

PHÂN BỐ CHI PHÍ GIÁN TIẾP PHỤC VỤ CHO QUẢN TRỊ DOANH NGHIỆP

TS. NGUYỄN CÔNG PHƯƠNG

Bài viết này nghiên cứu mục tiêu và tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp ở các doanh nghiệp, trong đó, mục tiêu là nhằm cung cấp cho nhà quản trị doanh nghiệp một cái nhìn đầy đủ hơn về tầm quan trọng của việc phân bổ chi phí gián tiếp phục vụ cho công tác quản trị nội bộ. Kết quả khảo sát cho thấy các doanh nghiệp chưa chú trọng nhiều đến mục tiêu quản trị chi phí khi phân bổ chi phí gián tiếp và điều này có thể xuất phát từ tính hữu ích của thông tin về chi phí sản xuất phục vụ cho quản trị doanh nghiệp chưa được đề cao đúng mức.

1. Dẫn nhập

Chi phí gián tiếp là chi phí phát sinh có liên quan đến nhiều hơn một đối tượng chi phí và thường rất khó khăn (đôi khi không thể) tách biệt chính xác đúng phần chi phí riêng của mỗi đối tượng này.

Quan điểm quản trị sản xuất truyền thống cho rằng phân bổ chi phí gián tiếp chỉ nhằm phục vụ cho tính giá thành sản phẩm chính xác. Với triết lý như vậy, nhà quản trị doanh nghiệp thường xem nhẹ công tác phân bổ chi phí gián tiếp. Việc xuất hiện nhiều công cụ quản trị sản xuất hiện đại (như: chi phí mục tiêu, chi phí theo hoạt động, quản trị chất lượng tổng thể,...) trong vài thập niên gần đây đòi hỏi các nhà quản trị doanh nghiệp không nên xem nhẹ quản trị chi phí gián tiếp nói chung và phân bổ chi phí nói riêng. Thật vậy, trong bối cảnh cạnh tranh và tầm quan trọng to lớn của quản trị nội bộ, phân bổ chi phí gián tiếp ngoài mục tiêu tính giá thành sản phẩm còn phục vụ cho việc lập kế hoạch và ra quyết định, định giá bán sản phẩm, kiểm soát và đánh giá hiệu quả bộ phận. Với tầm quan trọng như vậy, vấn đề phân bổ chi phí gián tiếp phục vụ cho quản trị

doanh nghiệp cần phải được chú trọng đúng mức. Bài viết này một mặt nhận diện đầy đủ vai trò và tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp, mặt khác lại tìm hiểu thực tế về mục tiêu và tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp ở các doanh nghiệp, từ đó rút ra kết luận về tầm quan trọng của quản trị chi phí ở các doanh nghiệp nghiên cứu.

2. Mục tiêu của phân bổ chi phí gián tiếp

Tổng hợp các tài liệu về phân bổ chi phí gián tiếp cho thấy việc phân bổ chi phí gián tiếp nhằm hướng đến 4 mục tiêu sau: (1) báo cáo tài chính; (2) lập kế hoạch và ra quyết định; (3) định giá bán sản phẩm; (4) kiểm soát và đánh giá hiệu quả. Việc phân tích các mục tiêu này đã cho thấy tầm quan trọng của phân bổ chi phí gián tiếp.

2.1 Phân bổ chi phí gián tiếp cho mục tiêu báo cáo tài chính

Phân bổ chi phí gián tiếp cho các đối tượng chi phí đặc biệt quan trọng trong kế toán tài chính theo hai góc độ: đánh giá hàng tồn kho sản phẩm sản xuất và lập báo cáo thu nhập bộ phận. Liên quan đến đánh giá hàng tồn kho, hai vấn đề lớn được quan tâm là bản chất của chi phí cấu thành nên hàng tồn kho và các phương pháp sử dụng để

phân bổ chi phí gián tiếp cho các loại hàng tồn kho. Hai vấn đề này đã được phân tích khá kỹ trong nhiều tài liệu và được tóm tắt trong các sách về kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm. Do đó, các vấn đề trên chỉ được trình bày tóm lược trong mục này.

Một cách chung nhất, chi phí sản xuất tạo nên giá thành sản phẩm, và từ đó phải được tính vào giá trị hàng tồn kho (hàng tồn kho ở đây được hiểu là thành phẩm, sản phẩm dở dang). Chi phí ngoài sản xuất như chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp được xem là chi phí thời kỳ và được hạch toán trực tiếp vào chi phí để xác định kết quả trong kỳ phát sinh.

Nguyên tắc là như vậy nhưng thực tế nảy sinh một vài khó khăn trong xác định chi phí hàng tồn kho. Chẳng hạn, loại chi phí nào được tính cho hàng tồn kho và tính như thế nào? Một số chi phí sản xuất như: chi phí thiệt hại sản phẩm hỏng, các chi phí nguyên vật liệu, nhân công vượt định mức,... có thể không được tính cho hàng tồn kho. Mặt khác, chi phí quản lý doanh nghiệp được xem là chi phí thời kỳ nhưng có liên quan ít nhiều đến sản xuất và do đó cần được tính một phần cho hàng tồn kho (về nguyên tắc). Thực tế giá thành của sản phẩm không bao gồm loại chi phí này. Đối với chi phí sản xuất chung (một loại chi phí quản lý nhưng ở phạm vi bộ phận sản xuất) chắc chắn phải được phân bổ cho hàng tồn kho và cách lập luận này đã được đề cập trong nhiều tài liệu cũng như trong chế độ kế toán.

Gần đây, phân bổ chi phí gián tiếp phục vụ cho mục tiêu báo cáo bộ phận đã được đặt ra trong báo cáo tài chính IAS 14 và chuẩn mực số 28- báo cáo bộ phận, yêu cầu doanh nghiệp phải báo cáo kết quả của hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ bộ phận. Chi phí gián tiếp ở cấp doanh nghiệp phải được phân bổ cho các bộ phận. Trong đó, "Chi phí bộ phận là chi phí phát sinh từ các hoạt động kinh doanh của bộ phận được tính trực tiếp cho bộ phận đó và phần chi phí của doanh nghiệp được phân bổ cho bộ phận đó..." [1]

Một điều rõ ràng ở đây là phân bổ chi phí gián tiếp nhằm xác định lợi nhuận bộ phận, và xa hơn nữa, theo như Chuẩn mực 28, là cung cấp thông tin về kết quả bộ phận cho người sử dụng báo cáo tài chính. Tuy nhiên, chế độ kế toán không có một hướng dẫn nào cụ thể về những tiêu chí phân bổ được xem là hợp lý. Từ đó, ta tự hỏi: phải chăng các nhà hoạch định chính sách về kế toán cho

rằng phân bổ chi phí gián tiếp ở các doanh nghiệp sẽ không tiến hành quá tùy tiện nhằm đạt được một mục tiêu nào đó của doanh nghiệp hay việc phân bổ chi phí đơn thuần là công việc nội bộ của doanh nghiệp?

Một vấn đề nữa đặt ra là khi nào doanh nghiệp có thể báo cáo kết quả hoạt động bộ phận trước khi phân bổ chi phí quản lý doanh nghiệp về bộ phận, Chuẩn mực 28 không đòi hỏi trường hợp này. Tuy nhiên, doanh nghiệp hoàn toàn có thể thực hiện báo cáo như vậy với mục tiêu quản trị doanh nghiệp. Kết quả bộ phận có sự hiện diện của chi phí quản lý doanh nghiệp là hợp lý đối với người sử dụng báo cáo tài chính. Tuy nhiên, việc phân bổ chi phí doanh nghiệp cho các bộ phận có thể dẫn đến lợi nhuận bộ phận không đúng thực tế.

2.2 Phân bổ chi phí gián tiếp cho mục tiêu lập kế hoạch và ra quyết định

Về mặt lập kế hoạch và ra quyết định, số liệu về chi phí đóng một vai trò quan trọng trong việc giúp cho nhà quản trị dự đoán hay ước tính loại chi phí nào sẽ phát sinh trong tương lai từ các kế hoạch hay quyết định hiện tại, điều quan trọng là phải ước tính được chi phí trong tương lai có chịu ảnh hưởng của các kế hoạch hay quyết định được đưa ra ở thời điểm hiện tại hay không. Những chi phí như vậy thường là các chi phí tăng thêm hay chi phí chênh lệch. Tương tự, các chi phí được tính cho các đối tượng tập hợp (thông qua tính trực tiếp hay phân bổ) không phục vụ cho việc ra quyết định nếu quyết định hay kế hoạch không được xây dựng theo các đối tượng tập hợp chi phí này.

Số liệu về chi phí là hữu ích cho việc ra quyết định khi nó chỉ liên quan đến kết quả của một kế hoạch hay quyết định cụ thể (Fremgen và các cộng sự, 1981). Số liệu chi phí như vậy phải được phát triển trong bối cảnh của quyết định cụ thể. Nhiều tác giả phân biệt giữa các quyết định ngắn hạn và dài hạn có liên quan đến chi phí, trong đó các quyết định ngắn hạn được đưa ra trong bối cảnh chịu sự ràng buộc về năng lực sản xuất đang tồn tại và các chi phí liên quan. Từ đó, chi phí hữu ích cho việc ra quyết định thường là biến phí và một phần nhỏ định phí tăng thêm. Việc phân bổ toàn bộ chi phí không được xem là một chỉ số ước tính hợp lý của các chi phí ngắn hạn này.

Về dài hạn, nhìn chung các kế hoạch và quyết định này có thể đòi hỏi thay đổi năng lực sản xuất và định phí. Chi phí hữu ích cho việc ra quyết định

là chi phí dài hạn tăng thêm gắn với một tình trạng cụ thể. Trong nhiều trường hợp, chi phí dài hạn tăng thêm này có thể rất khó ước tính do các kế hoạch đưa ra thường phức tạp và có thể tương tác với các kế hoạch khác tác động đến các yếu tố sản xuất trong tương lai theo cách rất khó dự đoán. Từ đó, nhiều nhà nghiên cứu gợi ý rằng, phân bổ chi phí gián tiếp ở mức hiện hành là ước tính tốt nhất của chi phí dài hạn tăng thêm (Leep 1987, tr. 19).

2.3 Phân bổ chi phí gián tiếp phục vụ cho định giá bán sản phẩm, dịch vụ

Theo lý thuyết kinh tế, chi phí hữu ích cho việc thiết lập giá bán là chi phí cơ hội (Fremgen và các cộng sự, 1981) hay nói cách khác là giá bán ngoài việc dựa vào giá thành, điều quan trọng là phải tính toán được những chi phí cơ hội mà doanh nghiệp sẽ mất đi hoặc thu được khi lựa chọn một chính sách giá dựa vào thị trường, có tính đến các đối thủ cạnh tranh. Số liệu kế toán về chi phí (giá thành) có thể là ước tính của chi phí cơ hội nhưng nói chung nhà quản trị không thể dựa vào các thông tin này để ước tính chính xác chi phí cơ hội mà cần phải xem xét nhiều yếu tố khác như biến động thị trường, chính sách vĩ mô của nhà nước, thái độ và hành vi về giá của các đối thủ cạnh tranh. Trong nhiều trường hợp, vai trò của chi phí trong việc xác định giá bán là giúp cho việc xác định mức cung cho toàn bộ thị trường và cho từng người bán trên thị trường mà không xác định trực tiếp giá bán.

Tóm lại, chi phí phục vụ cho việc xác định giá bán là không rõ ràng, nó không phải là yếu tố quyết định nhưng cần thiết. Thông thường, chi phí được sử dụng để thiết lập giá ban đầu. Sau đó, nhà quản trị có thể điều chỉnh giá để đối phó với các lực lượng của thị trường hoặc các yếu tố khác như mức độ cạnh tranh, các yếu tố vĩ mô để từ đó việc xác định giá thành chính xác (phân bổ chi phí gián tiếp chính xác) sẽ tạo ra một cơ sở hợp lý cho việc xây dựng chính sách giá bán của doanh nghiệp.

2.4 Phân bổ chi phí gián tiếp phục vụ cho kiểm soát và đánh giá hiệu quả

Theo Fremgen và các cộng sự (1981), một trong những vấn đề phức tạp và gây tranh cãi nhất liên quan đến phân bổ chi phí gián tiếp là việc phân bổ này có thực sự hữu ích đối với việc khích lệ nhà quản trị kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí hay không? Các nghiên cứu liên

quan cho thấy tồn tại ba thái cực khi trả lời câu hỏi này. Một số nhà nghiên cứu lập luận rằng: phân bổ chi phí gián tiếp gây trở ngại đến kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả quản lý. Một số tác giả khác thì cho rằng phân bổ chi phí gián tiếp là hữu ích cho việc kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả. Theo nhóm tác giả còn lại, câu trả lời phụ thuộc vào tình hình và thái độ của nhà quản lý.

Một điểm chung cho tất cả các lập luận trên là chi phí gián tiếp không thể được tập hợp trực tiếp cho các đối tượng nên việc phân bổ chi phí là không thể tránh khỏi. Khi chi phí gián tiếp được phân bổ cho các đối tượng tập hợp chi phí, có thể xuất hiện một số đối tượng phải gánh chịu các chi phí mà lẽ ra không phải chịu. Ví dụ, phân bổ chi phí chung thực tế cho các sản phẩm có thể làm cho một vài sản phẩm không có lợi nhuận. Nếu các sản phẩm này không được tiếp tục sản xuất (vì không có lợi nhuận) thì lợi nhuận của công ty sẽ giảm sút. Như vậy, lợi nhuận hay thua lỗ của một vài sản phẩm sau khi phân bổ chi phí gián tiếp là một đo lường hiệu quả không đáng tin cậy. Tình hình này hướng một số tác giả đi đến kết luận rằng, phân bổ chi phí gián tiếp là không cần thiết (Atkinson, 1987).

Quan điểm thứ nhất cho rằng chi phí chỉ có thể được kiểm soát tại nguồn của nó là các trung tâm trách nhiệm. Ở góc độ này, phân bổ chi phí là không hữu ích bởi vì việc phân bổ chịu ảnh hưởng của các nhân tố không liên quan đến hiệu quả quản lý các đối tượng tập hợp chi phí. Hơn nữa, phân bổ chi phí có thể làm "rối trí" sự tập trung của nhà quản trị đối với tổng chi phí có thể được kiểm soát và làm cho họ bị chệch hướng, không hiệu quả.

Quan điểm thứ hai (ngược lại với quan điểm thứ nhất) lại lập luận rằng, kiểm soát chi phí đòi hỏi việc quản trị doanh nghiệp phải quan tâm đến tất cả chi phí. Từ đó, phân bổ chi phí gián tiếp đến các sản phẩm có thể không giúp ích cho việc kiểm soát chi phí nhưng phân bổ chi phí trung gian vào các trung tâm trách nhiệm (ví dụ: Chi phí của các bộ phận phụ trợ phân bổ cho các bộ phận sản xuất) sẽ hữu ích hơn cho việc kiểm soát chi phí. Ở góc độ này, nhiều chi phí gián tiếp gắn kết với trách nhiệm và từ đó phân bổ chi phí gián tiếp dựa vào trách nhiệm từng phần hoặc toàn phần sẽ có ý nghĩa hơn so với không phân bổ chi phí.

Quan điểm thứ ba (được xem là dung hòa của hai quan điểm trên) lại cho rằng tính hữu ích của việc phân bổ chi phí gián tiếp trong việc kiểm soát và đánh giá hiệu quả hoạt động phụ thuộc vào quan điểm của nhà quản trị doanh nghiệp. Theo trường phái này, phân bổ chi phí gián tiếp có thể là hữu ích đối với hành động kiểm soát chi phí của một số nhà quản trị và có thể làm tổn hại đối với hành động của một số nhà quản trị khác. Hơn nữa, một phương pháp phân bổ chi phí có thể ảnh hưởng thuận lợi đến một số chi phí nhưng lại bất lợi đối với các chi phí khác. Từ đó, thiết kế một hệ thống phân bổ chi phí gián tiếp cho mục tiêu kiểm soát sẽ rất khó khăn và cần phải rà soát lại thường xuyên để dự kiến được những phản ứng tiêu cực của nhà quản trị.

3. Tiêu chuẩn phân bổ chi phí

Tiêu chuẩn của phân bổ chi phí gián tiếp là cơ sở để thiết lập tiêu thức phân bổ. Dựa vào một tiêu chuẩn nào đó, nhà kế toán có thể thiết lập các tiêu thức phân bổ khác nhau. Phần lớn các tài liệu về phân bổ chi phí gián tiếp nhận diện 6 tiêu chuẩn phân bổ sau: tính chính xác, tương quan chi phí - lợi nhuận, tương quan nhân - quả, tính hữu ích cho việc ra quyết định, tính độc lập của các đối tượng chi phí và khả năng gánh chịu chi phí.

3.1 Tính chính xác

Phân bổ chi phí gián tiếp một cách chính xác được xem là tiêu chuẩn đầu tiên, nhất là khi nhà quản lý cần thông tin giá thành hay chi phí bộ phận chính xác. Đối với kế toán tài chính, tiêu chuẩn này thật sự cần thiết. Đối với kế toán quản trị, tính chính xác đôi khi không được nhấn mạnh bằng tính kịp thời.

Một khó khăn gắn liền với tiêu chuẩn này là sự chính xác bao giờ cũng có tính tương đối. Một nhà quản trị của bộ phận có thể không đồng ý với cách phân bổ chi phí gián tiếp cho bộ phận của họ vì họ cho rằng phân bổ như vậy là không chính xác mặc dù các nhà quản trị của các bộ phận khác đều đồng ý với cách phân bổ này.

3.2 Tương quan chi phí - lợi ích

Tiêu chuẩn chi phí - lợi ích phản ánh mối tương quan giữa chi phí chung được phân bổ cho một đối tượng với lợi ích mà đối tượng này nhận được từ việc sử dụng các dịch vụ do các bộ phận phụ trợ hay quản lý chung cung cấp cho họ. So với tiêu chuẩn chính xác, tiêu chuẩn này gắn kết với hoạt động sản xuất của các bộ phận nhiều hơn. Tuy

nhien, cũng giống như tiêu chuẩn chính xác, trong hầu hết các trường hợp, tiêu chuẩn này phụ thuộc phần lớn vào phán đoán chủ quan của nhà kế toán (Kplan và Welam, 1974). Mặt khác, việc vận dụng tiêu chuẩn này tương đối khó khăn vì phải tồn tại một tương quan giữa chi phí và lợi ích. Việc xác định lợi ích thu được của một bộ phận sản xuất từ việc sử dụng dịch vụ cung cấp của các bộ phận phụ trợ và quản lý chung là rất khó khăn trong hầu hết các trường hợp, nhất là khi các bộ phận sản xuất này không phải là các trung tâm lợi nhuận. Tiêu chuẩn này chỉ có thể được vận dụng khi sự liên quan giữa chi phí phân bổ và đối tượng chi phí dễ dàng được nhận diện ở dạng hàng hóa hoặc dịch vụ có thể đo lường được. Chẳng hạn, ta có thể không chấp nhận ý kiến cho rằng lợi ích mà một bộ phận sản xuất thu được từ việc sử dụng máy móc thiết bị (thuộc chi phí sản xuất chung) là tỷ lệ với mức độ sử dụng máy móc thiết bị đó.

3.3 Tương quan nhân - quả

Tính hợp lý của tiêu chuẩn này nằm ở chi phí gián tiếp phải được phân bổ theo tỷ lệ với bất kỳ nhân tố nào gây ra chi phí này nếu các nhân tố nhân quả này có thể nhận diện được một cách rõ ràng ở các đối tượng cần phân bổ chi phí. Ví dụ, chi phí của phân xưởng bảo trì nhà máy có thể được phân bổ cho các phân xưởng khác theo khối lượng công việc bảo trì được thực hiện ở các phân xưởng này. Tiêu chuẩn phân bổ này là hợp lý nếu chi phí cần phân bổ biến động theo tỷ lệ với khối lượng công việc bảo trì được thực hiện. Chi phí sản xuất chung được phân bổ theo tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất hay theo số giờ máy chạy cũng là các ví dụ minh họa cho phân bổ chi phí dựa vào mối liên hệ nhân quả. Phân bổ chi phí sản xuất chung căn cứ trên mức tiền lương công nhân trực tiếp sản xuất dựa trên cơ sở chi phí này thay đổi theo sự biến động của chi phí lao động trực tiếp (tất nhiên là chỉ đúng trong điều kiện sản xuất chưa được cơ giới hóa và tự động hóa cao. Ngược lại, khi sản xuất cơ giới hóa và tự động hóa cao, số giờ máy chạy có vẻ là nguyên nhân gây ra biến động nhiều nhất đến chi phí sản xuất chung (chi phí khấu hao)).

3.4 Tính hữu ích cho việc ra quyết định

Tiêu chuẩn này đặc biệt được ủng hộ bởi các nhà nghiên cứu, những người luôn đặt ra câu hỏi về tính hiệu lực của phân bổ chi phí gián tiếp (George và Lusk, 1977). Tính hữu ích thể hiện việc cung cấp thông tin từ phân bổ chi phí cho phép

đưa ra quyết định đúng và hợp lý. Tiêu chuẩn hữu ích nhấn mạnh đến việc lựa chọn các phương pháp phân bổ làm sao tránh đi những lệch lạc thông tin và từ đó dự đoán được những quyết định không hợp lý và gây tranh luận. Điều khó khăn ở đây là tiêu chuẩn hiệu lực có thể hữu ích đối với một quyết định nào đó nhưng có thể lại không đối với các quyết định khác. Tóm lại, tiêu chuẩn này nhấn mạnh đến thông tin phân bổ chi phí gián tiếp phục vụ cho việc ra quyết định.

3.5 Tính độc lập của các đối tượng chi phí

Theo tiêu chuẩn này, phương pháp phân bổ chi phí được chọn làm sao khối lượng chi phí được phân bổ vào một đối tượng chi phí không chịu ảnh hưởng của các hành động hay sự kiện xảy ra ở các đối tượng chi phí khác trong kỳ phân bổ chi phí. Chẳng hạn, phân bổ chi phí quản lý doanh nghiệp cho các bộ phận tỷ lệ nghịch với doanh thu của các bộ phận (nhằm kích lệ doanh số). Tiêu chuẩn này đặc biệt quan trọng khi đối tượng phân bổ chi phí được sử dụng để đánh giá hiệu quả, như các bộ phận của công ty.

3.6 Khả năng gánh chịu chi phí

Tiêu chuẩn này thường được gợi ý như là một cách lựa chọn sau cùng khi không có tiêu chuẩn nào tốt hơn. Theo tiêu chuẩn này, chi phí gián tiếp phải được phân bổ theo tỷ lệ tương ứng với khả năng gánh chịu chi phí của các đối tượng chi phí. Cơ sở lập luận ở đây là các đối tượng chi phí "lớn" hơn thì phải gánh chịu chi phí gián tiếp nhiều hơn. Như vậy, tiêu chuẩn này xem qui mô của đối tượng chi phí như là một căn cứ lựa chọn để phân bổ chi phí gián tiếp. Thật vậy, các đối tượng chi phí (phân xưởng) có qui mô lớn thường phải gánh chịu nhiều chi phí gián tiếp hơn. Các sản phẩm có giá trị lớn thì phải gánh chịu chi phí gián tiếp nhiều hơn. Cách lập luận như vậy có vẻ hợp lý hơn. Tất nhiên, tiêu chuẩn này không liên quan đến bất kỳ các tiêu chuẩn tương quan nhân quả, tính hữu ích cho việc ra quyết định, hay tính độc lập của đối tượng chi phí.

4. Kết quả khảo sát phân bổ chi phí

Dựa vào cơ sở lý thuyết trên, chúng tôi đặt ra ba câu hỏi về động cơ phân bổ chi phí gián tiếp ở các doanh nghiệp trên địa bàn Đà Nẵng: Đầu là mục tiêu thực sự của việc phân bổ chi phí gián tiếp? Tiêu chí nào được lựa chọn để phân bổ chi phí gián tiếp? Có hay không sự khác biệt về mục tiêu và tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp giữa

các doanh nghiệp theo hình thức sở hữu?

Để trả lời câu hỏi này, phương pháp điều tra chọn mẫu được vận dụng để thu thập thông tin về thực trạng phân bổ chi phí của các doanh nghiệp. Bảng câu hỏi điều tra gồm có ba phần câu hỏi liên quan đến ba vấn đề nghiên cứu được đặt ra ở trên (xem phụ lục). Bảng câu hỏi điều tra được chuyển đến người trả lời và thu hồi thông qua trợ giúp của sinh viên thực tập tại các doanh nghiệp. Người được lựa chọn trả lời là nhân viên kế toán doanh nghiệp phụ trách phân bổ chi phí. Số lượng bảng câu hỏi phát ra là 86, số lượng thu về là 58, tỷ lệ trả lời 67,5 %. Số liệu thu thập được xử lý thông qua phần mềm SPSS. Kết quả phân tích cho phép rút ra một số điểm đáng chú ý sau:

- Trong số mẫu điều tra, số doanh nghiệp có quy mô lớn chiếm 69% (các doanh nghiệp nhà nước và phần lớn công ty cổ phần), tỷ lệ còn lại thuộc doanh nghiệp vừa và nhỏ (phần lớn là doanh nghiệp tư nhân). Số doanh nghiệp Nhà nước chiếm 53,4%. Có 82,8% số người trả lời giữ chức vụ trưởng hoặc phó bộ phận có liên quan nên điều này có ý nghĩa thực sự đối với chất lượng của các câu trả lời.

- Phân tích tổng quan (Bảng 1) cho thấy, các doanh nghiệp điều tra coi trọng nhất mục tiêu lập báo cáo tài chính khi phân bổ chi phí gián tiếp (tỷ lệ trả lời chiếm 56,9%), tiếp đến là kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí (tỷ lệ trả lời chiếm 45,4%). Ưu tiên thứ ba dành cho định giá bán sản phẩm và dịch vụ (tỷ lệ trả lời chiếm 58,6%). Hai mục tiêu phân bổ chi phí còn lại ít được các doanh nghiệp quan tâm là lập báo cáo thu nhập bộ phận (39,7%), lập kế hoạch và ra quyết định (34,5 %). Kết quả này phản ánh tính truyền thống trong phân bổ chi phí gián tiếp ở các doanh nghiệp. Thật vậy, lý thuyết trong giảng dạy phân bổ chi phí trong kế toán tài chính lâu nay chú trọng nhiều đến phân bổ chi phí gián tiếp để tính giá thành sản phẩm, dịch vụ cho chính xác, các mục tiêu khác ít được đặt ra. Mặc dù kết quả điều tra phản ánh các mục tiêu ưu tiên về phân bổ chi phí của doanh nghiệp nhưng việc không có sự đồng thuận cao cho một mục tiêu phân bổ chi phí nào (tối đa chỉ là 58,6 % cho mục tiêu định giá bán sản phẩm và dịch vụ) cho thấy đã có sự khác biệt lớn giữa các doanh nghiệp. Từ đó, ta cần phải nhận diện mục tiêu phân bổ chi phí theo loại hình sở hữu doanh nghiệp.

Bảng 1: Mục tiêu của phân bổ chi phí gián tiếp

Mục tiêu phân bổ chi phí	Tỷ lệ trả lời (%) theo thứ tự ưu tiên, với "1" ưu tiên nhất... "5" ít ưu tiên nhất				
	1	2	3	4	5
Xác định đúng giá trị hàng tồn kho để lập báo cáo tài chính	56,9	19,0	19,0	5,2	0,0
Lập báo cáo thu nhập theo bộ phận	5,2	36,2	6,9	39,7	12,1
Lập kế hoạch và ra quyết định	9,6	11,1	15,5	29,3	34,5
Định giá bán sản phẩm và dịch vụ	3,4	12,1	58,6	20,5	5,4
Kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí	6,9	45,4	6,9	34,7	5,2

không được xác định. Kết quả này phần nào phù hợp với đặc thù quản trị doanh nghiệp theo loại hình sở hữu. Thật vậy, các doanh nghiệp Nhà nước, theo truyền thống, thường chú trọng vào mục tiêu lập báo cáo tài chính trong thực hành công tác kế toán nên những đòi hỏi về yêu cầu quản trị nội bộ còn chưa được quan tâm đúng mức. Tuy nhiên, đối với các công ty cổ phần, nơi mà yêu cầu quản trị nội bộ thường được chú trọng, vẫn nhấn mạnh mục tiêu lập báo cáo tài chính khi phân bổ chi phí gián tiếp. Cũng cần nói thêm rằng, kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí là mục tiêu ưu tiên thứ hai ở loại hình doanh nghiệp này (tỷ lệ trả lời 80%); điều này là phù hợp với đòi hỏi về yêu cầu quản trị nội bộ của loại hình công ty này. Đối với các công ty trách nhiệm hữu hạn, mục tiêu định giá bán sản phẩm và dịch vụ có vẻ phù hợp với đặc thù cũng như quy mô trung bình và nhỏ thuộc về loại hình này. Việc không xác định mục tiêu ưu tiên của phân bổ chi phí ở các doanh nghiệp tư nhân cho thấy rằng các loại hình doanh nghiệp này vẫn chưa quan tâm đến vấn đề phân bổ chi phí.

Bảng 2: Mục tiêu phân bổ chi phí gián tiếp theo loại hình sở hữu doanh nghiệp

Mục tiêu phân bổ chi phí	Tỷ lệ trả lời (%) cao nhất theo thứ tự ưu tiên với "1" ưu tiên nhất, "5" ít ưu tiên nhất			
	DNNN	C.ty cổ phần	C.ty TNHH	DN tư nhân
Xác định giá trị hàng tồn kho để lập báo cáo tài chính	67,7 (1)	73,3 (1)	28,6 (2)	60,1 (2)
Lập báo cáo thu nhập theo bộ phận	64,5 (2)	86,7 (5)	85,7 (5)	61,0 (5)
Lập kế hoạch và ra quyết định	58,1 (5)	73,3 (4)	57,1 (4)	40,2 (4)
Định giá bán sản phẩm và dịch vụ	61,3 (3)	73,3 (3)	71,4 (1)	59,6 (3)
Kiểm soát và đánh giá hiệu quả kiểm soát chi phí	67,7 (4)	80,0 (2)	85,7 (2)	42,3 (2)

- Kết quả phân tích mục tiêu phân bổ chi phí theo loại hình sở hữu doanh nghiệp (Bảng 2) phản ánh trật tự ưu tiên của phân bổ chi phí giữa các loại hình doanh nghiệp không giống nhau. Trong khi doanh nghiệp nhà nước và công ty cổ phần xác định mục tiêu ưu tiên hàng đầu của việc phân bổ chi phí gián tiếp là xác định đúng giá trị hàng tồn kho để lập báo cáo tài chính (tỷ lệ trả lời lần lượt là 67,7 % và 73,3 %) thì công ty trách nhiệm hữu hạn lại coi trọng mục tiêu định giá bán sản phẩm và dịch vụ (tỷ lệ trả lời là 71,4 %). Đối với loại hình doanh nghiệp tư nhân, mục tiêu ưu tiên

Chú thích: số trong ngoặc đơn là mức ưu tiên của các mục tiêu phân bổ chi phí, với "1" là ưu tiên nhất, "5" là ít ưu tiên nhất.

- Kết quả điều tra về tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp (Bảng 3) cho thấy, tiêu chuẩn tương quan nhân - quả là tiêu chuẩn nổi trội nhất (chiếm 36,2 %), trong khi tương quan chi phí - lợi ích ít được các doanh nghiệp chú trọng nhất (chiếm 3,4%). Việc không có một tỷ lệ nổi trội cho một tiêu chuẩn nào chứng tỏ các doanh nghiệp vận dụng nhiều tiêu chí khi phân bổ chi phí. Thật vậy, phân tích theo loại hình sở hữu cho thấy

doanh nghiệp nhà nước quan tâm chủ yếu đến các tiêu chuẩn tương quan nhân – quả (35,5%), tính chính xác (32,3%) và tính hữu ích cho việc ra quyết định (19,4%); công ty cổ phần ưu tiên các tiêu chuẩn tương quan nhân – quả (46,7%) và tính hữu ích cho việc ra quyết định (33,3%); trong khi hai loại hình doanh nghiệp còn lại coi trọng tiêu chuẩn khả năng gánh chịu chi phí, tuy vậy, tiêu chuẩn tương quan nhân – quả cũng được hai loại hình doanh nghiệp này quan tâm khi phân bổ chi phí. Kết quả này phản ánh phần nào triết lý truyền thống khi xác định tiêu chuẩn phân bổ chi phí gián tiếp: lý thuyết phân bổ chi phí lâu nay chủ yếu tập trung vào tiêu chuẩn tương quan nhân – quả.

sản phẩm và dịch vụ, còn các doanh nghiệp nhỏ (tương ứng với loại hình sở hữu tư nhân) lại ít quan tâm đến mục tiêu phân bổ chi phí. Kết quả phân tích thực tế về lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ chi phí cũng phản ánh một phần triết lý truyền thống về lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ. Từ kết quả của nghiên cứu này, có thể rút ra kết luận rằng các doanh nghiệp chưa chú trọng nhiều đến tầm quan trọng của phân bổ chi phí gián tiếp phục vụ cho quản trị nội bộ. Điều này có thể xuất phát từ nhu cầu về quản trị chi phí chưa được đề cao đúng mức ở các doanh nghiệp. Cũng cần lưu ý rằng, kết luận ban đầu của nghiên cứu này cần được kiểm chứng sâu rộng hơn ở những mẫu lớn hơn về quy mô và chủng loại.

Bảng 3: Kết quả điều tra về tiêu chuẩn phân bổ

Tiêu chuẩn phân bổ chi phí	Tỷ lệ trả lời	Tỷ lệ trả lời theo loại hình sở hữu			
		DNNN	CT cổ phần	TNHH	Tư nhân
Tính chính xác	22.40%	32.30%	6.70%	14.30%	20.00%
Tương quan chi phí-lợi ích	3.40%	3.20%	0.00%	14.30%	0.00%
Tương quan nhân-quả	36.20%	35.50%	46.70%	28.60%	20.00%
Tính hữu ích cho việc ra quyết định	19.00%	19.40%	33.30%	0.00%	0.00%
Khả năng gánh chịu chi phí	19.00%	9.70%	13.30%	42.90%	60.00%

5. Kết luận

Phân bổ chi phí gián tiếp luôn là vấn đề trung tâm của quá trình tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Tuy nhiên, tập hợp chi phí chính xác còn phục vụ cho nhiều mục tiêu khác của quản trị doanh nghiệp như lập kế hoạch, kiểm soát và đánh giá hiệu quả. Tập hợp chi phí chính xác có ý nghĩa thiết thực trong việc đánh giá đúng thực tế sử dụng nguồn của doanh nghiệp cũng như đưa ra các quyết định đầu tư và giá bán hợp lý. Yêu cầu cao về quản trị chi phí đặt ra nhiều vấn đề cần nhận thức tầm quan trọng của phân bổ chi phí gián tiếp.

Kết quả nghiên cứu khảo sát cho thấy các doanh nghiệp điều tra không có sự đồng thuận về mục tiêu và tiêu chuẩn phân bổ chi phí. Trong khi các doanh nghiệp lớn (tương ứng với loại hình doanh nghiệp Nhà nước và công ty cổ phần) chú trọng vào mục tiêu “truyền thống” của phân bổ chi phí thì các doanh nghiệp vừa (công ty trách nhiệm hữu hạn) lại đề cao mục tiêu kiểm định giá bán

Bài viết chỉ dừng lại ở mục tiêu và nguyên tắc phân bổ chi phí gián tiếp. Về quy trình phân bổ và lựa chọn tiêu thức phân bổ, mời độc giả tham khảo bài viết của chính tác giả với tiêu đề “Phân bổ chi phí gián tiếp: Đơn giản hay chính xác?”, được đăng trong tạp chí *Kế toán*, số 50, 2004■

PHỤ LỤC

A. Thông tin về doanh nghiệp và người trả lời

1. Loại hình doanh nghiệp mà ông, bà đang làm việc:

- Doanh nghiệp nhà nước ☐
 C.ty cổ phần ☐
 Công ty TNHH ☐
 Doanh nghiệp tư nhân ☐

2. Quy mô của doanh nghiệp:

- Lớn ☐ Vừa và nhỏ ☐

3. Chức vụ của ông, bà:

Trưởng, phó bộ phận ☐ Nhân viên ☐

B. Nội dung câu hỏi

1. Phân bổ chi phí gián tiếp cho các đối tượng ở doanh nghiệp nhằm đến các mục tiêu sau: (khoanh tròn vào số tương ứng theo mức độ ưu tiên, với "1" là ưu tiên nhất, "5" là ít ưu tiên nhất)

1) Xác định đúng giá trị hàng tồn kho để lập báo cáo tài chính	1	2	3	4	5
2) Lập báo cáo thu nhập theo bộ phận	1	2	3	4	5
3) Lập kế hoạch và ra quyết định có liên quan	1	2	3	4	5
4) Định giá bán sản phẩm và dịch vụ	1	2	3	4	5
5) Kiểm soát chi phí và đánh giá hiệu kiểm soát chi phí	1	2	3	4	5

2. Tiêu chuẩn nào sau đây được vận dụng khi doanh nghiệp thực hiện phân bổ chi phí gián tiếp?

- Tính chính xác ☐
- Tương quan chi phí-lợi ích [2] ☐
- Tương quan nhân-quả [3] ☐
- Tính hữu ích cho việc ra quyết định ☐
- Tính độc lập của đối tượng chịu phí [4] ☐
- Khả năng gánh chịu chi phí ☐

Chú thích

[1] Chuẩn mực số 28, đoạn 15, Chi phí bộ phận

[2] Tiêu chuẩn chi phí - lợi ích phản ánh mối tương quan giữa chi phí được phân bổ cho một đối tượng với lợi ích mà đối tượng này nhận được từ việc sử dụng các dịch vụ do các bộ phận phụ trợ hay quản lý chung cung cấp cho họ

[3] Chi phí gián tiếp phải được phân bổ theo tỷ lệ với bất kỳ nhân tố nào gây ra chi phí này.

[4] Theo tiêu chuẩn này, phương pháp phân bổ chi phí được chọn làm sao khối lượng chi phí được phân bổ vào một đối tượng chi phí không chịu ảnh hưởng của các hành động hay sự kiện xảy ra ở các đối tượng chi phí khác trong kỳ phân bổ chi phí.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

- Atkinson, A.A. (1987), *Ventilation of Cost and Resources within Enterprises: Theory and Practice*, Canadian Association of Accounting Professors, Toronto.
- Bodnar George và Edward J. Lusk (1977), "Motivational Considerations in Cost Allocation System: A Conditioning Theory Approach", *The Accounting Review*, LII, tr. 857-868.
- Bộ Tài chính (2001), *Chuẩn mực số 02*, Hà Nội
- Bộ Tài chính (2005), *Chuẩn mực số 28*, Hà Nội
- Ủy Ban chuẩn mực kế toán quốc tế, *IAS 2 và IAS 14*.
- Fremgen, James M. và Liao, Shu. S. (1981), *The Allocation of Corporate Indirect Cost*, National Association of Accounts, New York, N.Y.
- Lee, John C. (1987), *Managerial Accounting Changes for the 1990s*, Addison-Wesley.
- Kplan, R.S. & Welam, V.P. (1974), "Overhead Allocation with Imperfect Markets and Non-linear Technology", *The Accounting Review*, July.
- Nguyễn Công Phương (2004), "Phân bổ chi phí gián tiếp: Đơn giản hay chính xác", tạp chí *kế toán*: số 50.
- Thomas, A.L. (1974), "The Allocation Problem: Part Two", *Studies in Accounting Research No. 9*, American Accounting Association.

