

Kế toán hàng tồn kho của một số nước trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

Nguyễn Thị Thọ

Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp

Hàng tồn kho là một bộ phận tài sản lưu động chiếm vị trí quan trọng trong toàn bộ quá trình sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp từ giai đoạn cung cấp, sản xuất đến tiêu thụ. Trong hoạt động sản xuất kinh doanh, các doanh nghiệp đều tìm mọi biện pháp để sản xuất ra sản phẩm với số lượng nhiều, chất lượng cao nhất, chi phí thấp nhất và thu được lợi nhuận nhiều nhất. Để đạt được mục tiêu này thì bất kỳ người quản lý nào cũng phải nhận thức được tầm trọng của công tác kế toán hàng tồn kho trong việc tránh gây ứ đọng vốn, giảm chi phí giá thành, nâng cao sức cạnh tranh là điều hết sức quan trọng.

1. Kế toán hàng tồn kho của kế toán Pháp

Hệ thống kế toán Pháp được chia thành kế toán tổng quát và kế toán phân tích. Kế toán tổng quát như là một thực thể duy nhất bắt buộc đối với tất cả các loại hình doanh nghiệp. Nó phản ánh toàn bộ tài sản, vật tư, tiền vốn, tình hình mua bán, chi phí, thu nhập, tính toán kết quả ở dạng tổng quát. Còn kế toán phân tích phản ánh tình hình chi phí, doanh thu, kết quả của từng ngành hoạt động, giá phí, giá thành của từng loại sản phẩm sản xuất... Nó là phương tiện giúp người lãnh đạo kiểm soát tình hình hoạt động của doanh nghiệp một cách có hiệu quả. Tuy nhiên, số liệu của kế toán phân tích mang tính pháp quy vì nó không phải công bố công khai và doanh nghiệp được quyền giữ bí mật.

Đối với hàng tồn kho, kế toán Pháp quy định cụ thể như sau:

- Về phương pháp đánh giá hàng tồn kho: Hàng tồn kho phải được ghi số theo giá thực tế. Cụ thể là:

+ Đối với hàng mua vào: là giá mua thực tế, giá mua thực tế bao gồm giá thỏa thuận và phụ phí mua (không kể thuế di chuyển tài sản, thù lao hay tiền hoa hồng).

+ Đối với sản phẩm doanh nghiệp sản xuất: Giá thành sản xuất thực tế gồm: Giá mua các loại nguyên vật liệu tiêu hao, chi phí trực tiếp sản xuất, chi phí gián tiếp có thể phân bổ hợp lý vào giá thành sản xuất (Không được tính vào giá thành sản xuất: Chi phí tài chính chi phí sưu tầm và phát triển, chi phí quản lý chung)

+ Đối với hàng xuất kho: giá hàng xuất kho được tính theo một trong 3 phương pháp: giá bình quân cả kỳ dự trữ, giá bình quân sau mỗi lần nhập và giá nhập trước - xuất trước.

- Về phương pháp kế toán hàng tồn kho: Theo chế

độ kế toán Pháp thì cũng quy định 2 phương pháp: kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ.

+ Về nguyên tắc phương pháp kê khai thường xuyên chỉ sử dụng trong kế toán phân tích để tính giá chi phí của hàng tồn kho.

Khi Nợ các tài khoản hàng tồn kho — Khi nhập kho.

Khi Có các tài khoản hàng tồn kho — Khi xuất kho.

Số dư Nợ trên các TK hàng tồn kho là giá trị hàng tồn kho đầu kỳ hoặc tồn kho cuối kỳ

Tuy nhiên để theo dõi tình hình nhập, xuất, tồn kho trên sổ kế toán một cách thường xuyên, liên tục thì hệ thống kế toán Pháp cũng cho phép các doanh nghiệp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên để hạch toán hàng tồn kho.

+ Phương pháp kiểm kê định kỳ: Theo phương pháp này, trong năm khi mua vật tư, hàng hóa ta không ghi vào các tài khoản hàng tồn kho (TK loại 3: TK 31 “Nguyên vật liệu”, TK 32 “Các loại dự trữ sản xuất khác”, TK 37 “Tồn kho hàng hóa”) mà ghi vào các tài khoản loại 6 (TK 60 “Mua hàng; TK601 “Mua nguyên vật liệu”, TK62 “Mua các loại dự trữ sản xuất khác”, TK 607 “Mua hàng hóa”) Khi bán hàng không ghi có các tài khoản hàng tồn kho, mà căn cứ vào kết quả kiểm kê cuối năm để xác định giá trị hàng xuất dùng, xuất bán trong năm theo công thức:

$$\text{Trị giá hàng xuất trong năm} = \text{Trị giá hàng tồn đầu năm} + \text{Trị giá hàng mua vào trong năm} - \text{Trị giá hàng tồn cuối năm}$$

- Về hệ thống tài khoản: Kế toán Pháp có xây dựng hệ thống Tài khoản kế toán thống nhất. Trong đó, kế toán mua hàng sử dụng các tài khoản sau:

TK 607 “Mua hàng”.

TK 401 “Nhà cung cấp”.

TK 503 “Quyền liên mạng”.

TK 756 "Chiết khấu nhận được".

TK 4456 "Thuế GTGT — trả hộ Nhà nước".

Trị giá hàng tồn kho mua vào trong kỳ được hạch toán theo giá gốc trên TK 607. Tuy nhiên, khi phát sinh các khoản giảm giá, bớt giá và hồi khấu hàng mua sau hóa đơn thì không phản ánh ngay vào TK 607 mà được theo dõi riêng trên TK 609, sau đó mới được kết chuyển điều chỉnh giảm giá gốc hàng tồn kho trên TK 607. Việc hạch toán như trên vừa đảm bảo phản ánh chính xác hàng tồn kho theo giá gốc vừa theo dõi chi tiết được các khoản giảm trừ giá gốc hàng tồn kho, phục vụ mục đích phân tích thông tin về hàng tồn kho

2. Kế toán hàng tồn kho của kế toán Mỹ

Theo kế toán Mỹ, hàng tồn kho được chia làm ba nhóm chính là:

- Nhóm 1: Hàng tồn kho thương mại là những hàng mua vào để bán.

- Nhóm 2: Hàng tồn kho sản xuất bao gồm nguyên vật liệu, bán thành phẩm, giá trị sản phẩm dở dang, thành phẩm, vật dụng khác.

- Nhóm 3: Hàng tồn kho là các vật phẩm khác, các loại hàng này không trọng yếu nên thường được ghi nhận thẳng vào chi phí khi chúng được mua về để sử dụng.

Hệ thống kế toán Mỹ chỉ công bố các nguyên tắc, chuẩn mực, không quy định cụ thể, chi tiết, không bắt buộc các doanh nghiệp phải hạch toán giống nhau.

Đối với kế toán hàng tồn kho trong hệ thống kế toán Mỹ cụ thể như sau:

- Về phương pháp tính giá hàng tồn kho: Chuẩn mực kế toán hàng tồn kho của Mỹ cũng đề cập đến 4 phương pháp tính giá hàng tồn kho nhưng yêu cầu phải tuân thủ theo nguyên tắc nhất quán: Phương pháp thực tế đích danh, phương pháp bình quân gia quyền, phương pháp nhập trước - xuất trước (FIFO), phương pháp nhập sau - xuất trước (LIFO). Theo quy định của chuẩn mực kế toán hàng tồn kho của Mỹ, phương pháp LIFO được phép sử dụng rộng rãi cho mục đích thuế.

Ngoài ra, kế toán Mỹ còn đề cập đến hai phương pháp ước tính trị giá hàng tồn kho là phương pháp "Lái gộp" và phương pháp "Bán lẻ".

+ Phương pháp giá bán lẻ: Thường được các doanh nghiệp bán lẻ áp dụng để ước tính giá trị hàng tồn kho cuối kỳ. Phương pháp này được sử dụng bởi vì các mặt hàng trong một cửa hàng bán lẻ thường có một bảng giá hay những mã số mà vạch. Theo phương pháp này, việc kiểm kê hàng tồn kho được thực hiện và đánh giá theo giá bán lẻ và giá trị này sau đó được chuyển thành giá gốc nhằm phục vụ cho các mục đích báo cáo tài chính

+ Phương pháp tính theo lái gộp: Một doanh nghiệp không duy trì được việc theo dõi giá bán lẻ của hàng tồn đầu kỳ và hàng mua trong kỳ. Nếu những

thông tin này không có sẵn, phương pháp tính theo giá bán lẻ không được áp dụng. Tuy nhiên giá trị hàng tồn kho cuối kỳ vẫn có thể được xác định mà không cần kiểm kê thông qua việc sử dụng phương pháp tính theo tỷ lệ lái gộp. Phương pháp này dựa trên giả thiết rằng tỷ lệ lái gộp xem như không thay đổi từ kỳ này sang kỳ khác. Nếu cần phải xác định giá trị hàng tồn cuối kỳ này, thì cần phải sử dụng tỷ lệ lái gộp (tỷ lệ lái gộp trên doanh thu thuần) của kỳ kế toán trước đó.

- Về phương pháp đánh giá hàng tồn kho: Chuẩn mực kế toán hàng tồn kho của Mỹ không đánh giá hàng tồn kho theo mức giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được mà đánh giá theo mức giá thấp hơn giữa giá gốc và giá thị trường. Trong đó, giá thị trường không được cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được thời không được thấp hơn chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được trừ đi các khoản thường có thể đạt được của mặt hàng đó.

Có 2 phương pháp căn bản để đánh giá hàng tồn kho theo mức thấp hơn giữa giá gốc và giá trị trường là: theo từng mặt hàng và theo nhóm hàng chủ yếu

- Về phương pháp hạch toán hàng tồn kho.
+ Hạch toán theo một trong hai phương pháp: kiểm kê định kỳ và kê khai thường xuyên.

+ Trị giá hàng tồn kho mua vào cho mục đích bán được theo dõi trên TK "Hàng tồn kho" hay TK "Mua vào" theo giá gốc. Giá gốc bao gồm chi phí mua các khoản thuế không được hoàn lại và các chi phí trực tiếp khác liên quan đến quá trình mua sau khi đã trừ đi các khoản chiết khấu phát sinh trong quá trình mua.

+ Trị giá sản phẩm hoàn thành từ sản xuất chờ bán được theo dõi trên TK "Thành phẩm".

+ Hàng tồn kho được ghi nhận theo mức giá thấp hơn giữa giá phí và giá thị trường (LCM). Khi hàng tồn kho giảm giá so với giá thị trường, giá trị tồn thất dự kiến của hàng tồn kho được ghi nhận như sau:

* Ở kỳ đầu tiên, giá trị tồn thất của hàng tồn kho được ghi nhận:

- Nợ TK "Lô giảm giá hàng tồn kho".
- Có TK "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho".
- * Sang kỳ thứ hai, có hai quan điểm xử lý dự phòng đã lập.

Quan điểm 1: Trừ ngay giá trị dự phòng đã lập cuối kỳ trước vào giá trị hàng tồn kho đầu kỳ, cuối kỳ trích lập dự phòng mới:

- Điều chỉnh giảm giá trị hàng tồn kho đầu kỳ:
- Nợ TK "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho"
- Có TK "hàng tồn kho"

- Trích lập dự phòng mới:
- Nợ TK "Lô giảm giá hàng tồn kho".
- Có TK "Dự phòng giảm giá hàng tồn kho".
- Khi đó, chỉ tiêu "Giá vốn hàng bán" phản ánh trên

báo cáo KQKD được xác định trên cơ sở trị giá hàng tồn kho đầu kỳ là giá thấp hơn giữa giá phí và giá thị trường (LCM). “Lô giảm giá hàng tồn kho” là số dự phòng trích lập mới.

Hạch toán theo quan điểm này, giá trị hàng tồn kho cuối kỳ trước khác giá trị hàng tồn kho đầu kỳ sau, nhưng vẫn đảm bảo hàng tồn kho được phản ánh đúng theo nguyên tắc LCM. Xét về bản chất, quan điểm xử lý này phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán quốc tế về hàng tồn kho.

Quan điểm 2: Cuối kỳ kế toán, chi trích lập dự phòng thêm chênh lệch. Khi đó chỉ tiêu “Giá vốn hàng bán” phản ánh trên báo cáo kết quả kinh doanh được xác định trên cơ sở trị giá hàng tồn kho đầu kỳ là giá phí, “Lô giảm giá hàng tồn kho” là số dự phòng trích lập thêm.

Nếu giá hàng tồn kho tăng giá trong kỳ kinh doanh kế tiếp, kế toán sẽ điều chỉnh dự phòng giảm giá hàng tồn kho đồng thời ghi tăng thu nhập trong kỳ.

Hạch toán theo quan điểm này sẽ phản ánh đúng tính chất và đúng kỳ của khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Xét về bản chất, quan điểm này giống với quy định xử lý dự phòng theo chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán hàng tồn kho hiện hành của Việt Nam.

+ Ngoài ra, nhằm giảm bớt công việc ghi chép đồng thời vẫn nắm được các thông tin về hàng tồn kho một cách kịp thời, các công ty ở Mỹ thường sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên sửa đổi. Theo phương pháp này, kế toán trong doanh nghiệp tiến hành ghi chép số lượng hàng tồn kho tăng giảm trong kỳ chỉ theo số lượng ghi trên sổ chi tiết cho từng loại hàng tồn kho. Phương pháp này cho phép doanh nghiệp có thể giảm công sức ghi chép mà vẫn có thể xác định được mức độ tồn kho vào bất kỳ thời điểm nào của quá trình kinh doanh, tránh được sự thiếu hụt, mất mát hay tồn đọng quá nhiều về hàng tồn kho.

3. Bài học kinh nghiệm về xây dựng kế toán hàng tồn kho ở Việt Nam

Nghiên cứu nội dung các chuẩn mực “Hàng tồn kho” của một số quốc gia có nền kinh tế phát triển trên thế giới sẽ giúp Việt Nam học hỏi, tiếp thu được những kinh nghiệm quý báu trong quá trình xây dựng và hoàn thiện kế toán hàng tồn kho trong các doanh nghiệp nói chung và các doanh nghiệp sản xuất nói riêng. Bài học kinh nghiệm đó là:

- Hàng tồn kho phải được phân loại một cách rõ ràng, đầy đủ, theo nhiều tiêu thức khác nhau để phản ánh và nắm rõ được đầy đủ các loại tồn kho đang có trong doanh nghiệp, nhận biết được các loại tồn kho và phân loại chúng sẽ giúp các doanh nghiệp quản lý chúng một cách chặt chẽ hơn, giảm thiểu tối đa các chi phí bỏ ra.

- Hệ thống tài khoản và quy trình hạch toán cần phải nhất quán, phù hợp với nhu cầu thông tin cho quản lý,

liên lợi cho việc hạch toán hàng ngày cũng như quyết toán định kỳ. Chúng ta có thể xây dựng một hệ thống tài khoản tổng hợp và tài khoản kế toán chi tiết để theo dõi ghi chép các khoản chi phí phát sinh một cách khoa học, hợp lý nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho kế toán quản trị và kế toán tài chính. Có thể tham khảo học tập kinh nghiệm của mô hình kế toán Mỹ kết hợp giữa kế toán tài chính và kế toán quản trị nhằm tiết kiệm thời gian, chi phí và phù hợp với trình độ của các cán bộ kế toán trong các doanh nghiệp.

- Phải linh hoạt phù hợp với đặc điểm, yêu cầu quản lý của doanh nghiệp. Hệ thống kế toán Việt Nam hiện nay quy định doanh nghiệp chỉ được áp dụng một trong hai phương pháp kế toán hàng tồn kho là kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ. Quy định này là chưa phù hợp, gán với đặc điểm tình hình kinh doanh của các doanh nghiệp. Trong khi nền kinh tế thị trường, xuất hiện nhiều doanh nghiệp với ngành nghề kinh doanh đa dạng, quy mô lớn, do đó hàng tồn kho cũng đa dạng và phong phú. Mỗi loại hàng tồn kho yêu cầu quản lý khác nhau, có những loại hàng tồn kho cần được theo dõi một cách thường xuyên, cập nhật tình hình biến động, bên cạnh đó lại có những loại chi cần quản lý, theo dõi trên cơ sở kiểm kê định kỳ. Như vậy, doanh nghiệp sẽ chọn phương pháp nào để hạch toán? Để giải quyết vấn đề này thì trong kế toán Mỹ, các doanh nghiệp đã sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên có sửa đổi. Còn với kế toán Pháp, bên cạnh các quy định các doanh nghiệp kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ thì cũng cho phép nếu doanh nghiệp có yêu cầu theo dõi thường xuyên tình hình biến động của hàng hóa tồn kho trên sổ kế toán vẫn có thể sử dụng phương pháp kê khai thường xuyên. Do kế toán Pháp quy định việc hạch toán thống nhất trên một hệ thống tài khoản cho cả 2 phương pháp.

Việt Nam đang trên con đường hội nhập vào nền kinh tế thế giới. Chính vì vậy, chúng ta cần phải tích lũy và học tập những kinh nghiệm quý báu của các nước đang phát triển đối với kế toán nói chung và kế toán hàng tồn kho nói riêng để áp dụng một cách linh hoạt nhất sao cho phù hợp với yêu cầu của nền kinh tế nước nhà và trên thế giới./.

Tài liệu tham khảo

Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 - Hàng tồn kho
Giáo trình kế toán Mỹ, Trường Đại học kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh, NXB Phương Đông

Ngô Thế Chi, Đoàn Xuân Tiên, Phạm Tiến Bình (1995), Đặc điểm kế toán Mỹ và Pháp, NXB tài chính.

Phan Đức Dũng (2007), Kế toán Mỹ (đối chiếu kế toán Việt Nam), NXB Thống kê