

Làm sao áp dụng kế toán chi phí thực tế kết hợp chi phí sản xuất chung cố định theo dự toán?

TS. HÀ XUÂN THẠCH

Phần lớn hệ thống kế toán của các nước có nền kinh tế thị trường phát triển có hai phần cơ bản : Kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán tài chính có tính pháp lệnh, bắt buộc các công ty phải mở sổ sách kế toán để theo dõi hoạt động sản xuất kinh doanh của mình theo chuẩn mực kế toán quốc gia. Kế toán quản trị mà trọng tâm là kế toán chi phí, nhấn mạnh việc cung cấp thông tin cho sử dụng nội bộ của người quản lý, đặt trọng tâm cho tương lai nhiều hơn.

Kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm là nội dung cơ bản của kế toán quản trị. Nhân viên kế toán được phép linh hoạt chọn 1 trong 3 hệ thống kế toán chi phí đang ứng dụng như : kế toán chi phí thực tế (practical cost), kế toán chi phí thực tế kết hợp với chi phí dự toán (normal cost - có thể tạm dịch là kế toán chi phí sản xuất thông dụng?), kế toán chi phí định mức (standard cost - hay có thể gọi là kế toán chi phí sản xuất tiêu chuẩn?). Giá thành sản phẩm bao gồm 3 khoản mục chi phí : Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Tính giá thành sản phẩm (SP) ứng dụng một trong hai phương pháp : Phương pháp tính giá thành theo công việc và phương pháp tính giá thành theo quá trình sản xuất. Trong mỗi phương pháp, tùy thuộc vào tình huống kinh tế cụ thể để xác định cách tính chi phí sản phẩm dở dang (thường dùng phương pháp ước lượng tương đương) và cách tính giá thành sản phẩm. Hiện nay, phương pháp tính giá thành trên cơ sở hoạt động hay gọi tắt là phương pháp tính giá thành ABC (Activity - Based - Costing) đang được nhiều công ty lớn trên thế giới ứng dụng rộng rãi và được xem là phương pháp tính giá thành chính xác nhất so với các phương pháp tính giá thành theo truyền thống.

Bảng so sánh 3 hệ thống kế toán chi phí

Hệ thống kế toán CPSX	NVL trực tiếp	Lao động trực tiếp	Chi phí SX chung	Thời điểm tính giá thành
Thực tế	Thực tế	Thực tế	Thực tế	Cuối kỳ
Thực tế kết hợp dự toán	Thực tế	Thực tế	Dự toán	Mọi thời điểm
Định mức	Định mức	Định mức	Định mức	Mọi thời điểm

Kế toán CPSX theo chi phí thực tế

Kế toán chi phí sản xuất thực tế, nghĩa là các yếu tố đầu vào của chi phí sản xuất phải tính và hạch toán ngay từ đầu theo chi phí phát sinh thực tế.

Trong hệ thống kế toán hiện hành của chúng ta hiện nay chủ trọng phần lớn là kế toán chi phí sản xuất thực tế và cuối kỳ mới tính được giá thành sản phẩm. Các doanh nghiệp SX nước ta thường lập giá thành định mức đơn vị sản phẩm ứng với một mức sản xuất nhất định, không linh hoạt theo nhiều mức độ sản xuất khác nhau. Điều này gây khó khăn cho nhà doanh nghiệp trong việc định ra giá bán cạnh tranh, giá bỏ thầu ... tại một thời điểm bất kỳ trong kinh doanh.

Xét tính chất phát sinh của từng khoản mục chi phí có thể tập hợp ngay cho việc tính toán nhanh giá thành sản phẩm phục vụ cho việc tiêu thụ, gồm có :

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp hầu như có thể tính ngay được do các chứng từ nội bộ công ty cung cấp, như các phiếu yêu cầu nguyên vật liệu, lệnh sản xuất, phiếu thời gian ...

- Quá trình tập hợp, tính toán chi phí sản xuất chung thực tế kịp thời cho việc tính toán nhanh giá thành sản phẩm thực tế lại gặp nhiều trở ngại, thông thường cuối kỳ (cuối tháng) mới xác định được. Chi phí sản xuất chung phụ thuộc chủ yếu vào các chứng từ bên ngoài như hóa đơn tiền điện, nước, điện thoại, chất đốt, ... các hóa đơn này đến cuối kỳ các nhà cung cấp mới tính và báo cho doanh nghiệp hoặc có thể đầu kỳ sau mới gửi cho doanh nghiệp. Mặc khác sản phẩm của công ty sản xuất hoàn thành nhập kho, tiêu thụ xen kẽ liên tục, công ty cần có ngay chi phí sản xuất chung để tính toán nhanh giá thành sản phẩm làm cơ sở để xác định đúng giá bán ra.

Để tính nhanh giá thành sản phẩm, nhân viên kế toán cần phải có thông tin chính xác 3 khoản mục chi phí, trong đó chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp dễ dàng xác định, còn chi phí sản xuất chung thì khó khăn hơn, thường công ty phải ước tính chi phí sản xuất chung.

Kế toán CPSX theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí dự toán

Kế toán chi phí sản xuất theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí SX chung dự toán, nghĩa là hai yếu tố đầu vào nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp phải tính và hạch toán ngay từ đầu theo chi phí phát sinh thực tế, còn chi phí sản xuất chung được ước tính phân bổ để tính giá thành sản phẩm kịp thời, cuối kỳ điều chỉnh lại khi tập hợp đầy đủ chi phí sản xuất chung thực tế.

Ưu điểm của cách tính này là cung cấp nhanh giá thành đơn vị sản phẩm ứng với nhiều mức độ sản xuất khác nhau tương đối gần đúng với giá thành thực tế tại bất kỳ thời điểm nào mà không cần đợi đến cuối kỳ, giúp nhà doanh nghiệp có quyết định kịp thời trong kinh doanh. Nếu có thông tin này thì doanh nghiệp sẽ có khả năng định một giá cạnh tranh để được hợp đồng và tăng thị phần trong thị trường. Ngoài ra, trong lĩnh vực sản xuất máy móc thiết bị hạng nặng hoặc trang bị quốc

phòng, có rất nhiều công việc hoặc hợp đồng mà doanh nghiệp chỉ dành được bằng cách đấu thầu. Doanh nghiệp cần có giá thầu hợp lý đủ sức cạnh tranh với các doanh nghiệp khác, đồng thời mang lại lợi nhuận hợp lý cho doanh nghiệp.

Theo Thông tư 89/2002/TC-BTC ngày 9.10.2002, Bộ tài chính hướng dẫn các doanh nghiệp hạch toán trước chi phí SX chung cố định theo số dự toán để tính giá thành SP trong kỳ ở mức độ hoạt động trung bình, các chi phí SX chung cố định thực tế cuối kỳ lớn hơn số đã tính phân bổ cuối kỳ được phép hạch toán ngay vào giá vốn hàng bán trong kỳ. Cụ thể :

- Khi phát sinh chi phí SX chung cố định, ghi :

Nợ TK 627 – Chi phí SX chung (chi tiết chi phí SX chung cố định)

Có các TK 152, 153, 214, 331, 334, ...

- Cuối kỳ, phân bổ và kết chuyển chi phí SX chung cố định vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường, ghi :

Nợ TK 154 – Chi phí SXKD dở dang

Có TK 627 – Chi phí SX chung (chi tiết chi phí SX chung cố định)

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế SX ra thấp hơn công suất bình thường thì kế toán phải tính và xác định khoản chênh lệch chi phí SX chung cố định không phân bổ vào giá thành sản phẩm được hạch toán ngay vào giá vốn hàng bán trong kỳ, ghi :

Nợ 632 – Giá vốn hàng bán (chi tiết chi phí SX chung cố định không phân bổ)

Có TK 627 – Chi phí SX chung

Tuy nhiên Thông tư này còn một số hạn chế như :

• Chưa chỉ ra được phương pháp xác định chi phí SX chung cố định trung bình tại một DN dựa trên tiêu chuẩn nào?

• Thời điểm tính và kết chuyển chi phí SX chung cố định vào cuối kỳ, và như vậy cuối kỳ mới có giá thành SP, vẫn chưa đáp ứng được thông tin giá thành cần thiết cho nhà quản trị tại bất cứ thời điểm nào trong kỳ SXKD.

• Chỉ hướng dẫn xử lý chênh lệch CPSX chung cố định thực tế cuối kỳ lớn hơn số đã tính phân bổ cuối kỳ. Nếu DN có chênh lệch CPSX chung cố định thực tế cuối kỳ nhỏ thua số đã tính phân bổ cuối kỳ thì không thấy Bộ tài chính hướng dẫn xử lý?

• Không phân biệt mức chênh lệch chi phí SX chung cố định lớn hay nhỏ để xử lý cho phù hợp với SP tồn kho và SP dở dang, vì 2 SP tồn kho và SP dở dang cũng chứa đựng chi phí SX chung cố định dự toán đã phân bổ trong kỳ, mặt khác không phải lúc nào DN cũng tiêu thụ hết SP sản xuất trong kỳ hoặc chi phí chênh lệch nhỏ để xử lý theo nguyên tắc trọng yếu.

Từ những hạn chế nêu trên, nên Thông tư 89/2002/TC-BTC đã có hiệu lực áp dụng gần 3 năm mà kế toán chi phí SX và tính giá thành SP tại phần lớn các doanh nghiệp SX VN vẫn hạch toán giống như từ năm 1995 theo chi phí thực tế, vẫn còn lằng lằng và chưa ứng dụng kế toán CPSX theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí SX chung cố định theo dự toán.

Để áp dụng phù hợp kế toán chi phí thực tế kết hợp phân bổ chi phí sản xuất chung cố định theo dự toán tại các doanh nghiệp sản xuất ở VN, tác giả có một số đề xuất như sau :

+ Đối với cơ quan quản lý nhà nước: Bộ tài chính cần ra thêm Thông tư hướng dẫn doanh nghiệp tính và hạch toán chi phí SX chung ước tính (không chỉ là chi phí SX chung cố định) và cách tính và hạch toán xử lý chênh lệch lớn hơn và nhỏ thua giữa chi phí SX chung thực tế và chi phí SX chung ước tính. Cụ thể là :

• Trường hợp mức chênh lệch nhỏ (tính tỷ lệ theo chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh nhỏ bằng 5%), cuối kỳ kế toán kết chuyển hết mức chênh lệch này vào tài khoản 632 - giá vốn hàng bán. Giải quyết cách này dựa trên cơ sở nguyên tắc trọng yếu của kế toán và khái niệm hoạt động kinh doanh liên tục, chi phí chênh lệch nhỏ nên không ảnh hưởng quan trọng đến tổng giá thành của số lượng sản phẩm đã tiêu thụ trong kỳ, giúp kế toán giảm nhiều các bút toán không cần thiết mà thông tin chính xác về chi phí sản xuất cũng không thay đổi đáng kể để ra quyết định trong sản xuất kinh doanh.

Nếu mức chênh lệch chi phí sản xuất chung thực tế lớn hơn số ước tính đã phân bổ, kế toán phải phân bổ thêm chi phí thì ghi tăng giá vốn hàng bán :

Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán

Có TK 627 – Chi phí sản xuất chung

Nếu mức chênh lệch chi phí sản xuất chung thực tế nhỏ thua số ước tính đã phân bổ, kế toán phải điều chỉnh giảm chi phí thì ghi giảm giá vốn hàng bán :

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung

Có TK 632 – Giá vốn hàng bán

• Trường hợp mức chênh lệch lớn (tính tỷ lệ theo chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh lớn hơn 5%), cuối kỳ kế toán kết chuyển hết mức chênh lệch này vào các tài khoản có liên quan đến sự phân bổ chi phí sản xuất chung ước tính trong kỳ, cụ thể là các tài khoản sau : Tài khoản 632- giá vốn hàng bán; Tài khoản 154 - chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang; Tài khoản 155 – thành phẩm; Tài khoản 157 – hàng gửi đi bán. Nhân viên kế toán sẽ tính mức độ điều chỉnh hợp lý chi phí sản xuất chung đã chênh lệch cho từng tài khoản, rồi hạch toán. Cách tính phân bổ số chênh lệch chi phí sản xuất chung ước tính như sau:

$$\text{Phân bổ số chênh lệch chi phí SX chung ước tính cho từng tài khoản} = \frac{\text{Số chênh lệch chi phí sản xuất chung ước tính}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ}} \times \text{Tiêu thức phân bổ của từng tài khoản}$$

Tiêu thức chọn phân bổ có thể là chi phí sản xuất thực tế hoặc chi phí sản xuất chung ước tính đã phân bổ cho từng tài khoản có liên quan trong kỳ.

Nếu mức chênh lệch chi phí sản xuất chung thực tế lớn hơn số ước tính đã phân bổ, kế toán phải phân bổ thêm chi phí thì ghi tăng chi phí cho các tài khoản tương ứng :

(Xem tiếp trang 50)

diễn ra một cách bình thường, người tiêu dùng sẽ không quá lo lắng về những đổi thay này, do vậy tình hình đầu cơ, ghim hàng sẽ được giảm thiểu. Đến một lúc nào đó, người tiêu dùng sẽ cảm thấy quen với việc giá xăng (mặt hàng thiết yếu) lên hoặc xuống, giống như là việc tăng hoặc giảm của giá lương thực, thực phẩm v.v...

Thứ tư, một chính sách, một biện pháp nào đó khi Nhà nước đưa ra phải lường trước được những phản ứng của công chúng. Trường hợp này cũng vậy khi áp dụng biện pháp điều chỉnh giá hoàn toàn theo cơ chế thị trường, thì phản ứng của người tiêu dùng VN sẽ như thế nào? Theo chúng tôi thì phản ứng của người tiêu dùng VN sẽ mang tính tích cực. Thực tế trong năm 2005 cho thấy khoảng thời gian tháng 7 và 8 giá trong nước liên tiếp được điều chỉnh và tăng lên mức kỷ lục so với trước đây là 1.200 đ/lít xăng (xem Bảng 1), thì phản ứng của người tiêu dùng là chấp nhận chia sẻ gánh nặng giá với Nhà nước khi giá thế giới tăng cao. Diễn biến thực tế của thị trường xăng trong nước sau khi tăng giá vẫn ổn định, thị trường hoạt động vẫn bình thường. Sự việc này chứng tỏ khả năng của người tiêu dùng VN là thích nghi tốt với biến động của giá xăng. Ở đây chúng ta có thể thấy vai trò tích cực của các phương tiện thông tin đại chúng hiện nay, đã tạo điều kiện cho người tiêu dùng luôn cập nhật được những thông tin mới nhất về giá cả trong nước cũng như thế giới và họ sẵn sàng chấp nhận mức giá theo thị trường. Mặt khác như chúng ta đã phân tích ở trên, tùy tiềm lực và chính sách bán hàng của mỗi doanh nghiệp quá trình điều chỉnh giá trên thị trường sẽ diễn ra không đồng loạt và mức độ tăng, giảm sẽ khác nhau, điều này sẽ làm người tiêu dùng dễ thích nghi và chấp nhận các mức giá đưa ra.

Kết luận

Qua phân tích ở trên, chúng ta đã thấy việc Nhà nước

để cho các doanh nghiệp nhập khẩu được tự quyết định giá xăng bán lẻ là một bước đi cần thiết và tất yếu. Việc này sẽ giúp kinh tế VN tránh bị thiệt hại trong lĩnh vực kinh doanh xăng, đảm bảo cho người tiêu dùng được hưởng mức giá theo cơ chế thị trường (có lên, có xuống), đồng thời nó cũng giúp cho các doanh nghiệp nhập khẩu nâng cao năng lực cạnh tranh.

Nhà nước cũng cần để các doanh nghiệp nhập khẩu được hoàn toàn chủ động trong việc điều chỉnh giá xăng bán lẻ trong nước, không ràng buộc theo biên độ. Thực tế hiện nay thị trường VN đã có đầy đủ các điều kiện để mặt hàng xăng hoàn toàn vận hành theo cơ chế thị trường như: Nhà nước không còn bù lỗ, cấu trúc thị trường đã tạo được sự cạnh tranh giữa các doanh nghiệp, khả năng thích ứng về giá của người tiêu dùng, môi trường pháp lý có thể hạn chế sự độc quyền (Luật cạnh tranh) v.v... Tóm lại khi các yếu tố đã đầy đủ và cơ chế thị trường vận hành tốt thì Nhà nước không cần can thiệp quá sâu vào thị trường. Nhà nước cần tập trung vào các vấn đề quản lý vĩ mô, xây dựng và thực hiện các chiến lược để phát triển ngành dầu khí nói chung và xăng dầu nói riêng, tăng cường và phát triển kho dự trữ năng lượng v.v... riêng lĩnh vực kinh doanh xăng, Nhà nước hãy để bàn tay vô hình thực hiện đầy đủ chức năng của nó ■

Tài liệu tham khảo

1. Bộ thương mại, Thông tin thương mại, số 07 ngày 13.2.2006
2. Luật cạnh tranh, Công báo số 1, tháng 1 năm 2005 (01.01.2005)
3. Nghị định số 116/2005/NĐ-CP quy định chi tiết thi hành một số điều của Luật cạnh tranh, Công báo số 38+39, tháng 9 năm 2005 (25.9.2005)
4. Nghị định số 120/2005/NĐ-CP quy định về xử lý vi phạm pháp luật trong lĩnh vực cạnh tranh, Công báo số 10+11, tháng 10 năm 2005 (10.10.2005)
5. The Saigon Times Weekly, Gasoline price system to change, No.8 February 18, 2006, p. 22
6. Joseph E. Stiglitz, Kinh tế công cộng, Nguyễn Thị Hiền, dg., Nxb. Khoa học & kỹ thuật, Hà Nội, 1995.

(Tiếp theo trang 41)

Làm sao áp dụng kế toán...

- Nợ TK 632 – Giá vốn hàng bán
- Nợ TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang
- Nợ TK 155 – Thành phẩm
- Nợ TK 157 – Hàng gửi đi bán
- Có TK 627 – Chi phí sản xuất chung

Nếu mức chênh lệch chi phí sản xuất chung thực tế nhỏ thua số ước tính đã phân bổ, kế toán phải điều chỉnh giảm chi phí thì ghi giảm chi phí cho các tài khoản tương ứng:

- Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung
- Có TK 632 – Giá vốn hàng bán
- Có TK 154 – Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang
- Có TK 155 – Thành phẩm
- Có TK 157 – Hàng gửi đi bán

+ Đối với kế toán chi phí SX tại doanh nghiệp thì nên làm:

- Kế toán trưởng cùng với hội đồng quản trị hoặc ban giám đốc phải ước tính chi phí sản xuất chung hàng năm

của công ty. Phân loại chi phí SX chung ra thành chi phí khả biến, bất biến và hỗn hợp.

- Số liệu ước tính hàng năm này sẽ được sử dụng để lập dự toán mức chi phí sản xuất chung cho một đơn vị dựa trên các mức độ hoạt động sản xuất khác nhau.

- Chọn tiêu thức phân bổ chi phí SX chung hợp lý, các tiêu thức thường chọn là số lượng SP SX, hoặc số giờ lao động trực tiếp, hoặc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, hoặc chi phí lao động trực tiếp, hoặc số giờ máy hoạt động làm căn cứ tính tỷ lệ chi phí (hoặc đơn giá phân bổ) cho một đơn vị hoạt động.

- Căn cứ vào mức độ hoạt động thực tế trong kỳ nhân với tỷ lệ chi phí (hoặc đơn giá phân bổ) của một đơn vị hoạt động ra số chi phí SX chung cần phân bổ để hạch toán.

- Tổ chức tính và hạch toán chi phí SX và chi phí chênh lệch của chi phí SX chung thực tế so với số dự toán đã phân bổ vào các tài khoản phù hợp.

Trên đây là một số ý kiến tham khảo và không thể tránh khỏi thiếu sót, rất mong quý độc giả góp ý thêm để kế toán chi phí SX của hệ thống kế toán VN ngày càng phát triển và áp dụng vào thực tế linh hoạt, phù hợp ■