

Biên soạn: PGS.TS. Võ Văn Nhị
Đại học kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh

Hướng dẫn thực hành

Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp

UYÊN
LIỆU

 NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH

Hướng dẫn thực hành
KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT & TÍNH GIÁ THÀNH SẢN
PHẨM TRONG DOANH NGHIỆP

PGS-TS. VÕ VĂN NHỊ
Giảng viên Khoa Kế toán – Kiểm toán
ĐH Kinh tế Tp. HCM

Hướng dẫn thực hành
KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT &
TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM
TRONG DOANH NGHIỆP

NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH

LỜI NÓI ĐẦU

Hạch toán giá thành sản phẩm luôn là mối quan tâm hàng đầu của các doanh nghiệp, đồng thời nó cũng là mối quan tâm của các cơ quan chức năng của Nhà nước thực hiện công tác quản lý các doanh nghiệp.

Giá thành sản phẩm với các chức năng vốn có đã trở thành chỉ tiêu kinh tế có ý nghĩa rất quan trọng trong quản lý hiệu quả và chất lượng sản xuất kinh doanh. Có thể nói rằng giá thành sản phẩm là tấm gương phản chiếu toàn bộ các biện pháp kinh tế, tổ chức, quản lý và kỹ thuật mà doanh nghiệp đã và đang thực hiện trong quá trình sản xuất kinh doanh.

Hạch toán giá thành là khâu phức tạp nhất trong toàn bộ công tác kế toán ở doanh nghiệp. Hạch toán giá thành liên quan đến hầu hết các yếu tố của đầu vào và đầu ra trong quá trình sản xuất kinh doanh. Đảm bảo việc hạch toán giá thành chính xác, kịp thời, phù hợp với đặc điểm hình thành và phát sinh chi phí ở doanh nghiệp là yêu cầu có tính xuyên suốt trong quá trình hạch toán ở các doanh nghiệp.

Nhằm giúp cho lãnh đạo các doanh nghiệp, người làm công tác kế toán, cũng như các sinh viên chuyên ngành kinh tế có tài liệu tham khảo chuyên sâu về giá thành và hạch toán giá thành, chúng tôi biên soạn cuốn sách này. Ngoài ra cuốn sách này còn phục vụ cho việc nghiên cứu và thực hiện các chuyên đề liên quan đến giá thành ở bậc đại học và sau đại học.

Do vấn đề nghiên cứu có tính chất chuyên sâu, hơn nữa lại nằm trong bối cảnh nền kinh tế nói chung và cơ chế tài chính nói riêng chưa ổn định, nên chắc chắn cuốn sách này không thể tránh khỏi những thiếu sót. Chúng tôi chân thành cảm ơn những đóng góp xây dựng của quý độc giả.

Tác giả

Chương I

MỘT SỐ VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

Quá trình sản xuất kinh doanh là quá trình mà các doanh nghiệp phải thường xuyên đầu tư các loại chi phí khác nhau để đạt được mục đích là tạo ra được khối lượng sản phẩm, lao vụ hoặc khối lượng công việc phù hợp với nhiệm vụ sản xuất đã xác định và thực hiện.

Các loại chi phí mà các doanh nghiệp phải đầu tư rất đa dạng nhưng tựu trung bao gồm các khoản:

- Chi phí về nguyên, nhiên, vật liệu;
- Chi phí về nhân công;
- Chi phí về khấu hao tài sản cố định;
- Các chi phí khác bằng tiền.

Các loại chi phí này phát sinh một cách thường xuyên trong quá trình sản xuất kinh doanh, nó luôn vận động, thay đổi trong quá trình tái sản xuất, tính đa dạng của nó luôn được biểu hiện cụ thể gắn liền với sự đa dạng, phức tạp của các loại hình sản xuất khác nhau, của các giai đoạn công nghệ sản xuất khác nhau, của sự phát triển không ngừng của tiến bộ khoa học kỹ thuật.

Tuy nhiên khi nói đến chi phí cần nên biết: chi phí bỏ ra để tạo nên được một giá trị sử dụng nào đó cũng như thực hiện giá trị của giá trị sử dụng này và các loại chi phí không liên quan đến việc tạo ra giá trị sử dụng. Sự phân biệt này cần được làm rõ nhằm mục đích để xác định phạm vi và nội dung của chi phí sản xuất bởi một điều rõ ràng là không phải mọi chi phí mà doanh nghiệp đã đầu tư đều là chi phí sản xuất.

Chi phí sản xuất là toàn bộ các khoản chi phí mà doanh nghiệp phải bỏ ra thực hiện quá trình sản xuất sản phẩm và đạt được mục đích tạo ra được sản phẩm ở dưới mọi dạng thể có thể có được của nó. Xác định nội dung của chi phí sản xuất để thấy được bản chất của chi phí sản xuất là vấn đề có ý nghĩa quan trọng trong quản lý chi phí sản xuất của doanh nghiệp.

Chi phí sản xuất được hình thành do có sự chuyển dịch giá trị của các yếu tố sản xuất vào sản phẩm xuất ra và được biểu hiện trên hai mặt.

- Về mặt định tính, đó là bản thân các yếu tố về vật chất phát sinh và tiêu hao tạo nên quá trình sản xuất và được mục đích là tạo nên sản phẩm.

- Về mặt định lượng, đó là bản thân các yếu tố về vật chất của các yếu tố vật chất tham gia vào quá trình sản xuất và được biểu hiện qua các thước đo khác nhau mà thước đo chủ yếu là thước đo tiền tệ.

Cả hai mặt định tính và định lượng của chi phí sản xuất chịu sự chi phối thường xuyên của quá trình tái sản xuất và đặc điểm sản phẩm.

Chi phí mà doanh nghiệp phải chi trả ra đều nhằm mục đích là tạo những giá trị sử dụng nhất định cho xã hội biểu hiện thành các loại sản phẩm khác nhau. Nguyên tắc hoạt động đầu tiên của các doanh nghiệp là phải đảm bảo trang trải được các phí tổn đã đầu tư sản xuất sản phẩm. Như vậy khi sản xuất một sản phẩm nào đó thì chi phí dùng để sản xuất ra nó phải nằm trong giới hạn – giới hạn của sự bù đắp. Nếu vượt qua giới hạn này thì tất yếu doanh nghiệp sẽ bị phá sản.

Xuất phát từ mục đích sản xuất và nguyên tắc kinh doanh trong nền kinh tế thị trường thì mọi sản phẩm khi được tạo ra luôn được các doanh nghiệp quan tâm đến hiệu quả do nó mang lại. Để sản xuất và tiêu thụ một sản phẩm thì doanh nghiệp phải tốn hết bao nhiêu chi phí, các loại chi phí và tỷ trọng của từng loại chi phí, khả năng để hạ thấp các loại chi phí này. Chỉ tiêu thỏa mãn được những thông tin mang nội dung trên chính là giá thành sản phẩm.

Từ mối quan hệ với chi phí sản xuất, chi phí tiêu thụ và chi phí QLDN, loại bỏ những đặc điểm ngành và các loại sản phẩm khác nhau, công thức chung để xác định giá thành đơn vị của sản phẩm như sau:

$$\text{Giá thành sản xuất đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Chi phí sản xuất của khối lượng sản phẩm hoàn thành}}{\text{Khối lượng sản phẩm hoàn thành}}$$

$$\text{Giá thành toàn bộ đơn vị sản phẩm} = \frac{\text{Chi phí sản xuất và chi phí tiêu thụ khối lượng sản phẩm thực hiện} + \text{Chi phí quản lý doanh nghiệp}}{\text{Khối lượng sản phẩm thực hiện}}$$

Qua công thức chung này rõ ràng thấy rằng sự biến động của giá thành sản phẩm phụ thuộc vào chi phí sản xuất, chi phí tiêu thụ và chi phí QLDN đã được đầu tư và lượng giá trị sử dụng biểu hiện thành khối lượng sản phẩm mà các doanh nghiệp tạo ra và thực hiện giá trị.

Giải quyết vấn đề giá thành sản phẩm bao giờ cũng phải gắn liền 2 mặt vốn chứa đựng bên trong giá thành đó là:

Chi phí sản xuất, chi phí tiêu thụ và chi phí quản lý doanh nghiệp nội dung cơ bản của giá thành.

Lượng giá trị sử dụng đạt được biểu hiện thành khối lượng sản phẩm, hình thức biểu hiện của các yếu tố vật chất mang trong nó lượng chi phí đã tiêu hao để cấu tạo nên giá thành.

Hình thức biểu hiện và nội dung cấu thành giá thành là sự thống nhất thuộc về bản chất và của giá thành. Do vậy khi nghiên cứu giá thành sản phẩm người ta không bao giờ tách rời 2 vấn đề này mà luôn đặt nó trong mối liên hệ tương quan giữa các đại lượng vốn nằm ngay trong kết quả của quá trình sản xuất nhất định.

Như vậy, giá thành phải chăng là sự so sánh đơn thuần giữa hai đại lượng: đại lượng về tiêu hao các yếu tố vật chất biểu hiện thành các khoản chi phí; đại lượng về kết quả đã nhận được sau khi đã sử dụng các yếu tố vật chất theo mục đích sản xuất ra giá trị sử dụng.

Giá thành phải chăng là biểu hiện mặt giá trị của một giá trị sử dụng nhất định do các doanh nghiệp tạo ra và phản ánh tính hiệu quả của việc sử dụng các yếu tố vật chất để tạo nên giá trị sử dụng?

Giá thành phải chăng đơn thuần chỉ là lượng phí tổn để thực hiện việc sản xuất và tiêu thụ sản phẩm mà các doanh nghiệp phải tự bù đắp trong quá trình tái sản xuất?

Để giải quyết có tính hệ thống những vấn đề lý luận thuộc về giá thành sản phẩm cần hệ thống những quan điểm đã xuất hiện từ trước tới nay ở nước ta và các nước khác trên các mặt: bản chất của giá thành, chức năng của giá thành, các nhân tố tác động đến giá thành và xác định giá thành.

1.1. Bản chất của giá thành sản phẩm

Nói đến bản chất của giá thành tức là nói đến nội dung đối tượng chứa đựng bên trong của chi tiêu giá thành. Giá thành được cấu tạo bởi những gì và với cấu tạo đó giá thành chứa đựng những thông tin gì về hoạt động sản xuất kinh doanh.

Điềm qua lịch sử về lý luận giá thành, có thể thấy bản chất của giá thành được xác định theo các quan điềm sau:

1.1.1. Quan điềm cho rằng giá thành là hao phí lao động sống và hao phí lao động vật hóa được dùng để sản xuất và tiêu thụ một đơn vị hoặc một khối lượng sản phẩm nhất định

Đây là quan điềm có tính chất cơ bản, phổ biến và mang tính chất quan trọng suốt một thời gian rất dài trong lý luận về giá thành ở nước ta. Thực ra quan điềm này chính là quan điềm cơ bản của nền kinh tế Xô Viết, sau đó được những nhà nghiên cứu và giảng dạy ở nước ta học tập và xem đó như là quan điềm thống nhất về bản chất của giá thành sản phẩm.

Nhà kinh tế Xô Viết có ảnh hưởng đến lý luận kinh tế ở nước ta là A.Vaxin. Ông đã giải quyết bản chất của giá thành như sau:

Trước hết ông tiến hành phân tích giá trị của sản phẩm được sản xuất bao gồm có 3 bộ phận:

- Giá trị tư liệu sản xuất đã hao phí để sản xuất sản phẩm;
- Giá trị lao động sáng tạo ra cho mình;
- Giá trị lao động sáng tạo ra cho xã hội.

Từ phân tích này ông đưa ra kết luận: Giá thành sản phẩm chủ yếu bao gồm 2 bộ phận đầu của giá trị sản phẩm. Ông nêu lên khái niệm giá thành: "Giá thành sản phẩm bao gồm toàn bộ giá trị tư liệu sản xuất chuyển vào sản phẩm và một phần giá trị mới sáng tạo ra trả cho người lao động dưới hình thức tiền lương và ông lại nêu: "Giá thành sản phẩm là sự phản ánh bằng tiền toàn bộ chi phí có liên quan đến sản xuất và tiêu thụ sản phẩm của xí nghiệp".

Quan điềm về bản chất của giá thành của các nhà kinh tế Xô Viết đã được các nhà kinh tế, nghiên cứu và giảng dạy ở nước ta sử dụng dưới hình thức này hoặc hình thức khác trong hầu hết các tác phẩm có liên quan đến giá thành, từ các tạp chí khoa học cho đến các loại

giáo trình, giáo khoa sử dụng cho công tác giảng ở các trường đại học từ thập niên 90 trở về trước.

Bản chất của giá thành như đã nêu trên còn có thể thấy được trong tác phẩm của các tác giả Cộng hòa dân chủ Đức. Trong tác phẩm này các tác giả định nghĩa: “Giá thành là những hao phí bằng tiền về lao động sống (dưới hình thức tiền lương) và lao động vật hóa cũng như chi phí bằng tiền khác để chuẩn bị sản xuất và tiêu thụ sản phẩm, lao vụ của xí nghiệp”.

Các tác giả đưa ra 3 mục đích của giá thành:

- (1) Giá thành bao giờ cũng là những phí tổn;
- (2) Giá thành là chỉ tiêu tổng hợp luôn được đánh giá biểu hiện dưới hình thức tiền tệ;
- (3) Giá thành là hao phí có mục đích.

1.1.2. Quan điểm cho rằng giá thành sản phẩm là toàn bộ các khoản chi phí mà doanh nghiệp bỏ ra để sản xuất và tiêu thụ sản phẩm bất kể nó nằm ở bộ phận nào trong các bộ phận cấu thành giá trị sản phẩm

Theo quan điểm này để tiếp cận với bản chất của giá thành trước hết cần xem xét và giải quyết sự hình thành và phát sinh của các loại chi phí: Tổng chi phí cố định, tổng chi phí biến đổi.

Tổng chi phí cố định là toàn bộ những khoản tiền mà doanh nghiệp phải ứng chịu trong mỗi đơn vị thời gian cho các đầu vào cố định. Trong vận động ngắn hạn, doanh nghiệp không có đủ thời giờ để thay đổi tất cả các đầu vào. Vì vậy, tổng chi phí cố định sẽ giữ nguyên ở mức độ không đổi, không cần biết số lượng sản phẩm sẽ được sản xuất ra trong đơn vị thời gian nó được là bao nhiêu? Tổng chi phí cố định còn được gọi là tổng chi phí bất biến.

Tổng chi phí biến đổi là những chi phí mà khối lượng của chúng sẽ tăng giảm cùng với sự tăng giảm của số lượng sản phẩm sản xuất ra. Do những khối lượng sản phẩm lớn hơn đòi hỏi những đầu vào biến đổi nhiều hơn và vì vậy doanh nghiệp cũng phải chi những khoản tiền lớn hơn. Tổng chi phí biến đổi còn được gọi là tổng chi phí khả biến.

Từ hai khái niệm “Tổng chi phí bất biến” và “tổng chi phí khả biến” quan điểm này đưa ra khái niệm “Tổng chi phí” mà thực chất là

tổng giá thành sản phẩm.

Tổng chi phí là tổng cộng của chi phí bất biến và tổng chi phí khả biến tương ứng với mỗi mức sản lượng.

Theo quan điểm của các nhà kinh tế tư bản chủ nghĩa là hiện nay đã xuất hiện khá phổ biến trong các tác phẩm ở nước ta, giá thành sản phẩm là toàn bộ các khoản chi phí được bù đắp bằng đối tượng bán hàng. Nói cách khác đó là toàn bộ các đầu vào của các yếu tố vật chất nhằm mục đích tạo ra những đầu ra tương ứng không phân biệt nó nằm trong bộ phận nào của các bộ phận thuộc giá trị sản phẩm.

1.1.3. Quan điểm cho rằng giá thành là biểu hiện mối liên hệ tương quan giữa một bên là chi phí sản xuất và một bên là kết quả đạt được trong từng giai đoạn nhất định.

Đây là quan điểm gắn liền với yêu cầu đánh giá chất lượng sản xuất ở từng giai đoạn sản xuất hoặc bộ phận sản xuất mà ở đó có thể xác định lượng chi phí tiêu hao và kết quả sản xuất đạt được. Quan điểm này không đi vào phân tích nội dung bên trong cấu thành nên giá thành sản phẩm mà chú trọng đến việc đi tìm một đại lượng tương quan phục vụ kịp thời cho việc kiểm tra, phân tích và đánh giá hiệu quả hoạt động theo yêu cầu của việc thực hiện chế độ hạch toán kinh tế nội bộ.

1.1.4. Từ sự phân tích trên cho phép rút ra kết luận về mặt bản chất của phạm trù giá thành như sau(

Bản chất của giá thành sản phẩm là sự chuyển dịch giá trị của các yếu tố vật chất vào giá trị sản phẩm được sản xuất và tiêu thụ. Chưa có sự chuyển dịch này thì không thể nói đến chi phí và giá thành sản phẩm. Trong điều kiện của nền kinh tế thị trường, giá thành sản phẩm bao gồm toàn bộ các khoản hao phí vật chất thực tế cần được bù đắp bất kể nó thuộc bộ phận nào trong cấu thành giá trị sản phẩm.

Hạch toán giá thành chính là tính toán, xác định sự chuyển dịch các yếu tố vật chất tham gia vào khối lượng sản phẩm vừa thoát ra khỏi quá trình sản xuất và tiêu thụ nhằm mục đích thực hiện các chức năng của giá thành sản phẩm (chức năng bù đắp, chức năng lập giá và chức năng đòn bẩy kinh tế).

Định nghĩa nêu trên cũng cho phép chúng ta thiết lập mối quan hệ chặt chẽ giữa giá thành sản phẩm với các yếu tố chi phối các