

CÔNG TÁC KẾ TOÁN CHI PHÍ VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM TRONG CÁC DOANH NGHIỆP NHÀ NƯỚC

KINH DOANH NÔNG NGHIỆP: ĐÔI ĐIỀU CẦN BÀN

ThS. BÙI KHÁNH VÂN

Chi phí sản xuất được hiểu là những chi phí phát sinh có liên quan đến việc thực hiện chức năng cơ bản của doanh nghiệp. Đối với doanh nghiệp sản xuất, chi phí này bao gồm toàn bộ các chi phí phát sinh trong quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm chính và sản phẩm phụ của doanh nghiệp.

Dưới góc độ kế toán tài chính, chi phí được nhận thức như là những khoản phí tổn phát sinh gắn liền với hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp để tạo ra một loại sản phẩm, dịch vụ nhất định. Kế toán quản trị cho rằng: chi phí có thể là dòng phí tổn thực tế gắn liền với hoạt động hằng ngày khi tổ chức thực hiện, kiểm tra, ra quyết định trong sản xuất kinh doanh; chi phí cũng có thể là dòng phí tổn ước tính để thực hiện một hoạt động sản xuất kinh doanh, những phí tổn mất đi do chọn lựa phương án, hy sinh cơ hội kinh doanh.

“Giá thành là toàn bộ hao phí lao động vật hóa (nguyên vật liệu, nhiên liệu, động lực, khấu hao TSCĐ và công cụ nhỏ) và lao động sống trong sản xuất, tiêu thụ sản phẩm, quản lý kinh doanh được tính bằng tiền cho một sản phẩm, một đơn vị công việc, hoặc một dịch vụ sau một thời kỳ, thường là đến ngày cuối tháng” (theo Từ điển thuật ngữ tài chính - tín

dụng của Bộ Tài chính).

Giá thành là một chỉ tiêu tổng hợp phản ánh chất lượng toàn bộ hoạt động sản xuất kinh doanh và quản lý kinh tế tài chính tại doanh nghiệp. Trong nền kinh tế thị trường, chỉ tiêu giá thành cùng với chất lượng sản phẩm luôn là hai vấn đề được các nhà sản xuất quan tâm hàng đầu.

1. Một số vướng mắc và hạn chế trong công tác kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp nhà nước kinh doanh nông nghiệp

Mặc dù chế độ kế toán doanh nghiệp đã giúp thực hiện một số nội dung của kế toán quản trị, nhưng có thể nói, công tác hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp hiện nay chỉ đáp ứng được yêu cầu của kế toán tài chính mà chưa đáp ứng được yêu cầu chủ yếu của kế toán quản trị vì chưa có tác dụng thiết thực trong việc kiểm soát chi phí sản xuất trước và trong khi thực hiện các hoạt động sản xuất kinh doanh và chưa có tác dụng thiết thực trong việc ra các quyết định về hoạch định và kiểm soát chi phí sản xuất, giá thành và giá bán. Nghiên cứu thực trạng công tác hạch toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm, chúng tôi xin đưa ra một số minh chứng cụ thể

sau:

- Phòng kế toán mới chỉ dừng ở việc cung cấp các bảng biểu phục vụ công tác kế toán tài chính, rất ít doanh nghiệp thiết kế sẵn các mẫu biểu phục vụ cho việc phân tích biến động về chi phí và giá thành sản phẩm giúp các nhà quản trị trong việc quản trị chi phí và tìm cách hạ giá thành sản phẩm

- Hầu hết các doanh nghiệp tổ chức hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo hệ thống giá thực tế. Việc xây dựng hệ thống tính giá thành theo định mức chưa được chú trọng đúng mực.

- Các doanh nghiệp không tổ chức phân loại chi phí phục vụ cho công tác kế toán quản trị như: biến phí, định phí và chi phí hỗn hợp; chi phí kiểm soát được và không kiểm soát được; phân loại chi phí theo các trung tâm phân tích.

- Các tài khoản trung gian để tập hợp và phân tích chi phí sản xuất gồm các tài khoản: 621, 622, 627, 641, 642 mới chỉ phản ánh được các khoản chi phí cấu thành giá thành của sản phẩm theo giá thực tế mà chưa có sự phân tích chi phí cần thiết theo yêu cầu của công tác quản trị công ty.

- Hầu hết các doanh nghiệp đăng ký phương pháp hạch toán hàng tồn kho là kê khai thường xuyên. Các công ty tính giá thực tế các loại nguyên liệu, vật liệu xuất dùng hàng ngày theo phương pháp bình quân gia quyền. Tuy nhiên, trong thực tế các doanh nghiệp chỉ tính giá thực tế của các loại nguyên vật liệu xuất dùng cho các hoạt động sản xuất kinh doanh trong kỳ một lần vào lúc cuối kỳ. Trong

quá trình xuất, khi xuất dùng nguyên vật liệu thì kế toán ghi chép, phản ánh hàng xuất theo chỉ tiêu hiện vật. Chỉ tiêu giá trị thì cuối kỳ mới tính được. Như vậy, các tài khoản nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ không thể phản ánh số hiện có và tình hình biến động của nguyên vật liệu và công cụ dụng cụ. Rất khó có thể xác định được giá trị của vật tư, hàng hóa tồn kho trên sổ kế toán ở bất kỳ thời điểm nào trong kỳ kế toán.

- Việc tập hợp các chi phí sản xuất ở các nông trường, nhà máy chế biến vào bên Nợ các tài khoản 621 “chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”; 622 “chi phí nhân công trực tiếp”; 627 “chi phí sản xuất chung” rồi cuối kỳ mới kết chuyển vào bên Nợ tài khoản 154 “chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” làm cho tài khoản 154 chỉ được ghi chép vào lúc cuối kỳ cho nên trong kỳ không thể xác định chính xác “giá trị sản phẩm đang sản xuất” trên tài khoản 154. Đó là hạn chế cơ bản của kế toán tài chính hiện hành của công ty đối với các quyết định quản lý. Biết rằng, muốn xác định giá trị của những sản phẩm đang trong quá trình sản xuất là bao nhiêu thì chỉ có thể cộng số phát sinh ở bên Nợ của 3 tài khoản 621, 622, 627. Nhưng điều này không thể thực hiện được khi mà các công ty chỉ tính giá thực tế nguyên liệu, vật liệu xuất dùng một lần lúc cuối tháng. Trong điều kiện đó, các tài khoản: 621 “chi phí nguyên vật liệu trực tiếp”, 622 “chi phí nhân công trực tiếp”, 6271 “chi phí nhân viên phân xưởng”, 6272 “chi phí vật liệu”, 6273 “chi phí dụng cụ sản xuất”, 6274 “chi phí khấu hao tài sản cố định” cũng chỉ được ghi 1

lần vào lúc cuối tháng. Như vậy chỉ có tài khoản 6277 “chi phí dịch vụ mua ngoài” và tài khoản 6278 “chi phí bằng tiền khác” là có thể ghi chép hàng ngày căn cứ vào các nghiệp vụ kinh tế phát sinh.

Tài khoản 154 “chi phí sản xuất kinh doanh dở dang” chỉ được ghi một lần vào cuối tháng. Nếu trong kỳ có sản phẩm hoàn thành nhập kho hay chuyển đi bán cho khách hàng thì chưa có giá thực tế để làm căn cứ ghi sổ. Như vậy việc quản lý thành phẩm tồn kho chỉ có thể thực hiện chính xác về mặt hiện vật.

Nguyên nhân của tình hình trên, theo tác giả, do hai nguyên nhân chính: (1) Doanh nghiệp chưa chú trọng đúng mực đến công tác kế toán quản trị; (2) Do hạn chế của cơ chế chủ quản đối với các doanh nghiệp hiện nay. Qua điều tra tác giả nhận thấy: 60% các nhà quản trị trong công ty còn xa lạ với thuật ngữ “kế toán quản trị”. Bộ môn kế toán quản trị cũng mới chỉ được đưa vào chương trình đào tạo kế toán 10 năm gần đây. Trong số 40% còn lại (đã được học, đọc, hay tìm hiểu về kế toán quản trị) thì 50% không phân biệt được rõ ràng kế toán quản trị và kế toán tài chính, không biết kế toán quản trị được dùng trong quản trị doanh nghiệp như thế nào? Những người hiểu biết khá tốt về kế toán quản trị lại có hai trường phái. Một trường phái cho rằng: Các doanh nghiệp hiện nay không cần áp dụng về kế toán quản trị vì chưa thực sự được tự chủ hoàn toàn về tài chính, lương bổng - nhân sự và tiêu thụ sản phẩm. Một số khác cho rằng, các công ty hiện nay chưa thể áp dụng được kế toán quản trị vì không biết giao chức năng này cho phòng

ban nào? Thực hiện các nghiệp vụ như thế nào? Thêm nữa, các hướng dẫn của nhà nước về kế toán quản trị còn quá sơ sài. Mặc dù Bộ Tài chính đã ban hành Thông tư số 53/2007/TT-BTC hướng dẫn kế toán quản trị trong doanh nghiệp, nhưng tính khả thi của Thông tư chưa cao, các bảng biểu chưa có tính thực tiễn.

2. Hoàn thiện công tác kế toán chi phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm nói riêng và kế toán quản trị nói chung

Hiện nay, công tác kế toán trong các doanh nghiệp của các nước kinh tế phát triển đều bao gồm hai bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị. Ở nước ta, việc tổ chức công tác kế toán trong doanh nghiệp thành hai bộ phận kế toán vẫn chưa thực hiện. Mô hình tổ chức cụ thể nào phù hợp với các công ty kinh doanh nông nghiệp hiện nay? Theo kinh nghiệm của các nước phát triển, thì hiện có 2 mô hình tổ chức công tác kế toán (bao gồm cả kế toán tài chính và kế toán quản trị) trong các doanh nghiệp: (1) “*Mô hình hệ thống kế toán thống nhất*”: là mô hình tổ chức mà kế toán giá phí sản xuất không tách khỏi phần còn lại của kế toán, (2) “*Mô hình nhị nguyên chính thống*”: là mô hình tổ chức mà kế toán giá phí sản xuất tách khỏi bộ phận còn lại của kế toán. Trong điều kiện hiện nay, theo tác giả, các doanh nghiệp nên áp dụng mô hình hệ thống kế toán thống nhất. Mô hình tổ chức này có ưu điểm là vừa đảm bảo độ tin cậy của thông tin đầu vào, vừa đảm bảo yêu cầu tiết kiệm chi phí trong công tác kế toán doanh nghiệp. Theo mô hình tổ chức kế toán quản trị này thì bộ phận kế toán quản trị chi phí có ba nhiệm

vụ: (i) Hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm theo hệ thống giá thực tế để lập các báo cáo tài chính định kỳ; (ii) Hoạch định và kiểm soát chi phí; (iii) Tổ chức tốt công tác kế toán quản trị, nâng cao tính hữu ích của thông tin kế toán, làm cơ sở cho việc hình thành và ra quyết định quản lý.

Các công ty cần đưa môn học kế toán quản trị vào các chương trình tập huấn, đào tạo và đào tạo lại cho các nhà

quản trị các cấp và các kế toán viên. Các đối tượng quan trọng nhất cần được trang bị, trang bị đầy đủ và sâu bao gồm: Ban giám đốc công ty, Chánh phó trưởng phòng kế toán, Chánh phó trưởng các phòng kế hoạch, phòng kinh doanh, Nhân viên kế toán quản trị

Về mặt nhận thức và nội dung đào tạo, cần làm rõ sự khác nhau căn bản giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị về các nội dung cơ bản sau:

Về nguyên tắc	
Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
<ul style="list-style-type: none"> - Mang tính chất bắt buộc đối với tất cả các DN - Tuân thủ các chuẩn mực, quy định cụ thể do Nhà nước ban hành nhằm phục vụ yêu cầu quản lý vĩ mô của Nhà nước và kinh doanh đúng pháp luật - Áp dụng thống nhất đối với các nội dung, kết cấu của các tài khoản và các phương pháp hạch toán kế toán 	<ul style="list-style-type: none"> - Không mang tính chất bắt buộc đối với các DN - Không bị chi phối bởi những quy định cụ thể của Nhà nước. - Sự tồn tại của kế toán quản trị là do tính hữu ích của nó với DN - Việc bộ máy và công tác tổ chức kế toán quản trị hoàn toàn tùy thuộc vào điều kiện nội tại và vào mục tiêu quản lý của DN
Về mục đích	
Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
<ul style="list-style-type: none"> - Lập các báo cáo tài chính: thông tin về tình hình hoạt động sản xuất kinh doanh và tình trạng tài chính của DN - Cung cấp thông tin tài chính cho các đối tượng sử dụng ở bên ngoài DN như: các cơ quan quản lý của nhà nước, ngân hàng, cổ đông, các nhà đầu tư và những người có quan hệ kinh doanh với DN 	<ul style="list-style-type: none"> - Cung cấp các thông tin kinh tế (cả về hiện vật và tài chính) để giúp cho việc lập kế hoạch theo các phương án hành động có thể và dự đoán kết quả của các phương án đó - Cung cấp thông tin kinh tế trên cho các nhà quản trị bên trong DN: trưởng phó các phòng chức năng, đặc biệt là các quản trị gia cấp cao
Về đặc điểm thông tin	
Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
<ul style="list-style-type: none"> - Thông tin về những cái đã diễn ra trong quá khứ - Được ghi chép lại để lưu trữ mang tính lịch sử - Mang tính bằng chứng 	<ul style="list-style-type: none"> - Thông tin của kế toán quản trị không chỉ liên quan đến những cái đã thực hiện mà còn liên quan đến những gì sẽ xảy ra trong tương lai - Mang tính dự báo

Về kỳ hạn lập báo cáo	
Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
- Định kỳ quý, năm theo yêu cầu của các cơ quan quản lý nhà nước	- Thường xuyên theo yêu cầu ra quyết định của bộ máy quản lý DN

Về chi phí sản xuất và phân loại chi phí sản xuất	
Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
<p>- Định nghĩa: chi phí sản xuất của DN là toàn bộ hao phí về lao động sống và lao động vật hóa vật hóa, được biểu hiện bằng tiền tính theo giá phí lịch sử mà DN đã chi ra trong quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm của từng kỳ kế toán nhất định</p> <p>- Các thông tin phục vụ cho Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả kinh doanh</p> <p>- Phân loại chi phí sản xuất theo nội dung kinh tế và theo hình thức tính chi phí vào kết quả sản xuất kinh doanh (được cả hai bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị sử dụng)</p> <p>- Cách phân loại chi phí sản xuất chủ yếu là phân loại theo các khoản mục chi phí cấu tạo giá thành sản phẩm, bao gồm: chi phí nguyên vật liệu trực tiếp; chi phí nhân công trực tiếp; chi phí sản xuất chung; chi phí bán hàng và chi phí quản lý DN</p>	<p>- Định nghĩa: chi phí sản xuất của DN là toàn bộ hao phí về lao động vật hóa và lao động sống biểu hiện bằng tiền mà DN đã chi ra trong quá trình sản xuất và tiêu thụ sản phẩm của từng kỳ kế toán nhất định theo những loại giá phí khác nhau tùy thuộc vào những mục tiêu được ấn định cho việc quản lý DN</p> <p>- Các loại giá được dùng trong kế toán quản trị có thể là: giá kế hoạch, giá hiện tại hoặc giá dự toán</p> <p>- Ngoài cách phân loại chi phí sản xuất được cả hai bộ phận kế toán tài chính và kế toán quản trị sử dụng thì kế toán quản trị còn sử dụng một số cách phân loại chi phí sản xuất phổ biến như:</p> <p>(i) Phân loại theo sự thay đổi của chi phí với mức độ hoạt động sản xuất kinh doanh để chia thành chi phí khả biến, chi phí bất biến, chi phí hỗn hợp</p> <p>(ii) Phân loại theo khả năng kiểm soát chia thành: chi phí có thể kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được</p> <p>(iii) Phân loại theo việc xem xét lựa chọn phương án kinh doanh chia thành: chi phí chìm, chi phí chênh lệch</p> <p>(iv) Phân loại chi phí theo các chức năng hoạt động</p>

Về phương pháp hạch toán chi phí sản xuất	
Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
<p>Nguyên tắc: Quá trình hạch toán và phân bổ chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ cho các đối tượng có liên quan phải tôn trọng các nguyên tắc kế toán:</p> <ul style="list-style-type: none"> - việc đo lường chi phí phải khách quan - theo giá thực tế, đảm bảo căn cứ pháp lý - nguyên tắc ghi sổ kép <p>Số liệu của kế toán tài chính bao giờ cũng đạt đến sự chặt chẽ và chính xác về mặt số học, tạo điều kiện dễ dàng cho công tác kiểm tra kế toán.</p>	<p>- Tuân thủ toàn bộ nguyên tắc như trong kế toán tài chính, nhưng với mục đích là xác định giá phí theo những tiêu chí khác nhau phù hợp với những yêu cầu quản lý khác nhau của DN</p> <p>- Trong phân bổ chi phí gián tiếp cho từng đối tượng hạch toán chi phí nên áp dụng phương pháp phân bổ chi tiết, tức là tính toán phân bổ các thành phần của chi phí gián tiếp theo các tiêu chuẩn phân bổ khác nhau nhằm đáp ứng yêu cầu phù hợp với nguyên nhân phát sinh chi phí</p>

Về đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành	
Kế toán tài chính	Kế toán quản trị
<ul style="list-style-type: none"> - Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là một phạm vi giới hạn nhất định để tập hợp chi phí sản xuất theo giá thực tế và tính giá thành thực tế của sản phẩm - Giới hạn tập hợp chi phí có thể là: phân xưởng sản xuất; giai đoạn công nghệ; hoặc có thể là sản phẩm, nhóm sản phẩm, chi tiết sản phẩm... - Đối tượng tính giá thành là tất cả các loại sản phẩm, lao vụ mà DN có thể bán ra trên thị trường 	<ul style="list-style-type: none"> - Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất của kế toán quản trị cũng là một phạm vi giới hạn như: các phân xưởng sản xuất, giai đoạn công nghệ hay sản phẩm, nhóm sản phẩm, chi tiết sản phẩm... nhưng cũng có thể là toàn bộ phương án sản xuất kinh doanh hay từng hoạt động chức năng cụ thể. - Đối tượng tính giá thành không chỉ là các sản phẩm, lao vụ mà DN có thể bán ra trên thị trường mà còn bao gồm cả các phương án sản xuất kinh doanh cần so sánh lựa chọn hay số sản phẩm sản xuất thêm ngoài dự kiến

Về căn cứ tính giá thành sản phẩm và kết cấu giá thành sản phẩm	
Đối với bộ phận kế toán tài chính	Đối với bộ phận kế toán quản trị
<ul style="list-style-type: none"> - Giá thành sản phẩm là toàn bộ hao phí về lao động sống và lao động vật hóa vật hóa, được biểu hiện bằng tiền tính theo giá phí lịch sử mà DN đã chi ra để sản xuất và tiêu thụ một đơn vị hay một khối lượng sản phẩm nhất định. - Căn cứ để tính giá thành sản phẩm là giá phí lịch sử (giá thực tế) - Cấu tạo giá thành sản phẩm là các khoản mục chi phí do Nhà nước quy định. - Chức năng thước đo bù đắp chi phí: giá thành sản phẩm của bộ phận kế toán tài chính chính là mức chi phí cần phải bù đắp nhằm bảo toàn tài sản của DN về phương diện giá trị - Điều trên chỉ đúng trong trường hợp sức mua của đồng tiền được ổn định. 	<ul style="list-style-type: none"> - Giá thành sản phẩm là toàn bộ hao phí về lao động vật hóa và lao động sống biểu hiện bằng tiền mà DN đã chi ra để sản xuất và tiêu thụ một đơn vị hay một khối lượng sản phẩm nhất định. - Căn cứ để tính giá thành sản phẩm bao gồm các loại giá phí: giá thực tế, giá kế hoạch, giá hiện tại hay giá dự toán. - Cấu tạo giá thành sản phẩm có thể là theo các khoản mục chi phí do Nhà nước quy định mà cũng có thể theo các kết cấu khác như biến phí và định phí hoặc chỉ tính theo biến phí đối với sản lượng sản phẩm sản xuất thêm ngoài dự kiến nhằm cung cấp nhanh chóng các thông tin cần thiết cho việc ra các quyết định kinh doanh trong những tình huống khác nhau. Trong đó việc tính theo giá hiện tại hay giá phải mua lại có ý nghĩa bảo toàn tài sản của DN về phương diện hiện vật.

Về đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và đối tượng tính giá thành	
Đối với kế toán tài chính	Đối với kế toán quản trị
<p>Ba phương pháp tính giá thành sản phẩm:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Phương pháp tính trực tiếp - Phương pháp định mức - Phương pháp tính bổ sung 	<p>Tùy theo các yêu cầu quản lý, có thể sử dụng các phương pháp sau: Tính theo chi phí toàn bộ; Tính theo chi phí biến đổi; Phương pháp tương đương hợp lý; Tính theo giá phí định trước; Phương pháp ABC; Tính giá phí sản lượng biên tế.</p>