

### **3.7- TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM, LAO VỤ, DỊCH VỤ.**

Như đã trình bày, giá thành sản phẩm bao gồm giá thành sản xuất sản phẩm và giá thành toàn bộ (giá thành đầy đủ, hay giá thành tiêu thụ sản phẩm). Phần này chúng ta chỉ đề cập tới việc tính giá thành sản xuất của sản phẩm trong từng phương pháp xác định chi phí.

#### **3.7.1- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp xác định chi phí theo toàn bộ qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm.**

Trong thực tế có nhiều doanh nghiệp xác định, tập hợp chi phí cho toàn bộ qui trình công nghệ, nhưng đối tượng tính giá thành lại không giống nhau do vậy phải căn cứ vào chi phí đã tập hợp chung cho qui trình công nghệ mà vận dụng các phương pháp kỹ thuật tính toán khác nhau để tính giá thành sản phẩm.

##### ***3.7.1.1- Trường hợp qui trình công nghệ sản xuất giản đơn, khép kín, sản xuất nhiều, chu kỳ sản xuất ngắn kỳ tính giá thành phù hợp với kỳ báo cáo là hàng tháng.***

Trong trường hợp này ta áp dụng phương pháp tính giá thành trực tiếp dựa vào số chi phí sản xuất đã tập hợp được riêng theo từng khoản mục chi phí cũng như kết quả đánh giá sản phẩm làm dở để tính ra tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm.

Thí dụ: Một doanh nghiệp sản xuất SP A với qui trình công nghệ giản đơn khép kín, chu kỳ sản xuất ngắn, sản xuất khối lớn, xen kẽ liên tục. Trong tháng 9/N có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

**3.7.1- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp xác định chi phí theo toàn bộ qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm.**

Trong thực tế có nhiều doanh nghiệp xác định, tập hợp chi phí cho toàn bộ qui trình công nghệ, nhưng đối tượng tính giá thành lại không giống nhau do vậy phải căn cứ vào chi phí đã tập hợp chung cho qui trình công nghệ mà vận dụng các phương pháp kỹ thuật tính toán khác nhau để tính giá thành sản phẩm.

**3.7.1.1- Trường hợp qui trình công nghệ sản xuất giản đơn, khép kín, sản xuất nhiều, chu kỳ sản xuất ngắn kỳ tính giá thành phù hợp với kỳ báo cáo là hàng tháng.**

Trong trường hợp này ta áp dụng phương pháp tính giá thành trực tiếp dựa vào số chi phí sản xuất đã tập hợp được riêng theo từng khoản mục chi phí cũng như kết quả đánh giá sản phẩm làm dở để tính ra tổng giá thành và giá thành đơn vị sản phẩm.

Thí dụ: Một doanh nghiệp sản xuất SP A với qui trình công nghệ giản đơn khép kín, chu kỳ sản xuất ngắn, sản xuất khối lớn, xen kẽ liên tục. Trong tháng 9/N có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

- SPLD đầu tháng 9:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 10.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 5.000

Chi phí sản xuất chung : 6.000

- CPSX trong tháng 9 của cả qui trình công nghệ:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 190.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 83.000

Chi phí sản xuất chung : 90.800

- Kết quả sản xuất: Cuối tháng hoàn thành nhập kho 800 SP A, còn lại 200 SPLD với mức độ hoàn thành 40%.

Trình tự tính giá thành SP A theo khoản mục như sau:

1. Đánh giá SPLD cuối tháng 9.

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp :

$$\frac{10.000 + 190.000}{800 + 200} \times 200 = 40.000$$

Chi phí nhân công trực tiếp :

$$\frac{5.000 + 83.000}{800 + (200 \times 40\%)} \times 80 = 8.000$$

Chi phí sản xuất chung:

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

$$\frac{6.000 + 90.800}{800 + 80} \times 80 = 8.800$$

Cộng : 56.800

2. Lập bảng tính giá thành SP A. (Bảng 3.7)

**Bảng 3.7 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP A**

**Tháng 9/97 SL : 800**

Khoản mục	SPLD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	SPLD cuối kỳ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
Chi phí NVL trực tiếp	10.000	190.000	40.000	160.000	200
Chi phí nhân công trực tiếp	5.000	83.000	8.000	80.000	100
CPSX chung	6.000	90.800	8.800	88.000	110
Cộng...	21.000	363.800	56.800	328.000	410

Như vậy giá thành thực tế một đơn vị SP A tháng 9/97 là 410 theo khoản mục tương ứng. Tất nhiên từng khoản mục chi phí này có thể được chi tiết hơn nữa thí dụ như chi phí sản xuất chung có thể tách thành định phí, biến phí chi phí sản xuất chung về định giá bán sản phẩm và xác định kết quả tiêu thụ cho phù hợp với yêu cầu quản lý, chiến lược định giá, tiêu thụ của doanh nghiệp.

**3.7.1.2- Trường hợp trong cùng một qui trình công nghệ, ngoài sản phẩm chính còn thu được sản phẩm phụ.**

Với yêu cầu quản lý vĩ mô, việc phân chia sản phẩm chính hay phụ của một qui trình công nghệ không nhất thiết, nhưng với yêu cầu quản trị doanh nghiệp thì cần phải phân biệt và xác định riêng được giá thành của sản phẩm chính, sản phẩm phụ để có thể xác định giá bán cho hợp lý đối với sản phẩm chính. Ngoài ra trong quá trình sản xuất có thể có sản phẩm hỏng, hoặc có lao vụ dịch vụ của các phân xưởng, bộ phận sản xuất phụ cung cấp phục vụ cho sản xuất chính cũng cần được loại ra khỏi tổng chi phí, khi tính giá thành sản phẩm chính.

Trong trường hợp này để tính được giá thành sản phẩm chính, ta căn cứ vào tổng số chi phí đã tập hợp cho toàn bộ qui trình công nghệ trừ đi phần chi phí tính cho sản phẩm phụ hoặc phần chi phí thiệt hại về sản phẩm hỏng hay chi phí luân chuyển nội bộ phục vụ lẫn nhau, để tính như sau:

$$(3.20)$$

$$\text{Tổng giá thành sản phẩm chính} = \text{Chi phí SPLD đầu kỳ} + \text{Tổng CPSX trong kỳ} - \text{Chi phí SPLD cuối kỳ} - \text{Chi phí cần loại trừ}$$

Chi phí loại trừ về sản phẩm phụ có thể tính theo giá kế hoạch chi phí thiệt hại về sản phẩm hỏng và chi phí phục vụ lẫn nhau có thể tính theo chi phí định mức hoặc giá kế hoạch cho đơn giản. Đối với sản phẩm hỏng nếu có khoản bồi thường vật chất cũng cần loại ra.

*Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm*

---

Và các khoản chi phí loại trừ có thể tính cho khoản mục chi phí nguyên vật liệu trực tiếp để giảm bớt khối lượng tính toán.

Thí dụ: Một nhà máy sản xuất đường, trong tháng 9/97 có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

- SPLD đầu tháng tính theo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 30.000

- CPSX trong tháng của toàn bộ qui trình công nghệ, gồm:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 558.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 14.000

Chi phí sản xuất chung : 28.000

Cộng : 600.000

- SPLD cuối tháng đã xác định được là : 40.500

- Kết quả sản xuất: Nhập kho 140 tấn đường thành phẩm, thu được 2 tấn rỉ đường, giá kế hoạch 1 tấn rỉ là 750.

Để đơn giản chi phí tính cho 2 tấn rỉ đường là 1.500 ta trừ luôn vào khoản chi phí nguyên vật liệu trực tiếp. Ta có kết quả tính giá thành như sau: (Bảng 3.8)

**Bảng 3.8 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH ĐƯỜNG**

**Tháng 9 /97**

**SL : 140 tấn**

<b>Khoản mục</b>	<b>SPLD đầu kỳ</b>	<b>CPSX trong kỳ</b>	<b>SPLD cuối kỳ</b>	<b>Chi phí SP phụ</b>	<b>Tổng giá thành</b>	<b>Giá thành đơn vị</b>
CP NVL trực tiếp	30.000	558.000	40.500	1.500	556.000	3.900
CP NC trực tiếp	-	14.000	-	-	14.000	100
CPSX chung	-	28.000	-	-	28.000	200
Cộng	30.000	600.000	40.500	1.500	598.000	4.200

Phần chi phí cho SP phụ: 1.500 cũng có thể tách riêng theo từng khoản mục, sẽ có số liệu chính xác hơn nhưng vì chi chiếm một tỷ lệ rất nhỏ do vậy sẽ không hiệu quả nếu tính toán quá chi tiết cụ thể.

**3.7.1.3- Trường hợp trong cùng một qui trình công nghệ với cùng một loại nguyên vật liệu lại thu được nhiều loại sản phẩm khác nhau.**

Với trường hợp này chi phí sản xuất cũng tập hợp cho cả qui trình công nghệ, nhưng đối tượng tính giá thành lại là từng loại sản phẩm trong liên sản phẩm thu được.

Trình tự tính giá thành như sau:

- Căn cứ vào đặc điểm kinh tế kỹ thuật của các loại sản phẩm để xác định hệ số giá thành cho từng loại sản phẩm.

- Qui đổi sản lượng thực tế từng loại sản phẩm theo hệ số giá thành để làm tiêu chuẩn phân bổ:

$$\text{Tổng sản lượng qui đổi} = \sum_{i=1}^n \text{sản lượng thực tế SP}_i \times \text{Hệ số SP}_i \quad (3.21)$$

- Tính hệ số phân bổ chi phí (giá thành) từng loại sản phẩm. (3.22)

$$\frac{\text{Hệ số phân bổ}}{\text{SP}_i} = \frac{\text{Sản lượng qui đổi của SP}_i}{\text{Tổng sản lượng qui đổi}}$$

- Tính giá thành thực tế từng loại sản phẩm: (3.23)

$$\frac{\text{Tổng giá thành}}{\text{SP}_i} = \left[ \begin{array}{ccc} \text{SPLD} & + & \text{CPSX} & - & \text{SPLD} \\ \text{đầu kỳ} & & \text{Trong kỳ} & & \text{cuối kỳ} \end{array} \right] \times \frac{\text{Hệ số phân bổ}}{\text{SP}_i}$$

Thí dụ : Một doanh nghiệp sản xuất trong cùng qui trình công nghệ đồng thời thu được 2 loại sản phẩm khác nhau : SP A và SP B, trong tháng 9/97 có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ)

- Hệ số giá thành qui định cho: SP A là 1,0.

SP B là 1,2.

- Chi phí về SPLD đầu kỳ là 75.000, trong đó:

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 50.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 10.000

Chi phí sản xuất chung : 15.000

- Chi phí sản xuất tập hợp cho cả qui trình công nghệ là 589.000, trong đó : Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 450.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 59.000

Chi phí sản xuất chung : 80.000

- Chi phí về SPLD cuối kỳ đánh giá được là 31.000, trong đó :

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp : 20.000

Chi phí nhân công trực tiếp : 6.000

Chi phí sản xuất chung : 5.000

- Kết quả sản xuất: Cuối tháng hoàn thành 120 SP A và 150 SP B.

Ta tính giá thành từng loại SP theo trình tự sau:

Tính tổng sản lượng qui đổi làm tiêu chuẩn phân bổ:

SP A : 120 x 1 = 120

SP B : 150 x 1,2 = 180

Cộng = 300

Hệ số phân bổ từng loại SP:

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

$$SP A: \frac{120}{300} = 0,4$$

$$SP B: \frac{180}{300} = 0,6$$

Tính giá thành SP A (Bảng 3.9)

**Bảng 3.9 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP A**

Tháng 9/97

SL : 120

Khoản mục	SPLD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	CPLD cuối kỳ	Tổng giá thành	SP A		
					Hệ số	ΣZ	J
CPNVL trực tiếp	50.000	450.000	20.000	480.000		192.000	1.600
CP NC trực tiếp	10.000	59.000	6.000	63.000	0,4	25.200	210
CPXS chung	15.000	80.000	5.000	90.000		36.000	300
Cộng	75.000	589.000	31.000	633.000		253.200	2.110

**Bảng 3.10 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP B**

Tháng 9/97

SL : 150

Khoản mục	SPLD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	CPLD cuối kỳ	Tổng giá thành	SP B		
					Hệ số	ΣZ	J
CPNVL trực tiếp	50.000	450.000	20.000	480.000		288.000	1.920
CP NC trực tiếp	10.000	59.000	6.000	63.000	0,6	37.800	252
CPXS chung	15.000	80.000	5.000	90.000		54.000	360
Cộng	75.000	589.000	31.000	633.000		379.800	2.532

Giá thành đơn vị SP A là 2.110 và SP B là 2.532 chỉ là một sự ngẫu nhiên mà thôi.

Với cách tính toán giá thành sản phẩm từng loại như trên người ta gọi là phương pháp tính giá thành theo hệ số.

**3.7.1.4- Trường hợp trong cùng một qui trình công nghệ kết quả sản xuất thu được là nhóm sản phẩm cùng loại với các chủng loại, phẩm cấp, qui cách khác nhau.**

Đối tượng tính giá thành sản phẩm trong trường hợp này là từng chủng loại, qui cách sản phẩm. Do vậy toàn bộ chi phí sản xuất tập hợp được cho qui trình công nghệ cần được phân bổ cho các qui cách, chủng loại phẩm cấp sản phẩm khác nhau. Muốn tính được giá thành ta tiến hành theo trình tự sau:

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

- Chọn tiêu chuẩn phân bổ để tính tỷ lệ phân bổ giá thành thực tế cho từng qui cách, chủng loại trong nhóm sản phẩm. Tiêu chuẩn phân bổ có thể là giá thành kế hoạch, giá thành định mức (tính riêng theo từng khoản mục). (3.24)

$$\text{Tiêu chuẩn phân bổ} = \sum_{i=1}^n \frac{\text{Sản lượng thực tế}}{\text{qui cách, chủng loại } i} \times \text{Tiêu chuẩn phân bổ } i$$

- Tính tỷ lệ giá thành theo từng khoản mục. (3.25)

$$\text{Tỷ lệ giá thành theo khoản mục} = \frac{\text{SPLD đầu kỳ} + \text{CPSX trong kỳ} - \text{SPLD cuối kỳ}}{\text{Tổng tiêu chuẩn phân bổ}}$$

- Tính tổng giá thành từng qui cách, chủng loại sản phẩm (theo từng khoản mục) bằng cách lấy tiêu chuẩn phân bổ từng qui cách sản phẩm nhân với tỷ lệ tính giá thành.

Qua các nội dung tính toán trên ta thấy thực chất phương pháp tính theo tỷ lệ là biến tướng của phương pháp tính theo hệ số.

Thí dụ : Một doanh nghiệp sản xuất sản phẩm A với 2 qui cách khác nhau là A1, A2, trong tháng 9/97 có các tài liệu sau (đơn vị tính : 1.000đ).

- Giá thành định mức từng đơn vị qui cách sản phẩm như sau:

Khoản mục	A1	A2
Chi phí NVL trực tiếp	500	800
Chi phí NC trực tiếp	100	150
Chi phí sản xuất chung	100	150
Cộng	700	1.100

- SPLD đầu tháng 9/97 gồm :

Chi phí NVL trực tiếp : 30.000

Chi phí NC trực tiếp : 5.000

Chi phí sản xuất chung : 4.500

- Chi phí sản xuất trong tháng 9/97 tập hợp cho cả qui trình công nghệ:

Chi phí NVL trực tiếp : 204.000

Chi phí NC trực tiếp : 39.000

Chi phí sản xuất chung : 29.250

- Chi phí về SPLD cuối tháng 9/97 đã đánh giá được như sau:

Chi phí NVL trực tiếp : 17.000

Chi phí NC trực tiếp : 8.250

Chi phí sản xuất chung : 2.250

- Kết quả sản xuất trong tháng 9/97:

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Hoàn thành nhập kho 100 SP A1 và 150 SP A2.

Ta sẽ tính giá thành từng qui cách sản phẩm như sau:

\* Tính tổng tiêu chuẩn phân bổ giá thành:

Khoản mục	SP A1	SP A2	Cộng
NVL trực tiếp	50.000	120.000	170.000
NC trực tiếp	10.000	22.500	32.500
CPSX chung	10.000	22.500	32.500

\* Tỷ lệ giá thành theo từng khoản mục như sau:

$$\text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: } \frac{30.000 + 240.000 - 17.000}{170.000} = 1,3$$

$$\text{Chi phí nhân công trực tiếp: } \frac{5.000 + 39.000 - 8.250}{32.500} = 1,1$$

$$\text{Chi phí sản xuất chung: } \frac{4.500 + 29.250 - 2.250}{32.500} = 1,0$$

**Bảng 3.11 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP A1, SP A2**

Tháng 9/97

Khoản mục	Tỷ lệ tính giá thành	SP A1 (SL: 100)			SP A2 (SL: 150)		
		Tiêu chuẩn phân bổ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị	Tiêu chuẩn phân bổ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
CPNVL trực tiếp	1,3	50.000	65.000	650	120.000	156.000	1.040
CP NC trực tiếp	1,1	10.000	11.000	110	22.500	24.750	165
CPSX chung	1,0	10.000	10.000	110	22.500	22.500	150
Cộng	-	-	86.000	870	-	203.200	1.355

**3.7.2- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp chi phí sản xuất tập hợp theo phân xưởng, tổ đội sản xuất hay giai đoạn công nghệ.**

Đối với các doanh nghiệp có qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm phức tạp kiểu liên tục, hay song song mà sản phẩm hoàn thành phải qua nhiều phân xưởng (giai đoạn công nghệ) chế biến liên tục hoặc song song nhau thì chi phí sản xuất phát sinh cần phải tập hợp riêng theo từng địa điểm phát sinh chi phí: từng phân xưởng, tổ đội sản xuất hay giai đoạn qui trình công nghệ, còn đối tượng tính giá thành lại là sản phẩm hoàn thành ở bước công nghệ cuối cùng hoặc là các bộ phận chi tiết sản phẩm của từng phân xưởng giai đoạn công nghệ (nếu có nhu cầu theo dõi về giá trị và tiêu thụ, bán ra ngoài). Sau đây chúng ta sẽ đề cập đến phương pháp tính giá thành trong từng trường hợp cụ thể.

**3.7.2.1- Phương pháp tính giá thành đối với doanh nghiệp có qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm phức tạp kiểu liên tục.**

Với loại hình doanh nghiệp này, sản phẩm hoàn thành phải trải qua nhiều giai đoạn công nghệ chế biến liên tục, kiểu nước chảy. Sản phẩm hoàn thành (nửa thành phẩm) của giai đoạn trước là đối tượng tiếp tục chế biến của giai đoạn sau và cho tới giai đoạn cuối cùng của qui trình công nghệ mới thu được sản phẩm hoàn thành - thành phẩm. Và thường ứng với từng giai đoạn công nghệ nhất định là một phân xưởng (tổ đội) sản xuất do vậy người ta phải xác định chi phí sản xuất của từng phân xưởng sản xuất, để có số liệu tính giá thành sản phẩm.

Mặt khác do đối tượng tính giá thành có thể là nửa thành phẩm của từng giai đoạn công nghệ và thành phẩm hoàn thành ở bước cuối cùng của qui trình công nghệ hoặc chỉ là thành phẩm cho nên có 2 cách tính khác nhau phù hợp với đối tượng tính giá thành đã xác định.

**3.7.2.1.1- Trường hợp đối tượng tính giá thành là nửa thành phẩm ở từng giai đoạn và thành phẩm ở bước công nghệ cuối cùng.**

Trong trường hợp này trước hết ta phải căn cứ vào chi phí sản xuất tập hợp được của từng phân xưởng (giai đoạn công nghệ) để tính ra giá thành nửa thành phẩm giai đoạn đó, sau đó căn cứ vào chi phí của giai đoạn tiếp theo bao gồm 2 bộ phận:

- Phần chi phí về nửa thành phẩm giai đoạn trước chuyển sang.
- Phần chi phí bỏ thêm ở giai đoạn đó.

Để tính giá thành của NTP giai đoạn sau, cứ như vậy cho tới bước cuối cùng ta sẽ tính được giá thành thành phẩm. Với cách tính toán như trên người ta gọi là phương pháp phân bước có tính giá thành nửa thành phẩm theo cách kết chuyển tuần tự chi phí.

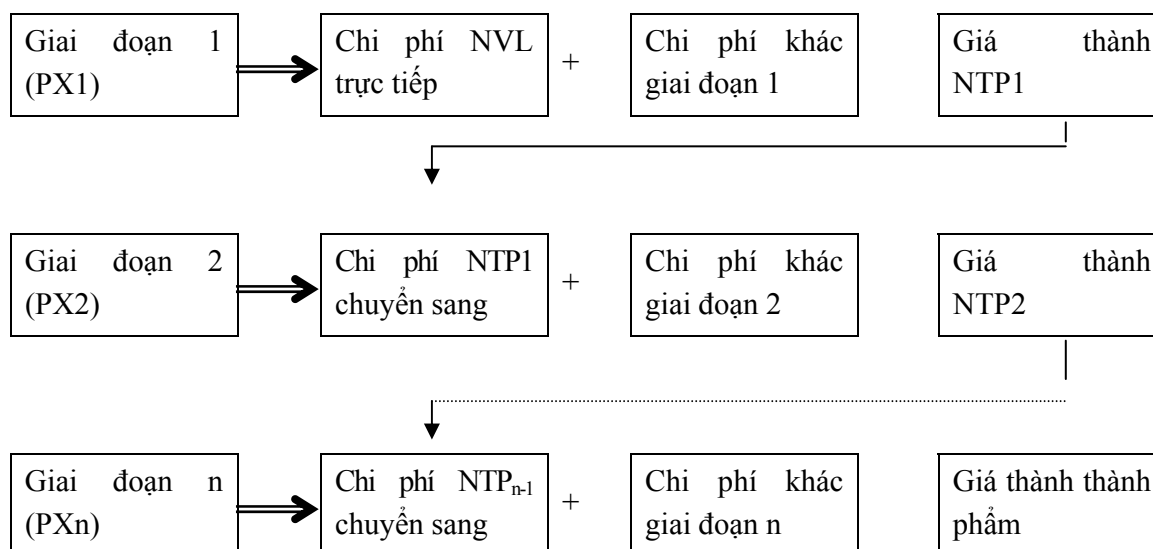
Việc kết chuyển tuần tự chi phí NTP giai đoạn trước sang giai đoạn sau có thể tách riêng theo từng khoản mục chi phí, cũng có thể theo con số tổng cộng do vậy người ta gọi tương ứng là kết chuyển tuần tự từng khoản mục và kết chuyển tuần tự tổng hợp.

Nếu kết chuyển tuần tự từng khoản mục thì ta sẽ tính được giá thành của NTP bước sau và bước cuối cùng (thành phẩm) theo khoản mục giá thành qui định ngay. Còn nếu kết chuyển tuần tự tổng hợp thì giá thành NTP từ giai đoạn 2 trở đi lại gồm chi phí về NTP bước trước theo con số tổng cộng cùng các khoản mục chi phí khác bỏ thêm của giai đoạn sau, do vậy giá thành thành phẩm không thể có ngay theo khoản mục qui định được, muốn có phải tính hoàn nguyên ngược trở lại theo khoản mục ban đầu mà việc tính toán đó lại rất phức tạp, nên trong thực tế ít sử dụng cách kết chuyển tuần tự tổng hợp.

Có thể khái quát trình tự tính giá thành theo phương pháp phân bước có tính giá thành NTP bằng cách kết chuyển tuần tự chi phí như sau:

Giả sử sản phẩm sản xuất phải trải qua n giai đoạn công nghệ tương ứng với n phân xưởng sản xuất. (Sơ đồ 3.2)

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm



Sơ đồ 3.2

Việc tính giá thành được minh họa bằng thí dụ sau:

Một XNCN sản xuất SP A phải qua 2 giai đoạn chế biến liên tục, trong tháng 9/97 có các tài liệu sau (đơn vị tính 1000đ).

- Chi phí về SPLD đầu kỳ:

Giai đoạn 1 : Chi phí NVL trực tiếp : 15.000

Nhân công trực tiếp : 8.000

Chi phí SX chung : 6.800

Giai đoạn 2 : Không có SPLD đầu kỳ.

- Chi phí sản xuất trong tháng của từng giai đoạn tập hợp như sau: (Bảng 3.12)

Khoản mục	Giai đoạn 1	Giai đoạn 2
Chi phí NVL trực tiếp	185.000	-
Chi phí NC trực tiếp	24.400	37.800
Chi phí SX chung	47.200	39.760

Bảng 3.12

- Kết quả sản xuất:

Giai đoạn 1 hoàn thành 150 NTP còn lại 50 SPLD với mức độ hoàn thành 60%.

Giai đoạn 2 nhận 150 NTP1 để tiếp tục chế biến, cuối tháng hoàn thành nhập kho 130 TP A, còn lại 20 SPLD với mức độ hoàn thành 50%/

Giá thành sản phẩm A tính như sau:

\* Đánh giá SPLD cuối tháng giai đoạn 1:

$$\text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: } \frac{15.000 + 185.000}{150 + 50} \times 50 = 50.000$$

*Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm*

$$\text{Chi phí nhân công trực tiếp: } \frac{8.000 + 24.400}{150 + (50 \times 60\%)} \times 30 = 5.400$$

$$\text{Chi phí sản xuất chung: } \frac{6.800 + 47.200}{150 + (50 \times 60\%)} \times 30 = 9.000$$

Cộng : 64.400

Lập bảng tính giá thành NTP1 (Bảng 3.13)

**Bảng 3.13 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH NTP1**

**Tháng 9/97**

**SL : 150**

Khoản mục	SPLD đầu kỳ	CPSX trong kỳ	CPLD cuối kỳ	Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
CPNVL trực tiếp	15.000	185.000	50.000	150.000	1000
CP NC trực tiếp	8.000	24.400	5.400	27.000	180
CPXS chung	6.800	47.200	9.000	45.000	300
Cộng	29.800	256.600	64.400	222.000	14.80

\* Đánh giá SPLD cuối kỳ giai đoạn 2:

Thực chất chi phí của giai đoạn 2 (giai đoạn sau nói chung) luôn bao gồm phần chi phí giai đoạn trước: Giai đoạn 1 và phần chi phí của giai đoạn này: Giai đoạn 2 bỏ thêm để tiếp tục chế biến. Do vậy chi phí tính cho SPLD cuối kỳ các giai đoạn sau cũng cần được tách riêng thành 2 bộ phận:

- Phần chi phí NTP của giai đoạn trước tính cho SPLD cuối kỳ giai đoạn này.

- Phần chi phí của giai đoạn này tính cho SPLD cuối kỳ giai đoạn này theo mức độ hoàn thành.

$$\text{Chi phí NVL trực tiếp: } 20 \times 1000 = 20.000$$

$$\text{Chi phí NC trực tiếp : } 20 \times 180 + \frac{37.800}{130 + (20 \times 50\%)} \times 10 = 6.300$$

$$\text{Chi phí SX chung : } \underbrace{20 \times 300} + \frac{39.760}{130 + (20 \times 50\%)} \times 10 = 8.840$$

Chi phí NTP    Chi phí giai  
giai đoạn trước    đoạn sau

Cộng : 35.140

**Bảng 3.14 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SP A**

Tháng 9/97

SL : 130

Khoản mục	CPSX			SPLD cuối kỳ			Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
	GD1	GD2	Cộng	GD1	GD2	Cộng		
CP NVL trực tiếp	150.000	-	150.000	20.000	-	20.000	130.000	1000
CP NC trực tiếp	27.000	37.800	64.800	3.600	2.700	6.300	58.500	450
CPSX chung	45.000	39.760	84.760	6.000	2.840	8.840	75.920	584
Cộng	222.000	77.560	299.560	29.600	5.540	35.140	264.420	2.034

Trường hợp các giai đoạn sau có SPLD đầu kỳ ta sẽ bổ sung các cột liên quan đến SPLD và tùy thuộc vào việc giai đoạn sau nhận chi phí về NTP giai đoạn trước là bao nhiêu mà ta căn cứ vào số lượng và giá thành đơn vị NTP bước trước đã tính được để xác định. Vì không ít trường hợp NTP của giai đoạn trước hoàn thành sẽ nhập kho sau mới chuyển dần sang giai đoạn sau tiếp tục chế biến, hoặc một phần bán ra ngoài.

Với việc tính giá thành của NTP từng giai đoạn sẽ giúp cho các nhà quản trị doanh nghiệp biết được sự biến động của NTP giữa các giai đoạn không chỉ về hiện vật mà cả giá trị, hơn nữa sẽ thuận tiện cho việc xác định kết quả tiêu thụ (trường hợp có bán NTP ra ngoài) hoặc để quyết việc sản xuất hay mua ngoài NTP và để hạch toán kinh tế nội bộ, xác định kết quả hoạt động SXKD của từng bộ phận, phân xưởng sản xuất... Đó là những vấn đề luôn được các nhà quản lý doanh nghiệp quan tâm.

3.7.2.1.2- Trường hợp đối tượng tính giá thành chỉ là thành phẩm hoàn thành ở bước công nghệ cuối cùng.

Để tính được giá thành trước hết căn cứ vào số chi phí sản xuất đã tập hợp được của từng phân xưởng, giai đoạn công nghệ để tính phần chi phí của phân xưởng, giai đoạn công nghệ đó trong thành phẩm hoàn thành theo công thức sau: (3.26)

$$\text{CPSX gđ}_i \text{ trong TP} = \frac{\text{SPLD đầu kỳ} + \text{CPSX trong kỳ} - \text{SPLD đầu kỳ}}{\text{Sản phẩm hoàn thành gđ}_i + \text{SPLD gđ}_i} \times \text{Thành phẩm}$$

Tùy thuộc vào phương pháp đánh giá SPLD cuối kỳ mà có cần thiết phải qui đổi SPLD của từng giai đoạn theo mức độ hoàn thành hay không.

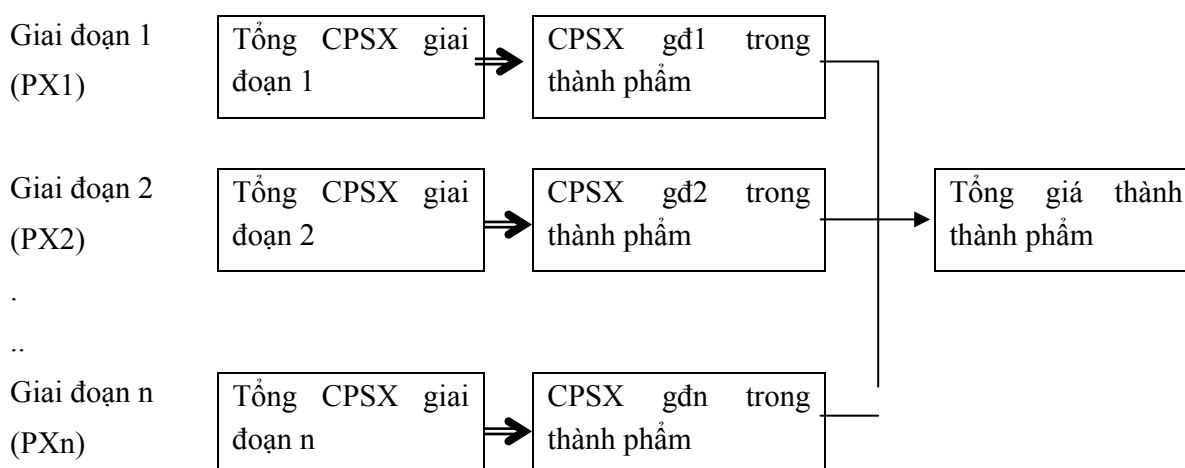
Và điều cần lưu ý là xem xét tới mối quan hệ tỷ lệ giữa NTP bước trước với bước sau và bước công nghệ cuối cùng.

Sau đó tổng cộng chi phí của từng giai đoạn trong thành phẩm ra sẽ được giá thành của thành phẩm: (3.27)

$$\text{Tổng giá thành thành phẩm} = \frac{\text{CPSX gđ1 trong thành phẩm}}{\text{thành phẩm}} + \frac{\text{CPSX gđ2 trong thành phẩm}}{\text{thành phẩm}} + \dots + \frac{\text{CPSX gđn trong thành phẩm}}{\text{thành phẩm}}$$

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Với nội dung, trình tự tính giá thành trên, có thể khái quát như sau: (Sơ đồ 3.3)



Sơ đồ 3.3

Cùng với các số liệu đã cho ở mục 3.7.2.1.1 ta sẽ tính giá thành TP A như sau:

- Xác định CPSX giai đoạn 1 trong thành phẩm.

$$\text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: } \frac{15.000 + 185.000}{150 + 50} \times 130 = 50.000$$

$$\text{Chi phí nhân công trực tiếp: } \frac{8.000 + 24.400}{150 + (50 \times 60\%)} \times 130 = 23.400$$

$$\text{Chi phí sản xuất chung: } \frac{6.800 + 47.200}{180} \times 130 = 39.000$$

Cộng : 192.400

- Xác định CPSX giai đoạn 2 trong thành phẩm.

$$\text{Chi phí nhân công trực tiếp: } \frac{37.800}{130 + (20 \times 50\%)} \times 130 = 35.100$$

$$\text{Chi phí sản xuất chung: } \frac{39.760}{130 + 10} \times 130 = 36.920$$

Cộng : 62.020

**Bảng 3.15 - BẢNG TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM A**

Tháng 9/97

SL : 130

Khoản mục	CPSX gđi trong TP		Tổng giá thành	Giá thành đơn vị
	gđ1	gđ2		
CP NVL trực tiếp	130.000	-	130.000	1000
CP NC trực tiếp	23.400	35.100	58.500	450
CP sản xuất chung	39.000	36.920	75.920	584
Cộng	192.400	62.020	264.420	2.034

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

Việc tính toán như trên có phần đơn giản hơn so với trường hợp có tính giá thành nửa thành phẩm. Tuy nhiên lại không theo dõi được sự biến động của NTP từng giai đoạn về giá trị, không xác định được hiệu quả SXKD của từng phân xưởng, bộ phận sản xuất, không cung cấp thông tin cần thiết cho chủ doanh nghiệp quyết định các phương án SXKD phù hợp với điều kiện, tình hình cụ thể một cách nhanh nhạy.

**3.7.2.2- Phương pháp tính giá thành đối với doanh nghiệp có qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm phức tạp kiểu song song.**

Với qui trình công nghệ này thì sản phẩm được sản xuất chế tạo ở nhiều phân xưởng, bộ phận sản xuất hay giai đoạn qui trình công nghệ khác nhau nhưng độc lập, song song với nhau. Sản phẩm bao gồm nhiều chi tiết, bộ phận. Các bộ phận, chi tiết được gia công chế biến riêng rẽ ở từng phân xưởng, theo công nghệ riêng. Do vậy để tính được giá thành sản phẩm trước hết phải căn cứ vào chi phí sản xuất tập hợp riêng cho từng phân xưởng, giai đoạn công nghệ, sau đó tính ra giá thành các bộ phận chi tiết của sản phẩm ở các phân xưởng khác nhau. Cuối cùng căn cứ vào số sản phẩm đã hoàn thành, lắp ráp ở khâu cuối cùng để tổng cộng chi phí của các bộ phận, chi tiết cấu thành nên thành phẩm ta sẽ tính được giá thành sản phẩm.

Thí dụ : Một doanh nghiệp SX SP A ở các PX như sau:

PX1: Chế tạo bộ phận sản phẩm 1

PX2: Chế tạo bộ phận sản phẩm 2

PX3: Chế tạo bộ phận sản phẩm 3

PX4: Lắp ráp các bộ phận thành phẩm.

Để đơn giản chỉ minh họa các số liệu liên quan đến chi phí cấu thành trong từng bộ phận sản phẩm ở từng PX. Còn việc tính giá thành từng bộ phận chi tiết cũng được áp dụng các phương pháp phù hợp.

**Bảng 3.16 - Bảng tính giá thành đơn vị SP A**

Khoản mục	PX1 bộ phận sản phẩm 1	PX2 bộ phận sản phẩm 2	PX3 bộ phận sản phẩm 3	PX4 chi phí lắp ráp	Cộng
CP NVL trực tiếp	30	15	25	-	70
CP NC trực tiếp	8	6	10	10	34
CP SX chung	6	6	5	12	29
Cộng	44	27	40	22	133

Để tính giá thành của từng chi tiết, bộ phận sản phẩm ta cũng căn cứ vào số chi phí sản xuất đã tập hợp được cho từng phân xưởng, kết quả sản xuất của phân xưởng và tài liệu về chi phí tính cho SPLD đầu kỳ, cuối kỳ (phần này không minh họa).

**3.7.3- Phương pháp tính giá thành sản phẩm trong trường hợp chi phí tập hợp theo từng sản phẩm, công việc hay đơn đặt hàng.**

Phương pháp này áp dụng khi mà đối tượng tập hợp chi phí và đối tượng tính giá thành là phù hợp nhau. Các chi phí sản xuất liên quan đến từng sản phẩm, công việc hay đơn đặt hàng có thể phát sinh ở nhiều địa điểm khác nhau nhưng phạm vi cần tập hợp chi phí lại là các sản phẩm, đơn đặt hàng. Và chính những sản phẩm, đơn đặt hàng đó cũng là đối tượng cần tính được giá thành.

Do vậy phạm vi áp dụng phương pháp này là các doanh nghiệp tổ chức sản xuất đơn chiếc hoặc hàng loạt nhỏ, vừa theo các đơn đặt hàng. Mặt hàng sản phẩm nhiều, khối lượng ít, chu kỳ sản xuất dài. Về kỳ tính giá thành phù hợp với khi kết thúc, hoàn thành đơn đặt hàng. Việc sản xuất và tiêu thụ sản phẩm trong trường hợp này coi như đã được dự định trước theo hợp đồng đã ký kết giữa doanh nghiệp với khách hàng.

Tuy chu kỳ sản xuất dài, nhưng vẫn mở sổ để tập hợp chi phí sản xuất (sổ tính giá thành) riêng cho từng đơn đặt hàng theo từng tháng. Sau khi đơn đặt hàng hoàn thành sẽ tổng cộng chi phí các tháng của đơn đặt hàng đó ta sẽ được giá thành đơn đặt hàng hoàn thành.

Nếu đơn đặt hàng được sản xuất, chế tạo ở nhiều phân xưởng khác nhau thì phải tính toán xác định chi phí của từng phân xưởng liên quan đến đơn đặt hàng đó. Các chi phí trực tiếp liên quan đến đơn đặt hàng nào thì tính thẳng cho đơn đặt hàng đó, còn các chi phí liên quan đến nhiều đơn đặt hàng cần lựa chọn tiêu chuẩn phân bổ thích hợp.

Thí dụ : Một doanh nghiệp có 2 PX sản xuất, tiến hành sản xuất 2 đơn đặt hàng: Đơn đặt hàng A và Đơn đặt hàng B bắt đầu từ 1/97 và Đơn đặt hàng C bắt đầu từ tháng 2/97.

Có các tài liệu: Chi phí sản xuất trong tháng 1/97 tập hợp theo từng phân xưởng và đơn đặt hàng như sau:

**Bảng 3.17 - CHI PHÍ SẢN XUẤT THÁNG 1/97 Đơn vị tính : 1.000đ**

<b>Chi phí PX</b>	<b>621 CPNVL trực tiếp</b>	<b>622 CPNC trực tiếp</b>	<b>627 CPSX chung</b>
<u>1541: PX1</u>	<u>500.000</u>	<u>100.000</u>	<u>130.000</u>
ĐDH A	150.000	40.000	
ĐDH B	350.000	60.000	
<u>1542: PX2</u>	<u>800.000</u>	<u>150.000</u>	<u>225.000</u>
ĐDH A	300.000	50.000	
ĐDH B	500.000	100.000	

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

**Bảng 3.18 - CHI PHÍ SẢN XUẤT TRONG THÁNG 2/97**

Đơn vị tính : 1000 đ

Chi phí PX	621 CPNVL trực tiếp	622 CPn NC trực tiếp	627 CPSX chung
<u>1541: PX1</u>	<u>800.000</u>	<u>100.000</u>	<u>150.000</u>
ĐDH B	350.000	45.000	
ĐDH C	450.000	55.000	
<u>1542: PX2</u>	<u>700.000</u>	<u>125.000</u>	<u>200.000</u>
ĐDH B	300.000	55.000	
ĐDH C	400.000	70.000	

Kết quả sản xuất: Tháng 1 đã hoàn thành 5 sản phẩm của ĐDH A giao ngay cho khách hàng, ĐDH B vẫn chưa hoàn thành.

Tháng 2 đã hoàn thành 10 SP của ĐDH B, giao cho khách hàng, ĐDH C vẫn chưa hoàn thành.

Với phương pháp tính giá thành theo đơn đặt hàng (công việc) khi bắt đầu sản xuất ta phải lập cho mỗi đơn đặt hàng một sổ tính giá thành như sau:

**Bảng 3.19 - SỔ TÍNH GIÁ THÀNH ĐDH A**

Ngày sản xuất : 1/97, hoàn thành 28/1/97

Đơn vị tính : 1.000 đ

Tháng	Chi phí PX	NVL trực tiếp	NC trực tiếp	CPSX chung	Cộng
1	1541: PX1	150.000	40.000	52.000	242.000
	1542: PX2	300.000	50.000	75.000	245.000
	Tổng giá thành	450.000	90.000	127.000	667.000
	Giá thành đơn vị	90.000	18.000	25.400	133.400

**Bảng 3.20 - SỔ TÍNH GIÁ THÀNH ĐDH B**

Ngày sản xuất : 1/97, hoàn thành 25/2/97

Tháng	Chi phí PX	NVL trực tiếp	NC trực tiếp	CPSX chung	Cộng
1	1541: PX1	350.000	60.000	78.000	488.000
	1542: PX2	500.000	100.000	150.000	750.000
	Cộng tháng 1	850.000	160.000	228.000	1.238.000
2	1541: PX1	350.000	45.000	67.500	462.500
	1542: PX2	300.000	55.000	88.000	443.000
	Cộng tháng 2	650.000	100.000	155.500	905.500
	Tổng giá thành	1.500.000	260.000	383.500	2.143.500
	Giá thành đơn vị	150.000	26.000	38.350	214.350

Trong các sổ tính giá thành trên ta thấy số chi phí sản xuất chung của từng PX phân bổ cho các ĐDH theo chi phí nhân công trực tiếp, cụ thể:

Tháng 1: PX1 tổng chi phí sản xuất chung là 130.000 tính cho

$$\text{ĐDH A là : } \frac{130.000}{40.000 + 60.000} \times 40.000 = 52.000$$

$$\text{ĐDH B là : } \frac{130.000}{100.000} \times 60.000 = 78.000$$

PX2 tổng chi phí sản xuất chung là 225.000 phân bổ cho:

$$\text{ĐDH A là : } \frac{225.000}{50.000 + 100.000} \times 50.000 = 75.000$$

$$\text{ĐDH B là : } \frac{225.000}{150.000} \times 100.000 = 150.000$$

Tương tự như vậy ta tính được số chi phí sản xuất chung của tháng 2 thuộc từng PX cho từng đơn đặt hàng là:

PX1 : ĐDH B là 67.500

ĐDH C là 82.500

PX2 : ĐDH B là 88.000

ĐDH C là 112.000

Tuy ĐDH C chưa hoàn thành nhưng khi bắt đầu sản xuất ta vẫn phải mở sổ tính giá thành:

Chương III - Kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm

**Bảng 3.21 - SỔ TÍNH GIÁ THÀNH ĐDH C**

Ngày bắt đầu sản xuất : 2/97, hoàn thành.....

Đơn vị tính : 1.000 đ

Tháng	Chi phí PX	NVL trực tiếp	NC trực tiếp	CPSX chung	Cộng
1	1541: PX1	450.000	55.000	82.500	587.500
	1542: PX2	400.000	70.000	112.000	582.000
	Cộng	850.000	125.000	194.500	1.169.500
3	.....	.....	.....	.....	.....

Trên đây là trình bày toàn bộ phương pháp tập hợp chi phí sản xuất theo những phạm vi, giới hạn:

- Theo toàn bộ qui trình công nghệ sản xuất sản phẩm (toàn doanh nghiệp).
- Theo từng phân xưởng, tổ đội sản xuất hay giai đoạn công nghệ.
- Theo từng sản phẩm, công việc, đơn đặt hàng.

Đồng thời giới thiệu các phương pháp đánh giá SPLD cuối kỳ thường được áp dụng trong các doanh nghiệp.

Giá thành sản xuất sản phẩm tính được tùy từng trường hợp sẽ được ghi sổ kế toán:

Nợ TK 155 Nếu nhập kho thành phẩm.

Nợ TK 632 Nếu xuất bán ngay.

Nợ TK 157 Nếu xuất gửi bán tại các đại lý, ký gửi.

...

Có TK 154 (631).