

thông tin đầu ra của ĐVKT. Mặt khác, các cơ quan có thẩm quyền kiểm tra, thanh tra kế toán cần phải có soạn thảo một khuôn mẫu hướng dẫn ở mức độ căn bản nhất những yêu cầu ĐVKT cần cung cấp TTKT bằng file mềm dưới dạng Microsoft Excel như là một vấn đề tham khảo.

Có thể nói, TT 200 ra đời đã cụ thể hóa khá nhiều nội dung về chế độ kế toán hiện hành, đặc biệt đã “cởi mở” hơn so với các quyết định và chế độ kế toán trước đây về các quy định hướng dẫn thực hiện trong các vấn đề về “Sổ kế toán” cũng như “Hình thức kế toán” trong các DN áp dụng. Tuy nhiên, cho đến nay chưa có hướng dẫn một cách cụ thể hình thức kế toán mà ở đó mức độ kế toán đã được tự động hóa (PMKT) và rất khác biệt nhiều so với hình thức kế toán thủ công truyền thống trước đây. Từ đó, vẫn còn nhiều các vướng mắc cần được hướng dẫn hoặc cho phép theo hướng thuận lợi hơn trong điều kiện môi trường CNTT. ■

Tài liệu tham khảo

1. VAS 29;
2. Luật Kế toán;
3. Quyết định số 15, 48; TT 20, 103, 156, 200;
4. Ngô Hà Tấn (2015) “Về quy định sổ kế toán trong Thông tư 200” Tạp chí kế toán & Kiểm toán số tháng 06/2015;
5. Ths. Thái Phúc Huy (2012), giáo trình Hệ thống TTKT, tập 2, NXB Phương Đông.
6. TS. Trần Phước (2009), Giáo trình hệ thống TTKT, Trường Đại học công nghiệp TP. HCM

Cơ sở hình thành các phương pháp xác định trị giá sản phẩm dở dang cuối kỳ tại doanh nghiệp sản xuất

▣ TS. Đinh Phúc Tiểu*

Phương pháp đánh giá xác định trị giá sản phẩm dở dang (SPDD) tại các doanh nghiệp (DN) sản xuất, như: phương pháp đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu (NVL) chính, đánh giá theo NVL trực tiếp, đánh giá theo phương pháp ước tính sản lượng hoàn thành tương đương... Hiện nay, vẫn còn nhiều ý kiến khác nhau về cơ sở hình thành cũng như việc DN cần lựa chọn phương pháp nào để áp dụng. Bài viết đưa ra ý kiến trao đổi nhằm làm rõ hơn cơ sở hình thành cũng như nội dung một số phương pháp.

Từ công thức:

[Trị giá SPDD đầu kỳ + Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ = Tổng giá thành sản phẩm hoàn thành (SPHT) trong kỳ + Trị giá SPDD cuối kỳ], chúng ta có thể thấy: Trong kỳ kế toán, để hạch toán (quy nạp) Trị giá SPDD đầu kỳ + Tổng chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ (gọi tắt là Tổng chi phí) cho 2 loại là các SPHT và các SPDD là rất khó khăn. Kế toán chỉ có thể tập hợp rồi thực hiện việc phân bổ cho SPDD và SPHT vào thời điểm cuối kỳ.

Khi thực hiện việc phân bổ chi phí, kế toán cần phải làm rõ chỉ tiêu tổng mức chi phí cần phân bổ và tiêu thức phân bổ được lựa chọn.

Tổng chi phí ở đây chính là tổng mức chi phí cần phân bổ, nó là sự kết tinh của tất cả các khoản chi phí đã phát sinh. Tuy nhiên, nếu phân loại các khoản chi phí theo thời điểm và số lần chi ra

phục vụ cho việc sản xuất từng loại sản phẩm (SP), thì cho dù là quy trình công nghệ khép kín, giản đơn hay quy trình công nghệ phức tạp kiểu liên tục, bao gồm nhiều giai đoạn, nhiều bước sản xuất chế biến thì mọi khoản chi phí sản xuất, kế toán có thể quy chúng về một trong 2 loại:

Loại chi phí thứ nhất là những khoản chi phí được bỏ ra (chi ra) một lần ở ngay từ đầu hay ở giai đoạn đầu của quá trình sản xuất;

Loại chi phí thứ hai là các khoản chi phí được bỏ dần (chi ra sau hoặc ở các giai đoạn sau) theo tiến độ của quá trình sản xuất.

Ví dụ: Trong sản xuất sản phẩm công nghiệp, Loại chi phí thứ nhất thường là:

- Chi phí nguyên vật liệu chính trực tiếp;
- Một loại, một vài loại hoặc toàn bộ chi phí vật liệu phụ;
- Toàn bộ các khoản chi phí thuộc loại nguyên vật liệu trực

* Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội

tiếp;

- Nửa thành phẩm mua ngoài; nửa thành phẩm của giai đoạn trước ...

Các khoản thuộc Loại chi phí thứ hai thường là:

- Một loại, một vài loại hay toàn bộ chi phí vật liệu phụ, nhiên liệu, phụ tùng;

- Chi phí nhân công trực tiếp;

- Một vài loại hay toàn bộ các khoản thuộc chi phí sản xuất chung....

Tiêu thức phân bổ: Với loại chi phí thứ nhất và loại chi phí thứ hai nêu trên, mỗi loại sẽ được phân bổ cho SPDD theo một tiêu thức khác nhau, cụ thể là:

- Xét trên góc độ mối quan hệ giữa các khoản chi phí phát sinh với các SP sản xuất, thì loại chi phí thứ nhất sẽ có liên quan đến tất cả các SP sản xuất trong kỳ và các khoản chi này sẽ được phân bổ cho SPDD theo tiêu thức Tổng số SP sản xuất (= Tổng số SPHT + Tổng số SPDD), ví dụ chi phí về vải tại DN may mặc, vải chi ra để may áo thì nó sẽ liên quan và phải được phân bổ đều cho cả các SP áo hoàn thành cũng như các SP áo còn dở dang.

- Với loại chi phí thứ hai thì lại khác, mặc dù chúng cũng liên quan đến các SPHT và cả các SPDD, nhưng với mức độ khác nhau, với những SPDD có mức độ hoàn thành càng cao thì chi phí này bỏ ra càng lớn và như vậy các khoản chi phí bỏ dần theo tiến độ sản xuất sẽ được phân bổ cho SPDD theo Tổng số SP ước tính hoàn thành tương đương (= Tổng số SPHT + Tổng số SPDD ước tính hoàn thành tương đương), ví dụ chi phí tiền công SP áo sẽ được bỏ dần theo tiến độ trong suốt quá

trình cắt, may và hoàn thiện SP áo.

Như vậy, về mặt khoa học thì trị giá SPDD có thể chỉ được xác định trên cơ sở tổng hợp các khoản chi phí thuộc loại thứ nhất hoặc từ cả 2 loại chi phí nói trên. Tuy nhiên trên thực tế, tùy theo đặc điểm sản xuất của từng loại SP, cơ cấu và tính chất của từng loại chi phí, theo nguyên tắc trọng yếu kế toán có thể lựa chọn một, một số loại, hay toàn bộ các khoản chi phí cần thiết để phân bổ cho SPDD và sử dụng tiêu thức phân bổ phù hợp. Thực tế, kế toán có thể lựa chọn một trong hai cách sau:

(1) Cách thức thứ nhất: Chỉ phân bổ chi phí chi ra một lần ở giai đoạn đầu của quá trình sản xuất (Loại chi phí thứ nhất) cho SPDD.

Cách này thường áp dụng đối với một hay một số hoặc toàn bộ các khoản chi phí thuộc loại thứ nhất, khi chúng chiếm trọng lớn tổng chi phí sản xuất. Theo đó, kế toán có thể lựa chọn tổng mức chi phí cần phân bổ như sau:

- Chỉ bao gồm chi phí NVL chính trực tiếp.

- Bao gồm chi phí NVL chính và một số khoản chi phí vật liệu phụ

- Bao gồm chi phí NVL chính và tất cả các khoản chi phí NVL trực tiếp khác (tổng chi phí NVL trực tiếp)

- Chỉ bao gồm chi phí nửa thành phẩm mua ngoài

- Bao gồm chi phí nửa thành phẩm mua ngoài và một số vật liệu khác....

Để thấy theo cách này, ngoài những khoản chi phí được lựa chọn thì tất cả các chi phí khác (gọi chung là chi phí chế biến

khác) đương nhiên sẽ được phân bổ (tính hết) hết cho SP hoàn thành.

Ví dụ: Lựa chọn chi phí bỏ ra một lần là NVL chính:

Tại doanh nghiệp K có quy trình công nghệ sản xuất tập trung tại một phân xưởng, NVL chính được xuất ra một lần, ngay từ đầu, còn các chi phí khác bỏ dần theo tiến độ sản xuất. Doanh nghiệp sử dụng phương pháp xác định giá trị sản phẩm dở dang (SPDD) theo chi phí NVL chính.

Số SPDD đầu tháng là 30 sản phẩm, tương ứng với trị giá là 30.000.000 đồng.

Chi phí sản xuất trong tháng được tập hợp như sau:

Chi phí NVL chính: 70.000.000 đồng

Chi phí sản xuất khác: 20.000.000 đồng

Kết quả sản xuất trong tháng như sau:

Phân xưởng sản xuất hoàn thành được 80 thành phẩm nhập kho, còn lại 20 SPDD.

Ta xác định trị giá SPDD cuối kỳ tại phân xưởng theo chi phí NVL chính như sau:

Trị giá của SPDD cuối kỳ = $(30.000.000 + 70.000.000) / (80 + 20) \times 20 = 20.000.000$ (đồng)

(2) Cách thức thứ hai: Cả chi phí chi ra một lần ở giai đoạn đầu của quá trình sản xuất và chi phí bỏ dần theo tiến độ sản xuất đều phải được phân bổ cho SPDD.

Phương pháp này thường được áp dụng trong trường hợp các khoản thuộc loại chi phí thứ hai (là các khoản chi phí chế biến khác) được bỏ dần theo tiến độ sản xuất chiếm tỷ trọng đáng kể trong tổng chi phí sản xuất.

Theo phương pháp này, tổng giá trị các khoản chi phí bỏ ra một lần ở giai đoạn đầu quy trình sản xuất sẽ được phân bổ cho SPDD theo tiêu thức Tổng số SP sản xuất. Còn các khoản chi phí chế biến khác thuộc loại chi phí thứ hai sẽ được phân bổ cho SPDD theo Tổng số SP hoàn thành tương đương.

Theo đó, tổng trị giá SPDD cuối kỳ gồm 2 phần:

Phần 1: Tổng các chi phí bỏ ra một lần phân bổ cho SPDD.:

Phần 2: Chi phí chế biến khác (bỏ dần theo tiến độ) phân bổ cho SPDD.

Ví dụ: Tại DN có quy trình công nghệ sản xuất tập trung, toàn bộ NVL trực tiếp (VL chính, VL phụ trực tiếp) bỏ ra một lần, các chi phí khác bỏ dần theo tiến độ sản xuất. DN sử dụng phương pháp xác định trị giá SPDD theo ước tính sản lượng hoàn thành tương đương.

Số SPDD đầu tháng là 90 SP có mức độ hoàn thành là 80%, có trị giá là 50.000.000 đồng (trong đó NVL trực tiếp 30.600.000 đồng, chi phí chế biến khác 19.400.000 đồng).

Chi phí sản xuất trong tháng được tập hợp như sau:

Chi phí NVL trực tiếp: 71.400.000 đồng

Chi phí chế biến khác: 40.600.000 đồng

Kết quả sản xuất trong tháng như sau:

Tính đến cuối kỳ, DN sản xuất hoàn thành được 200 thành phẩm nhập kho, còn lại 100 SPDD có mức độ hoàn thành 50%.

Ta xác định trị giá SPDD cuối kỳ tại DN như sau:

+ Chi phí bỏ ra một lần (NVL

trực tiếp) tính cho sản phẩm dở dang:

Loại chi phí thứ nhất = $(30.600.000 + 71.400.000)/(200+100) \times 100 = 34.000.000$ (đồng)

+ Xác định Chi phí chế biến khác tính cho SPDD:

Sản lượng ước tính hoàn thành tương đương cuối kỳ = $200 + (100 \times 50\%) = 200 + 50 = 250$

Loại chi phí thứ hai = $(19.400.000 + 40.600.000)/(200 + 50) \times 50 = 12.000.000$ (đồng)

+ Tổng trị giá sản phẩm dở dang cuối kỳ:

CDDCK = $34.000.000 + 12.000.000 = 46.000.000$ (đồng)

Tóm lại: Từ các lập luận trên đây về các loại chi phí cần phân bổ và tiêu thức phân bổ để xác định trị giá SPDD, ta thấy: Cách thức thứ nhất chính là cơ sở hình thành các phương pháp: Đánh giá xác định trị giá của SPDD theo chi phí NVL chính trực tiếp; đánh giá theo chi phí bán thành phẩm mua ngoài và đánh giá theo giá thành bán thành phẩm sản xuất (nếu là bán thành phẩm sản xuất thì giai đoạn đầu của phương pháp này được đánh giá theo chi phí NVL chính). Và cách thức thứ hai chính là cơ sở hình thành của phương pháp đánh giá xác định trị giá của SPDD theo sản lượng ước tính hoàn thành tương đương. ■

Tài liệu tham khảo

1. Kế toán tài chính - Trần Nam - NXB Thống kê 2008
2. Kế toán sản xuất - Giáo trình Đại học Kinh doanh và Công nghệ.

Ảnh hưởng ...

(Tiếp theo trang 15)

Tổ chức công tác kế toán nói chung và tổ chức kế toán doanh thu, chi phí kết quả nói riêng trong DN là một trong những vấn đề cơ bản và được đặt ra đầu tiên với mọi đơn vị thuộc mọi lĩnh vực hoạt động trong nền kinh tế quốc dân. Tổ chức công tác kế toán hợp lý sẽ phát huy được tối đa vai trò của kế toán và làm cho kế toán trở thành công cụ đắc lực cho công tác quản lý. Do đó, thông qua việc phân tích các chuẩn mực kế toán quốc tế liên quan đến công tác tổ chức kế toán doanh thu, chi phí, kết quả trong các DN của tác giả, phần nào làm rõ hơn về nền tảng lý luận công tác tổ chức kế toán doanh thu, chi phí, kết quả để giúp cho các DN có cơ sở lý luận để xây dựng được công tác tổ chức kế toán doanh thu, chi phí kết quả trong DN đạt được yêu cầu quản lý của DN cũng như phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh của từng DN. ■

Tài liệu tham khảo

1. Phan Đức Dũng (2007), Kế toán Mỹ, NXB Thống kê;
2. Nguyễn Phú Giang (2009), Kế toán quốc tế, NXB Tài chính;
3. Hệ thống kế toán Pháp;
4. Vương Đình Huệ (2000), Các mô hình kế toán cơ bản và ảnh hưởng của chúng đến cơ sở dữ liệu trong kiểm toán BCTC DN, NCKH tài chính kế toán số 6;
5. Liên đoàn Kế toán quốc tế, Ủy ban thực hành kiểm toán quốc tế (07/1992), Những chuẩn mực và nguyên tắc kiểm toán quốc tế, Công ty kiểm toán Việt Nam.