

CHƯƠNG 2

KẾ TOÁN CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ TÍNH GIÁ THÀNH SẢN PHẨM CỦA HOẠT ĐỘNG SẢN XUẤT PHỤ TRỢ



MỤC TIÊU HỌC TẬP

Sau khi nghiên cứu xong chương này bạn sẽ thực hiện được những việc sau đây:

- ▶ Liệt kê những loại sản xuất phụ trợ trong doanh nghiệp sản xuất;
- ▶ Liệt kê những mục tiêu chủ yếu của kế toán;
- ▶ Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất trong doanh nghiệp chỉ tổ chức 01 bộ phận sản xuất phụ trợ;
- ▶ Tập hợp và phân bổ chi phí sản xuất trong doanh nghiệp tổ chức từ 02 bộ phận sản xuất phụ trợ lên và có phức vụ lẫn nhau theo một số phương pháp;
- ▶ Tổ chức kế toán hoạt động sản xuất phụ trợ nhằm tận dụng phế liệu, phế phẩm hoặc năng lực sản xuất để tăng thu nhập.

NỘI DUNG CHƯƠNG

- ▶ Phân loại sản xuất phụ và mục tiêu kế toán
- ▶ Tổ chức kế toán theo phương pháp phân bổ chi phí sản xuất phụ
- ▶ Bài tập



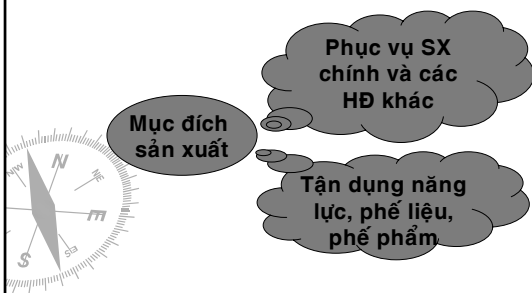
2.1. Phân loại sản xuất phụ và mục tiêu kế toán

2.1.1. Phân loại sản xuất phụ

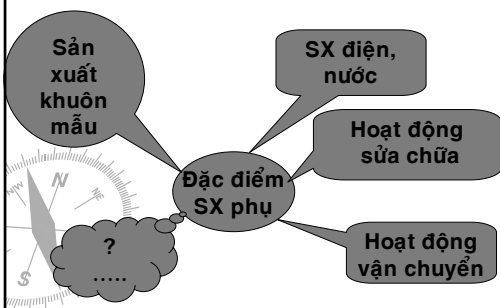
- ▶ Căn cứ mục đích sản xuất;
- ▶ Căn cứ đặc điểm kinh tế-kỹ thuật sản xuất;
- ▶ Căn cứ mối quan hệ với đối tượng sử dụng



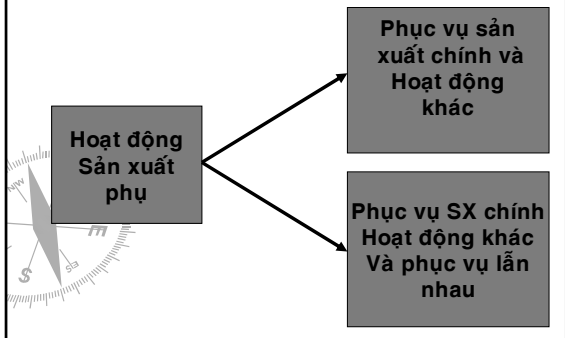
Căn cứ mục đích tổ chức sản xuất



Căn cứ đặc điểm kinh tế – kỹ thuật của hoạt động sản xuất phụ



Căn cứ mối quan hệ với đối tượng sử dụng dịch vụ, lao vụ

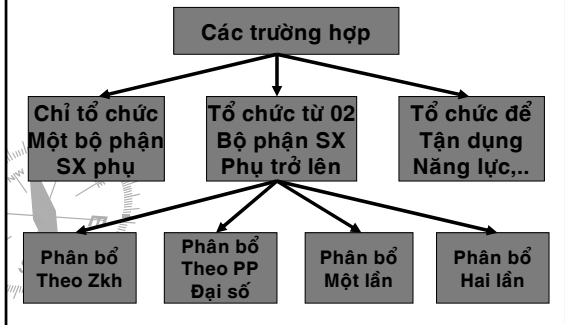


2.1.2. Mục tiêu kế toán

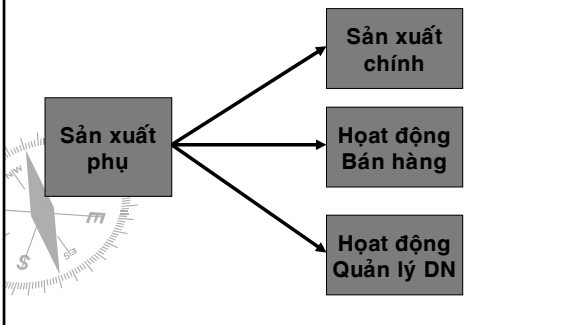
- ▶ Quản lý chi phí
- ▶ Phân bổ chi phí
- ▶ Xác định kết quả kinh doanh
- ▶ Các mục tiêu khác



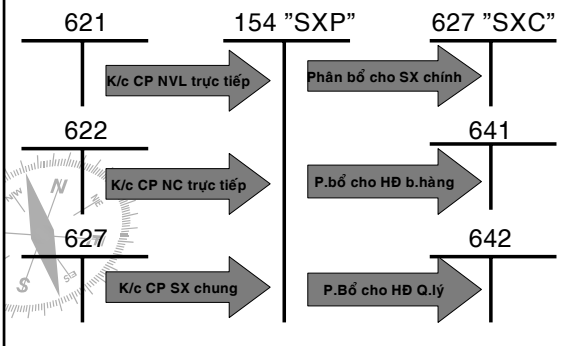
2.2. Tổ chức kế toán theo phương pháp phân bổ chi phí sản xuất phụ



2.2.1. DN chỉ tổ chức một bộ phận sản xuất phụ để phục vụ cho hoạt động trong nội bộ



a) Trình tự kế toán



b) Phương pháp phân bổ

► Tính giá thành đơn vị SP, lao vụ của SXP

$$Z_{đvp} = (C_d + C_p - C_c) / Q$$

Trong đó:

- $Z_{đvp}$: Giá thành thực tế đơn vị của SP, lao vụ sản xuất phụ
- C_d : chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ
- C_p : chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ
- C_c : chi phí sản xuất dở dang cuối kỳ
- Q : khối lượng sản phẩm, lao vụ hoàn thành trong kỳ

b) Phương pháp phân bổ (tt)

► Trên cơ sở giá thành thực tế tiến hành phân bổ chi phí SXP cho các đối tượng sử dụng:

$$\text{Mpb} = \text{Qsd} \times \text{Zdvp}$$

Trong đó:

- Mpb: mức phân bổ cho đối tượng sử dụng
- Qsd: khối lượng sản phẩm, lao vụ do sản xuất phụ cung cấp cho từng đối tượng
- Zdvp: giá thành thực tế đơn vị sản phẩm lao vụ của hoạt động sản xuất phụ

c) Ví dụ 1

Nhà máy thép ABC tổ chức một phân xưởng sản xuất điện để phục vụ trong nội bộ nhà máy. Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng tại phân xưởng này như sau:

1. Xuất kho NVL trị giá 1.000.000, trong đó:
 - Trực tiếp sản xuất: 800.000;
 - Sản xuất chung: 200.000
2. Tiền lương phải trả cho công nhân:
 - Nhân công trực tiếp: 300.000
 - Nhân viên phân xưởng: 100.000
3. Các khoản trích theo lương thực hiện theo chế độ hiện hành của Nhà nước

c) Ví dụ 1 (tt)

4. Khấu hao TSCĐ: 400.000
 5. Các chi phí khác bằng tiền mặt: 200.000
- Trong tháng phân xưởng sản xuất được 3.000 kwh, cung cấp cho:
- Phân xưởng sản xuất chính: 1.800kwh;
 - Bộ phận bán hàng: 500kwh;
 - Bộ phận quản lý doanh nghiệp: 700kwh
- Yêu cầu:
- Lập định khoản cho các nghiệp vụ trên;
 - Tổng hợp và phân bổ chi phí sản xuất điện;
 - Định khoản nghiệp vụ phân bổ chi phí

Bài làm ví dụ 1

► Lập định khoản

(1) Nợ 621 (đ) 800.000
Nợ 627 (đ) 200.000
Có 152 1.000.000

(2) Nợ 622 (đ) 300.000
Nợ 627 (đ) 100.000
Có 334 400.000

(3) Nợ 622 (đ) 57.000
Nợ 627 (đ) 19.000
Có 338 76.000

Bài làm ví dụ 1 (tt)

(4) Nợ 627 (đ) 400.000
Có 214 400.000

(5) Nợ 627 (đ) 200.000
Có 111 200.000

► Tổng hợp chi phí:

- CP Nguyên vật liệu trực tiếp: 800.000
- CP Nhân công trực tiếp: 357.000
- CP Sản xuất chung: 919.000

Cộng: 2.076.000

Bài làm ví dụ 1 (tt)

Nợ 154 (đ) 2.076.000
Có 621 (đ) 800.000
Có 622 (đ) 357.000
Có 627 (đ) 919.000

- Z đơn vị 1kwh = 2.076.000 : 3.000 = 692

► Phân bổ chi phí điện:

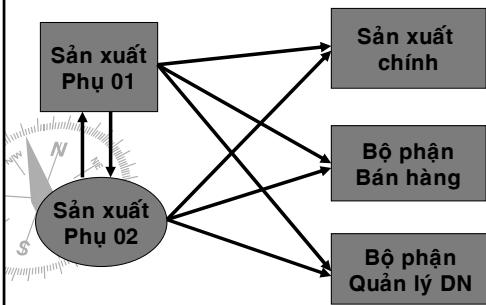
- SX chính: 1.800 x 692 = 1.245.600
- BP bán hàng: 500 x 692 = 346.000
- BP quản lý: 700 x 692 = 484.400

Bài làm ví dụ 1 (tt)

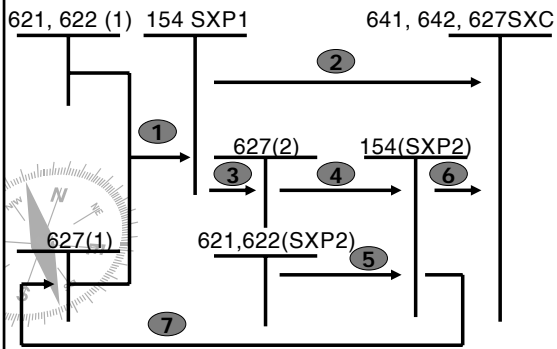
Nợ 627 (SXC) 1.245.600
 Nợ 641 346.000
 Nợ 642 484.400
 Có 154 (đ) 2.076.000



2.2.2. DN tổ chức từ 02 bộ phận sản xuất phụ giữa chúng có phục vụ lẫn nhau



2.2.2.1. Trình tự kế toán



2.2.2.2. Phương pháp phân bổ

a) Phân bổ chi phí SXP phục vụ lẫn nhau theo giá thành kế hoạch

- ▶ Việc theo dõi chi phí SX phát sinh, tổng hợp chi phí và tính giá thành, phân bổ chi phí sản xuất phụ thực hiện tương tự như trên. Tuy nhiên, trước khi tổng hợp chi phí SX của từng bộ phận cần xác định chi phí phục vụ lẫn nhau theo giá kế hoạch để ghi tăng, giảm chi phí của mỗi bộ phận

Nợ 627-của BP nhận sản phẩm, dịch vụ

Có 154-của BP cung cấp SP, dịch vụ

a) Phân bổ chi phí SXP phục vụ lẫn nhau theo giá thành kế hoạch (tt)

- ▶ Giá thành đơn vị sản phẩm, dịch vụ xác định như sau:

$$Z_{đv} = (C_{đk} + C_{ps} - C_{ck} - C_c) / (Q_{ht} - Q_c)$$

Trong đó:

- $Z_{đv}$: giá thành đơn vị SP, dịch vụ;
- $C_{đk}$: chi phí sản xuất dở dang đầu kỳ;
- C_{ps} : CP sản xuất phát sinh trong kỳ kể cả CP về SP, dịch vụ nhận của bộ phận khác;
- C_{ck} : CP sản xuất dở dang cuối kỳ;
- C_c : trị giá SP, dịch vụ cung cấp cho BP khác
- Q_{ht} : khối lượng sản phẩm, dịch vụ hoàn thành;
- Q_c : khối lượng SP, DV cung cấp cho SXP khác, kể cả tự dùng

a) Phân bổ chi phí SXP phục vụ lẫn nhau theo giá thành kế hoạch (tt)

- ▶ Ví dụ 2: DN có 2 phân xưởng sản xuất phụ là phân xưởng điện và phân xưởng sửa chữa. Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng như sau:

1. Chi phí vật liệu xuất dùng: 2.000.000, gồm:

- Trực tiếp SX 1.600.000 (Điện 1.000.000, SC 600.000)
- Phục vụ PX 400.000 (Điện 200.000, SC 200.000)

2. Tiền lương phải trả cho công nhân:

1.000.000

a) Phân bổ chi phí SXP phục vụ lẫn nhau theo giá thành kế hoạch (tt)

- Trực tiếp SX: 800.000 (Điện 600.000, SC 200.000)
 - Nhân viên PX: 200.000 (Điện 100.000, SC 100.000)
3. Các khoản trích theo lương 19%
4. Khấu hao TSCĐ phân xưởng điện: 400.000; phân xưởng sửa chữa 300.000
- Kết quả sản xuất điện trong tháng: 5.000kwh
- Tụ dùng 100 kwh
 - Cung cấp cho PX sửa chữa 1.000 kwh x 460
 - Cung cấp cho SXC 3.500 kwh, BP bán hàng 200 kwh, BP quản lý 200 kwh.

a) Phân bổ chi phí SXP phục vụ lẫn nhau theo giá thành kế hoạch (tt)

- Kết quả hoạt động sửa chữa: 14.000 h, gồm:
- Phục vụ PX điện 2.000 h x 100 đ/h;
 - Phục vụ sản xuất chính 10.000 h;
 - Phục vụ bộ phận bán hàng 1.000 h;
 - Phục vụ bộ phận quản lý 1.000 h.
- Yêu cầu:
- Lập định khoản các nghiệp vụ;
 - Tổng hợp chi phí sản xuất phụ;
 - Phân bổ chi phí sản xuất phụ.

Bài làm ví dụ 2

► Lập định khoản

(1) Nợ 621 (điện)	1.000.000
Nợ 621 (SC)	600.000
Nợ 627 (điện)	200.000
Nợ 627 (SC)	200.000
Có 152	2.000.000
(2) Nợ 622 (điện)	600.000
Nợ 622 (SC)	200.000
Nợ 627 (điện)	100.000
Nợ 627 (SC)	100.000
Có 334	1.000.000

Bài làm ví dụ 2

(3) Nợ 622 (điện)	114.000
Nợ 622 (SC)	38.000
Nợ 627 (điện)	19.000
Nợ 627 (SC)	19.000
Có 338	190.000

(4) Nợ 627 (điện)	400.000
Nợ 627 (SC)	300.000
Có 214	700.000

Bài làm ví dụ 2 (tt)

(5a) Trị giá điện cung cấp cho BP sửa chữa:
1.000 kwh x 460 đ/kwh = 460.000 đ

Nợ 627 (SC)	460.000
Có 154 (điện)	460.000

(5b) Trị giá dịch vụ sửa chữa phục vụ PX điện:
2.000 h x 100 đ/h = 200.000 đ

Nợ 627 (điện)	200.000
Có 154 (SC)	200.000

Bài làm ví dụ 2 (tt)

(6a) Tổng hợp CPSX của phân xưởng điện
- CP nguyên vật liệu trực tiếp: 1.000.000
- CP nhân công trực tiếp: 714.000
- CP sản xuất chung: 919.000

Nợ 154 (điện)	2.633.000
Có 621 (điện)	1.000.000
Có 622 (điện)	714.000
Có 627 (điện)	919.000

2.633.000 – 460.000


Z t.t. 1kwh điện = _____ = 557,18

5.000 – 1.000 - 100

Bài làm ví dụ 2 (tt)

(6b) Phân bổ:

- Bộ phận SX chính: $3.500 \times 557,18 = 1.950.130$
- BP bán hàng: $200 \times 557,18 = 111.435$
- BP quản lý DN: $200 \times 557,18 = 111.435$



Nợ 627 (SXC)	1.950.130
Nợ 641	111.435
Nợ 642	111.435
Có 154 (điện)	2.173.000

Bài làm ví dụ 2 (tt)

(7a) Tổng hợp chi phí SX của phân xưởng sửa chữa:

- CP nguyên vật liệu trực tiếp: 600.000
- CP nhân công trực tiếp: 238.000
- CP sản xuất chung: 1.079.000

Cộng: 1.917.000

Nợ 154 (SC) 1.917.000

Có 621 (SC) 600.000

Có 622 (SC) 238.000

Có 627 (SC) 1.079.000

1.917.000 – 200.000

Zttế 1h sửa chữa = $\frac{1.917.000 - 200.000}{14.000 - 2.000} = 143,08$



Bài làm ví dụ 2 (tt)

(7b) Phân bổ chi phí sửa chữa:

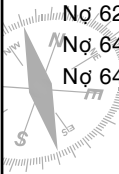
- PX sản xuất chính: $10.000 \times 143,08 = 1.430.800$
- BP bán hàng: $1.000 \times 143,08 = 143.100$
- BP quản lý: $1.000 \times 143,08 = 143.100$

Nợ 627 (SXC) 1.430.800

Nợ 641 143.100

Nợ 642 143.100

Có 154 (SC) 1.717.000



b) Phân bổ chi phí SXP theo phương pháp đại số

► Sử dụng phương pháp đại số để tính giá thành đơn vị thực tế của SP, dịch vụ sản xuất phụ và phân bổ cho tất cả các đối tượng sử dụng.

► Gọi:

- x là giá thành đơn vị SP phụ A;
- y là giá thành đơn vị SP phụ B;
- Qa là khối lượng SP A cung cấp cho các bộ phận liên quan; trong đó Qab là khối lượng A cung cấp cho B;
- Qb là khối lượng SPB cung cấp cho các bộ phận LQ; trong đó Qba là khối lượng B cung cấp cho A;
- A là chi phí thực tế phát sinh tại bộ phận A và B là chi phí thực tế phát sinh tại bộ phận B.

b) Phân bổ chi phí SXP theo phương pháp đại số

► Ta có:

$$Qa.x = A + Qba.y$$

$$Qb.y = B + Qab.x$$

Giải hệ phương trình trên sẽ tính được x và y.

► Sử dụng x và y để phân bổ chi phí cho các bộ phận có liên quan.

► Ví dụ 3: dùng lại số liệu của ví dụ 2, thực hiện như sau:

Bài làm ví dụ 3

► Gọi:

- x là giá thành thực tế 1kwh điện;
- y là giá thành thực tế 1 h sửa chữa;

Ta có hệ phương trình sau:

$$4.900x = 2.433.000 + 2.000y$$

$$14.000y = 1.457.000 + 1.000x$$

Giải hệ phương trình ta được:


- x = 555,20

- y = 143,73

Bài làm ví dụ 3 (tt)

► Phân bổ chi phí điện:

- PX sửa chữa: $1.000 \times 555,2 = 555.200$
- BP bán hàng: $200 \times 555,2 = 111.040$
- BP quản lý: $200 \times 555,2 = 111.040$
- SX chính ($3.500 \times 555,2$) # 1.943.180 =
 $2.433.000 + (2.000 \times 143,73) - (1.400 \times 555,2)$




Nợ 627(SC)	555.200
Nợ 641	111.040
Nợ 642	111.040
Nợ 627(SXC)	1.943.180
Có 154(điện)	2.720.460

Bài làm ví dụ 3 (tt)

► Phân bổ chi phí sửa chữa:

- PX điện: $2.000 \times 143,73 = 287.460$
- BP bán hàng: $1.000 \times 143,73 = 143.730$
- BP quản lý: $1.000 \times 143,73 = 143.730$
- SX chính: ($10.000 \times 143,73$) # 1.437.280 =
 $1.457.000 + (1.000 \times 555,2) - (4.000 \times 143,73)$



Nợ 627 (điện)	287.460
Nợ 641	143.730
Nợ 642	143.730
Nợ 627 (SXC)	1.437.280
Có 154 (SC)	2.012.200

c) Phân bổ 1 lần

- Phương pháp này bỏ qua việc phân bổ chi phí phục vụ lẫn nhau giữa các bộ phận sản xuất phụ.
- Lần lượt phân bổ chi phí thực tế tại mỗi BP sản xuất phụ cho SX chính và các bộ phận khác như đã trình bày ở mục a).
- Kết quả phân bổ kém chính xác
- Ví dụ 4: lấy lại số liệu ở ví dụ 2, ta thực hiện như sau:

Bài làm ví dụ 4

- Tính giá thành thực tế 1 kwh điện:

Zđv điện = $2.433.000 / (5.000 - 1.000 - 100) = 623,85$

Phân bổ:

- BP bán hàng: $200 \times 623,85 = 124.770$
- BP quản lý: $200 \times 623,85 = 124.770$
- SXC: $(3.500 \times 623,85) \# 2.183.460 =$
 $2.433.000 - (400 \times 623,85)$

Định khoản:

Nợ 641	124.770
Nợ 642	124.770
Nợ 627(SXC)	2.183.460
Có 154 (điện)	2.433.000

Bài làm ví dụ 4 (tt)

- Tính giá thành thực tế 1 h sửa chữa:

Zđv sửa chữa = $1.457.000 / (14.000 - 2000) = 121,42$

Phân bổ:

- BP bán hàng: $1.000 \times 121,42 = 121.420$
- BP quản lý: $1.000 \times 121,42 = 121.420$
- SX chính: $(10.000 \times 121,42) \# 1.214.160 =$
 $1.457.000 - (2.000 \times 121,42)$

Định khoản:

Nợ 641	121.420
Nợ 642	121.420
Nợ 627 (SXC)	1.214.160
Có 154 (SC)	1.457.000

d) Phương pháp phân bổ 2 lần

- Lần 1, phân bổ toàn bộ chi phí sản xuất phát sinh ở bộ phận sản xuất phụ (không tính chi phí SX phụ khác cung cấp)
- Lần 2, phân bổ chi phí SX phụ khác cung cấp cho các bộ phận khác loại trừ bộ phận SX phụ có liên quan
- Ví dụ 5: lấy lại số liệu của ví dụ 2, thực hiện như sau:

Bài làm ví dụ 5

(1) Phân bổ lần đầu

► Tính giá thành thực tế 1 kwh điện

$$\text{Zđv điện} = 2.433.000 / (5.000 - 100) = 496,53$$

Phân bổ:

- BP sửa chữa = $1.000 \times 496,53 = 496.530$
- BP bán hàng = $200 \times 496,53 = 99.306$
- BP quản lý = $200 \times 496,53 = 99.306$
- SX chính = $3.500 \times 496,53 \# 1.737.858 = 2.433.000 - (1.400 \times 496,53)$



Bài làm ví dụ 5 (tt)

Định khoản:

Nợ 154 (SC)	496.530
Nợ 641	99.306
Nợ 642	99.306
Nợ 627 (SXC)	1.737.858
Có 154 (điện)	2.433.000



Bài làm ví dụ 5 (tt)

► Tính giá thành thực tế 1h sửa chữa

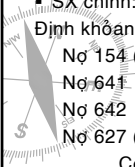
$$\text{Zđv sửa chữa} = 1.457.000 / 14.000 = 104,07$$

Phân bổ:

- BP Điện: $2.000 \times 104,07 = 208.140$
- BP bán hàng: $1.000 \times 104,07 = 104.070$
- BP quản lý: $1.000 \times 104,07 = 104.070$
- SX chính: $(10.000 \times 104,07) \# 1.040.720$

Định khoản:

Nợ 154 (điện)	208.140
Nợ 641	104.070
Nợ 642	104.070
Nợ 627 (SXC)	1.040.720
Có 154 (SC)	1.457.000



Bài làm ví dụ 5 (tt)


(2) Phân bổ lần 2

► PX điện nhận của PX sửa chữa: 208.140

Phân bổ:

- BP bán hàng: $208.140/3.900 \times 200 = 10.674$
- BP quản lý: $208.140/3.900 \times 200 = 10.674$
- SX chính: $208.140/3.900 \times 3.500 \# 186.792$
 $= 208.140 - (10.674 + 10.674)$

Định khoản:



Nợ 641	10.674
Nợ 642	10.674
Nợ 627 (SXC)	186.792
Có 154 (điện)	208.140


Bài làm ví dụ 5 (tt)

► PX sửa chữa nhận của PX điện: 496.530

Phân bổ:

- BP bán hàng: $496.530/12.000 \times 1.000 = 41.380$
- BP quản lý: $496.530/12.000 \times 1.000 = 41.380$
- SX chính: $496.530/12.000 \times 10.000 \# 413.770$
 $= 496.530 - (41.380 + 41.380)$

Định khoản:



Nợ 641	41.380
Nợ 642	41.380
Nợ 627 (SXC)	413.770
Có 154 (SC)	496.530

Bài làm ví dụ 5 (tt)

► Tổng hợp sau 2 lần phân bổ

Điện:

- BP bán hàng: $99.306 + 10.674 = 109.980$
 - BP quản lý: $99.306 + 10.674 = 109.980$
 - BP SX chính: $1.737.858 + 186.792 = 1.924.650$
- Cộng: 2.144.610

Sửa chữa:

- BP bán hàng: $104.070 + 41.380 = 145.450$
 - BP quản lý: $104.070 + 41.380 = 145.450$
 - BP SX chính: $1.040.720 + 413.770 = 1.454.490$
- Cộng: 1.745.390

2.2.3. DN tổ chức sản xuất phụ để tận dụng năng lực sản xuất, phế liệu, phế phẩm

- ▶ Việc tập hợp chi phí sản xuất vẫn được thực hiện trên các tài khoản 621, 622, 627 và cuối tháng kết chuyển sang 154 để tổng hợp chi phí phát sinh và tính giá thành sản phẩm.
- ▶ Phế liệu, phế phẩm tận thu từ sản xuất chính, chuyển sang sản xuất phụ, ghi:
Nợ TK 621 (SXP)
 Có TK 154 (SXC)
- ▶ SP sản xuất phụ hoàn thành, ghi:
Nợ TK 155 -> nếu nhập kho, hoặc
Nợ TK 632 -> nếu bán ngay
 Có TK 154 (SXP)

2.3. Câu hỏi ôn tập

- (1) Trình bày các phương pháp phân bổ chi phí sản xuất phụ trợ và ưu, nhược điểm của mỗi phương pháp?
- (2) Phân bổ chi phí sản xuất phụ trợ cho các bộ phận sử dụng theo chi phí thực tế phát sinh ảnh hưởng như thế nào đến các quyết định quản trị (ngoài việc đánh giá tài sản và đo lường lợi nhuận)?
