

Chương 4 – HỌC PHẦN SẢN XUẤT
KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM
TRONG DOANH NGHIỆP

I. KHÁI NIỆM VÀ NHIỆM VỤ KẾ TOÁN

A. Khái niệm:

1. Chi phí sản xuất: (CPSX)

Chi phí sản xuất là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các hao phí về lao động sống và lao động vật hóa mà doanh nghiệp phải chi ra cho sản xuất- kinh doanh trong một thời kỳ (Tháng – Quý – Năm).

CPSX trong doanh nghiệp sản xuất bao gồm CPSX sản phẩm công nghiệp và CPSX sản phẩm các ngành khác, không bao gồm chi phí tiêu thụ sản phẩm sản xuất ra và chi phí quản lý doanh nghiệp.

Cần phân biệt giữa chi phí sản xuất và chi tiêu của doanh nghiệp. Chi phí sản xuất là những khoản chi phí có liên quan trực tiếp đến sản xuất ra sản phẩm trong một kỳ. Trong khi không phải tất cả các khoản chi tiêu đều phục vụ cho việc sản xuất sản phẩm trong kỳ đó. Các khoản chi tiêu trong kỳ vào việc mua sắm tài sản cố định hoặc mua sắm vật tư dự trữ trong kho cho nhiều kỳ sản xuất không đồng nghĩa với chi phí sản xuất trong kỳ đó.

Theo quy định hiện nay CPSX sản phẩm được quy định bao gồm 3 khoản:

- (1) Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- (2) Chi phí nhân công trực tiếp
- (3) Chi phí sản xuất chung

2. Giá thành (Z) sản phẩm:

Giá thành sản phẩm là toàn bộ chi phí sản xuất chi ra để sản xuất một đơn vị sản phẩm hoặc thực hiện công việc dịch vụ.

Công thức chung để tính giá thành đơn vị sản phẩm như sau:

$$Z_{đvsp} = \frac{\text{Chi phí sản xuất}}{\text{Kết quả sản xuất}}$$

Qua công thức trên rút ra nhận xét : để hạ thấp được giá thành sản phẩm thì một mặt phải tiết kiệm chi phí sản xuất, mặt khác phải sử dụng chi phí một cách hợp lý để tăng cường được kết quả sản xuất.

B. Nhiệm vụ kế toán:

- Phản ánh đầy đủ, chính xác và kịp thời toàn bộ chi phí thực tế phát sinh trong quá trình sản xuất sản phẩm.
- Kiểm tra tình hình thực hiện các định mức chi phí, các dự toán chi phí phục vụ sản xuất và quản lý nhằm thúc đẩy SN sử dụng tiết kiệm nguyên vật liệu, nhiên liệu, thiết bị, lao động và các chi phí khác.
- Tính toán, chính xác, kịp thời Z từng loại sản phẩm.

II. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM, LAO VỤ CỦA SẢN XUẤT KINH DOANH PHỤ

- SXKD phụ bao gồm các loại hoạt động SXKD khác nhau ngoài hoạt động chính được doanh nghiệp tổ chức ra để phục vụ cho hoạt động chính hoặc tận dụng năng lực thừa của hoạt động chính để tăng cường thêm thu nhập.

- SXKD phụ có loại có tính chất sản xuất, cần phải theo dõi chi phí để xác định giá thành nhằm phân bổ đúng đắn chi phí vào các đối tượng sử dụng sản phẩm, lao vụ. Còn SXKD phụ có tính chất kinh doanh cũng phải theo dõi chặt chẽ chi phí phát sinh để làm căn cứ tính toán đúng đắn kết quả kinh doanh.

- Để phục vụ cho việc phân bổ chi phí, tính toán kết quả kinh doanh và đánh giá hiệu quả SXKD thì trong tổ chức kế toán cần phải theo dõi riêng chi phí cho từng loại SXKD phụ.

- Sản phẩm lao vụ do SXKD phụ sản xuất ra có thể cung cấp cho nhiều đối tượng khác nhau trong đó có cả việc sản xuất kinh doanh phụ cung cấp lẫn nhau. Sản phẩm lao vụ do SXKD phụ cung cấp cho các đối tượng đều phải đánh giá theo giá thành thực tế, riêng sản phẩm lao vụ do SXKD cung cấp lẫn nhau thì căn cứ vào tính chất cung cấp qua lại giữa chúng để đánh giá theo giá thành kế hoạch hoặc giá thành thực tế. Z thực tế sản phẩm lao vụ của SXKD phụ được tính theo công thức sau (trường hợp trị giá sản phẩm, lao vụ được cung cấp được tách ra thành một khoản riêng ngoài CPSX phát sinh trong kỳ).

Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm của SXKD phụ sử dụng các tài khoản:

+ Nếu sử dụng phương pháp kiểm kê định kỳ thì dùng các tài khoản:

631: "Giá thành sản xuất"

6111: "Mua nguyên vật liệu"

621: "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp"

622: "Chi phí nhân công trực tiếp"

627: "Chi phí sản xuất chung"

154: "Chi phí SXKD dở dang"

+ Nếu sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên thì sử dụng các tài khoản:

154: "Chi phí SXKD dở dang"

621: "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp"

622: "Chi phí nhân công trực tiếp"

627: "Chi phí sản xuất chung"

Phương pháp phản ánh:

(1) Căn cứ vào mức vật liệu sử dụng trực tiếp cho SXKD phụ trong kỳ để kết chuyển

Nợ TK 154 – SXKD phụ (hoặc 631)

Có TK 621

(2) Căn cứ vào mức chi phí nhân công trực tiếp phân bổ cho SXKD phụ để kết chuyển:

Nợ TK 154 - SXKD phụ (hoặc 631)

Có TK 622

(3) Căn cứ vào mức chi phí sản xuất chung tính cho SXKD phụ để kết chuyển

Nợ TK 154 – SXKD phụ (hoặc 631)

Có TK 627

(4) Nếu SXKD phụ có sản phẩm dở dang đầu kỳ thì phải chuyển giá trị sản phẩm dở dang vào tài khoản 631 để tính ZSP lao vụ hoàn thành:

Nợ TK 631

Có TK 154

(5) Nếu cuối kỳ có sản phẩm dở dang thì phải kiểm kê, định giá và chuyển giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ sang tài khoản 154:

Nợ TK 154

Có TK 631

Ghi chú: (4) và (5) chỉ dùng khi áp dụng phương pháp kiểm kê định kỳ

(6) Khi xác định giá thành sản phẩm, lao vụ hoàn thành và phân bổ cho các đối tượng sẽ ghi:

Nợ TK 627, 641, 642

Có TK 154 "SXKD phụ" (hoặc TK 631)

Lưu ý: Trong thực tế việc hạch toán CPSX và tính Z sản phẩm theo phương pháp kiểm kê định kỳ hầu như không được sử dụng.

Ví dụ: Tại một phân xưởng sản xuất điện có các tài liệu sau:

Chi phí sản xuất trong tháng:

1/ Chi phí nhân công trực tiếp sản xuất: 100.000

2/ chi phí vật liệu trực tiếp sử dụng: 300.000

3/ chi phí sản xuất chung bao gồm:

a. Chi phí nhân viên quản lý: 30.000

b. Khấu hao TSCĐ: 200.000

c. Chi phí khác trả bằng tiền mặt: 50.000

Trong tháng phân xưởng điện sản xuất được 10.000kwh. Cung cấp cho:

Phân xưởng sản xuất SP A: 4.000kwh

Phân xưởng sản xuất SP B: 5.000kwh

Bộ phận quản lý doanh nghiệp: 1.000kwh

Yêu cầu: Tính toán và phản ánh tài liệu trên vào sơ đồ chữ T (theo phương pháp kiểm kê định kỳ).

Phân bổ:

Phân xưởng sản xuất SP A: $4.000 \times 68 = 272.000$

Phân xưởng sản xuất SP B: $5.000 \times 68 = 340.000$

Quản lý xí nghiệp: $1.000 \times 68 = 68.000$

Cộng 680.000

III. HẠCH TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT :

1. Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm

Đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là giới hạn tập hợp chi phí và tính giá thành sản phẩm cũng như các yêu cầu khác của quản lý. Tập hợp đầy đủ và chính xác chi phí theo đúng đối tượng có vai trò quan trọng trong quản lý và trong hạch toán. Tập hợp đúng và đầy đủ chi phí góp phần tăng cường chế độ hạch toán trong nội bộ doanh nghiệp. Đây cũng là điều kiện để tăng cường quản lý sản xuất, nâng cao hiệu quả sử dụng vốn tài sản của doanh nghiệp và là cơ sở để tính đúng giá thành sản phẩm và xác định chính xác kết quả kinh doanh.

Việc xác định đối tượng tập hợp chi phí phụ thuộc vào các yếu tố sau:

- Tính chất, đặc điểm tổ chức sản xuất, quy trình công nghệ
- Trình độ và nhu cầu quản lý
- Yêu cầu thông tin cho việc tính giá thành
- Trình độ và khả năng của bộ máy kế toán

Đối tượng tập hợp chi phí có thể là toàn bộ quy trình công nghệ (toàn doanh nghiệp) hoặc từng giai đoạn công nghệ (từng phân xưởng).

Trong các doanh nghiệp sản xuất giản đơn hoặc không thể phân chia quá trình sản xuất thành các giai đoạn công nghệ thì đối tượng hạch toán chi phí sản xuất là toàn bộ quy trình công nghệ hoặc trên phạm vi toàn doanh nghiệp. Ví dụ như sản xuất điện trong nhà máy điện hoặc sản xuất nước trong nhà máy nước... Đối tượng tính giá thành trong các doanh nghiệp này là sản phẩm cuối cùng của quá trình sản xuất.

Ngược lại, trong các doanh nghiệp mà quy trình sản xuất có thể phân chia thành các giai đoạn công nghệ tại các phân xưởng thì đối tượng tập hợp chi phí là từng giai đoạn công nghệ. Đối tượng tính giá thành ở đó là từng bộ phận, chi tiết sản phẩm hoặc cụm chi tiết sản phẩm. Giá thành sản phẩm cuối cùng được tập hợp trên cơ sở giá thành các bộ phận cấu thành nên chúng.

Trường hợp doanh nghiệp sản xuất sản phẩm đơn chiếc hoặc hàng loạt theo đơn đặt hàng: Đối tượng tập hợp chi phí là từng đơn hàng. Đối tượng tính giá thành trong trường hợp này thường chỉ là sản phẩm cuối cùng theo từng đơn.

2. Các phương pháp hạch toán chi phí sản xuất

a. Phương pháp trực tiếp tập hợp chi phí

Phương pháp này được áp dụng với những chi phí có thể xác định được đối tượng chịu chi phí ngay từ khi phát sinh. Căn vào chứng từ ban đầu, kế toán hạch toán vào tài khoản phù hợp theo từng loại và chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí.

b. Phương pháp phân bổ gián tiếp

Sử dụng trong trường hợp không xác định được mức chi phí cho từng đối tượng riêng biệt khi phát sinh chi phí. Các chi phí này khi phát sinh được ghi chép trên chứng từ ban đầu và tập hợp vào tài khoản chung sau đó phân bổ cho từng đối tượng chịu chi phí theo các tiêu chuẩn phân bổ thích hợp. Việc phân bổ các chi phí này được thực hiện theo trình tự:

Bước 1: Xác định hệ số phân bổ: Hệ số phân bổ (H) = $\frac{C}{T}$

Trong đó:

C: Chi phí cần phân bổ,

T: Tổng tiêu chuẩn phân bổ của các đối tượng ($T = \sum t_i$)

t_i : Tiêu chuẩn phân bổ của đối tượng i

Bước 2: Xác định mức chi phí phân bổ cho đối tượng i (C_i): $C_i = t_i \times H$

3. Hạch toán chi phí sản xuất theo phương pháp kê khai thường xuyên

a. Hạch toán các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

i. Tài khoản hạch toán

Tài khoản 621 – Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp

Bên Nợ: Giá trị nguyên vật liệu trực tiếp

Bên Có: Giá trị nguyên vật liệu dùng không hết nhập lại kho hoặc kết chuyển cho kỳ sau, kết chuyển giá trị NVL sử dụng trong kỳ vào giá thành sản phẩm.

TK 621 được mở chi tiết theo từng đối tượng sử dụng NVL và không có số dư cuối kỳ.

ii. Trình tự hạch toán

- Xuất kho nguyên, vật liệu để trực tiếp sản xuất sản phẩm:

Nợ TK 621 } Giá thực tế nguyên, vật liệu xuất dùng
Có TK 152 }

Mua ngoài nguyên vật liệu xuất thẳng cho sản xuất:

Nợ TK 621: Giá trị thực tế nguyên, vật liệu sử dụng

Nợ TK 133: Thuế VAT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 111, 112, 331,...: Số tiền phải trả người bán

Cuối tháng nhập lại nguyên, vật liệu không sử dụng hết trả lại kho:

Nợ TK 152 } Giá thực tế nguyên, vật liệu nhập lại kho
Có TK 621 }

b. Hạch toán các chi phí nhân công trực tiếp

i. Tài khoản hạch toán

TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp

Bên Nợ: CP nhân công trực tiếp tham gia SXSP hoặc thực hiện công việc dịch vụ.

Bên Có: Phân bổ hoặc kết chuyển CPNC trực tiếp vào giá thành sản phẩm.

TK 622 được mở chi tiết theo từng đối tượng sử dụng và không có số dư cuối kỳ. Không sử dụng TK này cho các hoạt động thương mại.

ii. Trình tự hạch toán

- Căn cứ vào “Bảng tính lương và BHXH” phải trả cho công nhân trực tiếp:

Nợ TK 622 – Chi phí nhân công trực tiếp

Có TK 334: Các khoản lương và phụ cấp lương, tiền công...

Có TK 338: Các khoản tính theo lương (*Xem chương Tiền Lương và Quỹ*)

c. Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất chung

Chi phí sản xuất chung là những chi phí quản lý phục vụ sản xuất và những chi phí sản xuất khác phát sinh ở phân xưởng sản xuất chính của doanh nghiệp. Ngoài các chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp và chi phí nhân công trực tiếp các chi phí khác phát sinh ở các phân xưởng được hạch toán vào chi phí sản xuất chung. Chi phí sản xuất chung được tập hợp theo từng địa điểm phát sinh chi phí, theo từng phân xưởng. Một DN nếu có nhiều phân xưởng sản xuất thì phải mở sổ chi tiết để tập hợp chi phí sản xuất chung cho từng phân xưởng.

Cuối tháng chi phí sản xuất chung đã tập hợp kết chuyển toàn bộ để tính giá thành sản phẩm. Chi phí sản xuất chung phát sinh ở phân xưởng nào thì kết chuyển để tính giá thành sản phẩm, công việc dịch vụ của phân xưởng đó.

Trường hợp phân xưởng sản xuất nhiều loại sản phẩm, nhiều công việc thì phải tiến hành phân bổ chi phí sản xuất chung theo phương pháp phân bổ gián tiếp. Công thức sử dụng để tính mức chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng phân xưởng, bộ phận sản xuất hoặc sản phẩm (gọi chung là đối tượng chịu chi phí) như sau:

$$\text{Mức CPSX chung phân bổ cho từng đối tượng} \times \frac{\text{Tổng CPSX chung cần phân bổ}}{\text{Tổng tiêu chuẩn phân bổ}} \times \text{Tiêu chuẩn phân bổ của từng đối tượng}$$

Các bút toán ghi sổ một số nghiệp vụ chủ yếu:

+ Căn cứ vào bảng tổng hợp thanh toán lương, bảng thanh toán tiền ăn ca tính tiền lương chính, tiền lương phụ, phụ cấp lương, tiền ăn ca phải trả cho nhân viên phân xưởng trong kỳ, kế toán ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6217)

Có TK 334 – Phải trả công nhân viên

+ Trích BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN theo tỷ lệ quy định tiền lương thực tế phải trả nhân viên xưởng tính vào chi phí :

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6271)

Có TK 338 – Phải trả, phải nộp khác (3382, 3383, 3384, 3389)

+ Căn cứ vào phiếu xuất kho vật liệu sử dụng cho quản lý, phục vụ sản xuất ở phân xưởng, kế toán tính ra thực tế xuất kho, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6272)

Có TK 152 – Nguyên liệu, vật liệu

+ Căn cứ vào phiếu xuất kho công cụ, dụng cụ dùng cho sản xuất chung loại phân bổ một lần, kế toán tính ra thực tế của công cụ dụng cụ xuất kho, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6273)

Có TK 153 – Công cụ, dụng cụ

+ Phân bổ các chi phí trả trước vào chi phí sản xuất chung trong kỳ:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6273)

Có TK 242 – Chi phí trả trước dài hạn

+ Trích trước các khoản chi phí theo dự toán vào chi phí sản xuất chung:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung

Có TK 335 – Chi phí phải trả

+ Trường hợp doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ, sau khi tính được chi phí công cụ dụng cụ dùng cho sản xuất chung, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6273)

Có TK 611 – Mua hàng

+ Căn cứ vào bảng tính và phân bổ khấu hao TSCĐ sử dụng cho phân xưởng sản xuất kế toán ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6274)

Có TK 214 – Hao mòn TSCĐ

+ Căn cứ vào các loại hóa đơn của người bán về các khoản dịch vụ sử dụng cho sản xuất chung như: Tiền điện, tiền nước, tiền điện thoại, tiền sửa chữa TSCĐ thường xuyên,...kế toán ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6277)

Nợ TK 133 – Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)

Có TK 331 – Phải trả cho người bán

Có TK 111 – Tiền mặt

Có TK 112 – Tiền gửi ngân hàng.

+ Căn cứ vào các chứng từ khác liên quan đến chi phí sản xuất chung như phiếu chi tiền mặt, giấy báo nợ của ngân hàng, giấy thanh toán tạm ứng, ghi:

Nợ TK 627 – Chi phí sản xuất chung (6278)

Có TK 111 – Tiền mặt

Có TK 112 – Tiền gửi ngân hàng

Có TK 141 – Tạm ứng

+ Khi phát sinh các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung, căn cứ vào chứng từ có liên quan kế toán ghi:

Nợ TK 111, 112: Các khoản giảm chi phí ghi bằng tiền

Nợ TK 138 (1388): Giá trị bồi thường của người phạm lỗi

Nợ TK 152 (1528): Giá trị phế liệu thu hồi

Có TK 627: Các khoản giảm chi phí sản xuất chung

Đối với các khoản chi phí sản xuất chung cố định theo mức sản xuất bình thường, khi phát sinh chi phí sản xuất chung cố định, ghi:

Nợ TK 627 (Chi tiết chi phí sản xuất chung cố định)

Có TK 152, 153, 214, 331, 334,...

+ Cuối kỳ, phân bổ và kết chuyển chi phí sản xuất chung cố định vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường, ghi:

Nợ TK 154 – Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang

Có TK 627 (Chi tiết chi phí sản xuất chung cố định)

+ Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì kế toán phải tính và xác định chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ (không tính vào giá thành sản phẩm sẽ chênh lệch giữa tổng chi phí sản xuất chung cố định thực tế phát sinh lớn hơn chi phí sản xuất chung cố định được tính vào giá thành sản phẩm) được ghi nhận vào giá vốn hàng bán trong kỳ, ghi:

Nợ TK 632 : Chi phí sản xuất chung cố định không phân bổ

Có TK 627 – Chi phí sản xuất chung

IV. KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM

- SXKD chính là hoạt động sản xuất cơ bản, chủ yếu của doanh nghiệp để tạo ra các loại sản phẩm hàng hóa. SXKD chính có thể sản xuất ra một hoặc nhiều loại sản phẩm khác nhau. Quá trình sản xuất có thể thực hiện ở một hoặc nhiều phân xưởng sản xuất, có thể thực hiện theo quy trình sản xuất giản đơn hoặc quy trình sản xuất phức tạp liên tục hoặc song song.

- Để quản lý chặt chẽ chi phí sản xuất làm căn cứ để tính toán giá thành sản phẩm và đánh giá hiệu quả sản xuất thì kế toán chi phí sản xuất của SXKD chính cần được tổ chức theo dõi chi tiết theo từng loại sản phẩm cụ thể hoặc theo từng phân xưởng sản xuất sản phẩm.

- Chi phí sản xuất mà doanh nghiệp bỏ ra để sản xuất sản phẩm vừa liên quan đến sản phẩm đã hoàn thành trong kỳ vừa liên quan đến sản phẩm dở dang cuối kỳ, nên để xác định được giá thành sản phẩm thì phải xác định chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ.

Tổng Z

thực tế SP		CPSX dở		CPSX phát		CPSX dở
hoàn	=	dang đầu	+	sinh trong	-	dang cuối
thành		kỳ		kỳ		kỳ
trong kỳ						

1. Kiểm kê, đánh giá sản phẩm dở dang :

Sản phẩm dở dang là những sản phẩm đang chế tạo hoặc đã hoàn thành nhưng chưa được kiểm nghiệm, nhập kho.

Kiểm kê sản phẩm dở dang nhằm xác định số lượng và mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang. Đánh giá sản phẩm dở dang là tính toán, xác định CPSX dở dang.

Có các phương pháp đánh giá sau:

+ Phương pháp đánh giá theo giá thành kế hoạch hoặc giá thành định mức:

Phương pháp này được áp dụng để đánh giá các bán thành phẩm, phụ tùng hoặc chi tiết máy tự chế tạo để nhập kho. Để đơn giản các khoản thiệt hại trong sản xuất và chi phí sản xuất chung được tính hết cho thành phẩm mà không phân bổ cho sản phẩm dở dang.

+ Đánh giá theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (hoặc chi phí NVL chính)

Theo phương pháp này, sản phẩm dở dang chỉ tính phần chi phí NVL trực tiếp hoặc CP nguyên vật liệu chính, còn các chi phí sản xuất khác tính hết cho thành phẩm trong kỳ.

Công thức tính như sau:

$$\text{CPSX của SPDD cuối kỳ} = \frac{\text{CPSX của SPDD đầu kỳ} + \text{chi phí NVL trực tiếp hoặc chi phí NVL chính thực tế sử dụng trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành trong kỳ} + \text{Số lượng SPDD cuối kỳ}} \times \text{Số lượng SPDD cuối kỳ}$$

Ví dụ:

- CPSX của SPDD đầu kỳ:	110.000
- Nguyên liệu chính xuất kho để SXSP trong kỳ:	890.000
- SP hoàn thành trong kỳ:	900 SP
- SP dở dang cuối kỳ:	100 SP

Sản phẩm dở dang cuối kỳ được đánh giá theo chi phí nguyên liệu chính như sau:

$$\text{CPSX của SPDD cuối kỳ} = \frac{110.000 + 890.000}{900 + 100} \times 100 = 100.000$$

Phương pháp này thích hợp với những xí nghiệp có chi phí NVL trực tiếp hoặc chi phí về NVL chính chiếm tỷ trọng lớn trong Z SP (thông thường > 70%)

+ Phương pháp ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương:

Theo phương pháp này, trước hết phải tính SP dở dang thành SP hoàn thành tương đương căn cứ vào mức độ hoàn thành của sản phẩm dở dang.

Trên cơ sở số lượng sản phẩm hoàn thành, số lượng sản phẩm hoàn thành tương đương, CPSX của sản phẩm dở dang đầu kỳ và CPSX phát sinh trong kỳ mà xác định CPSX của SPDD cuối kỳ theo công thức:

$$\text{CPSX của SPDD cuối kỳ} = \frac{\text{CPSX của SPDD đầu kỳ} + \text{chi phí phát sinh trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành trong kỳ} + \text{Số lượng SPDD cuối kỳ quy đổi thành sản phẩm hoàn thành tương đương}} \times \text{Số lượng SPDD cuối kỳ quy đổi thành sản phẩm hoàn thành tương đương}$$

Lưu ý: Nếu NVL chính xuất ra sử dụng hầu hết ở ngay giai đoạn đầu của quá trình sản

xuất thì mức sử dụng NVL chính cho một sản phẩm hoàn thành và một sản phẩm dở dang là như nhau nên sản phẩm dở dang không phải quy đổi thành sản phẩm hoàn thành, đôi khi để đơn giản cho việc tính toán thì khoản mục chi phí NVL trực tiếp được xác định cho một sản phẩm hoàn thành và một sản phẩm dở dang là như nhau. Như vậy chỉ có chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung tính cho sản phẩm dở dang mới thực hiện trên cơ sở ước lượng sản phẩm hoàn thành tương đương. Trong trường hợp nguyên vật liệu chính không được đưa vào toàn bộ ngay giai đoạn đầu của quy trình sản xuất thì vẫn tính CP NVL dở dang theo phương án đánh giá sản phẩm hoàn thành tương đương.

Ví dụ: Một doanh nghiệp trong kỳ sản xuất một loại SP. Cuối kỳ sản xuất được 900 thành phẩm còn 250 SP dở dang mức độ hoàn thành 40%. Chi phí sản xuất như sau:

Khoản mục	CPSX của SPDD đầu kỳ	CPSX phát sinh trong kỳ	Cộng
- Nguyên vật liệu chính	300.000	850.000	1.150.000
- Các khoản mục khác	700.000	2.000.000	2.700.000
Cộng	1.000.000	2850.000	3.850.000

(NVL chính trong 1 SP hoàn thành và 1 sản phẩm dở dang như nhau)

Đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ như sau:

- Tính đối SPDD ra thành sản phẩm tương đương:

$$250 \times 40\% = 100 \text{ SP hoàn thành tương đương}$$

- Tính CPSX của SPDD cuối kỳ:

$$\begin{array}{l} \text{NVL} \\ \text{chính} \end{array} = \frac{300.000 + 850.000}{900 + 250} \times 250 = 250.000$$

$$\begin{array}{l} \text{Các khoản} \\ \text{mục khác} \end{array} = \frac{700.000 + 2.000.000}{900 + 100} \times 100 = 270.000$$

CPSX của sản phẩm dở dang $150.000 + 270.000 = 520.000$

Ngoài ra doanh nghiệp có thể dùng phương pháp đánh giá theo 50% chi phí chế biến để đánh giá sản phẩm làm dở cuối kỳ. Theo phương pháp này thì chi phí NVL chính (hoặc chi phí NVL trực tiếp) được xác định cho đơn vị sản phẩm hoàn thành và dở dang là như nhau, còn chi phí khác còn lại (gọi chung là chi phí chế biến) phải quy sản phẩm dở dang thành sản phẩm hoàn thành theo tỷ lệ 50% để xác định. Lấy lại ví dụ trên để xác định CPSX dở dang cuối tháng:

$$\begin{array}{l} \text{chi phí NVL chính tính} \\ \text{cho sản phẩm dở} \\ \text{dang} \end{array} = \frac{300.000 + 850.000}{900 + 250} \times 250 = 250$$

$$\begin{array}{l} \text{Các khoản mục khác} \\ \text{(gọi là CP chế biến)} \\ \text{tính cho sản phẩm dở} \\ \text{dang} \end{array} = \frac{700.000 + 2.000.000}{900 + (250 \times 50\%)} \times 125 = 329.268$$

Như vậy:

$$\text{Chi phí sản xuất dở dang cuối tháng} = 250.000 + 329.268 = 579.268đ$$

Ngoài các phương pháp trên, doanh nghiệp còn có thể đánh giá sản phẩm dở dang theo

chi phí định mức (hoặc chi phí kế hoạch), Căn cứ để xác định là các định mức (hoặc kế hoạch) của các khoản mục chi phí và đặc điểm cấu tạo chi phí trong sản phẩm dở dang, tỷ lệ hoàn thành của sản phẩm dở dang.

2. Tính Z của sản phẩm:

CPSX của sản phẩm sản xuất hoàn thành được gọi là Z sản phẩm hoàn thành. Tổng Z thực tế của sản phẩm hoàn thành được xác định như sau:

$$\begin{array}{ccccccc} \text{Tổng Z} & & & & & & \\ \text{thực tế SP} & & \text{CPSX dở} & & \text{CPSX phát} & & \text{CPSX dở} \\ \text{hoàn} & = & \text{dang đầu} & + & \text{sinh trong} & - & \text{dang cuối} \\ \text{thành} & & \text{kỳ} & & \text{kỳ} & & \text{kỳ} \\ \text{trong kỳ} & & & & & & \end{array}$$

$$\text{Z thực tế đơn vị SP} = \frac{\text{Tổng Z thực tế SP hoàn thành trong kỳ}}{\text{Số lượng SP hoàn thành trong kỳ}}$$

(Trong công thức trên, CPSX phát sinh trong kỳ đã loại trừ giá trị NVL dùng không hết, phế liệu, thu hồi...)

Kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm của SXKD chính sử dụng các tài khoản như sau:

- TK 154 "Chi phí SXKD dở dang"
- TK 621 :chi phí nguyên vật liệu trực tiếp"
- TK 622 "Chi phí nhân công trực tiếp"
- TK 627 "Chi phí sản xuất chung"
- TK 631 "Giá thành sản xuất" (Chỉ dùng cho phương pháp kiểm kê định kỳ)
- TK 6111 "Mua nguyên vật liệu" (nt)

Để phản ánh chi phí sản xuất, giá thành sản phẩm thì doanh nghiệp có thể sử dụng một trong hai phương pháp:

- + Phương pháp kê khai thường xuyên
- + Phương pháp kiểm kê định kỳ (thường không được sử dụng trong thực tế)

* Kế toán theo phương pháp kê khai thường xuyên:

Theo phương pháp này thì mọi nghiệp vụ nhập, xuất các loại vật liệu và sản phẩm đều phải lập chứng từ đầy đủ và phản ánh vào các loại sổ sách có liên quan, từ đó bất cứ lúc nào cũng có thể xác định trị giá nhập, xuất và tồn để phục vụ cho yêu cầu quản lý tài sản.

Theo phương pháp kê khai thường xuyên thì việc hạch toán được thực hiện như sau:

(1) Các khoản chi liên quan đến vật liệu được sử dụng trực tiếp cho quá trình SXSP trong kỳ sẽ ghi:

Nợ TK 621 "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp"

Có TK 152, 141, 111, 112...

Cuối kỳ tổng hợp chi phí nguyên vật liệu trực tiếp sử dụng cho từng đối tượng để kết chuyển:

Nợ TK 154 "chi phí SXKD dở dang"

Có TK 621 "chi phí nguyên vật liệu trực tiếp"

(2) Các khoản chi liên quan đến nhân công trực tiếp sản xuất sản phẩm sẽ ghi:

Nợ TK 622

Có TK 334, 338, 111, 112,...

Cuối kỳ tổng hợp chi phí nhân công trực tiếp thực tế liên quan đến từng đối tượng để kết chuyển:

Nợ TK 154 "chi phí SXKD dở dang"

Có TK 622 "chi phí nhân công trực tiếp"

(3) Chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng đối tượng sẽ kết chuyển:

Nợ TK 154 "chi phí SXKD dở dang"

Có TK 627 "chi phí sản xuất chung"

(4) Trường hợp đang trong quá trình sản xuất mà có sản phẩm hỏng không sửa chữa được thì khoản bắt người chịu trách nhiệm bồi thường sẽ ghi:

Nợ TK 1388, 334

Có TK 154

(5) Trị giá phế liệu thu hồi được trong quá trình sản xuất sẽ ghi:

Nợ TK 152

Có TK 154

(6) Khi xác định được giá thành của sản phẩm hoàn thành nhập kho thành phẩm sẽ ghi:

Nợ TK 155 "Thành phẩm"

Có TK 154

Ví dụ: Tại một doanh nghiệp sản xuất hai loại SP A, B có các tài liệu sau:

chi phí sản xuất dở dang đầu tháng: SP A là 200.000

SP B là 120.000

Chi phí phát sinh trong tháng:

1/ vật liệu sử dụng trực tiếp được phân bổ:

SP A: 4.000.000

SP B: 2.900.000

2/ Nhân công trực tiếp được phân bổ:

SP A: 480.000

SP B: 320.000

3/ Chi phí sản xuất chung được phân bổ:

SP A: 480.000

SP B: 320.000

- Sản phẩm hoàn thành nhập kho thành phẩm gồm 800 SP A và 100 SP B. Sản phẩm dở dang cuối tháng được xác định:

SP A: 320.000

SP B: 180.000

Yêu cầu: phản ánh tài liệu trên vào sơ đồ chữ T. Xác định giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành.

Tổng Z SP A: $200.000 + 6.280.000 - 320.000 = 6.160.000$

Tổng Z SP B: $120.000 + 4.420.000 - 180.000 = 4.360.000$

$$Z\ 1\ Sp\ A = \frac{6.160.000}{800} = 7.700\ đ$$

$$Z\ 1\ Sp\ B = \frac{4.360.000}{400} = 10.900\ đ$$

* Kế toán theo phương pháp kiểm kê định kỳ:

Theo phương pháp kiểm kê định kỳ thì trong kỳ chỉ tổ chức theo dõi tình hình các loại vật liệu nhập kho và cuối mỗi kỳ hạch toán sẽ tiến hành kiểm kê nhằm xác định trị giá còn lại, qua đó tính toán trị giá vật liệu thực tế đã sử dụng cho hoạt động sản xuất sản phẩm trong kỳ.

Theo phương pháp kiểm kê định kỳ thì việc hạch toán được thực hiện như sau:

(1) Trong kỳ, tất cả các loại vật liệu nhập vào cũng như vật liệu tồn kho đều được theo dõi trên tài khoản 6111 "Mua nguyên vật liệu"

Nợ TK 6111 "Mua nguyên vật liệu"

Có TK 152, 111, 331,...

Cuối kỳ khi xác định trị giá vật liệu còn lại sẽ được theo dõi trên tài khoản 152, 151 :

Nợ TK 152, 151

Có TK 6111

Sau đó, căn cứ vào mức phân bổ chi phí vật liệu cho từng đối tượng để kết chuyển :

Nợ TK 631 "Giá thành sản xuất"

Có TK 621 "Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp"

(2) Các khoản chi liên quan đến lao động trực tiếp sản xuất sẽ ghi:

Nợ TK 622 "chi phí nhân công trực tiếp"

Có TK 334, 338, 112, 141,...

Cuối kỳ tiến hành tổng hợp chi phí nhân công trực tiếp thực tế phát sinh và kết chuyển:

Nợ TK 631 "Giá thành sản xuất"

Có TK 622 "chi phí nhân công trực tiếp"

(3) Chi phí sản xuất chung phân bổ cho từng đối tượng kết chuyển

Nợ TK 631 "Giá thành sản xuất"

Có TK 627 "chi phí sản xuất chung"

(4) Đầu kỳ kế toán phải chuyển trị giá sản phẩm dở dang đầu kỳ vào tài khoản 631

Nợ TK 631 – Giá thành sản xuất

Có TK 154 - chi phí SXKD dở dang

Cuối kỳ chuyển trị giá sản phẩm dở dang cuối kỳ về tài khoản 154

Nợ TK 154 "chi phí SXKD dở dang"

Có TK 631 "Giá thành sản xuất"

Giá thành của sản phẩm sản xuất hoàn thành sẽ được kết chuyển toàn bộ vào tài khoản 632 "Giá vốn hàng bán"

Nợ TK 632

Có TK 631

(Theo phương pháp kiểm kê định kỳ thì tài khoản thành phẩm chỉ dùng để phản ánh trị giá thành phẩm tồn kho đầu kỳ và cuối kỳ theo thực tế kiểm kê).

Ví dụ: Tại một doanh nghiệp sản xuất ra 2 loại sản phẩm A, B có các tài liệu sau:

- CPSX dở dang đầu tháng:

SP A: 200.000

SP B: 120.000

- CPSX phát sinh trong tháng

1/ Vật liệu trực tiếp sử dụng được phân bổ

SP A: 4.200.000

SP B: 1.200.000

(3) CPSX chung phân bổ

SP A: 480.000

SP B: 320.000

Sản phẩm hoàn thành trong tháng gồm 800 Sp A và 400 Sp B. chi phí sản xuất của sản phẩm dở dang cuối tháng được xác định: SP A 300.000; SP B 200.000

yêu cầu: phản ánh vào sơ đồ chữ T. xác định giá thành đơn vị sản phẩm.

Tổng Z SP A: $200.000 + 6.480.000 - 300.000 = 6.380.000$

Tổng Z SP B: $120.000 + 4.520.000 - 200.000 = 4.440.000$

$$Z \text{ 1 Sp A} = \frac{6.380.000}{800} = 7.950 \text{ đ}$$

$$Z \text{ 1 Sp B} = \frac{4.440.000}{400} = 11.100 \text{ đ}$$

3. Các phương pháp tính giá thành sản phẩm phức tạp :

Trong phạm vi kế toán tài chính kế toán chỉ cần tập hợp chi phí sản xuất và tính tổng giá thành của toàn bộ sản phẩm, dịch vụ do doanh nghiệp sản xuất trong kỳ theo phương pháp giản đơn như đã giới thiệu ở trên. Tuy nhiên, để phục vụ cho nhu cầu hạch toán nội bộ cũng như nhu cầu quản trị cũng như giá thành đơn vị của chúng. Việc xác định giá thành của từng loại sản phẩm, dịch vụ cũng như giá thành đơn vị của chúng trong thực tế được thực hiện theo nhiều phương pháp khác nhau. Tùy theo đặc điểm sản xuất của mình các doanh nghiệp thường áp dụng một trong các phương pháp tính giá thành như sau:

a. Phương pháp tổng cộng chi phí

Phương pháp này được áp dụng trong các doanh nghiệp có quy trình sản xuất gồm nhiều công đoạn nối tiếp nhau như trong các ngành cơ khí chế tạo, dệt, thực da,... Mỗi công đoạn trong quy trình thực hiện việc sản xuất hoàn chỉnh một bộ phận sản phẩm. Chi phí sản xuất được tập hợp theo từng công đoạn. Giá thành sản phẩm sẽ bằng tổng cộng chi phí sản xuất phân bổ cho thành phẩm của các công đoạn chế tạo sản phẩm.

$$Z_{tp} = Z_1 + Z_2 + Z_n$$

b. Phương pháp hệ số

Được sử dụng trong các doanh nghiệp sản xuất ra nhiều loại sản phẩm hoặc một loại sản phẩm với nhiều phẩm cấp khác nhau trên cùng một dây chuyền sản xuất. Trên dây chuyền sản xuất này các chi phí sản xuất không thể tập hợp riêng được theo từng đối tượng tính giá thành (loại sản phẩm hoặc từng phẩm cấp sản phẩm). Các doanh nghiệp sành sứ, thủy tinh, sản xuất giày, dép, may mặc,... thường áp dụng phương pháp tính giá thành này. Trình tự hạch toán theo phương pháp hệ số này như sau:

Bước 1: Xác định tổng giá thành của cả nhóm sản phẩm bằng phương pháp giản đơn

Bước 2: Quy đổi số lượng sản phẩm từng loại trong nhóm thành số lượng sản phẩm tiêu chuẩn theo hệ số quy định.

$$\text{Số lượng sản phẩm tiêu chuẩn} = \text{Số lượng sản phẩm mỗi thứ sản phẩm trong nhóm} \times \text{Hệ số}$$

$$\text{Số lượng SP Tiêu chuẩn} = \sum_{i=1} S_i H_i$$

Bước 3 : Xác định giá thành đơn vị của sản phẩm tiêu chuẩn

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm tiêu chuẩn} = \frac{\text{Tổng giá thành của cả nhóm}}{\text{Số lượng sản phẩm tiêu chuẩn}}$$

Bước 4 : Xác định giá thành đơn vị thực tế từng thứ sản phẩm trong nhóm:

$$\text{Giá thành đơn vị sản phẩm} = \text{Giá thành đơn vị sản phẩm tiêu chuẩn} \times \text{Hệ số quy đổi của từng thứ sản phẩm}$$

c. Phương pháp tỷ lệ :

Phương pháp này áp dụng trong các doanh nghiệp mà mỗi phân xưởng đồng thời sản xuất ra nhiều loại sản phẩm có quy cách, phẩm cấp khác nhau. Các chi phí nguyên liệu, nhân công không thể tính riêng cho từng loại sản phẩm như trong các doanh nghiệp may mặc, dệt kim, đóng giày,... Trong các doanh nghiệp này, đối tượng tập hợp chi phí sản xuất theo từng phân xưởng sản xuất. Đối tượng tính giá thành là từng loại sản phẩm hoàn thành. Tập hợp chi phí sản xuất và tính tổng giá thành của cả nhóm trong cùng phân xưởng được thực hiện như phương pháp hệ số. Căn cứ vào tỷ lệ giữa tổng giá thành thực tế với tổng giá thành định mức hoặc kế hoạch để xác định giá thành đơn vị từng loại sản phẩm. Giá thành từng loại sản phẩm trong nhóm được xác định như sau:

$$\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm từng loại} = \frac{\text{Giá thành kế hoạch (định mức) đơn vị sản phẩm từng loại}}{\text{Giá thành thực tế đơn vị sản phẩm từng loại}} \times \text{Tỷ lệ giá thành}$$

Trong đó :

$$\text{Tỷ lệ giá thành} = \frac{\text{Tổng giá thành thực tế của các loại sản phẩm}}{\text{Tổng giá thành kế hoạch (hoặc định mức) của các loại sản phẩm}} \times 100$$

$$\text{Giá thành kế hoạch (hoặc định mức) của Sản phẩm hoàn thành} = \sum_{i=1}^n (Q_i \times Z_i)$$

Q_i : Số lượng thành phẩm loại I

Z_i : Giá thành kế hoạch (định mức) đơn vị thành phẩm I

