

CHUẨN MỰC SỐ 02

HÀNG TỒN KHO

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán hàng tồn kho, gồm: Xác định giá trị và kế toán hàng tồn kho vào chi phí; Ghi giảm giá trị hàng tồn kho cho phù hợp với giá trị thuần có thể thực hiện được và phương pháp tính giá trị hàng tồn kho làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.
02. Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán hàng tồn kho theo nguyên tắc giá gốc trừ khi có chuẩn mực kế toán khác quy định cho phép áp dụng phương pháp kế toán khác cho hàng tồn kho.
03. Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Hàng tồn kho: Là những tài sản:

- (a) Được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường;
- (b) Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang;
- (c) Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ.

Hàng tồn kho bao gồm:

- Hàng hóa mua về để bán: Hàng hóa tồn kho, hàng mua đang đi trên đường, hàng gửi đi bán, hàng hóa gửi đi gia công chế biến;
- Thành phẩm tồn kho và thành phẩm gửi đi bán;
- Sản phẩm dở dang: Sản phẩm chưa hoàn thành và sản phẩm hoàn thành chưa làm thủ tục nhập kho thành phẩm;
- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho, gửi đi gia công chế biến và đã mua đang đi trên đường;
- Chi phí dịch vụ dở dang.

Giá trị thuần có thể thực hiện được: Là giá bán ước tính của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường trừ (-) chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng.

Giá hiện hành: Là khoản tiền phải trả để mua một loại hàng tồn kho tương tự tại ngày lập bảng cân đối kế toán.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

XÁC ĐỊNH GIÁ TRỊ HÀNG TỒN KHO

04. Hàng tồn kho được tính theo giá gốc. Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì phải tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được.

GIÁ GỐC HÀNG TỒN KHO

05. Giá gốc hàng tồn kho bao gồm: Chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí liên quan trực tiếp khác phát sinh để có được hàng tồn kho ở địa điểm và trạng thái hiện tại.

Chi phí mua

06. Chi phí mua của hàng tồn kho bao gồm giá mua, các loại thuế không được hoàn lại, chi phí vận chuyển, bốc xếp, bảo quản trong quá trình mua hàng và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến việc mua hàng tồn kho. Các khoản chiết khấu thương mại và giảm giá hàng mua do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất được trừ (-) khỏi chi phí mua.

Chi phí chế biến

07. Chi phí chế biến hàng tồn kho bao gồm những chi phí có liên quan trực tiếp đến sản phẩm sản xuất, như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định và chi phí sản xuất chung biến đổi phát sinh trong quá trình chuyển hóa nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm.

Chi phí sản xuất chung cố định là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường không thay đổi theo số lượng sản phẩm sản xuất, như chi phí khấu hao, chi phí bảo dưỡng máy móc thiết bị, nhà xưởng... và chi phí quản lý hành chính ở các phân xưởng sản xuất.

Chi phí sản xuất chung biến đổi là những chi phí sản xuất gián tiếp, thường thay đổi trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo số lượng sản phẩm sản xuất, như chi phí nguyên liệu, vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp.

08. Chi phí sản xuất chung cố định phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm được dựa trên công suất bình thường của máy móc sản xuất. Công suất bình thường là số lượng sản phẩm đạt được ở mức trung bình trong các điều kiện sản xuất bình thường.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra cao hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

- Trường hợp mức sản phẩm thực tế sản xuất ra thấp hơn công suất bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định chỉ được phân bổ vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo mức công suất bình thường. Khoản chi phí sản xuất chung không phân bổ được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

Chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ hết vào chi phí chế biến cho mỗi đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh.

09. Trường hợp một quy trình sản xuất ra nhiều loại sản phẩm trong cùng một khoảng thời gian mà chi phí chế biến của mỗi loại sản phẩm không được phản ánh một cách tách biệt, thì chi phí chế biến được phân bổ cho các loại sản phẩm theo tiêu thức phù hợp và nhất quán giữa các kỳ kế toán.

Trường hợp có sản phẩm phụ, thì giá trị sản phẩm phụ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được và giá trị này được trừ (-) khỏi chi phí chế biến đã tập hợp chung cho sản phẩm chính.

Chi phí liên quan trực tiếp khác

10. Chi phí liên quan trực tiếp khác tính vào giá gốc hàng tồn kho bao gồm các khoản chi phí khác ngoài chi phí mua và chi phí chế biến hàng tồn kho. Ví dụ, trong giá gốc thành phẩm có thể bao gồm chi phí thiết kế sản phẩm cho một đơn đặt hàng cụ thể.

Chi phí không tính vào giá gốc hàng tồn kho

11. Chi phí không được tính vào giá gốc hàng tồn kho, gồm:

- (a) Chi phí nguyên liệu, vật liệu, chi phí nhân công và các chi phí sản xuất, kinh doanh khác phát sinh trên mức bình thường;
- (b) Chi phí bảo quản hàng tồn kho trừ các khoản chi phí bảo quản hàng tồn kho cần thiết cho quá trình sản xuất tiếp theo và chi phí bảo quản quy định ở đoạn 06;
- (c) Chi phí bán hàng;
- (d) Chi phí quản lý doanh nghiệp.

Chi phí cung cấp dịch vụ

12. Chi phí cung cấp dịch vụ bao gồm chi phí nhân viên và các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc cung cấp dịch vụ, như chi phí giám sát và các chi phí chung có liên quan.

Chi phí nhân viên, chi phí khác liên quan đến bán hàng và quản lý doanh nghiệp không được tính vào chi phí cung cấp dịch vụ.

PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ TRỊ HÀNG TỒN KHO

13. Việc tính giá trị hàng tồn kho được áp dụng theo một trong các phương pháp sau:

- (a) Phương pháp tính theo giá đích danh;
 - (b) Phương pháp bình quân gia quyền;
 - (c) Phương pháp nhập trước, xuất trước;
 - (d) Phương pháp nhập sau, xuất trước.
14. Phương pháp tính theo giá đích danh được áp dụng đối với doanh nghiệp có ít loại mặt hàng hoặc mặt hàng ổn định và nhận diện được.
15. Theo phương pháp bình quân gia quyền, giá trị của từng loại hàng tồn kho được tính theo giá trị trung bình của từng loại hàng tồn kho tương tự đầu kỳ và giá trị từng loại hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trong kỳ. Giá trị trung bình có thể được tính theo thời kỳ hoặc vào mỗi khi nhập một lô hàng về, phụ thuộc vào tình hình của doanh nghiệp.
16. Phương pháp nhập trước, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là hàng tồn kho được mua trước hoặc sản xuất trước thì được xuất trước, và hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là

hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất gần thời điểm cuối kỳ. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập kho ở thời điểm đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ, giá trị của hàng tồn kho được tính theo giá của hàng nhập kho ở thời điểm cuối kỳ hoặc gần cuối kỳ còn tồn kho.

17. Phương pháp nhập sau, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là hàng tồn kho được mua sau hoặc sản xuất sau thì được xuất trước, và hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất trước đó. Theo phương pháp này thì giá trị hàng xuất kho được tính theo giá của lô hàng nhập sau hoặc gần sau cùng, giá trị của hàng tồn kho được tính theo giá của hàng nhập kho đầu kỳ hoặc gần đầu kỳ còn tồn kho.

GIÁ TRỊ THUẦN CÓ THỂ THỰC HIỆN ĐƯỢC VÀ LẬP DỰ PHÒNG GIẢM GIÁ HÀNG TỒN KHO

18. Giá trị hàng tồn kho không thu hồi đủ khi hàng tồn kho bị hư hỏng, lỗi thời, giá bán bị giảm, hoặc chi phí hoàn thiện, chi phí để bán hàng tăng lên. Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được là phù hợp với nguyên tắc tài sản không được phản ánh lớn hơn giá trị thực hiện ước tính từ việc bán hay sử dụng chúng.
19. Cuối kỳ kế toán năm, khi giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho nhỏ hơn giá gốc thì phải lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho. Số dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập là số chênh lệch giữa giá gốc của hàng tồn kho lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng. Việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được thực hiện trên cơ sở từng mặt hàng tồn kho. Đối với dịch vụ cung cấp dở dang, việc lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho được tính theo từng loại dịch vụ có mức giá riêng biệt.
20. Việc ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho phải dựa trên bằng chứng tin cậy thu thập được tại thời điểm ước tính. Việc ước tính này phải tính đến sự biến động của giá cả hoặc chi phí trực tiếp liên quan đến các sự kiện diễn ra sau ngày kết thúc năm tài chính, mà các sự kiện này được xác nhận với các điều kiện hiện có ở thời điểm ước tính.
21. Khi ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được phải tính đến mục đích của việc dự trữ hàng tồn kho. Ví dụ, giá trị thuần có thể thực hiện được của lượng hàng tồn kho dự trữ để đảm bảo cho các hợp đồng bán hàng hoặc cung cấp dịch vụ không thể hủy bỏ phải dựa vào giá trị trong hợp đồng. Nếu số hàng đang tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng thì giá trị thuần có thể thực hiện được của số chênh lệch giữa hàng đang tồn kho lớn hơn số hàng cần cho hợp đồng được đánh giá trên cơ sở giá bán ước tính.
22. Nguyên liệu, vật liệu và công cụ, dụng cụ dự trữ để sử dụng cho mục đích sản xuất sản phẩm không được đánh giá thấp hơn giá gốc nếu sản phẩm do chúng góp phần cấu tạo nên sẽ được bán bằng hoặc cao hơn giá thành sản xuất của sản phẩm. Khi có sự giảm giá của nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ mà giá thành sản xuất sản phẩm cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được, thì nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ tồn kho được đánh giá giảm xuống bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được của chúng.

23. Cuối kỳ kế toán năm tiếp theo phải thực hiện đánh giá mới về giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho cuối năm đó. Trường hợp cuối kỳ kế toán năm nay, nếu khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập thấp hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối kỳ kế toán năm trước thì số chênh lệch lớn hơn phải được hoàn nhập (Theo quy định ở đoạn 24) để đảm bảo cho giá trị của hàng tồn kho phản ánh trên báo cáo tài chính là theo giá gốc (nếu giá gốc nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được) hoặc theo giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá gốc lớn hơn giá trị thuần có thể thực hiện được).

GHI NHẬN CHI PHÍ

24. Khi bán hàng tồn kho, giá gốc của hàng tồn kho đã bán được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ phù hợp với doanh thu liên quan đến chúng được ghi nhận. Tất cả các khoản chênh lệch giữa khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho phải lập ở cuối niên độ kế toán năm nay lớn hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho, sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, và chi phí sản xuất chung không phân bổ, được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ. Trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập ở cuối niên độ kế toán năm nay nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đã lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, thì số chênh lệch lớn hơn phải được hoàn nhập ghi giảm chi phí sản xuất, kinh doanh.
25. Ghi nhận giá trị hàng tồn kho đã bán vào chi phí trong kỳ phải đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu.
26. Trường hợp một số loại hàng tồn kho được sử dụng để sản xuất ra tài sản cố định hoặc sử dụng như nhà xưởng, máy móc, thiết bị tự sản xuất thì giá gốc hàng tồn kho này được hạch toán vào giá trị tài sản cố định.

TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH

27. Trong báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày:
- (a) Các chính sách kế toán áp dụng trong việc đánh giá hàng tồn kho, gồm cả phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;
 - (b) Giá gốc của tổng số hàng tồn kho và giá gốc của từng loại hàng tồn kho được phân loại phù hợp với doanh nghiệp;
 - (c) Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
 - (d) Giá trị hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
 - (e) Những trường hợp hay sự kiện dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
 - (f) Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho (Giá gốc trừ (-) dự phòng giảm giá hàng tồn kho) đã dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo cho các khoản nợ phải trả.
28. Trường hợp doanh nghiệp tính giá trị hàng tồn kho theo phương pháp nhập sau, xuất trước thì báo cáo tài chính phải phản ánh số chênh lệch giữa giá trị hàng tồn kho trình bày trong bảng cân đối kế toán với:
- (a) Giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp nhập trước,

xuất trước nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp bình quân gia quyền và giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc
Với giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo phương pháp bình quân gia quyền (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp bình quân gia quyền nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước và giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc
Với giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho tính theo phương pháp nhập trước, xuất trước và phương pháp bình quân gia quyền); hoặc

- (b) Giá trị hiện hành của hàng tồn kho cuối kỳ tại ngày lập bảng cân đối kế toán (nếu giá trị hiện hành của hàng tồn kho tại ngày lập bảng cân đối kế toán nhỏ hơn giá trị thuần có thể thực hiện được); hoặc với giá trị thuần có thể thực hiện được (nếu giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá trị hàng tồn kho cuối kỳ tính theo giá trị hiện hành tại ngày lập bảng cân đối kế toán).
29. Trình bày chi phí về hàng tồn kho trên báo cáo kết quả sản xuất, kinh doanh được phân loại chi phí theo chức năng.
30. Phân loại chi phí theo chức năng là hàng tồn kho được trình bày trong khoản mục “Giá vốn hàng bán” trong báo cáo kết quả kinh doanh, gồm giá gốc của hàng tồn kho đã bán, khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho, các khoản hao hụt mất mát của hàng tồn kho sau khi trừ (-) phần bồi thường do trách nhiệm cá nhân gây ra, chi phí sản xuất chung không được phân bổ.

*
* *