

sản xuất

ằm ở xí

- 5

Chương I: những vấn đề lý luận chung về kế toán

tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp xây lắp

I. Đặc điểm của ngành xây lắp và đặc điểm của các sản phẩm xây lắp:

1. Đặc điểm của ngành xây lắp:

Trong các ngành trực tiếp sản xuất ra của cải vật chất cho xã hội, XDCCB là ngành sản xuất vật chất độc lập, mang tính chất công nghiệp, có chức năng tái sản xuất TSCĐ, tạo nên cơ sở vật chất kỹ thuật cho nền kinh tế quốc dân, tăng tiềm lực quốc phòng của đất nước.

Ngành XDCCB có những đặc điểm kinh tế kỹ thuật chung giống các ngành khác như: sản phẩm xây lắp (SPXL) được tiến hành một cách liên tục, từ khâu thăm dò, điều tra khảo sát cho đến khâu thiết kế, thi công và quyết toán, bàn giao công trình (CT). Sản xuất xây lắp có tính dây chuyền giữa các khâu của hoạt động sản xuất, các khâu này có mối liên hệ chặt chẽ với nhau. Tuy nhiên, ngành XDCCB có những nét riêng biệt so với các ngành sản xuất khác. Sự khác biệt đó đã tác động rất nhiều đến công tác quản lý và hạch toán trong các DNXL.

- Hoạt động xây lắp tiến hành ngoài trời, chịu ảnh hưởng rất nhiều của các điều kiện tự nhiên, chi phí (CP) trong XDCCB cũng thường lớn và đặc biệt bao giờ cũng phải tính đến một lượng hao hụt nhất định.

- Thời gian thi công các CT thường dài.

- Việc tiến hành thi công các CT, HMCT của một DN thường tổ chức phân tán, không cùng một địa điểm nên rất khó cho việc quản lý.

2. Đặc điểm của các sản phẩm xây lắp:

Quy trình XDCCB cho kết quả là các SPXL.

SPXL là những CT, vật kiến trúc có quy mô lớn, kết cấu phức tạp, thời gian sản xuất và sử dụng lâu dài. Quá trình từ khi khởi công CT cho tới khi hoàn thành bàn giao, đưa vào sử dụng thường dài, độ dài của nó phụ thuộc vào quy mô, tính chất phức tạp về kỹ thuật của từng CT. Quá trình thi công xây lắp chia thành nhiều giai đoạn, mỗi giai đoạn gồm nhiều công việc khác nhau, các sai lầm trong xây dựng lại khó sửa chữa và đem lại hậu quả rất lớn. Do đó, SPXL nhất thiết phải được thiết kế và lập dự toán riêng.

Mặt khác, SPXL thường được tiêu thụ theo giá dự toán hoặc giá thỏa thuận với chủ đầu tư từ trước (giá trúng thầu hoặc giá chỉ định thầu) nên tính chất hàng hoá của SPXL

thể hiện không rõ. DN không phải thực hiện việc định giá bán SP như các DN sản xuất SP thông thường khác. Tuy nhiên, điều này đòi hỏi phải lập dự toán, xác định đối tượng tập hợp CP và tính giá thành một cách chính xác, đảm bảo CP phải được tính toán đầy đủ và chi tiết.

II. Những vấn đề lý luận chung về chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp xây lắp:

1. Những lý luận chung về chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp xây lắp:

1.1. Khái niệm, bản chất chi phí sản xuất:

Quá trình sản xuất kinh doanh của các DNXL là một quá trình tác động có mục đích vào các yếu tố đầu vào để tạo thành các SP là các CT, HMCT nhất định. Trong quá trình đó các DNXL phải huy động và sử dụng các nguồn tài lực, vật lực.

Như vậy: CPSX trong các DNXL là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ hao phí về lao động sống, lao động vật hoá và các CP cần thiết khác mà DN phải bỏ ra để tiến hành hoạt động sản xuất thi công trong một thời kỳ nhất định.

Theo dõi chế độ kế toán hiện hành áp dụng cho các DNXL theo Quyết định số 1864/1998/QĐ/BTC ngày 16/12/1998 thì việc tổ chức kế toán ở các DNXL, đơn vị nhận thầu phải đảm bảo yêu cầu của kế toán nói chung áp dụng cho các cơ sở sản xuất. Cho nên CPSX của DNXL bao gồm:

+ CPSX xây lắp: là toàn bộ CPSX sản phẩm trong lĩnh vực hoạt động xây lắp, nó là bộ phận cơ bản để tính thành giá thành SPXL.

+ CPSX ngoài xây lắp: là toàn bộ CP sản phẩm trong lĩnh vực sản xuất ngoài xây lắp như hoạt động sản xuất công nghiệp phụ trợ, các hoạt động sản xuất nông nghiệp phụ trợ...

1.2. Phân loại chi phí sản xuất:

1.2.1. Phân loại theo nội dung, tính chất kinh tế của chi phí:

Theo cách phân loại này các CP có cùng nội dung và tính chất kinh tế được xếp chung vào cùng một yếu tố, không kể CP đó phát sinh ở đâu, dùng vào mục đích gì trong sản xuất SP, phục vụ quản lý hay sản xuất trực tiếp. Toàn bộ CPSX được chia thành các loại sau:

- CPNVL: NVL chính, phụ, CCDC, thiết bị xây dựng, phụ tùng thay thế
- CP nhiên liệu động lực: xăng, dầu, khí ga...
- CP BHXH, BHYT, KPCĐ

- CP khấu hao TSCĐ
- CP dịch vụ mua ngoài
- CP khác bằng tiền

Việc phân loại CP theo các yếu tố trên giúp ta biết những CP nào đã dùng vào sản xuất và kết cấu tỷ trọng của chúng. Từ đó, xây dựng định mức, dự toán CPSX và phân tích, đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch dự toán CP trong DN.

1.2.2. Phân loại theo mục đích và công dụng của chi phí:

CP có cùng mục đích và công dụng không phân biệt nội dung kinh tế của chúng có khác nhau hay không. Có các loại CP sau:

- Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp
- Chi phí nhân công trực tiếp
- CP sử dụng máy thi công (MTC): là các CP liên quan đến sử dụng MTC theo phương thức thi công hỗn hợp vừa bằng máy và vừa bằng thủ công. Bao gồm các CP sau: CP vật liệu, CPNC, CP dụng cụ sản xuất, CP khấu hao MTC, CP dịch vụ mua ngoài, CP khác bằng tiền
- CPSXC: là các khoản CP dùng vào việc quản lý phục vụ sản xuất chung ở tổ, đội sản xuất trong DNXL. Bao gồm các CP sau: CP vật liệu, CP NC, CP dụng cụ sản xuất, CP khấu hao TSCĐ, CP dịch vụ mua ngoài, CP khác bằng tiền.

Đây là cách phân loại CP được áp dụng phổ biến trong các DNXL.

2. Những lý luận chung về giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp xây lắp:

2.1. Khái niệm, bản chất giá thành sản phẩm:

Giá thành SPXL là biểu hiện bằng tiền của toàn bộ các hao phí về lao động sống, lao động vật hoá và các CP cần thiết khác mà DN đã chi ra để hoàn thành khối lượng SPXL theo quy định.

Giá thành HMCT hay giá thành CT hoàn thành toàn bộ là giá thành cuối cùng của SPXL. Giá thành có 2 chức năng:

- Chức năng thước đo bù đắp CP: toàn bộ CP mà DN đã bỏ ra để hoàn thành một khối lượng công tác xây lắp phải được bù đắp bằng chính số tiền thu được do tiêu thụ sản phẩm. Với giá bán được thị trường chấp nhận hoặc đơn giá bán theo đơn giá đấu thầu và căn cứ vào giá thành đơn vị sản phẩm ta sẽ biết được DN có bù đắp được CP đã bỏ ra hay

không. Nếu đơn giá bán lớn hơn giá thành đơn vị sản phẩm thì DN sẽ bù đắp được CP và ngược lại.

- Chức năng lập giá: trong hoạt động xây lắp, giá bán sản phẩm (giá nhận thầu) thường được xác định trước khi tiến hành thi công xây dựng CT. Do đó, giá thành thực tế của CT không có chức năng này. Nhưng hiện nay, để đa dạng hoá các hoạt động kinh doanh và đáp ứng nhu cầu của thị trường, một số DNXL đã chủ động xây dựng một số CT, sau đó bán lại cho các đối tượng có nhu cầu với giá hợp lý. Khi đó giá thành thực tế của SPXL lại là căn cứ quan trọng để xác định giá bán.

2.2. Phân loại giá thành sản phẩm:

2.2.1. Căn cứ theo số liệu để tính toán giá thành sản phẩm xây lắp:

* Giá thành dự toán: là tổng các CP dự toán để hoàn thành khối lượng công tác xây lắp. Giá thành dự toán được hình thành trên cơ sở khối lượng công tác xây lắp theo thiết kế được duyệt, các định mức dự toán, đơn giá XD CB hiện hành và các chính sách chế độ có liên quan của Nhà nước.

Giá thành dự toán của từng CT, HMCT	Giá trị dự toán của từng CT, HMCT	Thu nhập chịu thuế tính trước	Thuế - GTGT
Trong đó:	Khối lượng dự toán	Đơn giá dự toán xây	CP
Giá trị dự toán của từng CT, HMCT	= xây lắp từng x CT, HMCT	lắp của từng CT, HMCT	+ chung

Như vậy, giá thành dự toán nhỏ hơn giá trị dự toán ở phần thu nhập chịu thuế tính trước và thuế GTGT.

* Giá thành kế hoạch: là giá thành xác định trên cơ sở các định mức CP và đơn giá nhất định của từng DN.

$$\text{Giá thành kế hoạch của CT, HMCT} = \text{Giá thành dự toán của CT, HMCT}$$

Mức hạ giá thành

-

kế hoạch

* Giá thành thực tế: Phản ánh toàn bộ các CP thực tế mà DN đã bỏ ra để thực hiện khối lượng công tác xây lắp. Giá thành thực tế không chỉ bao gồm các CP định mức mà còn bao gồm các khoản CP vượt định mức và không định mức như: mất mát, hao hụt, lãng phí về vật tư tiền vốn trong quá trình sản xuất.

Trong điều kiện đảm bảo tính thống nhất về thời điểm, cách tính và thực hiện trên cùng một đối tượng thì giữa 3 loại giá thành trên có mối quan hệ về mặt lượng như sau:

Giá thành dự toán $\geq$ giá thành kế hoạch $\geq$ giá thành thực tế.

2.2.2. Căn cứ theo phạm vi tính toán giá thành:

* Giá thành sản xuất: bao gồm các khoản mục CP, CPNVLT, CPNCTT, CP sử dụng MTC, CPSXC tính cho CT, HMCT hoặc lao vụ đã hoàn thành. Nó cũng là căn cứ để tính toán giá vốn của hàng bán.

* Giá thành toàn bộ SPXL tiêu thụ: gồm giá thành sản xuất, CP quản lý DN tính cho SP hoặc lao vụ được tiêu thụ. Giá thành này là căn cứ để xác định lợi nhuận trước thuế. Giá thành công tác xây lắp còn được theo dõi trên 2 chỉ tiêu là:

+ Giá thành khối lượng xây lắp (KLXL) hoàn chỉnh: là giá thành của những CT, HMCT đã hoàn thành, đảm bảo kỹ thuật đúng thiết kế, đúng hợp đồng, bàn giao và được bên chủ đầu tư (bên A) nghiệm thu và chấp nhận thanh toán.

+ Giá thành KLXL hoàn thành theo quy ước: là toàn bộ các CP tính cho một KLXL đã hoàn thành đến giai đoạn quy ước.

3. Mối quan hệ giữa chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong doanh nghiệp xây lắp :

Thông qua bản chất CP và giá thành, ta có thể thấy được CPSX và giá thành có mối quan hệ rất mật thiết với nhau. Chúng đều là hao phí lao động sống, lao động vật hoá... được biểu hiện bằng tiền. Tuy nhiên CPSX và giá thành sản phẩm cũng có sự khác biệt về giới hạn và phạm vi.

+ CPSX trong các DN nói chung và DNXL nói riêng luôn gắn với một thời kỳ nhất định (tháng, quý, năm...) còn giá thành SP lại là giới hạn CP tính cho một CT, HMCT, khối lượng công tác xây lắp hoàn thành nhất định.

+ CPSX chỉ gồm những CP phát sinh của kỳ đó còn giá thành SP có thể bao gồm một phần CP phát sinh ở kỳ trước (CP trả trước) và một phần CP phát sinh của kỳ sau nhưng được ghi nhận ở kỳ này (CP phải trả).

+ Về mặt lượng CP và giá thành không thống nhất với nhau, điều này thể hiện ở công thức sau:

Giá thành SP xây lắp	Giá trị SP dở dang đầu kỳ	CPSX phát + -	Giá trị SP dở dang cuối kỳ
=	sinh trong kỳ		

Trong trường hợp đặc biệt nếu không có CP dở dang đầu kỳ và cuối kỳ hoặc CP dở dang đầu kỳ = CP dở dang cuối kỳ thì CPSX = giá thành sản phẩm .

4. Vai trò và nhiệm vụ của kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm xây lắp:

4.1. Vai trò:

Ngày nay, muốn tồn tại trong một môi trường cạnh tranh gay gắt buộc các DN phải kinh doanh có lãi. Khi đó họ phải quan tâm tới vấn đề quản lý CP và tính giá thành SP đúng mức; bởi tiết kiệm CP, hạ giá thành trong điều kiện đảm bảo về chất lượng sản phẩm là một trong những vũ khí cạnh tranh sắc bén nhất .

Công việc kinh doanh của các DNXL thường được thực hiện theo phương thức đấu thầu, SP được tiêu thụ theo giá thỏa thuận trước. Khi đó, tiết kiệm CP và hạ giá thành, tạo khoản chênh lệch lớn giữa đấu thầu và giá thành thực tế là điều kiện quyết định tới khả năng tích lũy của DN và cải thiện đời sống cho người lao động. Vì vậy, công tác hạch toán CPSX và tính giá thành SP đóng vai trò hết sức quan trọng. Nó đảm bảo cung cấp thông tin cần thiết, kịp thời cho các nhà quản trị DN về CPSX cũng như giá thành của SP, giúp các nhà quản trị phân tích, đánh giá tình hình thực hiện các dự toán CPSX và kế hoạch giá thành SP. Từ đó, đề ra các giải pháp thích hợp, phát huy những mặt tích cực, hạn chế những tiêu cực, đảm bảo điều kiện hoạt động sản xuất kinh doanh đạt hiệu quả cao nhất.

Trong điều kiện hình thức đấu thầu trong xây lắp được áp dụng phổ biến thì kế toán tập hợp CPSX và tính giá thành càng giữ vai trò quan trọng và cần thiết trong việc xây dựng giá đấu thầu hợp lý.

4.2. Nhiệm vụ của công tác kế toán:

+ Căn cứ vào đặc điểm quy trình công nghệ, của tổ chức sản xuất SP của DNXL để xác định đối tượng tập hợp CPSX và phương pháp tính giá thành phù hợp.

+ Tập hợp kịp thời và phân bổ từng loại CPSX theo đúng đối tượng tập hợp CP đã xác định.

+ Vận dụng phương pháp tính giá thành phù hợp để tính giá thành và giá thành đơn vị của các đối tượng tính giá thành theo đúng các khoản mục quy định và theo đúng kỳ tính giá thành.

+ Vận dụng các TK kế toán để hạch toán CPSX và giá thành sản phẩm phù hợp với phương pháp kế toán hàng tồn kho mà DN đã lựa chọn.

+ Thường xuyên đối chiếu kiểm tra và định kỳ cung cấp các báo cáo về CPSX và giá thành SP cho Ban lãnh đạo DN, đề xuất các biện pháp tăng cường quản lý, tiết kiệm CPSXKD và hạ giá thành.

III. Nội dung kế toán tập hợp chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp xây lắp:

Theo Quyết định số 1864/1998/QĐ/BTC ngày 16/12/1998 ban hành quyết định các DNXL chỉ áp dụng trình tự kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên mà không áp dụng phương pháp kê định kỳ. Do vậy, trong phạm vi đề tài này, em xin trình bày nội dung kế toán tập hợp CPSX và tính giá thành sản phẩm trong các DNXL theo phương pháp kê khai thường xuyên.

1. Kế toán tập hợp chi phí sản xuất trong các doanh nghiệp xây lắp:

1.1. Xác định đối tượng tập hợp chi phí sản xuất:

Đối tượng tập hợp CPSX trong DNXL là phạm vi, giới hạn để tập hợp các CP nhằm đáp ứng yêu cầu kiểm soát CP và tính giá thành SPXL. Giới hạn, phạm vi tập hợp CPSX có thể là nơi phát sinh CP cũng có thể là nơi gánh chịu CP.

Để xác định được đối tượng tập hợp CP cần căn cứ vào các yếu tố sau:

+ Tính chất, đặc điểm quy trình công nghệ sản xuất SP, đặc điểm, cơ cấu tổ chức của DNXL, đặc điểm của SPXL.

+ Yêu cầu kiểm tra, kiểm soát CP, yêu cầu hạch toán kế toán nội bộ đơn vị.

+ Yêu cầu tính giá thành theo các đối tượng tính giá thành.

+ Khả năng trình độ quản lý và trình độ hạch toán của DN.

+ Đơn vị tính giá thành sản phẩm trong DN.

1.2. Xác định phương pháp tập hợp chi phí sản xuất:

- Phương pháp tập hợp trực tiếp:

Phương pháp này áp dụng đối với CP có liên quan trực tiếp đến từng CT, HMCT cụ thể. Kế toán cần xác định đâu là CP trực tiếp, đâu là CP gián tiếp.

- Phương pháp phân bổ gián tiếp:

Đối với các loại CP có liên quan đến nhiều đối tượng tập hợp CP (CT, HMCT), không thể tập hợp trực tiếp mà phải tiến hành phân bổ gián tiếp cho từng đối tượng tập hợp CP theo các tiêu thức thích hợp (dùng cho CPSXC, CPMTC)

1.3. Chứng từ kế toán sử dụng trong tập hợp chi phí sản xuất:

Chứng từ kế toán ở đây là hệ thống chứng từ gốc và chứng từ tổng hợp liên quan đến CP phát sinh như:

- Phiếu xuất kho vật liệu, CCCD; biên bản giao nhận vật tư, CCDC; bảng phân bổ vật liệu, CCDC xuất dùng.

- Bảng chấm công, bảng tính lương, bảng tính toán lương và các khoản trích theo lương.

- Bảng tính khấu hao TSCĐ

- Phiếu chi tiền mặt, giấy báo Có của ngân hàng

Hệ thống chứng từ sử dụng trong các DNXL được xây dựng trên cơ sở chế độ quy định của Nhà nước (kể cả chứng từ bắt buộc và chứng từ hướng dẫn).

1.4. Tài khoản sử dụng:

- TK 621 – CPNVLT: phản ánh CPNVLT phát sinh thực tế sản xuất thi công các sản phẩm xây dựng, lắp đặt các CT (mở chi tiết cho từng SP xây lắp).

- TK 622 – CPNCTT: dùng để tập hợp và kết chuyển CPNCTT, nhưng không bao gồm các khoản BHXH, BHYT, KPCĐ của công nhân trực tiếp xây lắp (mở chi tiết cho từng CT, HMCT).

- TK 623 – CPMTC: TK này chỉ được sử dụng để hạch toán CP sử dụng xe, MTC trong trường hợp DNXL thực hiện xây lắp CT theo phương thức hỗn hợp, vừa thủ công vừa bằng máy. Trường hợp DN thực hiện xây lắp công trình hoàn toàn theo phương thức bằng máy thì kế toán không sử dụng TK 623 mà hạch toán trực tiếp các CP xây lắp vào TK 621, 622, 627. Kế toán cũng không hạch toán vào TK 623 các khoản trích về BHXH, BHYT, KPCĐ của công nhân điều khiển máy thi công.

TK 623 có 6 TK cấp 2:

- + TK 6231 - CP nhân công

- + TK 6232 - CP vật liệu

- + TK 6233 - CP dụng cụ sản xuất

- + TK 6234 - CP khấu hao máy thi công

- + TK 6237 - CP dịch vụ mua ngoài

+ TK 6238 - CP khác bằng tiền

▪TK 627 – CPSXC: có 6 TK cấp 2, để theo dõi riêng từng yếu tố CP cấu thành CP SXC

+ TK 6271 - CP nhân viên phân xưởng

+ TK 6272 - CP vật liệu

+ TK 6273 - CP công cụ, dụng cụ

+ TK 6274 - CP khấu hao TSCĐ

+ TK 6277 - CP dịch vụ mua ngoài

+ TK 6278 - CP khác bằng tiền

▪TK 154 - CP sản xuất kinh doanh dở dang: TK này dùng để tập hợp các khoản CPSX trong kỳ kể trên, phục vụ cho công tác tính toán giá thành SPXL (mở chi tiết cho từng đối tượng). TK 154 có 4 TK cấp hai :

+ TK 1541 – Xây, lắp: để tập hợp CP, tính giá thành của SP xây, lắp, phản ánh giá trị SP xây lắp dở dang cuối kỳ.

+ TK 1542 – SP khác: để tập hợp CP và tính giá thành SP và phản ánh giá trị SP khác dở dang cuối kỳ

+ TK 1543 – Dịch vụ: để tập hợp CP và tính giá thành dịch vụ và phản ánh dịch vụ dở dang cuối kỳ

+ TK 1544 – CP bảo hành xây lắp: để tập hợp CP bảo hành CT xây dựng, lắp đặt thực tế phát sinh trong kỳ và giá trị CT bảo hành xây, lắp dở dang cuối kỳ.

▪TK 141 – Tạm ứng: Tài khoản này dùng trong trường hợp áp dụng phương thức khoán mà đơn vị nhận khoán không tổ chức kế toán riêng để theo dõi các khoản tiền tạm ứng cho đơn vị nhận khoán tổ chức cung ứng các yếu tố đầu vào phục vụ cho quá trình thi công.

▪TK 136 – Phải thu nội bộ và TK 336 – phải trả nội bộ: được sử dụng trong trường hợp đơn vị nhận khoán có tổ chức kế toán riêng và coi như có quan hệ nội bộ với DN.

1.5. Trình tự kế toán tập hợp chi phí sản xuất:

1.5.1. Kế toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp:

CP về NVLTT là những CP về nguyên vật liệu chính, vật kết cấu, nửa thành phẩm mua ngoài, vật liệu phụ, vật liệu khác sử dụng trong quá trình thi công xây lắp từng CT,