

CHI PHÍ TIÊU CHUẨN - CÁC NGUYÊN NHÂN THƯỜNG GẶP DẪN ĐẾN CHÊNH LỆCH SO VỚI THỰC TẾ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT HIỆN NAY

● VÔ THỊ THÙY LINH

TÓM TẮT:

Trong kế toán quản trị, chi phí tiêu chuẩn là chi phí đơn vị được xác định trước, mà công ty sử dụng như là các thước đo hiệu suất. Tuy nhiên, khi đánh giá so sánh kết quả thực tế so với tiêu chuẩn vẫn tồn tại các chênh lệch. Bài viết này sẽ đề cập đến nguyên nhân dẫn đến các chênh lệch trên đối với các doanh nghiệp sản xuất.

Từ khóa: chi phí tiêu chuẩn, đánh giá chênh lệch, doanh nghiệp sản xuất.

1. Đặt vấn đề

Chi phí là một khía cạnh quan trọng của doanh nghiệp cần được quản lý hiệu quả để có được tỷ suất lợi nhuận cao hơn. Thông qua việc lập kế hoạch phù hợp, phân bổ nguồn lực hiệu quả và giám sát và kiểm soát liên tục, chi phí được duy trì ở mức có thể chấp nhận được. Nếu xem xét một tổ chức sản xuất, tổ chức đó sẽ phát sinh chi phí dưới dạng vật liệu, lao động và các chi phí khác tại phân xưởng sản xuất. Chi phí tiêu chuẩn đề cập đến việc ấn định một mức chi phí tiêu chuẩn cho các đơn vị vật liệu, nhân công và các chi phí sản xuất khác trong một khoảng thời gian xác định trước. Vào cuối kỳ, chi phí thực tế phát sinh có thể khác với giá thành tiêu chuẩn, do đó phát sinh “chênh lệch” thuận lợi hoặc bất lợi trong báo cáo

đánh giá thực hiện. Các công ty có hoạt động kinh doanh lặp đi lặp lại có thể sử dụng thành công phương pháp tính giá chuẩn, do đó, cách tiếp cận này rất phù hợp với các tổ chức sản xuất.

2. Chi phí tiêu chuẩn và các vấn đề liên quan

2.1. Chi phí tiêu chuẩn là gì?

Chi phí tiêu chuẩn là các chi phí đã được định mức hóa hoặc ở dạng dự kiến khi thực hiện một dịch vụ hay sản xuất một hàng hóa nào đó. Từ một khía cạnh khác, chi phí tiêu chuẩn là thước đo hay chuẩn mực để đo lường hiệu quả hoạt động, sản xuất của doanh nghiệp.

2.2. Thiết lập tiêu chuẩn

Quá trình thiết lập tiêu chuẩn thường đòi hỏi nỗ lực chung của kế toán, kỹ sư và các nhân viên quản lý. Kế toán chuyển đổi kết quả của các quá

trình phán đoán và các quá trình nghiên cứu thành tiền. Các kỹ sư với sự hỗ trợ của quản lý ở các bộ phận xác định nhu cầu nguyên vật liệu, nhân công và máy móc cần thiết cho quá trình sản xuất. Ví dụ, các kỹ sư ước tính chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bằng cách nghiên cứu các thông số kỹ thuật của sản phẩm và ước tính hư hỏng thông thường. Thời gian và sự vận hành có thể được dùng để xác định nhu cầu chi phí nhân công trực tiếp mỗi hoạt động sản xuất. Các nghiên cứu kỹ thuật cũng được sử dụng để xác định các tiêu chuẩn về chi phí sản xuất chung, như năng lượng cần thiết để vận hành máy móc thiết bị.

2.3. Các loại tiêu chuẩn

Tiêu chuẩn thể hiện mức hiệu quả sản xuất có thể chấp nhận được. Một trong những mục tiêu chính trong việc thiết lập tiêu chuẩn là để thúc đẩy nhân viên đạt được hoạt động hiệu quả.

- Tiêu chuẩn lý tưởng (hay còn gọi là tiêu chuẩn lý thuyết) là những tiêu chuẩn chỉ có thể đạt được trong môi trường làm việc hoàn hảo chẳng hạn như không có thời gian nhàn rỗi, không có sự cố máy móc và không có hư hỏng vật liệu. Một số nhà quản lý tin rằng các tiêu chuẩn lý tưởng sẽ kích thích người lao động ngày càng cải thiện. Tuy nhiên, những tiêu chuẩn như vậy sẽ có tác động tiêu cực đến hiệu suất, vì chúng có thể bị nhân viên coi là phi thực tế. Rất ít công ty sử dụng tiêu chuẩn lý tưởng này.

- Tiêu chuẩn thông thường (hay còn gọi là tiêu chuẩn có thể đạt được) là những tiêu chuẩn đạt được với nỗ lực hợp lý. Các tiêu chuẩn như vậy, được hầu hết các công ty sử dụng, cho phép những khó khăn và sai lầm trong sản xuất. Khi các tiêu chuẩn hợp lý được sử dụng, nhân viên tập trung nhiều hơn vào chi phí và có nhiều khả năng sẽ nỗ lực hết mình.

3. Các chỉ trích về chi phí tiêu chuẩn

Một số chỉ trích về việc sử dụng chi phí tiêu chuẩn để đánh giá hiệu suất bao gồm:

- Tiêu chuẩn hạn chế cải tiến hoạt động bằng cách không khuyến khích cải tiến vượt quá tiêu chuẩn.

- Các tiêu chuẩn quá khó để duy trì trong một môi trường sản xuất năng động dẫn đến tiêu chuẩn bị cũ.

- Các tiêu chuẩn có thể còn không phù hợp khi nhân viên đánh mất các mục tiêu lớn hơn của tổ chức bằng cách tập trung chỉ vào cải thiện hiệu quả.

- Các tiêu chuẩn có thể khiến nhân viên tập trung quá mức vào hoạt động của chính họ và có thể gây hại cho các hoạt động khác ảnh hưởng bởi chúng.

Bất kể những lời chỉ trích trên, các tiêu chuẩn vẫn được sử dụng rộng rãi. Ngoài ra, chi phí tiêu chuẩn chỉ là một phần của hệ thống đánh giá hiệu suất được hầu hết các công ty sử dụng. Như đã thảo luận, các thước đo hiệu quả hoạt động tài chính khác thường được sử dụng để bổ sung cho chi phí tiêu chuẩn, với kết quả là nhiều ý kiến phản biện trên được khắc phục.

4. Chi phí tiêu chuẩn trong doanh nghiệp sản xuất

Để thiết lập chi phí tiêu chuẩn của việc sản xuất một sản phẩm, cần thiết phải thiết lập tiêu chuẩn cho từng yếu tố chi phí sản xuất: nguyên vật liệu trực tiếp (1); nhân công trực tiếp (2) và chi phí sản xuất chung (3). Tiêu chuẩn cho mỗi yếu tố được lấy từ giá tiêu chuẩn phải trả và số lượng tiêu chuẩn được sử dụng.

4.1. Chi phí tiêu chuẩn nguyên vật liệu

4.1.1. Đơn giá nguyên vật liệu tiêu chuẩn

Đơn giá nguyên vật liệu trực tiếp tiêu chuẩn là chi phí trên một đơn vị vật liệu trực tiếp mà nên được phát sinh. Tiêu chuẩn này dựa trên ước tính tốt nhất của bộ phận mua hàng về chi phí nguyên vật liệu. Chi phí này thường dựa trên giá mua hiện tại. Giá tiêu chuẩn cũng bao gồm một số tiền cho các chi phí liên quan như tiếp nhận, lưu trữ và xử lý.

4.1.2. Số lượng nguyên vật liệu tiêu chuẩn

Số lượng nguyên vật liệu tiêu chuẩn là số lượng nguyên vật liệu trực tiếp nên được sử dụng trên một đơn vị thành phẩm. Tiêu chuẩn này được thể hiện dưới dạng thước đo vật lý, chẳng hạn như

kg, thùng, hoặc thể tích. Trong việc thiết lập tiêu chuẩn, ban giám đốc xem xét cả chất lượng và số lượng nguyên vật liệu cần thiết để sản xuất sản phẩm. Tiêu chuẩn bao gồm các khoản trừ hao cho những trường hợp không thể tránh khỏi như phế liệu và hư hỏng thông thường.

4.1.3. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp tiêu chuẩn

Chi phí nguyên vật liệu tiêu chuẩn đơn vị được xác định bởi đơn giá nguyên vật liệu trực tiếp tiêu chuẩn nhân với số lượng nguyên vật liệu trực tiếp tiêu chuẩn để sản xuất ra một sản phẩm.

4.2. Chi phí tiêu chuẩn nhân công trực tiếp

4.2.1. Đơn giá giờ công tiêu chuẩn

Đơn giá giờ công tiêu chuẩn là đơn giá mỗi giờ phải được phát sinh cho lao động trực tiếp. Tiêu chuẩn này dựa trên mức lương hiện hành, có điều chỉnh cho những thay đổi được dự đoán trước, chẳng hạn như điều chỉnh chi phí sinh hoạt. Đơn giá tiêu chuẩn cũng thường được bao gồm thuế trả lương cho người sử dụng lao động và các khoản phúc lợi ngoài lề, chẳng hạn như các kỳ nghỉ và kỳ nghỉ được trả lương.

4.2.2. Số lượng thời gian lao động trực tiếp tiêu chuẩn

Số lượng thời gian lao động trực tiếp tiêu chuẩn là thời gian cần thiết để làm cho một đơn vị sản phẩm. Tiêu chuẩn này đặc biệt quan trọng trong lĩnh vực sử dụng nhiều lao động ở các công ty. Tiêu chuẩn này phải có trừ hao cho thời gian nghỉ ngơi, dọn dẹp, thiết lập máy và thời gian ngừng hoạt động của máy.

4.2.3. Chi phí nhân công trực tiếp tiêu chuẩn

Chi phí nhân công trực tiếp tiêu chuẩn đơn vị được xác định bởi đơn giá nhân công trực tiếp nhân với số lượng thời gian nhân công trực tiếp tiêu chuẩn để sản xuất và một sản phẩm.

4.3. Chi phí tiêu chuẩn sản xuất chung

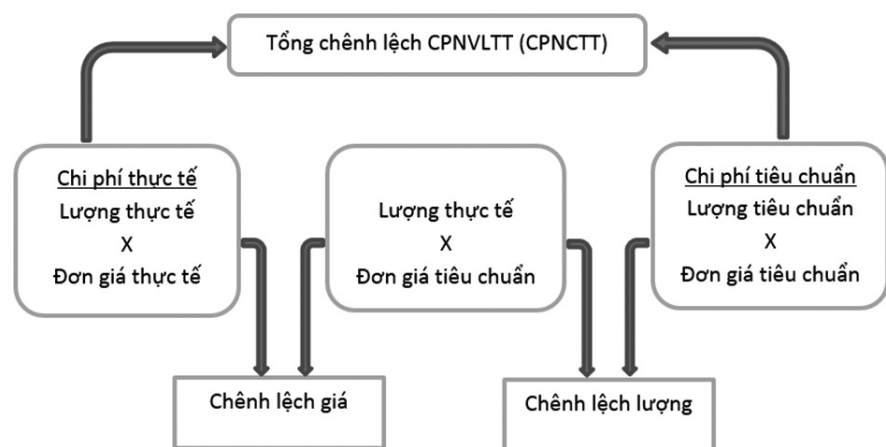
Đối với chi phí sản xuất chung, các công ty sử dụng tỉ lệ chi phí định trước tiêu chuẩn trong việc thiết lập tiêu chuẩn. Tỉ lệ này được xác định bằng cách chia chi phí sản xuất chung dự toán cho chỉ số hoạt động động tiêu chuẩn ước tính, ví dụ như giờ công lao động hoặc số giờ máy hoạt động.

Chi phí sản xuất chung tiêu chuẩn đơn vị được xác định bằng cách lấy tỷ lệ chi phí định trước tiêu chuẩn nhân với lượng tiêu chuẩn của chỉ số hoạt động.

5. Phân tích và đánh giá chênh lệch

Một trong số những vận dụng của chi phí tiêu chuẩn của các nhà quản lý hiện nay đó là đánh giá chênh lệch so với tiêu chuẩn. Chênh lệch là sự khác biệt giữa kết quả của tổng chi phí thực tế phát sinh so với tổng chi phí tiêu chuẩn. (Xem Hình)

Hình: Sơ đồ tổng hợp đánh giá chênh lệch của chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp



5. Một số nguyên nhân của sự chênh lệch

Các nguyên nhân dẫn đến sự chênh lệch giữa chi phí thực với chi phí tiêu chuẩn trong các doanh nghiệp hiện nay có thể liên quan bởi cả các yếu tố bên trong và bên ngoài doanh nghiệp.

Việc điều tra sự chênh lệch giá nguyên vật liệu thường bắt đầu trong bộ phận mua hàng. Nhiều yếu tố ảnh hưởng đến giá phải trả cho

nguyên vật liệu thô. Chúng bao gồm số lượng có sẵn và chiết khấu tiền mặt, chất lượng vật liệu được yêu cầu và phương thức phân phối được sử dụng. Trong phạm vi mà những yếu tố được xem xét trong việc thiết lập giá tiêu chuẩn, bộ phận mua hàng chịu trách nhiệm cho bất kỳ sự khác biệt nào. Tuy nhiên, một số chênh lệch có thể nằm ngoài tầm kiểm soát của bộ phận mua hàng, chẳng hạn, giá tăng nhanh hơn dự kiến. Hơn thế nữa, hành động của các nhóm mà công ty không có quyền kiểm soát, chẳng hạn như giá dầu của các quốc gia tăng, có thể gây ra chênh lệch bất lợi. Cũng có khi bộ phận sản xuất có thể chịu trách nhiệm về sự thay đổi của giá cả. Điều này có thể xảy ra khi một lệnh gấp rút buộc công ty phải trả giá cao hơn cho các vật liệu. Để bắt đầu để xác định các nguyên nhân của chênh lệch đáng kể trong số lượng là tại các bộ phận sản xuất. Nếu các chênh lệch là do nhân công thiếu kinh nghiệm, máy móc bị lỗi, hoặc bất cẩn thì bộ phận sản xuất có trách nhiệm. Tuy nhiên, nếu nguyên vật liệu do bộ phận thu mua chất lượng kém thì bộ phận mua hàng phải chịu trách nhiệm.

Chênh lệch đơn giá lao động thường là kết quả từ 2 yếu tố: (1) thanh toán cho người lao động mức lương khác với dự kiến và (2) phân bổ sai người lao động. Trong các công ty, khi đơn giá tiền công được các định bởi các hợp đồng lao động, các chênh lệch về giá lao động ngắn hạn thuê ngoài. Khi người lao động là thuê ngoài, có nhiều khả năng dẫn đến các chênh lệch như vậy. Trách nhiệm đối với những khác biệt này thuộc về người quản lý - người cho phép thay đổi tiền lương. Phân bổ sai lực lượng lao động là việc sử dụng công nhân lành nghề thay cho lao động phổ thông và ngược lại. Việc sử dụng một công nhân thiếu kinh nghiệm thay vì một người có kinh nghiệm sẽ dẫn đến chênh lệch giá có lợi, vì đơn giá tiền công thấp hơn mức lương của lao động phổ thông. Một chênh lệch giá bất lợi sẽ phát sinh nếu công nhân lành nghề được thay thế cho người công nhân thiếu kinh nghiệm. Bộ phận sản

xuất nói chung phải chịu trách nhiệm về sự chênh lệch giá lao động do phân bổ lực lượng lao động không phù hợp này. Chênh lệch số lượng lao động liên quan đến hiệu quả của người lao động. Nguyên nhân của một chênh lệch về lượng lao động nói chung có thể được truy tìm từ bộ phận sản xuất. Các nguyên nhân của một chênh lệch bất lợi có thể là đào tạo kém, công nhân mệt mỏi, lỗi máy móc, hoặc bất cẩn. Những nguyên nhân này là trách nhiệm của bộ phận sản xuất. Tuy nhiên, nếu thời gian thừa do vật liệu kém chất lượng thì trách nhiệm thuộc về bộ phận sản xuất.

Một lý do giải thích cho phương sai chi phí liên quan đến việc chi tiêu vượt mức hoặc chi tiêu dưới mức của các khoản mục chi phí chung. Ví dụ, chi phí chung có thể bao gồm lao động gián tiếp mà một công ty trả lương cao hơn giá lao động tiêu chuẩn cho phép. Hoặc, giá của điện để vận hành máy móc của công ty tăng lên và công ty không dự đoán chi phí dự phòng này. Các công ty nên điều tra bất kỳ chênh lệch chi tiêu nào để xác định xem liệu chúng có tiếp tục trong tương lai hay không. Nói chung, trách nhiệm đối với những khác biệt này thuộc về bộ phận sản xuất. Chênh lệch tổng chi phí có thể là kết quả của việc sử dụng chi phí không hiệu quả, ví dụ như do bảo trì kém, một số máy móc sản xuất đang trải qua sự cố dẫn đến giảm sản lượng. Mặt khác, chi phí cũng có thể được sử dụng không đầy đủ vì thiếu đơn hàng, khi nguyên nhân là do thiếu đơn bán hàng, trách nhiệm này nằm ngoài bộ phận sản xuất. Hoặc, cũng có thể chênh lệch bất lợi xảy ra khi công suất của nhà máy là được duy trì ở mức cao quá mức do dự báo bán hàng quá cao.

Thông qua việc chỉ ra các nguyên nhân dẫn đến chênh lệch được liệt kê trong bài viết trên đây, tác giả hi vọng sẽ giúp các doanh nghiệp có kế hoạch dự phòng tốt hơn hoặc thiết lập các tiêu chuẩn phù hợp và linh hoạt phù hợp hơn để thuận lợi cho quá trình điều hành, kiểm soát các chi phí trong quá trình sản xuất ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Warren, C. S., Reeve, J. M., & Fess, P. E. (2018). *Accounting 15e*. USA: Thompson South-western.
2. Weygandt, J. J., Kimmel, P. D., & Kieso, D. E. (2015). *Managerial accounting: tools for business decision making*. USA: John Wiley & Sons.
3. Burnett, P. G. (2009). An improved set of standards for finding cost for cost-effectiveness analysis. *Medical care*, 47(7S1), S82-8.
4. Garrison, R. H., Noreen, E. W., Brewer, P. C., & Mardini, R. U. (2003). *Managerial accounting*. New York: McGraw-Hill/Irwin.

Ngày nhận bài: 6/3/2022

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 4/4/2022

Ngày chấp nhận đăng bài: 14/4/2022

Thông tin tác giả:

ThS. VÕ THỊ THÙY LINH

Trường Đào tạo Quốc tế, Đại học Duy Tân

**STANDARD COSTS
- COMMON CAUSES OF VARIANCE ANALYSIS
AT MANUFACTURING ENTERPRISES**

● Master. **VO THI THUY LINH**

International School, Duy Tan University

ABSTRACT:

In managerial accounting, standard costs are predetermined unit costs which are used as performance measurement tools. However, there are still differences when evaluating and comparing actual results with standards. This paper address this issue at manufacturing enterprises.

Keywords: standard cost, variance analysis, manufacturing enterprise.