## TỔ CHỨC MÔ HÌNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ VÀ GIÁ THÀNH TẠI CÁC CÔNG TY DỆT MAY TRÊN ĐỊA BÀN THÀNH PHỐ ĐÀ NẴNG THEO MÔ HÌNH KẾT HỢP

## Giảng viên: Nguyễn Thị Kim Hương

### Tổ chức hệ thống chứng từ kế toán

Hiện nay tất cả các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng đã tổ chức đầy đủ hệ thống chứng từ kế toán để sử dụng cho kế toán tài chính chi phí sản xuất và giá thành. Kế toán quản trị sử dụng cùng hệ thống chứng từ này. Tuy nhiên để phục vụ tốt cho công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành, các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng cần xây dựng một hệ thống chứng từ chi phí và giá thành riêng biệt phục vụ cho công tác kế toán chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm. Cụ thể:

- Chứng từ về chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Ngoài hệ thống chứng từ của kế toán tài chính, kế toán quản trị chi phí giá thành ở các đơn vị cần lập thêm chứng từ:

Phiếu xuất kho vật tư trong định mức (màu xanh), phiếu xuất kho vượt định mức (màu đỏ). Khi xuất kho, kế toán cần đối chiếu với sổ chi tiết để xem nguyên vật liệu được xuất có nằm trong giới hạn của định mức chi phí không. Nếu trrong định mức lập phiếu màu xanh, ngoài định mức lập phiếu màu đỏ.

- Chứng từ về chi phí nhân công trưc tiếp: Ngoài bằng thanh toán tiền lương, phiếu xác nhận sản phẩm hoàn thành, kế toán cần lập thêm:

Phiếu xác nhận sản phẩm hoàn thành so sánh với dự toán: để theo dõi tiến độ thực hiện đơn hàng theo hợp đồng gia công.

Phiếu ăn tăng ca: theo dõi chi phí tăng ca

- Chứng từ về chi phí sản xuất chung: Ngoài hệ thống chứng từ kế toán tài chính còn sử dụng thêm các chứng từ: Bảng tập hợp chi phí điện, nước sản xuất so sánh với dự toán, phiếu xuất vật tư trong định mức và ngoài định mức, bảng theo dõi năng suất lao động, bảng tính lương theo định mức…

### Tổ chức phương pháp tính giá thành sản phẩm

Vì sản phẩm Dệt may Việt Nam nói chung và trên địa bàn thành phố Đà Nẵng nói riêng chủ yếu là sản xuất theo đơn đặt hàng, sản phẩm gia công hàng loạt, với số lượng lớn và sản phẩm có tính tương đồng nhau cho nên phương pháp tính giá thành phù hợp là phương pháp theo quá trình sản xuất.

Theo phương pháp này các chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: Vải, chỉ, phụ kiện…; chi phí nhân công trực tiếp: lương sản phẩm công nhân cắt, may…, chi phí sản xuất chung: tiền điện, nước, chi phí đóng gói… được tập hợp theo từng phân xưởng sản xuất theo sơ đồ sau:

Nguyên vật liệu trực tiếp

Lao động trực tiếp

Chi phí sản xuất chung

Phân xưởng sản xuất A

Phân xưởng sản xuất A

Thành phẩm tồn kho

Giá vốn hàng bán

### 

*Sơ đồ 3.1 Phương pháp tính giá thành theo quá tình sản xuất*

### Tổ chức hệ thống tài khoản (TK) phục vụ cho công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành tại các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng

Hiện nay các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng thường sử dụng hệ thống các TK tổng hợp theo chế độ kế toán ban hành theo quyết định số 15/QĐ-BTC chứ chưa xây dựng hệ thống TK chi tiết phục vụ cho công tác kế toán quản trị tại đơn vị. Vì vậy ngoài các TK Tổng hợp từ chế độ kế toán, cần xây dựng hệ thống TK chi tiết như sau:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **STT** | **TK Tổng hợp** | **TK chi tiết** |
| 1 | 154 | Chi tiết cho từng phân xưởng, loại sản phẩm, nhóm sản phẩm, công trình, đơn đặt hàng… |
| 2 | 155 | Chi tiết cho từng loại sản phẩm |
| 3 | 621 | Chi tiết cho từng loại, nhóm sản phẩm; công trình; phân xưởng |
| 4 | 622 | Chi tiết cho từng loại, nhóm sản phẩm; công trình; phân xưởng |
| 5 | 627 | 6271: Chi phí nhân viên phân xưởng  6272: Chi phí vật liệu  6273: Chi phí dụng cụ sản xuất  6274: Chi phí khấu hao TSCĐ  6277: Chi phí dịch vụ mua ngoài  6278: Chi phí bằng tiền khác |

### Tổ chức hệ thống sổ chi tiết phục vụ cho công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành tại các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng

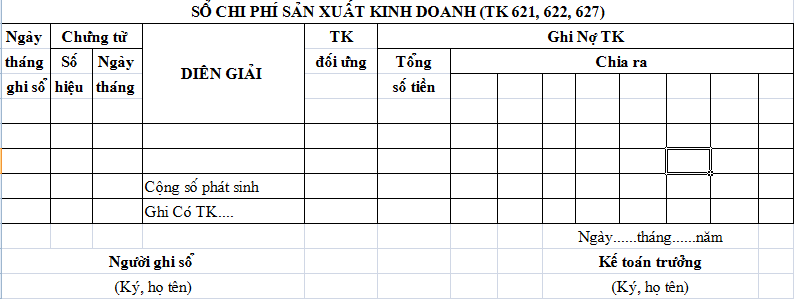
Vì mô hình được lựa chọn để tổ chức kế toán quản trị tại các công ty là mô hình kết hợp nên hệ thống sổ chi tiết phục vụ cho công tác kế toán quản trị chi phí và giá thành tại công ty chính là hệ thống sổ chi tiết theo hình thức sổ kế toán mà đơn vị đang sử dụng. Hầu hết các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng sử dụng mẫu sổ chi tiết chi phí theo mẫu

Cụ thể cần tổ chức hệ thống sổ chi tiết như sau:

|  |  |
| --- | --- |
|  | Sổ chi tiết TK mở chi tiết cho từng loại sản phẩm |
| 1  2  3 | Sổ chi tiết chi phí kinh doanh TK 621  Sổ chi tiết chi phí kinh doanh TK 622  Sổ chi tiết chi phí kinh doanh TK 627 |

Sổ chi tiết chi phí từng khoản mục phải được mở theo mẫu sau:

**Biểu 3.1. Sổ chi tiết chi phí sản xuất**

****

### Tổ chức ghi sổ

Việc ghi sổ kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm tại các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng phải được thực hiện kết hợp với việc ghi sổ kế toán tài chính theo hình thức mà công ty đang sử dụng. Cụ thể, trình tự ghi sổ được thực hiện như sau:

Chứng từ kế toán

Sổ tổng hợp chi phí sản xuất và giá thành

Sổ chi tiết chi phí sản xuất và giá thành

Báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành

Báo cáo tài chính

*Sơ đồ 3.2 Sơ đồ trình tự ghi sổ chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm*

### Tổ chức hệ thống báo cáo kế toán quản trị chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm

Báo cáo kế toán quản trị chi phí và giá thành sản phẩm tại các các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng được lập khi kết thúc đơn đặt hàng hoặc khi nhà quản lý yêu cầu, khi kết thúc kỳ kế toán tháng, quý, năm. Hệ thống báo cáo kế toán quản trị của các DN này phải bao gồm:

|  |  |
| --- | --- |
| 11 | Báo cáo chi phí nguyên vật liệu trực tiếp theo nội dung chi phí |
| 22 | Báo cáo chi phí nhân công trực tiếp theo nội dung |
| 33 | Báo cáo chi phí sản xuất chung theo nội dung |
| 44 | Báo cáo tổng hợp chi phí và giá thành sản phẩm |

### Tổ chức phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí

Các chi phí sản xuất tại các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng có thể được phân loại theo ứng xử như sau:

**Bảng 3.1. Phân loại chi phí theo ứng xử**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Chi phí** | **Biến phí** | **Định phí** | **Chi phí hổn hợp** |
| 1. Chi phí Nguyên vật liệu trực tiếp | x |  |  |
| 2. Chi phí nhân công trực tiếp | x |  |  |
| 4. Chi phí sản xuất chung  - Khấu hao TSCĐ  - Lương nhân viên quản lý sản xuất  - Vật liệu phụ  - Công cụ dụng cụ  - Tiền điện, nước | x | x  x  x | x  x |

### Tổ chức xây dựng định mức chi phí và lập dự toán chi phí sản xuất

Định mức chi phí sản xuất của từng khoản mục và dự toán chi phí sản xuất cho từng phân xưởng sản xuất, loại sản phẩm được Phòng kế hoạch lập trong dự toán sản xuất theo từng kỳ kế toán. Định mức này được phòng kỹ thuật lập dựa trên tiêu chuẩn kỹ thuật quy định của ngành dệt may cho từng loại sản phẩm dệt, may.

Định mức chi phí sản xuất và giá thành sản phẩm trong các doanh nghiệp sản xuất là thước đo việc thực hiện chi phí trong quá trình sản xuất sản phẩm. Việc lập các định mức chi phí là công việc có tính nghệ thuật hơn là có tính khoa học. Việc làm này sẽ giúp các doanh nghiệp kiểm soát được chi phí sản xuất kinh doanh phát sinh để thực hiện mục tiêu tối đa hóa lợi nhuận.

Trong các doanh nghiệp sản xuất, hệ thống định mức chi phí bao gồm: Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, định mức chi phí nhân công trực tiếp và định mức chi phí chung. Định mức chi phí sản xuất của các doanh nghiệp sản xuất bao gồm định mức về giá và định mức về lượng. Định mức về lượng được xây dựng dựa trên các tiêu chuẩn kỹ thuật của ngành. Định mức này là ổn định khi không có sự thay đổi về sản phẩm. Định mức về giá thay đổi theo từng thời kỳ sản xuất theo giá thị trường hoặc giá trung bình ngành.

\*Định mức chi phí nguyên vật liệu trực tiếp bao gồm định mức giá và lượng cho 1 đơn vị sản phẩm.

Các định mức về lượng nguyên vật liệu (NVL) tiêu hao bao gồm định mức về lượng NVL chính và NVL phụ tiêu hao để sản xuất ra một sản phẩm. Định mức này do phòng kỹ thuật tính toán và đưa ra, hoặc dựa vào số quy định của ngành dệt may.

Định mức về giá trong chi phí NVL trực tiếp được tính theo giá tiêu chuẩn tại thời điểm lập dự toán.

Tổng dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp = Tổng lượng vật liệu i x giá vật liệu i.

Chi phí nguyên vật liệu là bộ phận chiếm tỷ trọng lớn trong chi phí của các sản phẩm. Trong dự toán chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, lượng nguyên vật liệu rất ổn định nhưng giá nguyên vật liệu lại có sự biến động. Bởi vì giá cả thị trường thường xuyên biến động theo thời gian.

\*Định mức chi phí nhân công trực tiếp bao gồm định mức giá và định mức lượng cho một đơn vị sản phẩm, khối lượng xây lắp.

Giống như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, định mức về lượng (công) cho chi phí nhân công trực tiếp của một đơn vị sản phẩm sản xuất được các doanh nghiệp xây dựng dựa trên các số liệu quá khứ hoặc số trung bình ngành, hay định mức do đơn vị xây dựng. Tuy nhiên, định mức này chỉ có tính tương đối. Bởi vì, lượng cho chi phí nhân công còn phụ thuộc vào các yếu tố: Tâm lý công nhân, thời tiết, trình độ tay nghề, sức khỏe...

Ngoài ra định mức về lượng trong chi phí nhân công là số lượng sản phẩm, bán thành phẩm, hay một công đoạn sản xuất.

Định mức về giá của chi phí nhân công trực tiếp là ổn định. Bởi vì tiền lương của công nhân thường được thoả thuận trước trong hợp đồng lao động và ổn định cho đến khi kết thúc kỳ sản xuất. Nó bao gồm đơn giá tiền lương, phụ cấp và các khoản phải trả khác: tiền ăn tăng ca.. liên quan đến lao động.

Tổng dự toán chi phí nhân công trực tiếp = tổng lượng (công) lao động X đơn giá lao động.

Đơn giá lao động này bao gồm đơn giá tiền lương cho 1 ngày công lao động, 1 đơn vị sản phẩm, bán thành phẩm, hay công đoạn sản xuất.

\*Định mức chi phí chung tại các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng bao gồm các yếu tố định phí, biến phí và chi phí hổn hợp. Định mức định phí như: tiền lương và các khoản trích theo lương của nhân viên quản lý phân xưởng, khấu hao TSCĐ dùng cho sản xuất...Định mức biến phí như tiền điện, nước sản xuất, vật liệu phụ dùng chung cho phân xưởng...Các định mức chi phí hổn hợp có thể là: Tiền điện thoại tại phân xưởng, tiền lương nhân viên quản lý phân xưởng...

### Tổ chức phân tích biến động chi phí sản xuất tại các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng

**a. Tổ chức phân tích chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp được phân tích theo bảng như sau:

**Bảng 3.2. Phân tích chi phí nguyên vật liệu trực tiếp**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ∑ lượng nguyên vật liệu tiêu hao thực tế X đơn giá thực tế nguyên vật liệu | ∑ lượng nguyên vật liệu tiêu hao thực tế X đơn giá định mức nguyên vật liệu | ∑ lượng nguyên vật liệu tiêu hao theo định mức X đơn giá định mức nguyên vật liệu |
| (1) | (2) | (3) |
|  | (1) – (2): biến động về giá nguyên vật liệu | (2) – (3): Biến động về lượng nguyên vật liệu |
| Tổng biến động | | |

Đối với chi phí nguyên vật liệu trực tiếp thì giá nguyên vật liệu phát sinh vào lúc mua. Vì vậy, kiểm soát về giá nguyên vật liệu phải được thực hiện vào lúc mua. Kiểm soát về lượng nguyên vật liệu sử dụng được thực hiện khi đưa nguyên vật liệu sử dụng sản xuất sản phẩm.

Biến động về giá nguyên vật liệu nói lên sự khác nhau giữa số tiền đã trả cho một lượng nguyên vật liệu nhất định với số tiền phải trả theo định mức cho số lượng nguyên vật liệu đó.

Biến động khối lượng nguyên vật liệu nói lên sự khác nhau giữa khối lượng nguyên vật liệu sử dụng trong sản xuất với khối lượng phải sử dụng theo định mức tiêu chuẩn đã được lập. Cho dù biến động này có liên quan tới việc sử dụng vật chất của nguyên vật liệu, nó vẫn thường được xác định bằng tiền. Biến động về khối lượng nguyên vật liệu sử dụng được xác định tốt nhất vào lúc đưa nguyên vật liệu vào sử dụng, kết thúc kỳ hạc toán hoặc khi kết thúc một khối lượng sản phẩm sản xuất.

Biến động về giá và lượng nguyên vật liệu sử dụng nhỏ hơn là tốt. Điều này chứng tỏ việc kiểm soát chi phí nguyên vật liệu có hiệu quả. Tuy nhiên cũng cần chú ý tới chất lượng sản phẩm khi có sự biến động này.

**b. Phân tích chi phí nhân công trực tiếp**

Việc phân tích chi phí nhân công trực tiếp được thể hiện qua bảng:

**Bảng 3.3. Phân tích chi phí nhân công trực tiếp**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ∑ số giờ công làm việc thực tế X đơn giá thực tế giờ công | ∑ số giờ công làm việc thực tế X đơn giá giờ công định mức | ∑ giờ công làm việc định mức X đơn giá định mức giờ công |
| (1) | (2) | (3) |
|  | (1) – (2): biến động về giá giờ công | (2) – (3): Biến động về năng suất lao động |
| Tổng biến động | | |

Qua bảng phân tích trên thì biến động chi phí nhân công trực tiếp xảy ra do sự biến động của 2 nhân tố sau:

Biến động về mức giá lao động: là sự chênh lệch giữa đơn giá tiền lương thực tế so với đơn giá tiền lương định mức của công nhân trực tiếp sản xuất. Đối với công nhân làm việc theo hợp đồng dài hạn, mức lương đã được quy định chính xác thì biến động về giá lao động được hiểu theo nghĩa là số tiền trả cho người lao động. Biến động về mức giá lao động thường phát sinh như là kết quả của cách sử dụng lao động. Tổ trưởng tổ sản xuất phải chịu trách nhiệm trong sự biến động về giá nhân công này.

Biến động về năng suất lao động là sự so sánh sức sản xuất của thời gian lao động giữa định mức và thực tế. Đây là một biến động mà các nhà quản lý sản xuất cần đặt biệt quan tâm. Vì tăng cao sức sản xuất của thời gian lao động là một nhân tố chủ yếu để tiết kiệm chi phí.

**d. Phân tích chi phí sản xuất chung:** Là đi phân tích các yếu tố định phí và biến phí sản xuất chung.

Phần biến phí sản xuất chung có thể được phân tích và kiểm soát bằng việc sử dụng các công thức cơ bản đã được sử dụng trong phân tích chi phí nguyên vật liệu trực tiếp và nhân công trực tiếp. Cụ thể biến động này được phân tích qua bảng sau:

**Bảng 3.4. Phân tích chi phí nhân công trực tiếp**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| ∑ số lượng sản phẩm thực tế X đơn giá thực tế cho một sản phẩm | ∑ số lượng sản phẩm thực tế X đơn giá định mức cho một sản phẩm. | ∑ số lượng sản phẩm định mức X đơn giá định cho một sản phẩm. |
| (1) | (2) | (3) |
|  | (1) – (2): biến động chi phí | (2) – (3): biến động về năng suất |
| Tổng biến động | | |

Để phân tích chính xác biến phí sản xuất chung thì cần xác định đơn giá chi phí sản xuất chung cho một sản phẩm sản xuất.

Biến động chi phí của biến phí sản xuất chung phản ánh sự chênh lệch về số lượng tiền chi ra của các yếu tố chi phí sản xuất chung.

Biến động năng suất biến phí sản xuất chung là so sánh sự khác nhau giữa hoạt động thực tế trong kỳ với định mức hoạt động với phần biến phí sản xuất chung định mức.

Khi số lượng sản phẩm sản xuất ra trong kỳ là cố định thì định phí sản xuất chung trong các công ty dệt may có thể được phân tích:

Biến động định phí sản xuất chung = Tổng định phí sản xuất chung thực tế phát sinh tại mỗi phân xưởng - Tổng định phí sản xuất chung định mức.

Tổng biến động chi phí sản xuất chung = biến động biến phí sản xuất chung + biến động định phí sản xuất chung.

### Tổ chức nhân sự thực hiện công tác kế toán quản trị

Hiện nay, các mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí và giá thành bao gồm: Mô hình Tách rời, mô hình kết hợp và mô hình hổn hợp phù hợp với mô hình tổ chức công tác kế toán quản trị. Với đặc điểm kế toán và sản xuất kinh doanh ở các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng hiện nay thì việc sử dụng mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị kết hợp là hợp lý nhất.

Bộ máy kế toán kết hợp kế toán quản trị và kế toán tài chính tại các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng có thể được tổ chức theo sơ đồ sau

**KẾ TOÁN TRƯỞNG**

**KẾ TOÁN TIỀN VÀ THANH TOÁN CÔNG NỢ KIÊM KẾ TOÁN QUẢN TRỊ VỀ TIỀN VÀ THANH TOÁN**

**CÁC KẾ TOÁN CÁC PHẦN HÀNH CÒN LẠI KIÊM KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CÁC ĐỐI TƯỢNG CÒN LẠI**

**KẾ TOÁN TIỀN LƯƠNG VÀ CHI PHÍ SẢN XUẤT KIÊM KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ SẢN XUẤT VÀ GIÁ THÀNH SẢN PHẨM**

*Sơ đồ 3.3: Bộ máy kế toán kết hợp kế toán quản trị và kế toán tài chính tại các công ty dệt may trên địa bàn thành phố Đà Nẵng*