

# BÀN VỀ PHƯƠNG PHÁP KẾ TOÁN VÀ PHÂN TÍCH CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG

PGS.TS. NGUYỄN VĂN CÔNG

Đại học Kinh tế Quốc dân

*Chi phí sản xuất chung là những chi phí cần thiết còn lại sau chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp để sản xuất sản phẩm. Đây là những chi phí phục vụ sản xuất- kinh doanh phát sinh trong phạm vi các phân xưởng, bộ phận sản xuất, đội, công trường... của doanh nghiệp. Chi phí sản xuất chung bao gồm nhiều loại với tính chất khác nhau và có quan hệ chặt chẽ với khối lượng công việc, sản phẩm hoàn thành. Sử dụng hợp lý và tiết kiệm chi phí sản xuất chung là một trong những giải pháp quan trọng để hạ giá thành sản phẩm, tăng lợi nhuận, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn nói riêng và hiệu quả kinh doanh nói chung. Tuy vậy, kế toán và phân tích chi phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp vẫn chưa được nghiên cứu đầy đủ và hiện nay vẫn còn gặp khá nhiều khó khăn, dẫn đến thông tin cung cấp cho quản lý không những không kịp thời mà còn thiếu chính xác. Vì thế, trong bài viết này, chúng tôi muốn bàn về phương pháp kế toán và phân tích chi phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp.*

## 1. Về phương pháp kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung trong các doanh nghiệp thực chất là những chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để phục vụ cho quá trình sản xuất, chế tạo sản phẩm hay thực hiện dịch vụ trong phạm vi phân xưởng, đội, bộ phận sản xuất như: tiền lương nhân viên; khoản trích cho các quỹ bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn theo lương; chi phí vật liệu sử dụng để sửa chữa, bảo dưỡng máy móc, thiết bị, tài sản cố định; chi phí công cụ, dụng cụ; khấu hao tài sản cố định; chi phí điện, nước, điện thoại và các chi phí khác. Theo quan hệ với khối lượng sản phẩm, công việc hoàn thành, chi phí sản xuất chung được phân thành 2 loại: chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi. Chi phí sản xuất chung cố định (còn gọi là định phí sản xuất chung) là những khoản chi phí sản xuất gián tiếp và các chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng, bộ phận sản xuất. Những chi phí này thường không thay đổi theo khối lượng sản phẩm, công việc hoàn thành. Khác với định phí sản xuất chung, chi phí sản xuất chung biến đổi (còn gọi là biến phí sản xuất chung) là những chi phí sản xuất chung, thường thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo khối lượng sản phẩm, công việc hoàn thành.

Với tính chất khác nhau như vậy nên khi hạch toán, chi phí sản xuất chung được chi tiết theo định phí sản xuất chung và biến phí sản xuất chung. Định phí sản xuất chung sau khi được tập hợp theo từng phân xưởng, bộ phận sản xuất, cuối kỳ sẽ được phân bổ vào giá thành, chế tạo sản phẩm cho từng loại sản phẩm theo công suất bình thường của máy móc, thiết bị. Công suất bình thường của máy móc, thiết bị được hiểu là khối lượng sản phẩm, công việc mà doanh nghiệp đạt được ở mức trung bình trong điều kiện sản xuất bình thường. Nếu mức sản phẩm, công việc sản xuất thực tế cao hơn mức công suất bình thường, toàn bộ định phí sản xuất chung sẽ được phân bổ hết cho khối lượng sản phẩm, công việc thực hiện thực tế theo công thức 1.

Trường hợp mức sản phẩm, công việc thực tế sản xuất ra nhỏ hơn mức công suất bình thường, phần định phí sản xuất chung phải phân bổ theo mức công suất bình thường, trong đó số định phí sản xuất chung tính cho lượng sản phẩm chênh lệch giữa thực tế so với mức bình thường được tính vào giá vốn hàng tiêu thụ (còn gọi là định phí sản xuất chung không phân bổ). Công thức phân bổ như công thức (2).

Mức định phí sản xuất chung tính cho phần chênh lệch sản phẩm, công việc thực tế với

$$\text{Mức định phí sản xuất chung phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng định phí sản xuất chung cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả các đối tượng}} \times \text{Tổng tiêu thức phân bổ của từng đối tượng} \quad (1)$$



$$\frac{\text{Mức định phí sản xuất chung phân bổ cho mức sản phẩm thực tế}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của mức SP sản xuất thực tế}} = \frac{\text{Tổng định phí sản xuất chung cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của mức SP theo công suất bình thường}} \times \text{Mức định phí sản xuất chung cần phân bổ} \quad (2)$$

công suất bình thường sẽ tính như công thức 3.

Đối với các khoản biến phí sản xuất chung, sau khi được tập hợp theo từng phân xưởng, bộ phận sản xuất trong kỳ, cuối kỳ, kế toán sẽ phân bổ hết cho lượng sản phẩm, công việc thực tế mà doanh nghiệp thực hiện được trong kỳ theo công thức 4.

Để theo dõi tình hình phát sinh và phân bổ các khoản chi phí sản xuất chung, kế toán sử dụng Tài khoản 627 "Chi phí sản xuất chung".. Tài khoản này không có số dư và được mở chi tiết theo từng phân xưởng, bộ phận sản xuất, dịch vụ, trong đó, chi phí sản xuất chung được phản ánh theo từng nội dung chi phí tương ứng với các tài khoản cấp sau đây:

- Tài khoản 6271 "Chi phí nhân viên phân xưởng";
- Tài khoản 6272 "Chi phí vật liệu";

- Tài khoản 6273 "Chi phí dụng cụ sản xuất";
- Tài khoản 6274 "Chi phí khấu hao tài sản cố định";
- Tài khoản 6277 "Chi phí dịch vụ mua ngoài";
- Tài khoản 6278 "Chi phí bằng tiền khác".

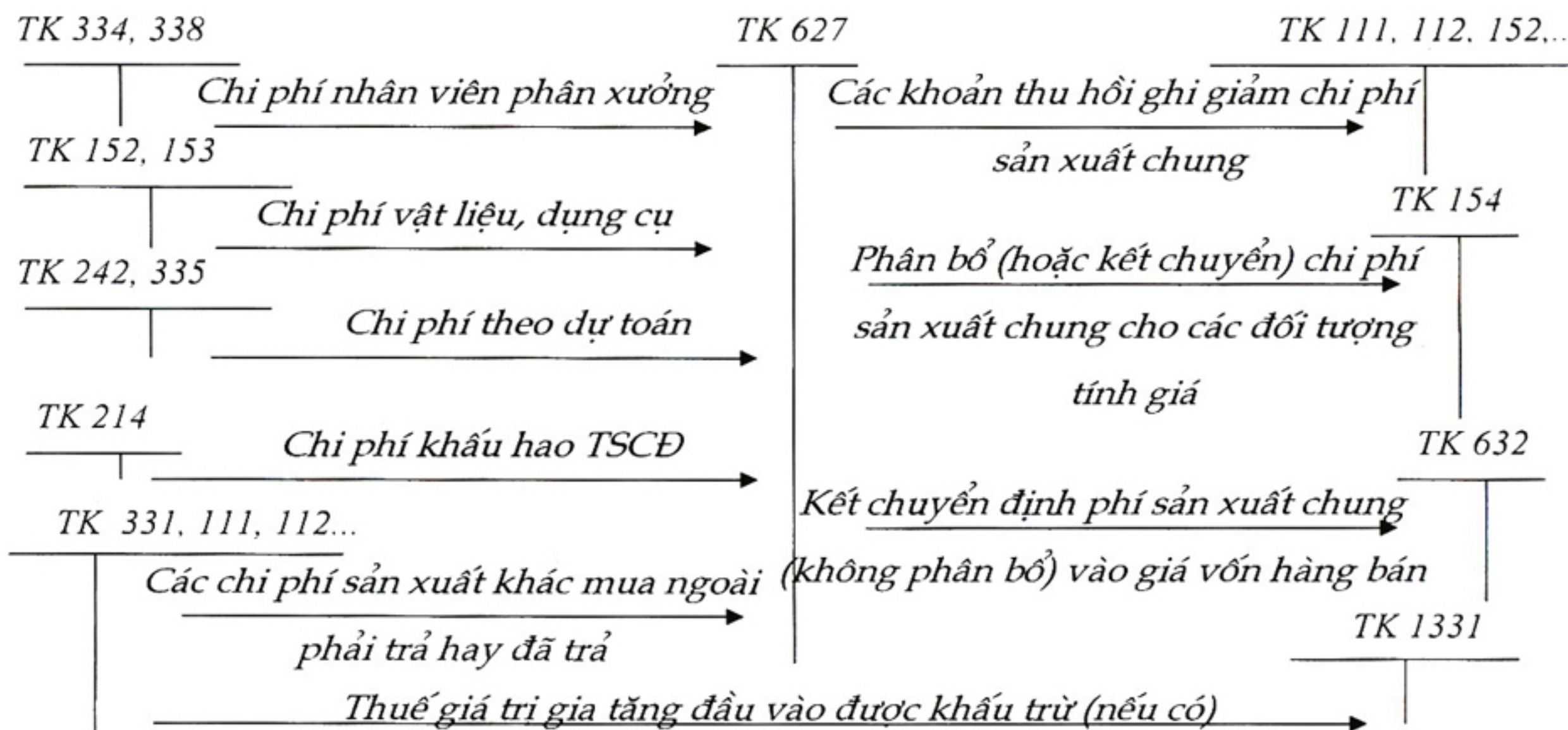
Quá trình tập hợp và phân bổ (hay kết chuyển) chi phí sản xuất chung có thể khái quát qua sơ đồ dưới đây:

Với cách thức hạch toán như trên, cuối kỳ, kế toán lại phải tiến hành phân loại chi phí sản xuất chung thành định phí và biến phí. Vì thế, theo chúng tôi, ngay từ khi phát sinh, chi phí sản xuất chung phải được phân ra định phí và biến phí. Trên cơ sở đó, kế toán sẽ định khoản và ghi vào "Sổ kế toán chi tiết chi phí sản xuất chung". Sổ này được mở theo từng phân xưởng, bộ phận sản xuất và ghi hàng tháng.

$$\frac{\text{Mức định phí sản xuất chung (không phân bổ) tính cho lượng sản phẩm chênh lệch}}{\text{Tổng định phí sản xuất chung cần phân bổ}} = \frac{\text{Mức định phí sản xuất chung phân bổ cho mức sản phẩm thực tế}}{\text{Tổng định phí sản xuất chung cần phân bổ}} \quad (3)$$

$$\frac{\text{Mức biến phí sản xuất chung phân bổ cho từng đối tượng}}{\text{Tổng biến phí sản xuất chung cần phân bổ}} = \frac{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả các đối tượng}}{\text{Tổng biến phí sản xuất chung cần phân bổ}} \times \text{Tổng tiêu thức phân bổ của từng đối tượng} \quad (4)$$

### Sơ đồ kế toán tổng hợp chi phí sản xuất chung





## Mẫu: Sổ kế toán chi tiết chi phí sản xuất chung

### Sổ Kế toán chi tiết chi phí sản xuất chung

Tên phân xưởng, bộ phận sản xuất: .....

Tên sản phẩm, dịch vụ: .....

Mức công suất bình thường: .....

Tiêu thức phân bổ: .....

Tổng tiêu thức phân bổ: .....

Tiêu thức phân bổ của từng đối tượng:.....

Ngày tháng ghi số	Chứng từ		Diễn giải	Tài khoản đối ứng	Tổng số tiền	Chia ra	
	Số hiệu	Ngày tháng				Định phí	Biến phí
A	B	C	D	E	1		
			- Số dư đầu kỳ - Phát sinh Nợ trong kỳ .....				
			<b>Cộng phát sinh Nợ</b>				
			- Phát sinh Có trong kỳ .....				
			<b>Cộng phát sinh Có</b>				

Sổ này có.....trang, đánh số từ trang 01 đến trang.....

Ngày mở sổ: .....

Người ghi sổ  
(Ký, họ tên)

Ngày... tháng... năm....  
Kế toán trưởng  
(Ký, họ tên)

Trong đó, ngoài việc phản ánh tổng số tiền phát sinh theo từng chứng từ và tài khoản đối ứng, chi phí sản xuất chung sẽ được phân loại theo định phí và biến phí. Cuối tháng, căn cứ vào lượng sản phẩm, công việc thực hiện thực tế và mức công suất bình thường, trên cơ sở tiêu thức phân bổ đã lựa chọn, kế toán sẽ phân bổ (hay kết chuyển) chi phí sản xuất chung theo từng loại cho các đối tượng chịu chi phí. Có thể thiết kế "Sổ kế toán chi tiết chi phí sản xuất chung" theo mẫu trên.

### 2. Về phương pháp phân tích chi phí sản xuất chung

Trong các tài liệu và giáo trình giảng dạy, việc phân tích chi phí sản xuất chung được thực hiện bằng phương pháp so sánh: so sánh trên tổng số chi phí và so sánh trên từng nội dung chi phí. Căn cứ vào kết quả so sánh và nội dung từng khoản chi phí để nhận xét. Tuy nhiên, để bảo đảm tính chính xác của nhận xét, trước khi so sánh, cần tiến hành điều chỉnh các khoản biến phí sản xuất chung theo tỷ lệ % hoàn thành kế hoạch sản xuất. Vì thế, các nhà phân tích thường lập bảng (Xem bảng phân

tích tình hình thực hiện kế hoạch chi phí sản xuất chung).

- Cách phân tích này mặc dầu cung cấp cho các nhà quản lý biết được biến động chi phí sản xuất chung song theo chúng tôi, chưa cung cấp cho các nhà quản lý biết được tính hợp lý của việc thực hiện kế hoạch chi phí sản xuất chung trên tổng số cũng như theo từng khoản chi phí. Vì thế, chúng tôi cho rằng, khi phân tích tình hình thực hiện kế hoạch chi phí sản xuất chung, các nhà phân tích cần tiến hành theo trình tự sau:

### - Đánh giá chung tình hình thực hiện kế hoạch chi phí sản xuất chung:

Bước phân tích này sẽ cung cấp cho các nhà quản lý biết được tình hình thực hiện kế hoạch chi phí sản xuất chung, nắm được tình hình tăng hay giảm chi phí sản xuất chung so với kế hoạch. Công việc này được thực hiện bằng cách so sánh tổng số chi phí sản xuất chung phát sinh thực tế với tổng số chi phí sản xuất chung theo kế hoạch cả về số tuyệt đối và số tương đối.

Bên cạnh đó, để giúp các nhà quản lý nắm

Bảng phân tích tình hình thực hiện kế hoạch chi phí sản xuất chung

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Kế hoạch đã điều chỉnh	Thực hiện	Thực hiện so với kế hoạch đã điều chỉnh	
				...	%
1. Biến phí sản xuất chung					
-					
2. Định phí sản xuất chung					
-					
<b>Cộng</b>					



**Bảng phân tích tình hình thực hiện kế hoạch chi phí sản xuất chung**

Chỉ tiêu	Kế hoạch	Kế hoạch đã điều chỉnh theo tỷ lệ % hoàn thành kế hoạch sản xuất	Thực hiện	Thực hiện so với			
				Kế hoạch		Kế hoạch đã điều chỉnh	
				...	%	...	%
1. Biến phí sản xuất chung: - Chi phí nguyên, vật liệu - Chi phí nhân công - ...							
2. Định phí sản xuất chung: - Chi phí khấu hao TSCĐ - Chi phí sửa chữa máy móc, thiết bị - Chi phí quản lý hành chính - ...							
<b>Cộng</b>							

được mức độ lãng phí (vượt chi) hay tiết kiệm chi phí sản xuất chung, các nhà phân tích cần tiến hành so sánh tổng số chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh với tổng số chi phí sản xuất chung đã điều chỉnh theo mức độ hoàn thành kế hoạch sản xuất (điều chỉnh phần biến phí sản xuất chung). Kết quả so sánh này sẽ cho thấy số chi phí sản xuất chung vượt chi hay tiết kiệm trong quan hệ với khối lượng sản phẩm, công việc hoàn thành.

**- Phân tích nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến sự biến động của chi phí sản xuất chung:**

Nhân tố ảnh hưởng đến sự biến động của chi phí sản xuất chung giữa thực hiện so với kế hoạch hay so với các kỳ trước chính là các bộ phận cấu thành chi phí sản xuất chung. Vì thế, cũng bằng cách so sánh giữa thực tế với kế hoạch theo từng khoản chi phí, các nhà phân tích sẽ biết được ảnh hưởng của từng khoản chi phí đến sự thay đổi chi phí sản xuất chung. Ngoài ra, để đánh giá tính hợp lý của sự biến đổi theo từng khoản chi phí, các nhà phân tích còn so sánh mức chi phí phát sinh thực tế với mức chi phí phát sinh theo kế hoạch đã điều chỉnh (với biến phí sản xuất chung). Kết quả so sánh mức chi phí thực tế với mức chi phí kế hoạch đã điều chỉnh theo kết quả sản xuất sẽ cho các nhà quản lý đánh giá mức độ hợp lý của từng khoản chi tiêu.

**- Tổng hợp ảnh hưởng của các nhân tố, rút ra nhận xét, đề xuất kiến nghị để sử dụng chi phí sản xuất chung hợp lý và có hiệu quả**

Sau khi tiến hành tổng hợp ảnh hưởng của các nhân tố đến sự biến động của chi phí sản xuất chung, đặc biệt dựa vào kết quả so sánh giữa mức chi tiêu thực tế với mức chi tiêu kế hoạch đã điều chỉnh, các nhà phân tích sẽ đưa

ra nhận xét xác đáng về tính hợp lý và mức độ tiết kiệm hay lãng phí chi phí sản xuất chung. Đồng thời, trên cơ sở đó sẽ đề xuất các giải pháp phù hợp để sử dụng tiết kiệm, có hiệu quả chi phí sản xuất chung.

Để phục vụ cho việc phân tích này, có thể lập bảng phân tích theo mẫu trên.

Trên đây là một số suy nghĩ nhằm góp phần hoàn thiện kế toán và phân tích chi phí sản xuất chung. Với mong muốn giảm nhẹ công việc của các cán bộ kế toán và các nhà quản lý; đồng thời, chia sẻ kinh nghiệm với các đồng nghiệp, chúng tôi mong nhận được các ý kiến trao đổi, góp ý của các nhà khoa học, các cán bộ nghiên cứu, giảng dạy để kế toán và phân tích chi phí sản xuất chung ngày càng hoàn thiện hơn.

**Tài liệu tham khảo:**

1. PGS. TS. Nguyễn Văn Công: Lý thuyết và thực hiện Kế toán tài chính, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân, 2006.
2. PGS. TS. Nguyễn Thị Đông (chủ biên): Giáo trình Kế toán công ty, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân, 2006.
3. PGS. TS. Phạm Thị Gái (chủ biên): Giáo trình Phân tích hoạt động kinh doanh, NXB Thống kê, 2004.
4. PGS. TS. Đặng Thị Loan (chủ biên): Giáo trình Kế toán tài chính trong các doanh nghiệp, NXB Giáo dục, 2004.
5. PGS. TS. Nguyễn Minh Phương (chủ biên): Giáo trình Kế toán quản trị, NXB Tài chính, 2004.
6. Bộ Tài chính: Chế độ kế toán doanh nghiệp, Quyển 1, Quyển 2, NXB Tài chính, 2006.