

Chương 4**PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ
VÀ KẾ TOÁN CÁC QUÁ TRÌNH KẾ TOÁN CHỦ YẾU****I. Phương pháp tính giá****1. Khái niệm, ý nghĩa của phương pháp tính giá****a. Khái niệm:**

Thực chất tính giá là phương pháp thông tin và kiểm tra về sự hình thành và phát sinh chi phí có liên quan đến từng loại vật tư, sản phẩm, hàng hóa, tài sản dịch vụ. Nói cách khác, tính giá là việc xác định giá trị ghi sổ của tài sản tức là dùng thước đo giá trị để biểu hiện các loại tài sản khác nhau nhằm phản ánh, cung cấp các thông tin tổng hợp cần thiết và xác định giá trị tiền tệ để thực hiện các phương pháp phản ánh khác của kế toán.

b. Ý nghĩa của phương pháp tính giá

Là một phương pháp của hạch toán kế toán, tính giá vừa có tính độc lập tương đối lại vừa có quan hệ chặt chẽ với các phương pháp khác như chứng từ, đối ứng tài khoản, tổng hợp – cân đối kế toán. Nhờ có tính giá, kế toán mới ghi nhận, phản ánh được các đối tượng khác nhau của kế toán vào chứng từ, tài khoản và tổng hợp các thông tin khác nhau qua các báo cáo. Mặt khác, tính giá vật tư, tài sản, hàng hoá, dịch vụ không thể tiến hành một cách tùy tiện được mà phải dựa trên thông tin do chứng từ, tài khoản và các báo cáo cung cấp rồi tổng hợp lại. Đặc biệt là hầu hết tài sản của doanh nghiệp đều không thể hình thành ngay một lúc được mà hình thành dần dần trong một khoảng thời gian nhất định thông qua quá trình thu mua, xây dựng, lắp đặt, chế tạo... Điều đó đòi hỏi kế toán phải kết hợp các phương pháp hạch toán khác nhau để ghi nhận sự hình thành giá trị ghi nhận sự hình thành giá trị tài sản (kể cả giá trị ban đầu và giá trị tăng thêm).

2. Yêu cầu của việc tính giá tài sản

Để thực hiện tốt chức năng thông tin và kiểm tra về giá trị các loại tài sản của mình, tính giá phải bảo đảm các yêu cầu dưới đây:

- **Chính xác** : Việc tính giá cho các loại tài sản phải bảo đảm chính xác, phù hợp với giá cả đương thời và phù hợp với số lượng, chất lượng của tài sản.

- **Thống nhất** : Việc tính giá phải thống nhất về phương pháp tính toán giữa các doanh nghiệp khác nhau trong nền kinh tế quốc dân và giữa các thời kỳ khác nhau. Có như vậy, số liệu tính toán ra mới bảo đảm so sánh được giữa các thời kỳ và các doanh nghiệp với nhau. Qua đó, đánh giá được hiệu quả kinh doanh của từng doanh nghiệp, từng thời kỳ khác nhau.

3. Nguyên tắc trong việc tính giá tài sản

Để thực hiện tốt các yêu cầu tính giá, ngoài việc đòi hỏi người làm kế toán phải có tinh thần trách nhiệm cao, chấp hành tốt các quy định tính giá, kế toán còn phải quán triệt các nguyên tắc chủ yếu sau :

Nguyên tắc 1 : Xác định đối tượng tính giá phù hợp

Nhìn chung, đối tượng tính giá phù hợp với đối tượng thu mua, sản xuất và tiêu thụ. Đối tượng đó có thể là từng loại vật tư, hàng hoá, tài sản mua vào; từng loại sản phẩm, dịch vụ thực hiện... Ví dụ chúng ta đang tiến hành tính giá cho đối tượng nào đây,

tài sản, hay vật tư nhập kho, hay hàng hóa xuất kho, xem chúng có giá bao nhiêu ?

Nguyên tắc 2 : Phân loại chi phí hợp lý

Từ nội dung của tính giá có thể thấy chi phí là bộ phận quan trọng cấu thành nên giá của các loại tài sản, vật tư, hàng hoá, dịch vụ, sản phẩm. Do chi phí sử dụng để tính giá có nhiều loại, có loại liên quan trực tiếp đến từng đối tượng tính giá, có loại liên quan gián tiếp. Ví dụ, khi sản xuất, chi phí của chúng ta là CP sản xuất. Tuy nhiên, chi phí vận chuyển hàng đi bán thì là chi phí bán hàng. Theo cách này, chi phí sẽ được chia làm 4 loại sau :

- **Chi phí thu mua** : Bao gồm toàn bộ các khoản chi phí phát sinh liên quan đến việc thu mua vật tư, tài sản, hàng hoá như chi phí vận chuyển, bốc dỡ, bảo quản, chi phí bộ phận thu mua, hao hụt trong định mức, chi phí lắp đặt, chạy thử, chi phí kho – hàng – bến bãi...

- **Chi phí sản xuất** : Là những chi phí phát sinh liên quan đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm, thực hiện lao vụ, dịch vụ trong phạm vi phân xưởng, bộ phận sản xuất. Thuộc chi phí sản xuất bao gồm :

+ **Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp** : Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp là những chi phí về nguyên, vật liệu chính, phụ, nhiên liệu mà đơn vị bỏ ra có liên quan trực tiếp đến việc sản xuất, chế tạo sản phẩm hay thực hiện các lao vụ, dịch vụ.

+ **Chi phí nhân công trực tiếp** : Là số thù lao phải trả cho số lao động trực tiếp chế tạo sản phẩm hay thực hiện lao vụ, dịch vụ cùng với các khoản trích cho các quỹ Bảo hiểm xã hội, Kinh phí Công đoàn, Bảo hiểm y tế theo chế độ quy định (phần tính vào chi phí kinh doanh).

- **Chi phí bán hàng** : Là chi phí phát sinh liên quan đến việc tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ như chi phí nhân viên bán hàng; chi phí vật liệu, bao gói; chi phí dụng cụ bán hàng, v.v..

- **Chi phí quản lý doanh nghiệp** : Bao gồm toàn bộ các khoản chi phí mà doanh nghiệp đã bỏ ra có liên quan đến việc tổ chức, điều hành, quản lý hoạt động sản xuất – kinh doanh (chi phí quản trị doanh nghiệp và chi phí quản lý hành chính).

Nguyên tắc 3 : Lựa chọn tiêu thức phân bổ chi phí thích ứng

Trong một số trường hợp và trong những điều kiện nhất định, có một số khoản chi phí có liên quan trực tiếp đến nhiều đối tượng tính giá nhưng không thể tách riêng ra được. Vì thế, cần lựa chọn tiêu thức phân bổ hợp lý sao cho gần sát với mức tiêu hao thực tế nhất.

Tiêu thức phân bổ chi phí cho từng đối tượng tính giá phụ thuộc vào quan hệ của chi phí với đối tượng tính giá. Công thức phân bổ như sau :

<i>Mức chi phí</i>	<i>Tổng tiêu thức phân bổ</i>	<i>Tổng</i>
<i>phân bổ cho</i>	<i>của từng đối tượng</i>	<i>chi phí</i>
<i>từng đối</i>	<i>Tổng tiêu thức phân bổ</i>	<i>từng loại</i>
<i>tượng</i>	<i>của tất cả đối tượng</i>	<i>cần phân bổ</i>

$$\text{Mức chi phí phân bổ cho từng đối tượng} = \frac{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của từng đối tượng}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của tất cả đối tượng}} \times \text{Tổng chi phí từng loại cần phân bổ}$$

Việc lựa chọn tiêu thức phân bổ nào cần căn cứ vào tình hình cụ thể, dựa trên quan hệ của chi phí với đối tượng tính giá. Chẳng hạn, chi phí vận chuyển, bốc dỡ vật tư, hàng hoá thu mua có thể phân bổ theo trọng lượng hay theo số lượng vật tư, hàng hóa

chuyên chở, bốc dỡ (nếu không phải là hàng công kênh) hay phân bổ theo thể tích (nếu là hàng công kênh). Hoặc chi phí sản xuất chung có thể phân bổ theo tiền lương công nhân sản xuất (nếu trình độ cơ giới hoá đồng đều và tiền lương công nhân sản xuất chiếm tỷ trọng lớn trong tổng chi phí sản xuất) hoặc theo số giờ máy làm việc (nếu xác định được số giờ máy làm việc cho từng đối tượng)...

4. Trình tự tính giá tài sản

a. Trình tự tính giá tài sản mua vào

Để tiến hành hoạt động sản xuất – kinh doanh, các doanh nghiệp cần phải có 3 yếu tố cơ bản là lao động (sức lao động), tư liệu lao động và đối tượng lao động. Các yếu tố này được hình thành chủ yếu do doanh nghiệp mua sắm (mua sắm máy móc, thiết bị, nguyên vật liệu, hàng hoá, tuyển dụng lao động) trong đó, tiền mua sức lao động chi trả sau khi có kết quả xác định. Bởi vậy, việc tính giá các yếu tố chi phí đầu vào về thực chất là tính giá vật liệu, dụng cụ, hàng hoá, tài sản mua vào.

- Bước 1 : Xác định trị giá mua của tài sản

Trị giá mua của tài sản bao gồm giá mua ghi trên hoá đơn trừ (-) các khoản giảm giá hàng mua, chiết khấu thương mại khi mua hàng được hưởng cộng với các khoản thuế không được khấu trừ. Như vậy, trị giá mua của tài sản bao gồm thuế nhập khẩu, thuế tiêu thụ đặc biệt của tài sản mua vào (nếu có).

- Bước 2 : Tập hợp toàn bộ chi phí phát sinh liên quan đến quá trình thu mua tài sản.

Chi phí thu mua tài sản bao gồm nhiều loại như chi phí vận chuyển, bốc dỡ, chi phí bộ phận thu mua, chi phí liên quan đến kho hàng, bến bãi, hao hụt trong định mức v.v.. Nếu những chi phí này có liên quan đến việc thu mua một loại vật tư, hàng hoá, tài sản thì tập hợp trực tiếp cho loại vật tư, tài sản đó. Còn nếu những chi phí này có liên quan đến việc thu mua nhiều loại tài sản thì phân bổ cho từng loại tài sản theo tiêu thức phù hợp (trọng lượng, số lượng, thể tích, v.v..)

- Bước 3 : Tổng hợp chi phí và tính ra giá ban đầu (giá thực tế) của tài sản.

<i>Giá thực tế của tài sản</i>	=	<i>Giá mua (bao gồm cả các khoản thuế không được hoàn lại)</i>	-	<i>Giảm giá hàng mua chiết khấu thương mại</i>	+	<i>Chi phí thu mua tài sản</i>
--	---	--	---	--	---	------------------------------------

Ví dụ : Doanh nghiệp A tiến hành mua sắm một số vật liệu phục vụ cho sản xuất, bao gồm :

- Vật liệu M : 10.000kg, giá mua cả thuế giá trị gia tăng 10% là 220.000.000đ.

- Vật liệu N : 40.000kg x 16.500đ/kg = 660.000.000đ.

Các chi phí vận chuyển, bốc dỡ vật liệu trên thực tế phát sinh 12.500.000đ.

Để tính thực tế tài sản mua vào, cần phân bổ phí thu mua cho từng loại theo trọng lượng vận chuyển, bốc dỡ.

- Chi phí thu mua phân bổ cho vật liệu M :

$$M = \frac{12.500.000}{10.000 + 40.000} \times 10.000 = 2.500.000(\text{đ})$$

- Chi phí thu mua phân bổ cho vật liệu N = 12.500.000 – 2.500.000 = 10.000.000 (đồng).

Giá thực tế của vật liệu M :

+ Nếu tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp (*Giảng viên cần giải thích thêm về khái niệm tính thuế GTGT mua vào theo Phương pháp khấu trừ và Phương pháp trực tiếp để Sinh viên mới học kế toán hiểu thêm*) :

$$= 220.000.000 + 2.500.000.$$

$$\text{Giá đơn vị vật liệu M} = \frac{222.500.000}{10.000} = 22.250 \text{ đ/kg}$$

+ Nếu tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ : $200.000.000 + 2.500.000.$

$$\text{Giá đơn vị vật liệu M} = \frac{202.500.000}{10.000} = 20.250 \text{ đ/kg}$$

Giá thực tế của vật liệu N :

+ Nếu tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp :

$$= 660.000.000 + 10.000.000 = 670.000.000 \text{ đ.}$$

$$\text{Giá đơn vị vật liệu N} = \frac{670.000.000}{40.000} = 16.750 \text{ đ/kg}$$

+ Nếu tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ : $600.000.000 + 10.000.000 = 610.000.000 \text{ đ.}$

$$\text{Giá đơn vị vật liệu N} = \frac{610.000.000}{40.000} = 15.250 \text{ đ/kg}$$

Có thể khái quát việc tính giá tài sản mua vào qua các mô hình sau :

*** Mô hình tính giá vật liệu, công cụ, hàng hóa mua vào:**

Mô hình này được áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất (là doanh nghiệp tiến hành thu mua các loại vật liệu, công cụ để đưa vào sản xuất, chế tạo sản phẩm) và các doanh nghiệp kinh doanh hàng hóa (là doanh nghiệp thực hiện việc thu mua hàng hóa để bán). Để tính toán chính xác giá thành sản xuất và giá vốn hàng hóa, các doanh nghiệp này cần phải tính được giá thực tế của vật tư đầu vào sản xuất và giá vốn hàng hóa mua vào. Do vậy, giá của vật liệu, công cụ, hàng hóa bao gồm 2 bộ phận không thể tách rời là giá mua và chi phí thu mua.

Trị giá mua hàng		Chi phí mua hàng				
Giá mua (trừ giảm giá hàng mua và chiết khấu thương mại)	Cộng các khoản thuế không được hoàn lại	Chi phí vận chuyển bốc dỡ	Chi phí kho hàng bến bãi	Chi phí bộ phận thu mua	Hao hụt trong định mức	v.v...
GIÁ THỰC TẾ VẬT LIỆU, CÔNG CỤ, HÀNG HÓA						

Mô hình tính giá vật liệu, công cụ, hàng hóa mua vào.

*** Mô hình tính giá tài sản cố định**

Tài sản cố định là những tài sản có giá trị lớn, thời gian sử dụng dài nên bên cạnh việc tính giá thực tế ban đầu (gọi là nguyên giá), kế toán còn phải tính theo giá trị còn lại bằng cách lấy nguyên giá trừ đi giá trị hao mòn. Bên cạnh giá mua tài sản cố định tương tự như giá mua các loại vật tư, hàng hóa thì bộ phận chi phí thu mua tài sản cố định có vài

khác biệt do tính chất của tài sản. Bộ phận này bao gồm chi phí vận chuyển, bốc dỡ, lắp đặt, chạy thử, thuế trước bạ (nếu có), tiền kho hàng, bến bãi... và được gọi là các phí tổn mới trước khi dùng. Cả hai bộ phận (giá mua và phí tổn mới trước khi dùng) tạo nên nguyên giá tài sản cố định và được thu hồi dần bằng cách khấu hao.

<i>Giá mua sắm, xây dựng...</i>	<i>Chi phí mới trước khi dùng</i>
<ul style="list-style-type: none"> - Giá mua (gồm cả các khoản thuế không được hoàn lại) trừ giảm giá hàng mua và chiết khấu thương mại. - Giá xây dựng, lắp đặt: Giá quyết toán. - Giá cấp phát - v.v.... 	<ul style="list-style-type: none"> - Phí vận chuyển, bốc dỡ - Phí lắp đặt, chạy thử - Phí kho hàng, bến bãi - Thuế trước bạ - Hoa hồng môi giới .v.v
<i>NGUYÊN GIÁ TÀI KHOẢN CỐ ĐỊNH MUA SẮM</i>	
Giá trị còn lại của tài sản cố định đang sử dụng tại đơn vị	Giá trị hao mòn của tài sản cố định trong quá trình sử dụng

Mô hình tính giá tài sản cố định

Ngoài việc hình thành do mua sắm, tài sản cố định của doanh nghiệp được hình thành từ nhiều nguồn khác như do được cấp phát, được viện trợ, v.v.. Với tài sản hoặc ngân sách được cấp trên cấp (giao), nguyên giá tính theo giá cấp phát; còn với tài sản được viện trợ, tặng thưởng, nguyên giá tính giá theo giá thị trường của tài sản tương đương (+) với các khoản phí tổn tiếp nhận (nếu có); với tài sản do các đơn vị, cá nhân góp vốn liên doanh, nguyên giá tính theo giá trị vốn góp do các bên thoả thuận (+) với các khoản phí tổn tiếp nhận (nếu có) ; với tài sản cố định hình thành do xây dựng cơ bản bàn giao nguyên giá tính theo giá quyết toán được duyệt cộng (+) với các phí tổn mới trước khi dùng (nếu có).

b. Trình tự tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất

Bên cạnh các sản phẩm được hình thành do mua sắm, do nhận cấp phát, nhận liên doanh..., một bộ phận lớn tài sản trong các doanh nghiệp sản xuất được hình thành thông qua quá trình sản xuất. Quá trình sản xuất chính là quá trình kết hợp 3 yếu tố lao động, tư liệu lao động và đối tượng lao động để cho ra sản phẩm. Đồng thời, quá trình sản xuất cũng chính là quá trình tiêu hao bản thân các yếu tố cơ bản đó. Do quá trình sản xuất được tiến hành liên tục nên tại bất kỳ thời điểm nào trong quá trình sản xuất, bên cạnh bộ phận sản phẩm, dịch vụ đã hoàn thành cũng tồn tại lượng sản phẩm, dịch vụ dở dang. Vì thế, về thực chất, tính giá sản phẩm, hàng hoá sản xuất chính là xác định bộ phận chi phí tiêu hao để sản xuất, chế tạo sản phẩm hay thực hiện dịch vụ đó. Để tính giá sản phẩm, dịch vụ hoàn thành, kế toán nhất thiết phải xác định giá trị sản phẩm dở dang.

Việc tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất ra có thể tiến hành theo trình tự sau :

- **Bước 1** : Tập hợp các chi phí trực tiếp (vật liệu trực tiếp, nhân công trực tiếp) có liên quan đến từng đối tượng tính giá (sản phẩm, dịch vụ).

- **Bước 2** : Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng tính giá có liên quan.

- **Bước 3** : Xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ.

- **Bước 4** : Tính ra tổng giá thành sản phẩm và giá thành đơn vị sản phẩm.

<i>Tổng giá thành sản phẩm dịch vụ hoàn thành</i>	=	<i>Giá trị sản phẩm dịch vụ dở dang đầu kỳ</i>	+	<i>Chi phí sản xuất thực tế phát sinh trong kỳ</i>	-	<i>Giá trị sản phẩm dịch vụ dở dang cuối kỳ</i>
---	---	--	---	--	---	---

<i>Giá thành đơn vị sản phẩm dịch vụ</i>	=	<i>Tổng giá thành sản phẩm dịch vụ hoàn thành</i>	/	<i>Số lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành</i>
--	---	---	---	--

Trong công thức trên, chi phí sản xuất thực tế phát sinh trong kỳ bao gồm chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp và chi phí sản xuất chung. Đối với sản phẩm dở dang, cuối kỳ đơn vị cần tiến hành kiểm kê lượng sản phẩm dịch vụ dở dang tại các bộ phận sản xuất rồi có thể áp dụng một trong các phương pháp tính giá sản phẩm dở dang sau đây :

+ *Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo sản lượng ước tính tương đương* : Dựa theo mức độ hoàn thành và số lượng sản phẩm dở dang để quy sản phẩm dở dang thành sản phẩm hoàn thành. Tiêu chuẩn quy đổi thường dựa vào giờ công hoặc tiền lương định mức. Để đảm bảo tính chính xác của việc đánh giá, phương pháp này chỉ nên áp dụng để tính các chi phí chế biến, còn các chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp phải xác định theo số thực tế đã dùng.

+ *Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo 50% chi phí chế biến* : Để đơn giản cho việc tính toán, đối với những loại sản phẩm mà chi phí chế biến chiếm tỷ trọng thấp trong tổng chi phí, kế toán thường sử dụng phương pháp này. Thực chất đây là một dạng của phương pháp ước tính theo sản lượng tương đương, trong đó giả định sản phẩm dở dang đã hoàn thành ở mức độ 50% so với thành phẩm. Cụ thể :

<i>Giá trị sản phẩm dở dang</i>	=	<i>Giá trị nguyên vật liệu chính nằm trong sản phẩm dở dang (theo định mức)</i>	+	<i>50% chi phí chế biến so với thành phẩm</i>
---------------------------------	---	---	---	---

+ *Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo chi phí vật liệu chính* : Trong giá trị sản phẩm dở dang chỉ bao gồm giá trị vật liệu chính tiêu hao, còn toàn bộ chi phí chế biến dồn hết cho thành phẩm.

+ *Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp hoặc theo chi phí trực tiếp* : Theo phương pháp này, trong giá trị sản phẩm dở dang chỉ bao gồm chi phí nguyên vật liệu trực tiếp hoặc chi phí trực tiếp (nguyên liệu và nhân công trực tiếp) mà không tính đến các chi phí khác.

+ *Xác định giá trị sản phẩm dở dang theo chi phí định mức hoặc kế hoạch* : Căn cứ vào các định mức tiêu hao (hoặc chi phí kế hoạch) cho các khâu, các bước, các công việc trong quá trình chế tạo sản phẩm để xác định giá trị sản phẩm dở dang.

Có thể khái quát việc tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất qua hình sau đây:

Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ	Chi phí sản suất phát sinh trong kỳ - Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp - Chi phí nhân công trực tiếp - Chi phí sản suất chung
Tổng giá thành phẩm dịch vụ hoàn thành	Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ

Mô hình tính giá sản phẩm, dịch vụ sản xuất

Ngoài ra, trên thực tế, người ta còn áp dụng các phương pháp khác để xác định giá trị sản phẩm dở dang như phương pháp thống kê kinh nghiệm, phương pháp tính theo chi phí vật liệu chính và vật liệu phụ nằm trong sản phẩm dở v.v..

Ví dụ : Một phân xưởng tiến hành sản xuất một loại sản phẩm K. Cuối kỳ, hoàn thành nhập kho 900 sản phẩm, còn 100 sản phẩm dở dang. Chi phí phát sinh trong kỳ được tập hợp như sau (đơn vị : 1.000 đồng) :

- Chi phí vật liệu trực tiếp : 720.500, trong đó vật liệu chính 680.000.
- Chi phí nhân công trực tiếp : 54.000
- Chi phí sản xuất chung : 45.000

Được biết doanh nghiệp trên áp dụng phương pháp tính giá sản phẩm dở dang theo chi phí vật liệu chính tiêu hao.

Để tính giá sản phẩm K, trước hết cần xác định giá trị sản phẩm dở dang. Cụ thể :

$$\text{Giá trị sản phẩm K dở dang cuối kỳ} = \frac{680.000}{900 + 100} \times 100 = 68.000$$

Bảng tính giá thành sản phẩm sản xuất

Đơn vị tính : 1.000 đồng

Khoản mục chi phí	Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ	Chi phí sản suất phát sinh trong kỳ	Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ	Tổng giá thanh sản phẩm	Giá thành đơn vị sản phẩm
1. CP nguyên vật liệu trực tiếp	-	720.500	68.000	625.500	725
Trong đó: Vật liệu chính	-	680.000	68.000	612.000	680
2. Chi phí nhân công trực tiếp	-	54.000	-	54.000	60
3. Chi phí sản suất chung	-	45.000	-	45.000	50
Cộng	x	819.500	68.000	751.500	835

c. Trình tự tính giá (giá vốn) sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng cho sản xuất – kinh doanh

Để xác định được kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ, bên cạnh các yếu tố như doanh thu thuần, chi phí quản lý, chi phí bán hàng, kế toán cần thiết phải xác định trị giá vốn của hàng tiêu thụ. Trị giá vốn của hàng tiêu thụ được tính theo giá thực tế, nhập kho giá nào thì xuất bán được tính theo giá đó. Tuy nhiên, tùy thuộc vào đặc điểm kinh doanh trong từng lĩnh vực (sản xuất, thương mại) mà trị giá vốn của hàng tiêu thụ được xác định khác nhau. Với doanh nghiệp sản xuất, trị giá vốn của hàng xuất bán được tính

theo giá thành sản xuất thực tế (giá thành công xưởng thực tế); còn với doanh nghiệp thương mại, trị giá vốn của hàng xuất bán bao gồm 2 bộ phận :

- Trị giá mua của hàng tiêu thụ.
- Phí thu mua phân bổ cho hàng tiêu dùng.

Đối với các doanh nghiệp kinh doanh dịch vụ, trị giá vốn của hàng tiêu thụ chính là giá thành thực tế của dịch vụ đã thực hiện với khách hàng. Còn đối với các doanh nghiệp sản xuất, để tính được giá thành sản phẩm, cần phải xác định được giá của vật tư xuất dùng. Giá của vật tư xuất dùng cho sản xuất được tính theo giá thực tế vật tư mua vào, bao gồm cả giá mua và chi phí thu mua.

Việc tính giá sản phẩm, dịch vụ, hàng hóa tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng cho sản xuất kinh doanh có thể khái quát qua các bước sau :

* **Bước 1** : Xác định số lượng sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ tiêu thụ theo từng loại và theo từng khách hàng cùng với số lượng vật liệu, công cụ xuất dùng cho sản xuất kinh doanh.

* **Bước 2** : Xác định giá đơn vị của từng loại hàng xuất bán, xuất dùng (với sản phẩm, dịch vụ : Giá thành sản xuất; với hàng hoá : Đơn giá mua; với vật tư xuất dùng : Giá thực tế xuất kho).

* **Bước 3** : Phân bổ phí thu mua cho hàng tiêu thụ (với kinh doanh thương mại) theo tiêu thức phù hợp (số lượng, trọng lượng, doanh thu, trị giá mua...)

Để xác định giá đơn vị của hàng xuất bán, xuất dùng kế toán có thể sử dụng một trong các phương pháp sau đây (Cần lưu ý rằng, sử dụng phương pháp nào thì phải nhất quán, không được thay đổi trong suốt kỳ hạch toán).

* **Phương pháp giá đơn vị bình quân** : Theo phương pháp này, giá thực tế hàng xuất kho (xuất dùng, xuất bán, xuất góp vốn liên doanh...) trong kỳ được tính theo công thức sau :

$$\frac{\text{Giá thực tế hàng xuất kho}}{\text{Số lượng hàng xuất kho}} = \frac{\text{Giá trị thực tế hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}{\text{Số lượng hàng thực tế tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}} \times \text{Giá đơn vị bình quân}$$

Khi sử dụng giá đơn vị bình quân, có thể sử dụng dưới ba dạng :

- Giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ

$$\frac{\text{Giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ}}{\text{Số lượng hàng thực tế tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}} = \frac{\text{Giá trị thực tế hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}{\text{Số lượng hàng thực tế tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}$$

Giá đơn vị bình quân của kỳ dự trữ được xác định sau khi kết thúc kỳ hạch toán (tháng, quý) nếu có thể ảnh hưởng đến công tác quyết toán. Tuy nhiên, cách tính đơn giản, ít tốn công sức.

- Giá đơn vị bình quân cuối kỳ trước : Trị giá thực tế của hàng xuất dùng kỳ này sẽ tính theo giá đơn vị bình quân cuối kỳ trước. Phương pháp này đơn giản, để làm, đảm bảo tính kịp thời của số liệu kế toán mặc dầu độ chính xác không cao vì không tính đến sự biến động của giá cả kỳ này.

$$\frac{\text{Giá đơn vị bình quân cuối kỳ trước}}{\text{Số lượng hàng thực tế tồn kho cuối kỳ trước (hoặc đầu kỳ này)}} = \frac{\text{Giá trị thực tế hàng tồn cuối kỳ trước (hoặc đầu kỳ)}}{\text{Số lượng hàng thực tế tồn kho cuối kỳ trước (hoặc đầu kỳ này)}}$$

- Giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập : Phương pháp này vừa bảo đảm tính kịp thời của số liệu kế toán vừa phản ánh được tình hình biến động của giá cả. Tuy nhiên, khối lượng tính toán lớn, tốn nhiều công sức bởi vì, cứ mỗi lần hàng nhập kho, kế toán lại phải tiến hành tính toán lại giá bình quân.

<i>Giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập</i>	=	$\frac{\text{Giá trị thực tế hàng tồn kho sau mỗi lần nhập}}{\text{Số lượng hàng thực tế tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}$
--	---	---

Ví dụ : Tình hình kho, nhập, xuất hàng A trong tháng 1 năm 2004 tại một doanh nghiệp như sau :

I.Tồn đầu kỳ : 1.000kg, đơn giá 11.000đ/kg

II.Tăng, giảm trong kỳ :

- Ngày 5 : Nhập 3.000kg, đơn giá 11.000đ/kg
- Ngày 6 : Nhập 1.000kg, đơn giá 10.800đ/kg
- Ngày 10 : Xuất 3.500kg
- Ngày 12 : Xuất 500kg
- Ngày 25 : Nhập 3.000kg, đơn giá 10.500đ/kg
- Ngày 26 : Xuất 2.000kg

III.Tồn cuối kỳ : 2.000kg

Được biết giá mua hàng A trong kỳ là giá chưa có thuế GTGT và doanh nghiệp trên tính thuế GTGT theo phương pháp khấu trừ.

Với ví dụ trên, nếu áp dụng phương pháp giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ, ta có :

$$\begin{aligned} \text{Giá đơn vị} &= \frac{1.000 \times 10.000 + 3.000 \times 11.000 + 1.000 \times 10.800 + 3.000 \times 10.500}{1.000 + 3.000 + 1.000 + 3.000} \\ &= 10.662,5 \text{ (đ/kg)} \end{aligned}$$

Giá thực tế hàng xuất :

- Ngày 10:	3.500 x 10.662,5 =	37.318.750 (đ)
- Ngày 12:	500 x 10.662,5 =	5.331.250 (đ)
- Ngày 26:	<u>2.000 x 10.662,5 =</u>	<u>21.325.000 (đ)</u>
	Cộng :	63.975.000 (đ)

Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ:

$$2.000 \times 10.662,5 = 21.325.000$$

Còn theo phương pháp giá đơn vị bình quân cuối kỳ trước (10.000đ/kg) thì giá thực tế hàng xuất

- Ngày 10:	3.500 x 10.000 =	35.000.000 (đ)
- Ngày 12:	500 x 10.000 =	5.000.000 (đ)
- Ngày 26:	<u>2.000 x 10.000 =</u>	<u>20.000.000 (đ)</u>
	Cộng:	60.000.000 (đ)

Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ:

$$= 85.300.000 - 60.000.000 = 25.300.000 (\text{đ})$$

Nếu nhập phương pháp giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập:

- Giá đơn vị bình quân ngày 5:

$$\text{Giá đơn vị} = \frac{1.000 \times 10.000 + 3.000 \times 11.000}{1.000 + 3.000} = 10.750 \text{ đ/kg}$$

- Giá đơn vị bình quân ngày 6:

$$\text{Giá đơn vị} = \frac{4.000 \times 10.750 + 10.000 \times 10.800}{4.000 + 1.000} = 10.760 \text{ đ/kg}$$

- Giá thực tế xuất kho:

o Ngày 10: $3.500 \times 10.760 = 37.660.000 (\text{đ})$

o Ngày 12: $500 \times 10.760 = 5.380.000 (\text{đ})$

- Giá đơn vị bình quân ngày 25:

$$\text{Giá đơn vị} = \frac{1.000 \times 10.760 + 3.000 \times 10.500}{1.000 + 3.000} = 10.565 \text{ đ/kg}$$

- Giá thực tế xuất ngày 26

$$2.000 \times 10.565 = 21.130.000 (\text{đ})$$

- Tổng giá thực tế hàng xuất trong kỳ: 64.170.000

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ: $2.000 \times 10.565 = 21.130.000 (\text{đ})$

*** Phương pháp xác định theo trị giá hàng tồn kho cuối kỳ trên cơ sở giá mua thực tế cuối kỳ:**

Theo phương pháp này, trị giá thực tế hàng xuất kho sẽ được tính theo công thức:

Giá thực tế hàng xuất kho	=	Giá thực tế hàng tồn đầu kỳ	+	Giá thực tế hàng tồn trong kỳ	-	Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ
---------------------------	---	-----------------------------	---	-------------------------------	---	------------------------------

Trong đó:

Giá thực tế hàng tồn kho cuối kỳ	=	Số lượng hàng tồn kho cuối kỳ	x	Đơn giá mua lần cuối cùng trong kỳ
----------------------------------	---	-------------------------------	---	------------------------------------

Phương pháp này đơn giản, nhanh chóng nhưng độ chính xác không cao, không phản ánh được sự biến động của giá cả.

Theo ví dụ trên, ta có

Giá thực tế hàng tồn kho cuối kỳ

$$2.000 \times 10.500 = 21.000.000 (\text{đ})$$

Giá thực tế hàng xuất kho

$$1.000 \times 10.000 + 3.000 \times 11.000 + 1.000 \times 10.800 + 3.000 \times 10.500 - 21.000.000 = 64.300.000 \text{ đ}$$

*** Phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO)**

Theo phương pháp này, giả thiết số hàng nào nhập trước, xuất hết số nhập trước mới xuất đến số nhập sau theo giá thực tế của từng số hàng xuất. Nói cách khác, cơ sở của

phương pháp này là giá thực tế của hàng mua trước sẽ được dùng làm giá để tính giá thực tế hàng xuất trước và do vậy, giá trị hàng tồn kho cuối kỳ sẽ là thực tế của số hàng mua vào sau cùng trong kỳ.

Cũng ở ví dụ trên, ta có:

- Giá thực tế hàng xuất ngày 10:
 $1.000 \times 10.000 + 2.500 \times 11.000 = 37.500.000 \text{ đ}$
- Giá thực tế hàng xuất ngày 12:
 $500 \times 11.000 = 5.500.000 \text{ đ}$
- Giá thực tế hàng xuất ngày 26:
 $1.000 \times 10.800 + 1.000 \times 10.500 = 21.300.000 \text{ đ}$
- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ:
 $2.000 \times 10.500 = 21.000.000 \text{ đ}$

*** Phương pháp nhập sau, xuất trước (LIFO)**

Phương pháp này giả định những hàng mua vào sau cùng sẽ được xuất trước tiên, ngược lại với phương pháp nhập trước, xuất trước ở trên.

Chẳng hạn, ở ví dụ trên:

- Giá thực tế hàng xuất ngày 10:
 $1.000 \times 10.800 + 2.500 \times 11.000 = 38.300.000 \text{ đ}$
- Giá thực tế hàng xuất ngày 12:
 $500 \times 11.000 = 5.500.000 \text{ đ}$
- Giá thực tế hàng xuất ngày 26:
 $2.000 \times 10.500 = 21.000.000 \text{ đ}$
- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ:
 $1.000 \times 10.500 + 1.000 \times 10.000 = 20.500.000 \text{ đ}$

*** Phương pháp giá thực tế đích danh:**

Phương pháp giá thực tế đích danh (còn gọi là phương pháp đặc điểm riêng hay phương pháp trực tiếp) được sử dụng với các loại hàng có giá trị cao và có tính tách biệt như vàng, bạc, kim loại quý hiếm... Theo phương pháp này, hàng được xác định giá trị theo đơn chiếc hay từng lô hàng và giữ nguyên từ lúc nhập vào cho đến khi xuất dùng. Khi xuất hàng (hay lô hàng) nào sẽ xác định theo giá thực tế đích danh của hàng (hay lô hàng) đó. Chẳng hạn ở ví dụ trên:

- Ngày 10: Xuất 3.500 kg, trong đó 1.000 kg đầu kỳ, 1.500 nhập ngày và 1.000 nhập ngày 6. Giá thực tế xuất ngày 10 là:

$$1.000 \times 10.000 + 1.500 \times 11.000 + 1.000 \times 10.800 = 37.300.000 \text{ đ}$$

- Ngày 12: Xuất 500 kg của số nhập ngày 5:

$$500 \times 11.000 = 5.500.000 \text{ đ}$$

- Ngày 26: Xuất 2.000 kg, trong đó 1.000 kg nhập ngày 5, còn 1.000 nhập ngày 25:

$$1.000 \times 11.000 + 1.000 \times 10.500 = 21.500.000 \text{ đ}$$

- Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ:

$$2.000 \times 10.500 = 21.000.000 \text{ đ}$$

*** Phương pháp giá hạch toán:**

Giá hạch toán là giá kế hoạch hoặc một loại giá ổn định nào đó trong kỳ. Khi áp dụng phương pháp này, toàn bộ hàng biến động trong kỳ được phản ánh theo giá hạch toán. Cuối kỳ, kế toán tiến hành điều chỉnh từ giá hạch toán sang giá thực tế theo công thức:

Giá thực tế của hàng xuất dùng trong kỳ (hoặc tồn cuối kỳ)	=	Giá thực hạch toán của hàng xuất dùng trong kỳ (hoặc tồn cuối kỳ)	x	Hệ số giá
---	---	--	---	-----------

Trong đó:

Hệ số giá	=	$\frac{\text{Giá trị thực tế hàng tồn và nhập trong kỳ}}{\text{Giá hạch toán hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ}}$
-----------	---	--

Hệ số giá có thể tính cho từng loại, từng nhóm hoặc từng thứ hàng chủ yếu tùy thuộc vào yêu cầu và trình độ quản lý của doanh nghiệp.

Chẳng hạn, trong ví dụ trên, kế toán sử dụng giá hạch toán trong kỳ là 10.500 đ/kg, ta có:

$$\text{Hệ số giá} = \frac{10.000 \times 1.000 + 3.000 \times 11.000 + 1.000 \times 10.800 + 3.000 \times 10.500}{8.000 \times 10.500} = 1,015$$

Giá thực tế của hàng xuất trong kỳ:

$$(3.500 + 500 + 2.000) \times 10.500 \times 1,015 = 63.975.000 \text{ đ}$$

Giá thực tế hàng tồn cuối kỳ:

$$2.000 \times 10.500 \times 1,015 = 21.325.000 \text{ đ}$$

Đối với kinh doanh thương mại, ngoài việc xác định giá mua của hàng tiêu dùng theo một trong các phương pháp trên, để xác định giá vốn của hàng tiêu thụ, kế toán còn cần phải phân bổ phí thu mua cho hàng tiêu thụ theo tiêu thức phù hợp (trọng lượng, số lượng, giá bán, giá mua...) Công thức phân bổ như sau:

Phân bổ phí thu mua cho hàng tiêu thụ	=	$\frac{\text{Tiêu thức phân bổ của hàng tiêu thụ trong kỳ}}{\text{Tổng tiêu thức phân bổ của hàng tồn cuối kỳ và hàng xuất bán trong kỳ}}$	x	Tổng chi phí thu mua của hàng tồn đầu kỳ và phát sinh trong kỳ
---------------------------------------	---	--	---	--

Chẳng hạn, cũng ở ví dụ trên, nếu phí thu mua của hàng tồn đầu kỳ là 5000.000 đ, phí thu mua phát sinh trong kỳ là 5.100.000 đ thì phí thu mua phân bổ trong hàng tiêu thụ sẽ là:

$$\frac{6.000}{2.000 + 6.000} \times (500 + 5.100) = 4.200.000 \text{ đ}$$

Có thể khái quát việc tính giá hàng tiêu thụ, xuất dùng qua các sơ đồ sau:

Sơ đồ tính giá hàng hóa tiêu thụ

Trị giá mua của hàng tiêu thụ	Phí thu mua phân bổ cho hàng tiêu thụ
TRỊ GIÁ VỐN CỦA HÀNG HÓA TIÊU THỤ	

Sơ đồ tính giá sản phẩm, dịch vụ tiêu thụ và giá vật tư xuất dùng cho sản xuất kinh doanh

Giá vốn sản phẩm, dịch vụ đã bán, đã cung cấp cho khách hàng			Giá thành thực tế vật tư xuất dùng và xuất khác cho kinh doanh	
Giá thành sản xuất sản phẩm, dịch vụ			- Giá mua vào thực tế	Phí tổn mua vật tư
Chi phí nguyên liệu trực tiếp	Chi phí nhân công trực tiếp	Chi phí sản xuất chung	- Giá chế biến nhập kho	
			- Các khoản thuế không được hoàn lại	

II. Kế toán các quá trình kinh tế chủ yếu**1. Kế toán quá trình mua hàng, dự trữ****a. Ý nghĩa và nhiệm vụ hạch toán**

Xét trong toàn bộ quá trình kinh doanh, cung cấp là giai đoạn mở đầu. Kết quả của giai đoạn này là tiền đề cho các giai đoạn sau.

Để thỏa mãn nhu cầu thông tin hạch toán giai đoạn cung cấp phải thực hiện tốt các nhiệm vụ sau:

- Phản ánh chính xác tình hình cung cấp về mặt số lượng, chi tiết theo từng chủng loại, quy cách, phẩm chất của từng thứ vật tư, hàng hoá.

- Tính toán đầy đủ, chính xác, kịp thời giá thực tế của từng đối tượng mua vào, đồng thời giám sát tình hình cung cấp về mặt giá cả, chi phí thời gian cung cấp và tiến độ bàn giao, thanh toán tiền hàng.

b. Phương pháp hạch toán quá trình cung cấp trong các doanh nghiệp**❖ Tài khoản sử dụng**

Để theo dõi quá trình cung cấp, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

- **Tài khoản “ Nguyên liệu, vật liệu ”**: Tài khoản này dùng để theo dõi giá trị hiện có, biến động tăng, giảm của các loại nguyên liệu, vật liệu hiện có ở doanh nghiệp theo giá thực tế (giá mua và chi phí giá mua), chi tiết theo từng loại, nhóm, thứ vật tư tùy theo yêu cầu quản lý và phương tiện thanh toán.

Bên nợ: Phản ánh các nghiệp vụ làm tăng nguyên, vật liệu theo giá thực tế (mua ngoài, tự sản xuất, nhận góp vốn...)

Bên có: Phản ánh các nghiệp vụ phát sinh làm giảm giá thực tế của nguyên, vật liệu (xuất dùng, Xuất bán, xuất trả lại, giảm giá được hưởng....)

Dư Nợ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ): Phản ánh giá trị nguyên, vật liệu tồn kho (đầu kỳ hoặc cuối kỳ).

- **Tài khoản “ Công cụ, dụng cụ ”**: Dùng để phản ánh tình hình hiện có, biến động tăng, giảm trong kỳ của các loại công cụ, dụng cụ theo giá thực tế (giá mua và chi phí thu

mua) theo từng loại. Tài khoản “ Công cụ dụng cụ” có kết cấu tương tự như tài khoản: Nguyên liệu, vật liệu:

- **Tài khoản : “Hàng hoá”** : Tài khoản này phản ánh giá trị hiện có, biến động tăng, giảm của hàng hoá tại kho, tại quầy của doanh nghiệp, chi tiết theo từng kho, từng quầy, từng loại, từng nhóm, từng thứ hàng hoá.

Bên nợ: Giá trị mua của hàng hóa nhập kho và chi phí mua hàng hóa.

Bên có: Giá trị mua của hàng hoá xuất và phí thu mua phân bổ cho hàng tiêu thụ.

Dư Nợ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ): Phản ánh trị giá mua của hàng tồn kho và phí thu mua của hàng còn lại chưa tiêu thụ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ).

Tài khoản “Hàng hoá” chi tiết theo hai khoản :

+ Giá mua hàng hóa (kể cả thuế phải nộp về hàng mua – nếu có)

+ Chi phí mua hàng hoá.

- **Tài khoản “Hàng mua đang đi đường”**: Hàng mua đang đi đường là tất cả các loại vật tư, hàng hóa mà đơn vị đã mua hoặc chấp nhận mua (đã thuộc sở hữu của đơn vị) nhưng cuối kỳ hàng vẫn chưa kiểm nhận, bàn giao (kể cả số đang gửi tại kho người bán).

Bên nợ: Trị giá hàng đi đường tăng thêm trong kỳ

Bên có: Trị giá hàng đi đường kỳ trước đã kiểm nhận, bàn giao kỳ này.

Dư nợ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ): Phản ánh trị giá hàng đang đi đường (đầu kỳ hoặc cuối kỳ).

- **Tài khoản “Thanh toán với người bán”**: Dùng để theo dõi toàn bộ các khoản thanh toán với người bán, người cung cấp vật tư, hàng hoá, dịch vụ; người nhận thầu xây dựng cơ bản, sửa chữa lớn tài sản cố định(kể cả tiền ứng trước cho người bán).

Bên nợ:

- Số tiền đã trả cho người bán (kể cả ứng trước)

- Giảm giá hàng bán được hưởng.

- Trị giá hàng mua trả lại.

Bên có:

- Số tiền phải trả cho người bán

- Số tiền thừa được người bán trả lại.

Tài khoản này có thể đồng thời vừa có số dư bên Nợ, vừa đồng thời có số dư bên Có.

Dư nợ: Số tiền trả thừa hoặc ứng trước cho người bán

Dư có: Số tiền còn nợ người bán.

Tài khoản “Thanh toán với người bán” được mở chi tiết theo từng chủ nợ, khách nợ và không được bù trừ khi lên bảng cân đối nếu khác đối tượng thanh toán.

Ngoài ra, trong quá trình mua hàng, tất yếu phát sinh các nghiệp vụ thanh toán về tiền hàng, tiền vận chuyển, bốc dỡ... Do đó, kế toán còn sử dụng một số tài khoản liên quan khác như tài khoản “Tiền mặt”; tài khoản “Tiền gửi ngân hàng”; v.v.....

❖ Phương pháp hạch toán

Do đặc điểm hoạt động sản xuất, kinh doanh và yêu cầu quản lý khác nhau nên việc hạch toán quá trình cung cấp giữa các đơn vị không hoàn toàn giống nhau. Chẳng

hạn, đối với các đơn vị kinh doanh thương mại, cần hạch toán riêng khối lượng hàng hoá mua vào và chi phí thu mua để từ đó xác định được chỉ tiêu khối lượng hàng hóa luân chuyển và phí lưu thông của hàng luân chuyển (gồm phí thu mua, bảo quản và tiêu thụ). Tuy nhiên, về cơ bản, hạch toán quá trình cung cấp vẫn giống nhau giữa các DN. Cụ thể:

- Trường hợp hàng mua ngoài, đã kiểm nhận nhập kho, chưa trả tiền cho người bán:

Nợ TK “ Nguyên- vật liệu”: Giá mua vật liệu nhập kho.

Nợ TK “ Công cụ, dụng cụ”: Giá mua công cụ, dụng cụ nhập kho.

Nợ TK “Hàng hoá”: Giá mua hàng hóa nhập kho.

Nợ TK “ Thuế GTGT được khấu trừ “: Thuế GTGT đầu vào.

Có TK “ Thanh toán với người bán” : Số tiền hàng phải trả cho người bán.

- Các chi phí thu mua thực tế phát sinh (vận chuyển, bốc dỡ ...):

Nợ TK “ Nguyên – vật liệu” : Chi phí thu mua vật liệu

Nợ TK “ Công cụ, dụng cụ” : Chi phí thu mua công cụ, dụng cụ

Nợ TK “Hàng hoá” : Chi phí thu mua hàng hóa.

Nợ TK “ Thuế GTGT được khấu trừ” : Số thuế GTGT đầu vào được khấu trừ tính trên chi phí thu mua (nếu có).

Có các tài khoản chi phí liên quan (tiền mặt, tiền gửi ngân hàng, thanh toán với người bán). Tổng giá thanh toán.

- Khi thanh toán tiền hàng, tiền vận chuyển...cho người bán, người vận chuyển, bốc dỡ, kế toán ghi:

Nợ TK “ Thanh toán với người bán”: Số tiền đã thanh toán

Có TK liên quan (tiền mặt, TGNH...)

-Trường hợp mua hàng thanh toán trực tiếp cho người bán, vận chuyển, bốc dỡ:

Nợ TK “ Nguyên vật liệu, vật liệu”, TK “ Công cụ, dụng cụ”, TK “ Hàng hoá”: Giá thực tế vật liệu, dụng cụ, hàng hoá nhập kho.

Nợ TK “ Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ”: Thuế GTGT đầu vào.

Có TK “ Tiền mặt”: Thanh toán bằng tiền mặt.

Có TK “ Tiền gửi ngân hàng”: Thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng chuyển khoản)

Có TK “ Vay ngắn hạn”: Thanh toán bằng tiền vay ngắn hạn ngân hàng và vay đối tượng khác.

- Trường hợp hàng mua, cuối kỳ đang đi đường, ghi trị giá hàng mua đang đi đường.

Nợ TK “ Hàng mua đang đi đường”: Trị giá hàng mua đang đi đường.

Nợ TK “ Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ”: Thuế GTGT đầu vào.

Có TK “Thanh toán với người bán”: Số tiền phải trả theo hóa đơn người bán.

Có TK “ Tiền Mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”, “Vay ngắn hạn”: Số tiền đã trả về lượng hàng đang đi đường.

- Trường hợp hàng đang đi đường kỳ trước, về nhập kho kỳ này:

Nợ TK liên quan (TK “ Nguyên vật liệu, vật liệu”, TK “Công cụ, dụng cụ”, TK “ Hàng hóa”): Giá trị hàng nhập kho.

Có TK “ Hàng mua đang đi đường”: Giá trị hàng đã kiểm nhận

Ví dụ: Tình hình thu mua và nhập kho vật liệu, công cụ tại một doanh nghiệp trong tháng 9/2003 như sau (đơn vị : triệu đồng).

1. Mua một lô vật liệu chính, chưa thanh toán tiền cho người bán, trị giá thanh toán 110 (trong đó thuế GTGT 10). Hàng đã kiểm nhận, nhập kho.
2. Chi phí vận chuyển, bốc dỡ số vật liệu trên chi trả bằng tiền mặt :2
3. Thu mua vật liệu phụ và công cụ lao động nhỏ theo tổng giá thanh toán (cả thuế GTGT 10%) vật liệu phụ: 22, công cụ lao động nhỏ:44), đã thanh toán cho người bán bằng tiền gửi ngân hàng. Cuối tháng, số hàng này vẫn chưa về đến đơn vị
4. Dùng tiền mặt mua một lô vật liệu phụ theo giá thanh toán (gồm cả thuế GTGT 1,5) là 16,5. Hàng đã kiểm nhận nhập kho.

Các nghiệp vụ trên được định khoản và phản ánh vào sơ đồ tài khoản chữ T như sau:

1) Nợ TK “ Nguyên liệu, vật liệu (chi tiết VLC):100

Nợ TK “ Thuế GTGT được khấu trừ”: 10

Có TK “ Thanh toán với người bán”: 110

2) Nợ TK “ Nguyên vật liệu” (chi tiết VLC):2

Có TK “ Tiền mặt”: 2

3) Nợ TK “ Hàng mua đi đường”: 60

Nợ TK “ Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ: 6

Có TK “ Tiền gửi ngân hàng”: 66

4) Nợ TK “ Nguyên, vật liệu” (chi tiết VLC): 15.0

Nợ TK “ Thuế GTGT đầu vào được khấu trừ”: 1,5

Có TK “ Tiền mặt”: 16,5

Phản ánh ví dụ trên sơ đồ tài khoản như sau”

TK “Vật liệu chính”

SDDK: xxx (1) 100.000.000 (2) 2.000.000	
---	--

TK “Nguyên liệu , vật liệu”

SDDK: xxx (1) 100.000.000 (2)2.000.000 (4) 15.000.000	
--	--

TK “Vật liệu phụ”

SDDK: xxx (4) 15.000.000	
-----------------------------	--

TK “Thuế GTGT được khấu trừ”

SDDK: xxx (1) 10.000.000 (3)6.000.000 (4) 1.500.000	
--	--

TK “Hàng mua ĐDD”

(3) 60.000.000	
----------------	--

TK “TGNH”

SDDK: xxx	66.000.000 (3)
-----------	----------------

TK “Phải trả cho người bán”	TK “Tiền mặt”
100.000.000 (1)	SDDK: xxx 2.000.000 (2)
	16.500.000 (4)

2. Kế toán toán quá trình sản xuất

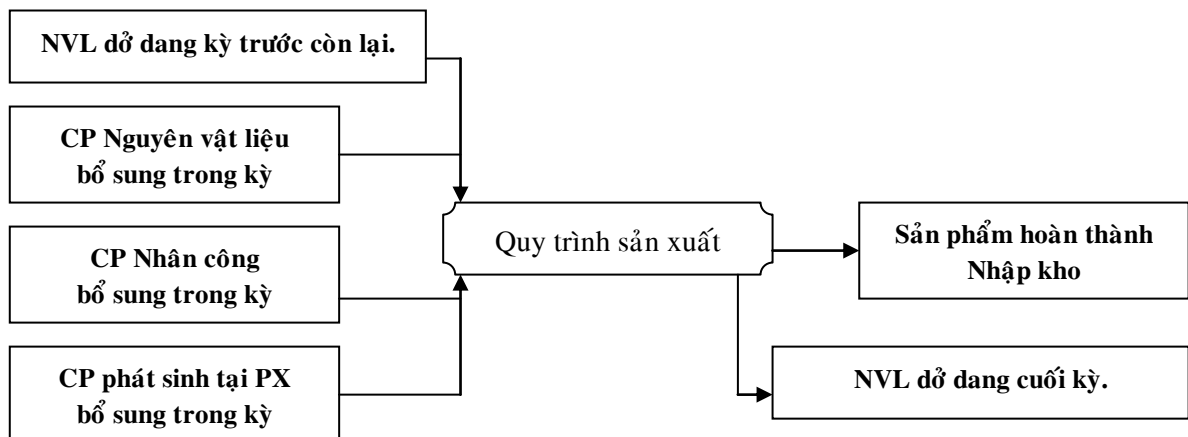
a. Ý nghĩa và nhiệm vụ hạch toán

Quá trình sản xuất là quá trình kết hợp giữa sức lao động với tư liệu lao động để tạo ra sản phẩm. Trong giai đoạn này, một mặt, đơn vị phải bỏ ra các khoản chi phí để tiến hành sản xuất; mặt khác, đơn vị lại thu được một lượng kết quả sản xuất gồm thành phẩm và sản phẩm dở dang. Để bảo đảm bù đắp chi phí và có lãi, đòi hỏi các doanh nghiệp phải áp dụng mọi biện pháp để tăng lượng kết quả thu được, giảm lượng chi phí chi ra thu được kết quả cao nhất. Giai đoạn sản xuất chính là giai đoạn tạo ra giá trị thặng dư và nó có vị trí đặc biệt quan trọng trong toàn bộ quá trình sản xuất kinh doanh và phải được hạch toán chặt chẽ.

Việc hạch toán quá trình sản xuất phải quán triệt các nhiệm vụ chủ yếu sau:

-Tập trung, phân bổ đúng và kịp thời các loại chi phí sản xuất theo các đối tượng hạch toán chi phí và đối tượng tính giá thành. Trên cơ sở đó, kiểm tra tình hình thực hiện các định mức và dự tính chi phí sản xuất.

-Tính toán chính xác giá thành sản xuất (giá thành công xưởng) của sản phẩm, dịch vụ hoàn thành. Đồng thời, phản ánh lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành, nhập kho hay tiêu thụ (chi tiết từng hoạt động, từng mặt hàng).



b. Phương pháp hạch toán quá trình sản xuất

❖ Tài khoản sử dụng

Để theo dõi, tổng hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm, kế toán sử dụng các tài khoản chủ yếu sau:

-Tài khoản “ Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang”

Tài khoản này mở chi tiết theo từng ngành sản xuất, từng nơi phát sinh chi phí, từng sản phẩm, nhóm sản phẩm, từng loại dịch vụ v.v.....và theo các chi phí sản xuất.

Bên nợ: Tập hợp chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ.

Bên có: Phản ánh các tài khoản ghi giảm chi phí sản xuất và tổng giá thành công xưởng thực tế của sản phẩm, lao vụ hoàn thành.

Dư Nợ (đầu kỳ hoặc cuối kỳ): Phản ánh chi phí sản xuất của sản phẩm, lao vụ dở dang (đầu kỳ hoặc cuối kỳ).

-*Tài khoản “Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp”*: Dùng theo dõi giá trị nguyên, vật liệu chính, vật liệu phụ, nhiên liệu v.v.....sử dụng trực tiếp cho việc chế tạo sản phẩm hay trực tiếp thực hiện các lao vụ, dịch vụ trong kỳ.

Bên Nợ: Tập hợp chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp.

Bên Có: Các khoản ghi giảm chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp và chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp được kết chuyển vào tài khoản tính giá.

Tài khoản “Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp” không có số dư và được mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất, sản phẩm, nhóm sản phẩm....)

-*Tài khoản “ Chi phí nhân công trực tiếp”*: Bao gồm tiền lương và phụ cấp lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất, chế tạo sản phẩm hay thực hiện các lao vụ, dịch vụ cùng các khoản trích theo tỷ lệ quy định cho các quỹ kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế tính trên số lương và phụ cấp lương phải trả cho công nhân sản xuất trong kỳ.

Bên Nợ: Tập hợp chi phí công nhân trực tiếp.

Bên Có: Kết Chuyển chi phí nhân công trực tiếp

Tài khoản này không có số dư và cũng được mở chi tiết theo từng đối tượng tập hợp chi phí (phân xưởng, bộ phận sản xuất, sản phẩm....)

- *Tài khoản “Chi phí sản xuất chung”*: Chi phí sản xuất chung là những chi phí cần thiết còn lại để sản xuất sản phẩm hay thực hiện lao vụ, dịch vụ sau chi nguyên, vật liệu và phân công trực tiếp. Đây là những chi phí phát sinh trong phạm vi phân xưởng, bộ phận sản xuất của doanh nghiệp như chi phí nhân viên phân xưởng, chi phí vật liệu, dụng cụ....

Bên Nợ: Tập hợp chi phí sản xuất chung.

Bên Có: Các khoản ghi giảm chi phí sản xuất chung và phân bổ chi phí sản xuất chung cho các đối tượng tính giá.

Tài khoản “ Chi phí sản xuất chung” không có số dư và được mở theo từng phân xưởng, bộ phận sản xuất, trong đó được chi tiết theo từng nội dung chi phí (vật liệu, nhân công)

Ngoài các tài khoản trên, trong quá trình hạch toán kế toán còn sử dụng các tài khoản liên quan khác như các tài khoản phản ánh chi phí: tài khoản “ Thanh toán với công nhân viên chức”, tài khoản “Các khoản phải trả, phải nộp khác”, tài khoản “ Nguyên, vật liệu”, tài khoản “ Chi phí trả trước”, tài khoản “ Công cụ, dụng cụ”, tài khoản “ khấu hao tài sản cố định”, v.v....., các tài khoản phản ánh khác như: tài khoản “ Thành phẩm”, tài khoản “ Hàng gửi đi bán”, v.v....

❖ **Phương pháp hạch toán**

Hạch toán quá trình sản xuất bao gồm các bước từ tập hợp chi phí sản xuất thực tế phát sinh, phản ánh các khoản ghi giảm chi phí sản xuất, sau đó tổng hợp chi phí, xác định giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ. Từ đó, tính ra tổng giá thành sản phẩm. Các bước công việc trên được tiến hành như sau:

- Tập hợp chi phí nguyên, vật liệu liên quan trực tiếp đến từng đối tượng (phân xưởng, bộ phận sản xuất, sản phẩm...).

Nợ TK “ Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp”.

Có TK “ Nguyên, vật liệu” (Chi tiết theo từng loại vật liệu).

- Tập hợp chi phí nhân công trực tiếp liên quan đến từng đối tượng.

Nợ TK “ Chi phí nhân công trực tiếp”.

Có TK “ Thanh toán với công nhân viên chức”: Tiền lương và phụ cấp lương phải trả cho công nhân trực tiếp.

Có TK “ Kinh phí công đoàn, bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế”: Trích cho các quỹ theo tỷ lệ quy định với tiền lương và phụ cấp lương tính vào chi phí.

- Tập hợp chi phí sản xuất chung theo từng phân xưởng:

Nợ TK “ Chi phí sản xuất chung”

Có TK “ Thanh toán với công nhân viên chức”: Tiền lương và phụ cấp lương nhân viên quản lý phân xưởng.

Có TK “ Quỹ bảo hiểm xã hội, bảo hiểm y tế, kinh phí công đoàn”.

Có TK “ Nguyên, vật liệu”: Chi phí vật liệu gián tiếp.

Có TK “ Công cụ, dụng cụ” : Chi phí dụng cụ dùng cho sản xuất.

Có TK “ Hao mòn TSCĐ”: Trích khấu hao TSCĐ của phân xưởng sản xuất.

Có TK “ Chi phí trả trước”: Phân bổ chi phí trả trước.

Có TK “ Chi phí phải trả”: Trích trước chi phí trả theo kế hoạch.

Có TK “ Thanh toán với người bán”: Chi phí dịch vụ mua ngoài phải trả.

Có TK “ Tiền mặt”. “ Tiền gửi NH”: Chi phí khác bằng tiền.

- Các khoản ghi giảm chi phí (phế liệu thu hồi, vật tư xuất dùng không hết nhập kho..).

Nợ TK “ Nguyên, vật liệu”: Thu hồi nhập kho

Nợ TK “ Tiền mặt”, “Tiền gửi ngân hàng”: Bán thu hồi bằng tiền.

Có TK “ Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp”: Ghi giảm chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp.

Có TK “ Chi phí sản xuất chung”: Ghi giảm chi phí sản xuất chung.

- Kết chuyển chi phí sản xuất sản phẩm (chi tiết cho từng đối tượng):

+ Kết chuyển chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp:

Nợ TK “ Chi phí sản xuất – kinh doanh dở dang”

Có TK “ Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp”.

+ Kết chuyển chi phí nhân công trực tiếp:

Nợ TK “ Chi phí sản xuất – kinh doanh dở dang”

Có TK “ Chi phí nhân công trực tiếp”.

+ Phân bổ chi phí sản xuất chung:

Nợ TK “ Chi phí sản xuất – kinh doanh dở dang”

Có TK “ Chi phí sản xuất chung”.

- Kết chuyển trị giá thành phẩm, lao vụ hoàn thành theo giá thành công xưởng thực tế:

	<i>Chi phí</i>		<i>Chi phí</i>		<i>Chi phí</i>
<i>Giá thành</i>	<i>sản xuất</i>		<i>sản xuất</i>		<i>sản xuất</i>
<i>Công xưởng =</i>	<i>dở dang</i>	<i>+</i>	<i>phát sinh</i>	<i>-</i>	<i>dở dang</i>
<i>Thực tế</i>	<i>đầu kỳ</i>		<i>trong kỳ</i>		<i>cuối kỳ.</i>

Nợ TK “ Thành phẩm “: nhập kho thành phẩm.

NợTK “ Hàng gửi bán”: Gửi đi tiêu thụ hoặc ký gửi đại lý.

NợTK “ Giá vốn hàng bán”: Tiêu thụ trực tiếp.

Có TK “ Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang”: Tổng giá thành thành phẩm, lao vụ hoàn thành.

Ví dụ: Tại một nhà máy có một phân xưởng chuyên xuất một loại sản phẩm A, trong tháng 9/2003 có tài liệu như sau (đơn vị: đồng):

I. Số dư đầu kỳ của một số tài khoản:

- TK “ Nguyên, vật liệu” : 40.000.000, trong đó:
 - + Vật liệu chính: 25.000.000
 - + Vật liệu phụ: 10.000.000
 - + Nhiên liệu: 5.000.000
- TK: “Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”: 17.000.000 (trị giá theo nguyên liệu chính)

II. Các nghiệp vụ phát sinh trong kỳ:

- 1) Mua vật liệu chính trị giá thanh toán 110.000.000 (trong đó thuế GTGT 10.000.000), đã trả bằng tiền gửi ngân hàng. Hàng đã nhập kho.
- 2) Xuất kho vật liệu để chế tạo sản xuất, trị giá 90.000.000 trong đó vật liệu chính 85.000.000, vật liệu phụ 5.000.000.
- 3) Tính ra tiền lương phải trả cho công nhân trực tiếp sản xuất 30.000.000, nhân viên quản lý phân xưởng 5.000.000.
- 4) Trích kinh phí công đoàn, Bảo hiểm xã hội, Bảo hiểm y tế theo tỷ lệ quy định (19%) trên tổng số tiền lương tính vào chi phí kinh doanh.
- 5) Các chi phí sản xuất chung khác thực tế phát sinh:
 - Chi phí nhiên liệu: 5.000.000;
 - Chi phí trả trước phân bổ kỳ này: 6.000.000;
 - Chi phí khấu hao TSCĐ: 10.000.000;
 - Chi phí dịch vụ khác mua ngoài trả bằng tiền mặt: 3.990.000
- 6) Tổng số sản phẩm hoàn thành trong kỳ 800 chiếc; trong đó nhập kho 500 chiếc, gửi đi bán 300 chiếc; dở dang 200 chiếc (tính theo giá trị vật liệu chính tiêu hao)

III. Tài liệu kiểm kê cuối kỳ:

- Giá trị nguyên, vật liệu tồn kho: 45.000.000
- Trong đó:
 - + Vật liệu chính: 40.000.000
 - + Vật liệu phụ: 5.000.000
 - Giá trị sản phẩm dở dang: 20.400.000 (trị giá theo nguyên liệu chính)

Tình hình trên được kế toán phản ánh như sau (đơn vị : đồng)

Bước 1: Tập hợp chi phí

- 1) *Nợ TK “ Nguyên, vật liệu “ (vật liệu chính) 100.000.000*
Nợ TK “ Thuế GTGT được khấu trừ “ : 10.000.000
Có TK “ TGNH”: 110.000.000
- 2) *Nợ TK “ Chi phí NVL trực tiếp” : 90.000.000*

- Có TK “Nguyên, vật liệu” 90.000.000
- Vật liệu chính: 85.000.000
 - Vật liệu phụ: 5.000.000
- 3) Nợ TK “ Chi phí nhân công TT” : 30.000.000
 Nợ TK “ Chi phí sản xuất chung “ 5.000.000
 Có TK” Thanh toán với CNV” :35.000.000
- 4) Nợ TK “ Chi phí nhân công TT” : 5.700.000
 Nợ TK “ Chi phí sản xuất chung” :950.000
 Có TK “ BHYT, BHXH, KPCĐ” : 6.650.000
- 5) Nợ TK “ Chi phí SXC” :24.990.000
 Có TK “ NVL “ (nhiên liệu): 5.000.000
 Có TK “CP trả trước “ : 6.000.000
 Có TK “ Hao mòn TSCĐ” : 10.000.000
 Có TK “Tiền mặt “: 3.990.000

Bước 2: Kết chuyển chi phí cho sản phẩm sản xuất tại ngày cuối kỳ

- 6a) Nợ TK “CP SXKD dở dang “ : 90.000.000
 Có TK “ CP NVLTT” : 90.000.000
- 6b) Nợ TK “ Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang “: 35.700.000
 Có TK “ Chi phí nhân công trực tiếp “ : 35.700.000
- 6c) Nợ TK “ Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang “ : 30.940.000
 Có TK “ Chi phí sản xuất chung” 30.940.000

Bước 3: Lập bảng tính giá thành đơn vị sản phẩm

Khoản mục chi phí	Giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ	Chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ	Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ	Tổng giá thành sản phẩm	Giá thành đơn vị sản phẩm
1. Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp	17.000	90.000	20.400	86.600	108.250
Trong đó: Vật liệu chính	17.000	85.000	20.400	81.600	102.000
2. Chi phí nhân công trực tiếp	-	35.700	-	35.700	44.625
3. Chi phí sản xuất chung	-	30.940	-	30.940	38.675
Cộng	17.000	156.640	20.400	153.240	191.550

Bước 4: Giá trị sản phẩm nhập kho và gửi bán.

- 6d) Nợ TK “ Thành phẩm” : 95.775.000 (500c x 191.550đ/c)
 Nợ TK “Hàng gửi bán” 57.465.000 (300c x 191.550đ/c)
 Có TK :” Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang”: 148.142.000.

Bút toán (6d) được xác lập trên cơ sở bảng tính giá thành đơn vị sản phẩm hoàn thành. Tình hình trên được phản ánh vào sơ đồ tài khoản như sau (1.000đ)

TK” Nguyên liệu,vật liệu”		TK “ Chi phí nguyên, vật liệu trực tiếp”	
SD: 40.000	90.000 (2)	(2) 90.000	90.000 (6a)
(1) 100.000	5.000 (5)		
cộng: 100.000	cộng: 95.000	Cộng: 90.000	Cộng:90.000
SD: 45.000			

TK “ Nguyên liệu vật liệu”
(vật liệu chính)

SD: 25.000	85.000 (2)
(1) 100.000	
Cộng:100.000	Cộng: 85.000

TK “ Chi phí nhân công trực tiếp”

(3) 30.000	35.700 (6b)
(4) 5.700	
Cộng:35.700	Cộng: 35.700
	SD: 40.000

TK “Nguyên liệu, vật liệu”
(vật liệu phụ)

SD: 10.000	5.000 (2)
Cộng: 0	cộng: 5.000
SD: 5.000	Cộng: 30.940

TK “ Chi phí sản xuất chung”

(3) 5.000	30.940 (6c)
(4) 950	
(5) 24.990	
Cộng: 30.940	

TK “ Nguyên liệu vật liệu”
(nhiên liệu)

SD: 5.000	5.000(5)
Cộng PS: 0	Cộng : 5.000
	SD: 0

TK “ Chi phí trả trước”

SD: xxx	6.000 (5)
---------	-----------

TK “ Thanh toán với CNV”

35.000 (3)	
------------	--

TK “ Chi phí SXKD dở dang”

SD: 17.000	
(6a): 90.000	
(6b): 35.700	153.240(6d)
(6c): 30.940	
Cộng: 156.640	Cộng: 153.240
SD: 20.400	

TK “ Thuế GTGT đầu
Vào được khấu trừ”

(1) 10.000	
------------	--

TK “ Kinh phí công đoàn,
BHXH, BHYT”

	6.650 (4)
--	-----------

TK “ Thành phẩm”

(6d) 95.775	
-------------	--

TK “ Hao mòn TSCĐ”

	10.000.000 (5)
--	----------------

TK “ Hàng gửi bán”

(6d) 57.465.000	
-----------------	--

TK “ Tiền mặt

SD:xxx	3.990.000 (5)
--------	---------------

TK” TGNH”

SD: xxx	110.000.000 (1)
---------	-----------------

3. Kế toán quá trình tiêu thụ sản phẩm và xác định kết quả kinh doanh

3.1 Kế toán quá trình tiêu thụ sản phẩm

a. Ý nghĩa và nhiệm vụ hạch toán

Tiêu thụ là giai đoạn cuối cùng của quá trình sản xuất kinh doanh. Thông qua tiêu thụ, giá trị và giá trị sử dụng của sản phẩm được thực hiện, đơn vị thu hồi được vốn bỏ ra. Quá trình tiêu thụ được coi là hoàn thành khi hàng hoá thực sự đã tiêu thụ tức là khi quyền sở hữu về hàng hoá đã chuyển từ người bán sang người mua. Nói cách khác, hàng hoá đã được người mua chấp nhận hoặc người bán đã thu được tiền.

Hạch toán quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ có các nhiệm vụ sau:

- Hạch toán đầy đủ, chính xác tình hình tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ cùng các chi phí phát sinh trong quá trình tiêu thụ.
- Xác định kịp thời kết quả tiêu thụ của từng mặt hàng, từng loại sản phẩm, dịch vụ cũng như toàn bộ lợi nhuận về tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá dịch vụ.

b. Phương pháp hạch toán tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ:

❖ Tài khoản sử dụng

Hạch toán quá trình tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ sử dụng các tài khoản sau:

- *Tài khoản “Thành phẩm”*: Thành phẩm là những sản phẩm đã kết thúc giai đoạn sản xuất, được kiểm nhận, nhập kho và tính theo giá thành công xưởng thực tế (giá thành sản xuất thực tế)

Bên Nợ: Trị giá thành phẩm tăng thêm trong kỳ

Bên Có: Trị giá thành phẩm giảm đi trong kỳ

Dự Nợ: Trị giá thành phẩm tồn kho

- *TK “Hàng hoá”* (Xem phần trên)

- *Tài khoản “Hàng gửi bán”*: Hàng gửi bán là toàn bộ hàng tiêu thụ theo phương thức chuyển hàng và hàng gửi đại lý, ký gửi. Số hàng gửi bán khi chưa được người mua chấp nhận vẫn thuộc quyền sở hữu của đơn vị.

Bên Nợ: Giá vốn của hàng gửi bán

Bên Có: Giá vốn của hàng gửi bán được chấp nhận hoặc bị từ chối trả lại.

Dư Nợ: Giá vốn của hàng gửi bán chưa được chấp nhận

- *Tài khoản “Giá vốn hàng bán”* : Phản ánh trị giá vốn của hàng tiêu thụ trong kỳ.

Bên Nợ: Trị giá vốn hàng tiêu thụ trong kỳ

Bên Có: Kết chuyển trị giá vốn hàng tiêu thụ

Tài khoản “Giá vốn hàng bán” cuối kỳ không có số dư.

- *Tài khoản “Doanh thu bán hàng”*: Doanh thu bán hàng là tổng giá trị được thực hiện do bán hàng hoá, sản phẩm, cung cấp lao vụ, dịch vụ cho khách hàng. Tài khoản này dùng để phản ánh tổng số doanh thu bán hàng thực tế và các khoản giảm doanh thu. *Cần chú ý rằng, đối với các doanh nghiệp tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp khấu trừ, doanh thu ghi nhận ở tài khoản này là giá bán không bao gồm thuế giá trị gia tăng đầu ra phải nộp; ngược lại, với những doanh nghiệp tính thuế giá trị gia tăng theo phương pháp trực tiếp hay những đối tượng không thuộc diện chịu thuế giá trị gia tăng, doanh thu ghi nhận ở tài khoản này là tổng giá thanh toán.*

Bên Nợ:

- Số thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế xuất khẩu phải nộp (nếu có).
- Số chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và doanh thu của bán hàng bị trả lại
- Kết chuyển doanh thu thuần về bán hàng trong kỳ

Bên Có: Tổng số doanh thu bán hàng thực tế trong kỳ

Tài khoản này không số dư và được chi tiết làm 3 tiêu khoản:

- Doanh thu bán hàng hoá
- Doanh thu bán hàng thành phẩm
- Doanh thu cung cấp dịch vụ

❖ Phương pháp hạch toán tiêu thụ theo các phương thức tiêu thụ

Phương thức tiêu thụ là các cách thức bán hàng và thanh toán tiền hàng. Trên thực tế, hàng hoá có thể tiêu thụ bằng cách bán buôn (qua kho, chuyển hàng, vận chuyển thẳng) hay bán lẻ, bán trả góp hoặc ký gửi, đại lý. Mỗi một phương thức tiêu thụ khác nhau sẽ không giống nhau về cách thức, địa điểm giao thức tiêu thụ và lĩnh vực kinh doanh (sản xuất, thương mại), các doanh nghiệp có thể áp dụng các mô hình hạch toán sau:

- **Mô hình 1:** Áp dụng trong các doanh nghiệp sản xuất, dịch vụ, thương mại tiêu thụ hàng theo phương thức trực tiếp (kể cả bán buôn hay bán lẻ): Tiêu thụ trực tiếp là phương thức giao hàng cho người mua trực tiếp tại kho, tại quầy hàng hay tại các bộ phận sản xuất. Hàng hoá khi bàn giao cho người mua được chính thức coi là tiêu thụ và đơn vị bán mất quyền sở hữu về số hàng này. Có thể khái quát theo lộ trình sau.

- ⊕ Giao hàng tại kho, tại quầy.
- ⊕ Phát hành hóa đơn.
- ⊕ Thu tiền (hoặc xác nhận nợ) và ghi nhận doanh thu.
- ⊕ Tính giá xuất kho (giá vốn) của hàng hóa tiêu thụ.

⊕ Cuối kỳ phân bổ chi phí mua hàng cho lượng hàng bán ra. Trong đó tiêu thức phân bổ có thể là trị giá mua của hàng hóa hay số lượng, trọng lượng, doanh số... Còn hàng còn lại cuối kỳ bao gồm hàng tồn kho, hàng đang gửi bán, gửi đại lý, ký gửi chưa bán được.

- **Mô hình 2:** Áp dụng cho phương thức tiêu thụ gửi bán, chờ chấp nhận hay gửi đại lý, ký gửi hoặc bán buôn vận chuyển thẳng (có tham gia thanh toán)

+ Phương pháp tiêu thụ gửi bán, chờ chấp nhận (còn gọi là chuyển hàng theo hợp đồng): Bên bán chuyển hàng cho bên mua theo địa điểm ghi trong hợp đồng. Hàng gửi đi vẫn thuộc sở hữu của đơn vị, chỉ khi nào thu được tiền hoặc được bên mua chấp nhận (đã kiểm nhận, bàn giao) thì số hàng được chấp nhận mới chính thức coi là tiêu thụ

+ Phương thức bán buôn vận chuyển thẳng, không qua kho: Phương thức này chỉ áp dụng đối với các doanh nghiệp kinh doanh thương mại. Hàng thu mua không nhập kho mà chuyển thẳng đến giao cho đơn vị mua. Công ty thương mại phải tiến hành thanh toán với cả bên bán và bên mua (có tham gia thanh toán) hoặc chỉ làm trung gian, môi giới để hưởng hoa hồng (không tham gia thanh toán).

+ Phương thức bán hàng ký gửi, đại lý: Bên bán xuất giao hàng cho các đơn vị, cá

nhân làm đại lý. Số hàng gửi giao cho đại lý vẫn thuộc quyền sở hữu của đơn vị, chỉ khi nào nhận thông báo của các đại lý (hoặc quá thời hạn quy định) thì số hàng gửi đại lý mới chính thức coi là tiêu thụ. Theo phương thức này, chủ hàng phải trả hoa hồng cho đại lý (tính vào chi phí bán hàng) và đại lý được hưởng hoa hồng (tính vào doanh thu)

- ⊕ Xuất kho hàng hóa gửi đi bán.
- ⊕ Chờ thông báo xác nhận hàng hóa tiêu thụ.
- ⊕ Khi có thông tin tiêu thụ hàng hóa, ghi nhận doanh thu, thuế, công nợ.
- ⊕ Kết chuyển giá vốn hàng tiêu thụ.
- ⊕ Cuối kỳ phân bổ chi phí mua hàng cho lượng hàng bán ra.

- **Mô hình 3:** Áp dụng đối với các doanh nghiệp nhận làm đại lý, bán hàng ký gửi, hưởng hoa hồng. Với các doanh nghiệp, hàng hoá không thuộc sở hữu của họ, do vậy giá trị hàng hoá nhận bán đại lý sẽ được ghi đơn vào tài khoản ngoài bảng cân đối kế toán “Hàng hoá nhận bán hộ, ký gửi”. Khi bán được hàng, doanh nghiệp sẽ được hưởng hoa hồng và ghi nhận vào doanh thu đồng thời xác định khoản phải trả cho chủ hàng. sau đó doanh nghiệp theo dõi khoản phải thanh toán tiền hàng cho chủ hàng (bên giao đại lý).

3.2. Hạch toán kết quả kinh doanh

a. Nội dung và tài khoản hạch toán

Kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hóa, lao vụ, dịch vụ được biểu hiện dưới chỉ tiêu lợi nhuận (hoặc lỗ) về tiêu thụ và được tính như sau:

$$\text{Lợi nhuận hoặc lỗ về tiêu thụ} = \text{Lợi nhuận gộp về tiêu thụ} - \text{Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp}$$

Trong đó:

$$\text{Lợi nhuận gộp về tiêu thụ} = \text{Doanh thu thuần về tiêu thụ} - \text{Giá vốn hàng bán}$$

Để xác định kết quả tiêu thụ và phản ánh kết quả tiêu thụ, kế toán sử dụng các tài khoản sau:

- **Tài khoản:** “Xác định kết quả kinh doanh”: Tài khoản này được sử dụng để xác định kết quả kinh doanh theo từng hoạt động (hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động tài chính và hoạt động bất thường). Với hoạt động sản xuất kinh doanh, kết quả cuối cùng chính là lợi nhuận (hoặc lỗ) về tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ và do vậy, tài khoản “Xác định kết quả kinh doanh” có nội dung phản ánh như sau:

Bên Nợ:

- Giá vốn hàng tiêu thụ trong kỳ;
- Chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp
- Kết chuyển kết quả tiêu thụ (lợi nhuận)

Bên Có:

- Doanh thu thuần về tiêu thụ;
 - Kết chuyển kết quả tiêu thụ (lỗ)
- Tài khoản này cuối cùng không có số dư.

- **Tài khoản** “Lợi nhuận chưa phân phối” : Dùng để theo dõi số lãi từ các hoạt động còn lại chưa chia.

Bên Nợ:

- Các khoản lỗ và coi như lỗ từ kinh doanh
- Phân phối lợi nhuận

Bên Có:

- Các khoản lãi và coi như lãi từ kinh doanh
- Xử lý số lỗ.

Dư Nợ (nếu có): Số lỗ chưa xử lý

Dư Có: Số lãi còn lại chưa phân phối

- *Tài khoản “ Chi phí bán hàng”*: Chi phí bán hàng là toàn bộ các khoản chi có liên quan đến hoạt động tiêu sản phẩm, hàng hoá, lao vụ, dịch vụ trong kỳ như chi phí nhân viên bán hàng; chi phí vật liệu, dụng cụ, bao bì, chi phí khấu hao TSCĐ; chi phí dịch vụ mua ngoài... Đây là khoản chi phí thời kỳ nên phát sinh đến đâu trừ hết vào thu nhập đến đó.

Bên Nợ: Tập hợp toàn bộ chi phí bán hàng thực tế phát sinh

Bên Có: Các khoản ghi giảm chi phí hàng và số chi phí bán hàng được kết chuyển trừ vào thu nhập.

Tài khoản này cuối kỳ không có số dư và được mở chi tiết theo từng nội dung chi phí (nhân viên, vật liệu, dụng cụ...)

- *Tài khoản “ Chi phí quản lý doanh nghiệp”*: Chi phí quản lý doanh nghiệp là những khoản chi phí có liên quan chung đến toàn bộ hoạt động của doanh nghiệp mà không tách riêng cho bất kỳ hoạt động nào được. Thuộc chi phí quản lý doanh nghiệp bao gồm nhiều loại như chi phí nhân viên quản lý, chi phí vật liệu quản lý, chi phí đồ dùng văn phòng... Chi phí quản lý doanh nghiệp cũng là một khoản chi phí thời kỳ nên cũng được trừ vào kết quả kinh doanh ở kỳ mà nó phát sinh. Kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản “ Chi phí quản lý doanh nghiệp” cũng tương tự như tài khoản “ Chi phí bán hàng”

Ngoài các tài khoản trên, trong quá trình hạch toán kế toán còn sử dụng một số tài khoản khác có liên quan như tài khoản “ Giá vốn hàng bán”, tài khoản “ Doanh thu bán hàng”, v.v...

b. Phương pháp hạch toán

Hạch toán kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ được tiến hành như sau:

- Tập hợp chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp thực tế phát sinh theo từng loại:

Nợ TK “ Chi phí bán hàng”: Tập hợp chi phí bán hàng hoặc

Nợ TK “ Chi phí quản lý doanh nghiệp”: Tập hợp chi phí quản lý doanh nghiệp.

Có các TK chi phí liên quan chi phí nhân viên, chi phí vật liệu, dụng cụ, chi phí khấu hao...)

- Các khoản ghi giảm chi phí bán hàng, chi phí quản lý (phế liệu thu hồi, vật tư xuất dùng không hết...)

Nợ TK “ Nguyên liệu, vật liệu”, TK “ Tiền mặt”: Giá trị thu hồi.

Có TK liên quan chi phí bán hàng, chi phí quản lý doanh nghiệp).

- Cuối kỳ tiến hành các bút toán kết chuyển sau:

+ Kết chuyển doanh thu thuần về tiêu thụ:

Nợ TK : Doanh thu bán hàng”

Có TK “ Xác định kết quả kinh doanh”

+ Kết chuyển giá vốn hàng bán:

Nợ TK “ Xác định kết quả kinh doanh”

Có TK “ Giá vốn hàng bán”

+ Kết chuyển chi phí bán hàng:

Nợ TK” Xác định kết quả kinh doanh”

Có TK “ Chi phí bán hàng”

+ Kết chuyển chi phí quản lý doanh nghiệp:

Nợ TK “ Xác định kết quả kinh doanh”

Có TK” Chi phí quản lý doanh nghiệp”

+ Kết chuyển kết quả tiêu thụ:

Nếu lãi:

$$\begin{matrix} \text{Doanh} & & \text{Giá} & & \text{Trừ chi} & & \text{Chi phí} & & & \\ \text{thu} & - & \text{vốn} & - & \text{phí} & - & \text{quản lý} & & & \\ \text{thuần} & & \text{hàng} & & \text{bán} & & \text{doanh} & & & \\ & & \text{bán} & & \text{hàng} & & \text{nghiệp} & & & \\ & & & & & & & & & >0 \end{matrix}$$

Nợ TK “ Xác định kết quả kinh doanh “

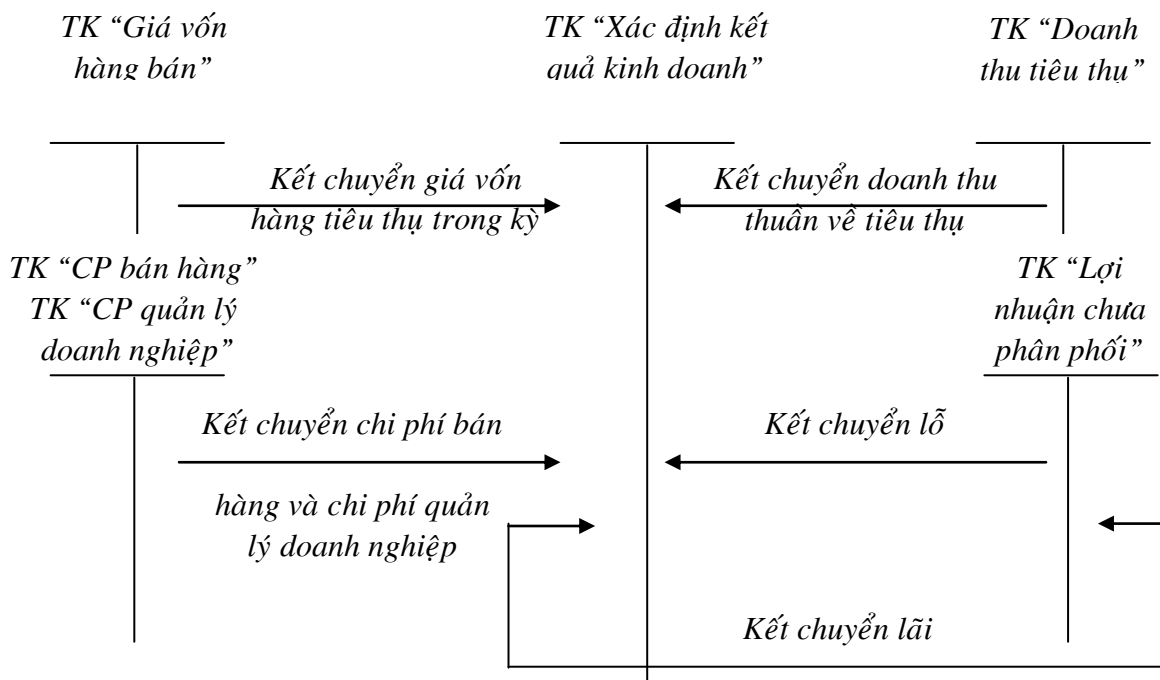
Có TK” Lợi nhuận chưa phân phối”

Nếu lỗ (kết quả < 0)

Nợ TK “ Lợi nhuận chưa phân phối”

Có TK “ Xác định kết quả kinh doanh”


Việc hạch toán kết quả tiêu thụ sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ được khái quát qua sơ đồ :



Sơ đồ hạch toán kết quả tiêu thụ

Câu hỏi ôn tập chương 4:

1. Hãy trình bày khái niệm, ý nghĩa của phương pháp tính giá.
2. Hãy trình bày nguyên tắc và trình tự tính giá tài sản.
3. Hãy trình bày các phương pháp tính giá hàng xuất kho.
4. Hãy trình bày phương pháp hạch toán quá trình cung cấp.
5. Hãy trình bày phương pháp hạch toán quá trình sản xuất.
6. Hãy trình bày phương pháp hạch toán quá trình tiêu thụ và xác định kết quả kinh doanh.

 **Bài tập dành cho Bạn**

Vui lòng tham khảo tài liệu Bài tập.

