

PHÂN BỐ CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG DỰA TRÊN SỰ LIÊN QUAN CỦA CHÚNG TỐI ĐỐI TƯỢNG CHỊU CHI PHÍ: NGHIÊN CỨU TRƯỜNG HỢP TẠI CÔNG TY TNHH HOA SAN

Nguyễn Thị Đào^{1*}, Phạm Thị Mỹ Dung²

¹*Khoa Kế toán, Trường Đại học Tài chính – Quản trị kinh doanh;*

²*Hiệp hội Kế toán – Kiểm toán Việt Nam*

E-mail : daonguyen2110@gmail.com*

Ngày gửi bài: 06.12.2013

Ngày chấp nhận: 28.12.2013

TÓM TẮT

Cung cấp thông tin chi phí chất lượng giúp cho nhà quản lý ra quyết định tốt hơn trong môi trường kinh doanh mà mức độ cạnh tranh ngày càng khốc liệt luôn là mối quan tâm hàng đầu trong công tác quản trị doanh nghiệp. Bài viết này tập trung nghiên cứu vận dụng phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung có thể đảm bảo sự hài hòa trên cơ sở kết hợp tính hợp lý (đơn giản, tiết kiệm) với tính khoa học (thông tin chi phí chính xác). Thông qua phân tích những ưu điểm và hạn chế của các mô hình phân bổ chi phí sản xuất chung, phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên sự liên quan của chúng tới đối tượng chịu chi phí coi là một giải pháp đáng để các nhà quản trị doanh nghiệp cân nhắc. Kết quả phân tích từ nghiên cứu trường hợp tại Công ty TNHH Hoa San cho thấy áp dụng phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên sự liên quan của chúng tới đối tượng chịu chi phí cung cấp thông tin chi phí chính xác hơn cho từng loại sản phẩm song vẫn đảm bảo được tính “hợp lý”.

Từ khóa: Chi phí sản xuất chung, phương pháp phân bổ.

Allocating Overhead Costs Based on Relation to Cost Objects: A Case of Study at Hoa San Co.Ltd.

ABSTRACT

Providing cost information for making business decision in business environment with high level of competitiveness is always of primary concern in business management. This study was focused on on the application of overhead allocation methods that ensure the harmony based on combining both exactitude (the cost information determined) and rationality (simple and economical). By analyzing the advantages and limitations of the methods to allocate overhead cost, allocating overhead cost based on relation to cost objects was considered as a reasonable solution for managers' decision. Empirical results of case study at Hoa San Co.Ltd showed that allocating overhead cost based on relation to cost objects do not only provide more accurate cost information but also ensure the “rationality”.

Keywords: Overhead cost, allocation method.

1. ĐẶT VẤN ĐỀ

Trong môi trường kinh doanh ngày càng khốc liệt về mức độ cạnh tranh, thông tin chi phí chất lượng cao được coi là điều kiện tiên quyết giúp các nhà quản trị doanh nghiệp thành công trong việc ra quyết định. Kế toán quản trị chi phí sản xuất với vai trò xác định giá phí của các loại sản phẩm, dịch vụ ngày càng được vận dụng nhiều trong quản lý hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp để cung cấp thông

tin về chi phí một cách kịp thời, chính xác phục vụ cho nhà quản trị ra quyết định kinh doanh (Trung và Phúc, 2011; Trung, 2010; Trung và Đoàn, 2009; Khải, 2006).

Mặt khác, do tác động của môi trường kinh doanh, cơ cấu chi phí sản xuất thay đổi theo hướng giảm tỷ trọng các loại chi phí trực tiếp và tăng tỷ trọng chi phí sản xuất chung (Trung và Phúc, 2011). Hệ quả của việc sử dụng đơn thuần một tiêu thức dùng chung trong phân bổ chi phí

sản xuất chung vốn là phổ biến trong các hệ thống xác định chi phí truyền thống ngày càng mất dần tính chính xác của thông tin chi phí và giá thành sản phẩm (Trung, 2010). Hệ thống xác định chi phí theo hoạt động (ABC) mặc dù cho phép tính toán chi phí chính xác hơn so với các hệ thống xác định chi phí truyền thống do sử dụng nhiều tiêu thức để phân bổ chi phí chung nhưng để áp dụng đòi hỏi doanh nghiệp phải đạt được một số điều kiện nhất định. Một số nghiên cứu trước đây đã khuyến cáo rằng việc áp dụng hoàn chỉnh hệ thống ABC đối với các doanh nghiệp nhỏ và vừa, đang đang chiếm đại đa số trong nền kinh tế nước ta hiện nay, dường như không phù hợp do những hạn chế của nó (Trung và Phúc, 2011; Trung, 2010; Trung và Đoàn, 2009).

Do vậy, vấn đề đặt ra ở đây là hệ thống xác định chi phí nói chung và phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung nói riêng cần phải được bổ sung để thích ứng với những yêu cầu của quản lý về cung cấp thông tin chi phí chính xác và phù hợp với đặc thù sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Nghiên cứu này tập trung thảo luận áp dụng phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên sự liên quan của chúng tới các đối tượng chịu chi phí tại Công ty TNHH Hoa San.

2. PHÂN BỐ CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG DỰA TRÊN SỰ LIÊN QUAN CỦA CHÚNG ĐẾN ĐỐI TƯỢNG CHỊU CHI PHÍ

Phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên sự liên quan của chúng tới đối tượng chịu chi phí thực chất là sự vận dụng kết hợp các ưu điểm của phương pháp phân bổ truyền thống (đơn giản, ít tốn kém) và ưu điểm của phương pháp phân bổ ABC (phân bổ chính xác). Theo đó, các khoản mục của chi phí sản xuất chung sẽ được xác định liên quan như thế nào đến các đối tượng chịu chi phí (nhóm/loại sản phẩm), sau đó chúng sẽ được phân bổ cho các đối tượng chịu chi phí dựa trên sự liên quan đó.

Về mặt kỹ thuật, chi phí sản xuất chung của doanh nghiệp trước hết phải được chia

thành hai bộ phận cố định và biến đổi theo sự thay đổi của chúng khi có sự thay đổi về quy mô sản xuất. Thông thường, bộ phận chi phí sản xuất chung biến đổi liên quan đến tất cả các hoạt động sản xuất của doanh nghiệp, do đó nó cần được phân bổ đều cho các nhóm/loại sản phẩm sản xuất trong kỳ theo số lượng tiêu thức phân bổ mà chúng sử dụng. Xây dựng định mức chi phí sản xuất chung biến đổi sẽ góp phần xác định chính xác hơn chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng nhóm, loại sản phẩm trên cơ sở nhóm/loại sản phẩm nào sử dụng nhiều tiêu thức phân bổ phải chịu nhiều và góp phần điều hòa giá thành sản phẩm đối với những doanh nghiệp chịu ảnh hưởng bởi tính mùa vụ trong hoạt động sản xuất kinh doanh. Đồng thời, quản lý chi phí sản xuất chung theo định mức sẽ dễ dàng hơn để theo dõi, kiểm soát, và dự báo mức chi phí phát sinh làm căn cứ cho việc lập kế hoạch sản xuất và ra quyết định kinh doanh.

Đối với bộ phận chi phí sản xuất chung cố định, chúng cần phải được phân loại theo từng khoản mục và xác định sự liên quan của chúng tới các đối tượng chịu chi phí (nhóm/loại sản phẩm) để xem những đối tượng chịu chi phí nào liên quan tới chúng. Thậm chí, theo Trung và Phúc (2011), đối với chi phí khấu hao tài sản cố định, cần phải xác định cụ thể cho từng loại tài sản cố định tham gia vào sản xuất những nhóm sản phẩm nào. Như vậy, phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên sự liên quan của chúng đến các đối tượng chịu chi phí sẽ xác định rõ hơn đối tượng phải gánh chịu chi phí, do đó kết quả phân bổ chi phí sản xuất chung sẽ chính xác hơn.

Về mặt thực hành, hạch toán chi phí sản xuất theo chế độ quy định mặc dù không tổng hợp chi phí sản xuất chung theo cách phân loại thành chi phí sản xuất chung cố định và biến đổi nhưng căn cứ vào tính chất và quan hệ của chúng với quy mô sản xuất, kế toán có thể tách ra được để phục vụ cho quản lý. Chi phí sản xuất chung biến đổi thường là những chi phí sản xuất gián tiếp thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo quy mô sản xuất như chi phí nguyên liệu, vật liệu dùng chung cho sản xuất tại phân xưởng và các khoản chi phí mua ngoài,

chi phí bằng tiền mang tính chất thường xuyên như sửa chữa máy móc thiết bị, tiền điện, nước... Chi phí sản xuất chung cố định chủ yếu là các khoản như chi phí khấu hao tài sản cố định, chi phí bảo dưỡng định kỳ máy móc thiết bị, nhà xưởng và các khoản chi phí quản lý sản xuất mang tính cố định ở các phân xưởng, bộ phận, tổ, đội sản xuất như tiền lương nhân viên quản lý, thuê nhà kho dài hạn phục vụ cho sản xuất...

3. PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

Trước hết, nghiên cứu sử dụng phương pháp nhận diện chi phí trong kế toán quản trị để phân loại chi phí thành hai bộ phận cố định và biến đổi phục vụ cho việc xây dựng định mức, phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng chịu chi phí.

Tiếp theo, nghiên cứu sử dụng phương pháp kinh tế lượng để ước lượng chi phí sản xuất chung (chi phí hỗn hợp). Kết quả ước lượng là cơ sở để xây dựng định mức chi phí sản xuất chung nhằm phục vụ cho việc lập dự toán chi phí sản xuất được rõ ràng hơn. Mặt khác, đây cũng là căn cứ cho việc dự báo mức chi phí sản xuất chung phát sinh dựa trên khối lượng sản xuất kế hoạch. Mô hình ước lượng có dạng như sau:

$$Y_i = \alpha + \beta X_i + \varepsilon_i$$

Trong đó: Y_i là chi phí sản xuất chung ở tháng thứ i (nghìn đồng)

X_i là khối lượng sản xuất ở tháng thứ i (số ca máy)

β là chi phí sản xuất chung biến đổi cho mỗi ca máy

ε_i là sai số của mô hình

Số liệu sử dụng cho nghiên cứu được trích một phần từ nguồn số liệu thu thập thông qua phỏng vấn chuyên sâu cán bộ quản lý và kế toán tại Công ty TNHH Hoa San về các nội dung: (i) quy trình sản xuất sản phẩm, (ii) phương pháp xác định chi phí sản xuất, (iii) theo dõi, tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất, (iv) những bất cập trong công tác quản lý chi phí sản xuất, và (v) các nhân tố ảnh hưởng đến công tác quản lý chi phí sản xuất tại công ty. Ngoài ra, các thông tin thứ cấp được tổng hợp từ các báo cáo kế toán

của công ty và các nguồn khác như như công trình nghiên cứu khoa học đã công bố, sách, tạp chí khoa học chuyên ngành và trên Internet... cũng được sử dụng cho nghiên cứu.

4. NGHIÊN CỨU TRƯỜNG HỢP TẠI CÔNG TY TNHH HOA SAN

4.1. Phân bổ chi phí sản xuất chung tại công ty

Công ty TNHH Hoa San là đơn vị chuyên sản xuất kinh doanh đồ bảo hộ lao động và giày, dép các loại. Sản phẩm của công ty nhìn chung được chia thành ba nhóm chính là giày ủng bảo hộ lao động, dép nhựa và dép xốp ép. Trong mỗi nhóm sản phẩm lại bao gồm nhiều loại sản phẩm khác nhau. Về cơ bản, cấu tạo sản phẩm theo từng nhóm không khác nhau nhiều về hình dáng nhưng lại rất đa dạng về màu sắc, kiểu mẫu, cỡ số... Mặt khác, quy trình và thời gian sản xuất đối với các nhóm sản phẩm này cũng không giống nhau.

Chi phí sản xuất chung của công ty được chia thành 5 nhóm chính, bao gồm: (1) Chi phí lương nhân viên nhà máy (tiền lương, phụ cấp lương, các khoản trích nộp bảo hiểm y tế và bảo hiểm xã hội); (2) Chi phí về vật tư và công cụ nhỏ (dây buộc, bao tải, chỉ khâu bao tải, dao gọt và kéo cắt ma-via, bao tay, quần áo bảo hộ lao động, băng dán...); (3) Chi phí năng lượng (điện, gas, than đá, xăng, dầu); (4) Chi phí khấu hao tài sản cố định (nhà xưởng, máy móc thiết bị, xe nâng hàng, trạm biến áp...); và (5) Công cụ lớn được phân bổ nhiều lần (khuôn đúc).

Hàng tháng, công ty phân bổ chi phí sản xuất chung theo số ca máy sản xuất thực hiện trước khi nó được xác định cho từng loại sản phẩm. Chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng ca máy được xác định bằng cách lấy tổng chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh chia cho số ca máy thực hiện trong tháng. Chi phí sản xuất chung tính cho từng đơn vị sản phẩm được xác định bằng cách lấy chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng loại sản phẩm theo số ca máy chia cho số lượng sản phẩm thực tế sản xuất. Kết quả phân bổ chi phí sản xuất chung của công ty trong tháng 6/2013 được minh họa ở bảng 1.

Phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên sự liên quan của chúng tới đối tượng chịu chi phí: Nghiên cứu trường hợp tại công ty TNHH Hoa San

Bảng 1. Kết quả phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm trong tháng 6/2013 tại Công ty TNHH Hoa San

Loại sản phẩm	Số ca máy	Chi phí sản xuất chung phân bổ theo ca máy (đồng/ca)	Số lượng sản phẩm (đôi)	Chi phí sản xuất chung đơn vị (đồng/đôi)
Ủng BHLĐ 01	43	178.718.919	23.835	7.498
Ủng BHLĐ 02	18	74.812.571	10.922	6.850
Ủng BHLĐ 03	9	37.406.285	5.615	6.662
Ủng BHLĐ 04	8	33.250.031	4.423	7.518
Ủng BHLĐ 05	25	103.906.348	13.689	7.590
Dép đại kê	7	29.093.778	7.496	3.881
Dép trai các loại	3	12.468.762	5.394	2.312
Dép xếp quai chéo	11	45.718.793	11.993	3.812
Dép xếp 4 quai	8	33.250.031	9.616	3.458
Cộng	132	548.625.518		

Nguồn: Phòng Kế toán của công ty

Phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung theo cách gộp tất cả các khoản mục của chi phí sản xuất chung phân bổ theo từng ca máy như hiện nay tại công ty có nhiều điểm chưa hợp lý, làm cho thông tin chi phí và giá thành bị méo mó. Thực tế sản xuất tại công ty cho thấy các loại sản phẩm có quy trình sản xuất khác nhau: có những sản phẩm đã hoàn thành luôn tại khâu ép tạo hình đế (ủng bảo hộ lao động các loại); có những sản phẩm vừa có ca máy sản xuất đế, vừa có ca máy sản xuất quai (các loại dép nhựa); và cũng có những sản phẩm được hoàn thiện với ca máy sản xuất quai dép và khâu chặt đế (dép xếp các loại). Hơn nữa, hoạt động sản xuất kinh doanh của công ty chịu ảnh hưởng bởi yếu tố mùa vụ (Hình 1) làm cho thông tin về chi phí và giá thành sản phẩm có sự chênh lệch lớn giữa các tháng trong năm (giá thành sản phẩm ở các tháng sản xuất nhiều thấp hơn so với các tháng sản xuất ít) và điều này ảnh hưởng rất lớn đến việc định giá bán sản phẩm và các quyết định kinh doanh khác tại công ty.

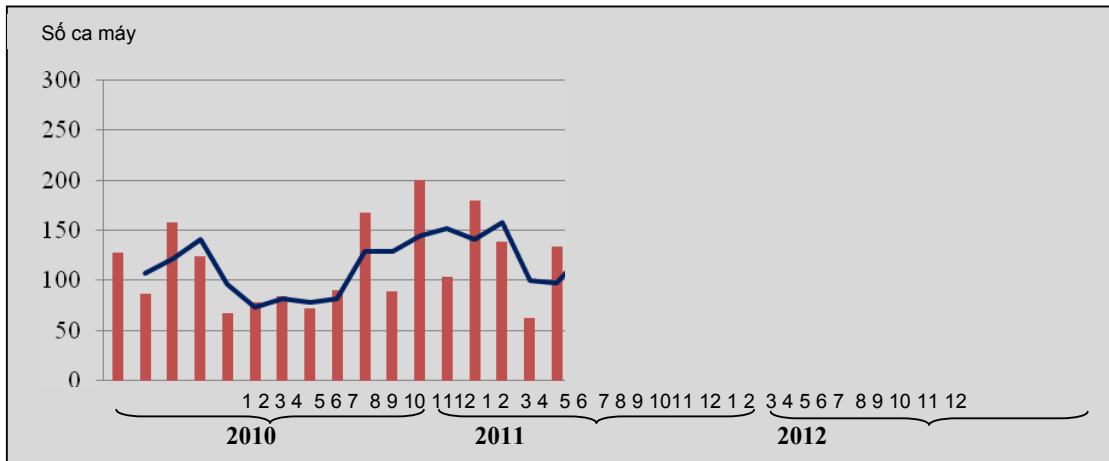
4.2. Áp dụng phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên sự liên quan của chúng tới các đối tượng chịu chi phí tại công ty

Xuất phát từ đặc điểm sản xuất của công ty là sản phẩm gồm nhiều loại khác nhau, tỷ trọng chi phí sản xuất chung cố định (chủ yếu là chi phí

khấu hao tài sản cố định, tiền lương nhân viên quản lý nhà máy và thuê mặt bằng kho nguyên liệu) trong chi phí sản xuất chung của công ty khá lớn (gần 61%) do công ty đã đầu tư khá đồng bộ dây chuyền sản xuất với mức độ tự động hóa cao. Do vậy, việc áp dụng phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên sự liên quan của chúng tới các nhóm/loại sản phẩm tại công ty là cần thiết do nó cung cấp thông tin về chi phí chính xác hơn song vẫn đảm bảo được tính đơn giản, tiết kiệm.

4.2.1. Nhận diện sự liên quan của chi phí sản xuất chung tới các nhóm sản phẩm

Dựa trên mối quan hệ với khối lượng sản xuất, chi phí sản xuất chung tại công ty có thể được chia thành hai nhóm là chi phí sản xuất chung biến đổi (gồm vật tư dùng chung, điện, gas, tiền ăn giữa ca...) và cố định (gồm tiền lương của nhân viên quản lý tại nhà máy, khấu hao máy móc thiết bị, dây chuyền sản xuất, nhà xưởng, công cụ lớn và thuê nhà kho). Khảo sát thực tế tại công ty cho thấy bộ phận chi phí sản xuất chung biến đổi và các khoản chi phí sản xuất chung cố định như tiền lương của nhân viên quản lý nhà máy, khấu hao nhà xưởng, thuê nhà kho... liên quan đến toàn bộ hoạt động sản xuất tại nhà máy. Đối với chi phí khấu hao máy móc thiết bị, dây chuyền sản xuất và công



Hình 1. Tính chất mùa vụ trong hoạt động sản xuất kinh doanh của Công ty (2010-2012)

Nguồn: Tổng hợp từ số liệu của Bộ phận thống kê Nhà máy

cụ lớn, sự liên quan được xác định tùy thuộc vào công dụng của chúng đối với từng nhóm sản phẩm. Kết quả nhận diện các khoản mục chi phí sản xuất chung theo sự liên quan của chúng tới các nhóm sản phẩm tại công ty được trình bày ở bảng 2.

4.2.2. Phân bổ chi phí sản xuất chung trên cơ sở nhận diện sự liên quan của chúng tới các nhóm sản phẩm

Xây dựng định mức chi phí sản xuất chung biến đổi theo ca máy sản xuất

Bảng 2. Xác định chi phí sản xuất chung dựa theo sự liên quan của chúng tới các nhóm sản phẩm tại Công ty TNHH Hoa San

Chi phí	Giá trị cần phân bổ (đồng)	Liên quan chung	Liên quan tới các nhóm sản phẩm		
			Ủng bảo hộ lao động	Dép nhựa các loại	Dép xốp ép các loại
1. Chi phí sản xuất chung biến đổi	213.468.967	x			
2. Chi phí sản xuất chung cố định	335.156.551				
a. Tiền lương nhân viên nhà máy	69.304.250	x			
b. Thuê mặt bằng kho nguyên liệu	50.000.000	x			
c. Khấu hao tài sản cố định	215.852.301				
- Nhà xưởng	9.884.767	x			
- Máy ép ủng bảo hộ lao động	35.912.071		x		
- Máy ép quai cao tần	11.736.882			x	x
- Máy chặt đế xốp	1.434.937				x
- Máy ép đế dép	9.769.246			x	
...
Cộng	548.625.518				

Nguồn: Tổng hợp số liệu từ Phòng Kế toán của công ty

Bảng 3. Kết quả ước lượng chi phí sản xuất chung theo ca máy

Biến số	Hệ số ước lượng		Giá trị kiểm định t	P> t
Hệ số cố định	3,081081	***	7,79	0,000
Chi phí SXC biến đổi (X, tr.đồng)	1,597981	***	7,16	0,000
Hệ số R2	0,6012			
Hệ số kiểm định mô hình F(1,34)	51,25	***		
Số quan sát	36			

Ghi chú: *** có ý nghĩa ở mức 1%.

Xây dựng định mức chi phí sản xuất chung biến đổi theo ca máy sản xuất sẽ giúp kế toán công ty xác định chính xác hơn chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng loại sản phẩm trên cơ sở loại sản phẩm nào có nhiều ca máy sản xuất phải chịu nhiều và điều hòa giá thành sản phẩm sản xuất mang tính mùa vụ. Đồng thời, quản lý chi phí sản xuất chung theo định mức sẽ dễ dàng hơn để theo dõi, kiểm soát, dự báo mức chi phí phát sinh để cung cấp kịp thời thông tin về chi phí, giá thành cho quản lý. Cơ sở cho việc áp dụng thống nhất định mức chi phí sản xuất chung biến đổi theo ca máy đối với các loại sản phẩm tại công ty là hệ thống máy móc, thiết bị và dây chuyền sản xuất đã được đầu tư đồng bộ, do đó năng lực sản xuất của công ty có tính ổn định cao. Mặt khác, các chi phí sản xuất chung biến đổi như tiền điện, gas, tiền ăn giữa ca và các chi phí vật tư dùng chung phát sinh liên quan đến tất cả các loại sản phẩm sản xuất tại Nhà máy của công ty.

Từ các dữ liệu tổng hợp về số ca máy thực hiện và chi phí sản xuất chung phát sinh hàng tháng từ năm 2010 đến 2012, định mức chi phí sản xuất chung biến đổi cho một ca máy sản xuất được xác định thông qua sử dụng mô hình

kinh tế lượng. Kết quả ước lượng cho thấy mô hình có ý nghĩa với độ tin cậy cao, ở mức 99% và biến số chi phí sản xuất chung biến đổi trong mô hình có ý nghĩa ở mức 1%. Theo đó, chi phí sản xuất chung biến đổi cho mỗi ca máy sản xuất được xác định là 1,598 triệu đồng (Bảng 3).

Phân bổ chi phí sản xuất chung cố định cho các nhóm sản phẩm

Phân bổ chi phí sản xuất chung cố định tại công ty sẽ được thực hiện theo hai bước. Bước thứ nhất, các chi phí sản xuất chung cố định liên quan đến toàn bộ hoạt động sản xuất tại Nhà máy như tiền lương nhân viên quản lý nhà máy, thuê mặt bằng kho nguyên liệu và chi phí khấu hao tài sản cố định dùng chung... được phân bổ theo tổng số ca máy thực hiện, sau đó gắn với số ca máy thực hiện cho mỗi nhóm sản phẩm theo công thức dưới đây:

Bước thứ hai, các chi phí sản xuất chung cố định khác chỉ liên quan đến một hay một số nhóm sản phẩm nhất định được phân bổ theo số ca máy thực hiện cho một hay một số nhóm sản phẩm nhất định đó. Phần chi phí này sau đó được phân bổ cho các nhóm sản phẩm có liên quan theo công thức:

$$\text{Chi phí sản xuất chung cố định dùng chung phân bổ cho nhóm sản phẩm} = \frac{\text{Chi phí sản xuất chung cố định dùng chung phát sinh trong tháng}}{\text{Tổng số ca máy thực hiện trong tháng}} \times \text{Số ca máy thực hiện của nhóm sản phẩm}$$

$$\text{Chi phí sản xuất chung cố định dùng riêng phân bổ cho nhóm sản phẩm} = \frac{\text{Chi phí sản xuất chung cố định dùng riêng cho một hay một số nhóm sản phẩm phát sinh trong tháng}}{\text{Số ca máy liên quan riêng đến một hay một số nhóm sản phẩm trong tháng}} \times \text{Số ca máy thực hiện của nhóm sản phẩm}$$

Bảng 4. Kết quả phân bổ chi phí sản xuất chung cố định cho các nhóm sản phẩm trong tháng 6/2013 tại Công ty TNHH Hoa San

Chi phí sản xuất chung	Đơn vị tính	Ứng bảo hộ lao động	Dép nhựa các loại	Dép xốp ép các loại	Cộng
1. Số ca máy thực hiện	Ca	103	10	19	132
4. Chi phí sản xuất chung cố định	Đồng	240.380.751	40.418.502	54.357.297	335.156.551
- Tiền lương nhân viên nhà máy	Đồng	54.078.316	5.250.322	9.975.612	69.304.250
- Thuê mặt bằng kho nguyên liệu	Đồng	39.015.152	3.787.879	7.196.970	50.000.000
- Chi phí khấu hao tài sản cố định	Đồng	147.287.284	31.380.302	37.184.716	215.852.301
+ Tài sản cố định dùng chung	Đồng	94.691.083	9.193.309	17.467.287	121.351.679
+ Tài sản cố định dùng riêng	Đồng	52.596.201	22.186.993	19.717.429	94.500.622
5. Chi phí SXC cố định/ca máy	Đồng	2.333.794	4.041.850	2.860.910	-

Nguồn: Tính toán dựa trên số liệu tổng hợp tại Phòng Kế toán của công ty

Kết quả phân bổ chi phí sản xuất chung cố định cho các nhóm sản phẩm trong tháng 6/2013 tại công ty được mô tả ở bảng 4.

Xác định chi phí sản xuất chung đến từng loại sản phẩm

Chi phí sản xuất chung được xác định cho từng loại sản phẩm trên cơ sở định mức chi phí sản xuất chung biến đổi đã được xây dựng cho từng ca máy thực hiện (Bảng 3), mức chi phí sản xuất chung cố định phân bổ cho mỗi ca máy theo từng nhóm sản phẩm, số ca máy được thực hiện cho mỗi loại sản phẩm và số lượng của từng loại sản phẩm đó. Số liệu trong bảng 5 thể hiện kết quả xác định chi phí sản xuất chung cho từng

loại sản phẩm trong tháng 6/2013 tại Công ty TNHH Hoa San.

Phần chi phí sản xuất chung chênh lệch giữa số thực tế phát sinh trong tháng 6/2013 của Công ty so với định mức được xác định là 2.535.454 đồng (548.625.518 - 546.090.064). Số chênh lệch này nên được điều chỉnh theo cách chia đều theo số ca máy thực hiện trong tháng rồi gắn với các loại sản phẩm theo số ca máy thực hiện của chúng trong tháng. Ví dụ, sản phẩm Ứng BHLĐ 01, số chi phí sản xuất chung chênh lệch được phân bổ sẽ là $(2.535.454 \text{ đồng} / 132 \text{ ca máy}) \times 43 \text{ ca máy} = 825.943 \text{ đồng}$.

Bảng 5. Xác định chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm trong tháng 6/2013 tại Công ty TNHH Hoa San

Loại sản phẩm	Số ca máy	Chi phí sản xuất chung biến đổi (đồng/ca)	Chi phí sản xuất chung cố định (đồng/ca)	Chi phí sản xuất chung phân bổ (đồng)	Số lượng sản phẩm (đôi)	Chi phí sản xuất chung đơn vị (đồng/đôi)
Ứng BHLĐ 01	43	1.597.981	2.333.794	169.066.325	23.835	7.093
Ứng BHLĐ 02	18	1.597.981	2.333.794	70.771.950	10.922	6.480
Ứng BHLĐ 03	9	1.597.981	2.333.794	35.385.975	5.615	6.302
Ứng BHLĐ 04	8	1.597.981	2.333.794	31.454.200	4.423	7.112
Ứng BHLĐ 05	25	1.597.981	2.333.794	98.294.375	13.689	7.181
Dép đại kê	7	1.597.981	4.041.850	39.478.817	7.496	5.267
Dép trai các loại	3	1.597.981	4.041.850	16.919.493	5.394	3.137
Dép xốp quai chéo	11	1.597.981	2.860.910	49.047.801	11.993	4.090
Dép xốp 4 quai	8	1.597.981	2.860.910	35.671.128	9.616	3.710
Cộng	132			546.090.064		

Nguồn: Tính toán dựa trên số liệu tổng hợp tại Phòng Kế toán của công ty

5. KẾT LUẬN

Việc nghiên cứu áp dụng một phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung có thể tận dụng ưu điểm của các mô hình phân bổ chi phí sản xuất chung để đảm bảo sự hài hòa trên cơ sở kết hợp tính hợp lý (đơn giản, tiết kiệm) với tính khoa học (thông tin chi phí chính xác) để đáp ứng yêu cầu của quản lý về cung cấp thông tin chi phí chất lượng cao, phục vụ cho việc ra quyết định trong bối cảnh môi trường kinh doanh ngày càng khốc liệt về tính cạnh tranh luôn là vấn đề đặt ra.

Kết quả phân tích từ nghiên cứu trường hợp tại Công ty TNHH Hoa San đã cho thấy phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung cho các sản phẩm theo số ca máy thực hiện trong tháng làm cho thông tin chi phí và giá thành sản phẩm bị méo mó. Hơn nữa, phân bổ chi phí sản xuất chung theo kiểu “bình quân chủ nghĩa” này làm cho thông tin giá thành sản phẩm của công ty vốn chịu ảnh hưởng bởi tính mùa vụ trong sản xuất kinh doanh bị chênh lệch rất lớn giữa các tháng trong năm. Trong trường hợp này, thông tin chi phí và giá thành rõ ràng không đủ tin cậy để quản lý công ty ra quyết định về giá bán sản phẩm và các quyết định kinh doanh khác.

Với việc áp dụng phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung dựa trên sự liên quan của chúng tới đối tượng chịu chi phí tại Công ty

TNHH Hoa San, thông tin chi phí và giá thành của các loại sản phẩm được xác định một cách chính xác hơn dựa theo mức độ liên quan thực tế của chúng tới các khoản mục chi phí sản xuất chung. Mặt khác, việc xây dựng định mức chi phí sản xuất chung biến đổi đã cơ bản khắc phục được các tác động của yếu tố mùa vụ trong sản xuất kinh doanh đến thông tin giá thành. Đây là cơ sở quan trọng để giúp cho các nhà quản lý trong công tác dự báo chi phí và ra quyết định về giá bán sản phẩm cũng như các quyết định kinh doanh khác.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Quang Khải (2008). Một số mô hình phân bổ chi phí sản xuất chung trong kế toán quản trị, <http://www.tapchiketoan.com/ke-toan/ke-toan-quan-tri/mot-so-mo-hinh-phan-bo-chi-phi-san-xuat-chung-trong-ktqt-ph-6.html>.
- Trần Quang Trung và Bùi Thị Phúc (2011). Phương pháp phân bổ chi phí khấu hao TSCĐ trong các doanh nghiệp sản xuất có quy mô nhỏ và vừa, Tạp chí Kế toán – Kiểm toán, Số 09-2011 (96), trang 26-28.
- Trần Quang Trung (2010). Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí chung cho các doanh nghiệp nhỏ và vừa áp dụng hệ thống xác định chi phí theo quy trình, Tạp chí Kế toán, (84): 36-40.
- Trần Quang Trung và Bùi Bằng Đoàn (2009). Áp dụng hệ thống xác định chi phí dựa theo hoạt động trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam, Tạp chí Kế toán, (76): 39-42.