

Hiện nay, trong mỗi hệ thống kế toán quốc gia của các nước tiên tiến có nền kinh tế thị trường trên thế giới như Mỹ, Anh, Pháp, Singapore... kế toán cùng lúc tồn tại ba hệ thống kế toán chi phí sản xuất khác nhau, đó là kế toán chi phí thực tế, kế toán chi phí thông dụng và kế toán chi phí định mức. So sánh sự khác nhau về thời điểm tính giá thành sản phẩm, giá chi phí yếu tố đầu vào chi phí sản xuất của 3 hệ thống kế toán chi phí theo bảng sau :

Kế toán chi phí SX	Chi phí nguyên vật liệu	Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí SX chung	Thời điểm tập hợp chi phí SX và tính giá thành SP
Thực tế Thông dụng Định mức	Thực tế Thực tế Định mức	Thực tế Thực tế Định mức	Thực tế Ước tính Định mức	Cuối kỳ Bất cứ thời điểm nào Bất cứ thời điểm nào

Thông tin ở bảng trên cho thấy tính linh hoạt của hệ thống kế toán chi phí sản xuất. Tùy thuộc vào trình độ nhận thức, tổ chức kế toán, đặc điểm quy trình sản xuất, tính chất sản phẩm... mà nhân viên kế toán ở mỗi công ty vận dụng theo một hệ thống kế toán chi phí cho phù hợp với đặc điểm riêng của công ty mình.

Tính chất linh hoạt của 3 hệ thống kế toán chi phí sản xuất thể hiện :

- Hệ thống kế toán chi phí thực tế luôn luôn chính xác và phù hợp cho bất kỳ doanh nghiệp nào muốn tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành thực tế vào cuối kỳ.

Hệ thống kế toán chi phí thông dụng phù hợp với các loại hình doanh nghiệp muốn có nhanh thông tin giá thành sản phẩm ở bất kỳ thời điểm nào, đến cuối kỳ nhân viên kế toán tập hợp đầy đủ chi phí sản xuất và tính được giá thành thực tế, từ đó điều chỉnh lại giá thành cho đúng. Điều này giúp doanh nghiệp giải quyết được các vấn đề cơ bản sau :

Trong môi trường sản xuất kinh doanh cạnh tranh, nhà quản lý thường yêu cầu kế toán phải cung cấp nhanh thông tin chi

phí sản xuất và giá thành sản phẩm ở bất cứ thời điểm nào để ra quyết định kinh doanh kịp thời, vì vậy kế toán không thể đợi đến cuối kỳ mới đưa ra thông tin chi phí này.

Trong kỳ kế toán luôn luôn ghi nhận các chi phí theo thực tế phát sinh để tập hợp chi phí sản xuất, đây là cách làm chính xác nhất, tuy nhiên cách này không phải lúc nào cũng được thực hành thuận lợi. Xét tính chất phát sinh của từng khoản mục chi phí có thể tập hợp ngay cho việc tính toán nhanh chóng

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 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, bảo hiểm... 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 giá thành sản phẩm làm cơ sở để xác định đúng giá bán ra. Nếu không có thông tin này thì công ty sẽ không có khả năng định một giá cạnh tranh để được hợp đồng, cũng sẽ không có khả năng định giá bán sản phẩm cạnh tranh đưa vào thị trường. Ngoài ra, trong lĩnh vực

XÂY DỰNG HỆ THỐNG KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VIỆT NAM LINH HOẠT HÀ XUÂN THẠCH



sản xuất máy móc thiết bị hạng nặng hoặc trang bị quốc phòng, có rất nhiều công việc hoặc hợp đồng mà công ty chỉ dành được bằng cách đấu thầu. Công ty cần có giá đầu thầu đủ sức cạnh tranh với các công ty khác, đồng thời mang lại lợi nhuận hợp lý cho công ty. Để làm được điều này, 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 chính xác, còn chi phí sản xuất chung thì khó khăn hơn, thường công ty ước tính chi phí sản xuất chung theo số lượng sản phẩm hoàn thành mà đề án yêu cầu.

- Hệ thống kế toán chi phí sản xuất định mức phù



hợp với các loại hình doanh nghiệp có quy trình công nghệ sản xuất ổn định, có định mức kinh tế kỹ thuật tiên tiến chính xác và nguồn cung cấp nguyên vật liệu thường xuyên ít biến động. Giá thành định mức là thông tin chuẩn nhằm phát hiện nhanh sự thay đổi định mức và các khoản chênh lệch so với định mức, đánh giá năng lực sản xuất của doanh nghiệp, từ đó nhà quản lý có cơ sở xác định đúng nguyên nhân để giải quyết kịp thời. Đến cuối kỳ kế toán xử lý các khoản biến động chi phí thực tế so với định mức để tính đúng và tính đủ vào giá thành sản phẩm. Kế toán chi phí sản xuất định mức là một loại hình hạch toán tiên tiến thể hiện qua việc áp dụng các định mức chi phí đầu vào làm cơ sở tính toán và kiểm soát chi phí sản xuất.

Liên hệ với kế toán chi phí sản xuất của nước ta hiện nay, thì chỉ có duy nhất hệ thống kế toán chi phí thực tế, vì vậy cuối kỳ mới tính được giá thành sản phẩm.

Hệ thống kế toán Việt Nam có 2 phương pháp hạch toán hàng tồn kho, đó là phương pháp kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ. Mỗi phương pháp

hạch toán hàng tồn kho có ảnh hưởng đến thời điểm, phương pháp hạch toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm khác nhau. Đối với phương pháp kiểm kê định kỳ thì việc tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cuối kỳ là hợp lý. Đối với phương pháp kê khai thường xuyên, thì mọi sự biến động tăng và giảm chi phí đều phải hạch toán kịp thời, thường xuyên chứ không đợi đến cuối kỳ. Theo chế độ kế toán hiện nay, tài khoản 154 "chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" hạch toán theo phương pháp kê khai thường xuyên, nhưng chỉ đến cuối kỳ mới được phép tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm nhập kho, điều này không phù hợp với nội dung của phương pháp kế toán. Cần phải mở rộng thời điểm hạch toán cho tài khoản này bằng cách bổ sung thêm hệ thống kế toán chi phí sản xuất thông dụng và định mức.

Hiện nay, Việt Nam phát triển nền kinh tế thị trường có sự quản lý của nhà nước theo định hướng xã hội chủ nghĩa, mọi thành phần kinh tế đều có cơ hội sản xuất kinh doanh như nhau. Tính phong phú

và đa dạng của các loại hình doanh nghiệp Việt Nam đòi hỏi cần có sự linh hoạt trong hệ thống kế toán chi phí sản xuất để đáp ứng phù hợp.

Tại Việt Nam, một số công ty có vốn đầu tư nước ngoài đang sử dụng hệ thống chi phí thông dụng và định mức của hệ thống kế toán nước ngoài, để hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm với nhân viên thực hiện là người Việt Nam. Như vậy, hệ thống này thật sự không xa lạ và nằm ngoài trình độ quản lý của nhân viên kế toán Việt Nam, có điều chúng ta chưa chính thức xem xét và ứng dụng trong các doanh nghiệp sản xuất Việt Nam hiện nay.

Mặt khác, theo quy định của thông tư số 60/TC/CDKT ngày 01/9/1997 của Bộ Tài chính, yêu cầu các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài tại Việt Nam nên chuyển đổi hạch toán từ hệ thống kế toán nước ngoài sang hệ thống kế toán Việt Nam. Việc khó khăn cho các doanh nghiệp nước ngoài là hệ thống kế toán nước ta còn có những điểm chưa phù hợp hoặc thiếu so với những thông lệ, phương pháp hạch toán phổ biến

mà phần lớn các nước tiến tiến đang áp dụng, nhất là phần kế toán chi phí. Vì vậy, có nhiều doanh nghiệp ngần ngại việc chuyển đổi hệ thống kế toán và cố kéo dài thời gian thực hiện theo quy định của thông tư với nhiều lý do khác nhau.

Từ việc đánh giá cơ bản về sự thiếu linh hoạt của kế toán chi phí sản xuất Việt Nam nói trên, chúng ta nhất thiết phải xây dựng hệ thống kế toán chi phí sản xuất linh hoạt, bằng cách bổ sung thêm kế toán chi phí thông dụng và kế toán chi phí định mức vào hệ thống kế toán Việt Nam hiện hành. Điều này chỉ thực hiện được khi Bộ Tài chính cho phép nhân viên kế toán chi phí ở các doanh nghiệp được ước tính phân bổ chi phí sản xuất chung trong kỳ, để có thể ứng dụng được hệ thống kế toán chi phí sản xuất thông dụng. Đồng thời Bộ Tài chính cần nghiên cứu và ban hành đồng bộ từ chứng từ, cách xây dựng định mức chi phí, tài khoản hạch toán và phương pháp xử lý chênh lệch biến động chi phí cuối kỳ... để có thể ứng dụng được hệ thống kế toán chi phí định mức ■