**CÁC PHƯƠNG PHÁP PHÂN BỔ CHI PHÍ SẢN XUẤT CHUNG TRONG**

**KẾ TOÁN QUẢN TRỊ**

Th.S Lê Thị Huyền Trâm, Giảng viên khoa Kế toán, Đại học Duy Tân

E-mail: [lehuyentram1606@gmail.com](mailto:lehuyentram1606@gmail.com)

Th.S Nguyễn Thị Hồng Sương**,** Giảng viên khoa Kế toán, Đại học Duy Tân

E- mail: hongsuongnguyen1356@gmail.com

**TÓM TẮT:**

*Mục tiêu của kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm là xác định được giá phí của các loại sản phẩm, dịch vụ sản xuất ra nhằm cung cấp các thông tin hữu ích, trợ giúp các nhà quản trị ra được các quyết định phù hợp. Trong các tài khoản chi phí sản xuất, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp thường liên quan trực tiếp tới từng loại sản phẩm, từng dịch vụ cụ thể. Riêng đối với tài khoản chi phí sản xuất chung(CPSXC), do có liên quan đến nhiều loại sản phẩm, nhiều loại chi phí, nhiều loại dịch vụ nên việc phân bổ, quy nạp khoản mục này là rất phức tạp. Bài viết đưa ra các phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung trong kế toán quản trị(KTQT). Việc lựa chọn phương pháp phân bổ rất quan trọng đối với các nhà quản lý vì việc phân bổ ảnh hưởng đến giá thành sản phẩm.*

**1. Đặt vấn đề**

Chi phí sản phẩm bao gồm chi phí nguyên liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp là chi phí trực tiếp, có thể tính thẳng cho từng đối tượng. Tuy nhiên chi phí sản xuất chung bao gồm các chi phí gián tiếp phải được phân bổ cho sản phẩm. Phương pháp phổ biến nhất để phân bổ chi phí SXC là sử dụng tỷ lệ phân bổ chi phí. Theo đó , chi phí sản xuất chung được phân bổ dựa vào các phương pháp sau:

- Phân bổ chi phí SXC chỉ sử dụng một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất

- Phân bổ chi phí sản xuất chung theo bộ phận

- Phân bổ chi phí sản xuất chung theo phương pháp ABC

**2. Các phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung**

**Phân bổ chi phí SXC chỉ sử dụng một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất**

Phương pháp này được đưa ra vào đầu thế kỷ 20, khi các hệ thống xác định giá phí trong KTQT bắt đầu được xây dựng và phát triển, hoạt động sản xuất còn mang nặng tính thủ công. Tại thời điểm này, các nhà quản trị cho rằng có mối liên hệ chặt chẽ giữa việc sử dụng nhân công với sự phát sinh chi phí sản xuất chung. Do vậy, chi phí nhân công (hoặc là các nhân tố liên quan đến nhân công như: số giờ công...) đã được sử dụng là tiêu chuẩn duy nhất để phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng loại sản phẩm, dịch vụ.

- Ưu điểm của phương pháp phân bổ CPSXC sử dụng một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất là áp dụng đơn giản, chi phí quản lý thấp.

- Nhược điểm là dẫn đến việc phân bổ CPSXC không chính xác khi các yếu tố chi phí phong phú và CPSXC phức tạp hơn, các yếu tố chi phí sản xuất chung được sử dụng theo những cách khác nhau thì có thể không phân bổ chính xác. Do đó, phương pháp này chỉ có thể vận dụng được khi có các điều kiện sau:

+ Nền kinh tế chưa phát triển, hoạt động sản xuất còn mang nặng tính thủ công.  
+ Chi phí sản xuất chung chiếm một tỷ trọng nhỏ trong tổng thể CPSX.

**Ví dụ:** Công ty Ruiz sản xuất xe trượt tuyết và máy cắt cỏ trong một phân xưởng. Tổng chi phí sản xuất chung dự kiến trong năm là $1.600.000. Công ty xác định tiêu thức phân bổ chi phí SXC là số giờ công lao động trực tiếp.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Xe trượt tuyết** | **Máy cắt cỏ** |
| Số lượng SPSX | 1.000 | 1.000 |
| Số giờ công lao động/1 sp | 10 | 10 |
| Số giờ công lao động dự kiến | 10.000 | 10.000 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| CP SXC phân bổ cho từng SP | = | 1.600.000 | = 80 |
| 20.000 |

Công ty sử dụng tỷ lệ CP SXC là $ 80 mỗi giờ lao động trực tiếp để phân bổ chi phí SXC

đến xe trượt tuyết và máy cắt cỏ như sau:

- Xe trượt tuyết = 10 giờ x 80 = 800

- Máy cắt cỏ 10 giờ x 80 = 800

**Phân bổ chi phí sản xuất chung theo bộ phận**

Khi các bộ phận sản xuất có sự khác nhau đáng kể trong quy trình sản xuất thì chi phí sản xuất thường được phát sinh khác nhau ở mỗi bộ phận. Sự phong phú của các yếu tố chi phí đã cho thấy việc sử dụng một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất là không hợp lý. Trong trường hợp như vậy, nhiều doanh nghiệp đã áp dụng cách phân bổ CPSXC theo bộ phận, gồm 2 giai đoạn: Ở giai đoạn thứ nhất, CPSXC được tập hợp cho các trung tâm chi phí là các bộ phận, các đơn vị trực thuộc theo mô hình tổ chức sản xuất của doanh nghiệp. Ở giai đoạn thứ hai, CPSXC được phân bổ từ các trung tâm đó cho từng loại sản phẩm, dịch vụ cụ thể. Để phân bổ CPSXC, kế toán sử dụng nhiều tiêu chuẩn phân bổ khác nhau phù hợp với bản chất của các công việc được thực hiện ở từng bộ phận (trung tâm chi phí). Ưu điểm của phương pháp này là việc sử dụng nhiều tiêu chuẩn phân bổ khác nhau tương ứng với từng trung tâm chi phí, đã cho phép xác định giá phí của từng loại sản phẩm, dịch vụ một cách chính xác hơn. Tuy nhiên, trong trường hợp doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau về tính chất, kích cỡ, quy trình sản xuất phức tạp thì phương pháp này vẫn bộc lộ nhiều hạn chế.

Để minh họa phương pháp phân bổ chi phí sản xuất chung cho nhiều bộ phận , giả sử rằng Ruiz sử dụng hai bộ phận sản xuất trong sản xuất xe trượt tuyết và máy cắt cỏ:

- Bộ phận chế tạo: cắt kim loại theo hình dạng của sản phẩm.

- Bộ phận lắp ráp: trong đó tự lắp ráp các mảnh gia công thành một sản phẩm cuối cùng.

Tổng chi phí sản xuất chung là $1.600.000 được chia cho các bộ phận chế tạo và lắp ráp như sau:

- Bộ phận chế tạo: $1,030,000

- Bộ phận lắp ráp: $570,000

Ta thấy bộ phận Chế tạo phải gánh chịu gần gấp đôi chi phí SXC so với BP lắp ráp. Điều này là do bộ phận Chế tạo có nhiều máy móc và thiết bị sử dụng nhiều năng lượng hơn, phát sinh CP khấu hao thiết bị và CP vật tư nhiều hơn. Giả sử rằng Công ty Ruiz sử dụng giờ lao động trực tiếp làm cơ sở phân bổ cho các bộ phận Chế tạo và lắp ráp. Mỗi bộ phận sử dụng 10.000 giờ lao động. Do đó, tỷ lệ chi phí SXC tính như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Tỷ lệ phân bổ CP SXC ở BP chế tạo | = | 1.030.000 | = 103 |
| 10.000 |

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Tỷ lệ phân bổ CP SXC ở BP lắp ráp | = | 570.000 | = 57 |
| 10.000 |

Cần 10 giờ lao động trực tiếp để sản xuất mỗi chiếc xe trượt tuyết và máy cắt cỏ. 10 giờ này được sử dụng trong các bộ phận Chế tạo và Lắp ráp như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Xe trượt tuyết** | **Máy cắt cỏ** |
| - Bộ phận chế tạo | 8 giờ | 2 giờ |
| - Bộ phận lắp ráp | 2 giờ | 8 giờ |

Chi phí SXC phân bổ cho từng sản phẩm như sau:

- Xe trượt tuyết

+ Bộ phận chế tạo: 8 giờ x 103 = 824

+ Bộ phận lắp ráp: 2 giờ x 57 = 114

Tổng : 938

- Máy cắt cỏ:

+ Bộ phận chế tạo: 2 giờ x 103 = 206

+ Bộ phận lắp ráp: 8 giờ x 57 = 456

Tổng : 662

**Phân bổ chi phí sản xuất chung theo phương pháp ABC**

Phương pháp tính giá dựa trên cơ sở hoạt động (ABC) cung cấp một cách tiếp cận khác để phân bổ chi phí SXC bằng cách sử dụng nhiều tỷ lệ phân bổ dựa trên các hoạt động khác nhau. Hoạt động là các loại công việc, hoặc hành động, liên quan đến một quy trình sản xuất hoặc dịch vụ. Ví dụ như lắp ráp, kiểm tra và thiết kế kỹ là các hoạt động có thể được sử dụng để phân bổ chi phí. Theo chi phí dựa trên hoạt động, chi phí đầu tư của bộ phận sản xuất chung được dự toán cho các hoạt động, đôi khi được gọi là nhóm chi phí hoạt động, chẳng hạn như sử dụng máy, kiểm tra, di chuyển, thiết lập sản xuất và hoạt động kỹ thuật.

Nhằm mục đích tính giá thành cho từng chủng loại mặt hàng chính xác hơn các phương pháp tính giá thành truyền thống, phương pháp ABC xác định đối tượng tập hợp chi phí là các hoạt động. Mỗi hoạt động theo phương pháp này được hiểu như là nơi có yếu tố cơ bản làm phát sinh chi phí trong doanh nghiệp. Do vậy, nhà quản trị có thể tìm hiểu nguyên nhân của những biến động chi phí và có biện pháp cắt giảm phù hợp. Việc vận dụng mô hình ABC phụ thuộc vào đặc điểm cụ thể về công tác tổ chức quản lý sản xuất, quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm, năng lực quản lý của từng doanh nghiệp. Tuy nhiên, có thể khái quát quá trình vận dụng mô hình này thành 4 bước cơ bản sau:

*Bước 1: Nhận diện các chi phí trực tiếp*

Chi phí trực tiếp trong các doanh nghiệp sản xuất thường bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp. Trong mỗi họat động, các chi phí này có thể nhận diện ngay khi phát sinh chi phí và được tập hợp trực tiếp cho từng đối tượng tính giá thành.

*Bước 2*: *Nhận diện các hoạt động*

Nhận diện các hoạt động là yêu cầu cốt lõi của phương pháp ABC, theo đó kế toán quản trị phải phát hiện các hoạt động có yếu tố cơ bản làm phát sinh chi phí. Yếu tố cơ bản đó thường gọi là nguồn sinh phí (cost driver). Tùy thuộc vào đặc điểm tổ chức sản xuất và qui trình công nghệ mà mỗi doanh nghiệp có các hoạt động khác nhau. Thông thường, các hoạt động gây ra sự phát sinh CPSXC bao gồm: hoạt động sử dụng nhân công quản lý sản xuất, hoạt động sử dụng máy móc, hoạt động tiêu thụ năng lượng, động lực, hoạt động giám sát, kiểm tra chất lượng...

*Bước 3: Chọn tiêu thức phân bổ.*

Đây là một bước quan trọng, trực tiếp tác động đến giá thành sản phẩm sản xuất của doanh nghiệp, vì nếu tiêu thức phân bổ không phù hợp dẫn đến chi phí gián tiếp phân bổ cho các sản phẩm sẽ bị sai lệch

*Bước 4: Tính toán mức phân bổ*

Dựa trên cơ sở các nhóm hoạt động, chi phí gián tiếp được tập hợp cho từng nhóm sản phẩm, và kế toán tiến hành tính toán tỷ lệ phân bổ

**- Ưu điểm:**

+ Mô hình này giúp KTQT thực hiện tốt mục tiêu kiểm soát chi phí.

+ Có thể vận dụng ở các DN có sản phẩm được sản xuất có sự đa dạng về chủng loại, mẫu mã, phức tạp về kỹ thuật và giá thành đáp ứng được các nhu cầu sử dụng thông tin khác nhau của các nhà quản trị.

**- Nhược điểm:**

Khối lượng công việc kế toán rất lớn và khá phức tạp, kế toán vẫn phải lựa chọn các tiêu chuẩn phân bổ một cách chủ quan

**Ví dụ:** Công ty Ruiz xác định các hoạt động để tạo ra 2 sản phẩm là xe trượt tuyết và máy cắt cỏ như sau:

|  |  |
| --- | --- |
| **Hoạt động** | CP SXC ước tính |
| Chế tạo | 530.000 |
| Lắp ráp | 70.000 |
| Cài đặt | 480.000 |
| Kiểm soát chất lượng | 312.000 |
| Thay đổi kỹ thuật | 208.000 |
| **Tổng cộng** | **1.600.000** |

Để minh họa, giả sử rằng xe trượt tuyết là một sản phẩm mới của Công ty Ruiz và các kỹ sư vẫn đang thực hiện các thay đổi thiết kế nhỏ. Máy cắt cỏ đã được sản xuất bởi Công ty Ruiz trong nhiều năm. Sử dụng cơ sở hoạt động cho hai sản phẩm như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Xe trượt tuyết** | **Máy cắt cỏ** | **Tổng cộng** |
| SLSPSX ước tính | 1.000 | 1.000 | 2.000 |
| Thay đổi kỹ thuật | 12 lần | 4 lần | 16 |
| Cài đặt | 100 | 20 | 120 |
| Kiểm tra chất lượng | 100 | 4 | 104 |

Tỷ lệ phân bổ cho các hoạt động được xác định như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Hoạt động** | **CP SXC ước tính** | **Tổng mức hoạt động** | **Tỷ lệ phân bổ** |
| Chế tạo | 530.000 | 1.000 | 53 |
| Lắp ráp | 70.000 | 1.000 | 7 |
| Cài đặt | 480.000 | 120 | 4.000 |
| Kiểm soát chất lượng | 312.000 | 104 | 3.000 |
| Thay đổi kỹ thuật | 208.000 | 16 | 13.000 |

Vậy CP SXC phân bổ cho 2 sản phẩm như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Hoạt động** | **Xe Trượt tuyết** | **Máy cắt cỏ** |
| Chế tạo | 8.000 x 53 = 424.000 | 2.000 x 53 = 106.000 |
| Lắp ráp | 2.000 x 7 = 14.000 | 8.000 x 7 = 56.000 |
| Cài đặt | 100 x 4.000 = 400.000 | 20 x 4.000 = 80.000 |
| Kiểm soát chất lượng | 100 x 3.000 = 300.000 | 4 x 3.000 = 12.000 |
| Thay đổi kỹ thuật | 12 x 13.000 = 156.000 | 4 x 13.000 = 52.000 |
| CPSXC /1 SP | 1.294.000/1.000 = 1.294 | 306.000/1.000 = 306 |

Chi phí SXC mỗi đơn vị nếu Công ty Ruiz sử dụng ba phương pháp phân bổ như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Sử dụng một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất** | **Phân bổ CP SXC theo bộ phận** | **Phân bổ theo ABC** |
| **Xe trượt tuyết** | 800 | 938 | 1.294 |
| **Máy cắt cỏ** | 800 | 662 | 306 |

Chi phí sản xuất chung phân bổ cho mỗi sản phẩm của Công ty Ruiz khi sử dụng ba phương pháp phân bổ sẽ có sự khác nhau, được hiển thị như sau:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **Chi phí SXC mỗi sản phẩm theo 3 phương pháp** | | |
| **Sử dụng một tiêu chuẩn phân bổ duy nhất** | **Phân bổ theo bộ phận** | **Phân bổ theo phương pháp ABC** |
| **Xe trượt tuyết** | 800 | 938 | 1.294 |
| **Máy cắt cỏ** | 800 | 662 | 306 |

Phương pháp phân bổ dựa trên cơ sở hoạt động tạo ra chi phí SXC khác nhau trên mỗi sản phẩm so với hai phương pháp kia. Sự khác biệt này là do phương pháp ABC phân bổ dựa vào các hoạt động.

Theo phương pháp tỷ lệ chi phí sản xuất của bộ phận sản xuất nhiều bộ phận, thiết lập, kiểm soát chất lượng và chi phí thay đổi kỹ thuật được phân bổ dựa trên giờ lao động trực tiếp. Tuy nhiên, xe trượt tuyết và máy cắt cỏ không phát sinh các hoạt động này tỷ lệ với cùng giờ lao động trực tiếp. Đó là mỗi chiếc xe trượt tuyết sử dụng một phần lớn hơn trong hoạt động thiết lập, kiểm tra kiểm soát chất lượng và các hoạt động trao đổi kỹ thuật. Điều này đúng ngay cả khi mỗi sản phẩm tiêu thụ 10.000 giờ lao động trực tiếp. Do đó, chi phí dựa trên hoạt động được phân bổ nhiều hơn chi phí của các hoạt động này cho xe trượt tuyết. Chỉ theo cách tiếp cận dựa trên cơ sở hoạt động, những khác biệt này được phản ánh trong phân bổ chi phí SXC và trong chi phí sản phẩm.

Nếu Công ty Ruiz sử dụng tỷ lệ phân bổ duy nhất thay vì chi phí dựa trên hoạt động để định giá xe trượt tuyết và máy cắt cỏ thì xe trượt tuyết sẽ được định giá thấp vì chi SXC sẽ thấp hơn $494 còn máy cắt cỏ sẽ được định giá quá cao vì chi phí SXC sẽ vượt quá $ 494. Kết quả là, Ruiz có thể sẽ mất doanh số bán máy cắt cỏ vì chúng quá đắt. Ngược lại, bán xe trượt tuyết sẽ tăng vì chúng được định giá thấp. Do những lỗi định giá này, Ruiz có thể quyết định không chính xác để mở rộng sản xuất xe trượt tuyết và ngừng làm máy cắt cỏ. Nếu Ruiz sử dụng phương pháp tính phí dựa trên hoạt động, chi phí sản phẩm của nó sẽ cao hơn, điều này là chính xác. Vì vậy có thể nói phương pháp định giá dựa vào cơ sở hoạt động sẽ cho kết quả chính xác hơn.

**3. Kết luận**

Việc lựa chọn phương pháp phân bổ rất quan trọng đối với các nhà quản lý vì việc phân bổ ảnh hưởng đến giá thành sản phẩm. Các nhà quản lý lo ngại về tính chính xác của chi phí sản phẩm trong quá trình ra quyết định như xác định sản xuất sản phẩm, thiết lập giá bán sản phẩm …Tùy vào đặc điểm, quy mô mà doanh nghiệp cần chọn phương pháp phân bổ cho phù hợp.

**TÀI LIỆU THAM KHẢO:**

1.PGS.TS Trương Bá Thanh (2009), *Giáo trình Kế toán quản trị*, Nhà xuất bản giáo dục.

2. Warren, Reeve, Duchac (2014), *Financial and* *Managerial Accounting, South* Western Cengaga Learning

3. Ray H.Garirison và Eric W.Noreen (2003), *Managerial Accounting,* McGraw-Hil.Inc

4. http://quantri.vn/post/details/5700-mot-so-mo-hinh-phan-bo-chi-phi-san-xuat-chung-trong-ktqt