Từ góc nhìn kế toán quản trị đánh giá lại hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành truyền thống của Việt Nam

TS. HUỲNH LỢI
(Khoa Kế toán - Kiểm toán Đại học Kinh tế Tp. HCM)

Hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành không còn là vấn đề mới lạ trong nền kế toán ở Việt Nam, tuy nhiên trong giai đoạn phát triển và hội nhập của Việt Nam, của các doanh nghiệp, chúng ta cần phải xem xét lại toàn diện về lý luận, kỹ thuật và tác dụng của nó đối với hoạt động quản trị doanh nghiệp, với khả năng ứng dụng công nghệ xử lý thông tin.

Mục tiêu của hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành là phản ảnh, cung cấp thông tin định giá vốn sản phẩm chế tạo, thông tin kiểm tra và giám sát chi phí, thông tin định hướng sản xuất. Do vậy, về mặt lý luận và kỹ thuật cũng hướng đến việc đáp ứng tốt nhất cho các mục tiêu của hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành. Tuy nhiên, tùy thuộc chính sách kế toán và trình độ, khả năng kế toán của doanh nghiệp, vai trò từng mục tiêu của hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành sẽ khác nhau và vị trí hệ thống kế toán chi phí trong hệ thống kế toán cũng khác nhau (có thể là một bộ phận của kế toán tài chính và cũng có thể là bộ phận của kế toán quản trị). Cũng chính vai trò và vị trí hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành sẽ phản ảnh tính hữu ích của hệ thống kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành đối với hoạt động quản trị doanh nghiệp.

Ở Việt Nam, theo truyền thống, hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành phổ biến trong chính sách kế toán và thực tiễn dựa trên cơ sở chi phí thực tế (ngày nay là cơ sở giá gốc nhưng chỉ tồn tại về lý thuyết). Kỹ thuật xử lý thông tin của hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành này được thể hiện qua ba bước cơ bản; bước thứ nhất - tập hợp và xác định tổng chi phí đầu vào (chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ và chi phí phát sinh trong kỳ); bước thứ hai - đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ; bước thứ ba - tính tổng giá thành và giá thành đơn vị. Trong đó, kỹ thuật đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ, tính giá thành thường chỉ dựa trên một trường hợp duy nhất là tính sản lượng

- Tổng hợp chi phí sản xuất đầu vào, gồm chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ và phát sinh trong kỳ
  100.000đ + 900.000đ = 1.000.000đ
- Tính chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ :

$$\frac{100.000đ}{800sp} + \frac{900.000đ}{(400sp \times 50\%)} \times (400sp \times 50\%) = 200.000đ$$

-
- Tính tổng giá thành : 100.000 đ + 900.000 đ – 200.000 đ = 800.000 đ
- Tính giá thành đơn vị : 800.000đ ÷ 800sp = 1.000đ/sp

hoàn thành tương đương theo phương pháp bình quân. Ví dụ, công ty A có tài liệu về sản phẩm A như sau : chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ 100.000đ, chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ 900.000đ, số lượng thành phẩm nhập kho là 800sp, số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ là 400sp với tỷ lệ hoàn thành là 50%. Quy trình kỹ thuật tính giá thành này được thực hiện như sau: *(xem bảng đầu trang)*.

Và về mặt thể hiện trên báo cáo, thông tin chi phí và giá thành được thể hiện phổ biến trên phiếu giá thành với kết cấu như sau: *(xem bảng cuối trang)*.

Như vậy, với hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành truyền thống của Việt Nam hiện nay, chúng ta thấy: **Thứ nhất,** chỉ dừng lại và đảm bảo thông tin cho hai mục tiêu định giá vốn và thông tin kiểm tra, giám sát chi phí sau khi hoạt động sản xuất đã kết thúc, không đảm bảo thông tin cho nhu cầu quản trị định hướng sản xuất, nhất là trong trường hợp công nghệ sản xuất kinh doanh thay đổi nhanh chóng, chu kỳ sống sản phẩm quá ngắn ngủi, giá cả đầu vào biến động phức tạp. **Thứ hai,** với kỹ thuật tính giá thành trên là quá phức tạp (nhiều phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang, nhiều phương pháp tính giá thành) và từ đó rất dễ dẫn đến khả năng thông tin giá thành bị bóp méo do thay đổi chủ quan các phương pháp đánh giá sản phẩm dở dang hay phương pháp tính giá thành, làm ảnh hưởng nghiêm trọng đến các quyết định quản trị về giá vốn, về kết quả kinh doanh, về thành quả tài chính và trách nhiệm của những người quản lý bộ phận sản xuất. Ngoài ra, với kỹ thuật tính giá thành truyền thống của hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành của Việt Nam vừa phức tạp, vừa trùng lắp trong tính toán (tính giá thành đơn vị hai lần - lần thứ nhất khi tính chi phí sản xuất dở dang, lần thứ hai khi tính giá thành) làm phức tạp trong ứng dụng công nghệ thông tin. Đồng thời, với kỹ thuật tính giá thành truyền thống hiện nay của Việt Nam cũng không phù hợp với quy định về tính giá vốn của hàng tồn kho trong chuẩn mực kế toán Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế làm gia tăng chi phí kế toán không cần thiết. **Thứ ba,** phiếu tính giá thành hiện nay của hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành của Việt Nam vừa khó quan sát, khó kiểm soát chi phí vì chi phí đầu vào lẫn với chi phí đầu ra, vừa thiếu thông tin dòng dịch chuyển sản phẩm về mặt hiện vật, vừa khó ứng dụng trong các thiết bị văn phòng hiện nay. **Thứ tư,** hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành của Việt Nam chỉ cung cấp thông tin giá thành thực tế nên cũng dẫn đến nhận thức sai lầm về tính chuyên môn của kế toán chi phí và tính giá thành trong hệ thống kế toán, kế toán chi phí và tính giá thành là công việc kế toán tài chính, nên cũng dẫn đến sự ràng buộc khắt khe của chính sách kế toán đến tổ chức, đến hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành ở Việt Nam hiện nay làm cho hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành lạc hậu, kém tính linh hoạt, rất hạn chế về thông tin quản trị.

Với những phân tích trên, quả thật hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành theo chi phí thực tế truyền thống ở Việt Nam đã hạn chế rất nhiều tác dụng trong cung cấp thông tin cho quản trị,

PHIẾU TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM.....

Chỉ tiêu	Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ	Khoản giảm giá thành	Tổng giá thành	Số lượng thành phẩm	Giá thành đơn vị
1.Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp							
2.Chi phí nhân công trực tiếp							
3.Chi phí sản xuất chung							
Tổng cộng							

BÁO CÁO CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM				
Chỉ tiêu	Tổng cộng	Chi tiết từng khoản mục		
		...	...	...
1.Tổng số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương [1.1] +[1.2]				
1.1. Số lượng thành phẩm				
1.2.Số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương sản phẩm dở dang cuối kỳ [1.2.1].[1.2.2]				
1.2.1.Số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ				
1.2.2.Tỷ lệ đã chế biến				
2.Cân đối chi phí và tính giá thành sản phẩm				
2.1.Chi phí sản xuất đầu vào [2.1.1] + [2.1.2]				
2.1.1.Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ				
2.1.2.Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ				
2.2.Chi phí sản xuất vượt tiêu chuẩn				
2.3.Chi phí sản xuất được giảm giá thành				
2.4.Chi phí sản xuất tính cho sản phẩm [2.1]-[2.2]-[2.3]				
2.5.Tổng số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương [1]				
2.6.Chi phí sản xuất mỗi đơn vị sản phẩm [2.4] ÷ [2.5]				
2.7.Phân bổ chi phí sản xuất cho kết quả đầu ra				
2.7.1.Tổng giá thành sản phẩm [2.6].[1.1]				
2.7.2.Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ [2.6].[1.2]				
Giám đốc *Kế toán trưởng* *Ngày..Tháng..Năm Người lập*				

nhất là thông tin định hướng hoạt động sản xuất và rất phức tạp cho ứng dụng công nghệ thông tin. Vì vậy, trong tiến trình phát triển, bài toán đặt ra cần thiết phải đổi mới hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành như sau:

Thứ nhất, phải đảm bảo các mục tiêu của hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành, nhất là mục tiêu định hướng sản xuất, thông tin giá thành phải đảm bảo sát với tiến trình sản xuất, có thể trước tiến trình sản xuất như thông tin giá thành ước tính, thông tin giá thành định mức, thông tin giá thành theo mục tiêu kiểm soát chi phí trong tương lai.

Thứ hai, kỹ thuật tính toán phải thuận tiện cho ứng dụng công nghệ thông tin khi tổng hợp chi phí và tính giá thành, cụ thể quy trình kỹ thuật kế toán chi phí và tính giá thành có thể theo trình tự tập hợp chi phí đầu vào (chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ và chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ), tính chi phí đơn vị (giá thành đơn vị), phân bổ chi phí đầu vào cho kết quả đầu ra - cho sản phẩm dở dang cuối kỳ;

Thứ ba, báo cáo chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm phải đảm bảo tính minh bạch qua thể hiện được dòng dịch chuyển sản phẩm, sự cân đối chi phí đầu vào với đầu ra;

Thứ tư, hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành có khả năng mở rộng linh hoạt cho tính giá thành với những mô hình, phạm vi kế toán chi phí tính giá thành khác nhau.

Dưới đây là một mẫu báo cáo chi phí và tính giá thành được thiết kế phù hợp với những mục tiêu trên:

Trường hợp 1, tính sản lượng hoàn thành tương đương theo phương pháp trung bình: (xem bảng đầu trang).

Trường hợp 2, tính sản lượng hoàn thành tương đương theo phương pháp nhập trước xuất trước: (xem bảng trang bên).

Tóm lại, trong lịch sử, với trình độ công nghệ xử lý thông tin lạc hậu, hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành truyền thống của Việt Nam đã đóng vai trò quan trọng trong cung cấp thông tin ở lĩnh vực kế toán tài chính. Ngày nay, trong tiến trình phát triển và hội nhập của Việt Nam, trong sự bùng nổ của công cụ xử lý thông tin, sự khẳng định của kế toán quản trị trong hệ thống kế toán, cần xem xét lại hệ thống kế toán chi phí và tính giá thành truyền thống này ở góc độ thông tin quản trị và ứng dụng công nghệ thông tin. KT

BÁO CÁO CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM				
Chỉ tiêu	Tổng cộng	Chi tiết từng khoản mục		
		...	....	...
1.Tổng số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương trong kỳ [1.1] +[1.2] +[1.3]				
1.1. Số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương của sản phẩm dở dang đầu kỳ [1.1.1].[1.1.2]				
1.1.1.Số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ				
1.1.2.Tỷ lệ chưa chế biến				
1.2.Sản phẩm đưa vào sản xuất hoàn thành trong kỳ				
1.3. Số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương của sản phẩm đưa vào sản xuất dở dang cuối kỳ [1.3.1].[1.3.2]				
1.3.1.Số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ				
1.3.2.Tỷ lệ đã chế biến				
2.Cân đối chi phí và tính giá thành sản phẩm				
2.1.Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ				
2.2.Chi phí sản xuất vượt tiêu chuẩn trong kỳ				
2.3.Chi phí sản xuất được giảm giá thành				
2.4.Chi phí sản xuất tính cho sản phẩm trong kỳ [2.1] - [2.2] – [2.3]				
2.5.Tổng số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương trong kỳ [1]				
2.6.Chi phí mỗi đơn vị sản phẩm trong kỳ [2.4] ÷ [2.5]				
2.7.Phân bổ chi phí sản xuất cho cho kết quả đầu ra				
2.7.1.Giá thành của sản phẩm dở dang đầu kỳ [a]+[b] a.Chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ b.Chi phí sản xuất phân bổ trong kỳ [2.6].[1.1]				
2.7.2.Giá thành sản phẩm đưa vào sản xuất hoàn thành trong kỳ [2.6].[1.2]				
2.7.3.Chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ [2.6].[1.3]				

Ngày..Tháng..Năm...

Giám đốc Kế toán trưởng Người lập

Tài liệu tham khảo

- Trường đại học kinh tế Tp.Hồ Chí Minh, Khoa kế toán - Kiểm toán, Bộ môn kế toán quản trị và phân tích kinh doanh (2004), Kế toán chi phí, Nhà xuất bản Thống kê.
- Ahmed Riahi Belkaoui (1993), Accounnting theory, third edition, The University Press, Cambridge).
- Simon Dekker. Ltd (2001), Management Accounting for the year 2000, Deker.Ltd.
- Timothy Doupnik, Hector Perera (2006), Internationanl Accounting, Mc Graw - Hill Companies, Inc.
- Charles T.Horngren, Ainoor Bhimani, Srikant M.Datar, George Foster (2002), Management and cost Accounting, second edition, Prentice Hall Europe.