

# Kế toán quản trị chi phí trong các doanh nghiệp sản xuất gạch men Việt Nam

MAI THỊ THƯ\*

**Kế toán quản trị chi phí là công cụ hữu hiệu giúp các nhà quản trị xây dựng kế hoạch kinh doanh, định mức chi phí, lập dự toán chi phí sản xuất... Qua khảo sát tại 5 doanh nghiệp sản xuất gạch men tại miền Bắc, bài viết đánh giá thực trạng kế toán chi phí trong doanh nghiệp, từ đó đề xuất một số giải pháp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gạch men Việt Nam.**

## THỰC TRẠNG

Để đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gạch men, tác giả tiến hành khảo sát 5 công ty sản xuất gạch men ở miền Bắc trong năm 2021. Kết quả khảo sát cho thấy:

### Những mặt đạt được

- *Đối với phân loại chi phí:* Các doanh nghiệp sản xuất gạch men chủ yếu áp dụng cách phân loại chi phí theo mục đích, công dụng của chi phí và phân loại chi phí theo nội dung tính chất kinh tế của chi phí. Cách phân loại này giúp doanh nghiệp thuận lợi trong công tác lập các báo cáo tài chính, báo cáo thuế, hỗ trợ lập các báo cáo quản trị.

- *Đối với xây dựng định mức chi phí:* Hiện nay, các doanh nghiệp sản xuất gạch men đã xây dựng được định mức chi phí của từng loại nguyên vật liệu, định mức chi phí nhân công và định mức chi phí sản xuất chung tính cho 1 m<sup>2</sup> gạch quy đổi từng loại. Các định mức này được xây dựng dựa trên kinh nghiệm triển khai thực tế và tiêu chí kỹ thuật. Chính vì vậy, khi xây dựng định mức cho từng kỳ dự toán, các công ty sản xuất gạch thường tập trung nhiều ước tính thay đổi về giá, như thay đổi đơn giá đầu vào của nguyên vật liệu hay đơn giá tiền lương của người lao động. Phần lớn các doanh nghiệp sản xuất gạch men đều xây dựng định mức tiêu hao nguyên vật liệu, như: nguyên liệu xương (đất sét, cao lanh, feldspar...), nguyên liệu màu, nguyên liệu men trong (cao lanh G2, bột CaCO<sub>3</sub>, bột thạch anh...), nguyên liệu men chân (MgO, cao lanh G2), nhiên liệu (khí CNG, than cám) cho từng loại gạch, chứ không xây dựng chi tiết cho từng mã gạch. Định mức chi phí nhân công trực tiếp cũng được xây dựng chi tiết cho từng loại sản phẩm, như: chi phí tiền lương sản phẩm, phụ cấp, ca 3, bảo hiểm, phụ cấp ăn ca. Tương tự, chi phí sản xuất chung cũng xây dựng định mức cho từng loại chi phí phát sinh, gồm: quản lý

sản xuất, nhiên liệu, phụ tùng thay thế, điện, nước, vỏ hộp, vật liệu mài, công cụ, dụng cụ, vật liệu khác, chi phí khấu hao, phân bổ chi phí trả trước ngắn hạn, phân bổ cuối kỳ năm dài hạn, chi phí khác.

- *Đối với dự toán:* Hầu hết các doanh nghiệp sản xuất gạch men đi vào xây dựng dự toán sản lượng tiêu thụ, dự toán chi phí sản xuất, cùng các khoản chi phí lớn, như: dự toán chi phí quản lý doanh nghiệp, chi phí bán hàng, chi phí lãi vay, chi phí trả trước ngắn hạn, dài hạn phân bổ. Các dự toán này thường được lập theo năm tài chính và được thực hiện theo mô hình quản trị tập trung và là các dự toán tĩnh.

### Tồn tại và hạn chế

Bên cạnh những kết quả đạt được, kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gạch còn tồn tại những hạn chế sau:

- *Về phân loại chi phí:* Việc phân loại chi phí dưới góc nhìn của kế toán tài chính chỉ cho phép nhận diện được các khoản tiêu hao đã phát sinh. Trong khi đó, trên góc độ của kế toán quản trị, mục đích của phân loại chi phí là cung cấp thông tin thích hợp về chi phí kịp thời cho việc ra quyết định của các nhà quản trị doanh nghiệp. Vì vậy, chi phí có thể là các hao phí thực tế đã phát sinh, cũng có thể là chi phí ước tính sẽ phát sinh khi thực hiện dự án, hay giá trị lợi ích mất đi khi lựa chọn phương án này mà bỏ qua phương án khác.

- *Về xây dựng định mức chi phí:* Tất cả các định mức chi phí sản xuất đều là định

\* ThS., Học viện Tài chính

mức cố định căn cứ vào tiêu chuẩn kỹ thuật để phục vụ cho việc lập giá thành kế hoạch. Tuy nhiên, việc xây dựng định mức lại chỉ tính cho khối lượng sản phẩm sản xuất ra, chưa tính đến mức hao hụt của các sản phẩm bị hỏng, không sửa chữa được.

Bên cạnh đó, trong định mức chi phí nguyên vật liệu lại chưa tính rõ ràng phần tiêu hao cho sản phẩm bị hỏng không sửa chữa được, phần chi phí này hầu như các doanh nghiệp đang xử lý ở góc độ kế toán tài chính, phát sinh thì ghi nhận chi phí và làm biến động giá thành thực tế. Điều này làm cho chức năng kiểm soát chi phí chưa thực sự phát huy được tác dụng.

Đối với định mức nhân công, do hầu hết các công ty không xây dựng được định mức về lượng thời gian lao động cần thiết để sản xuất ra mỗi m<sup>2</sup> gạch, nên các doanh nghiệp trả lương cho người lao động chủ yếu là lương theo thời gian. Thực chất, định mức nhân công trực tiếp chỉ là lấy chi phí nhân công trực tiếp dự tính phát sinh trong năm chia đều cho số m<sup>2</sup> gạch quy đổi hoàn thành trong kỳ dự toán. Việc này không giúp được gì cho nhà quản trị trong việc xem xét mức độ hiệu quả sử dụng lao động.

Đối với định mức chi phí sản xuất chung, hầu hết các doanh nghiệp đều không phân loại thành định phí và biến phí mà gần như coi nó là định phí. Việc phân bổ chi phí sản xuất chung tính cho từng m<sup>2</sup> gạch hoàn thành của từng loại gạch chỉ đơn giản là lấy tổng chi phí/tổng tiêu thức phân bổ. Trong đó, hầu hết các doanh nghiệp áp dụng mô hình tính giá theo khối lượng, nên bài toán định mức sản xuất chung cũng đơn giản và nhà quản trị, do đó gặp khó khăn trong việc kiểm soát chi phí và đưa ra các quyết định khi việc xây dựng định mức sản xuất chung theo cách các doanh nghiệp đang làm.

- *Về dự toán:* Hệ thống dự toán trong các doanh nghiệp sản xuất gạch men nhìn chung còn khá sơ sài, việc lập dự toán mới dừng lại để phục vụ cho ước tính lợi nhuận của kỳ dự toán, không phục vụ nhiều cho công tác kiểm soát và đo lường đánh giá hiệu quả.

Hiện nay, tất cả các dự toán được lập ở các công ty sản xuất gạch men đều là dự toán tĩnh và được lập theo mô hình tập trung, nên chủ yếu giúp nhà quản trị thực hiện chức năng hoạch định nhiều hơn là

chức năng kiểm soát và đo lường hiệu quả. Dự toán tĩnh chỉ cho phép xem xét dự toán ở một mức công suất hoạt động, trong khi thực tế phát sinh có nhiều tình huống khác nhau, ảnh hưởng đến biến động về mặt sản lượng sản xuất. Vì vậy, nếu so sánh giá trị thực hiện với dự toán tĩnh, thì không cung cấp được số liệu có giá trị phân tích, vì sự so sánh được thực hiện trên 2 mức độ hoạt động khác nhau.

Ngoài ra, lập dự toán theo mô hình tập trung thì mọi quyết định tập trung ở cấp quản lý cao nhất, các bộ phận chức năng chủ yếu mang tính thừa hành các quyết định của nhà quản trị. Do đó, mô hình này không phát huy được vai trò của các cấp quản trị trung gian và cấp quản trị cơ sở. Hệ thống dự toán được xây dựng thống nhất hướng tới mục tiêu chung của doanh nghiệp, nhưng lại có nguy cơ phân bổ không hợp lý giữa các bộ phận, dẫn đến quá trình tổ chức thực hiện gặp nhiều khó khăn, các bộ phận đổ trách nhiệm cho nhau khi có vấn đề xảy ra.

## MỘT SỐ GIẢI PHÁP

Trên cơ sở đánh giá thực trạng kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp sản xuất gạch men, bài viết đề xuất một số giải pháp giúp hoàn thiện kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp này, như sau:

### Thứ nhất, về phân loại chi phí

Ngoài phân loại chi phí phục vụ chủ yếu cho công tác kế toán tài chính, các doanh nghiệp nên cân nhắc phân loại chi phí theo mối quan hệ chi phí với mức độ hoạt động. Theo đó, chi phí được phân loại thành biến phí và định phí, cách phân loại này giúp các nhà quản trị doanh nghiệp xác định đúng đắn phương hướng để nâng cao hiệu quả của chi phí. Tại các doanh nghiệp sản xuất gạch men, thì chi phí nguyên vật liệu và một số chi phí, như: điện, nước, vỏ hộp, vật liệu mài là các biến phí, còn chi phí, như: nhân công trực tiếp (hầu hết các doanh nghiệp sản xuất gạch trả lương người lao động theo lương thời gian), chi phí sản xuất chung (như: quản lý sản xuất, công cụ, dụng cụ, vật liệu khác, khấu hao), chi phí phân bổ ngắn hạn, dài hạn là các khoản định phí. Việc phân loại chi phí thành biến phí và định phí là cơ sở để xây dựng dự toán chi phí hợp lý, ứng với mọi mức độ hoạt động dự kiến.

Ngoài ra, để các nhà quản trị từng cấp quản lý trong doanh nghiệp hoạch định được chi phí đúng đắn hơn, hạn chế sự bị động trong huy động nguồn lực để đảm bảo cho các khoản chi phí, cũng như xác định rõ ràng trách nhiệm của từng cấp quản lý thấp hơn, thì cần cân nhắc lựa chọn phân loại chi phí thành chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được.

### Thứ hai, về xây dựng định mức chi phí

Các doanh nghiệp sản xuất gạch men nên xây dựng định mức chi tiết cho từng mã sản phẩm riêng biệt, để giúp kiểm soát chi phí nguyên vật liệu một cách sát sao. Đối với định mức nhân công, các doanh nghiệp nên xác định lượng thời gian lao động cần thiết để sản xuất 1 m<sup>2</sup> gạch là bao nhiêu, căn cứ vào cách chia công

việc thành từng thao tác kỹ thuật rồi kết hợp với bảng tiêu chuẩn thời gian của từng thao tác để xây dựng định mức thời gian cho công việc. Tuy nhiên, ngoài thời gian cơ bản, thì cần tính toán đến thời gian nghỉ ngơi, thời gian giải quyết nhu cầu cá nhân, thời gian vệ sinh máy móc hay thời gian máy nghỉ... Sau khi xây dựng được định mức thời gian lao động trực tiếp, cần xác định định mức về giá cho 1 giờ công lao động trực tiếp là bao nhiêu căn cứ vào mức lương cơ bản 1 giờ lao động, các khoản phụ cấp, các khoản trích theo lương. Từ đó, việc xác định định mức chi phí nhân công trực tiếp mới phát huy được hiệu quả, nhà quản trị có thể nhìn nhận được biến động về chi phí nhân công trực tiếp là do yếu tố về giá hay về lượng; chi phí nhân công trực tiếp lúc này sẽ dễ kiểm soát hơn.

Các doanh nghiệp nên xây dựng định mức sản xuất chung thành định mức biến phí sản xuất chung và định mức định phí sản xuất chung. Đối với biến phí sản xuất chung liên quan gián tiếp đến nhiều loại sản phẩm chi phí điện, nước hay các chi phí là định phí thì khi xây dựng định mức lượng cần phải lựa chọn tiêu thức phân bổ. Để việc phân bổ những chi phí này đúng và giúp nhà quản trị kiểm soát tốt chi phí, các doanh nghiệp nên lựa chọn mô hình xác định giá phí trên cơ sở hoạt động (ABC). Có nghĩa là, không chỉ có một loại tiêu thức phân bổ duy nhất là khối lượng, mà căn cứ vào bản chất của chi phí để xác định tiêu thức phân bổ cho phù hợp, như: khấu hao máy móc thiết bị, tiền điện căn cứ vào số giờ máy chạy; quản lý sản xuất căn cứ vào số giờ công lao động trực tiếp, vật liệu mài, vật liệu khác, công cụ dụng cụ căn cứ vào số lượng sản phẩm hoàn thành...

### **Thứ ba, về xây dựng dự toán**

Doanh nghiệp cần lập thêm các dự toán khác, đặc biệt là dự toán tiền - một trong những dự toán quan trọng, đảm bảo kiểm soát khả năng thanh khoản của doanh nghiệp.

Bên cạnh đó, dự toán rõ ràng nguồn chi phí đến từ hoạt động sản xuất, đặc biệt là trong dự toán chi phí nguyên vật liệu. Xác định số lượng nguyên vật liệu cần mua trong kỳ để chủ động lượng nguyên vật liệu cần thiết cho hoạt động sản xuất, tránh bị ngưng sản xuất do thiếu nguyên liệu đầu vào. Đồng thời, doanh nghiệp cũng cần xác định được số tiền cần chi ra để mua nguyên vật liệu, từ đó cân đối được dòng tiền trong doanh nghiệp.

Ngoài ra, các doanh nghiệp nên lập hệ thống dự toán theo quý, thay vì theo năm như hiện nay. Việc lập báo cáo theo quý phù hợp với đặc điểm sản xuất và kinh doanh gạch bởi hoạt động xây dựng sẽ diễn ra sôi động vào 6 tháng cuối năm. Từ đó, các nhà quản trị sẽ có quyết sách phù hợp hơn cho từng quý, từng tháng.

Hiện nay, các doanh nghiệp sản xuất gạch men đều lập dự toán dạng tĩnh, bởi nó đơn giản và cũng mang lại hiệu quả nhất định giúp nhà quản trị thực hiện chủ yếu chức năng hoạch định. Tuy nhiên, dự toán còn có chức năng giúp nhà quản trị thực hiện chức năng kiểm soát và đo lường hiệu quả. Để cung cấp được các thông tin phục vụ nhà quản trị thực hiện chức năng này, kế toán quản trị cần sử dụng hệ thống dự toán linh hoạt. Dự toán linh hoạt được hiểu như là một dự toán sản xuất, kinh doanh được lập bởi các định mức chi phí và các tiêu chuẩn khác mà doanh nghiệp đã thiết lập ở các mức công suất hoạt động khác nhau.

Việc lập dự toán linh hoạt hỗ trợ các nhà quản trị thực hiện chức năng kiểm soát, bởi hoạt động kiểm soát bản chất là so sánh giữa thực hiện với dự toán để tìm ra những nguyên nhân biến động và phân tích những nguyên nhân đó để tìm ra giải pháp. Dự toán tĩnh chỉ lập cố định trên một mức độ hoạt động mà thực hiện thông thường không đúng công suất với kế hoạch đề ra, vì vậy mà việc so sánh giữa giá trị thực tế và dự toán tĩnh không cung cấp cho chúng ta số liệu có giá trị phân tích vì sự so sánh được thực hiện trên hai mức độ khác nhau. Điều này dẫn đến nhà quản trị có cái nhìn khác đi về chi phí và làm chức năng kiểm soát của nhà quản trị không được đảm bảo. Những tác động tiêu cực này sẽ được giải quyết khi kế toán quản trị lập dự toán dạng linh hoạt trên các mức độ hoạt động khác nhau, điều này cho thông tin chính xác hơn khi so sánh giữa giá trị thực tế và giá trị dự toán, bởi chúng dựa trên mức độ hoạt động giống nhau hoặc gần tương tự nhau.

Việc lập dự toán linh hoạt cũng hỗ trợ nhà quản trị thực hiện chức năng đánh giá hiệu quả, hay nói cách khác là đánh giá mức độ hoàn thành kế hoạch/dự toán. Trên cơ sở đánh giá mức độ hoàn thành, nhà quản trị có những biện pháp động viên hoặc điều chỉnh bất cập một cách kịp thời. Việc đánh giá mức độ hoàn thành cũng chính là việc tính toán xác định các biến động thông qua việc sử dụng dự toán linh hoạt. □

## **TÀI LIỆU THAM KHẢO**

1. Nguyễn Vũ Việt, Mai Ngọc Anh (2020). *Giáo trình Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nxb Tài chính
2. Nguyễn Ngọc Quang (2013). *Kế toán quản trị doanh nghiệp*, Nxb Đại học Kinh tế Quốc dân