

Do đặc điểm quy mô và tổ chức kinh doanh, doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) có nhiều lợi thế trong việc thích ứng với các thay đổi về môi trường và điều kiện kinh doanh. Tuy nhiên, điểm yếu của những doanh nghiệp này là không đủ khả năng áp dụng công nghệ, kỹ thuật hiện đại. Vậy nên, trong hoạt động kinh doanh, các DNNVV luôn phải cân nhắc khả năng lợi ích thu được với chi phí và các đòi hỏi khác của việc áp dụng các công nghệ, kỹ thuật tiên bộ. Lựa chọn áp dụng hệ thống xác định chi phí nào trong quản lý chi phí tại các doanh nghiệp này cũng không là ngoại lệ.

## Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung trong doanh nghiệp tổ chức sản xuất theo quy trình

▣ Trần Quang Trung\*

Liên quan đến việc lựa chọn áp dụng hệ thống quản lý chi phí, có nhiều nghiên cứu trước đây, đã thừa nhận tính ưu việt của hệ thống xác định chi phí dựa theo hoạt động (ABC) so với các phương pháp xác định chi phí truyền thống trong phân bổ chi phí sản xuất chung. Bằng cách sử dụng các tiêu thức phân bổ chi phí chung chuẩn xác hơn, hệ thống ABC đã cải thiện chất lượng tính toán chi phí và khắc phục những hạn chế cơ bản mà các hệ thống tính chi phí truyền thống để lại. Tuy nhiên, việc áp dụng hệ thống ABC đòi hỏi phương pháp tổ chức sản xuất của doanh nghiệp phải đạt tới trình độ quản lý theo hoạt động và các hoạt động cũng như sản phẩm, dịch vụ phải được tách

riêng. Thế nhưng, trên thực tế, việc phân định riêng biệt các hoạt động với nhau là không thể hoặc rất khó khăn. Đặc biệt, điểm hạn chế nhất của việc áp dụng mô hình này là khối lượng công việc kế toán rất lớn và phức tạp, yêu cầu nhân viên kế toán phải có một trình độ năng lực nhất định và tốn kém nhiều hơn so với các phương pháp xác định chi phí truyền thống. Mặt khác, áp dụng hệ thống xác định chi phí dựa theo hoạt động không tuân theo các nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận-GAAP. Vì vậy, lựa chọn hệ thống quản lý chi phí nào cho phù hợp với cách tổ chức và điều kiện hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp phụ thuộc vào nhiều yếu tố và cần phải được cân nhắc kỹ lưỡng trước khi áp

dụng, nhất là đối với các DNNVV. Xin đưa ra một số ý kiến bổ sung về việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung trong phương pháp xác định chi phí theo quy trình nhằm đảm bảo tính chính xác của thông tin chi phí.

### Các hoạt động theo quy trình và hệ thống xác định chi phí áp dụng

DNNVV hiện nay tổ chức hoạt động sản xuất theo hai kiểu cơ bản: Thứ nhất, sản xuất sản phẩm được thiết kế một cách riêng biệt để đáp ứng nhu cầu của từng khách hàng, gọi là sản xuất theo đơn hàng (công việc). Thứ hai, tổ chức sản xuất theo một quy trình nhất định, các sản phẩm được hoàn thành qua nhiều bộ phận khác

\* ĐH Nông nghiệp Hà Nội

nhau, gọi là sản xuất theo quy trình. Sản xuất theo quy trình có thể được tổ chức như một quy trình gồm nhiều bộ phận hoặc từng quy trình riêng lẻ. Để thuận tiện cho công tác quản lý chi phí, mỗi kiểu tổ chức hoạt động sản xuất được áp dụng một phương pháp xác định chi phí riêng. Đối với các doanh nghiệp tổ chức sản xuất theo quy trình, chi phí sản xuất được tập hợp theo từng quy trình (bộ phận) sản xuất.

Phương pháp xác định chi phí theo quy trình theo dõi các chi phí nguyên liệu trực tiếp, lao động trực tiếp và sản xuất chung theo từng quy trình sản xuất riêng. Tổng các chi phí có liên quan đến từng quy trình, sau đó, được tổng hợp lại để tính giá thành sản phẩm hoàn thành tại quy trình. Các chi phí liên quan đến sản xuất sản phẩm trong kỳ được nhận diện dưới hai dạng: trực tiếp và gián tiếp. Đối với các chi phí nguyên vật liệu và lao động có thể tính được cho từng quy trình được coi là các chi phí trực tiếp. Các chi phí nguyên vật liệu dùng chung, chi phí lao động không phân định được cho quy trình cụ thể nào và các chi phí sản xuất khác được coi là chi phí gián tiếp (chi phí sản xuất chung). Chi phí sản xuất chung, vì không được xác định cụ thể cho một quy trình nào, được phân bổ cho các quy trình sản xuất theo tiêu thức phân bổ được lựa chọn.

**Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung trong hệ thống xác định chi phí theo quy trình**

Liên quan đến lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung trong các phương pháp xác định chi phí truyền thống, nhiều tài liệu cũng như các ý kiến cho rằng, phân bổ chi phí sản xuất chung nên dựa trên các loại chi phí trực tiếp. Việc lựa chọn loại chi phí trực tiếp nào làm cơ sở để phân bổ phụ thuộc vào tỷ lệ của chúng trong tổng chi phí trực tiếp. Thông thường, chi phí nào có tỷ lệ cao hơn sẽ được chọn làm tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung.

Mục đích của quản lý chi phí và áp dụng các phương pháp xác định chi phí là nhằm cung cấp thông tin chi phí một cách chính xác, phục vụ cho các nhà quản trị để ra quyết định kinh doanh được tốt hơn. Vấn đề đặt ra là liệu rằng lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung như đã nói ở trên đã đảm bảo tính chính xác của thông tin chi phí chưa? Nhiều tác giả và nhà nghiên cứu khác đã không đồng tình với kết luận trên thông qua nghiên cứu của mình (Wild và các cộng sự, 2009; Garrison, Noreen, và Brewer, 2005; Dung, Đoàn và Song, 2000). Những tác giả này cho rằng trong một số trường hợp, việc áp dụng một tiêu thức phân bổ như là chi phí nguyên liệu trực tiếp (hay là một tỷ lệ phân bổ áp dụng chung cho toàn doanh nghiệp) không đủ để cung cấp các phân bổ chi phí sản xuất chung một cách có ích. Nhà quản trị có thể sử dụng các tiêu thức phân bổ khác nhau với các tỷ lệ không giống nhau cho các quy trình sản xuất khác nhau để khắc phục nhược điểm này.

Tuy nhiên, việc sử dụng nhiều tiêu thức để phân bổ chi phí sản xuất chung dường như phù hợp hơn đối với các doanh nghiệp có quy mô kinh doanh lớn, tổ chức sản xuất đạt mức trình độ cao. Còn với DNNVV, việc áp dụng đồng thời nhiều tiêu thức phân bổ khác nhau với các tỷ lệ phân bổ không giống nhau cho các quy trình khác nhau sẽ làm cho công tác kế toán trở nên phức tạp hơn, vốn dĩ không phù hợp với những doanh nghiệp này. Các DNNVV vẫn nên áp dụng một tiêu thức phân bổ thống nhất trong phân bổ chi phí sản xuất chung nhưng việc lựa chọn tiêu thức phân bổ phải được cân nhắc ở nhiều khía cạnh chứ không chỉ dựa vào tỷ lệ của các chi phí trực tiếp trong tổng chi phí trực tiếp. Để rõ hơn vấn đề này, cùng xem xét ví dụ sau:

Công ty A chuyên sản xuất các loại giày thể thao cho đủ các lứa tuổi nam và nữ. Hoạt động sản xuất tại công ty được tổ chức theo quy trình, theo đó, sản phẩm được hoàn thiện qua nhiều bộ phận khác nhau. Giả sử, kế toán công ty lựa chọn chi phí nguyên liệu trực tiếp làm tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung vì chi phí này chiếm tỷ lệ cao hơn trong tổng chi phí trực tiếp. Kết quả phân bổ chi phí sản xuất chung trong tháng 3 của công ty được chỉ ra ở Bảng 1.

Xuất phát từ đặc điểm sản xuất theo quy trình, sản phẩm thường phải trải qua nhiều bộ phận trước khi hoàn thành. Tại mỗi bộ phận, các thao tác và hoạt động đối với các sản phẩm tương tự nhau. Điều này cũng

đúng với trường hợp của công ty sản xuất giày thể thao nói trên. Các sản phẩm giày thể thao nam, nữ và trẻ em tuy khác nhau rõ rệt về khối lượng nguyên liệu (do khác nhau về kích cỡ) nhưng lại được hoàn thành theo một quy trình khá giống nhau trong các khâu sản xuất còn lại. Do vậy, tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung nên được lựa chọn là chi phí lao động trực tiếp, mặc dù tỷ lệ của chi phí này nhỏ hơn so với chi phí nguyên liệu trực tiếp trong tổng chi phí trực tiếp. Kết quả phân bổ chi phí sản xuất chung theo tỷ lệ chi phí lao động trực tiếp của công ty trong tháng 3 được chỉ ra ở Bảng 2.

Ở đây, chi phí nguyên liệu trực tiếp chỉ tập trung tại một bộ phận trong khi chi phí lao động trực tiếp phát sinh một cách đồng đều hơn giữa tất cả các bộ phận. Các chi phí sản xuất chung khác như khấu hao máy móc thiết bị, vệ sinh nhà xưởng, tiền lương lao động quản lý... liên quan đến tất cả

các bộ phận chứ không chỉ tập trung vào bộ phận phát sinh chi phí nguyên liệu trực tiếp. Kết quả phân bổ chi phí sản xuất chung của ví dụ nêu trên chỉ là để minh họa nhưng rõ ràng đã minh chứng tính hợp lý khi lựa chọn chi phí lao động trực tiếp làm tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất.

Các kết quả phân tích ở phần trên chỉ ra rằng trong điều kiện tổ chức sản xuất của doanh nghiệp chưa đạt đến một trình độ nhất định, việc áp dụng hệ thống quản lý chi phí hiện đại như ABC sẽ gặp nhiều khó khăn và tốn kém. Với DNNVV, áp dụng một trong các phương pháp xác định chi phí truyền thống là một lựa chọn đáng được cân nhắc. Tuy nhiên, lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung trong các phương pháp xác định chi phí truyền thống không nên chỉ dựa vào một hay một số ít các yếu tố chi phí vì nó có thể dẫn đến sự méo mó của thông tin chi phí. Nhằm phục vụ tốt hơn cho các

nhà quản trị ra quyết định, việc lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất chung nên được xem xét kết hợp ở nhiều khía cạnh khác nhau, sau đó chọn ra tiêu thức đại diện chung nhất cho các bộ phận nơi mà chi phí được tập hợp. ■

### Tài liệu tham khảo

Phạm Thị Mỹ Dung, Bùi Bằng Đoàn và Nguyễn Văn Song (2000), "Giáo trình kế toán quản trị", Trường Đại học Nông nghiệp I- Hà Nội, Nhà xuất bản Nông nghiệp.

GARRISON, R. H., E. W. NOREEN, và P. C. BREWER (2005), "Managerial Accounting", Irwin Professional Publisher.

Quang Khải, (2008), "Một số mô hình phân bổ chi phí sản xuất chung trong kế toán quản trị", .

POTKANY, MALEK, MILOS HITKA, và PAVOL GEJDOS (2007), "Cost Calculation in Wood Processing Industry in the New Century", Intercathedra, No.23, Annual Bulletin of Plant-Economic of Department of The European Wood Technology University Studies. Pozman: 2007, pp. 116-120, ISSN 1640-3622.

Trần Quang Trung và Bùi Bằng Đoàn (2009), "Áp dụng hệ thống xác định chi phí dựa theo hoạt động trong các DNNVV ở Việt Nam", Tạp chí Kế toán, Số 76, Tháng 02-2009, trang 39-42.

WILD, J. J, K. W. SHAW, and B. CHIAPPETTA (2009), "Fianancial and Managerial Accounting Information for Decisions", Third Edition, McGraw-Hill.

Bảng 1

TT	Sản phẩm	Chi phí trực tiếp		Chi phí sản xuất chung	
		Nguyên liệu (1000 đ)	Lao động (1000 đ)	Tỷ lệ phân bổ	Chi phí phân bổ (1000 đ)
1	Giày thể thao nam	1.000.000	200.000	30%	240.000
2	Giày thể thao nữ	900.000	195.000	36%	216.000
3	Giày thể thao trẻ em	600.000	190.000	24%	144.000
	Cộng	2.500.000	585.000	100%	600.000

Bảng 2

TT	Sản phẩm	Chi phí trực tiếp		Chi phí sản xuất chung	
		Nguyên liệu (1000 đ)	Lao động (1000 đ)	Tỷ lệ phân bổ	Chi phí phân bổ (1000 đ)
1	Giày thể thao nam	1.000.000	200.000	33,9%	203.400
2	Giày thể thao nữ	900.000	197.000	33,4%	200.400
3	Giày thể thao trẻ em	600.000	193.000	32,7%	196.200
	Cộng	2.500.000	590.000	100,0%	600.000