

Phần lớn các doanh nghiệp công nghiệp đều có sản phẩm dở dang vào thời điểm cuối tháng, cuối quý, cuối năm. Việc kế toán đánh giá chính xác chi phí sản phẩm dở dang sẽ tính đúng giá thành sản phẩm, cung cấp thông tin trung thực về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm cho nhà quản lý, nhằm đề ra những quyết định sản xuất kinh doanh hiệu quả.

Đánh giá sản phẩm dở dang theo phương pháp ước lượng tương đương là một trong những phương pháp sử dụng phổ biến ở các doanh nghiệp công nghiệp Việt Nam hiện nay. Theo cách tính truyền thống, chi phí sản phẩm dở dang được kế toán tính riêng cho từng khoản mục: chi phí nguyên vật liệu chính và các chi phí sản xuất khác còn lại (gọi là chi phí chế biến), sau đó tổng hợp lại.

Theo ý kiến riêng tôi, phương pháp này có 2 vấn đề cần xem xét lại cho phù hợp với hệ thống kế toán hiện hành và tính đa dạng trong sản xuất của doanh nghiệp.

Vấn đề thứ nhất: Xác định khoản mục chi phí nguyên vật liệu chính hay theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, cách làm nào phù hợp hơn?

Theo phương pháp truyền thống, xác định khoản mục chi phí nguyên vật liệu chính phù hợp với hệ thống tài

khoản kế toán doanh nghiệp trước năm 1996, vì nguyên vật liệu chính là một khoản mục của chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm, được hệ thống kế toán quy định thành một khoản mục riêng, điều này tạo điều kiện dễ dàng cho kế toán tính toán chi phí nguyên vật liệu chính trong chi phí sản phẩm dở dang.

Theo hệ thống kế toán doanh nghiệp hiện nay, giá thành sản phẩm không quy định khoản mục chi phí nguyên vật liệu chính nữa, mà chỉ còn theo dõi 3 khoản mục và được quy định hạch toán trên 3 tài khoản riêng biệt: chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Điều này làm nhân viên kế toán tính chi phí nguyên vật liệu chính còn lại trong sản phẩm dở dang tỏ ra trở ngại

trong việc tập hợp chi phí và tính toán, trong khi đó sổ sách kế toán đã có sẵn sàng số liệu chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp một cách đầy đủ nhất trên tài khoản tương ứng, dễ dàng tính khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp.

Như vậy, đánh giá sản phẩm dở dang theo phương pháp ước lượng tương đương, nên chuyển phần tính khoản mục chi phí nguyên vật liệu chính sang chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Phần tính chi phí chế biến vẫn không thay đổi so với cách tính truyền thống.

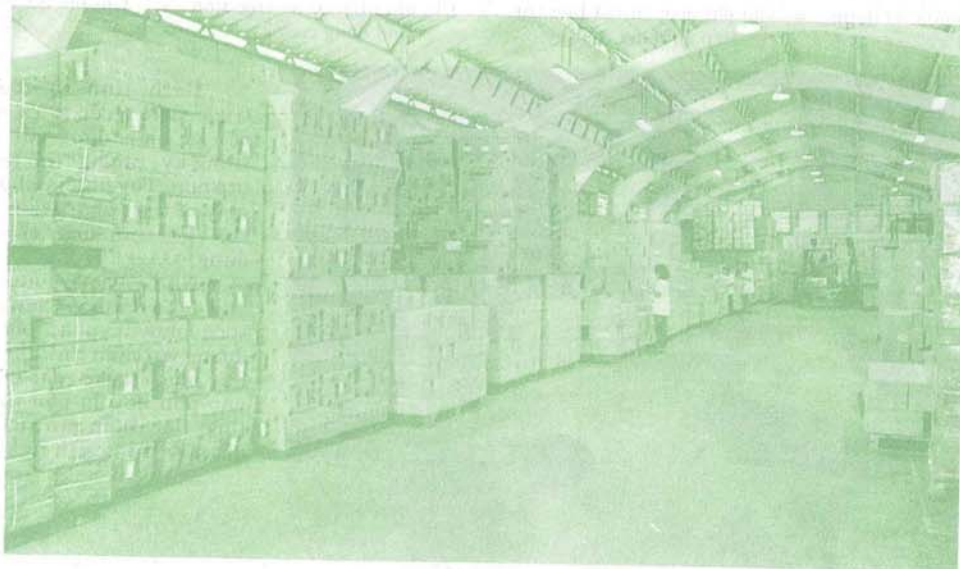
Vấn đề thứ hai: Nên sử dụng thêm cách tính chi phí nhập trước, xuất trước (First in – first out gọi tắt là FIFO) ứng dụng vào phương pháp ước lượng tương đương.

Theo phương pháp ước lượng tương đương truyền thống, chúng ta cần xem xét lại 2 điều không phù hợp cho tất cả tình huống sản xuất trong thực tế sau đây:

Thứ nhất, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp luôn luôn tính đủ 100% cho sản phẩm dở dang cuối kỳ, điều này chỉ đúng cho các doanh nghiệp xuất nguyên vật liệu một lần cho toàn bộ quy trình sản xuất, không đúng cho những quy

MỘT SỐ Ý KIẾN VỀ ĐÁNH GIÁ SẢN PHẨM DỒ DANG THEO PHƯƠNG PHÁP ƯỚC LƯỢNG TƯƠNG ĐƯƠNG TẠI CÁC DOANH NGHIỆP CÔNG NGHIỆP VIỆT NAM HIỆN NAY

HÀ XUÂN THẠCH



trình sản xuất có nhiều mức độ sản phẩm dở dang khác nhau, ứng với từng phần nguyên vật liệu xuất ra cho sản xuất theo từng công đoạn.

Thứ hai, xác định chi phí sản phẩm dở dang theo cách tính bình quân, không phân biệt chi phí sản phẩm dở dang đầu kỳ, chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ và chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ, nghĩa là trong chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ có cả chi phí của sản phẩm dở dang tồn đầu kỳ. Theo cách tính này, nếu chi phí sản xuất trong kỳ biến động lớn, sản lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ còn nhiều và sản lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ còn ít hoặc ngược lại, thì chắc hẳn chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ không thể chính xác theo thực tế phát sinh vì tính chất bình quân của nó.

Từ nhận định trên, nếu nhân viên kế toán nhận thấy cách tính bình quân đánh giá sản phẩm dở

dang không hợp lý ở doanh nghiệp mình, thì nên sử dụng cách tính chi phí nhập trước xuất trước. Theo cách này, thì chi phí sản phẩm dở dang đầu kỳ là kết quả của kỳ trước, còn chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ là kết quả của chi phí sản xuất kỳ này, vì vậy không thể tính bình quân mà chỉ tính chi phí sản xuất trong kỳ cho sản phẩm dở dang cuối kỳ, còn chi phí sản phẩm dở dang đầu kỳ được chuyển hết sang giá thành sản phẩm trong kỳ. Như vậy chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ chỉ phụ thuộc duy nhất vào sự biến động của chi phí sản xuất trong kỳ, thể hiện tính trung thực của chi phí sản xuất trong kỳ còn tồn lại đến cuối kỳ.

Sự khác nhau của hai cách tính này dẫn đến kết quả là tổng sản phẩm ước lượng tương đương dùng làm tiêu thức phân bổ chi phí sản xuất cho sản phẩm dở dang cuối kỳ khác nhau.

Việc xác định chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ theo phương pháp ước lượng tương đương tính theo chi phí nhập trước xuất trước được xác định theo từng khoản mục chi phí. Đối với chi phí bỏ ra một lần, thường chính là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, thì phải trừ số sản phẩm dở dang đầu kỳ ra trước khi tính chi phí nguyên vật liệu cho sản phẩm dở dang cuối kỳ, vì chi phí nguyên vật liệu cho sản phẩm dở dang đầu kỳ không phải chi thêm nữa. Đối với chi phí bỏ ra theo tiến độ sản xuất thường bao gồm chi phí nhân công lao động trực tiếp và chi phí sản xuất chung, kể cả chi phí nguyên vật liệu ở một số doanh nghiệp xuất ra theo từng công đoạn sản xuất, thì phải tính chi phí chi ra thêm cho số sản phẩm dở dang đầu kỳ theo tỷ lệ cần thiết để biến thành thành phẩm trong kỳ.

Cách tính như sau :

$$\text{Chi phí dở dang cuối kỳ (đối với chi phí bỏ ra một lần)} = \frac{\text{Chi phí phát sinh trong kỳ}}{\text{Số SP hoàn thành} - \text{Số SP dở dang đầu kỳ} + \text{Số SP dở dang cuối kỳ}} \times \text{Chi phí phát sinh trong kỳ}$$

$$\text{Chi phí dở dang cuối kỳ (đối với chi phí bỏ ra theo tiến độ sản xuất)} = \frac{\text{Chi phí phát sinh trong kỳ}}{\text{Số SP hoàn thành} - \text{Số SP dở dang đầu kỳ} + \text{Số SP dở dang đầu kỳ quy đổi theo SP hoàn thành} + \text{Số SP dở dang cuối kỳ quy đổi theo SP hoàn thành}} \times \text{Số SP dở dang cuối kỳ quy đổi theo SP hoàn thành}$$

Trong đó :

$$\text{Số sản phẩm dở dang quy đổi theo sản phẩm hoàn thành} = \text{Sản lượng sản phẩm dở dang} \times \text{Tỷ lệ \% quy đổi ra thành phẩm tương đương}$$

Cuối cùng tổng hợp tính chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ :

$$\text{Chi phí sản phẩm dở dang cuối kỳ} = \text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp dở dang cuối kỳ} + \text{Chi phí nhân công trực tiếp dở dang cuối kỳ} + \text{Chi phí SX chung dở dang cuối kỳ}$$



Cách tính theo chi phí nhập trước xuất trước tỏ ra chính xác hơn với sự biến động chi phí sản xuất trong kỳ, nhưng tính toán cũng phức tạp hơn. Tuy nhiên, nhờ vào hệ thống máy vi tính phát triển như hiện nay thì việc tính toán cũng trở nên dễ dàng.

Như vậy, việc kế toán lựa chọn ứng dụng đánh giá sản phẩm dở dang theo phương pháp ước lượng tương đương với cách tính chi phí bình quân hay nhập trước xuất trước, cách tính nào phù hợp là phụ thuộc vào nhận thức, đặc điểm sản xuất và điều kiện quản lý tại doanh nghiệp ■