàng.

Lưu ý yêu cầu mua hàng không được đưa ra trong bộ phận mua hàng, nơi phát sinh hầu hết các chi phí liên quan đến mua sắm hoặc mua hàng. Các chi phí hoạt động có xu hướng hành xử tương tự nhau, nghĩa là chúng có cùng một yếu tố thúc đẩy chi phí hoặc yếu tố gây ra sự thay đổi trong chi phí của một hoạt động. Do đó, người ta tin rằng tính chi phí dựa trên hoạt động giúp trình bày một bức tranh thực tế hơn về hành vi của chi phí.

### c. Sự khác biệt giữa Chi phí truyền thống và Chi phí dựa trên hoạt động

Sự khác biệt cơ bản giữa kế toán chi phí truyền thống và ABC như sau:

Các kỹ thuật kế toán chi phí truyền thống phân bổ chi phí cho các sản phẩm dựa trên các thuộc tính của một đơn vị. Các thuộc tính điển hình bao gồm số giờ lao động trực tiếp cần thiết để sản xuất một đơn vị, chi phí mua hàng bán lại hoặc số ngày sử dụng. Do đó, việc phân bổ thay đổi trực tiếp theo 'khối lượng' đơn vị sản phẩm được sản xuất, giá vốn hàng bán hoặc số ngày sử dụng của khách hàng.

Ngược lại, hệ thống tính chi phí dựa trên hoạt động (ABC) tập trung vào các hoạt động cần thiết để sản xuất từng sản phẩm hoặc cung cấp từng dịch vụ dựa trên mức tiêu thụ của từng sản phẩm hoặc dịch vụ đối với các hoạt động.

Sử dụng ABC, chi phí chung được truy tìm đến các sản phẩm và dịch vụ bằng cách xác định các nguồn lực, hoạt động cũng như chi phí và số lượng của chúng để tạo ra đầu ra. Một đơn vị hoặc đầu ra (một trình điều khiển) được sử dụng để tính toán chi phí của từng hoạt động được tiêu thụ trong bất kỳ khoảng thời gian nhất định nào.

Một hệ thống chi phí dựa trên hoạt động có thể được xem theo hai cách khác nhau. Dạng xem phân bổ chi phí cung cấp thông tin về tài nguyên, hoạt động và đối tượng chi phí. Chế độ xem quy trình cung cấp thông tin hoạt động (thường là phi tài chính) về các trình điều khiển chi phí, hoạt động và hiệu suất.

### d. Các yếu tố thúc đẩy sự phát triển của hệ thống chi phí dựa trên hoạt động

Hệ thống chi phí dựa trên hoạt động đã phát triển về cơ bản do những hạn chế của hệ thống chi phí hấp thụ truyền thống. Các yếu tố cơ bản đã thúc đẩy sự phát triển của Phương pháp tính chi phí dựa trên hoạt động (Hệ thống ABC) có thể được tóm tắt như sau:

- Các phương pháp truyền thống được áp dụng để hấp thụ chi phí chung nhấn mạnh vào việc tính toán và áp dụng tỷ lệ thu hồi chi phí chung được chấp nhận để định giá hàng tồn kho cho mục đích báo cáo tài chính thông thường. Ban quản lý không thể tìm thấy các phương pháp tính chi phí truyền thống khác nhau này có thể hữu ích trong việc đưa ra một số quyết định khó khăn có thể ảnh hưởng đến chiến lược sản phẩm.
- Sự phát triển nhanh chóng của sản xuất tự động đã dẫn đến chi phí chung ngày càng tăng. Theo một ước tính, tỷ lệ chi phí chung thông thường là 200% đến 300% chi phí trực tiếp khoảng 15 năm trước, đã tăng lên 500% đến 800%.
- Sự cạnh tranh thị trường ngày càng gay gắt và ngày càng gay gắt do toàn cầu hóa đã làm tăng nhu cầu tính giá thành sản phẩm chính xác hơn để tránh những bất lợi của việc định giá quá thấp và quá mức.
- Đã có sự gia tăng xu hướng đa dạng hóa sản phẩm để đảm bảo tính kinh tế theo phạm vi và tăng thị phần đòi hỏi phải xác định giá thành sản phẩm chính xác hơn trong điều kiện cơ cấu chi phí thay đổi nhanh.

### e. Tâm quan trọng - Ưu điểm của chi phí dựa trên hoạt động

Chi phí dựa trên hoạt động không chỉ áp dụng cho các tổ chức sản xuất: nó cũng thích hợp cho các tổ chức dịch vụ như tổ chức tài chính, nhà cung cấp dịch vụ chăm sóc y tế và các đơn vị chính phủ. Trên thực tế, một số công ty ngân hàng đã áp dụng khái niệm này trong nhiều năm dưới một cái tên khác

– chi phí đơn vị. Chi phí đơn vị được sử dụng để tính chi phí dịch vụ ngân hàng bằng cách xác định chi phí và mức tiêu thụ của từng đơn vị đầu ra của các chức năng cần thiết để cung cấp dịch vụ.

Ưu điểm chính của việc sử dụng phương pháp tính chi phí dựa trên hoạt động (ABC) là nó tránh được hoặc giảm thiểu những sai lệch trong tính giá thành sản phẩm do việc phân bổ chi phí gián tiếp một cách tùy ý. Không giống như các ngân sách chi tiết đơn hàng truyền thống không thể gắn với các kết quả đầu ra cụ thể, ABC tạo ra thông tin hữu ích về cách chi tiêu tiền, liệu một bộ phận có hiệu quả về chi phí hay không và cách định chuẩn (hoặc so sánh chính mình với những bộ phận khác) để cải thiện chất lượng.

Chi phí dựa trên hoạt động cũng cung cấp một số liệu rõ ràng để cải thiện. Nó khuyến khích ban quản lý đánh giá hiệu quả và hiệu quả chi phí của các hoạt động chương trình. Một số hệ thống ABC xếp hạng các hoạt động theo mức độ mà chúng gia tăng giá trị cho tổ chức hoặc kết quả đầu ra của tổ chức.

Điều này giúp các nhà quản lý xác định hoạt động nào thực sự mang lại giá trị gia tăng; những hoạt động nào sẽ hoàn thành tốt nhất nhiệm vụ, cung cấp dịch vụ hoặc đáp ứng nhu cầu của khách hàng do đó cải thiện việc ra quyết định thông qua thông tin tốt hơn và giúp loại bỏ lãng phí bằng cách khuyến khích nhân viên xem xét tất cả chi phí. Đó là lý do tại sao một khía cạnh thiết yếu của bất kỳ nỗ lực ABC nào là có được một bức tranh rõ ràng về các hoạt động mà một lĩnh vực kinh doanh thực hiện. Khi nhân viên hiểu các hoạt động họ thực hiện, họ có thể hiểu rõ hơn về các chi phí liên quan.

#### f. Điều khoản quan trọng trong chi phí dựa trên hoạt động:

Hoạt động của Hệ thống ABC liên quan đến việc sử dụng các thuật ngữ sau:

- Đối tượng chi phí: Nó chỉ ra một hạng mục mà chi phí được tính bằng cách sử dụng Hệ thống chi phí dựa trên hoạt động. Ví dụ: dịch vụ, khách hàng hoặc sản phẩm.
- Trình điều khiển chi phí: Trình điều khiển chi phí là bất kỳ yếu tố hoặc lực lượng nào gây ra sự thay đổi trong chi phí của một hoạt động. Trình điều khiển chi phí có thể được chia thành hai phần: Trình điều khiển chi phí tài nguyên và Trình điều khiển chi phí hoạt động.
- Trình điều khiển chi phí tài nguyên: Thước đo số lượng của các tài nguyên được sử dụng/tiêu thụ bởi một hoạt động được gọi là Trình điều khiển chi phí tài nguyên. Nó được sử dụng để ấn định chi phí của một nguồn lực cho một hoạt động hoặc nhóm chi phí.

- Trình điều khiển chi phí hoạt động: Trình điều khiển chi phí hoạt động thực sự là thước đo tần suất và cường độ của nhu cầu, được đặt cho các nhiệm vụ theo các mục chi phí. Nó được sử dụng để gán chi phí hoạt động cho các đối tượng chi phí. Các yếu tố thúc đẩy giá cho các mục đích khác nhau của công ty, ví dụ như sản xuất, khuyến mãi, nghiên cứu và phát triển, v.v., đã được cung cấp dưới đây:

Bộ phận	Yếu tố tạo ra chi phí
1. Nhà máy sản xuất	Số lượng sản phẩm sản xuất Số lần hoạt động
2. Bộ phận bán hàng và tiếp thị	Số lượng nhân viên bán hàng Số đơn hàng
3. Phòng nghiên cứu và phát triển	Số dự án Số giờ công tập hợp theo dự án Độ phức tạp của dự án
4. Phòng chăm sóc khách hàng	Số lần chăm sóc khách hàng Số sản phẩm dịch vụ Số giờ công

#### g. Các bước thực hiện trong tính toán chi phí dựa trên hoạt động

Chi phí dựa trên hoạt động yêu cầu kế toán làm theo các bước sau.

- Xác định các hoạt động tốn kém cần thiết để hoàn thành sản phẩm.
- Phân bổ chi phí chung cho các hoạt động được xác định ở bước 1.
- Xác định nguyên nhân chi phí cho từng hoạt động. Xác định trình điều khiển chi phí liên quan đến từng hoạt động. Trình điều khiển chi phí là một yếu tố gây ra hoặc "thúc đẩy" chi phí của một hoạt động.
- Tính tỷ lệ chi phí chung định trước cho từng hoạt động.
- Phân bổ chi phí chung cho các sản phẩm. Ấn định chi phí cho sản phẩm bằng cách nhân tỷ lệ tác nhân chi phí với khối lượng tác nhân chi phí mà sản phẩm tiêu thụ.

#### h. Nhu cầu hoặc đối tượng của chi phí dựa trên hoạt động:

Một tổ chức cần có Hệ thống ABC với mục đích định giá sản phẩm chính xác trong các trường hợp:

- Chi phí sản xuất chung cao so với các chi phí trực tiếp khác nhau;
- Phạm vi sản phẩm của tổ chức rất đa dạng;
- Tài nguyên chung được sử dụng bởi các sản phẩm khác nhau về số lượng rất khác nhau;

- Khối lượng hoặc số lượng sản xuất không phải là động lực chính để tiêu thụ các nguồn lực chung.

### i. Hạn chế của hệ thống ABC

Hệ thống ABC có những hạn chế sau:

- Hệ thống này tốn nhiều thời gian hơn do thực tế là số lượng các hoạt động liên quan đến các nguồn lực chung của một tổ chức là rất lớn.
- Nó liên quan đến chi phí hoạt động cao và chỉ có thể được sử dụng bởi các tổ chức lớn. Nó không thích hợp cho các đơn vị quy mô nhỏ.
- Trong một số trường hợp, việc thiết lập mối quan hệ nhân quả giữa Cost Driver và Costs có thể không phải là chuyện đơn giản.
- Mặc dù một số chi phí gián tiếp có thể ghi nhận trực tiếp cho sản phẩm thông qua việc sử dụng các trung tâm hoạt động, vẫn còn một phần chi phí liên quan đến hoạt động điều hành chung vẫn phải phân bổ cho sản phẩm theo một tiêu thức tùy ý.
- Một hạn chế đáng kể khác của ABC là đòi hỏi chi phí cao cho việc thiết kế và điều hành. Việc thiết kế bất kỳ một hệ thống thông tin nào cũng cần cân nhắc sự cân đối giữa chi phí bỏ ra và lợi ích mang lại. Càng nhiều trung tâm hoạt động, càng nhiều khu vực chi phí được xác định trong một hệ thống ABC
- càng làm tăng tính chính xác của việc phân bổ chi phí. Tuy nhiên, nhiều khu vực chi phí thì cũng đòi hỏi nhiều nguyên nhân gây ra chi phí, kết quả là làm tăng chi phí cho việc thiết lập, thực hiện và duy trì hệ thống.

Một số ưu điểm

- ABC làm tăng tính chính xác của chi phí sản phẩm, dịch vụ
  - ABC tập hợp chi phí gián tiếp cho từng hoạt động làm phát sinh chi phí
  - ABC thay đổi cơ sở để phân bổ chi phí gián tiếp. ABC phân bổ chi phí gián tiếp tỷ lệ với các hoạt động gây ra chi phí liên quan đến sản phẩm, dịch vụ.
  - ABC làm thay đổi nhận thức của nhà quản trị về nhiều chi phí gián tiếp.

Trong phương pháp ABC, người ta cố gắng xác định càng nhiều các chi phí được phân bổ trực tiếp càng tốt. Một số chi phí trước đây được xem là chi phí gián tiếp nay được gắn với những hoạt động cụ thể và bằng cách đó chúng được ghi nhận cho từng loại sản phẩm, dịch vụ riêng biệt.

- ABC làm hoàn thiện vai trò của hệ thống chi phí trên cơ sở hoạt động trong doanh nghiệp.

ABC là một hệ thống quản trị chi phí và kiểm soát chi phí hữu hiệu. Nếu kế toán chi phí tập trung vào việc báo cáo chi phí, phản ánh quá khứ thì quản trị chi phí cần hướng đến tương lai, đóng một vai trò toàn diện hơn trong việc hoạch định, kiểm soát và làm giảm chi phí. Nhà quản trị có thể nhận ra rằng cách tốt nhất để kiểm soát chi phí trước hết là kiểm soát các hoạt động gây ra chi phí.

- Hệ thống ABC hỗ trợ cho các quyết định quản trị có tính chiến lược

Phân tích chiến lược là việc phân tích kế toán quản trị trên diện rộng, hỗ trợ cho các quyết định quản trị có tính chiến lược như các quyết định về giá và cơ cấu sản phẩm...

Phân tích chiến lược chỉ ra những hoạt động đã tạo ra giá trị sản phẩm, dịch vụ của tổ chức. Việc phân tích còn chỉ ra nguyên nhân gây ra chi phí của những hoạt động này. Cuối cùng việc phân tích xem xét khả năng xây dựng những lợi thế cạnh tranh thích hợp. Như vậy, việc xác định lợi thế cạnh tranh được thực hiện thông qua sự kết hợp của việc định giá chiến lược, kiểm soát các nguyên nhân gây ra chi phí và việc thay đổi những hoạt động quan trọng của tổ chức.

- ABC cung cấp sự hiểu biết phong phú hơn về hành vi chi phí và mối quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận (CVP)

Trong phân tích mối quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận với những thay đổi trong kỹ thuật sản xuất phải hiểu rõ những chi phí được xem là cố định sẽ thay đổi thế nào trong mối tương quan với các nguyên nhân gây ra chi phí. Phương pháp phân tích CVP được phát triển dựa trên mối quan hệ giữa chi phí – khối lượng – lợi nhuận. Do ABC xác định tiêu thức phân bổ một số chi phí gián tiếp ở các hoạt động liên quan vào sản phẩm, trong khi đó CVP thường xem những chi phí gián tiếp này như là định phí trong trường hợp chúng không thay đổi cùng với sản lượng. ABC có thể hỗ trợ cho CVP bởi lẽ nó có khả năng theo dõi chi phí gián tiếp vào sản phẩm. Vì vậy so với việc xem xét biến phí chỉ ở cấp đơn vị sản phẩm khi phân tích CVP thì việc phân tích CVP dựa trên ABC sẽ mang tính đầy đủ hơn.

### 2. Sử dụng chi phí dựa trên hoạt động (Activity-Based Costing - ABC) để phân bổ chi phí sản xuất chung

Công ty ABC sản xuất hai mô hình thuyền buồm được bán tại hàng trăm phòng trưng bày thuyền bán lẻ trên khắp thế giới. Khi mới thành lập cách đây vài năm, công ty chỉ sản xuất mẫu Cơ bản, dài 12 feet và được thiết kế cho hai thủy thủ. Rất ít tùy chọn có sẵn cho mô hình này và quy trình sản xuất tương đối đơn giản. Vì nhiều khách hàng của mẫu Cơ bản muốn chuyển sang một chiếc thuyền lớn hơn, phức tạp hơn nên Công ty ABC đã phát triển mẫu Cao cấp hai năm trước. Mẫu Cao

cấp dài 14 feet và được thiết kế cho ba thủy thủ. Nhiều tính năng bổ sung có sẵn cho mẫu này và quy trình sản xuất phức tạp hơn so với mẫu Cơ bản. Năm ngoái Công ty ABC đã bán được 5.000 chiếc Cơ bản (giá bán đơn vị 84.000.000 VNĐ) và 1.000 chiếc Cao cấp (giá bán đơn vị 108.000.000 VNĐ). Mặc dù doanh số của cả hai mẫu năm ngoái đều tăng so với năm trước nhưng lợi nhuận của công ty lại giảm dần. Giám đốc điều hành lo lắng về xu hướng này và cần một số thông tin đầu vào về những gì nên làm để giải quyết vấn đề này. Trong cuộc họp bộ phận tài chính cung cấp: với hệ thống tính chi phí hiện tại, Công ty ABC kiếm được 8.640.000 VNĐ lợi nhuận cho mỗi mẫu Cơ bản và 20.160.000 VNĐ cho mỗi mẫu Cao cấp. Chi phí quản lý đã tăng 45% tổng chi phí sản xuất và chi phí sản xuất chung năm vừa rồi là: 191.994.000.000 VNĐ. Kể từ khi Công ty ABC bắt đầu sản xuất thuyền Cao cấp và Công ty chỉ sử dụng một tỷ lệ quản lý chung dựa trên số giờ lao động trực tiếp để phân bổ các chi phí này. Công ty sử dụng nguyên vật liệu trực tiếp có giá 24.000.000 VNĐ cho thuyền buồm Cơ bản và 31.200.000 VNĐ cho loại Cao cấp. Chi phí lao động trực tiếp là 14.400.000 VNĐ cho thuyền buồm Cơ bản và 18.000.000 VNĐ cho loại Cao cấp. Ban lãnh đạo Công ty yêu cầu sử dụng phương pháp tính chi phí dựa trên hoạt động để phân bổ chi phí chung để đánh giá lại giá thành sản phẩm.

#### Giải pháp:

#### Bước 1. Xác định các hoạt động tối thiểu cần thiết để hoàn thành sản phẩm.

Sau cuộc họp với nhân viên trong toàn công ty, Phòng tài chính Công ty ABC đã xác định các hoạt động sau đây có tác động lớn nhất đến chi phí chung:

- Mua nguyên vật liệu
- Thiết lập máy móc
- Máy chạy
- Sản phẩm lắp ráp
- Kiểm tra thành phẩm

#### Bước 2. Phân bổ chi phí chung cho các hoạt động được xác định ở bước 1.

Bước này yêu cầu các chi phí chung liên quan đến từng hoạt động được chỉ định cho hoạt động đó (nghĩa là một nhóm chi phí được hình thành cho từng hoạt động). Đối với Công ty ABC, nhóm chi phí cho hoạt động mua nguyên vật liệu sẽ bao gồm chi phí cho các hạng mục như lương của nhân viên thu mua, tiền thuê văn phòng bộ phận mua và khấu hao khi mua thiết bị văn phòng. Phòng tài chính Kế toán đã phát triển các phân bổ sau khi xem xét cẩn thận tất cả các chi phí chung (hãy nhớ rằng đây là những chi phí chung, không phải nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí lao động trực tiếp):

Hoạt động	Chi phí sản xuất chung ước tính năm
• Mua nguyên vật liệu	27.792.000.000
• Thiết lập máy móc	38.784.000.000
• Máy chạy	63.378.000.000
• Sản phẩm lắp ráp	37.080.000.000
• Kiểm tra thành phẩm	24.960.000.000
<b>Tổng cộng</b>	<b>191.994.000.000</b>

#### Bước 3. Xác định nguyên nhân chi phí cho từng hoạt động.

Trình điều khiển chi phí là hành động gây ra (hoặc "thúc đẩy") các chi phí liên quan đến hoạt động. Việc xác định các yếu tố thúc đẩy chi phí đòi hỏi phải thu thập thông tin và phỏng vấn nhân sự chủ chốt trong các lĩnh vực khác nhau của tổ chức, chẳng hạn như mua hàng, sản xuất, kiểm soát chất lượng và kế toán. Sau khi xem xét kỹ lưỡng quy trình cần thiết cho từng hoạt động, Công ty ABC đã thiết lập các yếu tố thúc đẩy chi phí sau:

Hoạt động	Trình điều khiển chi phí (cost driver)	Hoạt động điều khiển chi phí hàng năm ước tính
• Mua nguyên vật liệu	Yêu cầu mua hàng	10.000 yêu cầu
• Thiết lập máy móc	Thiết lập máy	2.000 thiết lập
• Máy chạy	Giờ máy	90.000 giờ
• Sản phẩm lắp ráp	Giờ lao động trực tiếp	250.000 giờ
• Kiểm tra thành phẩm	Giờ kiểm tra	20.000 giờ

Lưu ý rằng thông tin này bao gồm ước tính mức độ hoạt động cho từng yếu tố chi phí, cần thiết để tính tỷ lệ định trước cho từng hoạt động trong bước 4.

#### Bước 4. Tính tỷ lệ chi phí chung định trước cho từng hoạt động.

Điều này được thực hiện bằng cách chia chi phí chung ước tính (từ bước 2) cho mức độ ước tính của hoạt động điều khiển chi phí (từ bước 3). Nó cho thấy rằng các sản phẩm sẽ bị tính phí 2.779.200 VNĐ chi phí chung cho mỗi yêu cầu mua hàng được xử lý, 19.392.000 VNĐ cho mỗi thiết lập máy, 704.200 VNĐ cho mỗi giờ máy sử dụng, 148.320 VNĐ cho mỗi giờ lao động trực tiếp đã làm việc và 1.248.000 VNĐ cho mỗi giờ kiểm tra.

Hoạt động	Trình điều khiển chi phí (cost driver)	Chi phí sản xuất chung ước tính năm	Hoạt động điều khiển chi phí hàng năm ước tính	Tỷ lệ chi phí định trước
Mua nguyên vật liệu	Yêu cầu mua hàng	27.792.000.000	10.000	2.779.200
Thiết lập máy móc	Thiết lập máy	38.784.000.000	2.000	19.392.000
Máy chạy	Giờ máy	63.378.000.000	90.000	704.200
Sản phẩm lắp ráp	Giờ lao động trực tiếp	37.080.000.000	250.000	148.320
Kiểm tra thành phẩm	Giờ kiểm tra	24.960.000.000	20.000	1.248.000

### Bước 5. Phân bổ chi phí chung cho các sản phẩm.

Chi phí chung được phân bổ cho các sản phẩm bằng cách nhân tỷ lệ chi phí chung được xác định trước cho từng hoạt động (được tính ở bước 4) với mức độ hoạt động điều khiển chi phí mà sản phẩm sử dụng. Thuật ngữ chi phí áp dụng thường được sử dụng để mô tả quá trình này. Giả sử hoạt động điều khiển chi phí hàng năm sau đây diễn ra tại Công ty ABC cho thuyền buồm Cơ bản và Cao cấp: Lưu ý rằng tổng mức độ hoạt động được trình bày ở đây khớp với mức độ hoạt động ước tính được trình bày trong bước 4. Điều này được thực hiện để tránh làm phức tạp ví dụ với chi phí áp dụng thừa và thiếu. Tuy nhiên, một kịch bản thực tế hơn sẽ cung cấp các mức độ hoạt động thực tế khác với mức độ hoạt động ước tính, do đó tạo ra chi phí áp dụng thừa và thiếu cho mỗi hoạt động. Chúng ta đã mô tả cách xử lý chi phí thừa và thiếu trong Chương "Chi phí công việc được sử dụng như thế nào để theo dõi chi phí sản xuất?".

Hoạt động	Thuyền buồm cơ bản	Thuyền buồm cao cấp	Tổng cộng
Mua nguyên vật liệu	7.000 yêu cầu	3.000 yêu cầu	10.000 yêu cầu
Thiết lập máy móc	1.100 thiết lập	900 thiết lập	2.000 thiết lập
Máy chạy	55.000 giờ	35.000 giờ	90.000 giờ
Sản phẩm lắp ráp	200.000 giờ	50.000 giờ	250.000 giờ
Kiểm tra thành phẩm	12.000 giờ	8.000 giờ	20.000 giờ

Chúng ta dễ dàng tính toán và phân bổ chi phí chung bằng cách sử dụng hoạt động điều khiển chi phí vừa được trình bày và tỷ lệ chi phí chung được tính phí trên. Lưu ý rằng tổng chi phí chung được phân bổ là 191.994.000.000 VNĐ. Đây là con số chi phí tương tự được sử dụng cho các phương pháp phân bổ toàn bộ nhà máy và bộ phận mà chúng ta đã thảo luận trước đó. Chi phí dựa trên hoạt động chỉ đơn giản là cung cấp một cách tinh tế hơn để phân bổ cùng một chi phí chung cho các sản phẩm.

Hoạt động	Tỷ lệ chi phí chung	Thuyền buồm cơ bản		Thuyền buồm cao cấp	
		Cost driver	Chi phí chung được phân bổ	Cost driver	Chi phí chung được phân bổ
Mua nguyên vật liệu	2.779.200	7.000	19.454.400.000	3.000	8.337.600.000
Thiết lập máy móc	19.392.000	1.100	21.331.200.000	900	17.452.800.000
Máy chạy	704.200	55.000	38.731.000.000	35.000	24.647.000.000
Sản phẩm lắp ráp	148.320	200.000	29.664.000.000	50.000	7.416.000.000
Kiểm tra thành phẩm	1.248.000	12.000	14.976.000.000	8.000	9.984.000.000
<b>Cộng Chi phí chung</b>			<b>124.156.600.000</b>		<b>67.837.400.000</b>
Sản lượng				5.000	1.000
<b>Phân bổ cho 1 đơn vị</b>			<b>24.831.320</b>		<b>67.837.400</b>

Chi phí sản phẩm sử dụng phương pháp tính chi phí dựa trên hoạt động tại Công ty ABC

Khoản mục	Thuyền buồm cơ bản	Thuyền buồm cao cấp
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp/đơn vị	24.000.000	31.200.000
Chi phí nhân công trực tiếp/đơn vị	14.400.000	18.000.000
Chi phí sản xuất chung/đơn vị	24.831.320	67.837.400
<b>Tổng chi phí cho 1 đơn vị</b>	<b>63.231.320</b>	<b>117.037.400</b>
Giá bán đơn vị	84.000.000	108.000.000
<b>Lợi nhuận</b>	<b>20.768.680</b>	<b>-9.037.400</b>

Như tính toán sản phẩm Cơ bản mang lại lợi nhuận là 20.768.680 VNĐ trên mỗi đơn vị và sản phẩm Cao cấp mang lại khoản lỗ 9.037.400 VNĐ trên mỗi đơn vị đơn vị. Với cách tiếp cận này bây giờ chúng ta đã biết tại sao lợi nhuận của công ty giảm mặc dù doanh số bán hàng tăng. Ban giám đốc tiếp tục phải đưa ra quyết định: Giá bán sản phẩm Cao cấp phải tăng lên hoặc chi phí phải giảm xuống hoặc kết hợp cả hai!

Tóm lại: Cuộc đối thoại này giữa bộ phận tài chính và quản lý cấp cao nhấn mạnh tầm quan trọng của việc có thông tin chi phí chính xác cho mục đích ra quyết định. Rất ít hệ thống chi phí cung cấp thông tin chi phí sản phẩm "hoàn hảo". Chi phí chung (chi phí sản xuất gián tiếp) có thể được phân bổ theo một số cách khác nhau và dẫn đến một số chi phí khác nhau cho cùng một sản phẩm. Mục tiêu là tìm ra một hệ thống phân bổ gần đúng nhất với số lượng chi phí chung do mỗi sản phẩm gây ra. Tuy nhiên, các hệ thống chi phí tinh vi rất tốn kém. Các tổ chức như Công ty ABC phải liên tục đặt câu hỏi: Liệu lợi ích của việc cải thiện thông tin về chi phí có lớn hơn chi phí để có được thông tin không?

### 3. Sử dụng quản lý dựa trên hoạt động (Activity-Based Management – ABM) để cải thiện hoạt động

Tính chi phí dựa trên hoạt động rất hữu ích trong việc cung cấp thông tin chi phí sản phẩm tương đối chính xác. Tuy nhiên, giá trị của thông tin chi phí dựa trên hoạt

động vượt xa giá thành sản phẩm chính xác. Khi tính chi phí dựa trên hoạt động được sử dụng kết hợp với quản lý dựa trên hoạt động, các tổ chức thường có thể cải thiện đáng kể hoạt động. Quản lý dựa trên hoạt động (ABM) cung cấp ba bước để người quản lý sử dụng dẫn đến cải thiện hiệu quả và lợi nhuận của hoạt động.

#### Bước 1. Xác định các hoạt động cần thiết để hoàn thành sản phẩm.

Điều này liên quan đến việc phỏng vấn nhân sự trong toàn công ty. Nhớ lại rằng chi phí dựa trên hoạt động cũng yêu cầu xác định các hoạt động chính. Tuy nhiên, ABM cho phép phân tích chi tiết hơn vì không cần ước tính chi phí và tỷ lệ chi phí chung liên quan khi sử dụng ABM.

#### Bước 2. Xác định xem các hoạt động có tạo ra giá trị gia tăng hay không tạo ra giá trị gia tăng.

Các hoạt động bổ sung vào chất lượng và hiệu suất của sản phẩm được gọi là các hoạt động giá trị gia tăng. Các hoạt động không làm tăng thêm chất lượng và hiệu suất của sản phẩm được gọi là các hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng. Ví dụ về các hoạt động giá trị gia tăng tại Công ty ABC bao gồm sử dụng vật liệu và máy móc để sản xuất thân tàu và lắp ráp từng chiếc thuyền buồm. Ví dụ về các hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng bao gồm lưu trữ các bộ phận trong kho và để máy móc không hoạt động.

#### Bước 3. Cải tiến liên tục các hoạt động tạo giá trị gia tăng và giảm thiểu hoặc loại bỏ các hoạt động không tạo giá trị gia tăng.

Ngay cả khi một hoạt động được xác định là giá trị gia tăng, ABM yêu cầu hoạt động đó phải được cải tiến liên tục. Ví dụ: quy trình lắp ráp của Công ty ABC (một hoạt động giá trị gia tăng) có thể yêu cầu công nhân di chuyển qua lại giữa thuyền buồm Cơ bản và Cao cấp trong suốt cả ngày, mỗi thuyền sử dụng các bộ phận khác nhau và yêu cầu các công cụ khác nhau. Có lẽ hiệu quả của quy trình này có thể được cải thiện bằng cách lắp ráp các thuyền theo lô—một ngày làm việc trên các thuyền Cơ bản, một ngày khác làm việc trên các thuyền Cao cấp.

Các hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng nên được giảm thiểu hoặc loại bỏ. Ví dụ: việc lưu trữ các bộ phận trong kho tại Công ty ABC (một hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng) có thể được giảm thiểu bằng cách chuyển sang hệ thống just-in-time yêu cầu các nhà cung cấp giao các bộ phận ngay lập tức trước khi chúng cần được sản xuất.

Note: Lần tới khi bạn ghé thăm một nhà hàng thức ăn nhanh, một cửa hàng quần áo hoặc đứng xếp hàng tại một hiệu sách của trường đại học, hãy cố gắng xác định

các hoạt động tạo ra giá trị gia tăng và không tạo ra giá trị gia tăng. Hãy suy nghĩ về những cách mà tổ chức có thể loại bỏ các hoạt động không tạo ra giá trị gia tăng và cải thiện các hoạt động mang lại giá trị gia tăng.

#### 4. Các biến thể của Chi phí dựa trên Hoạt động (ABC)

Cho đến nay, trọng tâm chính của phương pháp tính chi phí dựa trên hoạt động là phân bổ chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm. Mặc dù điều này quan trọng đối với mục đích báo cáo bên ngoài, nhưng chúng ta có thể mở rộng ABC để bao gồm các chi phí ngoài chi phí sản xuất chung. Ngoài ra, chúng ta có thể sắp xếp chi phí theo nhiều cách khác nhau để giúp người quản lý đánh giá hiệu suất. Lúc này dữ liệu chi phí có thể được tổ chức theo bốn cách tiếp cận phổ biến sau:

- Mở rộng ABC để bao gồm chi phí phi sản xuất
- Phân bổ chi phí bộ phận phục vụ cho bộ phận sản xuất
- Sử dụng hệ thống phân cấp chi phí để tổ chức thông tin chi phí
- Đo lường chi phí kiểm soát và không kiểm soát chất lượng

##### a. Báo cáo bên ngoài và ra quyết định nội bộ.

Nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung (GAAP) yêu cầu phân bổ tất cả chi phí sản xuất cho các sản phẩm cho mục đích tính giá thành hàng tồn kho. Việc lựa chọn một phương pháp phân bổ không quan trọng đối với quá trình này. Các công ty sử dụng giờ lao động trực tiếp, giờ máy móc, chi phí dựa trên hoạt động hoặc một số phương pháp khác để phân bổ chi phí chung cho các sản phẩm có khả năng tuân thủ Nguyên tắc kế toán. Tuy nhiên, các tổ chức thường sử dụng ABC cho các mục đích vượt ra ngoài việc phân bổ chi phí chỉ dành cho báo cáo bên ngoài. Những khoản như hoa hồng trả cho nhân viên bán hàng để bán các sản phẩm cụ thể được trình bày dưới dạng chi phí bán hàng trong báo cáo tài chính. Tuy nhiên, nhiều tổ chức có thể chỉ định chi phí hoa hồng cho các sản phẩm cụ thể cho mục đích ra quyết định nội bộ. Cách xử lý này không tuân thủ nguyên tắc kế toán, nhưng nó hoàn toàn có thể chấp nhận được cho các mục đích báo cáo nội bộ và có thể được thực hiện bằng cách sử dụng chi phí dựa trên hoạt động. Điều quan trọng là phải hiểu rằng các nhà quản lý có quyền kiểm soát cuối cùng đối với việc phân bổ chi phí nào cho các sản phẩm nhằm mục đích báo cáo nội bộ và việc phân bổ này thường liên quan đến việc vượt quá chi phí chung. Ví dụ về Chi phí Phân bổ cho Sản phẩm

Khoản mục	Danh mục chi phí	Phân bổ cho các sản phẩm để báo	Phân bổ cho các sản phẩm

		cáo bên ngoài (GAAP)?	để báo cáo nội bộ?
Nguyên liệu trực tiếp	Sản phẩm	Đúng	Đúng
Nhân công trực tiếp	Sản phẩm	Đúng	Đúng
CP sản xuất chung	Sản phẩm	Đúng	Đúng
Hoa hồng bán hàng	Bán hàng	Không	Đúng
Vận chuyển sản phẩm cho khách hàng	Bán hàng	Không	Đúng
Quảng cáo sản phẩm	Bán hàng	Không	Đúng
Chi phí pháp lý cho vụ kiện sản phẩm	Quản lý	Không	Đúng
Làm bảng lương cho nhân viên sản xuất	Quản lý	Không	Đúng
Lương giám đốc công ty	Quản lý	Không	Đúng
Chi phí triển khai ABC	Quản lý	Không	Đúng

### b. Phân bổ chi phí bộ phận dịch vụ theo phương pháp trực tiếp

Hầu hết các công ty đều có các phòng ban được phân loại là phòng dịch vụ hoặc phòng sản xuất. Bộ phận dịch vụ cung cấp dịch vụ cho các bộ phận khác trong công ty và bao gồm các chức năng như kế toán, nhân sự, pháp lý, bảo trì và hỗ trợ máy tính. Các bộ phận sản xuất tham gia trực tiếp vào việc sản xuất hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ cho khách hàng và bao gồm các chức năng như đặt hàng nguyên vật liệu, lắp ráp sản phẩm và thực hiện kiểm tra chất lượng. Các công ty thường phân bổ một phần chi phí của bộ phận dịch vụ cho các bộ phận sản xuất cho các mục đích báo cáo nội bộ mặc dù GAAP thường không cho phép báo cáo bên ngoài vì một số lý do sau:

- Các dịch vụ được cung cấp bởi các phòng ban trong công ty không miễn phí và chúng nên được sử dụng hiệu quả nhất có thể. Do đó, các nhà quản lý của các bộ phận sản xuất sử dụng các dịch vụ này có động cơ để giảm thiểu việc sử dụng chúng.
- Để giảm thiểu chi phí các công ty lớn khác thường "thuê ngoài" các dịch vụ như bảo trì tòa nhà và hỗ trợ pháp lý (nghĩa là họ nhờ các công ty khác cung cấp dịch vụ cho họ). Điều này tạo động lực cho các bộ phận dịch vụ của công ty cung cấp dịch vụ với chi phí hợp lý.
- Các tổ chức thường bao gồm chi phí bộ phận dịch vụ khi xác định chi phí sản phẩm cho mục đích ra quyết định nội bộ.

Các công ty phân bổ chi phí bộ phận dịch vụ cho bộ phận sản xuất thường sử dụng một số phương pháp phân bổ chi phí bộ phận dịch vụ cho bộ phận sản xuất. Một cách tiếp cận đơn giản và phổ biến nhất là: phương pháp trực tiếp. Phương pháp trực tiếp phân bổ chi phí của bộ phận phục vụ trực tiếp cho các bộ phận sản xuất mà không phân bổ trực tiếp cho các bộ phận phục vụ khác.

Cũng ví dụ Công ty ABC sản xuất hai mô hình thuyền buồm nêu trên. Giả sử rằng Công ty ABC có hai bộ phận dịch vụ: Nhân sự và IT. Tổng chi phí liên quan đến Nhân sự và IT lần lượt là 2.160.000.000 VNĐ và 747.300.000 VNĐ. Công ty ABC sản xuất có hai bộ phận sản xuất: Chế tạo thân tàu và Lắp ráp. Ban quản lý muốn phân bổ chi phí bộ phận dịch vụ bằng cách sử dụng cơ sở phân bổ thúc đẩy các chi phí này và quyết định sử dụng số lượng nhân viên làm cơ sở phân. Cơ sở phân bổ hoạt động cho từng bộ phận sản xuất như sau:

	Chế tạo thân tàu	Lắp ráp	Tổng cộng
Số lượng nhân viên	35	85	120
Số lượng máy tính	22	31	53

Tỷ lệ phân bổ cho các dịch vụ nguồn nhân lực là 18.000.000 VNĐ/mỗi công nhân (= 2.160.000.000 chi phí bộ phận ÷ 120 công nhân). Tỷ lệ phân bổ cho các dịch vụ hỗ trợ máy tính là 14.100.000 VNĐ mỗi máy tính (= 747.300.000 ÷ 53 máy tính). Do đó, bộ phận Chế tạo thân tàu nhận được khoản phân bổ 630.000.000 VNĐ cho chi phí nhân sự (= 35 nhân viên x tỷ lệ 18.000.000 VNĐ) và 310.200.000 VNĐ chi phí hỗ trợ máy tính (= 22 máy tính x tỷ lệ 14.100.000 VNĐ). Bộ phận lắp ráp nhận được khoản phân bổ 1.530.000.000 VNĐ cho chi phí nhân sự (= 85 nhân viên x tỷ lệ 18.000.000 VNĐ) và 437.100.000 VNĐ chi phí hỗ trợ máy tính (= 31 máy tính x tỷ lệ 14.100.000 VNĐ).

Nếu ban quản lý Công ty ABC chọn phân bổ chi phí của bộ phận dịch vụ cho các bộ phận sản xuất như được mô tả ở đây, thì nên phải trả lời các câu hỏi: là đạt được lợi ích gì khi thực hiện quy trình. Những chi phí này có nên được gán cho nhóm chi phí hoạt động nhằm mục đích tính giá thành sản phẩm (chi phí dựa trên hoạt động) không? Các nhà quản lý bộ phận sản xuất có nên được đánh giá dựa trên việc sử dụng các dịch vụ này không? Việc sử dụng bộ phận dịch vụ thực tế có nên được so sánh với mức sử dụng ngân sách cho từng bộ phận sản xuất không? Câu trả lời cho những câu hỏi này thay đổi từ tổ chức này sang tổ chức khác. Tuy nhiên, có một điểm chắc chắn là lợi ích của việc triển khai hệ thống phân bổ này phải lớn hơn chi phí!

### c. Thứ bậc của chi phí (The Hierarchy of Costs)

Một số tổ chức nhóm các hoạt động thành bốn loại chi phí, được gọi là hệ thống phân cấp chi phí, để giúp các nhà quản lý hình thành các nhóm chi phí cho mục đích tính chi phí dựa trên hoạt động. Hệ thống phân cấp chi phí được R. Cooper và R. S. Kaplan đưa ra vào tháng 05 năm 1991. Theo đó nhóm chi phí dựa trên việc hoạt động ở cấp độ cơ sở, cấp độ sản phẩm hay khách hàng, cấp độ lô hay cấp độ đơn vị. Mỗi danh mục trong hệ thống phân cấp chi phí được mô tả như sau:

- Các hoạt động (hoặc chi phí) ở cấp cơ sở được yêu cầu để duy trì hoạt động của cơ sở và bao gồm các hạng mục như tiền thuê tòa nhà và quản lý nhà máy. Những chi phí này thường thay đổi trong thời gian dài và phát sinh bất kể có bao nhiêu hoạt động cấp sản phẩm, lô hàng hoặc cấp đơn vị diễn ra.
- Các hoạt động cấp sản phẩm (hoặc hoạt động cấp khách hàng) được yêu cầu để phát triển, sản xuất và bán các loại sản phẩm cụ thể. Danh mục này bao gồm các hạng mục như phát triển sản phẩm và quảng cáo sản phẩm. Những chi phí này có thể được thay đổi trong một khoảng thời gian ngắn hơn so với các hoạt động ở cấp độ cơ sở và phát sinh bất kể số lượng lô chạy hoặc đơn vị được sản xuất.
- Các hoạt động cấp lô được yêu cầu để sản xuất lô (hoặc nhóm) sản phẩm và bao gồm các hạng mục như thiết lập máy móc và kiểm tra chất lượng. Những chi phí này có thể được thay đổi trong một khoảng thời gian ngắn hơn so với các hoạt động ở cấp độ sản phẩm và cơ sở và được thúc đẩy bởi số lượng lô chạy hơn là số lượng đơn vị được sản xuất. Ví dụ, một lô có thể bao gồm sản xuất 5 đơn vị hoặc 10.000 đơn vị. Chi phí trong danh mục này được điều chỉnh bởi số lô, không phải số lượng đơn vị trong mỗi lô.
- Các hoạt động cấp đơn vị được yêu cầu để sản xuất các đơn vị sản phẩm riêng lẻ và bao gồm các hạng mục như năng lượng để chạy máy móc, lao động trực tiếp và nguyên vật liệu trực tiếp. Những chi phí này có thể được thay đổi trong một khoảng thời gian ngắn dựa trên số lượng đơn vị quản lý chọn sản xuất.

Hệ thống phân cấp chi phí đóng vai trò là khuôn khổ để các nhà quản lý thiết lập các nhóm chi phí và xác định điều gì thúc đẩy sự thay đổi về chi phí cho từng nhóm chi phí. Nó cũng cho biết chi phí thay đổi nhanh (hoặc chậm) như thế nào dựa trên các quyết định của ban quản lý. Ví dụ về các hoạt động thường được xác định bởi các công ty sử dụng chi phí dựa trên hoạt động và cách các hoạt động này phù hợp với hệ thống phân cấp chi phí. Ví dụ về phân cấp chi phí.

#### Danh mục phân cấp chi phí

#### Hoạt động/Chi phí

Cấp cơ sở	Khảo hao nhà máy (Plant depreciation) Tiền thuê tòa nhà Quản lý cơ sở (Management of facility)
Cấp độ sản phẩm/khách hàng	Phát triển sản phẩm mới Kỹ Thuật, Công Nghệ (Product engineering) Tiếp thị và quảng cáo sản phẩm Duy trì hồ sơ khách hàng (Maintaining customer records)
Cấp độ hàng loạt	Thiết lập máy Xử lý đơn đặt hàng Kiểm tra chất lượng hàng loạt
Cấp đơn vị	Năng lượng để chạy máy móc sản xuất Lao động trực tiếp Nguyên liệu trực tiếp

#### d. Đo lường chi phí kiểm soát và nâng cao chất lượng

Hệ thống phân cấp chi phí không phải là cách tiếp cận duy nhất mà các tổ chức sử dụng để phân nhóm chi phí. Các nhà quản lý cũng quan tâm đến việc đo lường chi phí liên quan đến chất lượng. Chi phí liên quan đến chất lượng có thể được tổ chức thành bốn loại. Hai hạng mục đầu tiên: phòng ngừa và đánh giá, đây là các chi phí phát sinh để kiểm soát và nâng cao chất lượng. Hai loại cuối cùng: lỗi bên trong và lỗi bên ngoài, đây là các chi phí phát sinh do không kiểm soát và cải thiện chất lượng. Sự khác biệt giữa các loại chi phí này và các thông tin này giúp các nhà quản lý cải thiện chất lượng:

- Chi phí phòng ngừa là chi phí phát sinh để ngăn ngừa các khiếm khuyết trong sản phẩm và dịch vụ. Ví dụ bao gồm thiết kế quy trình sản xuất để giảm thiểu lỗi, cung cấp đào tạo chất lượng cho nhân viên và kiểm tra nguyên liệu thô trước khi chúng được đưa vào sản xuất.
- Chi phí thẩm định (thường gọi là chi phí phát hiện) là chi phí phát sinh để phát hiện sản phẩm có khuyết tật trước khi giao cho khách hàng. Chi phí kiểm tra thành phẩm thuộc loại này.
- Chi phí lỗi nội bộ là chi phí phát sinh do phát hiện sản phẩm lỗi trước khi giao cho khách hàng. Các ví dụ bao gồm việc làm lại các sản phẩm bị lỗi, loại bỏ các sản phẩm bị lỗi và thời gian ngừng hoạt động của máy do các vấn đề về quy trình gây ra lỗi.

- Chi phí hỏng hóc bên ngoài là chi phí phát sinh do giao sản phẩm bị lỗi cho khách hàng. Các ví dụ bao gồm sửa chữa bảo hành, thay thế bảo hành và trách nhiệm pháp lý sản phẩm do sản phẩm bị lỗi không an toàn.

Các công ty đo lường các chi phí chất lượng này thường tính toán chi phí trong từng loại theo phần trăm tổng doanh thu. Mục tiêu là chuyển dần chi phí sang các hạng mục phòng ngừa và đánh giá và tránh xa các hạng mục sai lỗi bên trong và bên ngoài. Khi các tổ chức tập trung nhiều hơn vào việc ngăn ngừa lỗi, tổng chi phí chất lượng tính theo phần trăm doanh thu có xu hướng giảm và chất lượng sản phẩm được cải thiện. Có thể tóm tắt bốn cách phân loại chi phí liên quan đến chất lượng như sau:

Hạng mục Chi phí Chất lượng	Mô tả
Chi phí phòng ngừa	Chi phí của các hoạt động ngăn ngừa lỗi trong sản phẩm, chẳng hạn như đào tạo chất lượng và kiểm tra nguyên vật liệu
Thẩm định giá cả (Appraisal cost)	Chi phí của các hoạt động phát hiện sản phẩm bị lỗi trước khi chúng được giao cho khách hàng, chẳng hạn như kiểm tra thành phẩm và kiểm tra tại hiện trường
Chi phí thất bại nội bộ	Chi phí của các hoạt động phát sinh từ việc phát hiện các sản phẩm bị lỗi trước khi chúng được giao cho khách hàng, chẳng hạn như làm lại và phế liệu
Chi phí thất bại bên ngoài	Chi phí của các hoạt động phát sinh từ việc giao sản phẩm bị lỗi cho khách hàng, chẳng hạn như sửa chữa bảo hành và thay thế bảo hành

## CHƯƠNG 6: PHÂN TÍCH CHI PHÍ - KHỐI LƯỢNG - LỢI NHUẬN

### I. Định nghĩa Phân tích Khối lượng Chi phí Lợi nhuận (CVP)

Phân tích lợi nhuận theo khối lượng chi phí giải thích hành vi của lợi nhuận đối với sự thay đổi của chi phí và khối lượng. Nói cách khác, nó là một phân tích trình bày tác động của chi phí và khối lượng đối với lợi nhuận. Thường được gọi là Phân tích CVP, một nhà quản lý có thể tìm ra mức doanh số mà công ty sẽ rơi vào tình trạng không có lãi - không lỗ bằng cách phân tích này. Tình huống này được gọi là điểm hòa vốn. Tương tự, phân tích CVP cũng có thể giải thích không đơn vị bán hàng cần thiết để đạt được thu nhập hoạt động mục tiêu cụ thể.

Phân tích Khối lượng Chi phí Lợi nhuận giống như một đường dãy số, nó bắt đầu bằng các số âm, sau đó đến 0, rồi tích cực. Tương tự, với mức độ bán hàng ngày càng tăng, đầu tiên là giai đoạn thua lỗ, thứ hai là hòa vốn và thứ ba là nơi chúng ta tạo ra lợi nhuận. Ưu tiên đầu tiên của bất kỳ doanh nhân nào là bảo vệ khoản đầu tư của mình và do đó cố gắng cứu vãn sự co rút vốn. Điều này có thể thực hiện được nếu doanh nghiệp đạt được điểm hòa vốn.

Ví dụ: Ban giám đốc Công ty ABC xem xét kết quả tài chính trong 06 tháng đầu năm 2021. Số liệu có vẻ như đã kiểm được lợi nhuận trong một số tháng và lỗ trong những tháng khác.

Khoản mục	Tháng 01	Tháng 02	Tháng 03	Tháng 04	Tháng 05	Tháng 06
Doanh thu	42,807,360,000	44,499,840,000	28,276,800,000	37,771,200,000	39,521,280,000	40,991,040,000
Tổng chi phí	42,191,680,000	43,721,920,000	28,908,640,000	37,578,880,000	40,462,960,000	40,500,400,000
Lợi nhuận	615,680,000	777,920,000	(631,840,000)	192,320,000	(941,680,000)	490,640,000

Theo kế hoạch Công ty bán sản phẩm A với giá 240.000 VNĐ/cái, chi phí biến đổi của công ty là 144.000VNĐ/cái và chi phí cố định là 72.000 VNĐ/cái. Ban giám đốc cho rằng nếu chúng ta chỉ bán một sản phẩm A mỗi tháng, chúng ta vẫn nên cho thấy lợi nhuận là 24.000 VNĐ và bất kỳ đơn vị bổ sung nào được bán sẽ làm tăng tổng lợi nhuận. Theo bạn nguyên nhân tại sao?

Trả lời: Giá bán hàng theo đơn vị bán sản phẩm A với giá 240.000 VNĐ/cái, chi phí biến đổi của công ty là 144.000VNĐ/cái là chính xác. Chi phí cố định là 72.000 VNĐ/cái dựa trên doanh số bán hàng của năm ngoái, tổng chi phí cố định phát sinh là 3.168.000.000 VNĐ/tháng bất kể số lượng đơn vị sản xuất.

Việc thể hiện chi phí cố định trên cơ sở đơn vị có thể gây hiểu lầm vì nó phụ thuộc vào số lượng đơn vị được sản xuất, bán và thay đổi mỗi tháng. Để tránh bị lỗ phải xác định được chúng ta phải bán bao nhiêu đơn vị hàng tháng để ít nhất trang trải chi phí. Các câu hỏi liên quan đến điểm hòa vốn và lợi nhuận mục tiêu đòi hỏi sự hiểu biết về mối quan hệ giữa chi phí, khối lượng và lợi nhuận (thường được gọi là CVP).

## II. Phân tích CVP cho các công ty có sản phẩm đơn lẻ.

Để cho phép một cách tiếp cận toán học để thực hiện phân tích CVP, báo cáo thu nhập theo số dư đạm phí được chuyển đổi thành một phương trình sử dụng các biến sau:

$$\begin{aligned}\text{Lợi nhuận} &= \text{Doanh thu} - \text{Tổng biến phí} - \text{Tổng định phí} \\ &= (S \times Q) - (V \times Q) - F\end{aligned}$$

Trong đó:

- S = Giá bán mỗi đơn vị
- V = Chi phí biến đổi trên một đơn vị
- F = Tổng chi phí cố định
- Q = Số lượng đơn vị sản xuất và bán

Phương trình lợi nhuận cho thấy lợi nhuận bằng tổng doanh thu trừ đi tổng chi phí biến đổi và tổng chi phí cố định. Phương trình lợi nhuận này được sử dụng rộng rãi trong phân tích chi phí-khối lượng-lợi nhuận (CVP) và thông tin trong phương trình lợi nhuận thường được trình bày dưới dạng báo cáo thu nhập.

Lưu ý rằng khi xác định các mẫu hành vi chi phí, chúng ta giả định rằng ban giám đốc đang sử dụng thông tin chi phí để đưa ra các quyết định ngắn hạn. Các khái niệm chi phí biến đổi và chi phí cố định rất hữu ích cho việc ra quyết định ngắn hạn. Khoảng thời gian ngắn hạn khác nhau, tùy thuộc vào năng lực sản xuất hiện tại của công ty và thời gian cần thiết để thay đổi công suất. Trong dài hạn, tất cả các mô hình hành vi chi phí đều có thể thay đổi. Đây cũng chính là điểm yếu của mô hình này mà chúng ta sẽ thảo luận ở cuối chương.

### 1. Tính hòa vốn và lợi nhuận mục tiêu

Điểm hòa vốn có thể được mô tả bằng đơn vị sản phẩm bán hoặc bằng doanh thu bán hàng. Điểm hòa vốn tính theo đơn vị là số đơn vị phải bán để đạt được lợi nhuận bằng không. Điểm hòa vốn tính bằng đồng doanh thu bán hàng là tổng doanh số

được tính bằng đồng doanh thu bán hàng cần thiết để đạt được lợi nhuận bằng không. Nếu một công ty bán sản phẩm hoặc dịch vụ dễ dàng được đo bằng đơn vị (ví dụ: ô tô, máy tính hoặc xe đạp leo núi) thì công thức tính điểm hòa vốn tính bằng đơn vị sẽ được sử dụng. Nếu một công ty bán sản phẩm hoặc dịch vụ không dễ dàng đo lường bằng đơn vị (ví dụ: nhà hàng, công ty luật ....), thì công thức tính điểm hòa vốn tính theo đồng doanh thu bán hàng sẽ được sử dụng.

#### a. Sản lượng hòa vốn

Sản lượng hòa vốn được xác định bằng cách đặt lợi nhuận về 0 khi sử dụng phương trình lợi nhuận. Khi lợi nhuận được đặt thành 0, hãy điền thông tin thích hợp cho giá bán trên mỗi đơn vị (S), chi phí biến đổi trên mỗi đơn vị (V) và tổng chi phí cố định (F), và giải quyết số lượng đơn vị sản xuất và bán (Q) .

Ví dụ: Công ty ABC bán hàng theo đơn vị bán sản phẩm A với giá 240.000 VNĐ/cái, chi phí biến đổi của công ty là 144.000VNĐ/cái là chính xác, tổng chi phí cố định phát sinh là 3.168.080.000 VNĐ/tháng.

$$\begin{aligned}\text{Lợi nhuận} &= (S \times Q) - (V \times Q) - F \\ &= (240.000 \times Q) - (144.000 \times Q) - 3.168.000.000 \\ &= (240.000 \times Q) - (144.000 \times Q) - 3.168.000.000 \\ Q &= 3.168.000.000 / (240.000 - 144.000) = 33.000 \text{ đơn vị}\end{aligned}$$

Như vậy Công ty ABC phải sản xuất và bán 33.000 sản phẩm A mới có thể hòa vốn. Câu trả lời này sẽ được trình bày trong báo cáo thu nhập tỷ suất lợi nhuận đóng góp sau đây.

#### BÁO CÁO THU NHẬP THEO SỐ DƯ ĐÀM PHÍ

Khoản mục	Số tiền	Tính toán
Doanh thu	7,920,000,000	= 33.000 x 240.000
Biên phí	4,752,000,000	= 33.000 x 144.000
Số dư đạm phí	3,168,000,000	= 33.000 x (240.000 - 144.000)
Định phí	3,168,000,000	
Lợi nhuận hoạt động kinh doanh	0	

#### b. Sản lượng bán đạt lợi nhuận mục tiêu

Mặc dù việc biết điểm hòa vốn là hữu ích đối với các công ty, nhưng hầu hết các tổ chức quan tâm hơn đến việc xác định doanh số bán hàng cần thiết để tạo ra mức lợi nhuận mục tiêu. Tìm kiếm lợi nhuận mục tiêu theo đơn vị đơn vị có nghĩa

là một công ty muốn biết phải bán bao nhiêu đơn vị sản phẩm để đạt được một lợi nhuận nhất định. Làm thế nào để tìm kiếm lợi nhuận mục tiêu trong các đơn vị giúp các công ty như Công ty ABC?

Tìm kiếm lợi nhuận mục tiêu theo đơn vị tương tự như tìm điểm hòa vốn theo đơn vị ngoại trừ lợi nhuận không còn được đặt bằng 0. Thay vào đó, hãy đặt lợi nhuận bằng mức lợi nhuận mục tiêu mà công ty muốn đạt được ví dụ ở đây là tạo ra lợi nhuận 720.000.000VNĐ mỗi tháng (lợi nhuận mục tiêu). Sau đó điền thông tin về giá bán trên mỗi đơn vị (S), chi phí biến đổi trên mỗi đơn vị (V), và tổng chi phí cố định (F), và giải quyết số lượng đơn vị được sản xuất và bán (Q):

$$\begin{aligned} - \text{Lợi nhuận} &= (S \times Q) - (V \times Q) - F \\ - 720.000.000 &= (240.000 \times Q) - (144.000 \times Q) - 3.168.000.000 \\ - 720.000.000 &= (240.000 \times Q) - (144.000 \times Q) - 3.168.000.000 \\ - Q &= (3.168.000.000 + 720.000.000) / (240.000 - 144.000) \\ - Q &= 40.500 \text{ đơn vị} \end{aligned}$$

Như vậy Công ty ABC phải sản xuất và bán 40.500 sản phẩm A để đạt được 720.000.000VNĐ lợi nhuận. Câu trả lời này sẽ được trình bày trong báo cáo thu nhập tỷ suất lợi nhuận đóng góp sau đây.

#### BÁO CÁO THU NHẬP THEO SỐ DƯ ĐẦM PHÍ

Khoản mục	Số tiền	Tính toán
Doanh thu	9,720,000,000	= 40.500 x 240.000
Biên phí	5,832,000,000	= 40.500 x 144.000
Số dư đầm phí	3,888,000,000	= 40.500 x (240.000 - 144.000)
Định phí	3,168,000,000	
Lợi nhuận hoạt động kinh doanh	720,000,000	

#### 2. Xác định doanh thu hòa vốn

Việc xác định sản lượng hòa vốn hoạt động tốt đối với các công ty có sản phẩm dễ dàng đo bằng đơn vị, chẳng hạn như nhà sản xuất ván trượt tuyết hoặc xe đạp, nhưng lại không tốt đối với các công ty có nhiều loại sản phẩm không dễ đo bằng đơn vị, chẳng hạn như các công ty luật và nhà hàng.

Làm thế nào để các công ty tìm ra điểm hòa vốn nếu họ không thể dễ dàng đo lường doanh số bán hàng theo đơn vị? Đối với những loại hình công ty này, điểm hòa vốn được đo bằng doanh thu bán hàng. Nghĩa là, chúng tôi xác định tổng doanh thu (tổng số tiền doanh thu bán hàng) cần thiết để đạt được lợi nhuận bằng không đối với các công ty không thể dễ dàng đo lường doanh số bán hàng theo đơn vị. Việc

tìm kiếm điểm hòa vốn tính bằng đồng doanh thu bán hàng đòi hỏi phải xác định hai điều: số dư đầm phí đơn vị và tỷ lệ số dư đầm phí

**Số dư đầm phí đơn vị:** số dư đầm phí đơn vị là số tiền mà mỗi đơn vị bán được góp phần trang trải chi phí cố định và tăng lợi nhuận. Chúng ta tính toán nó bằng cách trừ chi phí biến đổi trên mỗi đơn vị (V) khỏi giá bán trên mỗi đơn vị (S). Công thức tính như sau:

$$\text{Số dư đầm phí đơn vị} = S - V$$

Trong đó:

- $S$  = Giá bán mỗi đơn vị
- $V$  = Chi phí biến đổi trên một đơn vị

Đối với Công ty ABC, số dư đầm phí đơn vị được xác định:

$$- \text{Số dư đầm phí đơn vị} = 240.000 - 144.000 = 96.000 VNĐ$$

Do đó, mỗi đơn vị bán ra đóng góp 96.000 VNĐ để trang trải chi phí cố định và tăng lợi nhuận.

**Tỷ lệ số dư đầm phí:** Tỷ lệ số dư đầm phí được xác định bằng cách lấy số dư đầm phí chia doanh thu. Nó đo lường số tiền mà mỗi đồng doanh thu bán hàng đóng góp vào trang trải chi phí cố định và tăng lợi nhuận. Tỷ lệ số dư đầm phí cũng có thể xác định bằng cách lấy số dư đầm phí đơn vị chia cho giá bán. Công thức tính như sau:

- Tỷ lệ số dư đầm phí =  $(S - V) : S$
- Đối với Công ty ABC, Tỷ lệ số dư đầm phí là:
- Áp dụng công thức =  $(S - V) : S$
- Tỷ lệ số dư đầm phí =  $(240.000 - 144.000) \div 240.000 = 40\%$

Do đó, mỗi đồng doanh thu bán hàng đóng góp 0,40 VNĐ để trang trải chi phí cố định và tăng lợi nhuận.

Câu hỏi: Sử dụng tỷ lệ số dư đầm phí tính doanh thu đạt điểm hòa vốn và doanh thu đạt lợi nhuận mục tiêu cho Công ty ABC?

Trả lời: Công thức để tìm điểm hòa vốn tính theo đồng doanh thu bán hàng như sau.

$$\text{Doanh thu hòa vốn} = \frac{\text{Tổng chi phí cố định}}{\text{Tỷ lệ số dư đầm phí}}$$