

SỰ KHÁC BIỆT GIỮA PHƯƠNG PHÁP KÊ KHAI THƯỜNG XUYỀN VỚI PHƯƠNG PHÁP KIỂM KÊ ĐỊNH KỲ TRONG HẠCH TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

BÙI VĂN DƯƠNG

Theo hệ thống kế toán doanh nghiệp, hàng tồn kho của mỗi doanh nghiệp có thể bao gồm: nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, sản phẩm dở dang, thành phẩm, hàng hóa (gọi tắt là vật tư, hàng hóa). Các DN chỉ được áp dụng một trong 2 phương pháp hạch toán hàng tồn kho: phương pháp kê khai thường xuyên hoặc phương pháp kiểm kê định kỳ. Nội dung và đặc điểm của 2 phương pháp này được xác định rõ như sau:

- Phương pháp kê khai thường xuyên: là phương pháp theo dõi và phản ánh thường xuyên, liên tục, có hệ thống tình hình nhập xuất tồn kho các loại vật tư, hàng hóa trên sổ kế toán. Khi áp dụng phương pháp này thì các tài khoản kế toán hàng tồn kho sẽ phản ánh số hiện có, tình hình biến động tăng giảm của các loại vật tư, công cụ, sản phẩm dở dang, thành phẩm, hàng hóa. Từ đó giá trị của các loại tài sản hàng tồn kho trên sổ kế toán có thể xác định ở bất kỳ thời điểm nào trong kỳ kế toán.

- Phương pháp kiểm kê định kỳ: là phương pháp hạch toán căn cứ vào kết quả kiểm kê thực tế để phản ánh giá trị tồn kho cuối kỳ của các loại vật tư, hàng hóa trên sổ kế toán tổng hợp từ đó tách ra giá trị của các loại vật tư, hàng hóa đã xuất dùng hay xuất bán trong kỳ theo công thức.

$\text{Trị giá hàng xuất} = \text{Trị giá hàng nhập} \pm \text{chênh lệch trị giá tồn kho cuối kỳ với đầu kỳ}$

Theo phương pháp này thì mọi biến động của các loại tài sản hàng tồn kho đều không theo dõi, phản ánh trên các tài khoản kế toán hàng tồn kho. Giá trị của các loại vật tư, hàng hóa tăng lên trong kỳ được phản ánh trên một tài khoản kế toán riêng. Cuối kỳ tiến hành kiểm kê để xác định giá trị vật tư, hàng hóa tồn kho thực tế làm căn cứ ghi sổ kế toán của

các tài khoản hàng tồn kho. Đồng thời căn cứ vào giá trị hàng tồn kho cuối kỳ để xác định giá trị các loại vật tư, hàng hóa xuất trong kỳ.

Như vậy khi áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ thì các tài khoản kế toán hàng tồn kho chỉ sử dụng ở đầu kỳ kế toán (để kết chuyển số dư đầu kỳ) và cuối kỳ kế toán (để kết chuyển số dư cuối kỳ) (2).

Tuy nhiên việc hạch toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh chủ yếu có liên quan đến cpSX và giá thành SP theo phương pháp kê khai thường xuyên được hướng dẫn như sau:

1. Cuối kỳ kế toán, kết chuyển chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo từng đối tượng tập hợp chi phí, ghi

Nợ TK 154 "cpSXKDDd"
Có TK 621 "cpNVLTT"

2. Cuối kỳ kế toán, kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp theo từng đối tượng tập hợp chi phí, ghi

Nợ TK 154 "cpSXKDDd"
Có TK 622 "cpNCTT"

3. Cuối kỳ kế toán, thực hiện việc tính toán phân bổ và kết chuyển chung cho từng đối tượng tập hợp chi phí, ghi:

Nợ TK 154 "cpSXKDDd"
Có TK 627 "cpSXKDDd"

4. Sau đó (cũng cuối kỳ) tính ra giá thành thực tế nhập kho, ghi:

Nợ TK 155 "thành phẩm"
Nợ TK 632 "giá vốn hàng bán"
Có TK 154 "cpSXKDDd"

Với phương pháp hạch toán như trên thì có mấy điểm cần lưu ý:

- Các chi phí sản xuất chi ra trong kỳ để sản xuất sản phẩm chỉ được ghi tăng giá trị sản phẩm đang chế tạo (TK 154) một lần lúc cuối kỳ.

- Giá thành sản xuất thực tế của những sản phẩm hoàn thành nhập kho trong kỳ chỉ được phản ánh vào các tài khoản 155 "thành phẩm" và tài khoản 154 "cpSXKDDd" một lần lúc cuối kỳ sau khi kiểm kê đánh giá

sản phẩm dở dang lúc cuối kỳ.

- Giá thành thực tế của những sản phẩm xuất bán hay xuất khác trong kỳ phản ánh trên các tài khoản 155 "thành phẩm" và tài khoản 632 "giá vốn hàng bán"...cũng chỉ được tính một lần lúc cuối kỳ sau khi đã tính được giá thành thực tế của những sản phẩm hoàn thành trong kỳ.

Từ đó có thể thấy việc hạch toán chi phí SX và giá thành sản phẩm theo phương pháp kê khai thường xuyên trong chế độ kế toán DN có nhiều điểm chưa phù hợp với yêu cầu cơ bản của phương pháp kê khai thường xuyên là có thể xác định giá trị của các loại tài sản hàng tồn kho, ở bất kỳ thời điểm nào trên sổ kế toán, trong đó có giá trị sản phẩm đang chế tạo và thành phẩm.

Nói cách khác, loại trừ các bút toán xuất kho nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, tiền lương, bảo hiểm xã hội; khấu hao tài sản cố định...phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm được xác định đúng theo yêu cầu của phương pháp kê khai thường xuyên thì các bút toán kết chuyển lúc cuối kỳ nêu trên rất gần gũi với phương pháp kiểm kê định kỳ.

Theo phương pháp kiểm kê định kỳ, các nghiệp vụ tương tự như trên sẽ được giải quyết như sau:

- Đầu kỳ, kết chuyển giá trị sản phẩm dở dang lúc đầu kỳ, ghi:

Nợ TK 631 "giá thành sản xuất"
Có TK 154 "cpSXKDDd"

- Cuối kỳ kết chuyển các chi phí sản xuất đã tập hợp được trong kỳ, ghi:

Nợ TK 631 "giá thành sản xuất"
Có TK 621 "cpNVLTT"

Có TK 622 "cpNCTT"
Có TK 627 "SPSX chung"

- Kết chuyển giá trị sản phẩm dở dang lúc cuối kỳ, ghi

Nợ TK 154 "cpSXKDDd"
Có TK 631 "giá thành sản xuất"

- Kết chuyển giá thành sản xuất thực tế của những sản phẩm hoàn thành trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 "giá vốn hàng bán"

Có TK 631 "giá thành sản xuất"

So sánh phương pháp hạch toán cpSX và giá thành sản phẩm theo chế độ giữa 2 phương pháp kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ về các bút toán trên ta thấy sự khác nhau chủ yếu là tài khoản được dùng để phản ánh tổng cpSX (dấu kỳ và phát sinh trong kỳ) và từ đó tính ra giá thành thực tế của những sản phẩm hoàn thành trong kỳ là TK 154 "cpSXKDDd" hoặc là TK 631 "giá thành sản xuất", còn các nghiệp vụ kết chuyển chi phí và giá thành sản phẩm hoàn thành thì tương tự như nhau, từ đó không thể hiện được sự khác biệt cơ bản giữa 2 phương pháp là sự khai báo thường xuyên hay kê khai lúc cuối kỳ giá trị của những sản phẩm dở dang và thành phẩm trên các tài khoản kế toán.

Nói cách khác, phương pháp hạch toán cpSX và theo phương pháp kiểm kê định kỳ theo chế độ là phù hợp với nội dung, đặc điểm của phương pháp kiểm kê định kỳ hàng tồn kho nói chung. Còn phương pháp hạch toán cpSX và giá thành sản phẩm theo phương pháp kê khai thường xuyên cần phải tiếp tục nghiên cứu.

Để giải quyết vấn đề này, cần phải thấy rằng kế toán không thể phản ánh số hiện có và tình hình tăng, giảm của sản phẩm dở dang và thành phẩm một cách liên tục trên các tài khoản kế toán theo giá trị thực tế, vì chỉ có thể biết được giá trị thực tế của các khoản mục chi phí cấu tạo nên giá thành sản phẩm sau khi sản phẩm chế tạo đã hoàn thành toàn bộ hoặc sau khi đã kiểm kê đánh giá sản phẩm dở dang lúc cuối kỳ. Từ đó muốn kê khai thường xuyên sự biến động của sản phẩm dở dang và thành phẩm phát sinh trong kỳ thì kế toán phải sử dụng một loại giá trị khác không phải là giá thực tế và có tính ổn định trong kỳ kế toán để dễ dàng phản ánh tình hình tăng, giảm và số hiện có của sản phẩm đang chế tạo cũng như thành phẩm tồn kho.

Đối với thành phẩm thì loại giá được sử dụng tạm thời để phản ánh một cách thường xuyên, liên tục tình hình nhập xuất, tồn kho thành phẩm có thể là giá thành kế hoạch; giá thành định mức hay giá thành thực tế của kỳ trước. Trong những năm trước, kế toán cũng thường sử dụng chỉ tiêu giá thành kế hoạch để hạch toán tình hình nhập xuất tồn kho một cách thường xuyên các loại thành phẩm. Tuy nhiên giá thành kế hoạch chỉ được dùng ở khâu hạch toán chi tiết còn việc phản ánh vào các tài

khoản tổng hợp thì được ghi chép theo giá thành thực tế tính được lúc cuối kỳ.

Trong điều kiện hiện nay, khi áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên thì kế toán có thể ứng dụng phương pháp như trên để đáp ứng yêu cầu khai báo thường xuyên tình hình tăng giảm và số hiện có của thành phẩm tồn kho trên các sổ kế toán nhưng giá thành KH hay giá thành định mức của sản phẩm không chỉ được dùng trong khâu hạch toán chi tiết mà còn được dùng để ghi chép vào các tài khoản tổng hợp. Đến khi tính được giá thành sản xuất thực tế của sản phẩm hoàn thành, nhập kho trong kỳ, kế toán sẽ ghi các bút toán điều chỉnh trên các tài khoản tổng hợp có liên quan.

Mặt khác giá thành sản phẩm là chỉ tiêu tổng hợp của những cpSX đã kết tinh trong một khối lượng sản phẩm nhất định cho nên khi kế toán sử dụng giá thành kế hoạch hay giá thành định mức để phản ánh tình hình nhập xuất, tồn kho thành phẩm thì những cpSX cấu tạo nên giá thành KH hay giá thành định mức cũng phải được phản ánh trên các tài khoản chi phí cũng như tài khoản sản phẩm dở dang nhằm bảo đảm tính thống nhất của hệ thống. Hệ thống này có thể gọi là hệ thống cpSX và giá thành sản phẩm theo chi phí tiêu chuẩn đã tính trước. Đến cuối kỳ trên cơ sở cpSX thực tế phát sinh trong kỳ đã tập hợp được kế toán sẽ lập các bút toán điều chỉnh để điều chỉnh hệ thống cpSX và giá thành sản phẩm đã tính trước theo số liệu thực tế.

Phương pháp hạch toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh về cpSX và giá thành sản phẩm theo phương pháp kê khai thường xuyên theo kiến nghị cụ thể như sau:

1. Khi phát sinh các chi phí về nguyên liệu, vật liệu để sản xuất sản phẩm, ghi:

Nợ TK 621 "cpNVLT"

Có TK 152 "NL, VL"

Theo số thực tế.

2. Khi phát sinh các chi phí về tiền lương phải trả cho công nhân sản xuất sản phẩm và các khoản khác được phép tính vào chi phí theo tỉ lệ tiền lương công nhân sản xuất sản phẩm, ghi:

Nợ TK 622 "cpNCTT"

Có TK 334 "PTCNV"

Có TK 338 "PTPNK"

Theo số thực tế.

3. Khi phát sinh các cpSX khác ở phân xưởng sản xuất, ghi:

Nợ TK 627 "cpSX chung"

Có TK 152 "NL, VL"

Có TK 153 "CC, DC"

Có TK 334 "PTCNV"

Có TK 338 "PTPNK"

Có TK 214 "HMTSCĐ"

Theo số thực tế.

4. Khi có sản phẩm hoàn thành nhập kho, ghi:

+ Nợ TK 155 "TP"

Có TK 154 "cpSXKDDd"

Theo giá thành đã tính trước.

+ Đồng thời ghi:

Nợ TK 154 "cpSXKDDd"

Có TK 621 "cpNVLT"

Có TK 622 "cpNCTT"

Có TK 627 "cpSX chung"

Theo chi phí đã tính trước.

5. Khi xuất kho thành phẩm giao cho khách hàng thì đồng thời với việc ghi nhận doanh thu được hưởng kế toán ghi:

Nợ TK 632 "giá vốn hàng bán"

Có TK 155 "TP"

Theo giá thành đã tính trước.

6. Cuối kỳ, trên cơ sở chi phí sản xuất thực tế phát sinh trong kỳ đã tập hợp được ở bên nợ các tài khoản 621 "cpNVLT"; tài khoản 622 "cpNCTT"; tài khoản 627 "cpSX chung" kế toán sẽ xác định khoản chênh lệch giữa cpSX thực tế phát sinh với cpSX đã tính trước để tính giá thành thực tế sản phẩm hoàn thành nhập kho (theo phương pháp định mức) cũng như giá thành thực tế của những sản phẩm đã xuất bán hay xuất khác trong kỳ và ghi các bút toán điều chỉnh.

Trường hợp cpSX thực tế phát sinh lớn hơn cpSX đã tính trước thì kế toán sẽ ghi các bút toán điều chỉnh sau đây:

1. Điều chỉnh chi phí, ghi:

Nợ TK 154 "cpSXKDDd"

Có TK 621 "cpNVLT"

Có TK 622 "cpNCTT"

Có TK 627 "cpSX chung"

Theo khoản chênh lệch chi phí thực tế lớn hơn chi phí tính trước.

2. Điều chỉnh giá thành sản phẩm hoàn thành nhập kho, ghi:

Nợ TK 155 "TP"

Có TK 154 "cpSXKDDd"

Theo khoản chênh lệch giá thành thực tế lớn hơn giá thành đã tính trước.

3. Điều chỉnh giá thành sản phẩm đã xuất bán, ghi:

Nợ TK 632 "giá vốn hàng bán"

Có TK 155 "TP"

Theo khoản chênh lệch giữa giá thành thực tế sản phẩm xuất kho lớn hơn giá thành đã tính trước.

Trường hợp cpSX thực tế phát sinh nhỏ hơn cpSX đã tính trước thì kế toán cũng ghi các bút toán điều chỉnh như trên nhưng bằng số âm.

Phương pháp hạch toán các nghiệp vụ kinh tế phát sinh như trên vừa đáp ứng yêu cầu kê khai thường xuyên vừa bảo đảm cho việc tổng hợp cpSX theo yêu tố một cách chính xác và thuận lợi trong việc kiểm soát chi phí.