

Nợ TK 632	:	XXXXX
Có TK 155	:	XXXXX

Ví dụ: Công ty ABC sản xuất bánh theo lô lớn và sử dụng hệ thống tính giá thành theo quy trình. Công ty có ba bộ phận sản xuất: Trộn, Cán và Đóng gói tham gia vào quá trình sản xuất. Trong tháng 05 có các giao dịch sau:

a) Xuất nguyên vật liệu trực tiếp và đưa vào sản xuất có tổng trị giá:

• Bộ phận Trộn:	384.000.000 VNĐ
• Bộ phận Cán:	360.000.000 VNĐ
• Bộ phận Đóng gói:	456.000.000 VNĐ

b) Mỗi bộ phận sản xuất phát sinh các chi phí nhân công trực tiếp (tiền lương phải trả) như sau:

• Bộ phận Trộn:	60.000.000 VNĐ
• Bộ phận Cán:	110.400.000 VNĐ
• Bộ phận Đóng gói:	52.800.000 VNĐ

c) Chi phí sản xuất chung được phân bổ cho từng bộ phận như sau:

• Bộ phận Trộn:	360.000.000 VNĐ
• Bộ phận Cán:	408.000.000 VNĐ
• Bộ phận Đóng gói:	420.000.000 VNĐ

- d) Các sản phẩm hoàn thành được chuyển từ bộ phận Trộn sang bộ phận Cán.
- e) Các sản phẩm hoàn thành được chuyển từ bộ phận Cán sang bộ phận Đóng gói.
- f) Sản phẩm hoàn thành và chuyển từ bộ phận Đóng gói sang kho thành phẩm.
- g) Các sản phẩm có giá vốn 1.775.616.000 được bán cho khách hàng.

Yêu cầu: Thực hiện các bước sau cho mỗi giao dịch: Chuẩn bị một mục nhật ký để ghi lại giao dịch.

Trả lời: Nhật ký để ghi lại giao dịch.

a. Xuất nguyên vật liệu trực tiếp

Nợ TK 6211	:	384.000.000
Nợ TK 6212	:	360.000.000

Nợ TK 6213	:	456.000.000
Có TK 152	:	1.200.000.000

#### Kết chuyển cuối tháng

Bộ phận Trộn:

Nợ TK 1541	:	384.000.000
Có TK 6211	:	384.000.000

Bộ phận Cán:

Nợ TK 1542	:	360.000.000
Có TK 6212	:	360.000.000

Bộ phận Đóng gói:

Nợ TK 1543	:	456.000.000
Có TK 6213	:	456.000.000

#### b. Chi phí nhân công trực tiếp

Nợ TK 6221	:	60.000.000
Nợ TK 6222	:	110.400.000

Nợ TK 6223	:	52.800.000
Có TK 334	:	223.200.000

#### Kết chuyển cuối tháng

Bộ phận Trộn:

Nợ TK 1541	:	60.000.000
Có TK 6221	:	60.000.000

Bộ phận Cán:

Nợ TK 1542	:	110.400.000
Có TK 6222	:	110.400.000

Bộ phận Đóng gói:

Nợ TK 1543	:	52.800.000
Có TK 6223	:	52.800.000

**c. Chi phí sản xuất chung**

Bộ phận Trộn:

Nợ TK 1541	:	360.000.000
Có TK 627	:	360.000.000

Bộ phận Cán:

Nợ TK 1542	:	408.000.000
Có TK 6222	:	408.000.000

Bộ phận Đóng gói:

Nợ TK 1543	:	420.000.000
Có TK 6223	:	420.000.000

d. Các sản phẩm hoàn thành được chuyển từ bộ phận Trộn sang bộ phận Cán.

Nợ TK 1542	:	804.000.000
Có 1541	:	804.000.000

e. Các sản phẩm hoàn thành được chuyển từ bộ phận Cán sang bộ phận Đóng gói.

Nợ TK 1543	:	1.682.400.000
Có 1542	:	1.682.400.000

f. Sản phẩm hoàn thành và chuyển từ bộ phận Đóng gói sang kho thành phẩm.

Nợ TK 155	:	2.611.200.000
Có 1543	:	2.611.200.000
g. Các sản phẩm có giá vốn 1.775.616.000 được bán cho khách hàng.		
Nợ TK 632	:	1.775.616.000

Có 155 : 1.775.616.000

**III. Xác định đơn vị tương đương (sản phẩm dở dang cuối kỳ)**

Phần đầu của chương này mô tả chi phí theo quy trình và dòng chi phí thông qua các tài khoản được sử dụng trong một hệ thống chi phí theo quy trình. Khó khăn và thách thức là xác định giá thành đơn vị sản phẩm được chuyển ra khỏi tài khoản hàng tồn kho sản phẩm dở dang của từng bộ phận. Khi các đơn vị tồn kho sản phẩm dở dang (WIP) tồn tại vào cuối kỳ báo cáo, chi phí theo quy trình yêu cầu các đơn vị hoàn thành một phần này được chuyển đổi thành đơn vị hoàn thành tương đương (được gọi là đơn vị tương đương). Chúng ta bắt đầu quá trình xác định thông tin chi phí đơn vị với một khái niệm quan trọng, khái niệm về các đơn vị tương đương. Đơn vị tương đương là gì và cách tính đơn vị tương đương như thế nào?

Các đơn vị sản phẩm trong tài khoản sản phẩm dở dang cuối kỳ được giả định là đã hoàn thành một phần. Chi phí theo quy trình yêu cầu các đơn vị đã hoàn thành một phần trong tài khoản sản phẩm dở dang kết thúc phải được chuyển đổi thành các đơn vị đã hoàn thành tương đương (được gọi là đơn vị tương đương). Các đơn vị tương đương được tính bằng cách nhân số đơn vị vật lý (hoặc thực tế) có trong tay với tỷ lệ phần trăm hoàn thành của các đơn vị. Nếu các đơn vị vật lý hoàn thành 100% các đơn vị tương đương sẽ giống như các đơn vị vật lý. Tuy nhiên, nếu các đơn vị vật lý không hoàn thành 100% các đơn vị tương đương sẽ ít hơn các đơn vị vật lý. **Ví dụ:** nếu có bốn đơn vị vật lý của sản phẩm đã hoàn thành 50% vào cuối kỳ, thì tương đương với hai đơn vị đã được hoàn thành (2 đơn vị tương đương = 4 đơn vị vật lý × 50%). Công thức được sử dụng để tính toán các đơn vị tương đương như sau:

$$\text{Đơn vị tương đương} = \text{Số lượng đơn vị vật lý} \times \text{Tỷ lệ phần trăm hoàn thành}$$

Với khái niệm đơn vị tương đương hiện có, chúng ta có thể tính toán đơn vị tương đương cho ba chi phí sản phẩm: nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các đơn vị tương đương của công việc trong quá trình

thường khác nhau đối với nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung vì ba thành phần sản xuất này có thể tham gia vào quá trình ở các giai đoạn khác nhau. Ví dụ: Công ty ABC sản xuất bánh theo lô lớn và sử dụng hệ thống tính giá thành theo quy trình. Công ty có ba bộ phận sản xuất: Trộn, Cán và Đóng gói tham gia vào quá trình sản xuất. Trong tháng 05 tại Bộ phận Trộn của Công ty có 1.000 đơn vị sản phẩm còn lại trong quá trình sản xuất vào cuối kỳ (Giả sử không có hàng tồn kho đầu kỳ). Có thông tin sau:

- Nguyên vật liệu trực tiếp hoàn thành: 90%
- Nhân công trực tiếp hoàn thành: 30%
- Chi phí sản xuất chung hoàn thành: 60%

**Yêu cầu:** Tính các đơn vị tương đương cho từng chi phí trong số ba chi phí sản phẩm: nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí chung.

#### Giải pháp:

Công thức được sử dụng để tính toán các đơn vị tương đương như sau:

Đơn vị tương đương = Số đơn vị hoàn thành một phần × Tỷ lệ phần trăm hoàn thành

- Nguyên vật liệu trực tiếp = 1.000 Sản phẩm x 90%
- Nhân công trực tiếp = 1.000 Sản phẩm x 30%
- Chi phí sản xuất chung = 1.000 Sản phẩm x 60%

Lưu ý rằng lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung đôi khi được kết hợp trong một danh mục gọi là chi phí chuyển đổi, giả sử cả hai được thêm vào quy trình cùng một lúc. Trong phần này sẽ tách riêng nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Phần tiếp theo trình bày cách chúng tôi sử dụng khái niệm đơn vị tương đương cho mục đích tính giá thành sản phẩm. Hãy chắc chắn rằng bạn hiểu khái niệm về các đơn vị tương đương trước khi tiếp tục.

#### IV. Ánh định chi phí cho sản phẩm bằng phương pháp bình quân gia quyền.

Nên sử dụng phương pháp nào?

Có thể có những cách nhìn khác nhau về vấn đề này. Trên thực tế hầu hết các công ty sử dụng phương pháp bình quân gia quyền. Có lẽ vì phương pháp FIFO liên quan đến nhiều việc tính toán chi tiết hơn phương pháp bình quân gia quyền, nên phương pháp FIFO rất ít khi được sử dụng cho mục đích tính giá thành. Tuy nhiên nếu bạn biết được mức độ hoàn thành của các yếu tố trong sản phẩm dở dang đầu kỳ, nhưng không biết

được giá trị của các yếu tố đó, do vậy bạn phải sử dụng phương pháp FIFO. Hơn nữa số lượng đơn vị sản phẩm tương đương theo FIFO là cho các công việc kỳ hiện tại nên nó cần thiết cho mục đích lập kế hoạch và kiểm soát. Tại sao? Vì chúng biệt lập với друг ra cho một kỷ cụ thể. Theo FIFO là cho các công việc kỳ hiện tại nên nó cần thiết cho mục đích lập kế hoạch và cách tính sản phẩm tương đương theo FIFO giúp các nhà quản trị đo lường tính hiệu quả của các hoạt động của tháng hiện tại độc lập với việc thực hiện của các tháng trước đó nằm trong sản phẩm dở dang đầu kỳ. Do vậy ngân sách hoặc các định mức cho giá thành, chi phí của mỗi phòng ban hàng tháng có thể được so sánh với kết quả thực tế của công việc đã làm trong kỳ đó.

Mục tiêu chính được nêu trong Chương "Chi phí công việc được sử dụng như thế nào để theo dõi chi phí sản xuất?" và Chương "Làm thế nào để một tổ chức sử dụng chi phí dựa trên hoạt động để phân bổ chi phí chung?" và tiếp tục trong chương này, là gán chi phí sản phẩm cho các sản phẩm. Trong một hệ thống chi phí theo quy trình, chi phí trên mỗi đơn vị tương đương là thuật ngữ được sử dụng để mô tả chi phí đơn vị trung bình cho mỗi sản phẩm. Chi phí được phân bổ cho các đơn vị đã hoàn thành được chuyển ra ngoài và các đơn vị ở cuối kho WIP bằng cách sử dụng quy trình bốn bước sau:

- Bước 1. Tóm tắt dòng vật chất của các đơn vị và tính toán các đơn vị tương đương cho nguyên vật liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và chi phí chung.
- Bước 2. Tổng hợp các chi phí cần hạch toán (tách nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí chung).
- Bước 3. Tính giá thành trên một đơn vị tương đương.
- Bước 4. Sử dụng chi phí trên mỗi đơn vị tương đương để phân bổ chi phí cho (1) đơn vị đã hoàn thành được chuyển ra ngoài và (2) đơn vị ở cuối kho WIP.

**Ví dụ:** Bốn bước chính để ấn định chi phí

Công ty ABC sản xuất hàng loạt bàn gỗ với sản lượng sản xuất từ 3.000 đến 7.000 bàn mỗi tháng dùng trong các lớp học và sử dụng một thiết kế được chấp nhận rộng rãi. Điều này cho phép công ty mua nguyên vật liệu với số lượng lớn, thường dẫn đến giảm giá theo khối lượng từ các nhà cung cấp. Bởi vì cùng một chiếc bàn được sản xuất cho tất cả các khách hàng nên công ty mua nguyên liệu gỗ cắt sẵn từ các nhà cung cấp. Do đó Công ty có thể giới hạn quy trình sản xuất ở hai bộ phận xử lý: Lắp ráp và Hoàn thiện. Bộ phận lắp ráp trưng dụng các vật liệu và phần cứng đã cắt sẵn từ kho nguyên vật liệu, lắp ráp từng bàn và chuyển các bàn đã lắp ráp sang bộ phận Hoàn thiện. Giả sử bộ phận Lắp ráp của Công ty yêu cầu các nguyên vật liệu trực tiếp được sử dụng trong sản xuất. Trong tháng 05 tại bộ phận Lắp ráp có thông tin như sau:

- 1) Công ty có 3.000 đơn vị dở dang ban đầu (WIP) tất cả đã được hoàn thành và chuyển đi trong tháng Năm.

2) Trong tháng 5 bộ phận Lắp ráp thực hiện sản xuất thêm 6.000 đơn vị. Trong số 6.000 đơn vị có:

- Đơn vị đã được hoàn thành và chuyển giao cho bộ phận Hoàn thiện 1.000 đơn vị (hoàn thành 100% đối với vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí chung).
- 5.000 đơn vị đã được hoàn thành một phần và vẫn còn trong sản phẩm dở dang (WIP) kết thúc vào ngày 31 tháng 5 (60% hoàn thành cho nguyên vật liệu trực tiếp, 30% hoàn thành cho lao động trực tiếp và 30% hoàn thành cho chi phí chung, được áp dụng dựa trên số giờ lao động trực tiếp).

3) Tổng chi phí dở dang ban đầu (WIP) là 3.864.000.000 VNĐ (= 2.280.000.000 VNĐ nguyên vật liệu trực tiếp + 960.000.000 VNĐ lao động trực tiếp + 624.000.000 VNĐ chi phí chung).

4) Tổng chi phí phát sinh trong tháng 5 là 5.399.000.000 VNĐ (= 2.760.000.000 VNĐ nguyên vật liệu trực tiếp + 1.679.000.000 VNĐ lao động trực tiếp + 960.000.000 VNĐ chi phí chung).

Câu hỏi: Tổng chi phí cho bộ phận lắp ráp là: 9.264.000.000 VNĐ trong tháng 5 ( $9.264.000.000 VNĐ = 3.864.000.000$  trong WIP ban đầu + 5.400.000.000 VNĐ phát sinh trong tháng 5). Bao nhiêu trong số 9.264.000.000 VNĐ nên được phân bổ cho:

- Các đơn vị đã hoàn thành được chuyển đến bộ phận Hoàn thiện
- Các đơn vị dở dang còn lại trong bộ phận Lắp ráp kết thúc kiểm kê (WIP).

**Trả lời:** Hãy sử dụng bốn bước chính sau đây để trả lời câu hỏi này.

Bước 1. Tóm tắt dòng vật chất của các đơn vị và tính toán các đơn vị tương đương cho nguyên vật liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và chi phí chung.

Bước này sử dụng phương trình dòng chi phí cơ bản sau:

$$\begin{aligned} & \text{Sản lượng dở dang đầu kỳ} + \text{Sản lượng sản phẩm bắt đầu sản xuất trong kỳ} \\ & = \text{Sản lượng hoàn thành trong kỳ} + \text{Sản lượng dở dang cuối kỳ} \end{aligned}$$

Như bạn có thể thấy từ phương trình cho thấy rằng 3.000 đơn vị đã có trong sản phẩm dở dang (WIP) vào ngày 01/05 và 6.000 đơn vị đã được bắt đầu trong tháng 5. Như vậy 9.000 đơn vị phải được hạch toán và 9.000 đơn vị này sẽ kết thúc ở một nơi: đã hoàn thành chuyển ra ngoài (đến bộ phận Hoàn thiện) hoặc chưa hoàn thành (Nằm ở sản phẩm dở dang – WIP). Ghi nhận cho thấy 4.000 đơn vị đã được hoàn thành (Nằm ở sản phẩm dở dang – WIP). Ghi nhận cho thấy 4.000 đơn vị đã được hoàn thành và chuyển đi (3.000 từ sản phẩm dở dang đầu kỳ và 1.000 từ các đơn vị đã bắt đầu và hoàn thành trong tháng) và 5.000 đơn vị vẫn còn trong sản phẩm dở dang cuối kỳ.

5.000 đơn vị trong kho WIP cuối cùng ở các mức độ hoàn thành khác nhau đối với nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung, và phải được chuyển đổi thành các đơn vị tương đương bằng cách sử dụng công thức sau:

$$\text{Đơn vị tương đương} = \text{Số lượng đơn vị vật lý} \times \text{Tỷ lệ phần trăm hoàn thành}$$

- |                             |   |                       |       |
|-----------------------------|---|-----------------------|-------|
| • Nguyên vật liệu trực tiếp | = | $5.000 \times 60\% =$ | 3.000 |
| • Nhân công trực tiếp       | = | $5.000 \times 30\% =$ | 1.500 |
| • Chi phí sản xuất chung    | = | $5.000 \times 30\% =$ | 1.500 |

	Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	Tổng cộng
Số lượng hoàn thành và chuyển đi	4.000	4.000	4.000	4.000
Số lượng tồn tại sản phẩm dở dang	3.000	1.500	1.500	5.000
<b>Tổng số lượng tương đương trong kỳ</b>	<b>7.000</b>	<b>5.500</b>	<b>5.500</b>	<b>9.000</b>

Bước 2. Tổng hợp các chi phí cần hạch toán (tách nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung).

	Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	Tổng cộng
Chi phí dở dang đầu kỳ	2.280.000.000	960.000.000	624.000.000	3.864.000.000
Chi phí phát sinh trong tháng 05	2.760.000.000	1.679.000.000	960.000.000	5.399.000.000
<b>Tổng chi phí hạch toán trong kỳ</b>	<b>5.040.000.000</b>	<b>2.639.000.000</b>	<b>1.584.000.000</b>	<b>9.263.000.000</b>

Bước 3. Tính giá thành trên một đơn vị tương đương.

Công thức tính giá thành trên một đơn vị tương đương theo phương pháp bình quân gia quyền như sau:

$$\frac{\text{Giá thành trên một đơn vị tương đương}}{\text{Số lượng đã hoàn thành được chuyển ra ngoài} + \text{Số lượng đang dở dang cuối kỳ}} = \frac{\text{Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ}}{\text{Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ} + \text{Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ}}$$

Công thức này cũng có thể thể hiện như sau:

$$\frac{\text{Giá thành trên một đơn vị tương đương}}{\text{Tổng số lượng tương đương trong kỳ}} = \frac{\text{Tổng chi phí hạch toán trong kỳ}}{\text{Tổng số lượng tương đương trong kỳ}}$$

Chúng ta tính toán được Chi phí trên mỗi Đơn vị Tương đương cho Bộ phận Lắp ráp như sau:

	Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	Tổng cộng
Tổng chi phí hạch toán trong kỳ	5.040.000.000	2.639.000.000	1.584.000.000	
Tổng số lượng tương đương trong kỳ	7.000	5.500	5.500	
<b>Giá thành trên một đơn vị tương đương</b>	<b>720.000</b>	<b>479.818</b>	<b>288.000</b>	<b>1.487.818</b>

Bước 4. Sử dụng chi phí trên mỗi đơn vị tương đương để phân bổ chi phí cho (1) đơn vị đã hoàn thành được chuyển ra ngoài và (2) đơn vị ở dở dang cuối kỳ.

Chi phí được ấn định bằng cách nhân chi phí trên mỗi đơn vị tương đương với số lượng đơn vị tương đương cho nguyên vật liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và chi phí chung. Kết quả như sau:

	Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	Tổng cộng
Số lượng hoàn thành và chuyển đi	4.000	4.000	4.000	4.000
<b>Giá trị hoàn thành và chuyển đi</b>	<b>2.880.000.000</b>	<b>1.919.272.727</b>	<b>1.152.000.000</b>	<b>5.951.272.727</b>
Số lượng tồn tại sản phẩm dở dang	3.000	1.500	1.500	5.000
<b>Giá trị sản phẩm dở dang</b>	<b>2.160.000.000</b>	<b>719.727.273</b>	<b>432.000.000</b>	<b>3.311.727.273</b>
<b>Tổng chi phí trong kỳ</b>	<b>5.040.000.000</b>	<b>2.639.000.000</b>	<b>1.584.000.000</b>	<b>9.263.000.000</b>

## V. Chuẩn bị báo cáo chi phí sản xuất

Kết quả của bốn bước chính thường được trình bày trong báo cáo chi phí sản xuất. Báo cáo chi phí sản xuất tóm tắt hoạt động sản xuất và chi phí trong một bộ phận trong một kỳ báo cáo. Nó chỉ đơn giản là một bản tóm tắt chính thức của bốn bước được thực hiện để phân bổ chi phí cho các đơn vị được chuyển ra ngoài và các đơn vị đang kết thúc hàng tồn kho dở dang (WIP). Báo cáo chi phí sản xuất của bộ phận Lắp ráp tại Công ty ABC như sau:

### Tổng hợp số lượng sản phẩm sản xuất trong kỳ

	Tổng cộng
Số lượng hoàn thành và chuyển đi	4.000
Số lượng tồn tại sản phẩm dở dang	5.000
<b>Tổng cộng</b>	<b>9.000</b>

Bước 1. Tóm tắt dòng vật chất của các đơn vị và tính toán các đơn vị tương đương cho nguyên vật liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và chi phí chung.

	Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	Tổng cộng
Số lượng hoàn thành và chuyển đi	4.000	4.000	4.000	4.000
Số lượng tồn tại sản phẩm dở dang	3.000	1.500	1.500	5.000
<b>Tổng số lượng tương đương trong kỳ</b>	<b>7.000</b>	<b>5.500</b>	<b>5.500</b>	<b>9.000</b>

Bước 2. Tổng hợp các chi phí cần hạch toán (tách nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí chung).

	Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	Tổng cộng
Chi phí dở dang đầu kỳ	2.280.000.000	960.000.000	624.000.000	3.864.000.000
Chi phí phát sinh trong tháng 05	2.760.000.000	1.679.000.000	960.000.000	5.399.000.000
<b>Tổng chi phí hạch toán trong kỳ</b>	<b>5.040.000.000</b>	<b>2.639.000.000</b>	<b>1.584.000.000</b>	<b>9.263.000.000</b>

Bước 3. Tính giá thành trên một đơn vị tương đương.

	Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	Tổng cộng
Tổng chi phí hạch toán trong kỳ	5.040.000.000	2.639.000.000	1.584.000.000	
Tổng số lượng tương đương trong kỳ	7.000	5.500	5.500	
<b>Giá thành trên một đơn vị tương đương</b>	<b>720.000</b>	<b>479.818</b>	<b>288.000</b>	<b>1.487.818</b>

Bước 4. Sử dụng chi phí trên mỗi đơn vị tương đương để phân bổ chi phí

	Nguyên vật liệu trực tiếp	Nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	Tổng cộng
Số lượng hoàn thành và chuyển đi	4.000	4.000	4.000	4.000
<b>Giá trị hoàn thành và chuyển đi</b>	<b>2.880.000.000</b>	<b>1.919.272.727</b>	<b>1.152.000.000</b>	<b>5.951.272.727</b>
Số lượng tồn tại sản phẩm dở dang	3.000	1.500	1.500	5.000
<b>Giá trị sản phẩm dở dang</b>	<b>2.160.000.000</b>	<b>719.727.273</b>	<b>432.000.000</b>	<b>3.311.727.273</b>
<b>Tổng chi phí trong kỳ</b>	<b>5.040.000.000</b>	<b>2.639.000.000</b>	<b>1.584.000.000</b>	<b>9.263.000.000</b>

### 1. Các nhà quản lý sử dụng thông tin báo cáo chi phí sản xuất như thế nào?

Mặc dù báo cáo chi phí sản xuất cung cấp thông tin cần thiết để chuyển chi phí từ tài khoản này sang tài khoản khác, nhưng các nhà quản lý cũng sử dụng báo cáo này cho mục đích ra quyết định. Những câu hỏi quan trọng sau có thể được trả lời bằng cách sử dụng báo cáo chi phí sản xuất:

- Chi phí sản xuất mỗi đơn vị sản phẩm cho mỗi bộ phận là bao nhiêu?
- Chi phí sản xuất nào là cao nhất - nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp hay chi phí chung?
- Chúng ta đang gặp khó khăn ở đâu trong quá trình sản xuất? Trong bất kỳ bộ phận cụ thể?

- Chúng ta có thấy bất kỳ thay đổi đáng kể nào trong đơn giá nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp hoặc chi phí chung không? Nếu vậy, tại sao?
- Có bao nhiêu đơn vị chuyển qua mỗi bộ phận xử lý mỗi tháng?
- Những cải tiến trong quy trình sản xuất có được phản ánh trong chi phí cho mỗi đơn vị từ tháng này sang tháng khác không?

## 2. Một số lưu ý với chi phí cố định

Khi sử dụng thông tin từ báo cáo chi phí sản xuất, các nhà quản lý phải cẩn thận để không cho rằng tất cả các chi phí sản xuất là chi phí biến đổi. Giám đốc điều hành của Công ty ABC được cho biết rằng tổng chi phí sản xuất của bộ phận lắp ráp cho mỗi bàn là 1.487.818 VNĐ trong tháng 5. Tuy nhiên, nếu công ty sản xuất nhiều hơn hoặc ít đơn vị hơn so với sản xuất trong tháng 5, chi phí đơn vị sẽ thay đổi. Điều này là do chi phí đơn vị 1.487.818 VNĐ bao gồm cả chi phí biến đổi và chi phí cố định.

Giá sử nguyên vật liệu trực tiếp và lao động trực tiếp là chi phí biến đổi. Trong bộ phận lắp ráp, chi phí biến đổi trên mỗi đơn vị liên quan đến nguyên vật liệu trực tiếp và lao động trực tiếp sẽ giữ nguyên bất kể mức độ sản xuất, trong phạm vi phù hợp. Tuy nhiên, chi phí đơn vị sản phẩm còn lại liên quan đến chi phí chung phải được phân tích thêm để xác định số tiền có thể thay đổi (ví dụ: nguyên vật liệu gián tiếp) và số tiền cố định (ví dụ: tiền thuê nhà xưởng). Các nhà quản lý phải hiểu rằng chi phí cố định cho mỗi đơn vị sẽ thay đổi tùy thuộc vào mức độ sản xuất.

Cụ thể hơn Giám đốc điều hành phải hiểu rằng chi phí đơn vị 1.487.818 VNĐ trong bộ phận Lắp ráp được cung cấp trong báo cáo chi phí sản xuất sẽ thay đổi tùy thuộc vào mức độ sản xuất. Chương "Làm thế nào để các tổ chức xác định các mô hình hành vi chi phí?" cung cấp một trình bày chi tiết về cách thông tin chi phí có thể được tách thành các thành phần cố định và biến đổi nhằm mục đích cung cấp cho các nhà quản lý nhiều thông tin hữu ích hơn.

# CHƯƠNG 4: TÍNH GIÁ THÀNH THEO ĐƠN ĐẶT HÀNG

## I. Tổng quan về tính giá thành theo đơn đặt hàng

### 1. Chi phí theo đơn hàng

Chi phí theo đơn hàng là phương pháp xác định chi phí: bao gồm nguyên vật liệu, nhân công và chi phí chung cho một dự án hoặc bất kỳ đơn đặt hàng cụ thể nào từ khách hàng. Cách tiếp cận như vậy giúp theo dõi chi phí của các đơn đặt hàng của khách hàng cụ thể. Ngoài ra, nó giúp một công ty xem liệu họ có thể giảm chi phí trong các dự án sau này hay không. Hơn nữa, nó cũng giúp xác định xem một công ty có thể lập hóa đơn phát sinh cho khoản phí vượt quá nào cho khách hàng hay không. Phương pháp tính giá như vậy xác định chi phí ở cấp độ mặt bằng hoặc cấp đơn vị. Một tên khác của phương pháp tính giá này là kế toán theo dự án.

Phương pháp này phù hợp để tính toán chi phí để tạo một máy móc theo yêu cầu riêng hoặc phần mềm tùy chỉnh ... cho khách hàng. Một số các ngành hoặc công ty khác cũng hay sử dụng nó là: doanh nghiệp xây lắp, doanh nghiệp kinh doanh vận tải, xưởng phim, kiểm toán, các công ty tư vấn v.v. Một doanh nghiệp sử dụng phương pháp tính giá này thường có các đặc điểm sau:

- Sản xuất các sản phẩm theo thông số kỹ thuật của khách hàng.
- Làm cho các mặt hàng trong các lô có thể phân biệt được.
- Các mặt hàng mà một công ty sản xuất không đồng nhất.
- Công ty có thể tập hợp chi phí riêng biệt cho từng đối tượng (đơn hàng)
- Các dịch vụ được cung cấp cho mỗi khách hàng là duy nhất (không mang tính lặp đi lặp lại giống nhau).

### 2. Lợi ích của việc tính toán chi phí theo đơn hàng

- Hệ thống ghi nhận chi phí phát sinh theo từng dự án, rất hạn chế phân bổ chi phí theo tỷ lệ - do vậy, hệ thống này cung cấp thông tin về chi phí cho mỗi dự án là tương đối sát với thực tế phát sinh.
- Chi phí công việc cung cấp vô số thông tin về mỗi dự án. Nó giúp kế toán chi phí xem liệu chi phí có liên quan đến một dự án cụ thể hay không. Thông thường, một công ty có nhiều công việc đang chạy, do đó, một chi phí không chính xác có thể được chỉ định cho một dự án. Vì hệ thống chi phí công việc có rất nhiều thông tin, nó cho phép kế toán kiểm toán và xác định các sai sót đó một cách nhanh chóng.

- Nếu dự án là dài hạn, thì hệ thống chi phí này cho phép kế toán thường xuyên đổi chiều thông tin chi phí với ngân sách. Nếu có sự thay đổi, kế toán có thể thông báo cho ban lãnh đạo. Ban quản lý sau đó thực hiện hành động khắc phục để kiểm soát chi phí hoặc nói chuyện với khách hàng để điều chỉnh chi phí của dự án.
- Vì công ty xác định chi phí của từng dự án một cách riêng biệt, nó cho phép tìm ra lỗi hoặc lỗ cho công việc đó một cách dễ dàng.
- Nó cho phép ban lãnh đạo nhanh chóng xác định các công việc mang lại lợi nhuận nhiều hơn hoặc ít hơn và theo đó chuyển hướng các nguồn lực.
- Một hệ thống chi phí như vậy cũng phát triển một cơ sở dữ liệu cho một công ty để xác định chi phí của các công việc tương lai như vậy.
- Nó hỗ trợ một công ty đưa ra các ước tính hoặc ngân sách.
- Một hệ thống như vậy cũng hỗ trợ công ty đưa ra một báo giá chính xác cho một dự án hoặc công việc.
- Dữ liệu và hệ thống chi phí cũng được sử dụng để xác lập giá bán của sản phẩm dịch vụ.

### 3. Hạn chế của việc tính toán chi phí theo đơn hàng

- Chi phí theo đơn hàng được ghi nhận khi phát sinh trong quá trình thực hiện tách biệt cho từng đơn đặt hàng. Vì vậy kế toán viên có thể mất rất nhiều nỗ lực để xác định chính xác chi phí lỗ khâu ghi nhận.
- Trong thực tế, tính toán chi phí theo đơn hàng vẫn áp dụng phương pháp tỷ lệ để phân bổ chi phí cho một nhóm chi phí phát sinh. Điều này cũng làm hạn chế độ chính xác của chi phí so với thực tế phát sinh (nói một cách dễ hiểu, cho dù tập hợp chi phí, tách biệt chi phí cho từng đơn hàng – nhưng khoảng cách giữa chi phí thực tế và chi phí do kế toán tính toán vẫn không thể tránh khỏi)
- Thực hiện phương pháp tính chi phí này đòi hỏi nhiều kỹ năng và nhân lực. Vì vậy, nó có thể chứng minh là tốn kém cho công ty để thực hiện một hệ thống chi phí hợp lý.
- Một hệ thống chi phí như vậy không xem xét tác động của lạm phát. Nó dẫn đến việc tính toán lợi nhuận sai.

### 4. Xác định các hoạt động liên quan đến chi phí theo đơn hàng

- Vật liệu:** Nguyên liệu được mua về để sử dụng cho sản xuất. Tài khoản nguyên liệu tồn kho thường bao gồm cả nguyên liệu trực tiếp và nguyên liệu gián tiếp. Kế toán nguyên liệu là để kiểm soát tính toán nguyên liệu mua, sử dụng và tồn kho cho sản phẩm hoặc dự án cụ thể. Trong trường hợp vật liệu bị hư hỏng hoặc không xác định được đối tượng chịu trách nhiệm, kế toán tính toán và ghi nhận vào nhóm chi phí chung để phân bổ sau này. Đối với các khoản lỗ bất

thường, chi phí được tính trực tiếp vào giá vốn của các mặt hàng khi bán ra. Khi hoàn thành công việc của dự án, kế toán sẽ tính giá thành, kết chuyển chi phí sản xuất từ công việc dở dang sang thành phẩm. Sau khi chuyển quyền sở hữu hoặc bàn giao dự án, kế toán tiến hành ghi nhận giá vốn hàng bán xác định kết quả kinh doanh trong kỳ.

- Nhân công:** Nó bao gồm việc xác định chi phí của lực lượng lao động hoặc những nhân viên đã góp phần hoàn thành dự án hoặc công việc đó. Lượng lao động trực tiếp được tính cho một dự án cụ thể, trong khi lao động gián tiếp được tính vào tổng chi phí chung và sau đó được phân bổ cho các công việc thực hiện.

Về ghi nhận chi phí nhân công trực tiếp theo quy định của Việt Nam, chi phí nhân công trực tiếp bao gồm toàn bộ cả biến phí và một phần là định phí. Rất nhiều các quyết định quản trị dựa trên việc phân tích mối liên hệ giữa chi phí, lượng hàng bán và lợi nhuận, trong đó chi phí được phân ra thành biến phí và định phí. Việc ghi nhận nhận việc chi phí nhân công trực tiếp vừa là biến phí và định phí sẽ gây khó khăn trong việc phân tích và ra các quyết định kinh tế. Theo thông lệ quốc tế, đơn giá nhân công trực tiếp sẽ chỉ gồm các khoản biến phí nhân công trực tiếp như tiền lương và các khoản gắn liền với thời gian lao động của người lao động như tiền lương tăng ca, hay tính ngoài giờ hệ số 1 bình thường. Ngoài ra có thể bao gồm tiền ăn giữa ca làm việc, các khoản mang tính định phí nhân công trực tiếp như tiền lương tăng phần lớn hơn hệ số 1, các khoản tiền bảo hiểm xã hội bảo hiểm y tế bảo hiểm thất nghiệp bảo hộ lao động trợ cấp ốm đau tai nạn hay các chi phí khác liên quan đến nhân công trực tiếp nhưng không được tính vào chi phí nhân công trực tiếp mà được ghi vào chi phí sản xuất chung.

- Chi phí chung:** Doanh nghiệp xác định tổng chi phí sản xuất chung, sau đó xác định chi phí cho dự án hoặc công việc cụ thể. Đối với chi phí không trực tiếp, kế toán cộng dồn chi phí vào nhóm chi phí chung. Việc tính tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung thường phải sử dụng khái niệm trung tâm chi phí và cơ sở phân bổ chi phí (cost-allocation base) hay còn gọi là khoản mục điều khiển phí.

Người quản lý luôn muốn phân bổ chính xác, hợp lý toàn bộ chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh cho các sản phẩm khác nhau trong kỳ. Điều này chỉ có thể làm được vào cuối năm, như vậy là quá muộn hoặc một số doanh nghiệp phân bổ hàng tháng theo số thực tế thì nó có nhiều biến động giữa các tháng. Một giải pháp tốt hơn cho việc phân bổ chi phí sản xuất chung trong hầu hết các tình huống là tính tỷ lệ phân bổ trước, thường là theo một năm.

Trong chuẩn mực kế toán Việt Nam VAS 02 và IAS 02 đều yêu cầu kế toán tính giá thành phải sử dụng tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung theo mức độ hoạt động bình thường (Normalized overhead rates). Nghĩa là kế toán phải sử dụng phương pháp kế toán giá thành thông thường (normal costing approach). Tại sao lại có thuật ngữ bình thường (normal), vì tỷ lệ chi phí sản xuất chung bình quân hàng năm được sử dụng xuyên suốt cả năm cho kế toán giá thành, nó không bị thay đổi từ ngày này sang ngày khác và từ tháng nọ sang tháng kia. Kết quả của giá thành sản phẩm thông thường bao gồm một số trung bình hay thông thường của chi phí sản xuất chung. Hệ thống kế toán giá thành thông thường (normal costing trung bình hay bình thường, để có được sự đại diện hay đánh giá hàng tồn kho bình thường. system) là một hệ thống giá thành trong đó chi phí sản xuất chung được phân bổ trên cơ sở Có ba lý do căn bản để tính tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung theo năm hơn là tính tỷ lệ phân bổ thực tế vào cuối tháng.

- Sử dụng tỷ lệ phân bổ trước cho phép tính giá thành sản phẩm một cách nhanh chóng, phục vụ cho việc đánh giá sản phẩm, thực hiện công việc Marketing nhanh và các quyết định quan trọng khác.
- Tỷ lệ phân bổ được tính hàng tháng sẽ thể hiện không đúng vì nó bị ảnh hưởng bởi tình hình cụ thể từng tháng. Nhiều mục chi phí sản xuất chung thay đổi giữa các tháng. Ví dụ chi phí điện mùa hè có thể cao hơn mùa đông nếu mùa hè sử dụng nhiều máy điều hòa. Sản lượng thay đổi giữa các tháng vì nhu cầu sản phẩm theo mùa, vì kỳ nghỉ việc. Tất cả các hiện tượng này có thể tạo nên một tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung thực tế rất biến động từ tháng này sang tháng khác. Điều đó làm hạn chế sự hữu ích của các báo cáo giá thành.
- Tính tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung một lần cho một năm sẽ đơn giản hơn việc tính cho từng tháng.

Tuy vậy một số công ty mới đi vào hoạt động, chưa có kinh nghiệm trong việc tính tỷ lệ phân bổ chi phí sản xuất chung định trước hàng năm thì vẫn có thể sử dụng phương pháp phân bổ theo số thực tế phát sinh hàng tháng. Lưu ý nếu dùng tỷ lệ phân bổ định trước hàng năm, thì cuối năm chúng ta vẫn phải điều chỉnh lại theo đúng số thực tế.

## 5. Quy trình của tính giá thành theo đơn hàng

Sau đây là quy trình thông thường của việc lập kế hoạch và tập hợp chi phí theo đơn hàng:

- a) Nhận yêu cầu: Trước khi khách hàng đặt hàng, họ thường hỏi công ty về sản phẩm của họ. Khách hàng hỏi chi tiết về chất lượng, thời gian giao hàng và các thông tin khác.
- b) Giá ước tính: Sau khi công ty nhận được yêu cầu, kế toán sẽ cố gắng ước tính chi phí của dự án. Kế toán ghi nhớ các thông số kỹ thuật của khách hàng và các yếu tố chi phí khác nhau. Kế toán có thể phát triển ước tính dựa trên các dự án tương tự mà họ đã làm trong quá khứ. Sau khi kế toán chuẩn bị ước tính, nó sẽ được quản lý kiểm tra và sau đó nó sẽ được gửi cho khách hàng.
- c) Xác nhận đơn hàng: Nếu khách hàng đồng ý với ước tính, họ sẽ đặt hàng và xác nhận yêu cầu của họ.
- d) Sản xuất đơn đặt hàng: Sau khi chấp nhận đơn đặt hàng, bộ phận kế hoạch sản xuất chuẩn bị một tài liệu được gọi là lệnh sản xuất . Lệnh sản xuất bao gồm các chi tiết sau:
  - Lệnh sản xuất số
  - Ngày đặt hàng
  - Tên của khách hàng
  - Số lượng
  - Mô tả công việc
  - Bản vẽ và thiết kế
  - Phiếu yêu cầu (Hóa đơn) vật liệu số
  - Các chi tiết của hoạt động được thực hiện
  - Phòng ban và máy móc được phân bổ cho công việc
  - Ngày bắt đầu công việc
  - Ngày hoàn thành
  - Hướng dẫn đặc biệt, nếu có

Lệnh sản xuất có dạng hướng dẫn được ban hành cho người quản đốc để tiến hành công việc. Do đó, nó phục vụ như một thẩm quyền cho người quản đốc để chỉ ra rằng công việc nên được bắt đầu. Kế toán chi phí lập bảng công việc dựa trên thông tin từ bộ phận sản xuất.

- e) Thực hiện và Kiểm tra: Sau khi sản xuất, người quản lý sẽ kiểm tra sản phẩm cuối cùng để đảm bảo sản phẩm có đáp ứng được yêu cầu của khách hàng hay không. Họ cũng xác định chắc chắn tổng chi phí để đảm bảo nó phù hợp với ước tính.
- f) Giao sản phẩm: Sau khi kiểm tra, công ty đóng gói hàng hóa đúng cách và giao hàng giống như vậy cho khách hàng. Sau đó, khách hàng thực hiện thanh toán.

## 6. Tính giá thành

Các loại tài liệu sau đây giúp kế toán đưa ra một hệ thống chi phí công việc chính xác:

- a) Lệnh Sản xuất hoặc đơn đặt hàng sản xuất - tài liệu này cung cấp thông tin về khối lượng của một sản phẩm mà nó cần để sản xuất.
- b) Bảng chi phí - đây là tài liệu quan trọng nhất. Nó giúp ghi lại tất cả các chi phí ở mỗi cấp độ sản xuất.
- c) Các tài liệu khác giúp kế toán viên áp dụng hệ thống tính giá này là phiếu thời gian, công cụ, lệnh dự phòng, lệnh kiểm tra, v.v.

Chi phí theo đơn hàng (theo công việc) là rất quan trọng đối với các công ty không kinh doanh các sản phẩm giống nhau. Trong trường hợp như vậy, hệ thống này cho phép chúng ta theo dõi chính xác chi phí cho từng sản phẩm hoặc dự án. Với sự ra đời của công nghệ, các công ty ngày nay sử dụng các hệ thống tính toán công việc được vi tính hóa để hỗ trợ tính toán chi phí. Hệ thống này cũng được sử dụng trong hợp đồng cộng chi phí.

## II. Phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đơn đặt hàng

Phân bổ chi phí sản xuất chung cho các công việc được thực hiện theo 02 bước sau:

### 1. Sử dụng tỷ lệ chi phí được xác định trước

Mục tiêu là phân bổ chi phí sản xuất chung cho các công việc dựa trên một số hoạt động chung, chẳng hạn như giờ lao động trực tiếp, giờ máy hoặc chi phí lao động trực tiếp. Hoạt động được sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung cho các công việc được gọi là cơ sở phân bổ. Khi cơ sở phân bổ được chọn, tỷ lệ chi phí chung được xác định trước có thể được thiết lập. Tỷ lệ chi phí chung được xác định trước được tính toán trước hàng năm mà tỷ lệ này được sử dụng để phân bổ chi phí sản xuất chung cho các công việc. Công thức tính toán tỷ lệ chi phí được xác định trước

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

- Tổng chi phí sản xuất chung dự kiến trong năm: yêu cầu ước tính tất cả các chi phí sản xuất chung trong năm, chẳng hạn như nguyên vật liệu gián tiếp, lao động gián tiếp và các chi phí gián tiếp khác liên quan đến nhà máy. Có thể ước tính chi phí chung hàng năm dựa trên chi phí chung thực tế năm trước.
- Ước tính hoạt động cơ sở phân bổ cho năm: Các cơ sở phân bổ phổ biến nhất là giờ lao động trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp và giờ máy. Các công ty thường xem xét hai mục sau đây khi xác định cơ sở phân bổ nào sẽ sử dụng:
  - Liên kết với chi phí sản xuất chung. Mục tiêu là tìm một cơ sở phân bổ thúc đẩy chi phí chung, thường được gọi là yếu tố thúc đẩy chi phí. Ví dụ: nếu quy trình sản xuất của một công ty sử dụng nhiều lao động (tức là nó đòi hỏi một

lực lượng lao động lớn), thì chi phí chung có thể do số giờ lao động trực tiếp hoặc chi phí lao động trực tiếp chi phí. Số giờ lao động trực tiếp làm việc càng nhiều thì chi phí chung phát sinh càng cao. Do đó, giờ lao động trực tiếp hoặc chi phí lao động trực tiếp sẽ được sử dụng làm cơ sở phân bổ. Nếu quy trình sản xuất của một công ty được cơ giới hóa cao (nghĩa là nó phụ thuộc vào máy móc nhiều hơn là lao động), thì chi phí chung có thể bị chi phối bởi số giờ máy móc. Số giờ máy sử dụng càng nhiều, chi phí quản lý phát sinh càng cao. Do đó, giờ máy sẽ được sử dụng làm cơ sở phân bổ. Có thể hợp lý hơn khi sử dụng một số cơ sở phân bổ và một số tỷ lệ chi phí chung để phân bổ chi phí chung cho các công việc. Cách tiếp cận này, được gọi là tính chi phí dựa trên hoạt động.

- Dễ dàng đo lường. Cơ sở phân bổ không chỉ được liên kết với chi phí chung; nó cũng nên được đo lường. Ba cơ sở phân bổ phổ biến nhất: giờ lao động trực tiếp, chi phí lao động trực tiếp và giờ máy móc là tương đối dễ đo lường. Số giờ lao động trực tiếp và chi phí lao động trực tiếp có thể được đo lường bằng cách sử dụng bảng chấm công, do đó, việc sử dụng một trong hai số này làm cơ sở để phân bổ chi phí chung là khá đơn giản. Giờ máy cũng có thể được đo dễ dàng bằng cách đặt một đồng hồ đo giờ trên mỗi máy nếu chưa có.

### Tại sao sử dụng tỷ lệ chi phí được xác định trước?

Việc sử dụng tỷ lệ chi phí chung được xác định trước thay vì dữ liệu thực tế để áp dụng chi phí chung cho các công việc được gọi là chi phí thông thường. Hầu hết các công ty thích tính chi phí thông thường hơn là ấn định chi phí chung thực tế cho các công việc vì một số lý do sau:

- Chi phí quản lý thực tế có thể dao động từ tháng này sang tháng khác, gây ra một lượng lớn chi phí quản lý được tính cho các công việc trong thời kỳ chi phí cao. Ví dụ, chi phí tiện ích có thể cao hơn trong những tháng mùa đông lạnh giá và những tháng mùa hè nóng bức so với những tháng mùa thu và mùa xuân. Chi phí bảo trì có thể cao hơn trong thời gian chậm. Chi phí bình thường tính trung bình các chi phí này trong suốt một năm.
- Dữ liệu chi phí sản xuất chung thực tế thường chỉ có vào cuối tháng, quý hoặc năm. Các nhà quản lý muốn biết chi phí của một công việc khi nó được hoàn thành và trong một số trường hợp là trong quá trình sản xuất nhiều hơn là đợi đến cuối kỳ.
- Giá tính cho khách hàng thường được thương lượng dựa trên chi phí. Một tỷ lệ chi phí được xác định trước là hữu ích khi ước tính chi phí.
- Sổ sách kế toán được đơn giản hóa bằng cách sử dụng tỷ lệ chi phí được xác định trước. Một tỷ lệ được sử dụng để ghi lại chi phí chung thay vì lập bảng chi

phi chung thực tế vào cuối kỳ báo cáo và quay trở lại để phân bổ chi phí cho công việc.

## 2. Sử dụng tài khoản chi phí sản xuất chung

Sử dụng tỷ lệ chi phí chung được xác định trước để áp dụng chi phí chung cho các công việc yêu cầu sử dụng tài khoản chi phí sản xuất chung. Tài khoản chi phí sản xuất chung được sử dụng để theo dõi hai phần thông tin sau:

- Đầu tiên, tài khoản chi phí sản xuất chung phát sinh bên Nợ theo dõi chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh. Hãy nhớ lại rằng chi phí sản xuất chung bao gồm tất cả các chi phí sản xuất trừ nhân công trực tiếp và nguyên vật liệu trực tiếp. Chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh trong kỳ được hạch toán bên Nợ tài khoản chi phí sản xuất chung. Các ví dụ khác về chi phí sản xuất chung thực tế bao gồm các tiện ích của nhà máy, bảo trì máy móc và tiền lương của người giám sát nhà máy.
- Thứ hai, tài khoản chi phí sản xuất phát sinh bên Có theo dõi chi phí chung áp dụng cho công việc. Chi phí chung được áp dụng cho các công việc sử dụng tỷ lệ chi phí chung được xác định trước được hạch toán bên Có trong tài khoản chi phí sản xuất.

Bởi vì chi phí sản xuất chung được áp dụng cho các công việc dựa trên tỷ lệ chi phí chung ước tính được xác định trước, nên chi phí chung được áp dụng (bên có của chi phí sản xuất chung) hiếm khi bằng chi phí chung thực tế phát sinh (bên nợ của chi phí sản xuất chung). Thuật ngữ nào được sử dụng để mô tả sự khác biệt giữa chi phí chung thực tế phát sinh trong một khoảng thời gian và chi phí chung được áp dụng trong một khoảng thời gian là chi phí áp dụng dưới mức và chi phí áp dụng quá mức.

Chi phí chung được áp dụng thấp xảy ra khi chi phí chung thực tế (các khoản ghi nợ) cao hơn chi phí chung được áp dụng cho các công việc (các khoản ghi có). Tài khoản chữ T sau đây cung cấp một ví dụ về chi phí chung được áp dụng dưới mức. Lưu ý rằng tài khoản chi phí sản xuất có số dư bên Nợ khi chi phí chung được áp dụng dưới mức do chi phí được áp dụng cho công việc ít hơn so với chi phí thực tế phát sinh.

Chi phí sản xuất chung	
Chi phí chung thực tế	Chi phí được áp dụng cho công việc
120,000,000	72,000,000
<b>48,000,000</b>	

Chi phí chung được áp dụng quá mức xảy ra khi chi phí chung thực tế (các khoản ghi nợ) thấp hơn chi phí chung được áp dụng cho các công việc (các khoản ghi có). Tài -

khoản chữ T sau đây cung cấp một ví dụ về chi phí được áp dụng quá mức. Lưu ý rằng tài khoản chi phí sản xuất chung có số dư bên Có khi chi phí chung được áp dụng vượt mức do nhiều chi phí được áp dụng cho công việc hơn là chi phí thực sự phát sinh.

Chi phí sản xuất chung	
Chi phí chung thực tế	Chi phí được áp dụng cho công việc
144,000,000	216,000,000
	72,000,000

Do tài khoản chi phí sản xuất chung là tài khoản bù trừ nên cuối kỳ phải kết chuyển. Nên hầu hết các công ty chỉ cần đóng số dư tài khoản chi phí sản xuất chung vào tài khoản giá vốn hàng bán.

\* **Phương pháp thay thế để kết chuyển tài khoản chi phí sản xuất chung:** Mặc dù hầu hết các công ty đóng tài khoản chi phí sản xuất chung vào giá vốn hàng bán, điều này thường chỉ được thực hiện khi số tiền này là không đáng kể (không đáng kể là một thuật ngữ kế toán phổ biến được sử dụng để mô tả một số tiền nhỏ so với quy mô của công ty). Thuật ngữ vật liệu mô tả một lượng tương đối lớn. Nếu số tiền này là đáng kể, thì nó phải được kết chuyển vào ba tài khoản khác nhau: hàng dở dang trong quá trình sản xuất (WIP), hàng tồn kho thành phẩm và giá vốn hàng bán.

## 3. Ví dụ về chi phí công việc:

**Bài 1:** Công ty ABC là một công ty sản xuất chuyên đóng bàn gỗ theo yêu cầu cho các cá nhân và tổ chức. Mỗi sản phẩm là duy nhất và được xây dựng theo thông số kỹ thuật của khách hàng để sử dụng trong gia đình (bàn cà phê và bàn phòng ăn) và văn phòng (bàn phòng họp và phòng họp). Công ty ABC ước tính rằng chi phí sản xuất chung hàng năm sẽ là 3.600.000.000 VNĐ. Công ty phân bổ chi phí chung cho các công việc dựa trên số giờ máy và dự kiến sẽ cần 100.000 giờ máy trong năm. Yêu cầu:

- Tính toán tỷ lệ chi phí được xác định trước.
- Tại sao Công ty ABC lại sử dụng giờ máy làm cơ sở phân bổ chi phí chung?
- Giả sử Công ty ABC phát sinh chi phí sản xuất chung thực tế là 3.482.400.000 VNĐ và áp dụng chi phí chung là 3.810.000.000 VNĐ trong năm. Số dư tài khoản như sau: Sản phẩm dở dang – WIP: 600.000.000 VNĐ; thành phẩm tồn kho: 480.000.000 VNĐ; và giá vốn hàng bán: 1.320.000.000 VNĐ. Vậy:
  - Đây là chi phí áp dụng quá mức hoặc áp dụng dưới mức? Giải thích câu trả lời của bạn.
  - Thực hiện đóng tài khoản chi phí sản xuất giả sử số dư là không quan trọng.
  - Thực hiện đóng tài khoản chi phí sản xuất giả sử số dư là quan trọng.

4. Phân tích khả năng sinh lời của công việc tại Công ty ABC.

#### Cách tính như sau:

1. Tỷ lệ chi phí được xác định trước được tính như sau:

Tỷ lệ chi phí định trước =	$\frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung dự kiến trong năm}}{\text{Ước tính hoạt động cơ sở phân bổ cho năm}}$
	3.600.000.000
Tỷ lệ chi phí định trước =	$\frac{3.600.000.000}{100.000}$ = 36.000 VNĐ/Giờ

2. Nếu quy trình sản xuất của Công ty ABC được cơ giới hóa cao, chi phí chung có thể do sử dụng máy móc. Số giờ máy sử dụng càng nhiều, chi phí quản lý phát sinh càng cao. Vì vậy, có một mối liên hệ giữa số giờ máy và chi phí chung, và sử dụng số giờ máy làm cơ sở phân bổ là tốt hơn. Giờ máy cũng được theo dõi dễ dàng, giúp việc thực hiện tương đối đơn giản.

3. Chi phí sản xuất chung được áp dụng quá mức vì chi phí chung thực tế thấp hơn chi phí chung áp dụng cho công việc. Ngoài ra, tài khoản chi phí sản xuất chung có số dư bên có.

#### Nếu số dư là không quan trọng:

Chi phí sản xuất chung	327.600.000
Giá vốn hàng bán	327.600.000

#### Nếu số dư là quan trọng:

Chi phí sản xuất chung	327.600.000
Sản phẩm dở dang	81.900.000
Thành phẩm tồn kho	65.520.000
Giá vốn hàng bán	180.180.000

Số tiền được tính như sau. Số tiền phân bổ = phần trăm của tổng số × số dư đã áp dụng thừa là 327.600.000 VNĐ.

Khoản mục	Giá trị	%	Giá trị kết chuyển
Sản phẩm dở dang	600.000.000	25.00%	81.900.000
Thành phẩm tồn kho	480.000.000	20.00%	65.520.000
Giá vốn hàng bán	1.320.000.000	55.00%	180.180.000
<b>Cộng</b>	<b>2.400.000.000</b>		<b>327.600.000</b>

**Bài 2:** Công ty ABC sản xuất máy kéo và các máy móc nông nghiệp khác. Mỗi phần của thiết bị được xây dựng theo thông số kỹ thuật của khách hàng. Trong tháng 5, tháng hoạt động đầu tiên. Công ty ABC bắt đầu thực hiện ba đơn đặt hàng của khách hàng: công việc 1, 2 và 3. Công ty áp dụng chi phí sản xuất chung bằng cách sử dụng tỷ lệ xác định trước là 160% chi phí nhân công trực tiếp Các giao dịch sau đây đã diễn ra trong tháng 5:

1. Nguyên liệu sản xuất đã mua với tổng trị giá 10.800.000.000 VNĐ. Xử lý yêu cầu nguyên vật liệu cho các mặt hàng sau:

Khoản mục	Giá trị
Nguyên vật liệu cho công việc 01	1.862.400.000
Nguyên vật liệu cho công việc 02	1.166.400.000
Nguyên vật liệu cho công việc 03	840.000.000
Nguyên vật liệu gián tiếp	1.038.240.000
<b>Cộng</b>	<b>4.907.040.000</b>

2. Bảng chấm công trong tháng cung cấp như sau:

Khoản mục	Giá trị	Số giờ
Chi phí nhân công cho công việc 01	355.200.000	700
Chi phí nhân công cho công việc 02	283.200.000	550
Chi phí nhân công cho công việc 03	156.000.000	300
Chi phí nhân công gián tiếp	232.800.000	
<b>Cộng</b>	<b>1.027.200.000</b>	

3. Hoàn thành công việc 1 và chuyển thành thành phẩm và đã giao công việc 1 cho khách hàng và nhận thanh toán là: 3.360.000.000 VNĐ.

Yêu cầu:

- Tính chi phí sản xuất phát sinh trong tháng 5 cho từng công việc.
- Thực hiện các bút toán ghi sổ thích hợp cho mỗi mục được mô tả trước đó. Giả sử tất cả các khoản thanh toán sẽ được thực hiện vào tháng tới.
- Công ty ABC kiếm được bao nhiêu lợi nhuận gộp từ việc bán công việc 1?
- Giả sử tổng chi phí bán hàng là 120.000.000 VNĐ và chi phí quản lý doanh nghiệp là 240.000.000 VNĐ trong tháng 5, hãy lập báo cáo thu nhập cho Công ty ABC trong tháng. (Giả sử không có sự điều chỉnh nào đối với giá vốn hàng bán đối với chi phí chung được áp dụng thiếu hoặc áp dụng quá mức.)

#### Cách tính như sau:

a. Tính chi phí sản xuất phát sinh trong tháng 5 cho từng công việc.

Khoản mục	Công việc 01	Công việc 02	Công việc 03	Tổng cộng
Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	1.862.400.000	1.166.400.000	840.000.000	<b>3.868.800.000</b>
Chi phí nhân công trực tiếp	355.200.000	283.200.000	156.000.000	<b>794.400.000</b>
Chi phí sản xuất chung (160% CP nhân công)	568.320.000	453.120.000	249.600.000	<b>1.271.040.000</b>
<b>Cộng</b>	<b>2.785.920.000</b>	<b>1.902.720.000</b>	<b>1.245.600.000</b>	<b>5.934.240.000</b>

b. Thực hiện các bút toán ghi sổ thích hợp cho mỗi mục được mô tả trước đó. Giả sử tất cả các khoản thanh toán sẽ được thực hiện vào tháng tới.

*Nhập mua nguyên vật liệu:*

Nợ TK 152	:	10.800.000.000
Có TK 3311	:	10.800.000.000

*Xuất nguyên vật liệu:*

Nợ TK 6211	:	1.862.400.000
Nợ TK 6212	:	1.166.400.000
Nợ TK 6213	:	840.000.000
Nợ TK 627	:	1.038.240.000
Có TK 152	:	5.956.800.000

*Chi phí nhân công:*

Nợ TK 6221	:	355.200.000
Nợ TK 6222	:	283.200.000
Nợ TK 6223	:	156.000.000
Nợ TK 627	:	232.800.000
Có TK 334	:	1.027.200.000

*Công việc 01:*

$$\text{Phân bổ chi phí sản xuất chung} = 232.800.000 \times 160\% = 372.480.000$$

Hạch toán:

**Kết chuyển chi phí sản xuất:**

Nợ TK 1541	:	2.785.920.000
Có TK 6211	:	1.862.400.000
Có TK 6221	:	355.200.000
Có TK 627	:	372.480.000

**Nhập kho công việc 01**

Nợ TK 155	:	2.785.920.000
Có TK 1541	:	2.785.920.000

**Ghi nhận doanh thu công việc 01**

Nợ TK 1111	:	3.360.000.000
Có TK 511	:	3.360.000.000

**Ghi nhận giá vốn công việc 01**

Nợ TK 632	:	2.785.920.000
Có TK 155	:	2.785.920.000

Chi phí sản xuất dở dang

Công việc 02:

**Kết chuyển chi phí sản xuất:**

Nợ TK 1542	:	1.902.720.000
Có TK 6212	:	1.166.400.000
Có TK 6222	:	453.120.000
Có TK 627	:	372.480.000

Công việc 03:

Kết chuyển chi phí sản xuất:

Nợ TK 1543	:	1.245.600.000
Có TK 6213	:	840.000.000
Có TK 6223	:	156.000.000
Có TK 627	:	249.600.000

c. Lợi nhuận gộp Công ty ABC kiếm được từ việc bán công việc 1 là 574.080.000 VNĐ  
 $= 3.360.000.000 - 2.785.920.000.$

d. Báo cáo thu nhập cho Công ty ABC trong tháng 05 như sau:

<b>Báo cáo thu nhập cho Công ty ABC tháng 05</b>	
<b>Khoản mục</b>	<b>Giá trị</b>
Doanh thu	3.360.000.000
Giá vốn hàng bán	2.785.920.000
<b>Lợi nhuận gộp</b>	<b>574.080.000</b>
Chi phí bán hàng	120.000.000
Chi phí quản lý doanh nghiệp	240.000.000
<b>Lợi nhuận từ HDKD</b>	<b>214.080.000</b>

### III. Chi phí theo công việc trong các tổ chức dịch vụ

Hệ thống chi phí công việc trong các tổ chức dịch vụ tương tự như hệ thống được sử dụng bởi các công ty sản xuất. Tuy nhiên, các tổ chức dịch vụ sử dụng ít nguyên vật liệu hơn các tổ chức sản xuất, tên tài khoản họ sử dụng hơi khác và họ thường theo dõi chi phí theo khách hàng hơn là theo sản phẩm. Những điểm tương đồng và khác biệt trong cách hạch toán nguyên vật liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và chi phí chung của các công ty dịch vụ và công ty sản xuất như sau:

- Vật liệu trực tiếp: Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp đối với nhiều công ty dịch vụ, chẳng hạn như công ty kế toán và luật, là không đáng kể. Do đó, các công ty này không theo dõi nguyên vật liệu trực tiếp cho từng công việc. Tuy nhiên, các công ty dịch vụ sử dụng vật liệu đắt tiền, chẳng hạn như cửa hàng sửa chữa ô tô, sẽ theo dõi vật liệu trực tiếp cho từng công việc. Vì nguyên vật liệu trực tiếp tốn kém đối với các công ty sản xuất nên các công ty này thường theo dõi nguyên vật liệu trực tiếp cho từng công việc.

- Lao động trực tiếp: Bởi vì lao động trực tiếp có xu hướng là chi phí quan trọng nhất đối với các công ty dịch vụ, các công ty này theo dõi chi phí theo công việc bằng cách sử dụng bảng chấm công và bảng chi phí công việc, giống như các công ty sản xuất.
- Chi phí sản xuất chung: Các công ty dịch vụ và sản xuất theo dõi chi phí chung theo cách tương tự. Cả hai thường sử dụng tỷ lệ chi phí chung được xác định trước để tính chi phí chung cho công việc. Bởi vì chi phí chung thường được chi phơi bởi số giờ lao động trực tiếp trong một công ty dịch vụ, số giờ lao động trực tiếp thường được sử dụng làm cơ sở phân bổ. Quá trình ghi lại chi phí chung trong nhật ký và bảng chi phí công việc là giống nhau đối với cả hai loại công ty.