

Quản trị chi phí và giá thành sản phẩm nhằm nâng cao lợi nhuận là mục tiêu mà các doanh nghiệp luôn hướng tới. Để đạt được mục tiêu trên, doanh nghiệp phải điều hành được toàn bộ quá trình sản xuất, một trong những giải pháp quan trọng đó là vận dụng phù hợp các mô hình kế toán chi phí sản xuất (KTCPSX) như: mô hình KTCPSX theo thực tế, mô hình KTCPSX theo chi phí thực tế kết hợp với chi phí ước tính và mô hình KTCPSX theo chi phí định mức. Tuy nhiên, trong thực tế, doanh nghiệp gặp không ít khó khăn trong việc lựa chọn các mô hình thích hợp.

hình này doanh nghiệp có những khó khăn, cụ thể:

Theo Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 2 (VAS 02)- Hàng tồn kho, CPSX chung được phân loại thành CPSX chung biến đổi và CPSX chung cố định. Trong đó, CPSX chung biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh. CPSX chung cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất.

Có TK 627: CPSX chung (Tổng CPSX chung cố định phát sinh trong kỳ).

Nghiên cứu quá trình vận dụng các mô hình trên theo thông tư hướng dẫn, người viết nhận thấy có những khó khăn trong thực hiện như sau:

Đối với mô hình KTCPSX theo thực tế kết hợp với chi phí ước tính

Chi phí phát sinh trong kỳ theo mô hình này bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp căn cứ vào mức phát sinh thực tế nhưng

Hạn chế trong vận dụng

các mô hình kế toán

chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

▣ TH.S CAO THỊ CẨM VÂN*

Phần lớn doanh nghiệp sản xuất áp dụng mô hình KTCPSX và tính giá thành theo chi phí thực tế do theo mô hình này, chi phí được tập hợp sau một kỳ sản xuất, phù hợp với chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành. Tuy nhiên, mô hình này cũng có những hạn chế nhất định, thông tin về chi phí và giá thành sản phẩm thường đến chậm, ảnh hưởng nhất định đến các quyết định trong kinh doanh. Trong khi đó, mô hình kế toán theo chi phí sản xuất (CPSX) thực tế kết hợp với chi phí ước tính và mô hình kế toán theo chi phí định mức khắc phục được nhược điểm trên, song trong thực tế, vận dụng hai mô

Ngoài ra, Thông tư 89/2002/TT-BTC ngày 9/10/2002 và Thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31/12/2007 hướng dẫn CPSX chung cố định vượt công suất bình thường sẽ được phân bổ, kết chuyển chi phí và lập định khoản:

Nợ TK 154: CPSX kinh doanh dở dang (cho mỗi đơn vị sản phẩm theo công suất bình thường)

Nợ TK 632: Giá vốn hàng bán (phần chênh lệch giữa tổng CPSX chung cố định thực tế phát sinh lớn hơn CPSX chung cố định được tính vào giá thành sản phẩm)

CPSX chung được dự toán ngay từ đầu năm và được phân bổ vào CPSX theo công thức:

Đơn giá phân bổ CPSX chung dự toán = Tổng CPSX chung dự toán / Mức độ hoạt động chọn làm căn cứ phân bổ (tổng số giờ máy...)

CPSX chung ước tính phân bổ = Đơn giá phân bổ CPSX chung dự toán x Mức độ hoạt động thực tế (sản phẩm, số giờ lao động, số giờ máy)

Trong kỳ, CPSX chung phát sinh được tập hợp vào TK 627.

Đến cuối kỳ, thực hiện xử lý chênh lệch trên TK CPSX chung như sau: Nếu chênh lệch nhỏ,

**ĐH Công nghiệp TP.HCM*

hạch toán toàn bộ vào giá vốn hàng bán; Nếu chênh lệch lớn phải phân loại thành biến phí và định phí. Trong đó:

Đối với định phí: Định phí thực tế > định phí ước tính phân bổ khoản chênh lệch được hạch toán vào giá vốn hàng bán; Định phí thực tế < định phí ước tính phân bổ thì toàn bộ khoản chênh lệch được hạch toán vào giá vốn hàng bán, thành phẩm tồn kho, CPSX dở dang theo tỷ lệ chi phí sử dụng.

Đối với biến phí: Phân bổ tăng (nếu biến phí sản xuất chung thực tế phát sinh lớn hơn biến phí sản xuất chung đã phân bổ) hoặc giảm (nếu biến phí sản xuất chung thực tế phát sinh nhỏ hơn biến phí sản xuất chung đã phân bổ) vào các đối tượng chịu phí có liên quan bao gồm: CPSX kinh doanh dở dang, giá vốn hàng bán, trị giá thành phẩm tồn kho theo tỷ lệ phát sinh.

Tuy nhiên, theo VAS 02, CPSX chung được phân loại thành CPSX chung biến đổi và CPSX chung cố định. Trong đó, CPSX chung cố định vượt công suất bình thường được tính vào giá vốn hàng bán.

Công suất bình thường được hiểu là công suất sản xuất trung bình của máy móc thiết bị, trong điều kiện sản xuất bình thường. Cần thấy rằng, trong những năm đầu sử dụng, thiết bị sản xuất cho năng suất cao, chi phí sửa chữa nhỏ, càng về những năm cuối của thời gian sử dụng, thiết bị cho năng suất kém hơn, chi phí sửa chữa cao hơn và sản phẩm hỏng nhiều hơn. Như vậy, nếu xác định công suất bình thường thì càng về cuối thời hạn sử dụng mức chênh lệch giữa sản phẩm sản xuất thực

tế với công suất bình thường càng lớn, khi đó CPSX chung cố định vượt công suất bình thường được hạch toán vào giá vốn càng cao làm cho chi phí phát sinh càng lớn hơn.

Ngoài ra, một trong những chi phí chiếm tỷ trọng cao trong tổng CPSX chung cố định có ảnh hưởng đáng kể đó là chi phí khấu hao tài sản cố định. Theo quy định, có ba phương pháp tính khấu hao, khấu hao theo đường thẳng, khấu hao theo số dư giảm dần, khấu hao theo sản lượng. Mỗi phương pháp khấu hao có đặc điểm và phương pháp tính khác nhau cho kết quả các mức trích khấu hao khác nhau. Do vậy, công suất bình thường trong điều kiện áp dụng các phương pháp khấu hao khác nhau cũng là vấn đề cần đặt ra đối với các doanh nghiệp. Chẳng hạn, khi sử dụng phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần thì những năm đầu hoạt động, chi phí khấu hao tương đối lớn và giảm dần vào những năm về sau. Trong khi đó, khi áp dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng, mỗi kỳ sản xuất mức khấu hao đều bằng nhau hoặc khi áp dụng phương pháp khấu hao theo sản lượng thì mức khấu hao lớn hay nhỏ tùy thuộc vào sản lượng đạt được của kỳ hạch toán. Thế nên, để xác định công suất bình thường trong điều kiện áp dụng các phương pháp khấu hao khác nhau cũng là vấn đề cần quan tâm xem xét.

Ngoài ra, theo mô hình này, doanh nghiệp cần đưa ra các tiêu chí hoặc phương pháp cụ thể để xác định mức chênh lệch lớn hay nhỏ phục vụ cho việc xử lý chênh lệch giữa CPSX chung thực tế phát sinh với CPSX chung đã ước

tính phân bổ. Vấn đề này hầu như chưa được đề cập hướng dẫn trong các thông tư. Bên cạnh đó, thông tư hướng dẫn cũng chưa cụ thể hóa phương pháp hạch toán xử lý chênh lệch ở các mức (lớn hay nhỏ) chỉ đề cập mỗi trường hợp CPSX chung cố định phát sinh lớn hơn công suất bình thường một cách chung chung.

Đối với mô hình KTCPSX và tính giá thành theo chi phí định mức

Đây là mô hình mà giá thành sản xuất dựa trên định mức chi phí đã được xây dựng trước, đến cuối kỳ sau khi tập hợp được chi phí phát sinh kế toán sẽ điều chỉnh chi phí chênh lệch vào các đối tượng chịu phí có liên quan, bao gồm:

Chi phí vật liệu định mức = Số lượng vật liệu định mức x Đơn giá định mức

Chi phí nhân công định mức = Số giờ lao động cần thiết x Đơn giá 1 giờ lao động

Chi phí SXC định mức = Biến phí định mức + Định phí định mức

Tuy nhiên, VAS 02, Thông tư 89/2002/TT-BTC ngày 9/10/2002 và Thông tư 161/2007/TT-BTC ngày 31/12/2007 hướng dẫn CPSX chung cố định vượt công suất bình thường phải được hạch toán vào giá vốn. Như vậy, ngay từ khi xây dựng định mức chi phí, doanh nghiệp phải xác định định mức CPSX chung theo hai nhóm: CPSX chung biến đổi, CPSX chung cố định. Trong đó, CPSX chung cố định được xây dựng theo công suất bình thường, trên cơ sở đó, khi phát sinh chênh lệch CPSX chung cố định cao hơn công suất bình thường sẽ được hạch toán vào giá vốn hàng