

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI

TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG – XÃ HỘI

NGUYỄN THỊ NGÀ

**KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ
THÀNH SẢN PHẨM TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN 199**

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

Hà Nội - 2019

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO BỘ LAO ĐỘNG - THƯƠNG BINH VÀ XÃ HỘI
TRƯỜNG ĐẠI HỌC LAO ĐỘNG – XÃ HỘI

NGUYỄN THỊ NGÀ

**KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ
THÀNH SẢN PHẨM TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN 199**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã ngành: 8340301

LUẬN VĂN THẠC SĨ KẾ TOÁN

CÁN BỘ HƯỚNG DẪN KHOA HỌC: TS. Trần Thị Dự

Hà Nội - 2019

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu nêu trong luận văn là trung thực. Những kết luận khoa học của luận văn chưa từng được ai công bố trong bất kỳ công trình nào khác.

Tác giả luận văn

Nguyễn Thị Nga

LỜI CẢM ƠN

Tác giả xin trân trọng cảm ơn tập thể lãnh đạo trường Đại học Lao động - Xã hội, tập thể lãnh đạo và các thầy cô giáo của Khoa Sau đại học và Khoa Kế toán của trường.

Tác giả đặc biệt gửi lời cảm ơn sâu sắc nhất đến cô giáo **TS. Trần Thị Dự** đã tận tình hướng dẫn chỉ bảo và động viên tác giả trong quá trình nghiên cứu và hoàn thành luận văn.

Tác giả xin trân trọng cảm ơn tập thể lãnh đạo và cán bộ công nhân viên của Công ty cổ phần 199 đã cung cấp các thông tin hữu ích giúp tác giả hoàn thành luận văn.

Tác giả xin cảm ơn bạn bè đồng nghiệp và gia đình đã động viên, chia sẻ với tác giả trong suốt quá trình thực hiện và hoàn thành luận văn.

Tác giả luận văn

Nguyễn Thị Nga

DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT

BHTN	Bảo hiểm thất nghiệp
BHXH	Bảo hiểm xã hội
BHYT	Bảo hiểm y tế
CPNCTT	Chi phí nhân công trực tiếp
CCDC	Công cụ dụng cụ
CPNVLTT	Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
CPSX	Chi phí sản xuất
CPSXC	Chi phí sản xuất chung
CPSXDDDK	Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ
CPSXDDCK	Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ
DN	Doanh nghiệp
KH	Khấu hao
KHTSCĐ	Khấu hao tài sản cố định
KKTX	Kê khai thường xuyên
KPCĐ	Kinh phí công đoàn
NL	Nhiên liệu
NVLC	Nguyên vật liệu chính
NVL	Nguyên vật liệu
PTTT	Phụ tùng thay thế
QTCP	Quản trị chi phí
VLP	Vật liệu phụ
SX	Sản xuất

DANH MỤC SƠ ĐỒ, HÌNH

- 3.1. Sơ đồ tổ chức bộ máy quản lý công ty cổ phần 199
- 3.2. Quy trình sản xuất sản phẩm tại công ty cổ phần 199
- 3.3. Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán tại công ty
- 4.1. Sơ đồ trình tự hạch toán chi phí trả trước
- 3.1. Bảng định mức sử dụng NVL cho quần âu cỡ L
- 3.2. Đơn giá tiền lương cho từng việc sản phẩm gia công
- 3.3. Báo cáo giá thành sản phẩm tổ may số 1
- 4.1. Bảng phân loại theo cách ứng xử của chi phí
- 4.2. Báo cáo phân tích chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- 4.3. Báo cáo chi phí sản xuất sản phẩm

CHƯƠNG 1: GIỚI THIỆU ĐỀ TÀI NGHIÊN CỨU

1.1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong xu thế toàn cầu hóa hiện nay, các công ty cổ phần tại Việt Nam đang có nhiều cơ hội phát triển nhưng cũng có không ít thách thức đang chờ đón. Để vượt qua các thách thức và phát triển bền vững các nhà quản trị doanh nghiệp cần có các quyết sách sáng suốt để định hướng phát triển cho công ty. Bộ phận kế toán của mỗi doanh nghiệp chính là nơi cung cấp thông tin một cách chính xác nhất cho nhà quản trị. Trong đó, kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm được coi là một trong các khâu trọng yếu của mỗi doanh nghiệp sản xuất. Thông qua kế toán chi phí giá thành, nhà quản trị sẽ có những quyết định đúng đắn trong việc sản xuất kinh doanh nhằm nâng cao khả năng cạnh tranh cho doanh nghiệp. Hiện nay tại Việt Nam, kế toán đang được quy định theo hệ thống từ luật, chế độ kế toán, các chuẩn mực kế toán. Kế toán chi phí giá thành cũng không nằm ngoài hệ thống đó, đang được xem xét trên các góc độ kế toán tài chính và các năm gần đây là góc độ kế toán quản trị. Qua các góc độ này nhà quản trị sẽ đầy đủ thông tin để điều hành, kiểm soát, định hướng hoạt động sản xuất kinh doanh của mình. Qua đó góp phần tiết kiệm chi phí, hạ giá thành sản phẩm, và đạt được mục đích cuối cùng là nâng cao lợi nhuận, khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp. Số liệu do báo chí công bố cho thấy, trong năm 2011, ngành dệt may đạt mục tiêu xuất khẩu đạt tới 13 tỷ đô la, chiếm khoảng 2,5 % thị phần toàn cầu. Hàng dệt may, thêu đan, may mặc của Việt Nam hiện đứng thứ 5 của thế giới và phấn đấu tiến lên hàng top 3 trong những năm tới. Trong năm 2011, hàng dệt may xuất khẩu của Việt Nam sang Hoa Kỳ thu về gần 7 tỷ đô la, bán sang EU thu hơn 2 tỷ đô la và xuất qua Nhật Bản chiếm 1.5 tỷ đô la, kim ngạch trên một tỷ đô la còn lại là tại các thị trường khác khắp các châu lục.

Trong khi đó sự cạnh tranh không chỉ đơn thuần là sự cạnh tranh về chất lượng của sản phẩm mà còn là sự cạnh tranh về giá cả, thì vấn đề giảm chi phí, hạ giá thành sản phẩm luôn luôn được đặt lên mục tiêu hàng đầu đối với mỗi doanh nghiệp. Vấn đề này tuy không còn mới mẻ, nhưng nó luôn là vấn đề mà mọi doanh nghiệp quan tâm hàng đầu. Vậy các doanh nghiệp cần có

biện pháp gì để có thể đạt được mục tiêu: Giảm chi phí, hạ giá thành nhưng vẫn đảm bảo chất lượng của sản phẩm, tạo ra sức cạnh tranh trên thị trường. Việc hạch toán chi phí và tính đúng giá thành sản phẩm tại các doanh nghiệp có ý nghĩa rất lớn trong công tác quản lý chi phí, tính giá thành, mặt khác tạo điều kiện cho các doanh nghiệp có biện pháp phân đấu hạ thấp giá thành và nâng cao chất lượng sản phẩm. Đó là một trong những điều kiện quan trọng để sản phẩm của doanh nghiệp có thể đứng vững được trên thị trường và có sức cạnh tranh với các sản phẩm cùng loại trên thị trường của các doanh nghiệp khác. Hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm là một trong những phần hành quan trọng của kế toán, nó có vai trò đặc biệt quan trọng trong công tác quản lý của doanh nghiệp nói riêng cũng như quản lý vĩ mô của nhà nước nói chung.

Ngành may mặc ngành truyền thống của Việt Nam phục vụ cho tiêu dùng trong nước cũng như xuất khẩu. Những năm gần đây, hàng dệt may xuất khẩu luôn tăng dần, với các thị trường chính gồm Hoa Kỳ, EU, Nhật Bản và Hàn Quốc... Yêu cầu của các thị trường tiêu thụ sản phẩm ngày càng cao về chất lượng cũng như giá cả cần có tính cạnh tranh với sản phẩm các quốc gia khác như Trung Quốc.. Ngoài ra, các doanh nghiệp trong ngành dệt may cũng phải đối mặt với những khó khăn trong huy động vốn, tổ chức sản xuất. Bản thân Công ty CP 199 với nhà máy, các xí nghiệp, thực hiện nhiều dây chuyền sản xuất phức tạp, việc tính chính xác và quản lý chi phí sản xuất luôn là vấn đề cấp thiết và cần hoàn thiện ngày một tốt hơn.

Từ những lý do trên, tác giả chọn đề tài “*Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại công ty cổ phần 199*” làm đề tài luận văn thạc sỹ của mình.

Đề tài nghiên cứu kế toán chi phí sản xuất và phương pháp tính giá thành sản phẩm may mặc tại Công ty cổ phần 199 nhằm đánh giá thực trạng kế toán và đề ra những giải pháp nhằm phục vụ việc kiểm soát chi phí, xác định giá thành tại công ty.

1.2. Mục tiêu nghiên cứu

Hệ thống hóa lý luận nhằm làm sang tỏ cơ sở lý luận phương pháp nghiên cứu về kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp sản xuất.

Nghiên cứu các vấn đề thực tế về kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp sản xuất sản phẩm may mặc tại công ty cổ phần 199 từ đó, đánh giá thực trạng kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong hoạt động may tại công ty cổ phần 199 và Đưa ra giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm may trong công ty cổ phần 199.

1.3. Đối tượng, phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu: Đề tài tập trung vào nghiên cứu kế toán chi phí, tính giá thành sản phẩm may mặc tại Công ty cổ phần 199.

Phạm vi nghiên cứu:

Về không gian: Tại Công ty cổ phần 199

Về thời gian: Phạm vi số liệu năm 2017-2019

Về nội dung: Việc nghiên cứu thực hiện trên phương diện kế toán tài chính và kế toán quản trị trong công ty. Về chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tập trung vào sản phẩm may gia công xuất khẩu tại công ty.

1.4. Phương pháp nghiên cứu

- *Phương pháp thu thập dữ liệu sơ cấp:*

+ Phương pháp phỏng vấn: Tác giả sử dụng phương pháp này để thu thập thông tin về kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm ở Công ty Cổ phần 199.

+ Phương pháp nghiên cứu hiện trường

Tác giả trực tiếp tiến hành quan sát tại phòng kế toán, bộ phận kế toán CP sản xuất và giá thành sản phẩm của Công ty. Tác giả nghiên cứu hành vi của người quản trị và các kế toán viên thực hành công tác kế toán chi phí sản

xuất và giá thành sản phẩm, nghiên cứu các chứng từ kế toán, trình tự luân chuyển chứng từ, sổ kế toán, quy trình ghi sổ, các báo cáo kế toán,...

- *Phương pháp thu thập dữ liệu thứ cấp*: Dữ liệu thứ cấp là dữ liệu có sẵn đã được thu thập từ trước. Thông qua các phiếu điều tra, các cuộc phỏng vấn trước đó hay những thông tin thu được qua nghiên cứu các tài liệu của Công ty Cổ Phần 199, sách báo, tạp chí, internet...được sử dụng để làm cơ sở phân tích tình hình hiện tại của doanh nghiệp về tài sản, nguồn vốn, kết quả SXKD và thu thập số liệu về kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm của doanh nghiệp.

1.5. Tổng quan các công trình nghiên cứu

- Ngô Thành Nam (2009), “*Hoàn thiện hệ thống kế toán tại các doanh nghiệp ngành may mặc trên địa bàn tỉnh Hải Dương*”, bàn về những giải pháp hoàn thiện cho các doanh nghiệp ngành may mặc trên địa bàn tỉnh này. Trên cơ sở khảo sát số liệu thực tế, giải pháp mà tác giả đưa ra gồm: Hoàn thiện việc phân loại chi phí: tác giả đã đề xuất hướng phân loại theo mức độ ứng xử trong doanh nghiệp may mặc. Với chi phí sản xuất chung phát sinh như khảo sát hầu hết là chi phí hỗn hợp thì các doanh nghiệp có thể sử dụng phương pháp cực đại – cực tiểu hoặc bình phương bé nhất để tách thành biến phí và định phí. Tác giả đề xuất hoàn thiện hạch toán thiệt hại trong doanh nghiệp may mặc thông qua việc quy định rõ tỷ lệ sản phẩm hỏng trong và ngoài định mức tại doanh nghiệp để loại trừ chi phí ngoài định mức khỏi giá thành. Với đặc điểm các doanh nghiệp gia công theo các đơn đặt hàng, tác giả đề xuất lựa chọn kỳ tính giá thành theo thời gian gia công đơn đặt hàng sẽ giúp tiết kiệm thời gian và công sức và tính toán chính xác. Để quản lý chi phí sản xuất, các doanh nghiệp cần xây dựng hệ thống định mức chi phí sản xuất. Xây dựng và vận hành hệ thống kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm.

Tác giả đã trình bày phương hướng hoàn thiện cho kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm doanh nghiệp may mặc trên địa bàn tỉnh Hải Dương theo cả hướng kế toán tài chính và kế toán quản trị. Tuy nhiên, giải pháp đưa ra chưa có số liệu tính toán, các bước thực hiện giải pháp và kết quả

cụ thể của các giải pháp hoàn thiện.

- Nguyễn Bích Hương Thảo (2013), “*Kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm cho các doanh nghiệp chế biến thủy sản*” đã đi vào khảo sát ngành chế biến thủy sản. Tác giả đã tìm hiểu công tác kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm tại doanh nghiệp. Với kết quả thu được, tác giả đưa ra những đề xuất:

Về phương pháp tính giá thành sản phẩm: Tác giả đã đưa ra đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất, đối với ngành chế biến thủy sản có cùng quy trình nhưng tạo ra một nhóm sản phẩm cùng loại có quy cách khác nhau, kế toán phải xác định tỷ lệ giá thành giữa tổng giá thành thực tế và giá thành theo định mức. Ngoài ra, tác giả còn có đề xuất ứng dụng kế toán quản trị nâng cao quản lý và kiểm soát chi phí gồm xây dựng định mức chi phí cho CPNVLT, CPNCTT, CPSXC.

Đề tài đã đi sâu vào phân tích ảnh hưởng của đặc điểm quy trình công nghệ, đặc điểm sản phẩm để đánh giá công tác kế toán và đưa ra những hoàn thiện cho công tác kế toán chi phí cũng như tính giá thành sản phẩm nằm trong lĩnh vực chế biến thủy sản.

- Ngoài ra, còn có các đề tài là luận văn thạc sỹ như: Tạ Thị Hải Hà (2013), “*Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại Công ty Cổ phần Sơn Hải Phòng*”; Kiều Thị Phương Nhung (2014), “*Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại công ty CP xây dựng và thương mại Sơn Tây*”; Bùi Quang Hoàng (2016), “*Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm phần mềm tại công ty cổ phần ứng dụng và công nghệ Tháng Tám*”...

Qua việc tổng hợp lại những nghiên cứu trước, tác giả thấy rằng việc nghiên cứu kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm đã có tác giả nghiên cứu. Hầu hết các nghiên cứu đều tập trung vào nghiên cứu kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm tại các công ty cụ thể. Trong nền kinh tế Việt Nam ngành may mặc đang dần chiếm vị thế quan trọng và được người tiêu dùng đón nhận. Ngành Dệt May là ngành có năng lực cạnh tranh cao

trong quá trình hội nhập thương mại quốc tế, là ngành xuất khẩu chủ lực của ngành công nghiệp Việt Nam trong những năm qua. Kim ngạch xuất khẩu dệt may tăng lên qua hàng năm. Bên cạnh đó, khả năng cạnh tranh và hội nhập của ngành dệt may Việt Nam đã phát triển mạnh, hoàn toàn đáp ứng được nhu cầu của các thị trường lớn. Đây cũng là ngành có nhu cầu lao động cao, do đó ngành dễ dàng giải quyết và thu hút việc làm cho người lao động kể cả lao động xuất phát từ nông thôn, từ đó góp phần ổn định và thúc đẩy tiến bộ xã hội, cải thiện quan hệ sản xuất, bảo đảm và tiến tới phân phối công bằng hơn về thu nhập, đồng thời bảo đảm ngày càng nhiều công ăn việc làm cho xã hội, giảm tỷ lệ thất nghiệp ở thành thị và tăng thời gian lao động được sử dụng ở nông thôn. Công ty cổ phần 199 tiền thân là xí nghiệp may thương binh 27/7 Hà Nam Ninh. Công ty là một trong những công ty hàng đầu Việt Nam về sản xuất đồng phục quân đội và quần áo lao động. Tuy nhiên vẫn chưa có nhiều nghiên cứu nào về kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm tại công ty cổ phần 199 về cả hai mặt kế toán tài chính và kế toán quản trị. Do vậy, tác giả đã lựa chọn đề tài “Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại Công ty cổ phần 199”.

1.6. Kết cấu của luận văn

Ngoài lời cam đoan, lời cảm ơn, mục lục, danh mục chữ viết tắt, danh mục sơ đồ và bảng biểu, tài liệu tham khảo, các phụ lục, nội dung chính của luận văn được chia thành bốn chương như sau:

Chương 1: Giới thiệu về đề tài nghiên cứu

Chương 2: Cơ sở lý luận về kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất.

Chương 3: Thực trạng kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm may mặc tại Công ty cổ phần 199

Chương 4: Giải pháp hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm may mặc tại Công ty cổ phần 199.

CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT

2.1. Khái quát chung về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp sản xuất

2.1.1. Chi phí sản xuất

2.1.1.1. Khái niệm

Quá trình SXKD là quá trình mà doanh nghiệp phải thường xuyên đầu tư các loại chi phí khác nhau để cùng đạt được mục đích là tạo ra khối lượng sản phẩm, lao vụ hoặc khối lượng công việc phù hợp với nhiệm vụ sản xuất đã xác định và thực hiện. Thực chất hoạt động SXKD của DN là sự vận động, kết hợp, tiêu dùng và chuyển đổi các yếu tố tư liệu lao động, đối tượng lao động và sức lao động để tạo ra kết quả cuối cùng của hoạt động sản xuất. Quá trình vận động của chu kỳ SXKD có thể khái quát thành ba giai đoạn.

Quá trình hoạt động SXKD của doanh nghiệp được thực hiện liên tục, lặp lại không ngừng và điểm khởi đầu của mỗi quá trình SXKD là tiền, các khoản phải thu, các tài sản khác. Như vậy, chi phí hoạt động của doanh nghiệp phát sinh trong tất cả các giai đoạn sản xuất, tuy nhiên chỉ các chi phí phát sinh trong giai đoạn biến đổi các yếu tố đầu vào để trở thành các sản phẩm, lao vụ, dịch vụ mới được gọi là chi phí sản xuất. Chi phí sản xuất có thể được định nghĩa theo nhiều phương diện khác nhau.

Theo VAS 01 và IAS 01 “Chuẩn mực chung” thì: “Chi phí là các yếu tố làm giảm các lợi ích kinh tế của doanh nghiệp trong kỳ, dưới hình thức các khoản tiền chi ra hoặc giảm tài sản hoặc làm phát sinh các khoản nợ dẫn đến làm giảm nguồn vốn chủ sở hữu nhưng không bao gồm khoản phân phối cho các cổ đông hoặc chủ sở hữu”. Theo định nghĩa này, chi phí được xem xét theo từng kỳ kế toán và là các khoản mục trong báo cáo tài chính. Theo cách đó thì chi phí được ghi nhận, phản ánh theo những nguyên tắc nhất định. Định nghĩa chi phí như vậy phù hợp khi đứng trên góc độ của đối tượng sử dụng thông tin kế toán tài chính, chủ yếu là đối tượng bên ngoài doanh nghiệp.

Vậy để tiến hành hoạt động sản xuất kinh doanh của mình các doanh nghiệp phải huy động, sử dụng các nguồn lực như lao động, vật tư, tiền vốn... để tạo ra sản phẩm hay hoàn thành công việc, lao vụ của mình. Những chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra để tiến hành sản xuất sản phẩm, hoàn thành công việc, lao vụ đó được gọi là chi phí sản xuất. Chi phí sản xuất kinh doanh của các doanh nghiệp phát sinh thường xuyên trong suốt quá trình tồn tại và hoạt động của doanh nghiệp. Nhưng để phục vụ cho nhu cầu quản lý chi phí sản xuất kinh doanh phải được tập hợp theo từng thời kỳ: tháng, quý, năm.

Trên góc độ KTTC: Chi phí sản xuất hay chi phí chế tạo sản phẩm là toàn bộ các khoản chi phí liên quan tới việc sản xuất, chế tạo sản phẩm phát sinh trong quá trình sản xuất. Toàn bộ các chi phí này được tính vào giá thành sản phẩm. Chỉ những chi phí dùng để tiến hành các hoạt động sản xuất mới được coi là chi phí sản xuất và là bộ phận quan trọng trong chi phí SXKD của DN. Chi phí sản xuất gồm nhiều khoản mục khác nhau, thông thường gồm: CP nguyên vật liệu trực tiếp, CP nhân công trực tiếp, CP sản xuất chung.

Trên góc độ KTQT: Chi phí có thể là dòng phí tổn thực tế gắn liền với hoạt động hàng ngày khi tổ chức thực hiện, kiểm tra, ra quyết định, chi phí cũng có thể là dòng phí tổn ước tính để thực hiện dự án, những phí tổn mất đi do chọn lựa phương án, hy sinh cơ hội kinh doanh. Như vậy, chi phí có thể đã thực tế phát sinh, cũng có thể chưa phát sinh mà mới chỉ ước tính; có thể là những cơ hội bị mất đi do chúng ta đã lựa chọn một cơ hội khác. Chi phí không phải gắn liền với một kỳ cụ thể nào mà nó được xem xét gắn liền với các phương án, cơ hội kinh doanh gắn liền với một quyết định cụ thể mà nhà quản trị phải đưa ra. Chi phí là các hy sinh về các lợi ích kinh tế, phản ánh các nguồn lực mà đơn vị sử dụng để cung cấp các sản phẩm, dịch vụ.

Xét về mặt bản chất thì chi phí sản xuất là sự chuyển dịch vốn vào đối tượng tính giá nhất định, vốn này được DN bỏ ra trong quá trình sản xuất. Xuất phát từ mục đích và nguyên tắc KD thì mọi sản phẩm tạo ra luôn được DN quan tâm đến hiệu quả mang lại.

2.1.1.2. Phân loại chi phí sản xuất

a) Phân loại CP theo nội dung tính chất kinh tế của chi phí

Đặc điểm của cách phân loại này là căn cứ vào nội dung, tính chất kinh tế của chi phí, các chi phí giống nhau được xếp vào một yếu tố, không phân biệt chi phí đó phát sinh trong lĩnh vực hoạt động nào, bao gồm:

Chi phí nguyên vật liệu: Là trị giá nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu, phụ tùng thay thế đã sử dụng phục vụ trực tiếp sản xuất.

Chi phí tiền lương, tiền công: Là chi phí về tiền lương, tiền công phải trả cho người lao động tham gia vào quá trình sản xuất.

Chi phí các khoản trích theo lương: Là các khoản trích theo lương phải trả người lao động như BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ.

Chi phí về công cụ, dụng cụ: Là giá trị công cụ dụng cụ xuất sử dụng và tính phân bổ cho chi phí sản xuất trong kỳ.

Chi phí khấu hao tài sản cố định: Là chi phí về trị giá hao mòn của TSCĐ sử dụng phục vụ trực tiếp cho sản xuất.

Chi phí dịch vụ mua ngoài: Là các khoản chi phí về dịch vụ phục vụ trực tiếp cho quá trình sản xuất như: Vận chuyển, điện thoại, nước,...

Các chi phí khác bằng tiền: Là những khoản chi phí trực tiếp khác ngoài những chi phí trên như: tiếp khách, hội nghị, thuế tài nguyên (nếu có).

Cách phân loại này cho biết kết cấu, tỷ trọng của từng loại chi phí sản xuất mà doanh nghiệp đã chi ra để lập bản thuyết minh báo cáo tài chính, phân tích tình hình, thực hiện dự toán chi phí và lập dự toán chi phí kỳ sau.

b) Phân loại CP theo mục đích, công dụng chi phí và quản lý giá thành

Theo cách phân loại này thì những chi phí có công dụng như nhau sẽ được xếp vào một yếu tố, bao gồm:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là toàn bộ giá trị nguyên vật liệu chính, vật liệu phụ, vật liệu khác... được sử dụng trực tiếp sản xuất sản phẩm.

Chi phí nhân công trực tiếp là toàn bộ chi phí trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm như tiền lương, các khoản phụ cấp, các khoản BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất.

Chi phí sản xuất chung là những khoản chi phí sản xuất liên quan đến việc phục vụ và quản lý sản xuất trong phạm vi các phân xưởng, tổ đội sản xuất bao gồm chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí vật liệu, công cụ dụng cụ, chi phí dịch vụ mua ngoài... phục vụ cho sản xuất.

Tùy theo đặc điểm, yêu cầu quản lý của từng doanh nghiệp mà chi phí sản xuất cũng có thể được theo dõi chi tiết thành các khoản mục nhỏ hơn. Đối với các doanh nghiệp sản xuất ra nhiều loại sản phẩm thì chi phí sản xuất còn có thể được hạch toán theo từng khoản mục chi phí cho từng sản phẩm.

Cách phân loại này là cơ sở để doanh nghiệp quản lý chi phí theo định mức, tổ chức kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo khoản mục. Ngoài ra, đây căn cứ để phân tích tình hình thực hiện kế hoạch và xây dựng định mức chi phí sản xuất cho kỳ sau.

c) Phân loại CP theo mối quan hệ với khối lượng sản phẩm hoàn thành

Đây là phương pháp phân loại chi phí được sử dụng nhiều trong kế toán quản trị chi phí sản xuất. Mỗi yếu tố chi phí tham gia vào quá trình sản xuất với mức độ khác nhau, có yếu tố chủ yếu chiếm tỷ trọng lớn trong chi phí sản xuất sản phẩm, có yếu tố không chủ yếu chiếm tỷ trọng nhỏ trong tổng chi phí sản xuất đó. Theo cách phân loại này, chi phí sản xuất được chia thành:

Chi phí biến đổi là những chi phí có sự thay đổi về lượng tương quan tỷ lệ thuận với sự thay đổi của khối lượng SP sản xuất trong kỳ. CP biến đổi cho một đơn vị sản phẩm lại không đổi như CP nhân công, CP nguyên vật liệu,...).

Chi phí cố định là những chi phí không biến đổi khi mức độ hoạt động thay đổi, nhưng khi tính cho một đơn vị hoạt động thì chi phí này lại thay đổi như chi phí thuê nhà xưởng, lương của ban quản lý.

Chi phí hỗn hợp là những chi phí gồm các yếu tố của chi phí cố định và chi phí biến đổi. Trong một giới hạn nhất định nó là chi phí cố định nhưng vượt qua giới hạn đó nó trở thành chi phí biến đổi (như CP điện thoại, fax,...).

Việc phân loại chi phí theo tiêu thức này có ý nghĩa quan trọng trong quá trình quản lý chi phí sản xuất tại doanh nghiệp, là cơ sở thiết kế và xây dựng mô hình chi phí trong mối quan hệ giữa chi phí - khối lượng - lợi nhuận, dùng để phân tích điểm hòa vốn và đưa ra các quyết định quan trọng trong kinh doanh. Ngoài ra, cách phân loại này còn giúp các nhà quản trị xác định đúng đắn phương hướng sử dụng và nâng cao hiệu quả của các loại chi phí.

d) Phân loại CP nhằm phục vụ cho việc ra quyết định

Theo quan điểm này, chi phí bao gồm:

Chi phí chênh lệch là những khoản chi phí có ở phương án này nhưng chỉ có một phần hoặc không có ở phương án khác.

Chi phí chìm là những chi phí đã phát sinh, nó có trong tất cả các phương án SXKD được đưa ra xem xét lựa chọn. Đây là những chi phí mà nhà quản trị phải chấp nhận không có sự lựa chọn. Bởi vậy, chi phí chìm luôn có thông tin không thích hợp cho việc xem xét, lựa chọn phương án tối ưu.

Chi phí cơ hội là chi phí bị mất đi vì lựa chọn phương án, hành động này thay vì lựa chọn phương án, hành động khác. Vì vậy, ngoài những chi phí đã được tập hợp trong sổ sách kế toán, trước khi ra quyết định, nhà quản trị còn phải xem xét chi phí cơ hội phát sinh do những yếu tố kinh doanh có thể sử dụng theo cách khác mà những cách này cũng mang lại lợi nhuận.

e) Phân loại chi phí theo mối quan hệ với quy trình sản xuất

Chi phí sản xuất

Giai đoạn sản xuất là giai đoạn chế biến nguyên vật liệu thành thành phẩm bằng sức lao động của công nhân kết hợp với việc sử dụng máy móc thiết bị. Chi phí sản xuất bao gồm ba khoản mục: chi phí nguyên liệu vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Chi phí ngoài sản xuất

Đây là các chi phí phát sinh ngoài quá trình sản xuất sản phẩm liên quan đến quá trình tiêu thụ sản phẩm hoặc phục vụ công tác quản lý chung toàn doanh nghiệp. Thuộc loại chi phí này gồm có hai khoản mục chi phí: Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp.

f). Phân loại chi phí theo mối quan hệ với báo cáo tài chính

Chi phí sản phẩm: bao gồm các chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất sản phẩm, do vậy các chi phí này kết hợp tạo nên giá trị của sản phẩm hình thành qua giai đoạn sản xuất.

Chi phí sản phẩm gồm các khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Xét theo mối quan hệ với việc xác định lợi tức trong từng kỳ hạch toán, chi phí sản phẩm chỉ được tính toán, kết chuyển để xác định lợi nhuận trong kỳ tương ứng với khối lượng sản phẩm đã được tiêu thụ trong kỳ đó. Chi phí của khối lượng sản phẩm tồn kho chưa được tiêu thụ vào cuối kỳ sẽ được lưu giữ như là giá trị tồn kho và được kết chuyển để xác định lợi nhuận ở kỳ sau khi chúng được tiêu thụ.

Chúng được ghi nhận là một bộ phận tài sản và được phản ánh trong chỉ tiêu hàng tồn kho (“Sản phẩm dở dang”, “Thành phẩm tồn kho”, “Hàng hoá tồn kho”) trong Bảng cân đối kế toán. Trong trường hợp các sản phẩm, hàng hoá đã được tiêu thụ thì chi phí sản phẩm là vốn hàng đã bán và được ghi vào chỉ tiêu “Giá vốn hàng bán” trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và được bù đắp bằng doanh thu của số sản phẩm hàng hoá đã tiêu thụ.

Chi phí thời kỳ: gồm các khoản mục chi phí còn lại ngoài các khoản mục chi phí thuộc chi phí sản phẩm. Đó là chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp. Các chi phí thời kỳ phát sinh ở kỳ hạch toán nào được xem là có tác dụng phục vụ cho quá trình kinh doanh của kỳ đó, do vậy chúng được tính toán kết chuyển hết để xác định lợi tức ngay trong kỳ hạch toán mà chúng phát sinh. Các chi phí này được ghi nhận với 2 chỉ tiêu: “Chi phí bán hàng” và “Chi phí quản lý doanh nghiệp” trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của kế toán tài chính.

g) Phân loại chi phí sử dụng trong kiểm tra và ra quyết định

Để phục vụ cho việc kiểm tra và ra quyết định trong quản lý, chi phí của DN còn được xem xét ở nhiều khía cạnh khác phục vụ cho việc phân tích, so sánh để ra quyết định lựa chọn phương án tối ưu trong các tình huống.

Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được: Khoản chi phí mà ở một cấp quản lý nào đó có quyền ra quyết định để chi phối nó thì được gọi là chi phí kiểm soát được (ở cấp quản lý đó), nếu ngược lại thì là chi phí không kiểm soát được. Xem xét chi phí ở khía cạnh kiểm soát có ý nghĩa lớn trong phân tích chi phí và ra các quyết định xử lý, góp phần thực hiện tốt kế toán trách nhiệm trong doanh nghiệp.

Chi phí trực tiếp và chi phí gián tiếp: Trong các doanh nghiệp sản xuất, các khoản chi phí phát sinh có liên quan trực tiếp đến quá trình sản xuất sản phẩm hoặc thực hiện các đơn đặt hàng nên có thể tính trực tiếp cho từng loại sản phẩm hay từng đơn đặt hàng thì được gọi là chi phí trực tiếp. Ngược lại, các khoản chi phí phát sinh cho mục đích phục vụ và quản lý chung, liên quan đến việc sản xuất và tiêu thụ nhiều loại sản phẩm, nhiều đơn đặt hàng cần tiến hành phân bổ cho các đối tượng sử dụng chi phí theo các tiêu thức phân bổ được gọi là chi phí gián tiếp. Thông thường, khoản mục chi phí NVLTT và chi phí NCTT là các khoản mục chi phí trực tiếp, còn các khoản mục chi phí SXC, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp là chi phí gián tiếp.

Chi phí chìm: được hiểu là khoản chi phí đã bỏ ra trong quá khứ và sẽ hiển hiện ở tất cả mọi phương án với giá trị như nhau. Hiểu một cách khác, chi phí chìm được xem như là khoản chi phí không thể tránh được cho dù người quản lý quyết định lựa chọn thực hiện theo phương án nào. Chính vì vậy, chi phí chìm là loại chi phí không thích hợp cho việc xem xét, ra quyết định của người quản lý. Tuy nhiên, trong thực tế, việc nhận diện được chi phí chìm cũng như sự nhận thức rằng chi phí chìm cần được loại bỏ trong tiến trình ra quyết định không phải lúc nào cũng dễ dàng.

Chi phí chênh lệch: cũng chỉ xuất hiện khi so sánh chi phí gắn liền với các phương án trong quyết định lựa chọn phương án tối ưu. Chi phí chênh

lệch được hiểu là phần giá trị khác nhau của các loại chi phí của một phương án so với một phương án khác. Có hai dạng chi phí chênh lệch: giá trị của những chi phí chỉ phát sinh ở phương án này mà không có ở phương án khác, hoặc là phần chênh lệch về giá trị của cùng một loại chi phí ở các phương án khác nhau. Người quản lý đưa ra các quyết định lựa chọn các phương án trên cơ sở phân tích bộ phận chi phí chênh lệch này nên chi phí chênh lệch là dạng thông tin thích hợp cho việc ra quyết định.

Chi phí cơ hội: là những thu nhập tiềm tàng bị mất đi khi lựa chọn thực hiện phương án này thay cho phương án khác. Chi phí cơ hội là một yếu tố đòi hỏi luôn phải được tính đến trong mọi quyết định của quản lý. Để đảm bảo chất lượng của các quyết định, việc hình dung và dự đoán tất cả các phương án hành động có thể liên quan đến tình huống cần ra quyết định là quan trọng hàng đầu. Có như vậy, phương án hành động được lựa chọn mới thực sự là tốt nhất khi so sánh với các khoản lợi ích mất đi của tất cả các phương án bị loại bỏ khác.

2.1.1.3. Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất

Đối tượng kế toán chi phí sản xuất là phạm vi, giới hạn để tập hợp chi phí nhằm đáp ứng nhu cầu kiểm soát chi phí và tính giá thành sản phẩm. Thực chất của việc xác định đối tượng kế toán chi phí sản xuất là việc xác định giới hạn tập hợp chi phí hay xác định nơi phát sinh chi phí và nơi chịu chi phí. Còn xác định đối tượng tính giá thành là việc xác định sản phẩm, bán thành phẩm, công việc, lao vụ hoàn thành đòi hỏi phải tính giá thành một đơn vị. Đối tượng đó có thể là sản phẩm cuối cùng của quy trình sản xuất hay đang trên dây chuyền sản xuất tùy theo yêu cầu của chế độ hạch toán kinh tế mà doanh nghiệp đang áp dụng và quá trình tiêu thụ sản phẩm.

Để xác định đúng đắn đối tượng của kế toán chi phí sản xuất với đối tượng tính giá thành sản phẩm, ta cần căn cứ vào các yếu tố sau đây:

- Đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất
- Loại hình sản xuất
- Yêu cầu và trình độ quản lý, tổ chức sản xuất kinh doanh

2.1.1.4. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất

Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất là cách thức mà kế toán sử dụng để tập hợp, phân loại các khoản chi phí sản xuất phát sinh trong một kỳ theo các đối tượng tập hợp chi phí đã xác định. Thông thường tại các doanh nghiệp hiện nay có hai phương pháp tập hợp chi phí như sau:

a. Phương pháp tập hợp chi phí trực tiếp

Phương pháp này được sử dụng để tập hợp các loại chi phí có liên quan trực tiếp đến các đối tượng tập hợp chi phí đã xác định, tức là đối với các loại chi phí phát sinh liên quan đến đối tượng nào có thể xác định được trực tiếp cho đối tượng đó, chi phí phát sinh liên quan đến từng đối tượng tập hợp chi phí cụ thể đã xác định sẽ được tập hợp và quy nạp trực tiếp cho đối tượng đó.

Phương pháp này đòi hỏi phải tổ chức việc ghi chép ban đầu theo đúng đối tượng. Trên cơ sở đó kế toán tập hợp số liệu theo từng đối tượng liên quan và ghi trực tiếp vào sổ kế toán theo đúng đối tượng. Phương pháp này đảm bảo việc hạch toán chi phí sản xuất chính xác.

b. Phương pháp tập hợp chi phí và phân bổ gián tiếp

Phương pháp này đòi hỏi phải tổ chức việc ghi chép ban đầu theo đúng đối tượng. Trên cơ sở đó kế toán tập hợp số liệu theo từng đối tượng liên quan và ghi trực tiếp vào sổ kế toán theo đúng đối tượng. Phương pháp này đảm bảo việc hạch toán chi phí sản xuất chính xác.

Theo phương pháp này, các chi phí sản xuất phát sinh kế toán phải tiến hành tập hợp chung cho các chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng theo địa điểm phát sinh chi phí hoặc nội dung chi phí...Sau đó lựa chọn các tiêu chuẩn hợp lý và tiến hành phân bổ các chi phí đó cho từng đối tượng liên quan. Việc phân bổ chi phí cho từng đối tượng thường được tiến hành theo hai bước sau:

Bước 1: Xác định hệ số phân bổ (H):

$$\mathbf{H = \text{tổng chi phí cần phân bổ} / \text{Tổng tiêu thức phân bổ}}$$

Bước 2: Xác định chi phí cần phân bổ cho từng đối tượng tập hợp cụ thể:

CP phân bổ cho từng đối tượng = H x Tiêu thức phân bổ cho từng đối tượng

Việc xác định tiêu chuẩn phân bổ chi phí có thể được xác định chung riêng rẽ theo từng nội dung chi phí cần phân bổ, khi đó cũng phải xác định hệ số phân bổ theo từng nội dung. Chi phí này hoặc cũng có thể xác định chung cho tất cả các chi phí cần phân bổ. Việc xác định tiêu chuẩn phân bổ tùy thuộc vào đặc thù của từng doanh nghiệp.

Việc tập hợp CPSX được tiến hành theo các bước cụ thể sau:

Bước 1: Mở sổ (thẻ) hạch toán chi tiết chi phí sản xuất theo từng đối tượng tập hợp chi phí. Sổ được mở riêng cho từng TK 621, 622, 627, 154, 631, 242... Căn cứ vào các sổ chi tiết các tài khoản, các chứng từ gốc, các bảng phân bổ... để ghi vào sổ.

Bước 2: Tập hợp các chi phí phát sinh trong kỳ có liên quan cho từng đối tượng hạch toán.

Bước 3: Tổng hợp toàn bộ chi phí phát sinh. Lập thẻ tính giá thành sản phẩm theo từng loại.

2.1.2. Giá thành sản xuất sản phẩm

2.1.2.1. Khái niệm: Giá thành sản phẩm là chi phí sản xuất tính cho một khối lượng hoặc một đơn vị sản phẩm (công việc, lao vụ) do DN sản xuất đã hoàn thành trong điều kiện công suất bình thường.

Tất cả các khoản chi phí (phát sinh trong kỳ, kỳ trước chuyển sang) và các chi phí trích trước có liên quan đến khối lượng sản phẩm, lao vụ, dịch vụ đã hoàn thành sẽ tạo nên chỉ tiêu giá thành sản phẩm.

Công thức xác định giá thành là:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Tổng giá} & & \text{Chi phí sản} & & \text{Chi phí} & & \text{Chi phí sản} \\ \text{thành SP} & = & \text{xuất dở} & + & \text{sản xuất} & - & \text{xuất dở dang} \\ \text{hoàn thành} & & \text{đang đầu kỳ} & & \text{trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} \end{array}$$

Chỉ tiêu giá thành sản phẩm luôn chứa đựng hai mặt khác nhau vốn có bên trong, là chi phí sản xuất đã chi ra và lượng giá trị sử dụng thu được cấu

thành trong khối lượng sản phẩm, công việc, lao vụ đã hoàn thành. Bản chất của giá thành sản phẩm là sự chuyển dịch giá trị các yếu tố chi phí vào những sản phẩm, công việc, lao vụ đã hoàn thành.

Giá thành sản phẩm là thước đo giá trị và là chỉ tiêu kinh tế quan trọng trong hệ thống các chỉ tiêu quản lý giúp doanh nghiệp tổng hợp, phản ánh kết quả sử dụng các loại tài sản trong quá trình hoạt động SXKD cũng như đánh giá kết quả vận dụng các giải pháp đã thực hiện nhằm mục đích hạ thấp chi phí, tăng lợi nhuận của đơn vị mình.

2.1.2.2. Phân loại giá thành sản xuất

Tùy thuộc vào đặc điểm kinh tế kỹ thuật của mỗi ngành sản xuất, kết cấu giá thành bao gồm khoản mục chi phí khác nhau, ví dụ trong sản xuất công nghiệp giá thành sản phẩm bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Để giúp cho việc nghiên cứu và quản lý tốt giá thành sản phẩm, kế toán cũng cần phải phân biệt các loại giá thành khác nhau. Trong lý luận cũng như trong thực tiễn công tác quản lý kế hoạch hóa giá thành từ khâu chỉ đạo, thực hiện, tổng kết, rút kinh nghiệm ở các DN công nghiệp thường có nhiều loại giá thành khác nhau. Việc phân loại giá thành sẽ giúp phân tích những biến động của chỉ tiêu giá thành và chiều hướng của chúng để có biện pháp thích hợp nhằm hạ giá thành sản phẩm. Căn cứ các tiêu thức khác nhau giúp giá thành được phân thành các loại khác nhau.

a) Theo cơ sở số liệu và thời điểm tính

Giá thành được chia làm 3 loại:

Giá thành kế hoạch là giá thành được tính trên cơ sở chi phí sản xuất kế hoạch và số lượng sản phẩm sản xuất kế hoạch. Việc tính giá thành kế hoạch do bộ phận kế hoạch thực hiện và được tiến hành trước khi bắt đầu quá trình sản xuất sản phẩm. Giá thành kế hoạch là mục tiêu phấn đấu của doanh nghiệp, là căn cứ để so sánh, phân tích, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch hạ giá thành sản phẩm.

Giá thành định mức là giá thành được tính trên cơ sở các định mức chi phí hiện hành và chi tính cho đơn vị sản phẩm. Việc tính giá thành định mức cũng được thực hiện trước khi tiến hành sản xuất sản phẩm. Giá thành định mức là công cụ quản lý định mức của doanh nghiệp, là thước đo chính xác để xác định kết quả sử dụng tài sản, vật tư, lao động trong sản xuất, giúp đánh giá đúng đắn các giải pháp kinh tế kỹ thuật đã thực hiện trong quá trình hoạt động sản xuất nhằm nâng cao hiệu quả kinh doanh.

Giá thành thực tế là giá thành được tính trên cơ sở số liệu chi phí sản xuất thực tế đã phát sinh và tập hợp trong kỳ cũng như sản lượng sản phẩm thực tế sản xuất trong kỳ. Giá thành thực tế chỉ có thể tính toán được sau khi kết thúc quá trình sản xuất và được tính toán cho cả chỉ tiêu tổng giá thành và giá thành đơn vị. Đây là chỉ tiêu kinh tế tổng hợp, phản ánh kết quả phân đầu của doanh nghiệp trong việc tổ chức và sử dụng các giải pháp kinh tế, kỹ thuật và công nghệ. Đồng thời đó là cơ sở để xác định kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh và nghĩa vụ của doanh nghiệp đối với nhà nước cũng như đối với các đối tác liên doanh liên kết.

b) Theo phạm vi tính toán chi phí vào giá thành.

Giá thành toàn bộ của sản phẩm tiêu thụ là giá thành sản xuất toàn bộ cộng các chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN hay giá thành sản xuất theo chi phí biến đổi cộng chi phí cố định sản xuất và các chi phí bán hàng, chi phí quản lý DN. Giá thành toàn bộ sản phẩm tiêu thụ chỉ được xác định khi sản phẩm đã tiêu thụ và được sử dụng để xác định kết quả tiêu thụ của DN. Chỉ tiêu giá thành sản xuất toàn bộ có ý nghĩa quan trọng trong quản lý giúp DN có thể xác định được kết quả sản xuất sản phẩm là lãi hay lỗ. Nó đóng vai trò chủ yếu trong việc ra quyết định mang tính chiến lược dài hạn, ngừng sản xuất hay tiếp tục sản xuất một loại sản phẩm nào đó.

Giá thành bộ phận là giá thành sản xuất chỉ bao gồm chi phí sản xuất biến đổi kể cả chi phí biến đổi trực tiếp và chi phí biến đổi gián tiếp. Trong phương pháp xác định giá thành sản xuất theo chi phí biến đổi, các chi phí cố định được tính ngay vào báo cáo kết quả như các chi phí thời kỳ trong niên độ

mà không tính vào giá thành sản xuất. Trên cơ sở giá thành sản xuất bộ phận, doanh nghiệp sẽ xác định được lãi gộp và cho phép mô hình hóa một cách đơn giản mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận.

2.1.2.3. Đối tượng và kỳ tính giá thành sản phẩm

Đối tượng tính giá thành có thể là một chi tiết thành phẩm, thành phẩm, nhóm thành phẩm, công việc cụ thể hay một dịch vụ. DN có thể dựa vào một hoặc một số căn cứ sau để xác định đối tượng tính giá thành phù hợp như:

Đặc điểm tổ chức sản xuất, quản lý

Đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất

Yêu cầu quản lý của doanh nghiệp, điều kiện và trình độ kế toán

Nếu quy trình sản xuất giản đơn thì sản phẩm hoàn thành ở cuối quy trình sản xuất là đối tượng tính giá thành.

Nếu quy trình sản xuất phức tạp, kiểu liên tục thì đối tượng tính giá thành là thành phẩm ở giai đoạn chế biến cuối cùng hoặc bán thành phẩm ở từng giai đoạn sản xuất.

Nếu quy trình công nghệ phức tạp kiểu song song (lắp ráp) thì sản phẩm được lắp ráp hoàn chỉnh, từng bộ phận, chi tiết sản phẩm là đối tượng tính giá thành. Nếu tổ chức sản xuất đơn chiếc thì từng sản phẩm, từng công việc sản xuất là đối tượng tính giá thành.

Kỳ tính giá thành là thời kỳ mà bộ phận kế toán giá thành cần thiết tiến hành công việc tính giá thành cho các đối tượng tính giá thành. Xác định kỳ tính giá thành cho từng đối tượng tính giá thành thích hợp sẽ giúp cho tổ chức công việc tính giá thành sản phẩm khoa học, hợp lý, đảm bảo cung cấp số liệu thông tin về giá thành thực tế được kịp thời, đầy đủ, phát huy được vai trò kiểm tra tình hình thực hiện kế hoạch giá thành, đáp ứng yêu cầu quản lý nội bộ của doanh nghiệp. Kỳ tính giá thành có thể là tháng, hay năm tùy thuộc đặc điểm tổ chức sản xuất và chu kỳ sản xuất để xác định cho thích hợp.

2.2. Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm dưới góc độ kế toán tài chính

Mục tiêu của kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm là nhằm tính đúng, tính đủ, phù hợp các khoản chi phí sản xuất phát sinh liên quan đến sản phẩm sản xuất trong kỳ của doanh nghiệp. Trong quá trình hoạt động SXKD, doanh nghiệp với tư cách là một chủ thể kinh tế thường có mối quan hệ kinh tế với các đối tượng khác nhau ngoài doanh nghiệp. Các đối tượng này luôn quan tâm đến tình hình tài chính, kết quả sản xuất kinh doanh của DN như: tổng tài sản, khả năng tự tài trợ, khả năng thanh toán và mức độ sinh lời để quyết định các mối quan hệ kinh tế với doanh nghiệp.

Đồng thời, các cơ quan quản lý Nhà nước, cơ quan thuế cũng quan tâm đến tình hình tài chính, hoạt động của doanh nghiệp để xác định nghĩa vụ của doanh nghiệp và việc chấp hành chính sách của Nhà nước. Như vậy, mục đích của kế toán tài chính ngoài cung cấp thông tin cho chủ doanh nghiệp, nhà quản lý thì chủ yếu cung cấp thông tin phục vụ cho các đối tượng bên ngoài doanh nghiệp.

2.2.1. Một số chuẩn mực kế toán Việt Nam liên quan đến kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm.

2.2.1.1. Chuẩn mực số 01 “Chuẩn mực chung”

Để phản ánh tốt chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm điều đầu tiên doanh nghiệp phải thực hiện là việc tuân thủ các nguyên tắc kế toán theo VAS 01 “Chuẩn mực chung”. Các nguyên tắc này được áp dụng cụ thể như sau:

Nguyên tắc cơ sở dồn tích: Theo nguyên tắc này mọi nghiệp vụ kinh tế, tài chính của doanh nghiệp liên quan đến tài sản, nợ phải trả, nguồn vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí phải được ghi sổ kế toán vào thời điểm phát sinh, không căn cứ vào thời điểm thực tế thu hoặc thực tế chi tiền hoặc tương đương tiền. Báo cáo tài chính phải lập trên cơ sở dồn tích phản ánh tình hình tài chính của doanh nghiệp trong quá khứ, hiện tại và tương lai. Như vậy, theo nguyên tắc này thì trong công tác kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành thì chi phí trong hoạt động sản xuất sẽ được ghi sổ kế toán tại thời điểm phát

sinh. Xét về bản chất chi phí này có thể bằng tiền hoặc không bằng tiền nhưng tại thời điểm phát sinh giao dịch thực tế chi phí sẽ tạo ra thu nhập trong kỳ.

Nguyên tắc hoạt động liên tục: Báo cáo tài chính phải được lập trên cơ sở giả định là doanh nghiệp đang hoạt động liên tục và sẽ tiếp tục hoạt động kinh doanh bình thường trong tương lai gần. Trường hợp thực tế khác với giả định hoạt động liên tục thì báo cáo tài chính phải lập trên một cơ sở khác và phải giải thích cơ sở đã sử dụng để lập báo cáo tài chính. Nguyên tắc này đảm bảo cho việc ghi nhận chi phí và tính giá thành được bảo đảm liên tục và có thể xác định được các chi phí này tại bất kỳ thời điểm nào của doanh nghiệp.

Nguyên tắc giá gốc: Tài sản được ghi nhận theo giá gốc. Giá gốc của tài sản được tính theo số tiền hoặc khoản tương đương tiền đã trả, phải trả hoặc tính theo giá trị hợp lý của tài sản đó vào thời điểm ghi nhận. Giá gốc của tài sản không được thay đổi trừ khi có quy định khác trong chuẩn mực kế toán cụ thể. Trong chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm giá gốc được thể hiện qua việc xác định giá gốc của hàng tồn kho vì giá gốc ảnh hưởng đến việc doanh nghiệp xác định giá trị xuất kho từ đó ảnh hưởng đến xác định giá phí của chi phí trực tiếp và các chi phí chế biến khác.

Nguyên tắc phù hợp: Việc ghi nhận doanh thu và chi phí phải phù hợp với nhau. Khi ghi nhận một khoản doanh thu thì phải ghi nhận một khoản chi phí tương ứng có liên quan đến việc tạo ra doanh thu đó. Chi phí sản xuất sản phẩm có thể của kỳ này, kỳ trước nhưng có liên quan đến việc tạo ra sản phẩm của kỳ này hoặc kỳ trước vì vậy nó có sự tác động trực tiếp tới việc ghi nhận doanh thu của kỳ này hoặc kỳ trước đó.

Nguyên tắc nhất quán: Các chính sách và phương pháp kế toán doanh nghiệp đã chọn phải được áp dụng thống nhất ít nhất trong một kỳ kế toán năm. Trường hợp có thay đổi chính sách, phương pháp kế toán đã chọn thì phải giải trình lý do và ảnh hưởng của thay đổi đó trong thuyết minh báo cáo tài chính. Cụ thể trong chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm nguyên tắc này được biểu hiện qua việc doanh nghiệp xác định phương pháp tính trị giá xuất của hàng tồn kho và giá thành sản phẩm theo từng phương pháp.

Nguyên tắc thận trọng: là việc xem xét, cân nhắc, phán đoán cần thiết để lập các ước tính kế toán trong các điều kiện không chắc chắn. Để đảm bảo cho việc sản xuất và tính giá thành sản phẩm doanh nghiệp sẽ áp dụng nguyên tắc này khi xây dựng các định mức chi phí cho phù hợp. Nó sẽ làm ổn định chi phí và giá thành của sản phẩm khi có sự biến động về giá cả thị trường.

- Nguyên liệu, vật liệu và công cụ, dụng cụ dự trữ để sử dụng cho mục đích sản xuất sản phẩm không được đánh giá thấp hơn giá gốc nếu sản phẩm do chúng góp phần cấu tạo nên sẽ được bán bằng hoặc cao hơn giá thành sản xuất của sản phẩm. Khi có sự giảm giá của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mà giá thành sản xuất sản phẩm cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được, thì nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho được đánh giá giảm xuống bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng.

Nguyên tắc trọng yếu: Thông tin được coi là trọng yếu trong trường hợp nếu thiếu thông tin hoặc thiếu chính xác của thông tin đó có thể làm sai lệch đáng kể báo cáo tài chính, làm ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính. Tính trọng yếu phụ thuộc vào độ lớn và tính chất của thông tin hoặc có sai sót được đánh giá trong hoàn cảnh cụ thể. Tính trọng yếu của thông tin phải được xem xét trên cả phương diện định lượng và định tính. Trong chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm thì việc thông tin thiếu chính xác làm ảnh hưởng đến giá thành sản phẩm rất lớn. Do việc xác định chi phí phải được dựa trên cả định lượng và định tính, nếu một trong hai phương diện này mà sai sẽ làm sai lệch toàn bộ giá thành của sản phẩm.

Đồng thời theo VAS 01, chi phí sản xuất, kinh doanh và chi phí khác được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh khi các khoản chi phí này làm giảm bớt lợi ích kinh tế trong tương lai có liên quan đến việc giảm bớt tài sản hoặc tăng nợ phải trả và chi phí này phải xác định được một cách đáng tin cậy.

Các chi phí được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh phải tuân thủ nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí. Khi lợi ích kinh tế dự kiến trong nhiều kỳ kế toán có liên quan đến doanh thu và thu nhập khác được xác định một cách gián tiếp thì các chi phí liên quan được ghi nhận

trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trên cơ sở phân bổ theo hệ thống hoặc theo tỷ lệ. Một khoản chi phí được ghi nhận ngay vào báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ khi chi phí đó không đem lại lợi ích kinh tế trong kỳ sau.

2.2.1.2. Chuẩn mực số 02 “Hàng tồn kho”

Ngoài việc áp dụng đúng chuẩn mực chung, kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm đặc biệt chú ý đến việc tuân thủ chuẩn mực VAS 02 “Hàng tồn kho”. Chuẩn mực này ảnh hưởng đến việc xác định chi phí sản xuất có đúng hay không và việc phân bổ các chi phí đó vào trong tính giá thành sản phẩm như thế nào cho phù hợp

Theo quy định của VAS 02 – Hàng tồn kho, giá gốc hàng tồn kho đã bán được ghi nhận là chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ phù hợp với doanh thu liên quan đến chúng. Giá vốn hàng bán được xác định theo một trong 4 phương pháp: phương pháp đích danh, bình quân gia quyền, nhập trước xuất trước. Ngoài ra, trong giá vốn hàng bán còn bao gồm phần định phí sản xuất chung dưới công suất bình thường của máy móc thiết bị. Đối tượng điều chỉnh của chuẩn mực hàng tồn kho như tài sản được giữ để bán trong kỳ sản xuất kinh doanh bình thường (thành phẩm), hay đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang (bán thành phẩm hay các sản phẩm dở dang) và các nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ sản xuất. Như vậy, đối tượng điều chỉnh của chuẩn mực này cũng chính là đối tượng kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm. Nội dung chính của chuẩn mực đề cập đến là cách xác định trị giá của hàng tồn kho theo phương pháp giá gốc. Để đảm bảo nguyên tắc này được áp dụng phù hợp kế toán cần xác định các chỉ tiêu sau:

Xác định giá trị hàng tồn kho: Hàng tồn kho được tính theo giá gốc. Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì phải tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được.

Giá gốc hàng tồn kho bao gồm: Chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác phát sinh để có được hàng tồn kho ở địa điểm và trạng thái hiện tại.

Chi phí mua: Chi phí mua của hàng tồn kho bao gồm giá mua, các loại thuế không được hoãn lại, chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản trong quá trình mua hàng và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua hàng

tồn kho. Các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng mua do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất được trừ khỏi chi phí mua. Đối với doanh nghiệp sản xuất thì chi phí mua hàng tồn kho chính là chi phí NVL xuất sử dụng cho sản xuất. Nguyên vật liệu xuất sử dụng được xác định theo một trong các phương pháp định giá tồn kho: Phương pháp nhập trước xuất trước, phương pháp bình quân, phương pháp đích danh.

Chi phí chế biến: Chi phí chế biến hàng tồn kho bao gồm những chi phí liên quan trực tiếp đến sản phẩm sản xuất như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi phát sinh trong quá trình chuyển hóa nguyên liệu, vật liệu, thành phẩm. Chi phí sản xuất chung cố định là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường không thay đổi số lượng sản phẩm như: chi phí khấu hao, chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị nhà xưởng, chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng sản xuất,...

- Chi phí sản xuất chung biến đổi là những chi phí làm thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp đến số lượng sản phẩm sản xuất như: chi phí nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp.

- Chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất. Công suất bình thường là số lượng sản phẩm đạt được ở mức trung bình trong các điều kiện sản xuất bình thường. Có hai trường hợp như sau:

(i) Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra cao hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

(ii) Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung không được phân bổ được ghi nhận vào chi phí SXKD trong kỳ.

Chi phí sản xuất biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

Trường hợp một quy trình sản xuất ra nhiều loại sản phẩm trong cùng khoảng thời gian mà chi phí chế biến của mỗi loại sản phẩm không được phản ánh một cách tách biệt, thì chi phí chế biến được phân bổ cho các loại sản phẩm theo tiêu thức phù hợp và nhất quán giữa các kỳ kế toán.

Trường hợp có sản phẩm phụ, thì giá trị sản phẩm phụ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được và giá trị này được trừ khỏi chi phí chế biến đã tập hợp chung cho sản phẩm chính.

- Chi phí NVL dùng để sản xuất hàng tồn kho được xác định theo một trong các phương pháp: Nhập trước xuất trước (FIFO), thực tế đích danh và bình quân (bình quân gia quyền hoặc bình quân sau mỗi lần nhập). Việc áp dụng phương pháp nào tùy thuộc vào đặc thù của hàng tồn kho, từng doanh nghiệp và cách thức tổ chức quản lý.

Chi phí liên quan trực tiếp khác: Tính vào giá gốc hàng tồn kho bao gồm các khoản chi phí khác ngoài chi phí mua và chi phí chế biến hàng tồn kho. Ví dụ: chi phí thiết kế sản phẩm theo đơn hàng.

Chi phí không tính vào giá gốc hàng tồn kho:

- Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công và các chi phí sản xuất, kinh doanh khác phát sinh trên mức bình thường;

- Chi phí bảo quản hàng tồn kho trừ các khoản chi phí bảo quản hàng tồn kho cần thiết cho quá trình sản xuất tiếp theo và chi phí bảo quản;

- Chi phí bán hàng;

- Chi phí quản lý doanh nghiệp.

Chi phí cung cấp dịch vụ:

- Chi phí cung cấp dịch vụ bao gồm chi phí nhân viên và các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc cung cấp dịch vụ, như chi phí giám sát và các chi phí chung có liên quan.

- Chi phí nhân viên, chi phí khác liên quan đến bán hàng và quản lý doanh nghiệp không được tính vào chi phí cung cấp dịch vụ.

Trình bày báo cáo tài chính:

Trình bày chi phí về hàng tồn kho trên báo cáo kết quả sản xuất, kinh doanh được phân loại chi phí theo chức năng.

Phân loại chi phí theo chức năng là hàng tồn kho được trình bày trong khoản mục “Giá vốn hàng bán” trong báo cáo kết quả kinh doanh, gồm giá gốc của hàng tồn kho đã bán, khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, các khoản hao hụt mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, chi phí sản xuất chung không được phân bổ.

Quá trình kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm về thực chất cũng là xác định giá trị hàng tồn kho theo nguyên tắc giá gốc nên giá thành sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ bao gồm 03 yếu tố CPSX kể trên có liên quan trực tiếp tới quá trình sản xuất.

2.2.1.3. Chuẩn mực kế toán số 03 (VAS 03) Tài sản cố định hữu hình

Khấu hao TSCĐ có ảnh hưởng rất lớn đối với chi phí sản xuất sản phẩm tại các doanh nghiệp, bởi lượng TSCĐ sử dụng cho việc sản xuất sản phẩm là rất lớn, TSCĐ thường có giá trị cao.

Giá trị khấu hao TSCĐ hữu hình được phân bổ một cách có hệ thống trong thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Phương pháp khấu hao phải phù hợp với lợi ích kinh tế mà tài sản đem lại cho DN. Số khấu hao của từng kỳ được hạch toán vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ, trừ khi chúng được tính vào giá trị của các tài sản khác.

Trong quá trình sản xuất công ty nào cũng dùng các tư liệu sản xuất như nhà xưởng máy móc thiết bị và các TSCĐ khác. Khi các yếu tố này tham gia trong quá trình sản xuất thì giá trị của nó được dịch chuyển dần dần vào giá trị của các sản phẩm- phần giá trị này được gọi là giá trị hao mòn của TSCĐ do tham gia vào quá trình SXKD.

Mọi TSCĐ của DN có liên quan đến hoạt động kinh doanh đều phải trích khấu hao. Mức trích khấu hao TSCĐ được hoạch toán vào chi phí kinh doanh trong kỳ. Vì vậy, doanh nghiệp phải tính toán và phân bổ giá trị khấu

hao TSCĐ vào chi phí kinh doanh trong kỳ theo quy định của VAS03. Khấu hao TSCĐ là việc tính toán và phân bổ một cách có hệ thống nguyên giá TSCĐ vào chi phí sản xuất kinh doanh trong thời gian sử dụng TSCĐ đó. TSCĐ chiếm tỷ trọng lớn trong tổng cơ cấu tài sản của DN. Vì vậy, việc tính toán xác định chi phí khấu hao TSCĐ luôn là công tác trọng tâm trong kế toán CPSX và tính giá thành sản phẩm.

Có ba phương pháp khấu hao TSCĐ hữu hình, gồm:

- Phương pháp khấu hao đường thẳng
- Phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần
- Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm

Theo phương pháp khấu hao đường thẳng, số khấu hao hàng năm không thay đổi trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Theo phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần, số khấu hao hàng năm giảm dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của TS. Phương pháp khấu hao theo số lượng sản phẩm dựa trên tổng số đơn vị sản phẩm ước tính TS có thể tạo ra. Phương pháp khấu hao do doanh nghiệp xác định để áp dụng cho từng TSCĐ hữu hình phải được thực hiện nhất quán, trừ khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng tài sản đó.

2.2.1.4. Chuẩn mực số 16 “ Chi phí đi vay”

Trong quá trình hoạt động sản xuất kinh doanh, để đáp ứng tốt cho hoạt động SXKD được hoạt động liên tục trong khi nguồn vốn hữu hạn thì doanh nghiệp có thể đi vay để bổ sung nguồn vốn được kịp thời. Các khoản vay này sẽ được doanh nghiệp sử dụng và hạch toán ghi nhận vào chi phí đi vay trong kỳ sản xuất đảm bảo tuân thủ theo chuẩn mực VAS 16 “Chi phí đi vay”, gồm: ghi nhận chi phí đi vay vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ; vốn hoá chi phí đi vay khi các chi phí này liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

Chi phí đi vay phải được ghi nhận vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ phát sinh, trừ khi được vốn hóa.

Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào giá trị của tài sản đó (được vốn hóa) khi có đủ các điều kiện quy định trong chuẩn mực này.

Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào giá trị của tài sản đó. Các chi phí đi vay được vốn hóa khi doanh nghiệp chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai do sử dụng tài sản đó và chi phí đi vay có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

Xác định chi phí đi vay được vốn hóa:

Trường hợp khoản vay vốn riêng biệt chỉ sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hóa cho tài sản dở dang đó sẽ được xác định là chi phí đi vay thực tế phát sinh từ các khoản vay trừ đi các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vay này.

Các khoản thu nhập phát sinh từ hoạt động đầu tư tạm thời của các khoản vốn vay riêng biệt trong khi chờ được sử dụng vào mục đích có được tài sản dở dang thì phải ghi giảm trừ vào chi phí đi vay phát sinh khi vốn hóa.

Trường hợp phát sinh các khoản vay chung, trong đó sử dụng cho mục đích đầu tư xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang thì số chi phí đi vay có đủ điều kiện vốn hóa trong mỗi kỳ kế toán được xác định theo tỷ lệ vốn hóa đối với chi phí lũy kế bình quân gia quyền phát sinh cho việc đầu tư xây dựng hoặc sản xuất tài sản đó.

Tỷ lệ vốn hóa được tính theo tỷ lệ lãi suất bình quân gia quyền của các khoản vay chưa trả trong kỳ của doanh nghiệp, ngoại trừ các khoản vay riêng biệt phục vụ cho mục đích có một tài sản dở dang.

Chi phí đi vay được vốn hóa trong kỳ không được vượt quá tổng số chi phí đi vay phát sinh trong kỳ đó.

Nếu có phát sinh chiết khấu hoặc phụ trội khi phát hành trái phiếu thì phải điều chỉnh lại lãi tiền vay bằng cách phân bổ giá trị khoản chiết khấu hoặc phụ trội và điều chỉnh tỷ lệ vốn hóa một cách phù hợp.

Việc phân bổ khoản chiết khấu hoặc phụ trội có thể sử dụng phương pháp lãi suất thực tế hoặc phương pháp đường thẳng. Các khoản lãi tiền vay, khoản phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội được vốn hóa trong kỳ không được vượt quá số lãi vay thực tế phát sinh và số phân bổ chiết khấu hoặc phụ trội trong kỳ đó.

Khi trình bày chi phí đi vay lên báo cáo tài chính phải đảm bảo:

Chính sách kế toán được áp dụng cho các chi phí đi vay

Tổng số chi phí đi vay được vốn hóa trong kỳ

Tỷ lệ vốn hóa được sử dụng để xác định chi phí đi vay được vốn hóa trong kỳ.

2.2.2. Kế toán chi phí sản xuất

2.2.2.1. Kế toán chi phí sản xuất theo phương pháp kê khai thường xuyên

a) Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp gồm giá trị nguyên liệu, vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu... được xuất dùng trực tiếp cho sản xuất sản phẩm. Đối với những vật liệu khi xuất dùng có liên quan trực tiếp đến đối tượng tập hợp chi phí riêng biệt (phân xưởng, bộ phận sản xuất hoặc sản phẩm, loại sản phẩm, lao vụ...) thì hạch toán trực tiếp cho đối tượng đó.

Trường hợp vật liệu xuất dùng có liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp chi phí, không thể tổ chức hạch toán riêng được thì phải áp dụng phương pháp phân bổ gián tiếp để phân bổ chi phí cho các đối tượng có liên quan.

$$\begin{array}{l} \text{Chi phí NVL phân bổ} \\ \text{cho từng đối tượng} \\ \text{(hoặc sản phẩm)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Tổng tiêu thức phân bổ của} \\ \text{từng đối tượng (hoặc sản} \\ \text{phẩm)} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Tỷ lệ} \\ \text{phân bổ} \\ \text{[2.1]} \end{array}$$

Tỷ lệ phân bổ = Tổng chi phí vật liệu cần phân bổ / Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả các đối tượng

Phương pháp kế toán:

Phương pháp kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được khái quát tại phụ lục số 2.1. Kế toán chi phí sản xuất theo phương pháp kê khai thường xuyên.

b) Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Chi phí nhân công trực tiếp là toàn bộ tiền lương chính, lương phụ, phụ cấp mang tính chất lương mà doanh nghiệp phải trả cho người lao động trực tiếp sản xuất sản phẩm, thực hiện các dịch vụ. Ngoài ra, chi phí nhân công trực tiếp còn bao gồm cả các khoản trích BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ theo lương công nhân sản xuất tính vào chi phí của DN.

Giống như CP NVLT, CP NCTT thường là các khoản chi phí trực tiếp nên nó được tập hợp trực tiếp vào các đối tượng tập hợp chi phí liên quan (sản phẩm, đơn đặt hàng...). Trường hợp không tập hợp trực tiếp được thì chi phí nhân công trực tiếp cũng được tập hợp chung sau đó kế toán sẽ phân bổ cho từng đối tượng theo một tiêu chuẩn phân bổ hợp lý. Các tiêu chuẩn thường được sử dụng để phân bổ chi phí nhân công trực tiếp là: chi phí tiền lương định mức (hoặc kế hoạch), giờ công định mức, giờ công thực tế, khối lượng sản phẩm sản xuất ra...

Phương pháp kế toán

Phương pháp kế toán chi phí nhân công trực tiếp được khái quát tại phụ lục số 2.1. Kế toán chi phí sản xuất theo phương pháp kê khai thường xuyên.

c) Kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí SXC là chi phí cần thiết khác phục vụ cho quá trình sản xuất phát sinh ở phân xưởng, tổ đội sản xuất. Chi phí SXC bao gồm: chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu, dụng cụ sản xuất, khấu hao TSCĐ thuộc phân xưởng quản lý, chi phí dịch vụ mua ngoài và chi phí bằng tiền khác.

Chi phí sản xuất chung được tổ chức tập hợp theo từng phân xưởng, đội sản xuất, quản lý chi tiết theo từng yếu tố chi phí, mặt khác chi phí sản xuất chung còn phải được tổng hợp theo chi phí cố định và chi phí biến đổi. Cuối

kỳ sau khi đã tập hợp được chi phí sản xuất chung theo từng phân xưởng, kế toán tính toán phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đối tượng kế toán chi phí sản xuất trong phân xưởng theo những tiêu chuẩn phân bổ hợp lý. Việc tính toán xác định chi phí sản xuất chung tính vào chi phí chế biến sản phẩm còn phải căn cứ vào mức công suất hoạt động thực tế của phân xưởng.

Chi phí SXC cố định được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm được dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất cao hơn công suất bình thường thì chi phí SXC cố định được phân bổ vào chi phí sản xuất theo chi phí thực tế phát sinh.

- Trường hợp mức sản phẩm sản xuất thấp hơn công suất bình thường, thì chi phí SXC chỉ được phân bổ vào chi phí sản xuất theo công suất bình thường, phần chi phí sản xuất chung không phân bổ được ghi nhận là giá vốn hàng bán trong kỳ. Chi phí SXC biến đổi được phân bổ hết trong kỳ theo chi phí thực tế.

Chi phí SXC được tổ chức tập hợp chi phí theo địa điểm phát sinh chi phí. Chi phí SXC được tập hợp chung sau đó mới tiến hành phân bổ cho từng đối tượng, sản phẩm, lao vụ nhất định theo những tiêu thức phân bổ thích hợp.

- **Phương pháp kế toán:**

Phương pháp kế toán chi phí sản xuất chung được khái quát tại phụ lục số

2.2.2.2. Kế toán chi phí sản xuất theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Đối với doanh nghiệp áp dụng theo phương pháp này, hàng tồn kho không được ghi sổ liên tục. Do đó, cuối kỳ doanh nghiệp phải tiến hành kiểm kê tất cả các loại nguyên, vật liệu, thành phẩm trong kho và tại các phân xưởng cùng với bộ phận sản xuất dở dang để xác định chi phí của sản phẩm hoàn thành. Xuất phát từ đặc điểm đó, công tác hạch toán chi phí sản phẩm trong các doanh nghiệp này có những khác biệt nhất định.

a) Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Với đặc điểm của phương pháp kiểm kê định kỳ, kế toán cần theo dõi chi tiết các chi phí phát sinh đến từng đối tượng. Tài khoản kế toán sử dụng là TK 621 nhưng nội dung của tài khoản khác với khi doanh nghiệp hạch toán theo phương pháp kê khai thường xuyên.

Sau khi tiến hành kiểm kê, kế toán sẽ xác định được giá trị nguyên vật liệu tồn kho và đang đi đường. Cuối kỳ, kết chuyển toàn bộ chi phí nguyên vật liệu phát sinh tăng trong kỳ trên TK 621 sang TK 631 – Giá thành sản xuất:

b) Kế toán chi phí nhân công trực tiếp

Việc kế toán chi phí nhân công trực tiếp theo phương pháp kiểm kê định kỳ tương tự như phương pháp kê khai thường xuyên. Cuối kỳ, kế toán kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp trong kỳ về TK 631.

c) Kế toán chi phí sản xuất chung

Tương tự đối với doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, kế toán kết chuyển CP SXC về TK 631 để thực hiện tính giá thành.

Phương pháp kế toán chi phí sản xuất theo phương pháp kiểm kê định kỳ được tổng hợp tại phụ lục số 2.2: Kế toán chi phí sản xuất theo phương pháp kiểm kê định kỳ

2.2.2.3. Kế toán tổng hợp chi phí sản xuất

a) Kế toán tổng hợp sản xuất theo PP kê khai thường xuyên

Để tiến hành tính giá thành sản phẩm, kế toán phải tập hợp các chi phí phát sinh trên về TK 154 “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”. Và tiến hành mở chi tiết cho từng ngành sản xuất, từng nơi phát sinh chi phí, từng loại sản phẩm,... của các bộ phận sản xuất. Cuối kỳ tính giá thành, kế toán căn cứ vào bảng tập hợp chi phí trong kỳ phát sinh kết chuyển chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí SXC phát sinh trong kỳ liên quan (Phụ lục số 2.1).

b). Kế toán tổng hợp sản xuất theo phương pháp kiểm kê định kỳ

Để thực hiện tổng hợp chi phí sản xuất, kiểm kê đánh giá sản phẩm dở dang, kế toán sử dụng TK 631 “Giá thành sản xuất”. Đầu kỳ, chi phí sản xuất dở dang sẽ được kết chuyển sang TK 631. Toàn bộ chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí SXC sẽ được tổng hợp và cuối kỳ kết chuyển sang TK 631. Nếu sản phẩm hoàn thành được nhập kho, giá thành sản xuất sẽ được kết chuyển vào TK 632, còn CP sản xuất kinh doanh dở dang cuối kỳ sẽ được kết chuyển vào TK 154 "Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang" (Phụ lục số 2.2).

2.2.3. Các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ trong doanh nghiệp sản xuất

2.2.3.1. Đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Theo phương pháp này, giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ chỉ tính phần chi phí nguyên vật liệu trực tiếp còn các chi phí khác như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung tính hết cho sản phẩm hoàn thành trong kỳ.

Công thức tính như sau:

$$\begin{array}{l} \text{CP NVLTT} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{SPDDCK} \end{array} = \frac{\text{CP NVLTT DDĐK} + \text{CP NVLTT phát sinh}}{\text{trong kỳ}} \cdot \frac{\text{SL sản phẩm DD}}{\text{SL thành phẩm} + \text{SL sản phẩm DD}} \quad [2.2]$$

Ưu điểm: Phương pháp này đơn giản, dễ tính, xác định chi phí dở dang cuối kỳ nhanh chóng phục vụ cho việc tính giá thành kịp thời.

Nhược điểm: Phương pháp này kém chính xác vì trị giá sản phẩm dở dang cuối kỳ chỉ bao gồm chi phí nguyên vật liệu chính mà không bao gồm các khoản chi phí khác.

2.2.3.2. Đánh giá sản phẩm dở dang theo khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương

Theo phương pháp này, căn cứ vào khối lượng sản phẩm dở dang và mức độ chế biến hoàn thành của chúng, để quy đổi khối lượng sản phẩm hoàn thành tương đương sau đó lần lượt tính từng khoản chi phí cho sản phẩm dở dang cuối kỳ sau. Đối với chi phí sản xuất bỏ vào một lần ngay từ đầu quá

trình sản xuất như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí vật liệu chính trực tiếp sản xuất tính cho sản phẩm dở dang theo công thức (được trình bày tại mục 2.5.3.1):

Đối với các CP bỏ dần vào quá trình sản xuất theo mức độ chế biến như CP NCTT, CP SXC thì tính cho sản phẩm dở dang theo công thức:

$$\begin{array}{l} \text{CP chế biến} \\ \text{phân bổ cho} \\ \text{SPDDCK} \end{array} = \begin{array}{l} \text{CP chế biến DDĐK + CP chế biến phát sinh} \\ \text{trong kỳ} \\ \text{SL thành phẩm + SL sản phẩm HTTĐ} \end{array} * \begin{array}{l} \text{SL sản} \\ \text{phẩm} \\ \text{HTTĐ} \end{array} \quad [2.3]$$

Trong đó:

$$\text{Số lượng SP HTTĐ} = \text{Số lượng SP làm dở} \times \text{Mức độ hoàn thành (\%)}$$

Ưu điểm: Phương pháp này có độ chính xác cao vì trị giá sản phẩm dở dang cuối kỳ bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và các loại chi phí khác.

Nhược điểm: Khối lượng công việc tính toán trị giá sản phẩm dở dang cuối kỳ của kế toán khá phức tạp.

2.2.3.3. Đánh giá sản phẩm dở dang theo chi phí sản xuất định mức

Phương pháp này căn cứ vào khối lượng sản phẩm làm dở và CPSX định mức cho một đơn vị sản phẩm ở từng phân xưởng, giai đoạn để tính ra giá trị sản phẩm làm dở cuối kỳ.

$$\begin{array}{l} \text{Giá trị sản phẩm} \\ \text{DDCK} \end{array} = \begin{array}{l} \text{CPSX định mức} \\ \text{cho 1 đơn vị SP} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{SLSP dở dang hoặc} \\ \text{SLSP HTTĐ đã quy đổi} \end{array} [2.4]$$

Ưu điểm: Phương pháp này tính toán nhanh chóng, đơn giản.

Nhược điểm: Phương pháp này có độ chính xác không cao vì chi phí thực tế không thể sát với chi phí định mức được.

2.2.4. Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp sản xuất

Tùy theo tình hình sản xuất thực tế của doanh nghiệp, quy trình sản xuất sản phẩm, tính chất của từng sản phẩm, các doanh nghiệp có thể lựa chọn một trong các phương pháp tính giá thành sau:

a) Phương pháp giản đơn

Thường được áp dụng ở các doanh nghiệp thuộc loại hình sản xuất giản đơn, sản xuất mang tính chất hàng loạt, chu kỳ sản xuất ngắn, khối lượng sản phẩm sản xuất lớn, chủng loại mặt hàng ít, không có hoặc có rất ít sản phẩm dở dang. Theo phương pháp này, toàn bộ các chi phí phát sinh cho đối tượng nào thì kế toán tập hợp trực tiếp cho đối tượng đó. Đến cuối kỳ, kế toán tính giá thành đơn vị sản phẩm theo công thức:

$$\text{Tổng giá thành} = \text{CP SXDD} + \text{CPSX phát} - \text{CPSX DDCK}$$

$$\text{ĐK} \qquad \qquad \qquad \text{sinh trong kỳ}$$

Viết tắt là: $Z = Ddk + C - Dck$

Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành}}{\text{Khối lượng sản phẩm hoàn thành}} \quad [2.5]$$

b) Phương pháp hệ số

Phương pháp này được áp dụng trong các doanh nghiệp mà trong cùng một quá trình sản xuất cùng sử dụng một thứ nguyên liệu và một lượng lao động nhưng lại thu được đồng thời nhiều loại sản phẩm khác nhau và chi phí không hạch toán riêng cho từng loại sản phẩm được mà phải hạch toán chung cho cả quá trình sản xuất.

Phương pháp này quy đổi các sản phẩm khác nhau về một loại sản phẩm gốc, từ đó tính giá thành đơn vị sản phẩm gốc. Sau đó dựa vào giá thành đơn vị sản phẩm gốc để tính giá hành đơn vị từng loại sản phẩm.

$$\text{Tổng số lượng SP} = \sum (\text{Số lượng SPHT } i \text{ thực tế} \times \text{Hệ số quy đổi SP } i)$$

quy chuẩn

[2.6]

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm quy chuẩn} = \frac{\text{Tổng giá thành thực tế các loại SP}}{\text{Tổng số lượng SP quy chuẩn}}$$

$$\text{Giá thành đơn vị SP } i = \text{Giá thành đơn vị sản phẩm quy chuẩn} \times \text{Hệ số quy đổi SP } i$$

c) Phương pháp tỉ lệ

Thường được áp dụng trong các doanh nghiệp mà trong cùng một quá trình sản xuất, cùng sử dụng một lượng NVL đầu vào, cùng một lượng lao động nhưng kết quả sản xuất lại tạo ra các sản phẩm cùng loại có quy cách, phẩm chất, kích cỡ khác nhau mà chi phí sản xuất không tách riêng ra được.

Theo phương pháp này, giá thành thực tế của đơn vị sản phẩm từng loại được xác định căn cứ vào giá thành kế hoạch (giá thành định mức) của đơn vị sản phẩm từng loại và tỉ lệ giá thành.

$$\text{Giá thành thực tế từng loại đơn vị SP} = \text{Tiêu chuẩn phân bổ từng quy cách} \times \text{Tỷ lệ tính giá thành}$$

$$\text{Ddk} + \text{C} - \text{Dck}$$

$$\text{Tỷ lệ giá thành} = \frac{\text{Ddk} + \text{C} - \text{Dck}}{\text{Tổng tiêu chuẩn phân bổ}} \quad [2.7]$$

Trong đó:

Tổng tiêu chuẩn phân bổ = \sum (SL thực tế SP quy cách i x Tiêu chuẩn phân bổ của SP quy cách i)

d) Phương pháp tổng cộng chi phí

Phương pháp này áp dụng trong các doanh nghiệp có quá trình sản xuất sản phẩm được thực hiện ở nhiều bộ phận sản xuất, nhiều giai đoạn công nghệ, đối tượng tập hợp chi phí là các bộ phận chi tiết sản phẩm hoặc các giai đoạn công nghệ.

$$\text{Giá thành sản xuất sản phẩm} = \text{Tổng cộng giá thành của bộ phận thứ } i \quad [2.8]$$

e) Phương pháp liên hợp

Thường được áp dụng ở các doanh nghiệp có tổ chức sản xuất, tính chất quy trình công nghệ và tính chất đòi hỏi việc tính giá sản phẩm phải áp dụng hai hay nhiều phương pháp trên để tính giá thành.

2.2.5. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo đơn đặt hàng

Phương pháp này áp dụng cho các doanh nghiệp sản xuất theo đơn đặt hàng của người mua, theo phương pháp này thì đối tượng tập hợp chi phí sản xuất là từng đơn hàng. Đối với các chi phí trực tiếp (chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp) phát sinh trong kỳ liên quan trực tiếp đến đơn hàng nào thì hạch toán trực tiếp cho đơn hàng đó theo chứng từ gốc. Đối với chi phí sản xuất chung, sau khi tập hợp xong sẽ phân bổ cho từng đơn hàng theo tiêu chuẩn phù hợp (giờ công sản xuất, chi phí nhân công trực tiếp...)

Lưu ý: Đặc điểm của cách tính giá thành theo đơn đặt hàng là tính giá thành sản phẩm theo từng đơn đặt hàng, nên việc tổ chức kế toán chi phí phải chi tiết hóa theo từng đơn hàng.

- *Tính giá thành theo đơn đặt hàng – Đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành.*

Đối với phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng, thì đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành được xác định như sau:

- *Đối tượng tập hợp chi phí sản xuất:* Là từng đơn đặt hàng.

- *Đối tượng tính giá thành sản phẩm*: Là từng sản phẩm hoặc từng loại hàng đã sản xuất hoàn thành theo đơn đặt hàng của khách hàng. Kỳ tính giá thành không phù hợp với kỳ báo cáo mà là khi đơn đặt hàng hoàn thành. Giá thành sản phẩm chỉ được tính khi đơn đặt hàng hoàn thành. Những đơn đặt hàng đến kỳ báo cáo chưa hoàn thành thì toàn bộ chi phí tập hợp của đơn hàng đó được coi là CPSPDD cuối kỳ. những đơn đặt hàng đã hoàn thành thì tổng chi phí tập hợp được theo đơn đặt hàng đó chính là tổng giá thành của đơn đặt hàng,

Nếu Doanh nghiệp mà áp dụng phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng \Rightarrow thì Kế toán phải mở bảng kê tập hợp Chi phí sản xuất cho từng đơn đặt hàng, chi tiết cho từng sản phẩm, từng loại hàng.

Nếu Doanh nghiệp áp dụng cách tính giá thành theo đơn đặt hàng thì các loại chi phí được tập hợp và hạch toán như sau:

- Chi phí trực tiếp (Nguyên vật liệu, nhân công).

Đối với chi phí trực tiếp bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp phát sinh liên quan trực tiếp đến đơn đặt hàng nào thì được tập hợp và hạch toán trực tiếp cho đơn đặt hàng đó theo các chứng từ gốc.

- Chi phí sản xuất chung.

Đối với chi phí sản xuất chung khi phát sinh được tập hợp theo từng bộ phận, từng phân xưởng. Cuối tháng phân bổ theo tiêu chuẩn phù hợp cho từng đơn đặt hàng. Các tiêu chuẩn phân bổ như: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, giờ công sản xuất,...

* *Trình tự tính giá thành theo đơn đặt hàng.*

Đối với cách tính giá thành theo đơn đặt hàng \Rightarrow Doanh nghiệp có thể vận dụng một trong các cách tính giá thành cụ thể sau: phương pháp trực tiếp; phương pháp phân bước; phương pháp tỉ lệ; phương pháp hệ số và phương pháp liên hợp.

Để lựa chọn được phương pháp phù hợp \Rightarrow Doanh nghiệp cần căn cứ vào tính chất, số lượng sản phẩm của từng đơn đặt hàng.

Dù lựa chọn theo phương pháp nào thì cuối mỗi tháng đều phải căn cứ CPSX đã tập hợp ở từng phân xưởng, đội sản xuất theo từng đơn đặt hàng trên bảng kê chi phí sản xuất để ghi vào các bảng tính giá thành của đơn đặt hàng có liên quan, như sau:

- Trường hợp đơn đặt hàng đã hoàn thành \Rightarrow thì toàn bộ chi phí đã tập hợp trên bảng tính giá thành là tổng giá thành thực tế của đơn đặt hàng hoàn thành.
- Trường hợp đơn đặt hàng chưa hoàn thành \Rightarrow thì chi phí đã tập hợp được trong bảng tính giá thành là giá trị của sản phẩm làm dở.

Lưu ý: Đối với những đơn đặt hàng mà sản xuất nhiều loại sản phẩm (sản xuất hàng loạt). Trong đó có một số sản phẩm đã sản xuất xong, nhập kho hoặc giao trước cho khách hàng, nếu các đơn hàng này cần hạch toán thì giá thành của những sản phẩm này được tính theo giá thành kế hoạch, phần chi phí còn lại là giá trị của sản phẩm làm dở.

- Ưu điểm:

- + Linh hoạt, không phân biệt phân xưởng thực hiện chỉ quan tâm đến giá trị tạo nên đơn đặt hàng.
- + Có thể tính được chi phí sản xuất cho từng đơn đặt hàng, từ đó xác định giá bán và tính được lợi nhuận trên từng đơn đặt hàng.

- Nhược điểm

- + Nếu thực hiện đơn đặt hàng phân bổ ở các phân xưởng khác nhau thì việc tập hợp chi phí sẽ rời rạc, khó khăn, tốn thời gian và chi phí.
- + Quá nhiều đơn đặt hàng mà doanh nghiệp không phân chia rạch ròi quá trình sản xuất sẽ gây khó khăn trong việc phân bổ.
- + Gặp bất lợi với đơn đặt hàng có thời hạn lâu dài mà khách hàng yêu cầu báo giá trước.

2.3. Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm dưới góc độ kế toán quản trị

Mục đích của kế toán quản trị chi phí là cung cấp thông tin thích hợp về chi phí, kịp thời cho việc ra quyết định của các nhà quản trị doanh nghiệp. Vì vậy, đối với kế toán quản trị chi phí không đơn thuần nhận thức chi phí như kế toán tài chính, mà chi phí còn được nhận thức theo cả khía cạnh nhận diện thông tin để phục vụ cho việc ra quyết định kinh doanh.

Chi phí có thể là phí tổn thực tế đã chi ra trong quá trình hoạt động SXKD hàng ngày khi tổ chức thực hiện, kiểm tra, ra quyết định; và cũng có thể là chi phí ước tính khi thực hiện dự án hay giá trị lợi ích mất đi khi lựa chọn phương án, hoạt động này mà bỏ qua cơ hội kinh doanh khác. Khi đó trong kế toán quản trị chi phí lại cần chú ý đến việc nhận diện chi phí phục vụ cho việc so sánh, lựa chọn phương án tối ưu trong từng tình huống ra quyết định kinh doanh cụ thể, mà ít chú ý hơn vào chứng minh chi phí phát sinh bằng các chứng từ kế toán.

2.3.1. Xây dựng định mức và lập dự toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

2.3.1.1.. Xây dựng định mức chi phí

Định mức chi phí là cơ sở để doanh nghiệp lập dự toán hoạt động vì muốn lập dự toán chi phí nguyên vật liệu phải có định mức nguyên vật liệu, chi phí nhân công phải có định mức số giờ công.

Đồng thời, định mức chi phí giúp cho các nhà quản lý kiểm soát hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp vì chi phí định mức là tiêu chuẩn, cơ sở để đánh giá, cũng như góp phần thông tin kịp thời cho các nhà quản lý ra quyết định hàng ngày như định giá bán sản phẩm, chấp nhận hay từ chối một đơn đặt hàng, phân tích khả năng sinh lời. Hơn nữa, định mức chi phí còn gắn liền trách nhiệm của công nhân với việc sử dụng nguyên liệu sao cho tiết kiệm.

a) Nguyên tắc xây dựng định mức chi phí chuẩn

Dù quá trình xây dựng định mức tiêu chuẩn ở bất kỳ khía cạnh nào đó là một công việc mang tính định tính hơn là định lượng. Nó kết hợp giữa suy nghĩ với tài năng chuyên môn của tất cả những người có trách nhiệm với giá và chất lượng sản phẩm. Do đó, phải xem xét một cách nghiêm túc toàn bộ kết quả đã đạt được. Từ đó, kết hợp với những thay đổi về điều kiện kinh tế, đặc điểm giữa cung và cầu và kỹ thuật để điều chỉnh, bổ sung cho phù hợp.

b) Phương pháp xác định chi phí định mức

Phương pháp kỹ thuật: Phương pháp này đòi hỏi sự kết hợp của các chuyên gia kỹ thuật để nghiên cứu thời gian thao tác công việc nhằm mục đích xác định lượng nguyên vật liệu và lao động hao phí cần thiết để sản xuất sản phẩm trong điều kiện công nghệ, khả năng quản lý và nguồn nhân lực hiện có tại doanh nghiệp.

Phương pháp phân tích số liệu lịch sử: Xem lại giá thành đạt được ở các kỳ trước như thế nào. Tuy nhiên phải xem xét lại kỳ này có gì thay đổi và phải xem xét những chi phí phát sinh các kỳ trước đã phù hợp chưa, nếu không hợp lý hợp lệ thì nên bỏ hay xây dựng lại.

Phương pháp điều chỉnh: Điều chỉnh chi phí định mức cho phù hợp với điều kiện hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp.

c) Xây dựng định mức cho chi phí sản xuất

- Xây dựng định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

Về mặt lượng nguyên vật liệu: Định mức tiêu hao nguyên vật liệu để sản xuất một sản phẩm là:

Nguyên vật liệu cần thiết để sản xuất 1 sản phẩm + Hao hụt cho phép - Lượng vật liệu tính cho sản phẩm hỏng.

Về mặt giá nguyên vật liệu: Phản ánh giá cuối cùng của một đơn vị nguyên vật liệu trực tiếp sau khi trừ đi chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán. Khi đó định mức về giá nguyên vật liệu để sản xuất sản phẩm là: Giá mua (trừ đi các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng mua) và chi phí thu mua nguyên vật liệu. Như vậy:

Định mức chi phí nguyên vật liệu = Định mức về lượng x Định mức về giá

- Xây dựng định mức chi phí nhân công trực tiếp:

Định mức về giá một đơn vị thời gian lao động trực tiếp: bao gồm không chỉ mức lương cơ bản mà còn gồm cả các khoản phụ cấp lương: Bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, bảo hiểm thất nghiệp, kinh phí công đoàn của lao động trực tiếp. Định mức giá 1 giờ công lao động trực tiếp ở một phân xưởng gồm: Mức lương cơ bản một giờ và các khoản trích đóng BHXH. Định mức về lượng thời gian cho phép để hoàn thành 1 đơn vị sản phẩm, có thể được xác định bằng 2 cách:

Cách 1: Phương pháp kỹ thuật: chia công việc theo nhiều công đoạn rồi kết hợp với bảng thời gian tiêu chuẩn của những thao tác kỹ thuật để định thời gian chuẩn cho từng công việc.

Cách 2: Phương pháp bấm giờ: về lượng thời gian để sản xuất 1 sản phẩm được xác định như sau:

Thời gian cần thiết để sản xuất 1 sản phẩm + Thời gian nghỉ ngơi, lau chùi máy - Thời gian tính cho sản phẩm hỏng

Như vậy: **Định mức chi phí NCTT = Định mức lượng x Định mức giá**

- Xây dựng định mức chi phí sản xuất chung:

Do đặc điểm của chi phí sản xuất chung là mang tính gián tiếp và liên quan đến nhiều bộ phận quản lý nên không thể tính trực tiếp cho từng đơn vị sản phẩm, do đó việc tính CP SXC được thực hiện qua việc phân bổ chi phí.

$$\text{Đơn giá chi phí SXC phân bổ dự kiến} = \frac{\text{Tổng chi phí sản xuất chung dự kiến}}{\text{Tổng đơn vị tiêu chuẩn chọn để phân bổ dự kiến}}$$

Việc lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ tùy thuộc vào từng doanh nghiệp cho phù hợp với sản phẩm sản xuất hay công việc thực hiện. Thông thường có thể

chọn tiêu chuẩn phân bổ là tổng số giờ công lao động trực tiếp, tổng số giờ máy chạy, tổng khối lượng sản xuất...

Chi phí sản xuất chung bao gồm cả chi phí biến đổi và chi phí cố định, sự tác động và ảnh hưởng của chi phí biến đổi và chi phí cố định với sự biến động chung của chi phí sản xuất chung khác nhau, do đó phải xây dựng riêng định mức chi phí biến đổi và định mức chi phí cố định.

Định mức chi phí sản xuất chung biến đổi: Cũng được xây dựng theo định mức giá và lượng. Định mức giá phản ánh chi phí biến đổi của đơn giá chi phí sản xuất chung phân bổ.

Định mức chi phí sản xuất chung cố định: Cũng được xây dựng tương tự như ở phần chi phí biến đổi. Sở dĩ tách riêng là nhằm giúp cho quá trình phân tích chi phí sản xuất chung sau này được rõ ràng hơn.

Trên cơ sở định mức chi phí được xây dựng, doanh nghiệp tiến hành lập dự toán chi phí sản xuất. Dự toán là một kế hoạch chi tiết mô tả việc sử dụng các nguồn lực của một doanh nghiệp, tổ chức trong một kỳ nhất định. Dự toán chi phí sản xuất là việc xác định các khoản mục chi phí dự kiến phát sinh trong kỳ, nguồn cung cấp, nguồn thanh toán nhằm sản xuất sản phẩm cần thiết để đáp ứng nhu cầu tiêu thụ dự kiến và mức dự trữ hàng tồn kho.

2.3.1.2. Lập dự toán chi phí sản xuất

a) Lập dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Là việc xác định chi phí nguyên vật liệu dự kiến phát sinh trong kỳ; khối lượng nguyên vật liệu cần mua để đáp ứng nhu cầu sản xuất; nguồn vốn thanh toán và lịch thanh toán tiền mua nguyên vật liệu. Trên cơ sở định mức nguyên vật liệu, chính sách dự trữ nguyên vật liệu, và số nguyên vật liệu còn trong kho, chính sách thanh toán doanh nghiệp tiến hành lập bảng dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và lịch thanh toán tiền mua nguyên vật liệu.

$$\text{Lượng NVL cần cho sản xuất dự kiến} = \text{Số lượng SP cần cho sản xuất dự kiến} \times \text{Định mức lượng NVLTT}$$

$$\begin{aligned}
 \text{CP NVLTT dự kiến} &= \text{Lượng NVLTT dự kiến} \times \text{Định mức giá NVLTT} \\
 \\
 \text{Lượng mua NVLTT cần mua dự kiến} &= \text{Lượng NVLTT cần mua cho sản xuất đầu kỳ} + \text{Lượng NVLTT tồn kho cuối kỳ} - \text{Lượng NVLTT tồn kho đầu kỳ}
 \end{aligned}
 \tag{2.9}$$

b) Lập dự toán chi phí nhân công trực tiếp

Dự toán nhân công trực tiếp được lập dựa trên cơ sở dự toán sản xuất và định mức chi phí nhân công trực tiếp nhằm xác định thời gian lao động và chi phí nhân công cần thiết đảm bảo cho quá trình sản xuất.

Định mức thời gian lao động hao phí phản ánh mức độ sử dụng nhân công trực tiếp, được quyết định bởi mối quan hệ về mặt kỹ thuật giữa lao động và sản phẩm sản xuất ra. Định mức này có thể được xác định bằng cách chia công việc thành từng thao tác kỹ thuật cụ thể rồi kết hợp với tiêu chuẩn thời gian của từng thao tác để xây dựng định mức thời gian cho từng công việc. Để lập dự toán CPNCTT, doanh nghiệp cần dựa vào số lượng nhân công, trình độ tay nghề, quỹ lương, cách phân phối lương để xây dựng.

Đơn giá tiền lương, tiền công của một giờ lao động trực tiếp được xây dựng căn cứ vào thang lương, bậc lương hoặc hợp đồng lao động đã ký kết, trong đó đã gồm các khoản phụ cấp. Đơn giá tiền lương, tiền công tiêu chuẩn có thể tính bình quân mức lương trả cho toàn bộ công nhân trực tiếp sản xuất.

Dự toán chi phí nhân công trực tiếp được xác định:

$$\begin{aligned}
 \text{Chi phí nhân công trực tiếp dự toán} &= \text{Số lượng SP cần sản xuất trong kỳ} \times \text{Định mức thời gian lao động tiêu hao cho 1 đơn vị SP} \times \text{Đơn giá tiền công trên giờ lao động}
 \end{aligned}
 \tag{2.10}$$

c) Lập dự toán chi phí sản xuất chung

Lập dự toán chi phí sản xuất chung là việc xác định các chi phí sản xuất khác ngoài chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp dự kiến phát sinh trong kỳ và dự kiến tiền thanh toán cho chi phí sản xuất chung.

Dự toán chi phí sản xuất chung bao gồm dự toán chi phí SXC biến đổi và dự toán chi phí SXC cố định, mục đích của dự toán chi phí sản xuất chung là chỉ ra mức độ dự kiến của tất cả các chi phí sản xuất gián tiếp.

Chi phí sản xuất chung gồm nhiều khoản chi phí có liên quan đến nhiều đối tượng chịu chi phí. Khi lập dự toán cần phải tính toán riêng chi phí biến đổi, chi phí cố định sau đó tổng hợp lại.

$$\text{Dự toán chi phí SXC} = \text{Dự toán CP SXC cố định} + \text{Dự toán CP SXC biến đổi} \quad [2.11]$$

2.3.1.3. Giá thành sản phẩm phục vụ kế toán quản trị

Kế toán quản trị là kế toán không mang tính tuân thủ, do đó xuất phát từ mục tiêu của giá thành là phục vụ cho nhà quản trị doanh nghiệp ra các quyết định kinh doanh. Do đó, giá thành trong kế toán quản trị có thể có nhiều phương pháp xác định và được sử dụng cho các mục đích phù hợp với hoàn cảnh ra quyết định của nhà quản trị.

Về phương diện tổng quát và đơn giản có thể phân tích các yếu tố cấu thành nên ba loại giá thành:

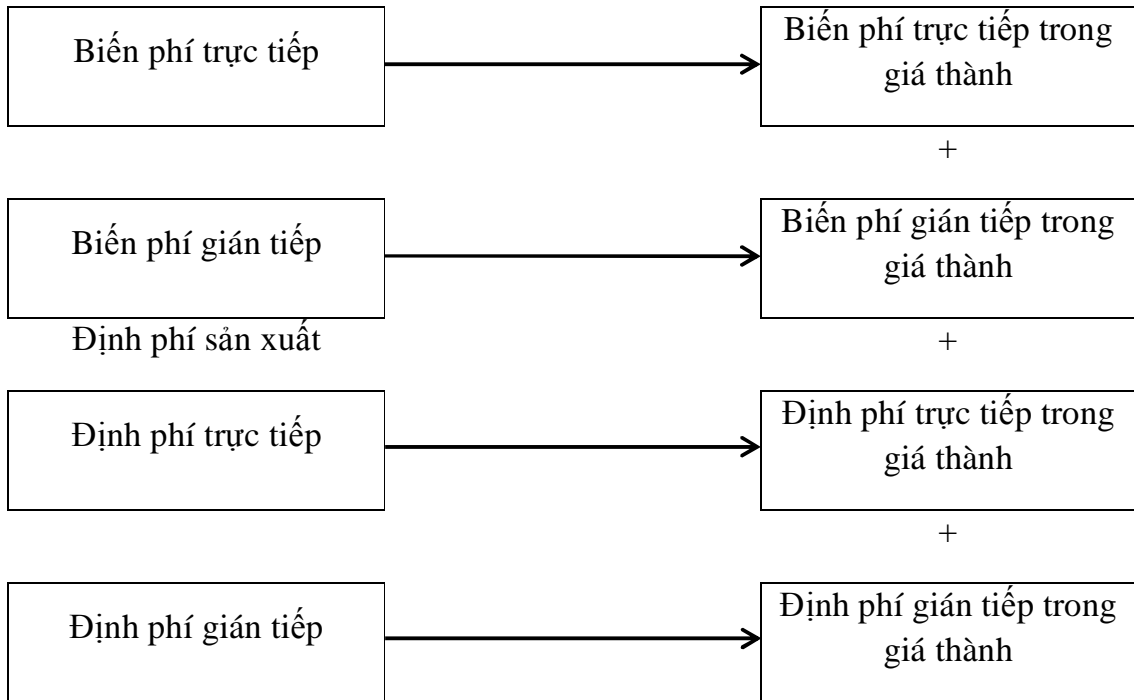
- Giá thành nguyên vật liệu: Bao gồm giá trị nguyên liệu, vật liệu mua vào ghi trên hóa đơn của nhà cung cấp và các chi phí liên quan đến mua nguyên liệu, vật liệu như chi phí chuyên chở, bảo hiểm...
- Giá thành sản xuất: Bao gồm chi phí nhân công, chi phí nguyên vật liệu, khấu hao tài sản cố định, chi phí thuê ngoài... phát sinh trong giai đoạn sản xuất sản phẩm.
- Giá thành phân phối: Gồm các chi phí về tiêu thụ sản phẩm như chuyên chở, bảo quản sản phẩm khi bán, bao bì đóng gói, tiếp thị quảng cáo...

Để tính được chỉ tiêu giá thành thì phải tập hợp các chi phí có liên quan đến chỉ tiêu giá thành đó. Phương pháp tập hợp chi phí và xác định giá thành

có ảnh hưởng đến việc quản trị DN. Có nhiều cách tính giá thành: Giá thành theo sản phẩm hoặc giá thành theo thời khoản phát sinh, giá thành theo chi phí hỗn hợp hoặc giá thành theo chi phí trực tiếp.

- **Giá thành sản xuất toàn bộ:** Giá thành sản xuất toàn bộ là giá thành bao gồm toàn bộ các chi phí cố định và chi phí biến đổi thuộc chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung.

Biến phí sản xuất



Dựa vào giá thành sản xuất toàn bộ, doanh nghiệp có thể xác định được kết quả sản xuất sản phẩm là lãi hay lỗ. Do bản chất của nó, giá thành sản xuất toàn bộ thông thường đóng vai trò chủ yếu trong các quyết định mang tính chất chiến lược dài hạn: Quyết định ngừng sản xuất hay tiếp tục sản xuất một loại sản phẩm nào đó. Vì vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất toàn bộ có ý nghĩa quan trọng trong quản trị doanh nghiệp. Tuy vậy, đối với doanh nghiệp sản xuất nhiều loại sản phẩm khác nhau, việc tính toán xác định giá thành toàn bộ của từng loại sản phẩm một cách thường xuyên (ví dụ hàng tháng) là phí thực tế (việc tính toán này rất phức tạp) và mang lại rất ít lợi ích nếu như doanh nghiệp không phải đứng trước sự lựa chọn mang tính quyết định nào.

Trong giá thành toàn bộ của sản phẩm sản xuất, toàn bộ định phí tính hết vào giá thành sản xuất nên phương pháp xác định giá thành sản xuất toàn bộ còn được gọi là phương pháp định phí toàn bộ.

- **Giá thành theo biến phí:** Giá thành sản xuất theo biến phí chỉ bao gồm các biến phí sản xuất, kể cả biến phí trực tiếp và biến phí gián tiếp. Như vậy, trong phương pháp xác định giá thành sản xuất theo biến phí, các chi phí sản xuất cố định được tính ngay vào báo cáo kết quả kinh doanh như các chi phí thời kỳ trong niên độ mà không tính vào giá thành sản xuất.

Do giá thành sản xuất chỉ bao gồm biến phí sản xuất nên gọi là giá thành sản xuất bộ phận. Trên cơ sở giá thành sản xuất bộ phận, doanh nghiệp sẽ xác định được lãi gộp trên biến phí (hay còn gọi là phần đóng góp) và cho phép mô hình hoá một cách đơn giản mối quan hệ giá thành - khối lượng, lợi nhuận. Một cách tổng quát, chúng ta có mô hình sau:

$$Z_{TT} = v \cdot Q + F$$

Trong đó:

Z_{TT} : là giá thành thực tế toàn bộ.

v : Biến phí đơn vị sản phẩm.

Q : Sản lượng sản phẩm sản xuất.

F : Tổng định phí.

Từ mô hình trên cho phép xác định điểm hoà vốn (theo sản lượng)

$$Q = \frac{F}{P-v}$$

Trong đó:

Q : Sản lượng hoà vốn.

P : Giá bán đơn vị.

v : Biến phí đơn vị.

F: Tổng định phí.

Ưu nhược điểm của chỉ tiêu giá thành sản xuất theo biến phí:

- *Ưu điểm:*

+ Tính toán đơn giản, nhanh chóng.

+ Là cơ sở để xác định điểm hoà vốn (sản lượng hoà vốn và doanh thu hoà vốn). + Cung cấp số liệu cho các nhà quản lý ra các quyết định ngắn hạn.

Như vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất theo biến phí chủ yếu được sử dụng trong môi trường kiểm soát hoạt động, trong đó nhà quản lý phải đưa ra các quyết định thuần tuý, tức thời và thứ yếu.

- *Nhược điểm:*

Vì quá đơn giản và là giá thành bộ phận nên chỉ tiêu giá thành sản xuất theo biến phí có nhiều nhược điểm cơ bản.

+ Không chỉ có biến phí mới là thông tin thích hợp cho các quyết định ngắn hạn. Những quyết định thường xuyên có thể ảnh hưởng dài hạn đến định phí, ví dụ: Khi buộc các bộ phận chức năng phải thực hiện thêm các tác nghiệp hành chính sẽ làm tăng các phương tiện sử dụng trong các bộ phận này và vì vậy làm tăng định phí của doanh nghiệp.

+ Việc phân biệt giữa biến phí và định phí chỉ là tương đối. Một chi phí có thể là biến phí của một bộ phận nhưng lại là định phí đối với toàn doanh nghiệp (ví dụ một chi phí được phân bổ cho một phân xưởng theo quy mô hoạt động).

+ Chỉ tiêu này thường hướng các nhà quản lý vào các mục đích ngắn hạn, bỏ qua chi phí cố định, chi phí mà họ không kiểm soát được.

Điều này cho thấy rõ là có thể chuẩn hoá chi phí cố định hơn là bỏ qua chi phí này. Vì vậy, chỉ tiêu giá thành sản xuất có phân bổ hợp lý chi phí cố định cũng được sử dụng rộng rãi trong kế toán quản trị.

2.3.2. Cung cấp và phân tích thông tin kế toán quản trị để ra quyết định

2.3.2.1. Biến động chi phí trong kế toán quản trị

Đối với các nhà quản trị thì chi phí luôn là mối quan tâm hàng đầu bởi vì lợi nhuận thu được nhiều hay ít chịu sự ảnh hưởng trực tiếp của chi phí đã chi ra. Vì vậy, các nhà quản trị cần phải phân tích, hoạch định, kiểm soát chi phí để biết tình hình biến động của chi phí từ đó có những chính sách chi tiêu cho phù hợp nhằm tiết kiệm chi phí, tăng hiệu quả hoạt động kinh doanh. Phân tích biến động chi phí được thể hiện qua phân tích biến động của các khoản mục chi phí.

a) Biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Phân tích biến động chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là so sánh giữa chi phí nguyên vật liệu trực tiếp kỳ này với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp kỳ dự toán và xác định các nguyên nhân biến động trên hai mặt giá và lượng đã tác động như thế nào đến biến động chung.

Biến động về lượng = Giá định mức x (lượng thực tế - lượng định mức)

Biến động về giá = Lượng thực tế x (giá thực tế - giá định mức)

Tổng biến động = Biến động về giá + Biến động về lượng [2.12]

Trong trường hợp doanh nghiệp có sử dụng nhiều loại nguyên vật liệu khi xem xét biến động chi phí nguyên vật liệu phải xem xét biến động kết cấu và biến động lượng của chi phí nguyên vật liệu.

Biến động cơ cấu nguyên vật liệu là chênh lệch giữa tổng lượng thực tế sử dụng trong cơ cấu tiêu chuẩn (dự toán) với các lượng thực tế trong cơ cấu thực tế tính theo giá tiêu chuẩn. Đây là thước đo phản ánh cơ cấu thực tế chi phí nguyên vật liệu cao hơn hay thấp hơn theo cơ cấu tiêu chuẩn.

Biến động lượng của chi phí nguyên vật liệu chính là chênh lệch giữa lượng đầu vào thực tế với lượng đầu vào tiêu chuẩn (dự toán) theo cơ cấu tiêu chuẩn, tính theo giá tiêu chuẩn.

b) Biến động chi phí nhân công trực tiếp

Biến động chi phí nhân công trực tiếp là chênh lệch giữa chi phí nhân công thực tế thực hiện so với chi phí nhân công tiêu chuẩn. Phân tích biến

động chi phí nhân công được phân tích trên hai nguyên nhân biến động là biến động giá lao động và biến động năng suất lao động (biến động về lượng).

$$\begin{array}{l}
 \text{Biến động về} \\
 \text{lượng (Biến} \\
 \text{động do NSLĐ)}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Đơn giá tiền} \\
 \text{lương định} \\
 \text{mức}
 \end{array}
 \times
 \left[\begin{array}{l}
 \text{Số giờ lao} \\
 \text{động thực tế}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Số giờ lao} \\
 \text{động định} \\
 \text{mức}
 \end{array}
 \right]$$

$$\begin{array}{l}
 \text{Biến động về} \\
 \text{đơn giá (BĐ} \\
 \text{đơn giá tiền} \\
 \text{lương)}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{l}
 \text{Số giờ lao} \\
 \text{động thực tế}
 \end{array}
 \times
 \left[\begin{array}{l}
 \text{Đơn giá tiền} \\
 \text{lương thực tế}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{l}
 \text{Đơn giá tiền} \\
 \text{lương định} \\
 \text{mức}
 \end{array}
 \right]$$

$$\text{Tổng biến động CPNCTT} = \text{Biến động về lượng} + \text{Biến động về giá} \quad [2.13]$$

Biến động năng suất lao động phản ánh chênh lệch giữa chi phí tiêu chuẩn của số giờ lao động thực tế tiêu hao với chi phí tiêu chuẩn của số giờ lao động đáng lẽ tiêu hao.

Biến động giá lao động phản ánh chênh lệch giữa giá thực tế đã trả với giá đáng lẽ phải trả với kết quả thực hiện trong kỳ.

c) *Biến động chi phí sản xuất chung*

Phân tích biến động chi phí sản xuất chung là so sánh giữa chi phí sản xuất chung thực tế phát sinh với chi phí sản xuất chung tiêu chuẩn (dự toán). Phân tích biến động chi phí sản xuất chung phải phân tích trên hai yếu tố là chi phí sản xuất chung biến đổi và chi phí sản xuất chung cố định.

Phân tích biến động chi phí sản xuất chung biến đổi là việc so sánh giữa chi phí sản xuất chung biến đổi thực tế với chi phí sản xuất chung biến đổi tính theo định mức, biến động chi phí sản xuất chung biến đổi được chia thành biến động giá và biến động hiệu suất.

Biến động hiệu suất chi phí sản xuất chung biến đổi là chênh lệch giữa chi phí biến đổi tiêu chuẩn tính theo định mức hoạt động đối với lượng sản phẩm sản xuất với chi phí biến đổi tiêu chuẩn tính theo mức hoạt động thực tế.

$$\begin{aligned}
 & \text{Biến động về} & & \text{Tỷ lệ phân} & & & & & \\
 \text{lượng CPSXC} & = & & \text{bổ theo dự} & & \times & \left[\begin{array}{l} \text{Lượng cơ sở} \\ \text{phân bổ thực} \\ \text{tế} \end{array} \right. & - & \left. \begin{array}{l} \text{Lượng cơ sở} \\ \text{phân bổ dự} \\ \text{toán} \end{array} \right. & \\
 \text{biến đổi} & & & \text{toán} & & & & & \\
 \\
 & \text{Biến động về giá} & = & \text{CP SXC biến} & - & \text{CP SXC biến} & \\
 \text{CPSXC biến đổi} & & & \text{đổi thực tế} & & \text{đổi dự toán} & \\
 & & & & & & [2.14]
 \end{aligned}$$

Biến động giá chi phí sản xuất chung biến đổi là chênh lệch giữa chi phí sản xuất chung biến đổi tính theo định mức chi phí đối với mức hoạt động thực tế với chi phí biến đổi thực tế phát sinh ở mức hoạt động đó.

$$\text{Tổng biến động SXC biến đổi} = \text{Biến động về lượng} + \text{Biến động về giá} \quad [2.15]$$

Phân tích biến động chi phí sản xuất chung cố định là so sánh tổng chi phí SXC cố định thực hiện với tổng chi phí sản xuất chung cố định tính theo định mức (kế hoạch). Cách thực hiện như đối với CP SXC biến đổi.

$$\begin{aligned}
 & \text{Biến động về} & & \text{Tỷ lệ phân} & & & & & \\
 \text{lượng CPSXC} & = & & \text{bổ theo dự} & & \times & \left[\begin{array}{l} \text{Lượng cơ sở} \\ \text{phân bổ thực} \\ \text{tế} \end{array} \right. & - & \left. \begin{array}{l} \text{Lượng cơ sở} \\ \text{phân bổ dự} \\ \text{toán} \end{array} \right. & \\
 \text{cố định} & & & \text{toán} & & & & & \\
 \\
 & \text{Biến động về giá} & = & \text{CP SXC cố định} & - & \text{CP SXC cố định} & \\
 \text{CPSXC cố định} & & & \text{thực tế} & & \text{dự toán} & \\
 \text{Tổng biến động SXC cố định} & = & & \text{Biến động về lượng} & + & \text{Biến động về giá} & \\
 & & & & & & [2.16]
 \end{aligned}$$

2.3.2.2. Mối quan hệ giữa Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận

Hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp luôn gắn liền với mối quan hệ chi phí, khối lượng, lợi nhuận. Hiểu và vận dụng tốt mối quan hệ này để ra quyết định hoạt động sản xuất kinh doanh có ý nghĩa hết sức quan trọng trong việc tồn tại và phát triển của doanh nghiệp.

Sau khi phân loại chi phí thành chi phí biến đổi và chi phí cố định thì kế toán quản trị sử dụng khái niệm “Lãi gộp” để phân tích chi phí - khối lượng - lợi nhuận.

Nghiên cứu mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận là một biện pháp hữu ích giúp nhà quản trị DN lựa chọn ra quyết định như: xác định sản lượng sản xuất, sản lượng SP tiêu thụ, lựa chọn dây chuyền sản xuất, giá bán SP, chiến lược khuyến mại. Việc nghiên cứu này thực chất là phân tích mối quan hệ để tìm ra liên kết thích hợp nhất giữa chi phí biến đổi, chi phí cố định, sản lượng, giá bán, doanh số, kết cấu hàng bán và lợi nhuận, để tạo nên các khái niệm cơ bản trong mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận.

Để hiểu được mối quan hệ này trước tiên chúng ta phải hiểu được một số nội dung cơ bản: Lãi gộp (hay "Số dư đảm phí", "Lãi trên biến phí") là phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi, cách phân tích này giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp thấy trong khoảng thời gian ngắn hạn, doanh nghiệp muốn tối đa hoá lợi nhuận thì phải tối đa hoá lãi gộp, hay biết được độ lớn của đòn bẩy kinh doanh, kết cấu chi phí giữa chi phí biến đổi và chi phí cố định như thế nào là hợp lý nhất. Trong quá trình phân tích mối quan hệ chi phí khối lượng lợi nhuận ta sử dụng các khái niệm cơ bản sau:

$$\text{Lãi gộp đơn vị SP} = \text{Giá bán đơn vị SP} - \text{chi phí biến đổi đơn vị SP}$$

$$\text{Tổng lãi gộp} = \text{Tổng doanh thu} - \text{Tổng chi phí biến đổi (1)}$$

$$= \text{Lãi gộp đơn vị SP} \times \text{số lượng sản phẩm tiêu thụ (2)}$$

$$= \text{Chi phí cố định} + \text{lợi nhuận (3)}$$

$$= \text{Tổng doanh thu} \times \text{tỷ lệ lãi gộp (4)} \quad [2.17]$$

Trong đó: $\text{Tỷ lệ lãi gộp đơn vị SP} = \text{Lãi gộp đơn vị SP} / \text{Giá bán đơn vị SP}$

$$\text{Tỷ lệ lãi gộp} = \text{Tổng lãi gộp} / \text{Tổng doanh thu}$$

Từ đó ta có phương trình:

$$\text{Tổng Lợi nhuận} = \text{Tổng lãi gộp} - \text{Tổng Chi phí cố định (I)}$$

= Tổng doanh thu x Tỷ lệ lãi góp - Tổng CPCĐ (II)

[2.18]

Dựa vào các phương trình trên ta thấy mối quan hệ giữa lãi góp, lãi góp đơn vị sản phẩm, tỷ lệ lãi góp, tỷ lệ lãi góp đơn vị sản phẩm, lợi nhuận, doanh thu, chi phí cố định từ đó phân tích các phương án kinh doanh. Tùy theo các thông tin được cung cấp mà có thể dùng phương trình (I) hoặc phương trình (II) để khai thác quyết định phương án kinh doanh sao cho phù hợp.

- Nếu thông tin cho phép tiếp cận với lãi góp đơn vị sản phẩm, số lượng sản phẩm thì ta sử dụng phương trình (I) để phân tích.

- Nếu yếu tố cung cấp thông tin là doanh thu và tỷ lệ lãi góp thì ta sử dụng phương trình (II).

- Dựa vào phương trình (I) và (II), muốn tối đa hoá lợi nhuận cần tối đa hoá lãi góp. Kết quả từng phương án được xác định theo các trường hợp sau:

- Trường hợp chi phí cố định không thay đổi, tổng lãi góp tăng (giảm) bao nhiêu thì lợi nhuận sẽ tăng (giảm) bấy nhiêu.

- Trường hợp CPCĐ thay đổi thì phần chênh lệch thay đổi giữa tổng lãi góp với phần thay đổi của CPCĐ sẽ cho kết quả lợi nhuận là tăng hay giảm.

Chênh lệch lợi nhuận = Chênh lệch lãi góp – chênh lệch chi phí cố định [2.19]

- Phân tích điểm hòa vốn trong tiêu thụ

Mối quan hệ giữa chi phí khối lượng lợi nhuận được thể hiện chủ yếu trong việc phân tích điểm hòa vốn. Qua việc phân tích điểm hòa vốn giúp các doanh nghiệp nhận thức được rằng: sau điểm hòa vốn cứ mỗi sản phẩm được tiêu thụ sẽ làm tăng lợi nhuận của doanh nghiệp thêm một giá trị đúng bằng phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi của sản phẩm đó.

Phân tích hòa vốn là khởi điểm của phân tích mối quan hệ chi phí - sản lượng - lợi nhuận. Điểm hòa vốn là điểm về sản lượng tiêu thụ (hoặc doanh số) mà tại đó tổng doanh thu bằng tổng chi phí, nghĩa là doanh nghiệp không có lỗ và lãi. Tại điểm hòa vốn, doanh thu bù đắp chi phí biến đổi và chi phí cố

định. Doanh nghiệp sẽ có lãi khi doanh thu trên mức doanh thu tại điểm hòa vốn và ngược lại sẽ chịu lỗ khi doanh thu ở dưới mức doanh thu hòa vốn. Có thể biểu diễn mối quan hệ giữa doanh thu, chi phí và lợi nhuận tại điểm hòa vốn qua mô hình sau:

DOANH THU HÒA VỐN	
BIẾN PHÍ	SỐ DƯ ĐẢM PHÍ
	TỔNG ĐỊNH PHÍ
TỔNG CHI PHÍ	

Mặc dù điểm hòa vốn không phải là mục tiêu hoạt động của doanh nghiệp nhưng phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức hoạt động cần thiết để doanh nghiệp có những giải pháp nhằm đạt một doanh số mà kinh doanh không bị lỗ. Như vậy, phân tích hòa vốn sẽ chỉ ra mức bán tối thiểu mà doanh nghiệp cần phải đạt được. Ngoài ra, phân tích hòa vốn còn cung cấp thông tin có giá trị liên quan đến các cách ứng xử chi phí tại các mức tiêu thụ khác nhau. Đây là cơ sở để doanh nghiệp lập kế hoạch lợi nhuận và các kế hoạch khác trong ngắn hạn

- Phương pháp xác định điểm hòa vốn

Xác định điểm hòa vốn trong trường hợp doanh nghiệp kinh doanh một loại sản phẩm

Các doanh nghiệp kinh doanh một loại sản phẩm hay nhiều sản phẩm nhưng khác nhau về qui cách, kích cỡ, kiểu dáng đều có thể vận dụng kỹ thuật phân tích này. Khi đó, chi phí cố định được xem là chi phí trực tiếp cho sản phẩm hay nhóm sản phẩm đó. Có ba cách tiếp cận để xác định điểm hòa vốn.

- Phương trình hòa vốn

Điểm hòa vốn có thể xác định qua chỉ tiêu số lượng sản phẩm hàng hóa tiêu thụ hoặc doanh thu tiêu thụ bằng phương trình hòa vốn.

Theo phương pháp tính giá trực tiếp, lợi nhuận của doanh nghiệp được xác định như sau :

$$\text{Lợi nhuận} = \text{Doanh thu} - \text{Tổng biến phí} - \text{Tổng định phí}$$

Tại điểm hòa vốn, doanh nghiệp không có lãi và lỗ, cho nên:

$$\text{Doanh thu} - \text{Tổng biến phí} - \text{Tổng định phí} = 0 \quad (1)$$

Tóm lại:

- Điểm hòa vốn có thể thể hiện dưới hình thức sản lượng hoặc giá trị (doanh thu)
- Điểm hòa vốn được xác định bằng nhiều kỹ thuật khác nhau
- Điểm hòa vốn được xác định dựa vào giả thuyết là doanh nghiệp chỉ kinh doanh một sản phẩm, giá bán cố định, định phí và biến phí tách biệt rõ ràng.

Kế toán quản trị chi phí tiến hành phân tích điểm hòa vốn sẽ giúp nhà quản trị xem xét quá trình kinh doanh một cách chủ động và tích cực, trong mối liên hệ giữa nhiều yếu tố tác động tới lợi nhuận, cho phép xác định rõ ràng vào lúc nào trong kỳ kinh doanh, hay ở mức sản xuất và tiêu thụ bao nhiêu sẽ đạt điểm hòa vốn đảm bảo hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp đạt hiệu quả cao.

2.3.2.3. Báo cáo kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Báo cáo kế toán quản trị chi phí là loại báo cáo kế toán phản ánh chi tiết, cụ thể tình hình chi phí của doanh nghiệp theo yêu cầu quản lý của các cấp quản trị khác nhau trong DN. Báo cáo kế toán quản trị chi phí là sản phẩm cuối cùng của quy trình thực hiện công tác kế toán quản trị chi phí trong doanh nghiệp sản xuất, nhằm mục đích cung cấp thông tin đã, đang và sẽ diễn ra trong hoạt động SXKD theo yêu cầu quản lý cụ thể của nhà quản trị trong DN gắn liền với từng bộ phận theo từng chức năng nhất định. Nội dung và kết cấu của báo cáo kế toán quản trị chi phí phải thể hiện được mục đích và mong muốn của nhà quản trị trong việc theo dõi, phân tích, đánh giá các hoạt động SXKD của doanh nghiệp.

a. Yêu cầu của báo cáo kế toán quản trị chi phí

Báo cáo kế toán QTCP phải đáp ứng được những yêu cầu: Tính thích hợp, tính kịp thời, tính hiệu quả.

Tính thích hợp của các báo cáo kế toán QTCP thể hiện trên hai khía cạnh: Sự phù hợp và đáng tin cậy.

Sự phù hợp thể hiện ở đặc thù hoạt động SXKD, yêu cầu thông tin quản lý và mục tiêu của nhà quản trị doanh nghiệp. Thông tin trên báo cáo được phân chia thành các chỉ tiêu phù hợp với tiêu chuẩn đánh giá thông tin trong mỗi tình huống ra quyết định. Sự phù hợp của báo cáo kế toán QTCP còn được thể hiện ở quy mô doanh nghiệp: Với doanh nghiệp có quy mô nhỏ, quy trình công nghệ giản đơn thì báo cáo kế toán QTCP cũng đơn giản hơn những doanh nghiệp có quy mô lớn, quy trình công nghệ phức tạp.

Tính đáng tin cậy thể hiện chất lượng của báo cáo nghĩa là số liệu trên báo cáo kế toán QTCP phải dựa trên cơ sở khách quan, đảm bảo có căn cứ để kiểm tra, kiểm soát. Mức độ chính xác của thông tin trên báo cáo kế toán QTCP sẽ ảnh hưởng đến hiệu quả các quyết định của nhà quản trị.

Tính kịp thời các báo cáo kế toán QTCP thể hiện thời điểm lập và tần suất lập trong một thời kỳ. Quá trình SXKD của doanh nghiệp cần thông tin thường xuyên để ra quyết định quản lý có hiệu quả. Thông tin từ các báo cáo kế toán QTCP sẽ không có tác dụng nếu thiếu kịp thời, do vậy thời điểm lập các báo cáo kế toán QTCP rất quan trọng trong việc cung cấp thông tin cho nhà quản trị. Bên cạnh đó nếu tần suất lập báo cáo kế toán QTCP hợp lý sẽ là tiền đề cho nhà quản trị cập nhật thông tin thường xuyên, có hệ thống.

Tính hiệu quả của báo cáo kế toán QTCP thể hiện trong việc đáp ứng thông tin cần thiết cho nhà quản trị với chi phí bỏ ra cho công tác lập báo cáo kế toán QTCP là thấp nhất. Như vậy, báo cáo kế toán QTCP phải được lập khoa học, hợp lý, không có sự trùng lặp trong việc cung cấp thông tin.

b. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí

Phân loại báo cáo theo nội dung của báo cáo kế toán QTCP: Nhằm cung cấp thông tin cần thiết cho các nhà quản trị trong việc thực hiện chức

năng quản trị doanh nghiệp, hệ thống báo cáo kế toán QTCP cần được xây dựng theo nội dung:

Báo cáo định hướng hoạt động kinh doanh

Báo cáo quản trị phục vụ cho kiểm soát chi phí

Báo cáo quản trị phục vụ cho việc ra quyết định.

Báo cáo quản trị định hướng hoạt động kinh doanh: Đây là hệ thống báo cáo nhằm cung cấp những thông tin định hướng cho tương lai của doanh nghiệp như dự toán, phương án kinh doanh,... nhằm phục vụ cho các quyết định kinh doanh cũng như chuẩn bị các điều kiện đảm bảo trên tất cả các lĩnh vực hoạt động của doanh nghiệp. Loại báo cáo này thường bao gồm:

- Báo cáo dự toán chi phí theo từng khoản mục chi cho từng đối tượng.
- Báo cáo dự toán chi phí theo yếu tố cho từng đối tượng quản trị.

- Báo cáo quản trị phục vụ cho kiểm soát chi phí: Đây là hệ thống báo cáo nhằm cung cấp những thông tin về tình hình thực hiện các hoạt động SXKD để nhà quản trị kiểm soát chi phí, đánh giá hiệu quả hoạt động của từng bộ phận và toàn doanh nghiệp để có những biện pháp điều chỉnh phù hợp. Chỉ tiêu trong báo cáo phản ánh các thông tin chênh lệch giữa kết quả thực hiện với các thông tin định hướng. Do vậy, trên báo cáo cần thể hiện rõ tính so sánh được giữa thông tin kết quả và thông tin định hướng, giữa kỳ này và kỳ trước, đồng thời xác định được nguyên nhân cụ thể gây nên sự chênh lệch đó. Báo cáo quản trị phục vụ cho kiểm soát chi phí gồm:

- Báo cáo sản xuất
- Báo cáo chi phí sản xuất theo yếu tố
- Báo cáo giá thành sản phẩm
- Báo cáo phân tích tình hình thực hiện dự toán cho cho từng đối tượng quản trị

- Báo cáo quản trị phục vụ cho việc ra quyết định: Để cung cấp thông tin cho việc ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp, kế toán quản trị chi phí sử dụng các báo cáo sau:

- Báo cáo phân tích thông tin thích hợp trong việc lựa chọn phương án
- Báo cáo đánh giá kết quả bộ phận

Phân loại báo cáo theo tính cấp bách của thông tin: Nhằm đáp ứng tính kịp thời của các thông tin trong báo cáo, hệ thống báo cáo kế toán QTCP cần được xây dựng theo tính cấp bách của thông tin trong báo cáo. Theo đó, báo cáo được chia thành báo cáo nhanh và báo cáo định kỳ.

- Báo cáo nhanh là những báo cáo được lập theo yêu cầu trực tiếp của nhà quản trị DN về một số thông tin nhất định trong khoảng thời gian ngắn.

- Báo cáo định kỳ là những báo cáo được xây dựng nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị mang tính định kỳ, bao gồm:

- Báo cáo kế toán QTCP theo ngày;
- Báo cáo kế toán QTCP theo tháng;
- Báo cáo kế toán QTCP theo quý;
- Báo cáo kế toán QTCP theo năm.

Những báo cáo này giúp cho nhà quản trị kiểm tra thông tin và đưa ra các quyết định quản lý.

CHƯƠNG 3: THỰC TRẠNG KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN 199

3.1. Tổng quan về Công ty Cổ phần 199

3.1.1. Quá trình hình thành và phát triển của công ty

Thông tin chung về công ty

Tên giao dịch trong nước: Công ty cổ phần 199

Tên giao dịch quốc tế: 199 JOINT STOCK COMPANY

Tên viết tắt: 199.Co

Địa chỉ: Thôn Mậu Chủ, Xã Thanh Hà, Huyện Thanh Liêm, Tỉnh Hà Nam

Mã số thuế: 0700236000

Số điện thoại: 02266.575.999 Fax: 02266.575.888

Email: co199ltd@yahoo.com; anhdung79@gmail.com

Web: <http://mayman.xyz>

Văn phòng Hà Nội: Số 66, Ngụy Như Kon Tum, Nhân Chính, Thanh Xuân, Hà Nội

Vốn điều lệ: 4.970.000.000đ (Bằng chữ: Bốn tỷ chín trăm bảy mươi triệu đồng chẵn).

Giám đốc: Lê Anh Dũng

Giấy Chứng nhận đăng ký doanh nghiệp Công ty Cổ phần số 0700236000 do Sở Kế hoạch và Đầu tư Tỉnh Hà Nam cấp ngày 11 tháng 01 năm 2006, thay đổi lần thứ 06 ngày 09 tháng 10 năm 2018 do thay đổi đại diện pháp luật, cụ thể như sau:

SỞ KẾ HOẠCH VÀ ĐẦU TƯ
TỈNH HÀ NAM
PHÒNG ĐĂNG KÝ KINH DOANH

CỘNG HÒA XÃ HỘI CHỦ NGHĨA VIỆT NAM
Độc lập – Tự do – Hạnh phúc

**GIẤY CHỨNG NHẬN ĐĂNG KÝ DOANH NGHIỆP
CÔNG TY CỔ PHẦN**

Mã số doanh nghiệp: 0700236000

Đăng ký lần đầu: ngày 11 tháng 01 năm 2006

Đăng ký thay đổi lần thứ: 6, ngày 09 tháng 10 năm 2018

1. Tên công ty

Tên công ty viết bằng tiếng Việt: CÔNG TY CỔ PHẦN 199

Tên công ty viết bằng tiếng nước ngoài: 199 JOINT STOCK COMPANY

Tên công ty viết tắt: 199 CO

2. Địa chỉ trụ sở chính

Trụ sở: Múc Chư, Xã Thanh Hà, Huyện Thanh Liêm, Tỉnh Hà Nam, Việt Nam

Điện thoại: 0983.979.294

Fax:

Email:

Website:

3. Vốn điều lệ

Vốn điều lệ: 4.970.000.000 đồng

Bằng chữ: Bốn tỷ chín trăm bảy mươi triệu đồng

Mệnh giá cổ phần: 10.000 đồng

Tổng số cổ phần: 497.000

4. Người đại diện theo pháp luật của công ty

Họ và tên: CHU DINH LOUY

Giới tính: Nam

Chức danh: Chủ tịch hội đồng quản trị

Sinh ngày: 04/12/1957

Dân tộc: Kinh

Quốc tịch: Việt Nam

Loại giấy tờ chứng thực cá nhân: Chứng minh nhân dân

Số giấy chứng thực cá nhân: 011250042

Ngày cấp: 30/11/2009

Nơi cấp: Công an thành phố Hà Nội

Nơi đăng ký hộ khẩu thường trú: Số 66, Hồng Liên, Phố Ngõ, Núi Kéo, Trạm, Phường

Việt Trì, Quận Thanh Xuân, Thành phố Hà Nội, Việt Nam

Chức ở hiện tại: Số 66, Hồng Liên, Phố Ngõ, Núi Kéo, Trạm, Phường Ngõ, Cầu

Quận Thanh Xuân, Thành phố Hà Nội, Việt Nam

TRƯỞNG PHÒNG/



Phạm Đức Cường

Lĩnh vực kinh doanh

Theo Giấy Chứng nhận đăng ký doanh nghiệp Công ty Cổ phần do Sở Kế hoạch và Đầu tư Tỉnh Hà Nam cấp và các lần sửa đổi bổ sung Công ty hoạt động trong các lĩnh vực sau:

Sản xuất hàng may sẵn

Sản xuất và kinh doanh các sản phẩm may và nguyên phụ liệu ngành may

Xuất nhập khẩu sản phẩm, vật tư, thiết bị phục vụ và sản xuất các mặt hàng Công ty được phép sản xuất.

Quá trình hình thành và phát triển

Công ty Cổ phần 199 tiền thân là Xí nghiệp may thương binh 27/7 Hà Nam Ninh được thành lập ngày 27/7/1974 cho đến nay Công ty Cổ phần 199 là một trong những đơn vị chuyên sản xuất các mặt hàng may mặc phục vụ Quốc phòng và kinh tế xuất khẩu.

1974-1991: Công ty được thành lập tiền thân là Xí nghiệp may thương binh Hà Nam Ninh Quân khu 3. Ra đời với mục đích tạo công ăn việc làm cho thương binh hoàn thành nghĩa vụ ở các trận tuyến trở về nên việc thành lập xí nghiệp không chỉ có ý nghĩa về kinh tế mà còn có ý nghĩa hết sức quan trọng cả về chính trị.

1992-1995. Được đổi thành thành Xí nghiệp 199 trực thuộc tỉnh đội Nam Hà/ Quân khu 3.

1996-2000. Công ty được chuyển đơn vị quản lý khác và có tên Xí nghiệp 199/ Công ty 198/Cục Quản lý Hành chính/ Bộ Tổng tham mưu.

2001-2005. Công ty tiếp tục được chuyển thành Xí nghiệp 199/ Công ty 20/ TCHC.

Năm 2006. Công ty là đơn vị đầu tiên trong Tổng cục Hậu cần thực hiện cổ phần hóa theo quyết định số 787/QĐ-BQP ngày 05/5/2005 của Bộ

trưởng Bộ Quốc phòng. Chuyên Xí nghiệp 199/ Công ty 20/ TCHC thành Công ty cổ phần 199/TCHC.

Công ty Cổ phần 199 là một trong những nhà sản xuất hàng đầu có hơn 44 năm kinh nghiệm về quân phục bộ đội, jacket, quần áo thời trang, quần áo lao động. Nhà máy được đặt tại Thôn Mậu Chủ - Xã Thanh Hà - Huyện Thanh Liêm - Tỉnh Hà Nam. Có diện tích rộng 11.964m², cùng với 250 công nhân lành nghề và 30 nhân viên quản lý, Công ty có khả năng cung cấp 50.000 đơn vị sản phẩm quần áo mỗi tháng cho thị trường trong nước và xuất khẩu. Năm 2017 Công ty Cổ phần 199 đã sản xuất các mặt hàng Quốc phòng đạt chất lượng 100%A1 và các sản phẩm kinh tế xuất khẩu của các khách hàng lớn như. Kelim; Asmara, May 10, Trường SQ Lục Quân, Cục Dân quân tự vệ; Cục Hậu cần/ Tổng cục 2....

Với nỗ lực không mệt mỏi giành cho nghiên cứu cải tiến chất lượng và nâng cao năng suất lao động cũng như năng lực sản xuất, Công ty Cổ phần 199 đã giành được sự tin tưởng hoàn toàn của các khách hàng khó tính trong và ngoài nước với doanh số của riêng hàng đồng phục và quần áo lao động trong năm 2018 đạt hơn **100** tỷ đồng, tăng trưởng hàng năm đạt trung bình 30%.

Với phong cách làm việc chuyên nghiệp, công ty luôn sẵn sàng đáp ứng mọi yêu cầu về số lượng, chất lượng và tiến độ giao hàng của khách hàng trên cơ sở hợp tác lâu dài và cùng có lợi.

Chức năng của công ty

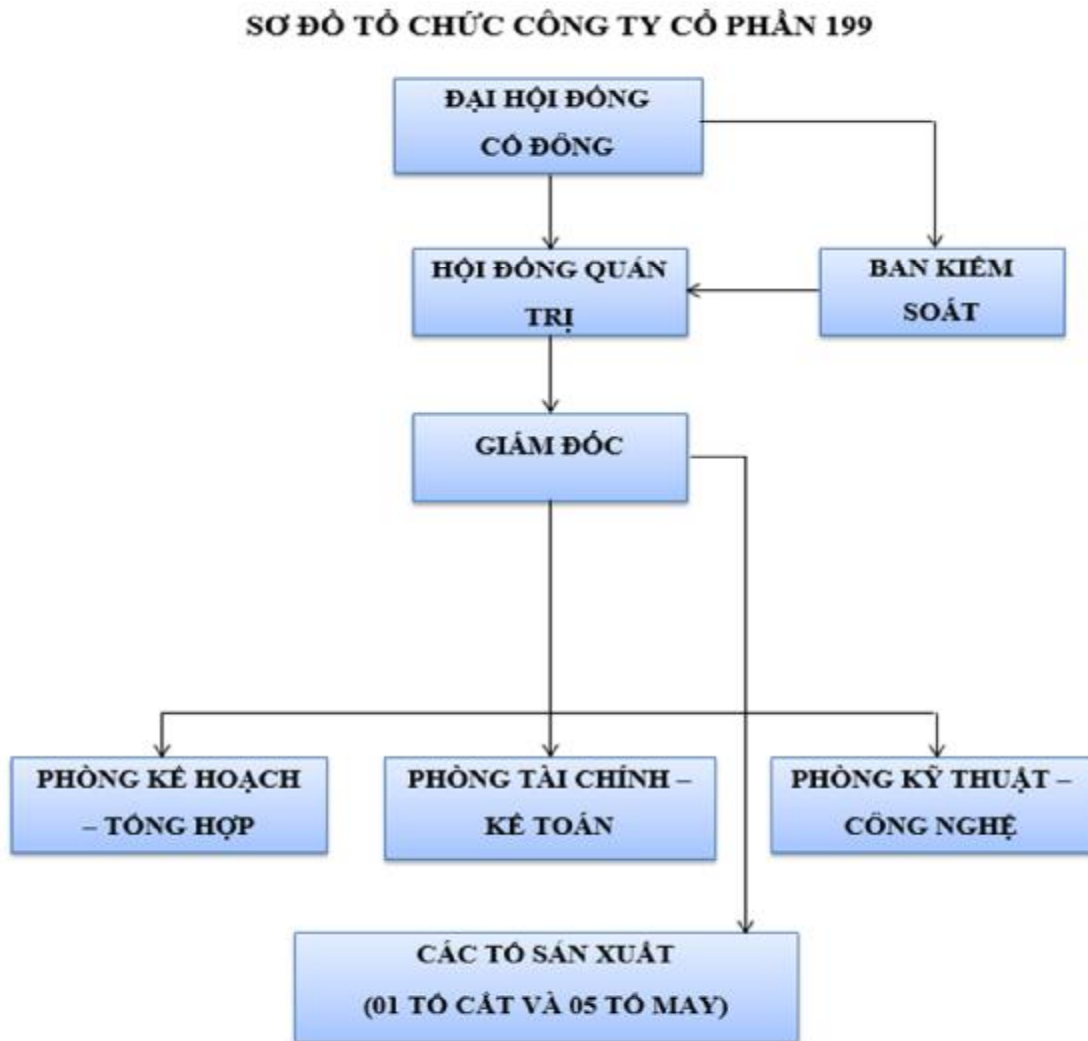
Những năm đầu thành lập công ty có nhiệm vụ đáp ứng nhu cầu quân tư trang chiến sỹ, tạo công ăn việc làm cho thương binh hoàn thành nghĩa vụ trở về. Vì thế, lúc này hàng quốc phòng là chủ yếu, mang lại doanh thu chính cho công ty. Sau thời gian dài hoạt động công ty đã từng bước đổi mới để thích nghi với nền kinh tế thị trường, đội ngũ cán bộ năng động đã tìm kiếm ngày càng nhiều đơn đặt hàng xuất khẩu. Vì vậy giờ đây nhiệm vụ của công ty không chỉ là đáp ứng nhu cầu quân phục trong nước mà còn phải nâng cao năng suất để đáp ứng được các nguồn hàng xuất khẩu. Vì thế những năm gần

đây công ty không ngừng cải thiện chất lượng sản phẩm thu hút đơn đặt hàng, nâng cao đời sống cho công nhân viên và làm giàu cho quê hương đất nước. Hàng xuất khẩu đã mang lại doanh thu chính cho công ty trong năm vừa qua.

3.1.2. Đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức kinh doanh của công ty cổ phần 199

3.1.2.1. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý

Sơ đồ 3.1: Tổ chức bộ máy quản lý công ty cổ phần 199



(Nguồn: Phòng Kế hoạch Tổng hợp công ty CP 199)

- *Đại hội đồng cổ đông*: Đại hội đồng cổ đông là cơ quan có thẩm quyền cao nhất của Công ty, có quyền quyết định những vấn đề thuộc nhiệm vụ và quyền hạn được Luật pháp và Điều lệ Công ty quy định.

- *Hội đồng quản trị*: Đứng đầu là chủ tịch HĐQT, có nhiệm vụ đưa ra các quy định, chính sách của công ty, quyết định các vấn đề lớn của Công ty như triệu tập đại hội cổ đông, quyết định các vấn đề nhân sự của Công ty.

- *Ban kiểm soát*: Ban kiểm soát là cơ quan kiểm tra, giám sát toàn diện mọi hoạt động của Công ty theo quy định của Luật doanh nghiệp. Ban kiểm soát thẩm định báo cáo tài chính hàng năm, kiểm tra từng vấn đề cụ thể liên quan đến hoạt động tài chính khi xét thấy cần thiết hoặc theo quyết định của đại hội đồng cổ đông hoặc theo yêu cầu của cổ đông lớn. Ban kiểm soát báo cáo Đại hội đồng cổ đông về tính chính xác, trung thực và hợp pháp của chứng từ, sổ sách kế toán, báo cáo tài chính và hoạt động của hệ thống kiểm soát nội bộ. Ban kiểm soát của Công ty có 03 người do Đại hội đồng cổ đông bầu ra.

- *Giám đốc*: Là người đứng đầu chịu trách nhiệm chung về toàn bộ quá trình hoạt động sản xuất – kinh doanh của công ty. Giao dịch ký kết các hợp đồng, thực hiện các chính sách của Nhà nước.

- *Phòng kế hoạch – tổng hợp*: Có chức năng giao dịch, ký kết các hợp đồng kinh tế xuất nhập khẩu, tổ chức thực hiện các hợp đồng đã ký. Gồm ban quản trị đời sống, ban tổ chức hành chính, ban y tế, nhà trẻ có nhiệm vụ giải quyết các chính sách, chế độ đối với người lao động, lựa chọn hình thức lương, công tác văn thư, bảo vệ, nhà trẻ, y tế, BHXH của Công ty đồng thời thực hiện giao dịch đối ngoại, đối nội...

- *Phòng Tài chính – Kế toán*: Có chức năng tổ chức công tác kế toán và xây dựng bộ máy kế toán phù hợp với nhiệm vụ sản xuất kinh doanh của công ty. Định kỳ lập các báo cáo kế toán của công ty.

- *Phòng Kỹ thuật Công nghệ*: Có chức năng trực tiếp đôn đốc, hướng dẫn sản xuất ở từng xí nghiệp, xây dựng định mức NVL và các thông số khác

phục vụ công tác quản lý cũng như công tác kế toán, nghiên cứu ứng dụng tiến bộ khoa học kỹ thuật, đổi mới máy móc thiết bị theo yêu cầu sản xuất.

- *Các tổ sản xuất:* Gồm 01 tổ cắt và 05 tổ may: Nhiệm vụ sản xuất theo đơn đặt hàng, sản xuất hàng nội địa và xuất khẩu, phụ trách toàn bộ công tác cắt, lắp ráp sản phẩm...

3.1.2.2. Đặc điểm về tổ chức hoạt động sản xuất kinh doanh

Công ty Cổ phần 199 là một trong những đơn vị chuyên sản xuất các mặt hàng may mặc phục vụ nhiệm vụ Quốc phòng, thị trường trong nước và xuất khẩu. Công ty Cổ phần 199 là một trong những doanh nghiệp sản xuất hàng may mặc có hơn 40 năm kinh nghiệm về sản xuất trang phục quân đội, jacket, sơ mi, veston, áo gió, quần áo bảo hộ lao động.

Hiện nay, công ty có mạng lưới tiêu thụ khắp các tỉnh thành trong cả nước với các cửa hàng đại lý có quy mô. Bên cạnh những sản phẩm may mặc chính như sơ mi nam, áo jacket, complet... Công ty đã lựa chọn cho mình sản phẩm mũi nhọn là áo sơ mi nam với đa dạng các kiểu mẫu mã đang từng bước đứng vững trên thị trường lớn và khó tính như EU, Nhật Bản, Bắc Mỹ... với những đòi hỏi cao về chất lượng và mẫu mã. Sản phẩm của công ty có đặc điểm là mẫu mã thay đổi liên tục, đặc biệt là hàng gia công phải đáp ứng đầy đủ các yêu cầu về thông số kỹ thuật của bên đặt gia công. Quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm của công ty là một quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục được tổ chức như sau:

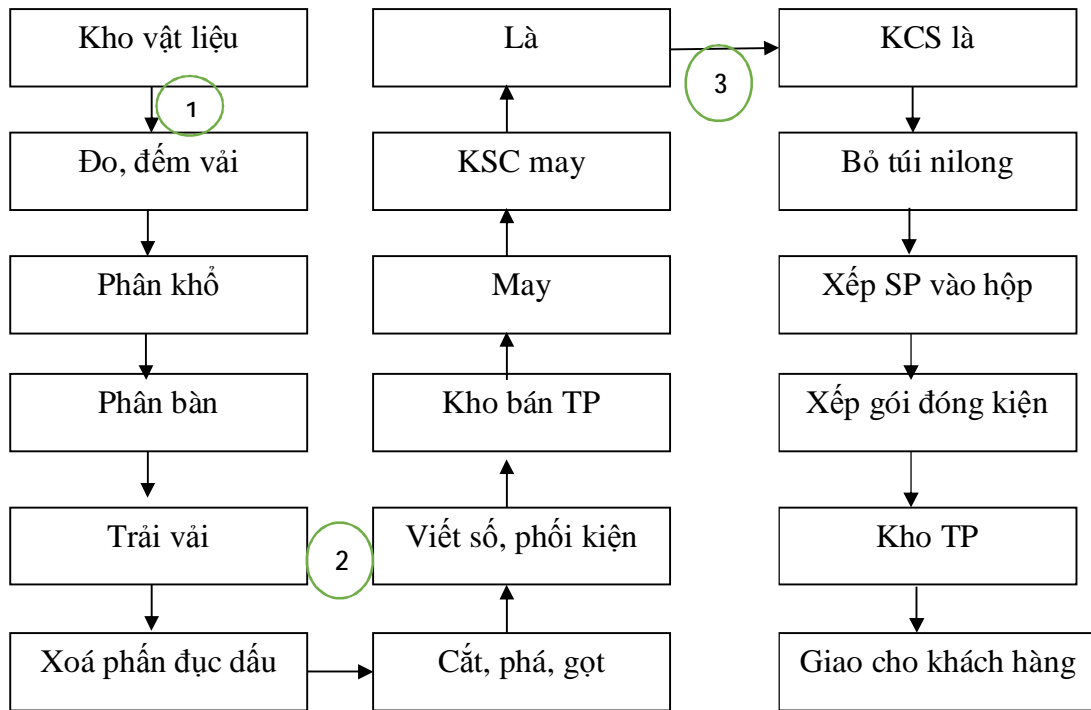
+ Đối với hàng gia công và xuất khẩu thì có đơn đặt hàng, phòng Kế hoạch Tổng hợp sẽ căn cứ đơn đặt hàng để đưa ra kế hoạch sản xuất sau đó sẽ chuyển đến phòng Kỹ thuật Công nghệ. Tại phòng Kỹ thuật Công nghệ sẽ có nhiệm vụ kiểm tra các thông số, may mẫu và chuyển xuống các tổ nghiệp may. Sau khi hoàn thành, phòng Kỹ thuật Công nghệ tiến hành kiểm tra chất lượng sản phẩm.

+ Đối với hàng nội địa thì phòng Kế hoạch Tổng hợp phụ trách nghiên cứu thị trường, lên kế hoạch sản xuất, chuẩn bị NVL đầu vào. Sau đó cũng

chuyển xuống phòng Kỹ thuật Công nghệ để thông qua các thông số và may mẫu. Cuối cùng sẽ chuyển xuống các tổ may.

Toàn bộ quy trình công nghệ sản xuất được chuyên môn hoá cao, mỗi công đoạn tạo ra bán thành phẩm đều có bộ phận kiểm tra các thông số kỹ thuật rồi mới được chuyển sang công đoạn sau. Nếu sản phẩm đạt tiêu chuẩn thì mới gọi là thành phẩm và mới được nhập kho. Quy trình sản phẩm được thể hiện qua sơ đồ 3.2.

Sơ đồ 3.2: Quy trình sản xuất sản phẩm tại công ty cổ phần 199.



(Nguồn: Phòng Kế hoạch Tổng hợp công ty CP 199)

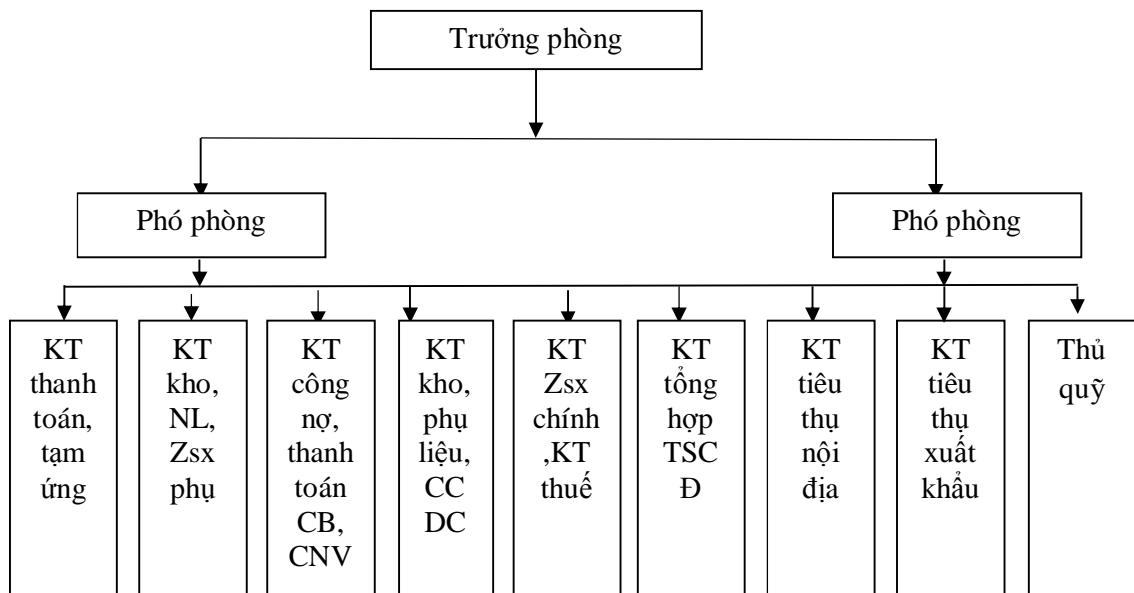
3.1.2.2. Đặc điểm tổ chức công tác kế toán tại Công ty Cổ phần 199

* Tổ chức bộ máy kế toán tại Công ty cổ phần 199:

Bộ máy kế toán của công ty được tổ chức theo hình thức kế toán tập trung. Toàn bộ công việc kế toán được thực hiện tập trung tại phòng kế toán của công ty còn các đơn vị trực thuộc chỉ ghi chép hạch toán báo cáo sổ mà không tổ chức hạch toán riêng. Mỗi bộ phận trong bộ máy kế toán có chức năng và nhiệm vụ với sự phân công lao động, kế toán trong bộ máy kế toán. Trong bộ máy kế toán có sự phân công công việc kế toán đối với từng nhân

viên và kế toán từng bộ phận phải có trách nhiệm hoàn thành tốt công việc được giao. Mỗi bộ phận kế toán đảm nhiệm một phần hành kế toán khác nhau nhưng các bộ phận kế toán bộ phận kế toán lại có quan hệ chặt chẽ với nhau và quan hệ đó là quan hệ cung cấp số liệu. Kế toán trưởng và kế toán tổng hợp có nhiệm vụ giám sát, đôn đốc và kiểm tra công việc của từng bộ phận và kế toán mỗi bộ phận có nhiệm vụ chuyển số liệu kế toán của mình cho kế toán tổng hợp và kế toán trưởng để lập báo cáo kế toán. Chức năng, nhiệm vụ của từng bộ phận kế toán như sau:

Sơ đồ 3.3: Sơ đồ tổ chức bộ máy kế toán tại công ty



(Nguồn: Phòng Tài chính Kế toán công ty CP 199)

- Trưởng phòng kiêm kế toán trưởng:

Chịu trách nhiệm trước Tổng giám đốc và trước Pháp luật về toàn bộ công tác tài chính kế toán của Công ty.

Kiểm tra, kiểm soát việc chấp hành chế độ bảo vệ tài sản, vật tư, tiền vốn, chế độ chi tiêu, tiền lương, tiền thưởng... trong Công ty.

Tham mưu cho Tổng giám đốc về khai thác và sử dụng có hiệu quả các nguồn tài chính để góp phần nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh, tính toán và trích nộp các khoản phải nộp Ngân sách, lập báo cáo hàng năm.

- Phó phòng kế toán:

Hướng dẫn ghi chép sổ sách kế toán tại phòng kế toán công ty và các xí nghiệp địa phương, theo dõi góp vốn liên doanh, tình hình tăng giảm.

Làm thống kê tổng hợp, lập báo cáo thống kê theo quy định và gửi cho các bộ phận liên quan trong công ty.

- Phó phòng kế toán:

Làm báo cáo tổng hợp, lập báo cáo tài chính và các báo cáo khác theo yêu cầu quản lý của Nhà nước.

Kiểm tra tính hợp lý các chứng từ thu, chi.

Hai phó phòng được uỷ quyền thay mặt trưởng phòng và chịu trách nhiệm trước trưởng phòng, Giám đốc và Pháp luật về công việc mình giải quyết.

- Kế toán tổng hợp về TSCĐ:

Có nhiệm vụ tổng hợp số liệu phát sinh, giúp kế toán trưởng lập báo cáo kế toán một cách trung thực, chính xác, kịp thời các số liệu liên quan đến hoạt động kinh tế, tài chính phát sinh đồng thời thực hiện hạch toán đúng hạn các khoản tiền vay, công nợ phải thu, phải trả theo quy định của Công ty và theo dõi tình hình biến động TSCĐ, lập bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ.

- Kế toán NVL, công cụ dụng cụ:

Có nhiệm vụ theo dõi việc xuất nhập vật tư, công cụ dụng cụ cũng như lập các báo cáo liên quan đến tình hình biến động vật tư, công cụ dụng cụ và chuyển số liệu theo yêu cầu của kế toán tổng hợp.

- Kế toán tiêu thụ nội địa:

Có nhiệm vụ theo dõi tiêu thụ của nội địa, lập các sổ sách chi tiết, tổng hợp về tiêu thụ sản phẩm nội địa đồng thời chuyển số liệu về tình hình tiêu thụ nội địa cho kế hoạch tổng hợp và kế toán trưởng.

- Kế toán xuất nhập khẩu:

Có nhiệm vụ theo dõi toàn bộ các nghiệp vụ liên quan đến XNK, phản ánh đầy đủ, chính xác kịp thời các nghiệp vụ kinh tế phát sinh liên quan đến XNK đồng thời lập các báo cáo về tình hình XNK sản phẩm chuyển cho kế toán tổng hợp và kế toán trưởng.

- Kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương:

Có nhiệm vụ theo dõi và tính ra tiền lương, các khoản trích theo lương của từng cán bộ, công nhân viên đồng thời tính và phân bổ các khoản trích theo lương là BHXH, BHYT, BHTN và KPCĐ.

- Kế toán tập hợp CPSX và tính giá thành:

Có nhiệm vụ theo dõi các khoản CPSX chính, sản xuất phụ và tính giá thành các loại sản phẩm hoàn thành. Đồng thời ghi chép tập hợp các các khoản CPSX từ đó lập bảng, tính giá thành cho từng loại sản phẩm hoàn thành.

- Thủ kho kiêm thủ quỹ:

Là người liên quan đến công việc thu, chi tiền mặt và chịu trách nhiệm quản lý quỹ tiền mặt của Công ty, đồng thời quản lý, thực hiện xuất nhập NVL, công cụ, dụng cụ trong kho, vật tư, cuối kỳ phải thực hiện kiểm kê quỹ tiền mặt cũng như kiểm kê NVL, CCDC trong kho từ đó lập biên bản kiểm kê quỹ, biên bản kiểm kê NVL, CCDC chuyển số liệu cho kế toán tổng hợp và kế toán trưởng.

3.1.2.3. Chế độ kế toán áp dụng tại công ty:

- Chế độ kế toán: Công ty áp dụng chế độ kế toán theo Thông tư số 200/2014/TT –BTC ngày 22/11/2014 của Bộ trưởng Bộ tài chính.

- Niên độ kế toán từ ngày 1/1 đến 31/12 năm dương lịch và kỳ hạch toán là tháng, báo cáo được lập theo quý, kế toán thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ và hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên,

- Phương pháp kế toán tài sản cố định: Khấu hao TSCĐ theo phương pháp đường thẳng, phương pháp tính giá hàng tồn kho xuất kho theo phương pháp nhập trước xuất trước.

- Chứng từ sử dụng bao gồm: Hệ thống chứng từ theo Thông tư số 200/2014/TT-BTC như: Phiếu thu, phiếu chi, séc chuyển khoản...phiếu nhập kho, phiếu xuất kho, phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ....bảng phân bổ tiền lương, bảng phân bổ khấu hao, bảng phân bổ NVL, CCDC....

- Về các sổ kế toán được sử dụng bao gồm: Sổ Nhật ký chung, sổ cái các TK, sổ quỹ, thẻ kho, sổ chi tiết....

- Về báo cáo kế toán: Bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả kinh doanh, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, thuyết minh báo cáo tài chính...

- Hình thức kế toán áp dụng tại công ty: Công ty đang áp dụng hình thức Nhật ký chung trên phần mềm kế toán Misa, sổ sách kế toán được thiết kế theo đúng chế độ, phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh của công ty.

3.2. Thực trạng kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại công ty cổ phần 199 theo kế toán tài chính

3.2.1. Đặc điểm và phân loại chi phí sản xuất ở công ty

3.2.1.1. Đặc điểm chi phí sản xuất

Do đặc điểm sản xuất kinh doanh của công ty rất đa dạng với 3 loại hình là nhận sản xuất gia công theo đơn đặt hàng, sản xuất hàng xuất khẩu và sản xuất hàng nội địa. Vì vậy việc tổ chức kế toán tập hợp và phân bổ hợp lý và chính xác CPSX và tính đúng đủ GTSP có ý nghĩa quan trọng trong công tác quản lý chi phí, giá thành phục vụ cho yêu cầu của công tác kiểm tra, giám sát tính hợp pháp, hợp lệ của chi phí phát sinh từng bộ phận

Đồng thời công ty phải tổ chức quản lý tài sản, vật tư, lao động, tiền vốn tiết kiệm, có hiệu quả, tổ chức kế toán chi tiết đến từng đối tượng, từng loại chi phí, từng loại hình sản xuất một cách cụ thể và sâu sát để phục vụ cho nhiệm vụ hạ giá thành, tăng lợi nhuận, nâng cao chất lượng sản phẩm, tạo chỗ đứng vững vàng của doanh nghiệp trên thị trường.

Công ty cổ phần 199 có khả năng cung cấp 6 triệu đơn vị sản phẩm may mặc mỗi năm cho thị trường trong nước và xuất khẩu. Sản phẩm do Công ty CP 199 hiện đang có mặt ở thị trường trong nước và nhiều thị trường nước ngoài như Hàn Quốc, Hoa Kỳ, EU, được khách hàng đánh giá cao về chất lượng sản phẩm. Hàng gia công xuất khẩu ngày càng chiếm tỷ trọng cao trong tổng số sản phẩm của công ty....Chính vì thế việc tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm may mặc gia công xuất khẩu có ý nghĩa vô cùng quan trọng.

3.2.1.2. Phân loại chi phí sản xuất

Tại Tổng Công ty cổ phần 199, căn cứ vào tình hình thực tế của công ty và quy định thống nhất của ngành dệt may và chế độ kế toán hiện hành đã phân loại CPSX theo các khoản mục chi phí như sau:

** Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:*

Chi phí NVL trực tiếp được chia thành 2 loại:

- Chi phí NVL chính: gồm vải, bông các loại có tác dụng tạo nên thực thể sản phẩm. Những NVL này do công ty mua về hoặc do khách hàng mang đến nên rất phong phú đa dạng về chủng loại, tính năng, tác dụng. Đối với NVL do khách hàng mang đến thì công ty chỉ theo dõi về mặt số lượng còn về mặt giá trị thì công ty chỉ hạch toán chi phí vận chuyển, bố dỡ từ cảng về kho... cho nên, trong giá thành sản phẩm may gia công xuất khẩu, khoản mục chi phí NVL chính chiếm tỷ trọng không lớn trong tổng CPSX phát sinh trong kỳ.

- Chi phí vật liệu phụ: như chỉ, nhãn mác, cúc, bìa cổ.... có tác dụng đi kèm với NVL chính để hoàn thiện sản phẩm. Thông thường, đối với sản phẩm theo đơn đặt hàng sẽ có yêu cầu riêng đối với sản phẩm nên vật liệu phụ thường được khách hàng gửi đi kèm với NVL chính. Khi có nhu cầu thì công ty mới mua thêm. Vì vậy công ty chỉ hạch toán phần chi phí nguyên vật liệu mua ngoài còn đối với nguyên vật liệu phụ do khách hàng đem đến thì công ty chỉ theo dõi về số lượng.

** Chi phí nhân công trực tiếp:*

Bao gồm toàn bộ tiền lương chính, lương phụ và các khoản phụ cấp có tính chất tiền lương và các khoản trích theo lương (BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ) của công nhân trực tiếp sản xuất.

Đối với sản phẩm gia công xuất khẩu, đây là khoản mục chiếm tỷ trọng lớn nhất trong tổng CPSX trong kỳ. Đối với khoản thuê ngoài gia công thì tính kết chuyển thẳng vào TK 154 chứ không tính vào chi phí NCTT.

** Chi phí sản xuất chung:*

Bao gồm các khoản chi phí phát sinh liên quan đến hoạt động tổ chức quản lý sản xuất ở phân xưởng, tổ sản xuất:

- Chi phí nhân viên phân xưởng: là tiền lương chính, lương phụ, các khoản phụ cấp có tính chất tiền lương của nhân viên quản lý phân xưởng, xí nghiệp,... và các khoản trích theo lương được tính vào CPSX như BHXH, BHYT, BHTN, KPCĐ của nhân viên phân xưởng, xí nghiệp....

- Chi phí phụ tùng thay thế: là giá trị phụ tùng xuất cho các phân xưởng, tổ như bugi, công tơ, kim quay, ốc vít, cuaroa...

- Chi phí công cụ, dụng cụ: là giá trị vật liệu, công cụ, dụng cụ xuất cho quản lý phân xưởng, tổ sản xuất.

- Chi phí khấu hao TSCĐ: là khoản khấu hao tài sản cố định (máy móc, thiết bị nhà xưởng...) phục vụ cho sản xuất trực tiếp ở các phân xưởng, tổ sản xuất.

- Các chi phí SXC khác: là các khoản chi phí phát sinh phục vụ cho sản xuất ở phân xưởng ngoài các khoản trên như chi phí sửa chữa, cải tạo...

Ở công ty CP 199, kế toán CPSX được thực hiện trên máy vi tính bởi các chương trình phần mềm độc lập với nhau. Do sự phân công nên các khoản phải trả công nhân viên được thực hiện ở phòng Kế hoạch Tổng hợp nghĩa là việc tính toán tiền lương, tiền thưởng, phụ cấp và các khoản trích theo lương phải trả cho cán bộ công nhân viên do phòng Kế hoạch Tổng hợp thực hiện. Sau đó, phòng Kế hoạch Tổng hợp chuyển bảng thanh toán tiền lương và BHXH, bảng tổng hợp tiền lương cho kế toán tiền lương thực hiện tính toán

phân bổ chi phí nhân công để tập hợp CPSX và giá thành sản phẩm. Vì vậy, phần kế toán chi NCTT được làm thủ công là chính. Phần kế toán NVLTT được thực hiện hoàn toàn bằng phần mềm kế toán. Kế toán NVL chỉ cần nhập dữ liệu sau đó máy sẽ tự động tính toán, đưa ra các bảng biểu và sổ sách theo yêu cầu.

Cuối tháng, kế toán tiền lương tính toán, phân bổ chi phí NCTT cùng với kế toán NVL và các kế toán khác chuyển các bảng biểu, sổ sách liên quan đến các khoản chi phí SXC sang cho kế toán giá thành sản xuất, đồng thời căn cứ vào các báo cáo về chi phí SXC tập hợp được ở dưới các phân xưởng, tổ gửi lên thì kế toán giá thành sản xuất tiến hành tính toán phân bổ CPSX, đánh giá sản phẩm dở dang để tổng hợp chi phí, tính giá thành sản phẩm. Vì vậy, phần kế toán chi phí SXC và giá thành sản phẩm một phần được thực hiện bằng phần mềm kế toán máy.

3.2.1.3. Đối tượng kế toán chi phí sản xuất

Đối tượng kế toán CPSX có liên quan trực tiếp đến việc tập hợp CPSX và tính GTSP, ảnh hưởng đến tính chính xác của thông tin kế toán cung cấp từ quá trình tập hợp CPSX phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của công ty là khâu đầu tiên có ý nghĩa đặc biệt quan trọng trong toàn bộ kế toán CPSX và tính GTSP.

Xuất phát từ đặc điểm tổ chức sản xuất của Công ty cổ phần 199 có quy trình công nghệ sản xuất sản phẩm là quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục bao gồm nhiều giai đoạn công nghệ cấu thành. Mặt khác kết quả sản xuất ở từng giai đoạn không bán ra ngoài, chỉ có sản phẩm hoàn thành ở giai đoạn công nghệ cuối cùng mới được xác định là thành phẩm có giá trị thương phẩm. Đồng thời, khối lượng sản phẩm mà công ty sản xuất trong kỳ là rất lớn nhưng lại được chia thành một số loại nhất định. Vì thế, đối tượng kế toán CPSX ở công ty được xác định là từng phân xưởng, tổ. Riêng đối với chi phí NVLTT thì kế toán còn theo dõi chi tiết theo từng mã SP, chi phí NCTT được tập hợp theo từng tổ, đội, còn chi phí phát sinh ở phân xưởng, tổ được kế toán của công ty tập hợp vào chi phí SXC.

Tác giả minh họa về đối tượng kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành trong luận văn này là sản phẩm **“Quần âu” – mã sản phẩm 911081**, đơn hàng số GC132019 sản phẩm gia công của tổ may số 1 tháng 3/2019.

3.2.1.4. Phương pháp tập hợp chi phí sản xuất

Do đối tượng của kế toán CPSX ở công ty cổ phần 199 là từng phân xưởng, tổ nên công ty đã sử dụng hai phương pháp tập hợp CPSX là phương pháp tập hợp trực tiếp áp dụng đối với chi phí NVL trực tiếp, chi phí NCTT và phương pháp phân bổ gián tiếp theo chi phí NVL trực tiếp sản xuất đối với CPSX chung.

3.2.2. Kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm tại công ty

3.2.2.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

- Nội dung: Chi phí NVL trực tiếp là toàn bộ chi phí vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu được sử dụng cho sản xuất để chế tạo sản phẩm. Chi phí NVL TT không bao gồm giá trị NVL sử dụng không hết nhập lại kho hoặc chuyển sang kỳ sau:

- *Nguyên vật liệu chính*: Gồm các loại vải do bên đặt hàng cung cấp được nhập qua cảng Hải Phòng theo điều kiện CIF là chủ yếu, nên công ty chỉ phản ánh về mặt số lượng của NVL nhận gia công và chỉ hạch toán chi phí vận chuyển, bốc dỡ của số NVL sử dụng vào sản xuất để tính giá thành sản xuất trong kỳ.

- *Nguyên vật liệu phụ*: Gồm có cúc, chỉ may, khóa và tem mác, nguyên liệu làm bao bì đóng gói và sản phẩm bao bì đóng gói mỗi loại vật liệu gồm nhiều chủng loại khác nhau vì được lập sổ chi tiết đến từng loại, từng nhóm để tiện theo dõi và quản lý. Việc quản lý NVL được tiến hành khá chặt chẽ theo nguyên tắc xuất dùng phải xuất phát từ nhiệm vụ sản xuất cụ thể là kế hoạch sản xuất thông qua các lệnh sản xuất.

- Chứng từ sử dụng và tài khoản kế toán sử dụng: Phiếu xuất kho, phiếu nhập kho, phiếu xuất kho kiêm vận chuyển nội bộ, phiếu lĩnh vật tư, công cụ, phụ tùng thay thế....

- Kế toán chi phí NVLTT sử dụng các tài khoản sau:

TK 621: “Chi phí NVL TT” được chi tiết theo tổ:

+ TK 6211: Chi phí NVL TT tại tổ may số 1.

+ TK 6212: Chi phí NVL TT tại tổ may số 2.

.....

+ Tk 6215: Chi phí NVLTT tại tổ may số 5.

TK 152 NVL được chi tiết thành 2 loại khoản:

+ TK 1521: NVL chính.

+ TK 1522: NVL phụ.

TK 154: chi tiết thành 5 tài khoản cấp 2:

+ TK 1541: Chi phí SXKDD tổ may 1.

.....

+ TK 1545: Chi phí SXKDD tổ may 5.

TK 155: Chi tiết thành 5 tài khoản cấp 2:

+ TK 1551: Thành phẩm tổ may 1.

.....

+ TK 1555: Thành phẩm tổ may 5.

Tk 153: Công cụ, dụng cụ.

TK 242: Chi phí trả trước quyền hạn.

TK 111, 112: Tiền mặt, tiền gửi ngân hàng.

TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ....

▼ *Phương pháp hạch toán Chi phí NVL chính trực tiếp:*

Chi phí NVLTT xuất dùng được theo dõi cho từng tổ may mà gán mã cho từng đơn hàng gia công. Sổ chi tiết chi phí NVLTT tại tổ may số 1 trong tháng 03/2019 tại **phụ lục 3.2:**

Tại công ty Cổ phần 199, chi phí Nguyên vật liệu chính: Gồm các loại vải do bên đặt hàng cung cấp được nhập qua cảng Hải Phòng theo điều kiện CIF là chủ yếu, nên công ty chỉ phản ánh về mặt số lượng của NVL nhận gia công và chỉ hạch toán chi phí vận chuyển, bốc dỡ của số NVL sử dụng vào sản xuất để tính giá thành sản xuất trong kỳ.

Giá trị của NVL chính gia công (vải, mex...) khi xuất dùng được tính theo công thức:

$$\text{Giá trị NVL chính xuất dùng} = \text{Khối lượng NVL chính xuất dùng} \times \text{Hệ số phân bổ}$$

Trong đó:

Hệ số phân bổ = Tổng chi phí vận chuyển bốc dỡ / Tổng khối lượng NVL chính mà khách hàng đem đến nhập kho

Giá trị này được ghi vào giá trị thực tế xuất kho của NVL chính trong bảng kê vật tư.

Đối với công ty CP 199, sản phẩm gia công xuất khẩu, NVL là do khách hàng mang đến nên trong quá trình sản xuất công ty đề ra mục tiêu sản xuất tiết kiệm NVL nhưng phải đáp ứng yêu cầu của khách hàng. Vì vậy, cuối tháng kế toán NVL sẽ tập hợp NVL tiết kiệm trong tháng. Số NVL này tiết kiệm gồm 2 nguồn: đó là do tỷ lệ phần trăm NVL khách hàng cung cấp thêm để bù vào số hao phí thực tế để sản xuất (2% đến 3%) và phần do thành tích tiết kiệm của các phân xưởng, tổ sản xuất.

▼ Chi phí phụ liệu

Thông thường, đối với sản phẩm gia công xuất khẩu, phụ liệu cũng do khách hàng gửi đến cùng với NVL chính. Nếu khách hàng không cung cấp đầy đủ thì công ty mua thêm theo yêu cầu của khách.

- Nếu khách hàng mang đến thì công ty chỉ phản ánh mặt số lượng.

- Nếu công ty mua thêm thì giá trị và số lượng được phản ánh trên TK 15221 – vật liệu phụ dùng sản xuất xuất khẩu. Khi xuất dùng cho sản xuất thì vẫn hạch toán vào TK 621.

- Trình tự nhập dữ liệu tương tự như phân chi phí NVL chính. Ở đây, tài khoản 15221 – vật liệu phụ dùng để sản xuất xuất khẩu, thay cho tài khoản 15211 – nguyên vật liệu chính dùng sản xuất xuất khẩu trong quá trình nhập dữ liệu.

- Đối tượng tập hợp chi phí NVL trực tiếp là theo đơn đặt hàng. Các đơn đặt hàng được mã hóa theo phương thức tạo ra sản phẩm (gia công, tự thiết kế sản xuất) rồi theo tổ và tháng năm của hợp đồng, ví dụ GC132019. Mã sản phẩm được mã hóa theo đơn đặt hàng.

Khi nhận được NVL của khách hàng để gia công thì kế toán không ghi sổ mà chỉ nhận chứng từ (liên 3) là bảng kê nhận hàng gia công do bộ phận liên quan chuyển đến, kế toán theo dõi số lượng NVL trên bảng kê đó.

Khi bộ phận liên quan xuất kho NVL để gia công sản phẩm, kế toán nhận được chứng từ xuất kho, ghi giảm số lượng NVL trên bảng kê.

Kế toán tạo file tính toán trên excel sau đó mới kết hợp trên phần mềm kế toán để xử lý công việc kế toán.

- Khi nhận được hợp đồng gia công sản phẩm, phòng kế toán căn cứ vào hợp đồng tính ra mức tiêu hao NVL cần thiết cho sản xuất. Khối lượng NVL xuất dùng được xác định trên cơ sở của tính định mức NVL sử dụng được xây dựng trên cơ sở tiêu chuẩn kỹ thuật của quy trình công nghệ sản xuất và nghiên cứu tình hình sử dụng thực tế tại Công ty do phòng Kỹ thuật Công nghệ lập ra.

Bảng 3.1: Định mức sử dụng NVL cho một quần áo cỡ L

Vải	Mex	Cúc	Tem mác	Bao bì đóng gói	Ghim
1.15m	0.3m	3 chiếc	1 chiếc	1 chiếc	10 chiếc

(Nguồn: Phòng tài chính kế toán công ty CP 199)

Sau khi tính ra khối lượng tiêu hao cho sản xuất sản phẩm theo lệnh sản xuất, kế toán tiến hành lập phiếu xuất kho, phiếu xuất kho được lập thành 3 liên. Trong đó:

- Liên 1: Lưu
- Liên 2: Giao cho thủ kho để thực hiện nghiệp vụ XK và căn cứ để ghi thẻ kho.
- Liên 3: Dùng để luân chuyển và ghi sổ kế toán.

Trích số liệu trên phiếu xuất kho PXK0201 ngày 02/03/2019 dùng cho sản xuất sản phẩm quần áo của tổ may 1 theo Phụ lục số 3.1.

Đơn giá vật liệu xuất kho (nếu theo dõi cả về mặt giá trị) ở công ty được tính là giá bình quân gia quyền cả kỳ dự trữ.

3.2.2.2. *Kế toán chi phí nhân công trực tiếp*

Lao động là yếu tố cấu thành giá trị sản phẩm. Đối với hàng hóa gia công thì khoản mục chi phí nhân công sẽ chiếm tỷ trọng lớn nhất trong CPSX.

Công việc tập hợp và tính toán tiền lương cho cán bộ, nhân viên trong công ty chủ yếu là thực hiện ở phòng Kế hoạch Tổng hợp, kế toán tiền lương chỉ thực hiện phân bổ, trích chi phí nhân công để hạch toán chi phí, tính GTSP.

Bên cạnh việc tổ chức sản xuất ở các tổ may trực thuộc thì công ty còn thuê gia công ngoài. Vì vậy khoản mục chi phí nhân công ở công ty gồm:

- Chi phí NCTT: là tiền lương, thưởng và các khoản trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất tại công ty và các tổ may.

- Chi phí thuê ngoài gia công: là khoản chi phí mà công ty phải trả cho các đơn vị nhận gia công theo số sản phẩm hoàn thành và đơn giá gia công ký kết trên hợp đồng. Tuy nhiên, đơn hàng GC132019 không phát sinh thuê ngoài gia công.

- *Chứng từ sử dụng*: Bảng thanh toán tiền lương và BHXH, bảng tổng hợp lương do phòng Kế hoạch Tổng hợp chuyển đến để kế toán tiền lương lập bảng phân bổ tiền lương.

- *Tài khoản sử dụng*: TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp và cũng mở chi tiết cho từng phân xưởng, tổ may, đơn vị gia công:

TK 62211: Chi phí nhân công trực tiếp tổ may số 1.

TK 62212: Chi phí nhân công trực tiếp tổ may số 2

TK 62213: Chi phí nhân công trực tiếp tổ may số 3

TK 62214: Chi phí nhân công trực tiếp tổ may số 4

TK 62215: Chi phí nhân công trực tiếp tổ may số số 5

.....

▼ Theo dõi lao động, tiền lương tại công ty

Hiện nay, Công ty đang áp dụng 2 hình thức tiền lương: đối với khối sản xuất thì tiền lương được tính theo sản phẩm trực tiếp còn khối quản lý phục vụ là lương thời gian, tiền lương của mỗi người đều có hai phần là lương sản phẩm hoặc lương thời gian và lương bản thân.

Đối với sản xuất, công ty tiến hành trả lương theo sản phẩm. Với mỗi mã hàng khi mới đưa vào sản xuất thì phòng Kỹ thuật Công nghệ tiến hành sản xuất thử và ấn định thời gian chuẩn cho từng công việc, chi tiết sản phẩm và từng bước công việc gọi là số giấy chế tạo.

Hàng tháng, căn cứ vào khối lượng chi tiết sản phẩm hoàn thành đạt tiêu chuẩn, tổ trưởng các tổ phản ánh kết quả lao động của từng công nhân trong tổ vào bảng chấm công, bảng thanh toán lương sản phẩm và gửi lên cho bộ phận tính lương của phòng Kế hoạch Tổng hợp.

Bộ phận tính lương của phòng Kế hoạch Tổng hợp căn cứ vào khối lượng chi tiết sản phẩm hoàn thành và số giấy chế tạo chuẩn (số giấy chế tạo quy đổi theo công nhân bậc 3) để lập bảng thống kê chi tiết sản phẩm theo từng mã sản phẩm trong đó quy đổi khối lượng công việc hoàn thành ra giấy chế tạo chuẩn. Sau đó, bộ phận tính lương căn cứ vào bảng chấm công và bảng thanh toán lương sản phẩm để tiến hành tính lương phải trả từng tổ may và lập danh sách chi tiết lương cho từng tổ may. Cụ thể cách tính lương như sau:

Lương theo sản phẩm:

Tiền lương thực tế của
một người lao động = Đơn giá tiền lương x Sản lượng

$$\text{Đơn giá tiền lương} = \frac{\text{Tổng số giây chế tạo quy đổi của chi tiết sản phẩm } i}{\text{Tiền công 1 giây}}$$

Bảng 3.2: Đơn giá tiền lương cho từng việc sản phẩm gia công

Sản phẩm	ĐVT	Đơn giá						Tổng cộng đơn giá
		Cắt	Định mức/ Ngày	May	Định mức/ Ngày	Là, gấp và đóng gói	Định mức/ Ngày	
Mã SP D0921: Áo sơ mi nam	Chiếc	1.320	80	5.500	20	1.980	55	8.800
Mã SP 911081: Quần âu	Chiếc	1.500	64	5.800	17	1.800	55	9.100
Mã SP 911082: Áo Jacket	Chiếc	1.200	80	11.700	8	1.700	58	13.600
Mã SP 911083: Quần áo dệt kim	Bộ	2.800	35	13.500	7	1.200	82	17.500
Mã SP 911084: Quần áo trẻ em	Bộ	2.700	36	12.500	8	1.600	62	16.800
Mã SP 911085: Quần áo bảo hộ	Bộ	2.600	38	12.000	8	1.650	60	16.250

(Nguồn: Phòng Tài chính Kế toán Công ty CP 199)

Đối với lao động trong danh sách của công ty, hàng ngày các tổ, bộ phận thực hiện chấm công lao động trên Bảng chấm công (**Phụ lục số 3.3**).

Căn cứ vào Bảng chấm công và định mức đơn giá tiền lương quy định tại bảng 3.2; kế toán tiền lương tiến hành tính lương cho các tổ may.

Ví dụ: Trong tháng 3/2019, việc tính lương cho Nguyễn Thị Linh như sau: Công việc: Cắt: Dựa trên định mức cắt/ ngày ở bảng 3.2 nên việc tính lương như sau;

Căn cứ vào bảng chấm công (Phụ lục số 3.3) và các quy định của công ty, trong tháng 03/2019, Nguyễn Thị Linh hoàn thành được 2.000 sản phẩm mã 911081 – Quần Âu. Như vậy chị Nguyễn Thị Linh đã đạt sản lượng theo tiêu chuẩn đề ra và làm vượt mức 100 sản phẩm mã 911081.

Tiền lương tháng 3 của Nguyễn Thị Linh được tính như sau:

Tiền lương T3 = 64*1.500*26 + 100*1.500 = 2.646.000 đồng.

Phụ cấp ăn trưa: 26 *20.000 = 520.000 đồng

Phụ cấp xăng xe: 26* 15.000 = 390.000 đồng

Chuyên cần: 250.000 đồng

Lương cơ bản: 3.252.600 đồng

Trừ BHXH, BHYT, BHTN: $3.252.000 \text{ đ} * 10,5\% = 341.523 \text{ đồng}$

= > Số tiền lương tháng này là: 3.464.477 đồng.

Kế toán tiền lương thực hiện tổng hợp tiền lương theo từng tổ may, lập bảng thanh toán lương.

Sổ chi tiết chi phí NCTT được mở cho từng tổ may trong công ty. Số liệu trên các chứng từ kế toán được hạch toán vào các sổ chi tiết chi phí NCTT (**Phụ lục số 3.4**).

✓ Khoản mục chi phí thuê ngoài gia công

Chi phí thuê ngoài gia công là số tiền mà công ty phải trả cho các đơn vị nhận gia công theo hợp đồng đã ký. Đơn hàng gia công số GC132019 công ty không phải thuê ngoài gia công.

Kế toán thanh toán căn cứ vào sổ theo dõi thuê ngoài gia công để lập bảng tổng hợp chi phí thuê ngoài gia công theo từng mã sản phẩm. Lương gia công được tính theo công thức:

Lương gia công $SP_i = \text{Đơn giá gia công sản phẩm}_i \times \text{Khối lượng } SP_i \text{ nhập kho}$

3.2.2.3. Kế toán chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là các chi phí SX phát sinh ở phạm vi phân xưởng mà chưa được phản ánh vào 2 khoản mục chi phí trên.

Tại công ty CP 199, chi phí sản xuất chung bao gồm:

- Chi phí nhân viên phân xưởng gồm tiền lương, các khoản trích theo lương và các khoản phải trả cho nhân viên quản lý phân xưởng.

- Chi phí KH TSCĐ dùng cho sản xuất.

- Chi phí dịch vụ mua ngoài

- Chi phí khác bằng tiền.

- *Chi phí quản lý phân xưởng:*

Chi phí này bao gồm: Tiền lương phải trả, các khoản phụ cấp và các khoản trích theo lương của nhân viên phân xưởng.

Dựa vào bảng chấm công được theo dõi hàng tháng tính ra lương và các

khoản trích theo lương của nhân viên phân xưởng. Ở Công ty cổ phần 199, lương của nhân viên phân xưởng được tính theo công thức:

Tổng lương = Lương cơ bản + Các trợ cấp

Trong đó, lương cơ bản là 4.000.000 đồng

- *Chi phí khấu hao TSCĐ:*

TSCĐ của Công ty bao gồm nhà xưởng, máy móc thiết bị, phương tiện vận chuyển, phương pháp tính khấu hao TSCĐ mà Công ty áp dụng là phương pháp đường thẳng. Theo đó mức khấu hao được tính như sau:

$$\text{Mức KHTSCĐ năm} = \frac{\text{Nguyên giá TSCĐ}}{\text{Thời gian sử dụng}}$$

$$\text{Mức KHTSCĐ tháng} = \frac{\text{Mức khấu hao năm}}{12}$$

Mỗi TSCĐ sẽ được cài mã, kế toán chi phí khấu hao TSCĐ được theo dõi chi tiết cho từng loại máy móc, nhà xưởng và được tập hợp cho toàn Công ty. Kế toán căn cứ vào đặc điểm của từng loại máy móc, thiết bị đã tính ra mức khấu hao cho loại máy móc thiết bị đó. Các loại máy móc, thiết bị được phân loại và theo dõi chi tiết theo từng phân xưởng, tổ may.

Bảng tính và phân bổ khấu hao Tháng 3/ 2019 được trình bày tại [**phụ lục số 3.5.**]

Cuối tháng, khi số liệu được tập hợp kế toán thực hiện bút toán phản ánh chi phí khấu hao TSCĐ

Nợ Tk 62712: 15.000.000

Có TK 214: 15.000.000

(Chứng từ minh họa: Phụ lục số 3.5)

- *Chi phí dịch vụ mua ngoài:*

Chi phí dịch vụ mua ngoài gồm các khoản chi về tiền điện, tiền nước, tiền điện thoại và thuê máy móc thiết bị phục vụ cho sản xuất sản phẩm .

Chi phí dịch vụ mua ngoài được tập trung cho toàn Công ty, sau đó cuối

tháng kế toán tiến hành phân bổ dịch vụ mua ngoài cho từng tổ sản xuất theo chi phí NVLTT, từ đó phân bổ cho từng đối tượng sản phẩm.

$$\text{CP SXC phân bổ cho SP } i = \frac{\text{Tổng CPSXC}}{\text{Tổng CP NCTT}} \times \text{CP NVL trực tiếp của sp } i$$

Số liệu trên các chứng từ kế toán được hạch toán vào các sổ chi tiết chi phí SXC (**Phụ lục số 3.6**).

- *Chứng từ sử dụng*: Bảng phân bổ NVL, CCDC dùng cho quản lý phân xưởng, bảng tính và phân bổ KH TSCĐ, bảng tính phân bổ tiền lương, phiếu chi, hóa đơn GTGT....

- Hóa đơn GTGT thu tiền nước
- Hóa đơn GTGT thu tiền điện
- Hóa đơn GTGT thu tiền điện thoại
- Hóa đơn GTGT về thuê máy móc thiết bị, hợp đồng kinh tế...
- *Tài khoản sử dụng*: Các tài khoản sử dụng trong kế toán CPSXC tại Công ty CP 199 gồm:
- TK 627: Chi phí SXC chi tiết thành các TK cấp 2 sau:

TK 6271: Chi phí SXC tổ may 1

TK 6272: Chi phí SXC tổ may 2

.....

TK 6275: Chi phí SXC tổ may 5

Trong TK cấp 2 đó có các TK cấp 3 sau:

TK62711: Chi phí nhân viên quản lý phân xưởng.

TK 62712: Chi phí vật liệu

TK 62713: Chi phí dụng cụ sản xuất

TK 62714: Chi phí KH TSCĐ

TK 62717: Chi phí dịch vụ mua ngoài

TK 62718: Chi phí khác bằng tiền.

3.2.2.4. Kế toán tổng hợp chi phí sản xuất để tính giá thành sản phẩm may mặc

Sau khi tập hợp các khoản mục CP sản xuất vào cuối tháng, kế toán kết chuyển chi phí NVLTT, chi phí NCTT, chi phí SXC về TK 154 chi tiết cho từng tổ may để tổng hợp CP sản xuất phát sinh trong tháng và tính giá thành sản phẩm hoàn thành (công ty chi tiết cho từng tổ may để dễ theo dõi, chưa chi tiết cho từng sản phẩm, chỉ khi kết chuyển thì xử lý chi tiết cho từng sản phẩm dựa trên hệ thống phần mềm kế toán, tiêu thức phân bổ chi tiết cho từng sản phẩm được phòng kế toán xây dựng và trao đổi với công ty cung cấp phần mềm để cài đặt).

- Kế toán sử dụng TK 154 “Chi phí SXKD dở dang” để tổng hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ và tính giá thành sản phẩm hoàn thành trong kỳ được chi tiết thành:

TK 1541: Chi phí SX KD DD tổ may số 1

.....

TK 1545: Chi phí SX KD DD tổ may số 5

TK 154 có đặc điểm là không chỉ phản ánh CPSXKD phát sinh trong kỳ mà còn phản ánh giá trị sản phẩm dở dang kỳ trước chuyển sang kỳ này và giá trị sản phẩm dở dang kỳ này chuyển sang kỳ sau. Tổng phát sinh có của TK 154 là tổng giá thành sản phẩm sản xuất hoàn thành trong kỳ.

3.2.3. Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ

Công ty cổ phần 199 chủ yếu gia công hàng may mặc với khối lượng sản xuất trong kỳ lớn và quy trình công nghệ liên tục gồm nhiều giai đoạn nên ở các khâu hầu hết đều phát sinh khối lượng sản phẩm dở dang. Tuy nhiên, do đặc điểm sản phẩm là khi kết thúc công đoạn may thì coi như hoàn thành cho nên sản phẩm dở dang cuối kỳ chỉ tính khâu cắt và may. Công ty áp dụng phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ theo chi phí NVTTT cụ thể như sau:

- **Ở khâu cắt:** Sản phẩm dở dang khâu này gồm vải chưa cắt và được

đánh giá theo chi phí NVL chính trực tiếp.

Hàng tháng, các tổ may lập báo cáo sản lượng cắt, nhập, xuất bán thành phẩm, sản phẩm và báo cáo tiêu hao nguyên, phụ liệu gửi cho phòng kế toán. Kế toán giá thành căn cứ vào đó để đánh giá sản phẩm dở dang theo công thức sau:

$$\text{Giá trị vải tồn cuối tháng} = \frac{\text{Giá trị vải tồn đầu tháng} + \text{Giá trị vải nhập trong tháng}}{\text{Số lượng vải tồn đầu tháng} + \text{Số lượng vải nhập trong tháng}} \times \text{Số lượng vải tồn cuối tháng}$$

Sau đó xác định giá trị bán thành phẩm cắt chuyển sang may theo phương pháp giản đơn.

Ví dụ: Theo báo cáo của tổ cắt tháng 03/2019 về loại SP Quần âu

Tồn đầu tháng SL 215m TT: 3.785.040đ

Nhập trong tháng SL 14.860m TT: 267.494.760đ

Tồn cuối tháng SL 25m

Khi đó giá trị vải tồn cuối tháng là:

$$\frac{3.785.040 + 267.494.760}{215 + 14.860} \times 25 = 449.884đ$$

Đối với thuê ngoài gia công thì sản phẩm dở dang chỉ là vải, căn cứ vào phiếu nhập kho thành phẩm và định mức tiêu hao NVL trong hợp đồng để xác định số lượng vải tiêu hao cho sản phẩm gia công hoàn thành.

- **Ở khâu may:** Sau khi nhận bán thành phẩm ở khâu cắt chuyển sang sẽ tiếp tục gia công với các bước công việc: may cổ, thân, thừa khuy, đánh cúc.... Nên thời gian gia công dài, khối lượng sản phẩm lớn và tồn tại dưới nhiều dạng khác nhau như bán thành phẩm chưa may, sản phẩm may chưa hoàn thành. Hàng tháng, tổ may gửi kết quả kiểm kê sản phẩm dở dang cùng số liệu bán thành phẩm cắt chuyển sang kế toán xác định giá trị sản phẩm dở

dang ở khâu may.

Đối với NVL chính thì kế toán đánh giá sản phẩm dở dang theo công thức:

$$\text{Giá trị SP DD cuối tháng khâu may} = \frac{\text{Giá trị BTP cắt chuyển sang trong tháng}}{\text{Số lượng BTP cắt chuyển sang}} + \frac{\text{Giá trị SPDD đầu tháng}}{\text{Số lượng SPDD tồn đầu tháng}} \times \text{Số lượng SPDD cuối tháng khâu may}$$

Ví dụ: SP Quần âu ở tổ may số 1 tháng 3/2019

	Số lượng	Đơn giá	Thành tiền
Tồn đầu tháng	9.015	33.820,41	304.890.960
NTP cắt chuyển sang	7.705	35.149,89	270.829.920
Tồn cuối tháng	245		

Giá trị SPDD cuối tháng của quần âu là:

$$\frac{304.890.960 + 270.829.920}{9.015 + 7.705} \times 245 = 8.436.101 \text{ đ}$$

Như vậy, tổng sản phẩm dở dang cuối kỳ của sản phẩm quần âu là **8.436.101 đ** (chỉ là sản phẩm dở dang ở công đoạn cuối cùng – công đoạn may) (**Phụ lục số 3.7**)

- Chi phí phụ liệu:

Công ty không đánh giá chi phí phụ liệu trong sản phẩm dở dang mà xác định chi phí phụ liệu trong sản phẩm hoàn thành nhập kho dựa vào sản phẩm hoàn thành và định mức tiêu hao phụ liệu đã được xây dựng.

3.2.4. Kế toán tính giá thành sản phẩm tại công ty

Tại Công ty CP 199, đối tượng tính giá thành là các sản phẩm may mặc.

- Phương pháp tính giá thành: Do sản phẩm của Công ty có tính đơn chiếc nên Công ty áp dụng phương pháp tính giá thành giản đơn để tiện tính toán.

Tổng giá thành = Giá trị SPDD đầu kỳ + Chi phí SX phát sinh – Giá trị

SPDD cuối kỳ

Giá thành đơn vị = Tổng giá thành / Tổng số lượng sản phẩm hoàn thành

- Kỳ tính giá thành: tháng

Căn cứ vào số lượng sản phẩm gia công sản xuất hoàn thành nhập kho trong tháng, kế toán lập bảng tính giá thành sản phẩm gia công, chi tiết theo **Phụ lục số 3.7.**

Số liệu trên các chứng từ kế toán cũng được hạch toán vào sổ Nhật ký chung (**Phụ lục số 3.8**).

3.3. Thực trạng kế toán chi phí, tính giá thành sản phẩm tại công ty cổ phần 199 theo kế toán quản trị

3.3.1. Phân loại chi phí tại công ty

Hiện nay, công ty mới chỉ phân loại và quản lý chi phí sản xuất kinh doanh theo mục đích và công dụng của chi phí sử dụng trong kế toán tài chính. Căn cứ theo đặc điểm, yêu cầu quản lý thực tế ở các tổ may tại Công ty Cổ phần 199, chi phí sản xuất được theo dõi chi tiết theo từng phân xưởng, chia thành các khoản mục nhỏ hơn như sau:

- *Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp*: gồm CPNVL chính và CPNVL phụ.

Chi phí nguyên vật liệu chính phân loại thành CPNVL chính – Tổ may số 1 ... và CPNVL chính – tổ may số 5: là toàn bộ giá trị nguyên vật liệu chính được sử dụng trực tiếp sản xuất sản phẩm cho từng tổ sản xuất.

Chi phí nguyên vật liệu phụ phân loại thành CPNVL phụ - Tổ may số 1, ... và CPNVL phụ - Tổ may số 5: là toàn bộ giá trị vật liệu phụ, vật liệu khác... được sử dụng trực tiếp sản xuất sản phẩm cho từng tổ may.

- *Chi phí nhân công trực tiếp phân loại thành*: CPNCTT – Tổ may số 1, ... và CPNCTT – Tổ may số 5: là toàn bộ chi phí trả cho công nhân trực tiếp sản xuất sản phẩm như tiền lương, các khoản phụ cấp, các khoản BHXH,

BHYT, BHTN, KPCĐ trích theo lương của công nhân trực tiếp sản xuất trong từng tổ may.

- *Chi phí sản xuất chung được phân loại thành: CPSXC - PX Tổ may số 1, ... và CPSXC Tổ may số 5 là những khoản chi phí sản xuất liên quan đến việc phục vụ và quản lý sản xuất trong phạm vi từng tổ may, bao gồm chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí khấu hao TSCĐ, chi phí vật liệu, công cụ dụng cụ, chi phí dịch vụ mua ngoài... phục vụ cho sản xuất.*

Việc phân loại chi phí sản xuất theo công dụng của chi phí là cơ sở để quản lý chi phí theo định mức, là cơ sở để tổ chức kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo khoản mục. Đồng thời, đó cũng là căn cứ để phân tích tình hình thực hiện kế hoạch và xây dựng định mức chi phí sản xuất cho kỳ sau.

Tuy nhiên, Công ty CP 199 cũng chưa thực hiện phân loại chi phí theo yêu cầu của kế toán quản trị như: phân loại CP theo cách ứng xử thành chi phí cố định, chi phí biến đổi, chi phí hỗn hợp hay phân loại CP thành chi phí trực tiếp, chi phí gián tiếp; chi phí kiểm soát được, chi phí không kiểm soát được; chi phí cơ hội, chi phí chìm. Vì thế, chưa đáp ứng được những thông tin cần thiết, đầy đủ cung cấp cho các nhà quản lý cập nhật, ra quyết định đúng đắn và kịp thời trước những biến động của thị trường hiện nay.

3.3.2. Định mức chi phí tại công ty

Việc xây dựng định mức vật tư đã được công ty xây dựng chi tiết cho từng loại sản phẩm theo kế hoạch 6 tháng hoặc cả năm, định mức này có thể được thay đổi biến động chi phí (vì giá nguyên vật liệu đầu vào có thể thay đổi, chi phí nhân công, chi phí sản xuất chung... cũng có thể thay đổi do giá thị trường biến động). Định mức vật tư tiêu hao do phòng Kỹ thuật Công nghệ lập cụ thể như sau:

Đối với chi phí nguyên vật liệu, nhiên liệu, tiền lương, bảo hiểm xã hội, kinh phí công đoàn, các chi phí khác.

$$C = C_{vl} + C_{nl} + C_{tl} + C_{bh} + C_{kh} + C_{cpk}$$

Trong đó: Cvl: Chi phí vật liệu

Cnl: Chi phí nhiên liệu

Ctl: Chi phí tiền lương

Cbh: Chi phí bảo hiểm

Ckh: Chi phí khấu hao

Ccpk: Chi phí khác tại phân xưởng

Chi phí vật liệu, nhiên liệu được tính theo công thức:

$C_{vl}, n_l = \text{Định mức} \times \text{đơn giá}$

Trong đó:

- Định mức vật liệu, nhiên liệu tính theo định mức quy định cho từng sp.

- Đơn giá: tính theo mức giá tại thời điểm tính theo giá giá cả thị trường.

Nội dung công việc sửa chữa tài sản được xác định theo quy định và quy trình vận hành của từng loại máy và các quy định có liên quan. Chi phí về vật liệu, nhiên liệu trong đơn giá tổng hợp được điều chỉnh theo nguyên tắc phù hợp với các thay đổi về giá vật liệu, nhiên liệu.

- Chi phí tiền lương và BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN: Các khoản tiền lương công nhân trong đơn giá tổng hợp là khoản chi về tiền lương các khoản phụ cấp lương tương ứng với cấp bậc của công nhân chính, công nhân phụ trợ, phục vụ theo yêu cầu kỹ thuật và tiền lương quản lý phân xưởng. Chi phí tiền lương được điều chỉnh khi các chế độ, chính sách của nhà nước thay đổi theo nguyên tắc phù hợp với thời điểm.

- Chi phí khác được tính bằng 2% đến 3% với các chi phí trực tiếp ở trên tùy từng loại sản phẩm.

Trên cơ sở định mức được xây dựng phòng Kỹ thuật Công nghệ lập dự toán vật tư và phối hợp với phòng Kế hoạch Tổng hợp tiến hành mua vật tư để sản xuất.

3.3.3. Dự toán chi phí sản xuất tại công ty

Chi phí dự toán được xây dựng trên cơ sở định mức chi phí và số lượng sản phẩm công việc được giao theo kế hoạch của công ty trong kỳ. Trong các tổ sản xuất trong công ty đều thực hiện kế hoạch sản xuất theo kế hoạch của công ty giao. Do đó, các dự toán chi phí được lập đều dựa trên cơ sở kế hoạch sản xuất kinh doanh của công ty. Cách xác định chi phí dự toán tương tự như xác định dự toán chi phí trong lý thuyết về lập dự toán chi phí.

Căn cứ vào kế hoạch sản xuất giao xuống, các bảng định mức, phòng Kỹ thuật Công nghệ tiến hành xác định dự toán chi phí nguyên vật liệu, chi phí nhân công, chi phí khấu hao tài sản cố định, các chi phí khác phát sinh.

Xác định giá thành dự toán cho đơn hàng gia công số GC132019, sản xuất sản phẩm **“quần âu” – mã sản phẩm 911081**, số lượng 51.000 chiếc, tháng 03/2019. Trong bảng dự toán giá thành sản phẩm áo nam quân nhân các chỉ tiêu được xác định như sau:

$$\text{Chi phí NVL chính trực tiếp dự toán} = \text{Khối lượng vật liệu chính đã tính hao hụt} \times \text{Đơn giá}$$

Trong đó:

$$\text{Khối lượng vật liệu chính đã tính hao hụt} = \text{Khối lượng thành phẩm} \times \text{Định mức tiêu hao}$$

Chi phí vật liệu phụ, chi phí nhân công đều tính trên cơ sở: khối lượng thành phẩm (chiếc) nhân với chi phí định mức tương ứng (đ/chiếc).

Chi phí khấu hao TSCĐ dự toán được tính bằng 4%-5% của tổng chi phí vật liệu và chi phí nhân công trực tiếp.

Chi phí dụng cụ đồ dùng bảo hộ lao động được tính bằng 3% chi phí nguyên vật liệu chính.

Chi phí dịch vụ mua ngoài dự toán được tính bằng 5% của tổng chi phí vật liệu trực tiếp và chi phí khấu hao TSCĐ.

Chi phí khác tính bằng 2% - 3% của tổng số chi phí vật liệu, chi phí nhân công, chi phí khấu hao TSCĐ.

Dự toán được lập bởi phòng Kỹ thuật Công nghệ sau đó được tiến hành và theo dõi tại tổ may.

3.3.4. Thực trạng tính giá thành sản phẩm phục vụ kế toán quản trị

Hiện tại, công ty mới chỉ bắt đầu thực hiện tổ chức kế toán quản trị chi phí, do đó việc tính giá thành phục vụ cho kế toán quản trị vẫn còn chưa được thực hiện.

Công ty xác định chi phí và tính giá thành sản xuất theo công việc. Khi có kế hoạch sản xuất sản phẩm, phòng Kỹ thuật Công nghệ giao xuống phòng kế toán. Khi bắt đầu sản xuất, kế toán ghi chép các chi phí phát sinh trên phiếu chi phí theo công việc được lập từ lúc bắt đầu sản xuất đến lúc sản xuất hoàn thành.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp thường là những chi phí trực tiếp nên được tập hợp trực tiếp trên phiếu chi phí theo công việc mở cho từng mã hàng đó. Đối với chi phí sản xuất chung do cùng là tổ sản xuất may nhưng sản xuất nhiều mã hàng khác nhau nên chi phí sản xuất chung được tập hợp và phân bổ theo chi phí nguyên vật liệu tiêu hao vào cuối kỳ tính giá thành. Cuối kỳ tính giá thành, kế toán tập hợp chi phí và thực hiện tính giá thành cho mã sản phẩm đó.

Tại công ty chưa thực hiện tính giá thành theo biến phí phục vụ việc ra quyết định trong các trường hợp đặc biệt ví dụ công ty đã đạt điểm hòa vốn thì khi có đơn đặt hàng bổ sung sẽ sử dụng giá thành theo biến phí để xác định giá bán nhằm đạt được mức lợi nhuận mong muốn....

a) Phân tích biến động chi phí tại công ty

Việc ra quyết định là một trong những chức năng cơ bản của nhà quản lý. Để thành công trong việc ra quyết định các nhà quản trị phải dựa vào các thông tin thích hợp là các báo cáo quản trị. Báo cáo quản trị là sản phẩm cuối cùng của quá trình kế toán quản trị nên việc tổ chức hệ thống báo cáo kế toán

quản trị quyết định nên chất lượng, hiệu quả của thông tin. Các báo cáo quản trị về chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm hiện có tại Công ty Cổ phần 199 mới chỉ gồm một số báo cáo quản trị về định hướng SXKD, báo cáo giá thành mà chưa thực hiện lập Báo cáo phân tích thông tin thích hợp trong việc lựa chọn phương án hay báo cáo đánh giá kết quả sản xuất của các bộ phận, phân xưởng. Vì thế, việc cung cấp thông tin ra quyết định cho nhà quản trị còn rất hạn chế, chưa kịp thời. Mặc dù Công ty chưa thực hiện lập được đầy đủ các báo cáo quản trị như sơ đồ trên, nhưng phương hướng Công ty vẫn đang tiếp tục xây dựng và hoàn thiện để sớm có hệ thống báo cáo quản trị thích hợp cho việc ra quyết định của nhà quản lý.

b) Báo cáo kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm tại công ty

Báo cáo cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định được Công ty thiết kế theo sơ đồ sau:

Cấp độ quản trị	Giám đốc	Kế toán trưởng	Quản đốc tổ
BC cung cấp cho nhà QT			
Bảng dự toán SXKD	X		
Báo cáo phương hướng kinh doanh	X		
Báo cáo thông tin khác	X		
Báo cáo chi phí bộ phận		X	X
Báo cáo giá thành bộ phận		X	X
Báo cáo tình hình thực hiện định mức CP		X	X
Báo cáo chi phí sản xuất SP		X	X
Báo cáo tình hình thực hiện định mức		X	X
Báo cáo sản lượng hàng năm		X	X

Hiện nay, công ty Cổ phần 199 đã thực hiện lập báo cáo giá thành sản phẩm phục vụ cho việc kiểm soát chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm.

Bảng 3.3. Báo cáo giá thành sản phẩm tổ may số 1**BÁO CÁO GIÁ THÀNH THÁNG 03/2019****Bộ phận: Tổ may số 1**

Chỉ tiêu	Sản phẩm quần âu		
	Kế hoạch	Thực hiện	Chênh lệch
1. Chi phí NVLTT	246.450.000	246.432.422	17.578
2. Chi phí NCTT	528.000.000	527.800.065	199.935
3. Chi phí SXC	456.200.000	456.186.584	13.416
4. Giá thành sp hoàn thành	1.230.650.000	1.230.419.071	230.929
5. Số lượng sản phẩm hoàn thành	50.000	51.000	1.000
6. Đơn giá	24.613	24.126	487
7. Nhận xét			

(Nguồn: Phòng Tài chính Kế toán)

Bên cạnh đó, Công ty mới chỉ sử dụng một số loại báo cáo nội bộ như: Báo cáo tiến độ sản xuất, báo cáo sử dụng lao động, báo cáo tình hình biến động của nguyên vật liệu,... Các thông tin trên mới chỉ phục vụ cho việc định hướng SXKD cũng như theo dõi tiến độ sản xuất sản phẩm của các tổ sản xuất. Với hệ thống báo cáo quản trị hiện tại, chưa có đủ số liệu chi tiết phục vụ cho nhà quản trị so sánh, đánh giá về tình hình thực hiện kế hoạch sản xuất, tiết kiệm chi phí, giá thành sản xuất sản phẩm.

3.4. Đánh giá thực trạng kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm tại công ty cổ phần 199

3.4.1. Những ưu điểm

Đối với các doanh nghiệp hoạt động trong cơ chế thị trường hiện nay thì mục tiêu hàng đầu của các doanh nghiệp là kinh doanh phải có lợi nhuận. Đây là một vấn đề hết sức quan trọng đối với doanh nghiệp và nó quyết định đến sự tồn tại và phát triển của doanh nghiệp. Song song với xu hướng thay đổi của nền kinh tế mở thì hoạt động sản xuất của doanh nghiệp cũng có

nhiều biến chuyển theo chiều hướng tích cực. Để đạt được mục đích này cũng như các doanh nghiệp khác, công ty CP 199 đã không ngừng nỗ lực khắc phục những khó khăn từng bước vươn lên để tự khẳng định mình nhờ thực thi đồng bộ nhiều biện pháp như: tổ chức quản lý sản xuất kinh doanh, lập kế hoạch sản xuất cũng như bán hàng, nghiên cứu công nghệ hiện đại... Song một trong những biện pháp quan trọng nhất mà Công ty CP 199 quan tâm hơn cả đó là tổ chức bộ máy gọn nhẹ và hiệu quả, đặc biệt là việc thực hiện tiết kiệm CPSX và hạ GTSP nhưng vẫn phải đảm bảo và không ngừng nâng cao chất lượng sản phẩm. Vì vậy, hiện nay May 199 là một trong những doanh nghiệp làm ăn phát đạt trong các doanh nghiệp dệt may ở Hà Nam nói riêng, Việt Nam nói chung nhờ có một số ưu điểm như sau:

▼ Thứ nhất là về bộ máy kế toán:

Trong sự phát triển chung của công ty, bộ phận kế toán thực sự là một trong những bộ phận quan trọng của hệ thống quản lý doanh nghiệp. Phòng kế toán của Công ty được tổ chức tương đối hoàn chỉnh và cơ cấu tổ chức chặt chẽ, gọn gàng và hợp lý với hầu hết đội ngũ cán bộ và nhân viên có trình độ đại học và trẻ tuổi, khả năng hòa nhập với công việc tốt, sử dụng thành thạo phần mềm kế toán giúp cho công việc kế toán nhanh gọn, chính xác và hiệu quả. Do vậy, việc tổ chức công tác kế toán được tiến hành một cách nhịp nhàng, đồng bộ đảm bảo cung cấp thông tin cho các đối tượng quan tâm nhanh chóng, kịp thời phù hợp với điều kiện của Công ty và sự phát triển chung của kế toán Việt Nam hiện nay.

▼ Thứ hai là về hình thức kế toán:

Hiện nay, công ty đang áp dụng hình thức Nhật ký chung trên phần mềm kế toán. Đây là một hình thức đơn giản, dễ hiểu, thuận tiện cho công tác kế toán trên máy vi tính, phù hợp với tình hình quản lý tập trung.

Công ty đã tổ chức được một hệ thống sổ sách vừa đảm bảo theo đúng nguyên tắc và chế độ kế toán, vừa phù hợp với đặc điểm kinh doanh của Công ty. Vì vậy có thể cung cấp kịp thời, nhanh chóng các thông tin đáp ứng yêu cầu quản trị công ty và các đối tượng quan tâm.

▼ Thứ ba là về hình thức trả lương

Để thực hiện tiết kiệm CPSX, tăng hiệu quả sản xuất, công ty đã thực hiện hàng loạt các biện pháp trong đó việc thực hiện chế độ trả lương theo sản phẩm đã đảm bảo được tính công bằng, đồng thời có chế độ khen thưởng hợp lý có tác dụng khuyến khích công nhân hăng hái lao động, đồng thời cũng sử dụng tối đa công suất máy móc thiết bị, nâng cao hiệu quả công việc. Bên cạnh đó việc tính lương sản phẩm chỉ áp dụng đối với sản phẩm đủ tiêu chuẩn chất lượng còn góp phần nâng cao ý thức người lao động trong quá trình sản xuất sản phẩm để giảm thiệt hại sản phẩm hỏng.

▼ Thứ tư là về công tác tính giá thành sản phẩm

Phương pháp tính giá thành ở công ty áp dụng là phương pháp tính giá thành giản đơn. Phương pháp này phù hợp với đặc điểm mặt hàng sản xuất của Công ty, mặt khác lại đơn giản, dễ tính toán, mà vẫn đảm bảo sự chính xác tương đối.

Đối với công tác hạch toán CPSX và tính GTSP. Công ty đã tập hợp chi phí cho từng tổ may sản xuất trong tháng và tính giá thành cho từng loại sản phẩm. Cách tính này cho phép công ty có thể so sánh giá thành giữa các kỳ của từng loại sản phẩm cũng như hiệu quả sản xuất của Công ty. Có thể nói công tác hạch toán CPSX và tính GTSP được thực hiện tốt có thể giúp công ty đề ra các biện pháp tiết kiệm chi phí có hiệu quả, phương hướng quản lý giá thành một cách thiết thực hơn. Bên cạnh đó công ty còn có một hệ thống định mức chi phí cho mỗi loại sản phẩm nên đảm bảo cho việc kiểm tra, kiểm soát chi phí một cách chặt chẽ.

Ngoài ra, do việc ứng dụng phần mềm kế toán vào công tác kế toán nên khối lượng công việc của kế toán đã giảm đi nhiều, đồng thời nó còn góp phần nâng cao tính chính xác của thông tin kế toán cung cấp.

3.4.2. Những hạn chế

Bên cạnh những ưu điểm trên thì tại công ty CP 199 còn có những hạn chế nhất định cần khắc phục trong kế toán CPSX và tính GTSP. Đặc biệt đối với đặc thù của ngành may mặc là khối lượng sản phẩm sản xuất ra lớn, khối lượng chi phí cần tập hợp lại nhiều thì những nhược điểm chưa khắc phục được trong công tác tập hợp CPSX và tính GTSP là điều không thể tránh

khỏi.

3.4.2.1. Hạn chế trên góc độ kế toán tài chính

- *Thứ nhất* là về kế toán khoản mục chi phí NVLTT: Đối với NVL nhận gia công: Nguyên vật liệu do khách hàng đem đến nên công ty chỉ theo dõi về mặt số lượng, và không theo dõi về mặt giá trị trên sổ quản trị, do đó, khi bị mất mát, hao hụt sẽ khó xác định được giá trị nguyên vật liệu mất hoặc hao hụt để xử lý.

- *Thứ hai* là về phương pháp kế toán chi phí công cụ dụng cụ: Một số công cụ dụng cụ: bàn là, xe đẩy...khi xuất dùng cho các tổ sản xuất được hạch toán một lần giá trị thực tế vào CPSX trong kỳ mà không thực hiện phân bổ chi phí sản xuất nhiều kỳ. Bút toán phản ánh xuất dùng công cụ dụng cụ xuất dùng tại công ty:

Nợ TK 627: Giá trị xuất dùng

Có TK 153: Giá trị CCDC xuất dùng

Giá trị xuất kho lớn, những công cụ, dụng cụ này được sử dụng cho nhiều kỳ. Điều này dẫn tới chi phí sản xuất trong kỳ xuất CCDC ra sử dụng phát sinh lớn làm cho giá thành sản phẩm cũng tăng lên, do đó làm giá thành sản phẩm của kỳ xuất CCDC ra sử dụng cũng như giá thành của các kỳ sau không phù hợp.

- *Thứ ba* là về kế toán khoản mục chi phí sản xuất chung: Việc phân bổ chi phí sản xuất chung cho từng đơn hàng, từng sản phẩm theo tiêu thức là chi phí nguyên vật liệu trực tiếp là hợp lý với yêu cầu của kế toán tài chính. Tuy nhiên, tại công ty chưa phân biệt chi phí sản xuất chung thành chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi, do đó toàn bộ chi phí sản xuất chung được kế toán tính hết vào giá thành sản phẩm mà chưa tính đến mức công suất hoạt động của máy móc thiết bị. Do theo quy định, nếu mức công suất hoạt động của máy móc hoạt động dưới mức bình thường thì chi phí SXC cố định chỉ được phân bổ vào giá thành sản phẩm tương ứng với mức công suất hoạt động bình thường. Phần chi phí sản xuất chung không phân bổ thì được tính vào giá vốn hàng bán trong kỳ. Như vậy, tại công ty tính hết chi phí sản xuất chung cố định vào giá thành sản

phẩm làm cho giá thành bị đội lên cao so với thực tế. Bên cạnh đó khoản mục chi phí SXC cuối kỳ tổng hợp lại rồi mới phân bổ cho toàn bộ sản phẩm công ty nên đã bình quân hóa giá thành và không đánh giá được hiệu quả của từng tổ sản xuất.

- *Thứ tư* là nguồn nhân lực kế toán thuộc bộ máy kế toán của công ty: Công ty chưa có những biện pháp kịp thời để phát triển và sử dụng nguồn nhân lực kế toán.

- *Thứ năm* là hệ thống thông tin kế toán tại công ty chưa được xây dựng và hoàn thiện để đáp ứng cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 hiện nay.

3.4.2.2. Hạn chế trên góc độ kế toán quản trị

Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo góc độ kế toán quản trị đang trong giai đoạn đầu xây dựng, chưa hoàn thiện, còn tồn tại một số nội dung như: Phân loại chi phí, lập định mức chi phí, lập dự toán chi phí, báo cáo quản trị. Hiện tại hệ thống quản trị của công ty mới dừng ở việc xây dựng định mức, chưa lập được dự toán chi phí cụ thể cho từng sản phẩm, chưa có các báo cáo cụ thể về tình hình sản xuất tại phân xưởng. Cụ thể như sau:

* Về phân loại chi phí:

Công ty chưa phân loại chi phí thành chi phí cố định và chi phí biến đổi. Do chi phí có tính chất khác nhau, có tác dụng khác nhau trong việc tính giá thành theo biến phí, do đó đây là một hạn chế cơ bản của kế toán chi phí sản xuất của doanh nghiệp

* Về tính giá thành phục vụ quản trị doanh nghiệp

Công ty chưa tính giá thành theo các phương pháp như tính giá thành theo biến phí, tính giá thành định mức... để phục vụ việc ra quyết định của nhà quản trị trong các trường hợp đặc biệt.

* Về phân tích chi phí

Tại công ty đã bước đầu thực hiện phân tích chi phí, tuy nhiên, việc phân tích còn sơ sài, chưa thể hiện thành các bảng báo cáo chi phí cụ thể để cung cấp thông tin cho nhà quản trị.

Kết luận chương 3

Thị trường may mặc Việt Nam hiện nay đang đối diện với nhiều thách thức và khó khăn. Muốn đạt được lợi nhuận thì công ty không chỉ quan tâm đến việc nâng cao chất lượng sản xuất để có được mẫu mã đa dạng, đáp ứng thị hiếu của người tiêu dùng mà công ty cần phải đánh giá được năng lực và chất lượng sản phẩm của mình để đưa ra được mức giá phù hợp có tính cạnh tranh nhất bởi sản phẩm may mặc Việt Nam hiện nay vẫn còn đang yếu thế so với hàng Trung quốc và hàng nhập khẩu cả về công nghệ sản xuất và chất lượng mẫu mã sản phẩm. Trong chương 3: “Thực trạng kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm tại công ty cổ phần 199” tác giả đã nêu lên thực trạng về kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm may mặc tại công ty cổ phần 199, cụ thể là sản phẩm “Quần âu” – mã sản phẩm 911081 trên hai góc độ kế toán tài chính và kế toán quản trị. Công ty cổ phần 199 đã nỗ lực rất nhiều để thực hiện tốt công tác kế toán chi phí và giá thành sản phẩm may mặc của mình để có thể khiến cho kế toán trở thành công cụ quản lý góp phần nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh của công ty.

Bên cạnh những thành tựu mà công ty đã đạt được trong quá trình tổ chức kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm may mặc trên hai góc độ kế toán tài chính và kế toán quản trị thì vẫn còn những hạn chế cần phải khắc phục nhằm nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh của công ty, đáp ứng được nhu cầu của thị trường, nâng cao chất lượng sản phẩm để có thể cạnh tranh với những sản phẩm may mặc khác trên thị trường và hàng nhập khẩu. Nhằm mục đích đưa ra những kiến nghị để góp phần cải thiện những điểm yếu về kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm tại công ty cổ phần 199, tác giả đã mạnh dạn đưa ra một số giải pháp để hoàn thiện kế toán chi phí và giá thành sản xuất tại công ty trong chương 4, hy vọng góp một phần lý luận và thực tiễn để nâng cao hiệu quả sản xuất kinh doanh tại công ty cổ phần 199.

CHƯƠNG 4: GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN CHI PHÍ, TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM MAY MẶC TẠI CÔNG TY CỔ PHẦN 199

4.1. Yêu cầu hoàn thiện kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm tại Công ty cổ phần 199

Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm với việc tăng cường quản trị doanh nghiệp là một vấn đề cấp thiết đối với công ty CP 199. Tuy nhiên, để các giải pháp hoàn thiện có cơ sở khoa học thì việc hoàn thiện phải đảm bảo các yêu cầu sau:

Yêu cầu tuân thủ cơ chế quản lý tài chính và các quy định về hạch toán kế toán của chế độ kế toán. Hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm là nội dung cơ bản của hạch toán kế toán. Cho dù là thông tin do kế toán tài chính hay kế toán quản trị cung cấp vẫn phải đảm bảo tuân thủ nghiêm ngặt các quy định của chế độ kế toán quản lý tài chính kế toán hiện hành.

Yêu cầu tiếp thu kinh nghiệm quản lý của các nước phát triển trong quá trình giao lưu, hội nhập và định hướng phát triển xuất khẩu hàng dệt may. Công ty còn có hạn chế trong công tác hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cũng như công tác xây dựng hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí - giá thành. Trong xu thế toàn cầu hoá và hội nhập kinh tế quốc tế, cần thiết phải vận dụng các kinh nghiệm cũng như các phương pháp hạch toán của các nước phát triển. Có như vậy mới đủ sức hoà nhập vào thị trường thế giới và tăng sức cạnh tranh trong nước.

Hoàn thiện phải kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị. Kế toán tài chính và kế toán quản trị có vai trò khác nhau, nhưng cùng nằm trong hệ thống kế toán doanh nghiệp. Yêu cầu đặt ra đối với công ty hiện nay là phải nghiên cứu, hoàn thiện hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo yêu cầu của kế toán tài chính, đồng thời hoàn thiện theo yêu cầu xây dựng hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí- giá thành cho doanh nghiệp. Để xây dựng hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí - giá thành không có nghĩa là doanh nghiệp phải thiết lập thêm một hệ thống kế toán mới

độc lập hoàn toàn với kế toán tài chính để thực hiện nhiệm vụ này mà ngược lại nó phải kết hợp chặt chẽ với kế toán tài chính trên các phương diện. Cả hai loại kế toán cùng sử dụng hệ thống chứng từ ban đầu phù hợp để thu thập thông tin về hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp, nhằm hạn chế cho khâu in ấn và sử dụng chứng từ nhưng vẫn có thể tối đa hoá việc ghi chép hạch toán chi phí ngay tại thời điểm và nơi phát sinh chi phí. Cả hai đều phải thống nhất với nhau trong việc cung cấp thông tin đồng bộ và đầy đủ cho lãnh đạo trong việc ban hành các quyết định quản lý.

Việc hoàn thiện phải giải quyết hài hoà mối quan hệ giữa chi phí bỏ ra và lợi ích thu được. Hoàn thiện kế toán CPSX và tính GTSP không những phải đảm bảo cho hoạt động sản xuất diễn ra liên tục mà còn phải góp phần phục vụ cho sự phát triển trong tương lai của doanh nghiệp.

Hoàn thiện kế toán CPSX và tính giá thành sản phẩm phải đảm bảo tính khả thi, phù hợp với đặc điểm tổ chức sản xuất, quy mô doanh nghiệp, trình độ, năng lực của đội ngũ kế toán và tình trạng trang bị máy móc thiết bị của doanh nghiệp. Hoàn thiện kế toán CPSX và tính GTSP phải làm cho bộ máy kế toán gọn nhẹ nhưng vẫn phải đảm bảo tính hiệu quả công tác kế toán, nâng cao năng lực quản lý, mang lại hiệu quả kinh tế.

Trên đây là một số yêu cầu về hoàn thiện hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm với việc với việc tăng cường quản trị doanh nghiệp. Các yêu cầu này có quan hệ mật thiết chặt chẽ với nhau và phải được thực hiện một cách đồng bộ nhằm đảm bảo cho việc đưa ra các phương án đúng đắn trong công tác hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành SP.

4.2. Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành tại Công ty

4.2.1. Hoàn thiện trên góc độ kế toán tài chính

4.2.1.1. Về kế toán chi phí nguyên vật liệu

Do đặc điểm sản xuất kinh doanh của Công ty chủ yếu là sản xuất gia công xuất khẩu, NVL chủ yếu do khách hàng đem đến nên chỉ theo dõi về mặt số lượng và chỉ hạch toán vào khoản mục chi phí nguyên vật liệu, chi phí vận chuyển bốc dỡ mà công ty bỏ ra.

Theo quy định của chế độ kế toán hiện hành, để thuận tiện trong công việc quản lý NVL nhận gia công, Công ty cần mở sổ quản trị theo dõi chi tiết vật tư hàng hóa nhận giữ hộ, nhận gia công cả về số lượng và giá trị để phản ánh toàn bộ quá trình nhận và xuất NVL do khách hàng đem đến vào sản xuất. Giá trị của hàng nhận gia công chế biến được hạch toán theo giá thực tế của hiện vật, nếu chưa xác định được giá thực tế thì dùng tạm giá tạm tính để hạch toán.

Các chi phí liên quan đến việc chế biến, gia công, bảo quản tài sản, vật liệu hàng hóa cần phải phản ánh đầy đủ, kịp thời.

Kế toán vật liệu, hàng hóa nhận gia công, chế biến phải theo dõi chi tiết từng loại vật tư hàng hóa, từng nơi bảo quản, từng hợp đồng gia công.

Khi nhận hàng do khách hàng mang đến, căn cứ vào giá trị vật liệu nhận gia công, kế toán mở sổ theo dõi riêng, ghi nhận theo quy định của điều 79 TT200/2014/TT-BTC (3.11. Đối với hoạt động gia công hàng hoá):

Kế toán tại đơn vị nhận hàng để gia công:

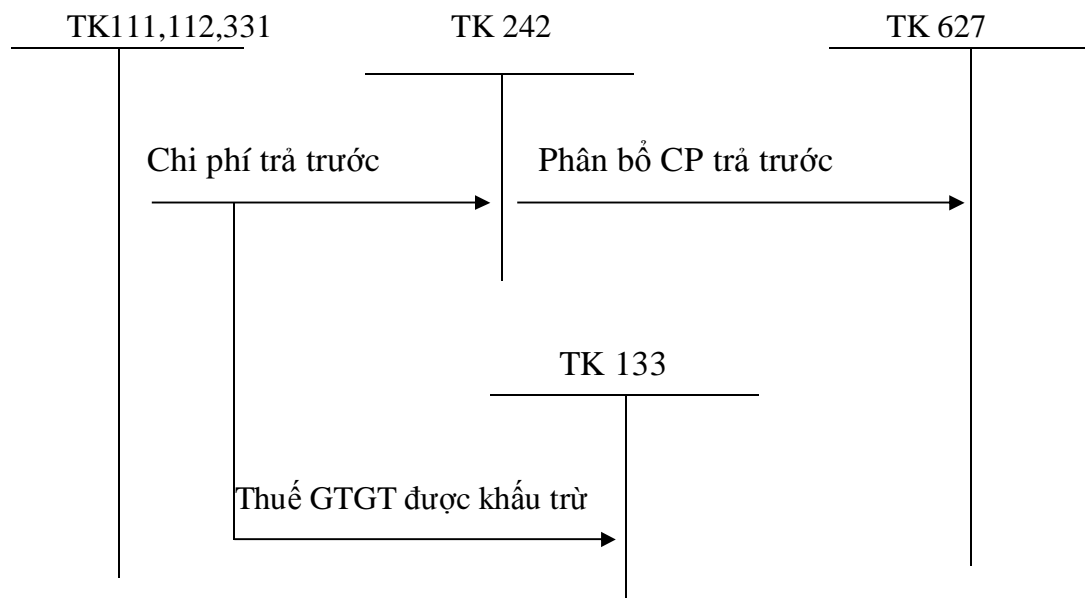
Khi nhận hàng để gia công, doanh nghiệp chủ động theo dõi và ghi chép thông tin về toàn bộ giá trị vật tư, hàng hoá nhận gia công trong phần thuyết minh Báo cáo tài chính.

4.2.1.2. Đối với chi phí công cụ dụng cụ

Để tính giá thành sản phẩm chính xác hơn, theo tác giả đối với công cụ dụng cụ có giá trị lớn, sử dụng trong nhiều kỳ hạch toán như: bàn ghế, xe đẩy, bàn là... Công ty nên sử dụng phương pháp phân bổ nhiều lần bằng việc vận dụng tài khoản:

- TK 242: Chi phí trả trước dài hạn đối với công cụ dụng cụ xuất dùng một lần với giá trị lớn tham gia vào hoạt động kinh doanh trên một năm tài chính phải phân bổ dần vào đối tượng chịu chi phí trong nhiều năm. Trình tự hạch toán TK 242 dùng vào sản xuất kinh doanh hàng hóa được thể hiện qua sơ đồ 3.1.

Sơ đồ 3.1 : Trình tự hạch toán tài khoản chi phí trả trước trước



4.2.1.3. Đối với phân bổ chi phí SXC cố định

Theo chuẩn mực hàng tồn kho, chi phí SXC cố định cần được phân bổ theo công suất thực tế, đặc biệt là những loại hình doanh nghiệp như Công ty CP 199 với sản phẩm may mặc là rất phù hợp, cụ thể là cuối kỳ kế toán phân bổ chi phí SXC cố định vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Với khoản chi phí SXC cố định phát sinh trên mức bình thường được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ.

Nợ TK 154: Tính vào chi phí sản xuất, chế biến

Nợ TK 632 : Chi phí SXC cố định phát sinh trên mức bình thường

Có TK 627: Chi phí sản xuất chung

4.2.1.4. Hoàn thiện về nguồn nhân lực kế toán

Về đánh giá năng lực thực hiện công việc và phân công công việc

Xuất phát từ thực trạng phòng Tài chính Kế toán của công ty chưa xây dựng được quy trình đánh giá năng lực thực hiện công việc và mức độ hoàn thành công việc của người làm kế toán dẫn đến việc đánh giá còn sơ sài mang

tính đồng bộ trong phạm vi toàn phòng Tài chính Kế toán của công ty. Do vậy, việc cần thiết là phải nâng cao nhận thức của ban lãnh đạo phòng, ban lãnh đạo công ty về vai trò và tầm quan trọng của công tác đánh giá năng lực thực hiện công việc.

Xây dựng các tiêu chuẩn đánh giá một cách rõ ràng và cụ thể, thành lập hội đồng đánh giá nhằm đảm bảo việc đánh giá năng lực thực hiện của người lao động là trung thực và khách quan.

Việc tiến hành đánh giá năng lực thực hiện công việc của lực lượng lao động kế toán sẽ được căn cứ chủ yếu vào kết quả lao động và do trưởng phòng Tài chính Kế toán tiến hành đánh giá xếp loại và trình giám đốc xem xét và phê duyệt.

Phân công công việc cho người làm kế toán dựa trên năng lực của người làm kế toán và kết quả hoàn thành công việc của người làm kế toán. Cần luân chuyển vị trí công việc đối với người làm kế toán tránh việc nhàm chán của người làm kế toán cũng như thể hiện được sự công bằng trong phân công nhiệm vụ.

Chế độ cho người làm kế toán: Thù lao lao động góp phần nâng cao chất lượng người làm kế toán. Các chương trình thù lao của công ty đưa ra nhằm thu hút và tuyển dụng những người có trình độ, có khả năng giải quyết công việc, động viên người làm kế toán nâng cao năng lực và giữ chân những người giỏi cho công ty. Do đó, mức trả công cho người làm kế toán phải đảm bảo thỏa đáng cho cuộc sống, học tập phát triển và thu hút được người làm kế toán có chất lượng cao làm việc cho công ty. Đặc biệt, thù lao lao động là động lực thúc đẩy động cơ làm việc hữu hiệu nhất được áp dụng từ trước đến nay.

Công tác giáo dục và đào tạo: Giáo dục và đào tạo giữ vai trò quan trọng và quyết định trong việc nâng cao chất lượng người làm kế toán. Tri thức và sự sáng tạo của con người là kết quả của Giáo dục và đào tạo, điều đó cho thấy Giáo dục và đào tạo là yếu tố không chỉ ảnh hưởng mà là yếu tố quyết định tới chất lượng người làm kế toán. Do đó, coi trọng Giáo dục và

đào tạo là yếu tố hàng đầu trong việc phát triển chất lượng người làm kế toán là hết sức cần thiết cho chiến lược dài hạn phát triển của công ty.

Đối với bản thân người làm kế toán: Người làm kế toán cần lập kế hoạch đối với yêu cầu công việc của mình bao gồm: Công việc hàng ngày, công việc hàng tháng, công việc hàng quý, công việc hàng năm. Bên cạnh đó, người làm kế toán cần hiểu rõ hơn, chặt chẽ hơn về quyền hạn trong công việc. Ngoài ra, việc xây dựng các mối quan hệ công việc cũng cần được phát triển như mối quan hệ nội bộ: với nhân viên, các phòng ban khác trong DN, mối quan hệ với bên ngoài: Cơ quan thuế, khách hàng, nhà cung cấp, ngân hàng... Cuối cùng, người làm kế toán cần phát huy tiêu chuẩn yêu cầu công việc: Năng lực chuyên môn, kinh nghiệm làm việc, kiến thức căn bản về quy trình kinh doanh của doanh nghiệp... Khi đó, người làm kế toán sẽ hài lòng đối với khối lượng công việc, tìm thấy niềm vui trong công việc, trong các mối quan hệ với đồng nghiệp và môi trường làm việc...

4.2.1.5. Hoàn thiện về hệ thống thông tin kế toán đáp ứng cuộc cách mạng công nghiệp 4.0

a) Đối với phần mềm kế toán

Công ty nâng cấp và cập nhật phần mềm kế toán, phần mềm kế toán Misa mà công ty đang sử dụng khi nâng cấp phải có mối liên hệ với hệ thống thông tin kế toán nói riêng, hệ thống thông tin của toàn công ty nói chung, đặc biệt là trong công tác phân bổ chi phí sản xuất và tính giá thành, tiện ích trong thời buổi công nghệ thông tin và đem lại kết quả nhanh chóng, chính xác.... Chi phí phát sinh liên quan đến nâng cấp và cập nhật phần mềm kế toán, công ty hạch toán như sau:

Nợ TK 242: Tính vào chi phí trả trước

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 112: Số tiền thanh toán bằng CK

Sau đó, căn cứ vào thời gian sử dụng dự kiến của phần mềm sau khi nâng cấp, kế toán tiến hành phân bổ vào chi phí:

Nợ TK 642: Tính vào CP QLDN

Có TK 242

Trong quá trình sử dụng, phát sinh chi phí liên quan đến phần mềm ngoài chi phí công ty được nhà cung cấp hỗ trợ theo hợp đồng thì kế toán ghi nhận ngay vào chi phí quản lý doanh nghiệp:

Nợ TK 642: CPQLDN

Nợ TK 133: Thuế GTGT được khấu trừ

Có TK 112: Số tiền thanh toán bằng CK

b) Đối với hệ thống thông tin kế toán đáp ứng cuộc cách mạng công nghiệp 4.0

- *Thứ nhất:* Hoàn thiện tổ chức cơ sở dữ liệu

Công ty cần phải xây dựng lại các tập tin, bổ sung thêm các thông tin khác để phục vụ nhu cầu quản trị chi phí, ví dụ như:

Danh mục khách hàng bổ sung thêm trường “*hạn mức tín dụng*”, “*số dư công nợ hiện tại*”, “*thời hạn thanh toán*” các thông tin này giúp công ty có thể theo dõi được tình hình công nợ của khách hàng, giúp hạn chế rủi ro về việc không thu hồi được tiền hàng.

Danh mục hàng hóa bổ sung thêm trường “*số lượng tồn kho tối thiểu*”, “*số lượng tồn kho tối ưu*” để quản lý, tiết kiệm tốt đa chi phí tồn kho.

Khi số lượng tồn kho thấp hơn mức tối thiểu, hệ thống sẽ cảnh báo nhân viên ngành hàng đặt thêm hàng, và mặt hàng nào vượt quá mức tồn kho tối ưu sẽ được cảnh báo để tiêu thụ tiếp hoặc chuyển kho nội bộ.

Danh mục nhân viên bổ sung thêm trường “*mã số nhân viên*” “*số điện thoại*”, “*email*”, “*vị trí công tác*”, “*trình độ học vấn*”, “*chuyên ngành*”, “*đơn giá tiền lương*”... Những thông tin này giúp công ty dễ dàng liên hệ với nhân viên khi cần thiết, cũng như thuận tiện trong việc quản lý

nhân sự, có thể dựa vào chuyên ngành và trình độ học vấn để xem xét việc chuyển bộ phận hay vị trí công tác.

- *Thứ hai:* Xây dựng và hoàn thiện bộ mã

Bộ mã tại Công ty CP 199 được xây dựng khá đơn giản, mặc dù bộ mã có khả năng mở rộng song lại không thể hiện được các thuộc tính của bộ mã. Ví dụ như mã nhân viên không cho biết được nhân viên đó hiện đang công tác tại đâu trong hệ thống của công ty và làm việc tại bộ phận nào; bộ mã khách hàng chỉ mới cho thấy khách hàng thuộc nhóm khách hàng doanh nghiệp hay khách hàng cá nhân chứ không biết được loại khách hàng tiềm năng; mã nhà cung cấp chỉ mới thể hiện thuộc tính phân loại ngành hàng nhưng muốn theo dõi cụ thể cho từng mặt hàng thì không được. Đồng thời, Công ty cần xây dựng bổ sung một số bộ mã như mã trung tâm, mã bộ phận để dễ dàng theo dõi.

- *Thứ ba:* Xây dựng và hoàn thiện tổ chức các quy trình kế toán trong mối liên hệ với các quy trình quản lý

Để có thể đáp ứng những đòi hỏi ngày càng cao trong công tác quản lý và cung cấp thông tin một cách chính xác, kịp thời nhằm đưa ra các chiến lược kinh doanh hợp lý cũng như hướng tới việc xây dựng một hệ thống thông tin quản lý thích hợp, tổng thể. Hệ thống thông tin kế toán tại công ty cần thực hiện cải tiến, hoàn thiện các quy trình, khắc phục những điểm yếu hiện tại đang xảy ra tại công ty.

- *Thứ tư:* Hoàn thiện kiểm soát nội bộ hệ thống thông tin kế toán

Muốn kiểm soát tốt một hệ thống thông tin thì điều đầu tiên là phải tổ chức tốt hệ thống thông tin đó. Công ty cần thực hiện hoàn thiện tổ chức thông tin kế toán cũng như chuẩn hóa dữ liệu, nhờ vậy giúp hạn chế tối đa sai sót đồng thời có thể kiểm soát các rủi ro có thể xảy ra. Bên cạnh đó, Công ty cũng cần phải xây dựng các quy định cụ thể trong quá trình hoàn thiện kiểm soát nội bộ thông tin kế toán như sau:

Kiểm soát công tác quản lý: Kiểm soát quá trình phân quyền để có thể truy cứu trách nhiệm từ đó đưa ra biện pháp xử lý kịp thời, hạn chế sai sót;

kiểm soát công việc của nhân viên thông qua kiểm tra sự tuân thủ của nhân viên với các chính sách đề ra; Thực hiện sao lưu dự phòng tất cả các dữ liệu của các tập tin và phòng ban trong công ty để đề phòng sự cố do các nguyên nhân khách quan và chủ quan. Đồng thời, thực hiện các chính sách và thủ tục kiểm soát việc lưu trữ dữ liệu..

Kiểm soát công tác kế toán: Hàng tháng, trong vòng 10 ngày kế toán phải hoàn tất mọi báo cáo vì số liệu sẽ được khóa trong vòng 10 ngày nên sau 10 ngày dù muốn chỉnh sửa hoặc lập báo cáo cũng không thể. Kế toán lúc này chỉ được phép theo dõi số liệu từ của tháng đó. Kiểm soát thông tin đầu ra trên các báo cáo thông qua công tác đối chiếu giữa kết xuất và dữ liệu nhập; chuyển giao thông tin đến đúng người sử dụng thông tin. Thực hiện kiểm kê định kỳ để đối chiếu với thông tin về tài sản từ đó đưa ra biện pháp xử lý đối với các trường hợp thất thoát tài sản....

4.2.2. Hoàn thiện trên góc độ kế toán quản trị

4.2.2.1. Hoàn thiện việc phân loại chi phí

Kế toán quản trị nên phân loại toàn bộ chi phí sản xuất kinh doanh thành chi phí biến đổi, chi phí cố định và chi phí hỗn hợp. Phần chênh lệch giữa doanh thu và chi phí biến đổi được gọi là lãi trên chi phí biến đổi. Bằng cách phân loại này cho thấy trong khoảng thời gian ngắn công ty chưa cần trang bị thêm TSCĐ thì chi phí cố định là đại lượng tương đối ổn định. Vì vậy muốn tối đa hóa lợi nhuận cần tối đa hóa lãi trên chi phí biến đổi, đây là cơ sở quan trọng cho việc xem xét và đưa ra các quyết định liên quan đến chi phí khối lượng lợi nhuận và giá cả.

Mặt khác, theo cách phân loại chi phí như vậy nhà quản trị có thể xác định được độ lớn đòn bẩy kinh doanh. Doanh nghiệp nào có kết cấu chi phí với chi phí cố định cao sẽ có nhiều cơ hội đem lại lợi nhuận cao nhưng cũng đồng thời đi liền với rủi ro kinh doanh lớn. Do đó, công ty cần thiết kế một kết cấu hợp lý về chi phí sao cho phù hợp với đặc điểm, định hướng phát triển của mình.

Bảng 4.1: Bảng phân loại theo cách ứng xử của chi phí

Khoản mục chi phí	Chi phí biến đổi	Chi phí cố định	Chi phí hỗn hợp	Ghi chú
CP NVL TT	x			
CP NCTT	x			
CP SXC				
Chi phí nhân viên		x		
Chi phí vật liệu			x	
Chi phí CCDC			x	
Chi phí khấu hao TSCĐ		x		
CP dịch vụ mua ngoài			x	
Chi phí bằng tiền khác		x		
Giá vốn hàng bán				
Giá vốn hàng bán thành phẩm	x			
Giá vốn dự án	x			
Chi phí hoạt động tài chính				
Lãi tiền vay		x		
Chênh lệch tỷ giá		x		
Chi phí bán hàng				
CP nhân viên bán hàng	x			
CP vật liệu, bao bì			x	
CP dụng cụ, đồ dùng		x		
CP khấu hao TSCĐ		x		
CP bảo hành sản phẩm	x			
CP dịch vụ mua ngoài			x	
CP bằng tiền khác		x		
CP QLDN				
CP nhân viên QL		x		
CP vật liệu bì		x		
CP dụng cụ đồ dùng		x		
CP khấu hao TSCĐ		x		
Thuế, phí và lệ phí			x	
CP dịch vụ mua ngoài			x	
CP bằng tiền khác		x		

- Lập định mức chi phí

Hiện nay, việc lập định mức trong công ty chỉ mới dừng lại ở bộ phận kỹ thuật. Bộ phận này có bóc tách các chi tiết cấu thành để làm nên một sản

phẩm hoàn thành, nhưng đây chỉ là tài liệu nội bộ không công khai cho toàn doanh nghiệp. Trong định mức chi phí chủ yếu do liên quan đến số lượng, chủng loại mà chưa có giá thành đính kèm. Vì vậy, kế toán có thể sử dụng được định mức chi phí đó thì cần phải hoàn thiện các công việc liên quan.

Việc xây dựng định mức cần có sự phối hợp của các phòng ban trong công ty. Quy trình xây dựng định mức chi phí sản xuất được thể hiện qua trình tự công việc từ phòng Kế hoạch Tổng hợp, phòng Tài chính Kế toán và phòng Kỹ thuật Công nghệ. Mỗi phòng thực hiện một nhiệm vụ cụ thể.

- Lập dự toán chi phí

Trên cơ sở định mức chi phí đã xây dựng việc lập dự toán chi cần căn cứ vào kế hoạch sản xuất và được xác định như sau:

Dự toán chi phí = Định mức chi phí X khối lượng SP (công việc)

Tuy nhiên, đối với các khoản chi phí cố định thì nên lập dự toán theo kế hoạch sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp mà không tính trên cơ sở định mức, định mức chỉ là căn cứ để xác định được đơn giá tổng hợp, nhằm so sánh với đơn giá thực hiện.

4.2.2.2. Hoàn thiện việc tính giá thành phục vụ quản trị doanh nghiệp

Trên cơ sở việc phân loại chi phí thành biến phí và định phí, doanh nghiệp cần tính giá thành theo biến phí phục vụ việc ra quyết định. Giá thành theo biến phí bao gồm toàn bộ các biến phí sản xuất, biến phí bán hàng và biến phí quản lý doanh nghiệp. Giá thành theo biến phí đơn vị sẽ không thay đổi theo mức độ hoạt động, tổng giá thành theo biến phí sẽ thay đổi tỷ lệ theo mức độ hoạt động. Giá thành theo biến phí sẽ là cơ sở để xác định điểm hòa vốn và tính giá bán sản phẩm trong trường hợp doanh nghiệp đã đạt điểm hòa vốn hoặc trong các trường hợp đặc biệt như mở rộng thị trường, thu hẹp thị trường, sản phẩm mới đưa ra thị trường....

4.2.2.3. Hoàn thiện việc tính giá thành phục vụ quản trị doanh nghiệp

Công ty cần thực hiện hoàn thiện việc phân tích chi phí, giá thành phục vụ quản trị doanh nghiệp. Số liệu được sử dụng để phân tích là chi phí,

giá thành thực tế và chi phí, giá thành kế hoặc hoặc định mức. Việc phân tích chi phí, giá thành sẽ được thực hiện trên các báo cáo phân tích. Báo cáo phân tích chi phí sẽ thể hiện được chi phí thực tế và chi phí dự toán, sự chênh lệch chi phí và lý do phát sinh chênh lệch. Báo cáo phân tích sẽ là một cơ sở giúp nhà quản trị nhận diện các điểm khác biệt để tập trung sự quản lý vào ngoại lệ.

Bảng 4.2: Báo cáo phân tích CP NVL trực tiếp (Chi phí NC thực tiếp, CP Sản xuất chung)

Tài khoản:

Tháng:

Chứng từ	Nội dung	Dự toán		Thực tế		Chênh lệch			Lý do
		Lượng định mức	Giá định mức	Đơn giá thực tế	Chi phí thực tế	Lượng	Giá	Số tiền	
	Cộng								

Bảng 4.3: Báo cáo chi phí sản xuất sản phẩm

Chỉ tiêu	Tổng	Khoản mục chi phí		
		NVLTT	NCTT	SXC
I. Khối lượng sản phẩm tương đương				
1, Khối lượng sản phẩm hoàn thành				
2, Khối lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ				
II, Tổng hợp chi phí và xác định chi phí đơn vị				
1, Tổng hợp chi phí				
2, Chi phí đơn vị				

III, Cân đối chi phí				
1, Nguồn kinh phí				
2, Phân bổ chi phí				

4.3. Điều kiện thực hiện các giải pháp

4.3.1. Về phía Nhà nước

Xuất phát từ vai trò định hướng hoặc hướng dẫn thực hiện, Nhà nước cần hoàn thiện những khái niệm, nguyên tắc, chuẩn mực để xây dựng hệ thống thông tin kế toán ở các doanh nghiệp, ban hành hệ thống tài khoản, hướng dẫn việc ghi chép thông tin kế toán quản trị ở các doanh nghiệp. Cần có một chính sách kế toán nhằm phân định nội dung của thông tin kế toán quản trị và thông tin kế toán tài chính cùng với văn bản hướng dẫn xây dựng hệ thống thông tin kế toán quản trị được ban hành từ phía cơ quan Nhà nước. Ngoài ra, các cơ quan quản lý cần có văn bản hướng dẫn cụ thể cho các doanh nghiệp về các phương pháp hạch toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm kết hợp giữa cung cấp thông tin của kế toán tài chính và của kế toán quản trị chi phí và giá thành để các doanh nghiệp qua đó vận dụng vào điều kiện cụ thể của doanh nghiệp mình.

Các tổ chức nghề nghiệp cần nâng cao vai trò của mình và cũng nên tạo điều kiện hướng dẫn các doanh nghiệp trong việc thu thập các thông tin kế toán quản trị ngoài các thông tin kế toán tài chính thông qua các buổi hội thảo, trao đổi... Trên cơ sở đó, doanh nghiệp nhận thức được tầm quan trọng của thông tin kế toán trong việc quản lý điều hành hoạt động của mình.

Bộ tài chính cũng cần tổ chức các khoá đào tạo kế toán cho kế toán viên các doanh nghiệp thuộc ngành nghề khác nhau. Cần nâng cao nhận thức và trình độ quản lý cho các nhà quản trị doanh nghiệp để tăng cường khả năng cạnh tranh và khả năng hội nhập với kinh tế các nước trong khu vực và trên thế giới.

4.3.2. Về phía doanh nghiệp

Thứ nhất: Hoàn thiện bộ máy kế toán của doanh nghiệp để bộ máy kế toán thực sự là nguồn cung cấp thông tin kế toán cho các quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp và các đối tượng bên ngoài như nhà đầu tư, ngân hàng, nhà cung cấp.... Ngoài ra trong tổ chức bộ máy kế toán tại doanh nghiệp, cần chú trọng tính bảo mật của thông tin kế toán.

Thứ hai: Công ty cần bồi dưỡng, đào tạo đội ngũ kế toán có kiến thức chuyên sâu, hiểu vững nghiệp vụ kế toán tài chính cũng như kế toán quản trị và các kiến thức khác như thống kê, phân tích kinh doanh ...bằng cách tổ chức các lớp học tại công ty hoặc cử nhân viên kế toán của mình đi học tập bồi dưỡng nâng cao thông qua các khóa đào tạo ngắn hạn do Cơ quan thuế, Kế toán - Kiểm toán, hội nghề nghiệp Kế toán tổ chức để cập nhật thường xuyên liên tục các chính sách, thông tư, nghị định mới của nhà nước về kế toán. Ngoài ra, công ty cần đầu tư thích đáng cho cả hệ thống như trang thiết bị các máy vi tính tốt với các phần mềm kế toán, xử lý thông tin tốt hơn.

4.4. Những hạn chế của nghiên cứu và các gợi ý cho nghiên cứu tiếp theo

4.4.1. Những hạn chế trong nghiên cứu

Luận văn là kết quả của quá trình học tập, tiếp thu kiến thức tại nhà trường và tìm hiểu thực tế trong quá trình học tập, những đề xuất của tác giả trong bài viết này là những tồn tại mà tác giả nhận thấy trong thực tế hoạt động tại công ty cổ phần 199. Tuy nhiên, giữa kiến thức lý luận và thực tiễn vẫn còn khoảng cách vì vậy những giải pháp nêu ra là chưa đầy đủ và phần nào đó còn mang tính lý thuyết cao, tác giả mong được sự quan tâm góp ý kiến của các thầy, cô để luận văn được hoàn thiện hơn.

4.4.2. Những gợi ý cho nghiên cứu tiếp theo

Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại công ty cổ phần 199 trên góc độ kế toán quản trị nhằm đáp ứng nhu cầu quản trị chi phí tại Công ty. Xây dựng và phát triển hệ thống thông tin kế toán tại công ty cổ phần 199.

KẾT LUẬN

Trong điều kiện nền kinh tế thị trường có sự điều tiết vĩ mô của Nhà nước, các DN nói chung và DN sản xuất sản phẩm may mặc nói riêng, để đảm bảo hoạt động sản xuất kinh doanh đạt hiệu quả, cạnh tranh với các sản phẩm trên thị trường thì việc tăng cường quản lý trên mọi mặt hoạt động kinh tế là rất cần thiết. Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm là một trong những thành phần hết sức quan trọng trong bộ máy kế toán, là công cụ cung cấp thông tin về chi phí, giá thành cho các cơ quan Nhà nước và cho nhà quản lý. Xác định được vai trò quan trọng của kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất, luận văn đã tập trung nghiên cứu đề tài: "Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại Công ty CP 199". Luận văn đã thu được một số kết quả nhất định:

Luận văn đã hệ thống hóa được cơ sở lý luận của kế toán chi phí, tính giá thành trong các doanh nghiệp sản xuất

Luận văn đã khảo sát thực tế kế toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm may gia công xuất khẩu tại Công ty CP 199. Phân tích quy trình sản xuất sản phẩm và tổ chức quản lý sản xuất kinh doanh có ảnh hưởng đến kế toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm. Từ đó đi sâu nghiên cứu phân tích thực trạng kế toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm, đánh giá ưu và nhược điểm của kế toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm tại Công ty CP 199.

Qua nghiên cứu lý luận và thực tiễn kế toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm may mặc tại Công ty CP 199, luận văn đã đề xuất các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm theo hướng vừa cung cấp thông tin chính xác theo đúng chế độ kế toán hiện hành vừa đáp ứng nhu cầu kiểm tra giám sát và sử dụng thông tin, phục vụ quá trình ra quyết định của nhà quản trị doanh nghiệp.

Với những nhận thức giữa lý luận và thực tế còn nhiều hạn chế, tác giả đã rất cố gắng xong luận văn chắc chắn không tránh khỏi những thiếu sót do hạn chế thời gian và điều kiện nghiên cứu. Tác giả rất mong nhận được sự

đóng góp ý kiến của các thầy cô giáo, các nhà khoa học, các chuyên gia kế toán và bạn đọc để luận văn được hoàn thiện hơn. Qua đó mong muốn góp phần hoàn thiện kế toán nói chung và phân hành kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm may mặc gia công xuất khẩu tại Công ty CP 199 nói riêng.

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Bộ Tài Chính (2001): Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 (chuẩn mực kế toán số 02).
2. Bộ Tài Chính (2001): QĐ 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của BTC (chuẩn mực kế toán số 01, 16).
3. Bộ Tài Chính (2014): Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/11/2014 của BTC.
4. Tạ Thị Hải Hà (2013), “Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại Công ty Cổ phần Sơn Hải Phòng”, luận văn thạc sỹ, Đại học Kinh tế Quốc dân.
5. Bùi Quang Hoàng (2016), “Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm phần mềm tại công ty cổ phần ứng dụng và công nghệ Tháng Tám”, luận văn thạc sỹ, Đại học Kinh tế Quốc dân.
6. Ngô Thành Nam (2009), “Hoàn thiện hệ thống kế toán tại các doanh nghiệp ngành may mặc trên địa bàn tỉnh Hải Dương”, luận văn thạc sỹ, Đại học Kinh tế Quốc dân.
7. Kiều Thị Phương Nhung (2014), “Hoàn thiện kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm tại công ty CP xây dựng và thương mại Sơn Tây”, luận văn thạc sỹ, Đại học Kinh tế Quốc dân.
8. Nguyễn Bích Hương Thảo (2013), “Kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm cho các doanh nghiệp chế biến thủy sản”, luận văn thạc sỹ, Đại học Kinh tế Quốc dân.