

NHẬN DIỆN MẠNG LƯỚI PHÂN TÍCH CÁC LUỒNG CHI PHÍ TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

● NGÔ TIẾN DŨNG - PHẠM THỊ MAI THỊ

TÓM TẮT:

Quá trình hoạt động sản xuất - kinh doanh của các đơn vị luôn tạo ra các loại chi phí. Các chi phí này sẽ luân chuyển thành dòng khép kín trong một chu kỳ kinh doanh của doanh nghiệp. Dòng chi phí đề cập đến cách thức hoặc con đường mà chi phí di chuyển trong một công ty. Thông thường, dòng chi phí liên quan đến các công ty sản xuất. Theo đó, kế toán phải xác định chi phí nào là nguyên vật liệu ban đầu, công việc trong quá trình sản xuất, thành phẩm tồn kho và giá vốn hàng bán. Thông qua dòng chi phí, có mạng lưới chi phí từ: Nguồn lực, Bộ phận, Hoạt động, Sản phẩm. Qua mạng lưới này, phân tích chi phí trong doanh nghiệp thành 4 luồng khác nhau để nhận diện được chi phí và kiểm soát được chi phí trong doanh nghiệp.

Từ khóa: chi phí, doanh nghiệp sản xuất, luồng chi phí trong doanh nghiệp sản xuất.

1. Đặt vấn đề

Quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh của các đơn vị luôn tạo ra các loại chi phí. Chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí về lao động sống và lao động vật hóa và các chi phí cần thiết khác mà doanh nghiệp bỏ ra có liên quan đến việc chế tạo sản phẩm, lao vụ dịch vụ trong một thời kỳ nhất định. Hoặc, chi phí là khoản tiêu hao các nguồn lực của doanh nghiệp đã sử dụng cho một mục đích, biểu hiện bằng tiền. Tất cả các chi phí này đều được bộ phận kế toán ghi chép lại để phục vụ cho mục đích quản trị doanh nghiệp trong quá trình hoạt động kinh doanh.

Các tài liệu hiện hành cho thấy, đã có nhiều

quan điểm và cách hiểu khác nhau về kế toán quản trị, do góc độ tiếp cận và mục tiêu khác nhau. Cụ thể là:

Theo GS. Robert S.Kaplan và Anthony A.Atkinson của Mỹ, “Kế toán quản trị là một bộ phận của hệ thống thông tin quản trị trong các tổ chức mà nhà quản trị dựa vào đó để hoạch định và kiểm soát các hoạt động của tổ chức” [1].

Theo H.Bouquin, J.P.Zerbib, “Kế toán quản trị là phương pháp xử lý các dữ liệu kế toán để đạt được các mục tiêu thiết lập các thông tin cho việc lập dự toán ngân sách về chi phí, doanh thu và kết quả trong một thời kỳ hoạt động; kiểm soát có hiệu quả tình hình hoạt động của các bộ phận

trong doanh nghiệp, chức năng của Kế toán quản trị bao gồm chức năng phân tích, dự đoán kế hoạch và kiểm tra” [2].

Tác giả Ray H. Garrison lại cho rằng, “Kế toán quản trị là liên quan với việc cung cấp thông tin cho các nhà quản lý bên trong doanh nghiệp, những người có vai trò điều khiển hoạt động của doanh nghiệp. Kế toán quản trị có thể tương phản với kế toán tài chính, liên quan đến việc cung cấp thông tin cho cổ đông, chủ nợ và những người khác bên ngoài doanh nghiệp” [3].

Từ các quan điểm trên rút ra, các loại hình tổ chức khác nhau có các loại chi phí khác nhau. Các tổ chức sản xuất cần thông tin về chi phí sản xuất sản phẩm, bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Các tổ chức bán lẻ cần thông tin về chi phí mua sản phẩm để bán lại, bao gồm các điều chỉnh cho chi phí vận chuyển hàng hóa, trả lại hàng và phụ cấp, cũng như chiết khấu khi mua hàng. Các tổ chức dịch vụ cần thông tin về chi phí cung cấp dịch vụ, bao gồm chi phí lao động và chi phí chung liên quan, gọi chung là chi phí trong doanh nghiệp sản xuất.

Dòng chi phí đề cập đến cách thức hoặc con đường mà chi phí di chuyển trong một công ty. Thông thường, dòng chi phí liên quan đến các công ty sản xuất. Theo đó, kế toán phải xác định chi phí nào là nguyên vật liệu ban đầu, công việc trong quá trình sản xuất, thành phẩm tồn kho và giá vốn hàng bán.

Dòng chi phí không chỉ áp dụng cho hàng tồn kho, mà còn cho các yếu tố trong các quá trình khác mà chi phí đi kèm, chẳng hạn như lao động và chi phí sản xuất chung. Hiểu dòng chi phí trong quá trình luân chuyển chi phí tại một doanh nghiệp sản xuất bắt đầu bằng việc định giá nguyên vật liệu thô được sử dụng trong sản xuất. Sau đó, dòng chi phí sẽ chuyển sang hàng tồn kho trong quá trình làm việc. Chi phí máy móc và lao động liên quan đến sản xuất được thêm vào cũng như bất kỳ chi phí sản xuất chung nào.

Dòng chi phí cho hàng tồn kho: dòng chi phí

cũng áp dụng cho hệ thống phân lớp chi phí đang được sử dụng để ghi nhận hàng tồn kho. Trong hệ thống nhập trước xuất trước (FIFO), giá vốn của những mặt hàng tồn kho được mua trước được tính vào chi phí khi hàng hóa được bán; điều này có nghĩa là chỉ giá vốn của hàng hóa được mua gần đây nhất vẫn được ghi nhận trong hàng tồn kho.

Dòng chi phí là đường đi của chi phí khi chúng di chuyển qua một doanh nghiệp. Khái niệm này được áp dụng nhiều nhất cho một công ty sản xuất, nơi chi phí phát sinh đầu tiên khi nguyên vật liệu thô được mua. Sau đó, dòng chi phí chuyển sang hàng tồn kho trong quá trình sản xuất, nơi chi phí nhân công trực tiếp, gia công và chi phí sản xuất chung được cộng vào giá nguyên vật liệu ban đầu. Khi quá trình sản xuất hoàn tất, chi phí chuyển sang phân loại hàng tồn kho thành phẩm, nơi hàng hóa được lưu trữ trước khi bán. Khi hàng hóa cuối cùng được bán, chi phí chuyển sang giá vốn hàng bán. Trong quá trình này, các chi phí ban đầu được ghi nhận trong bảng cân đối kế toán dưới dạng tài sản và cuối cùng được giải phóng tại thời điểm bán và chuyển sang phần giá vốn hàng bán của báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.

Tóm lại, khi chi phí tạo thành dòng chảy thì sẽ sinh ra rất nhiều mạng phân tích chi phí khác nhau trong doanh nghiệp. Qua mạng lưới đó, ta có thể hiểu được các luồng chi phí đến từ đâu và kiểm soát chúng như thế nào.

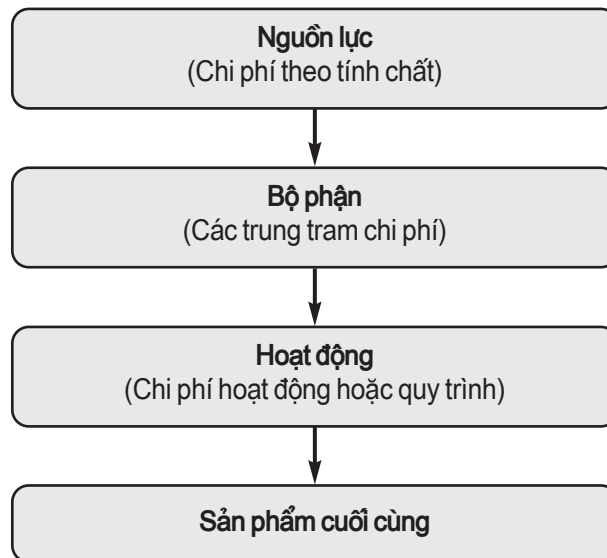
2. Mạng lưới phân tích các luồng chi phí trong doanh nghiệp sản xuất

Dưới góc độ kế toán tài chính, bộ phận kế toán chi phí có chức năng tính toán, đo lường chi phí phát sinh trong tổ chức theo đúng các nguyên tắc kế toán để cung cấp thông tin về giá vốn hàng bán, các chi phí hoạt động trên báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và giá trị hàng tồn kho trên Bảng cân đối kế toán. Dưới góc độ kế toán quản trị, bộ phận kế toán chi phí có chức năng đo lường, phân tích về tình hình chi phí và khả năng sinh lời của các sản phẩm, dịch vụ, các hoạt động và các bộ phận của tổ chức nhằm nâng cao hiệu quả của quá trình hoạt động kinh doanh. Bên

cạnh quan điểm coi kế toán chi phí vừa là một phần hành của kế toán tài chính và vừa là một nội dung cấu thành hệ thống kế toán quản trị còn có quan điểm đồng nhất kế toán chi phí với kế toán quản trị. Quan điểm này xuất phát từ thực tế khách quan là thông tin chi phí cho các mục đích quản trị nội bộ ngày càng quan trọng đối với sự sống còn của tổ chức. Các nhà quản trị của tổ chức không phải đơn thuần chỉ cần quyết định giá vốn của hàng bán hoặc dịch vụ cung cấp mà quan trọng hơn, họ cần phải có khả năng kiểm soát chi phí của các hoạt động và các quá trình trong ngắn hạn cũng như dài hạn. Trong mỗi doanh nghiệp sản xuất, đối tượng của kế toán quản trị là quá trình chi phí của doanh nghiệp. Các chi phí này phát sinh ở các bộ phận khác nhau để thực hiện các nhiệm vụ khác nhau của doanh nghiệp. Ví dụ, Công ty VinFast chuyên sản xuất ô tô điện để bán tại các thị trường trên thế giới. Khi Công ty VinFast tiến hành mua nguyên vật liệu để sản xuất ô tô điều này đánh dấu thời điểm bắt đầu tính chi phí sản xuất ô tô. Tiếp theo, là chi phí trả cho nhân viên để vận hành dây chuyền lắp ráp, điều này làm tăng thêm chi phí nguyên vật liệu ban đầu. Chi phí vận hành máy móc và chi phí liên quan đến tòa nhà nơi đặt máy móc cũng được tính vào luồng chi phí. Việc mô tả quá trình luân chuyển chi phí từ khâu mua nguyên vật liệu ban đầu cho đến khi kết thúc quá trình sản xuất và có được sản phẩm cuối cùng của doanh nghiệp theo cách thức nói trên dẫn đến xuất hiện một mạng lưới chu chuyển các luồng chi phí trong doanh nghiệp, hay còn được gọi là mạng lưới phân tích. Mạng lưới này rộng khắp và bao phủ toàn bộ quá trình sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp. Có thể khái quát mạng lưới này qua 4 giai đoạn được trình bày thông qua Bảng 1.

- Nguồn lực (chi phí được phân loại theo tính chất kinh tế).
- Bộ phận (Trung tâm phân tích và trung tâm thực hiện).
- Hoạt động.
- Sản phẩm.

Bảng 1. Mạng lưới phân tích các luồng chi phí



❖ Xây dựng các mô hình trong mạng lưới phân tích các luồng chi phí

Thông qua sơ đồ Bảng 1, có thể thấy được quy trình luân chuyển chi phí trong một doanh nghiệp sản xuất bất kỳ. Thông thường, một chu trình luân chuyển chi phí để có thể tạo thành luồng chi phí trong một doanh nghiệp phải trải qua 4 quá trình luân chuyển cơ bản. Bắt đầu từ nguồn lực của doanh nghiệp được lấy từ đâu cho đến khi tạo được ra sản phẩm hoàn chỉnh phù hợp với mục đích sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp.

3. Nhận diện các mô hình trong mạng lưới phân tích luồng chi phí

Trong toàn bộ quá trình sản xuất - kinh doanh, phần lớn chi phí thường có thể quy nạp trực tiếp cho các trung tâm chi phí hoặc các hoạt động liên quan. Tuy vậy, một số chi phí liên quan đến nhiều bộ phận, nhiều hoạt động khác nhau trong doanh nghiệp thì khi đó kế toán quản trị đứng trước 3 lựa chọn để có thể tiến hành phân bổ chi phí một cách hợp lý, như sau:

Không phân bổ các chi phí chung cho các bộ phận hoặc các hoạt động, nghĩa là không phân bổ các chi phí này cho sản phẩm. Điều này không cho nhà quản trị biết được giá thành đầy đủ của sản phẩm. Vấn đề là ở chỗ tính mục đích và lợi ích

của các thông tin này. Cần lưu ý là không phân bổ các chi phí chung không có nghĩa là không quản lý các chi phí này.

Sử dụng một cơ sở phân chia (tiêu chuẩn phân bổ) để phân bổ các chi phí chung cho các đối tượng liên quan. Cách này chỉ có thể được chấp nhận nếu tiêu chuẩn phân bổ này phản ánh được quy luật kinh tế của các chi phí đang xem xét.

Đầu tư hoặc tổ chức lại để có thể quy nạp trực tiếp các chi phí cho các đối tượng sử dụng chi phí. Cách làm này đặt ra vấn đề là phải xem xét khả năng sinh lời và chi phí cơ hội của hoạt động đầu tư hoặc tổ chức lại các bộ phận trong doanh nghiệp.

Khi thực hiện sự lựa chọn này, cần phân biệt rõ ràng 2 mục tiêu khác nhau (thậm chí có thể mâu thuẫn nhau), đó là:

Mục tiêu kỹ thuật: Xác định được giá phí, giá thành của một loại sản phẩm, công việc hoặc lao vụ nhất định.

Mục tiêu kiểm soát chi phí: Tác động lên chi phí bằng cách sử dụng các nhân tố nguồn phát sinh chi phí cho phép kiểm soát và quản lý được các chi phí này.

Việc sử dụng các tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp có thể cho phép đạt được mục tiêu thứ nhất, nhưng khó có thể cho phép đạt được mục tiêu thứ hai.

Các tiêu chuẩn phân bổ chi phí và yếu tố phát sinh nguồn chi phí:

Việc phân bổ chi phí có thể xảy ra 4 trường hợp như mô tả tại Bảng 2.

chỉ thực hiện một hoạt động và hoạt động này chỉ liên quan đến một loại sản phẩm duy nhất (trường hợp 1). Trong trường hợp này, toàn bộ chi phí của bộ phận được tính hết cho sản phẩm đang xem xét mà không phải qua các bước tính toán, phân bổ trung tâm.

Nếu bộ phận chỉ thực hiện một loại hoạt động và hoạt động này phục vụ cho việc sản xuất nhiều loại sản phẩm (trường hợp 2), cần phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ thích hợp để phân bổ chi phí của bộ phận và hoạt động đó cho các sản phẩm liên quan. Đại lượng của tiêu chuẩn phân bổ được lựa chọn gọi là đơn vị công.

Nếu một bộ phận thực hiện nhiều loại hoạt động nhưng chỉ để sản xuất một loại sản phẩm duy nhất (trường hợp 3), việc tập hợp chi phí cho sản phẩm rất đơn giản. Tuy nhiên, nhà quản trị vẫn mong muốn biết được chi phí của từng hoạt động mà bộ phận đó thực hiện. Khi đó cần phân biệt 2 trường hợp sau:

Các nguồn lực (phương tiện) được sử dụng riêng rẽ cho từng hoạt động: Các chi phí cho từng loại hoạt động được tập hợp một cách trực tiếp.

Các nguồn lực (phương tiện) đầu vào có liên quan đến nhiều hoạt động của bộ phận:

Trường hợp này cũng phải lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ các chi phí cho từng loại hoạt động.

Trường hợp một bộ phận tiến hành nhiều hoạt động và các hoạt động này lại liên quan đến nhiều loại sản phẩm khác nhau (trường hợp 4), cần phải phân bổ chi phí của mỗi loại hoạt động cho từng loại sản phẩm.

Bảng 2. Một số trường hợp phân bổ chi phí

Chỉ tiêu	Bộ phận chỉ xử lý một loại sản phẩm	Bộ phận xử lý nhiều loại sản phẩm
Bộ phận chỉ thực hiện một hoạt động	Trường hợp 1	Trường hợp 2
Bộ phận đóng góp vào việc thực hiện nhiều hoạt động	Trường hợp 3	Trường hợp 4

Việc phân bổ chi phí phát sinh tại một bộ phận cho những hoạt động và sản phẩm của bộ phận này rất đơn giản, trong trường hợp mỗi bộ phận

Phương pháp bộ phận đồng nhất - lựa chọn một tiêu chuẩn phân bổ cho nhiều loại chi phí

Khi một bộ phận (trung tâm thực hiện, trung

tâm trách nhiệm) có nhiều loại chi phí khác nhau, về nguyên tắc mỗi loại chi phí được phân bổ cho các hoạt động và sản phẩm theo một tiêu chuẩn phân bổ nhất định. Tuy nhiên, nếu như vậy thì khối lượng công việc tính toán phân bổ sẽ rất lớn, các mạng lưới phân tích chi phí sẽ rất phức tạp. Vấn đề đặt ra là nên và có thể lựa chọn một tiêu chuẩn phân bổ cho nhiều loại chi phí hay không và điều kiện nào thực hiện được điều đó.

Tóm lại, trong một doanh nghiệp sản xuất để

xây dựng các mô hình trong mạng lưới phân tích luồng chi phí cần phải có các cơ sở chắc chắn để tiến hành phân chia chi phí, hoặc các tiêu chí cụ thể phù hợp với điều kiện sản xuất - kinh doanh của doanh nghiệp. Vì vậy, để xây dựng được một mô hình hoàn chỉnh trong mạng lưới phân tích luồng chi phí hiệu quả tại một doanh nghiệp sản xuất không đơn giản và cần phải có sự quan tâm cũng như sự hiểu biết của các nhà quản trị doanh nghiệp ■

TÀI LIỆU TRÍCH DẪN:

¹ Kaplan, R. S. and A. A. Atkinson

² H.Bouqin, J.P.Zerbib

³ RayH.Garrison

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Ngô Thế Chi (1995), *Đặc điểm kế toán Mỹ và Pháp*, NXB Thống kê, Hà Nội.
2. Ngô Thế Chi (1998), *Kế toán chi phí giá thành và kết quả kinh doanh dịch vụ*, NXB Thống kê, Hà Nội.
3. Ngô Thế Chi (1999), *Kế toán quản trị và các tình huống cho nhà quản lý*, NXB Thống kê, Hà Nội.
4. Ngô Thế Chi, Trương Thị Thủy (2008), *Kế toán tài chính*, NXB Tài chính, Hà Nội.
5. Lưu Đức Tuyên, Ngô Thị Thu Hồng (2011), *Tổ chức công tác kế toán trong doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
6. Vương Đình Huệ, Đoàn Xuân Tiên (1999), *Giáo trình kế toán quản trị doanh nghiệp*, NXB Tài chính, Hà Nội.
7. Imai, M. (1986). *Kaizen: The key to Japan's Competitive success*. New York, USA: McGraw Hill.
8. Kaplan, R s, Johnson, H T. (1987). *Relevance lost: The rise and fall of Management accounting*. Boston, MA: Harvard Business School.
9. Kaplan, R. S. and A. A. Atkinson. (1998). *Cost-Based Decision Makin*. Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
10. L.V. Orman. (1998). A model management approach to business process reengineering. *Journal of Management Information Systems*, (15)1, 187-212
11. Micael W. Maher, Clyde P. Stickney, *Roman, Managerial accounting*, sixth edition.
12. Nanjing University International Accounting Department Project Group. (2001c). Responsibility units and their evaluation and problems in Chinese firms. *Accounting Research*, 9, 38-49.
13. Nishimura, A. (2002). Malaysian Accounting review. *Asian Economic Growth and management accounting*, 1(1), 87-101.
14. Sharaf-Addin, H, Omar, N, Sulaiman. (2014). Target costing evolution: A review of the literature from IFAC's (1998) perspective model. *Asian Social Science*, 10(9), 82-98.

Ngày nhận bài: 10/11/2021

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 10/12/2021

Ngày chấp nhận đăng bài: 20/12/2021

Thông tin tác giả:

1. TS. NGÔ TIẾN DŨNG

Khoa Kế toán Kiểm toán, Học viện Chính sách và Phát triển

2. PHẠM THỊ MAI THỊ

CQ 56/ 23.03 Học viện Tài chính

INDETIFYING THE NETWORK OF COST STREAMS IN MANUFACTURING ENTERPRISES

● Ph.D **NGO TIEN DUNG**¹

● **PHAM THI MAI THI**²

¹Faculty of Accounting - Audit, Academy of Policy and Development

²CQ 56/23.03, Academy of Finance

ABSTRACT:

Costs are always incurred during the production and business operations of companies. Costs form the cost streams which flow into closed business cycles of companies. These cost streams are the way how costs incur in a business. Typically, manufacturing companies have their cost streams and accountants have to determine which costs are starting materials, work in progress, finished goods inventory, and cost of goods sold. These cost streams form the cost network consisting of Resources, Divisions, Activities, and Products. We can analyze business costs of this network in terms of four different cost streams to identify business costs and control costs.

Keywords: cost, manufacturing enterprise, cost stream in manufacturing enterprise.