

# MỘT CÁCH NHÌN SÂU SẮC VỀ GIÁ THÀNH KHẢ BIẾN VÀ GIÁ THÀNH TOÀN BỘ

• TRẦN THỊ KIM KHÔI

## TÓM TẮT:

Giá thành toàn bộ và giá thành khả biến là 2 kỹ thuật tính giá thành khác nhau dựa trên 2 quan điểm khác nhau, từ đó tạo sự khác biệt trong việc xác định lợi nhuận và phân tích kết quả kinh doanh giữa 2 phương pháp. Việc xử lý định phí sản xuất chung của 2 phương pháp có sự khác nhau đã tạo nên những kết quả kinh doanh khác nhau và có thể gây ra sự nhầm lẫn cho việc ra các quyết định. Bài viết nhằm làm sáng tỏ các vấn đề khác biệt giữa 2 phương pháp và đưa ra phương pháp điều chỉnh lợi nhuận để có thể sử dụng song song cả 2 phương pháp phục vụ cho các mục đích khác nhau trong doanh nghiệp.

**Từ khóa:** Giá thành toàn bộ, giá thành khả biến, lợi nhuận, định phí sản xuất chung.

## 1. Đặt vấn đề

Giá thành sản xuất được tính theo phương pháp giá thành toàn bộ (GTTB) tuân thủ đúng các nguyên tắc của Chuẩn mực kế toán và phục vụ cho mục đích lập báo cáo tài chính cung cấp cho bên ngoài. Song, nhà quản trị cũng cần hiểu thêm về phương pháp giá thành khả biến (GTKB) của kế toán quản trị, nhằm thỏa mãn nhu cầu cần thông tin sâu sắc hơn, giúp họ ra các quyết định quản trị hiệu quả trong nhiều trường hợp mà phương pháp GTTB không đáp ứng được. Việc hiểu được sự khác biệt giữa 2 phương pháp giúp nhà quản trị thấy được vấn đề ở mọi khía cạnh và các số liệu mà kế toán cung cấp sẽ được sử dụng một cách linh hoạt và ý nghĩa hơn. Những nội dung phân tích dưới đây sẽ tiếp cận sâu hơn về sự khác biệt và cách điều chỉnh lợi nhuận của 2 phương pháp này.

## 2. Tổng quan về GTKB và GTTB

- Giá thành khả biến (Variable Costing): Còn có tên gọi khác là giá thành trực tiếp (Direct Costing) hay giá thành cận biên (Marginal Costing). Theo GTKB, chỉ có những chi phí sản xuất là biến phí mới được coi là chi phí sản phẩm. Những chi phí này bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (NVLT), chi phí nhân công trực tiếp (NCTT) và biến phí sản xuất chung (SXC). Định phí SXC không được coi là chi phí sản phẩm mà được coi là chi phí thời kỳ và

toàn bộ được báo cáo là một khoản chi phí trên báo cáo thu nhập trong kỳ.

**GTKB = Chi phí NVLT + Chi phí NCTT + Biến phí SXC**

Một biến thể của GTKB là giá thành siêu khả biến (Super-variable costing). Giá thành siêu khả biến phân loại chi phí NVLT là biến phí sản xuất và giá thành sản xuất chi bao gồm chi phí này, toàn bộ Chi phí NCTT và Chi phí SXC được xem là định phí và phân loại là chi phí thời kỳ. Nguyên nhân là do những quy định của luật lao động, hợp đồng lao động, hoặc chính sách quản lý mà việc chấm dứt hoặc sa thải nhân viên trong những giai đoạn suy thoái được xem là một quyết định khó khăn. Do đó, ở nhiều quốc gia chi phí nhân công (bao gồm cả nhân công trực tiếp và gián tiếp) được xem là định phí.

- Giá thành toàn bộ (Absorption Costing): Còn có tên gọi khác là giá thành đầy đủ (Full Costing) hay giá thành truyền thống (Traditional Costing). Theo GTTB, tất cả các chi phí sản xuất bất kể chúng là biến phí hay định phí đều là chi phí sản phẩm. Những chi phí này bao gồm chi phí NVLT, chi phí NCTT và chi phí SXC (cả biến phí lẫn định phí).

**GTTB = Chi phí NVLT + Chi phí NCTT + Chi phí SXC**

Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp (BH&QLDN) không được coi là chi phí sản phẩm

phẩm, mà được xem là chi phí thời kỳ và được báo cáo là một khoản chi phí trên báo cáo thu nhập ở cả 2 phương pháp.

**3. Sự khác biệt trong phân tích kết quả kinh doanh của 2 phương pháp**

**3.1. Lợi nhuận được tạo ra từ hoạt động bán hàng hay sản xuất?**

Theo phương pháp GTKB, lợi nhuận chỉ được tạo ra từ hoạt động bán hàng. Còn theo phương pháp GTTB, lợi nhuận được tạo ra từ cả hoạt động bán hàng lẫn hoạt động sản xuất.

Ta hãy xem xét tình huống sau: Công ty ABC sản xuất sản phẩm và kinh doanh X. Công ty có một bộ phận sản xuất và một bộ phận bán hàng. Qua các tháng kinh doanh, dựa trên báo cáo thu nhập theo phương pháp toàn bộ nhà quản trị công ty thấy rằng lợi nhuận của công ty hình như không biến động theo sự thay đổi của doanh thu. Chẳng hạn, khi doanh thu 2 tháng bằng nhau, nhưng lợi nhuận 2 tháng lại khác nhau (mặc dù giá bán, biến phí đơn vị, tổng định phí qua các tháng là như nhau); hoặc khi doanh thu tháng sau sụt giảm so với tháng trước nhưng lợi nhuận tháng sau lại không giảm so tháng trước. Để hiểu rõ hơn, chúng ta cùng xem xét và phân tích số liệu của công ty ABC: (Bảng 1, 2)

**Bảng 1. Giá bán, các chi phí, biến phí và các định phí của công ty ABC**

	1 sản phẩm (ngàn đồng)	1 tháng (ngàn đồng)
Giá bán	200	
Chi phí NVLTT	110	
Chi phí NCTT	20	
Biến phí SX	10	
Định phí SX		30 000
Biến phí BH&QLDN	10	
Định phí BH&QLDN		15 000

**3.1.1. Theo phương pháp GTTB. các chi phí và lợi nhuận trong các tháng (Bảng 3, 4, 5)**

So sánh tháng 1 và tháng 2: Ta thấy doanh thu tháng 2 thấp hơn doanh thu tháng 1 do khối lượng bán bị sụt giảm, nhưng lợi nhuận tháng 2 lại bằng chứ không giảm so với tháng 1. Điều này là do trong tháng 2 khối lượng sản xuất > khối lượng tiêu thụ và có tồn kho cuối kỳ nên phần định phí SX

**Bảng 2. Tình hình sản xuất, bán và tồn kho của công ty ABC**

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Tồn kho đầu kỳ (SP)	0	0	400
Sản xuất trong kỳ (SP)	1 000	1.200	600
Bán ra trong kỳ (SP)	1.000	800	1.000
Tồn kho cuối kỳ (SP)	0	400	0

trong hàng tồn kho (HTK) cuối kỳ là 10.000 ngđ (400SP\*25ngđ/SP) đã được hoàn lại không tính vào chi phí của tháng 2 làm chi phí tháng 2 giảm so với tháng 1. Tuy nhiên, khi khối lượng bán trong tháng 2 bị sụt giảm, công ty cũng bị thiệt hại một số dư đảm phí là 10.000 ngđ (200SP\* 50ngđ/SP), nhưng phần thiệt hại này lại bằng với phần định phí bị hoàn lại nên lợi nhuận tháng 2 vẫn bằng với lợi nhuận tháng 1 chứ không giảm đi.

So sánh tháng 1 và tháng 3: Ta thấy doanh thu của tháng 1 và tháng 3 là bằng nhau, nhưng tháng 3 lại bị lỵ 5.000ngđ, tức lợi nhuận của tháng 3 thấp hơn tháng 1 là 10.000ngđ. Điều này là do trong tháng 3 khối lượng sản xuất < khối lượng tiêu thụ và không có tồn kho cuối kỳ nên toàn bộ định phí SX của tháng 3 đã được tính hết vào chi phí trong tháng 3 và phần này không làm chênh lệch chi phí so với tháng 1. Tuy nhiên, do phần định phí SX trong tồn kho đầu kỳ là 10.000 ngđ (tháng 2 chuyển sang) cũng được tính vào chi phí của tháng 3 làm cho chi phí của tháng 3 cao hơn tháng 1 là 10.000 ngđ và làm lợi nhuận cũng giảm tương ứng.

Từ các tình huống trên cho thấy lợi nhuận theo GTTB tạo ra sự phức tạp và khó hiểu vì chúng chịu ảnh hưởng bởi cả khối lượng sản xuất lẫn khối lượng tiêu thụ. Trong phương pháp GTTB, định phí SX được tính vào giá thành sản xuất của sản phẩm. Vì vậy, khối lượng sản xuất trong kỳ sẽ ảnh hưởng đến việc xác định lợi nhuận ở cả kỳ hiện tại lẫn tương lai do một phần định phí SX của khối lượng sản xuất có thể được hoàn lại trong kỳ này nhưng được tính vào chi phí của kỳ khác. Bên cạnh đó, lợi nhuận theo GTTB còn chịu ảnh hưởng bởi sự thay đổi của khối lượng sản phẩm tiêu thụ, vì chúng làm cho các biến phí sẽ thay đổi theo về mặt tổng số, hay lợi nhuận được tạo ra từ cả hoạt động sản xuất lẫn hoạt động bán hàng.

**Bảng 3. Giá vốn hàng bán theo GTTB**

DVT: Nghìn đồng

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Chi phí NVLTT	110	110	110
Chi phí NCTT	20	20	20
Biến phí SXC	10	10	10
Định phí SXC *	30	25	50
Giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm	170	165	190
Giá vốn hàng bán**	170.000	132.000	180.000

\*Định phí SXC: Tháng 1 = 30.000/1.000sp, Tháng 2 = 30.000/1.200sp, Tháng 3 = 30.000/600sp)  
 \*\*Giá vốn hàng bán: Tháng 1 = 170\*1.000sp, Tháng 2 = 165\*800sp, Tháng 3 = (165\*400sp) + (190\*600sp)

**Bảng 4. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp**

DVT: Nghìn đồng

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Biến phí BH&QLDN	10.000	8.000	10.000
Định phí BH&QLDN	15.000	15.000	15.000
Tổng Chi phí BH&QLDN	25.000	23.000	25.000

**Bảng 5. Báo cáo thu nhập (Theo GTTB)**

DVT: Nghìn đồng

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Doanh thu	200.000	160.000	200.000
Giá vốn hàng bán	170.000	132.000	180.000
Lãi gộp	30.000	28.000	20.000
Chi phí BH & QLDN	25.000	23.000	25.000
<b>Lợi nhuận (lỗ)</b>	<b>5.000</b>	<b>5.000</b>	<b>(5.000)</b>

3.1.2. Theo phương pháp GTKB, chi phí và lợi nhuận các tháng (Bảng 6, 7, 8)

Báo cáo thu nhập theo GTKB cho thấy lợi nhuận biến động cùng chiều với sự thay đổi của doanh thu. Khi doanh thu tăng thì lợi nhuận tăng, khi doanh thu giảm thì lợi nhuận giảm, và khi doanh thu không đổi thì lợi nhuận cũng không đổi. Điều này là hợp lý và dễ hiểu. Nguyên nhân là do toàn bộ định phí SXC đã được tính hết vào chi phí ở mỗi tháng (xem như chi phí thời kỳ) một cách ổn định cùng với các định phí khác mà không bị ảnh hưởng bởi sự thay đổi của khối lượng sản xuất. Vì vậy, tổng chi phí trong mỗi tháng chỉ chịu ảnh hưởng duy nhất bởi sự thay đổi của khối lượng sản phẩm tiêu thụ, đó là sự thay đổi về mặt tổng số của các biến phí khi khối lượng tiêu

thụ thay đổi. Nói cách khác, lợi nhuận chỉ được tạo ra từ hoạt động bán hàng.

### 3.2. Nghiệm lý trong phân tích điểm hòa vốn

Sản lượng hòa vốn mỗi tháng tại công ty được xác định theo công thức sau:

$$\text{Sản lượng hòa vốn} = \frac{\text{Tổng định phí mỗi tháng}}{\text{Số dư đảm phí đơn vị}} = \frac{45.000}{50} = 900 \text{ sản phẩm/tháng}$$

Ta thấy sản lượng hòa vốn được xác định là 900 sản phẩm mỗi tháng, nhưng tháng 2 chỉ tiêu thụ được 800 sản phẩm và báo cáo thu nhập theo GTTB vừa lập ở trên cho thấy kết quả kinh doanh của tháng 2 có lợi nhuận 5.000 ngđ chứ không bị lỗ. Tại sao lại có sự nghịch lý trên? Điều này được lý giải như sau:

**Bảng 6. Giá vốn hàng bán theo GTKB**

DVT: Nghìn đồng

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Chi phí NVLTT	110	110	110
Chi phí NCTT	20	20	20
Biến phí SXC	10	10	10
Giá thành đơn vị sản phẩm	140	140	140
SL bán ra (SP)	1.000	800	1 000
Giá vốn hàng bán	140.000	112.000	140 000

**Bảng 7. Chi phí bán hàng và quản lý doanh nghiệp**

DVT: Nghìn đồng

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Biến phí BH&QLDN	10.000	8.000	10 000
Định phí BH&QLDN	15.000	15.000	15 000
Tổng Chi phí BH&QLDN	25.000	23 000	25 000

**Bảng 8. Báo cáo thu nhập (Theo GTKB)**

DVT: Nghìn đồng

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Doanh thu	200.000	160.000	200.000
Chi phí khả biến			
GVHB khả biến	140.000	112.000	140.000
Biến phí BH&QLDN	10.000	8.000	10.000
Tổng Chi phí khả biến	150.000	120 000	150.000
Số dư đảm phí	50.000	40.000	50.000
Chi phí bất biến			
Định phí SXC	30 000	30.000	30.000
Định phí BH&QLDN	15.000	15.000	15.000
Tổng Chi phí bất biến	45.000	45 000	45 000
Lợi nhuận (lỗ)	5.000	(5.000)	5 000

Do tổng định phí đưa vào để tính sản lượng hòa vốn mỗi tháng là 45.000 ngđ, nhưng tổng định phí để tính vào chi phí trong tháng 2 chỉ có 35.000 ngđ (do 10.000 ngđ định phí SXC trong HTK cuối kỳ đang được hoàn lại và không được tính vào chi phí tháng 2), dẫn đến chi phí tháng 2 thấp và kết quả kinh doanh tháng 2 vẫn có lợi nhuận. Vấn đề này cho thấy, phương pháp GTTB không tương thích với các nguyên tắc trong phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận, từ đó có thể dẫn đến sự nhầm lẫn trong việc ra quyết định.

### 3.3. Điều chỉnh lợi nhuận theo GTKB thành lợi nhuận theo GTTB

Lợi nhuận theo GTKB và GTTB có thể được điều chỉnh bằng cách xác định có bao nhiêu định phí SXC được hoàn lại trong HTK (hoặc được tính vào chi phí) trong kỳ theo công thức sau:

Định phí SXC được hoàn lại trong HTK trong kỳ = (Định phí SXC trong HTK cuối kỳ) - (Định phí SXC trong HTK đầu kỳ)

Trở lại ví dụ trên, việc điều chỉnh lợi nhuận được thực hiện như sau: (Bảng 9, 10, 11)

**Bảng 9. Định phí SXC được hoãn lại trong HTK (hoặc tính vào chi phí) trong kỳ theo GTTB**

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Định phí SXC trong HTK cuối kỳ	0	10.000	
Định phí SXC trong HTK đầu kỳ	0	-	10.000
Định phí SXC được hoãn lại trong HTK (hoặc tính vào chi phí) trong kỳ	0	10.000	(10.000)

**Bảng 10. Điều chỉnh lợi nhuận theo GTKB thành lợi nhuận theo GTTB**

	Tháng 1	Tháng 2	Tháng 3
Lợi nhuận (lỗ) theo GTKB	5.000	(5.000)	5.000
Định phí SXC được hoãn lại trong HTK (hoặc tính vào chi phí) trong kỳ	0	10.000	(10.000)
Lợi nhuận (lỗ) theo GTTB	5.000	5.000	(5.000)

**Bảng 11. So sánh lợi nhuận giữa phương pháp GTTB và GTKB khi có sự thay đổi HTK**

Mối quan hệ giữa SL sản xuất và SL bán ra trong kỳ	Ảnh hưởng đến HTK	Mối quan hệ giữa lợi nhuận theo GTTB và GTKB
SL sản xuất = SL bán ra	HTK không thay đổi	LN theo GTTB = LN theo GTKB Do toàn bộ định phí SXC được tính hết vào chi phí trong kỳ ở cả 2 phương pháp (trường hợp HTK đầu kỳ và cuối kỳ bằng 0) Trường hợp HTK đầu kỳ và cuối kỳ bằng nhau nhưng khác 0 thì lợi nhuận của 2 phương pháp có thể sẽ bằng nhau hoặc rơi vào một trong hai trường hợp dưới đây và cách điều chỉnh cũng tương tự
SL sản xuất > SL bán ra	HTK tăng	LN theo GTTB > LN theo GTKB Do định phí SXC được hoãn lại trong HTK cuối kỳ không được tính vào chi phí trong kỳ theo GTTB, dẫn đến chi phí giảm và lợi nhuận tăng
SL sản xuất < SL bán ra	HTK giảm	LN theo GTTB < LN theo GTKB Do định phí SXC được hoãn lại trong HTK đầu kỳ được tính vào chi phí trong kỳ theo GTTB, dẫn đến chi phí tăng và lợi nhuận giảm.

#### 4. Kết luận

Lợi nhuận theo phương pháp GTTB chịu ảnh hưởng bởi cả hoạt động sản xuất lẫn hoạt động bán hàng nên tạo ra sự phức tạp và khó hiểu, dễ gây nhầm lẫn. Lợi nhuận theo phương pháp GTKB chỉ được tạo ra từ hoạt động bán hàng và biến động cùng chiều với sự thay đổi của doanh thu nên đơn giản và dễ hiểu, hỗ trợ tốt cho quá trình ra quyết định trong đơn vị.

GTTB và GTKB là 2 phương pháp tính giá thành sản phẩm tồn tại song song trong thực tế. Mỗi phương pháp đều dựa trên cơ sở lý luận chặt chẽ của riêng mình. Phương pháp GTTB tuân thủ theo các nguyên tắc của chuẩn mực kế toán và được sử dụng

cho mục đích báo cáo cho bên ngoài. Phương pháp GTKB nhìn nhận vấn đề ở góc độ dài hạn hơn, đó là quan điểm cho rằng các định phí là những khoản thiết hại không thể tránh khỏi ở hiện tại lẫn tương lai và toàn bộ phải được xem là một khoản chi phí khi xác định lợi nhuận. Quan điểm này đã giúp nhà quản trị ra các quyết định đúng đắn trong các tình huống đặc biệt trong ngắn hạn và dài hạn. Với việc điều chỉnh từ lợi nhuận theo GTKB thành lợi nhuận theo GTTB giúp doanh nghiệp vừa đáp ứng được mục tiêu báo cáo cho bên ngoài, vừa đáp ứng mục tiêu quan trọng nội bộ trong doanh nghiệp và việc sử dụng song song 2 phương pháp tính giá trị là hết sức cần thiết đối với mọi doanh nghiệp.

**TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

1. Chandra, G. and Paperman, J.B. (1976). "Direct Costing Vs. Absorption Costing: A Historical Review" *The Accounting Historians Journal*, 3(1/4), p. 1-9.
2. Drury, C. (2008). *Management & Cost Accounting* (7th ed.). London: South-Western Cengage Learning
3. Fremgen, J. M. (1962): "Variable Costing for External Reporting - A Reconsideration" *The Accounting Review*, 37(1), p. 76-81.
4. Garrison, Noreen & Brewer (2018), *Managerial Accounting (16th Edition)*, McGraw-Hill Education, NY.
5. Horngren, C.T. and Sotter, G.H. (1961): "Direct Costing for External Reporting" *The Accounting Review*, 36(1), p. 84-93.

Ngày nhận bài: 12/3/2020

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 22/3/2020

Ngày chấp nhận đăng bài: 2/4/2020

Thông tin tác giả:

**TRẦN THỊ KIM KHÔI**

Trường Đại học An Giang, Đại học Quốc gia thành phố Hồ Chí Minh

## **AN INSIGHT INTO VARIABLE COSTING AND ABSORPTION COSTING TECHNIQUES**

● **TRAN THI KIM KHOI**

Faculty of Economics - Business Administration,  
An Giang University, An Giang, Vietnam  
Vietnam National University Ho Chi Minh City, Vietnam

### **ABSTRACT:**

Absorption costing and variable costing are different costing techniques based on two dissimilar perspectives. Hence, these costing techniques result in different profits and business analyses. The difference in recording fixed manufacturing overhead cost between two methods leads to different business results, causing confusion for business managers to make decisions. This study is to clarify differences between absorption costing and variable costing techniques and present a profit adjustment method, hence business managers can easily apply both these costing techniques in their business operations.

**Keywords:** Absorption costing, variable costing, profit, fixed manufacturing overhead cost.