

## SO SÁNH CHUẨN MỤC KẾ TOÁN HÀNG TỒN KHO VIỆT NAM (VAS 02) VỚI CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS 02)

**CN. Đặng Lê Trần Vũ**

Khoa Kinh tế, Trường Đại học Xây dựng Miền Trung

**Tóm tắt:** Kể từ năm 2000, Bộ tài chính đã ban hành 26 chuẩn mực kế toán Việt Nam. Chuẩn mực kế toán số 02 – Hàng tồn kho được ra đời theo quyết định số 149/2001/QĐ – BTC ngày 31/12/2001 của Bộ trưởng Bộ Tài Chính, về cơ bản được xây dựng trên nền tảng chuẩn mực quốc tế IAS 02 kèm theo một số điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện kinh tế - xã hội đặc thù của Việt Nam. Trong bài báo này, tác giả đã phân tích, so sánh chuẩn mực kế toán của Việt Nam và chuẩn mực kế toán quốc tế về hàng tồn kho nhằm phục vụ cho mục đích tìm hiểu, học tập, hệ thống hóa từ đó sử dụng các chuẩn mực kế toán một cách dễ dàng, thuận tiện và phù hợp.

**Từ khóa:** VAS 02, IAS 02, kế toán hàng tồn kho, kế toán quốc tế...

Để so sánh VAS 02 với IAS 02 ta thực hiện so sánh trên những nội dung cơ bản là: Những quy định chung; Nội dung chuẩn mực; Quy định về việc thành lập và trình bày báo cáo tài chính.

### **I. Những quy định chung**

Cả 2 chuẩn mực kế toán “Hàng tồn kho” của kế toán Quốc tế và Việt Nam đều có một mục đích đó là quy định và hướng dẫn về nguyên tắc và phương pháp kế toán hàng tồn kho. Bao gồm: Định nghĩa hàng tồn kho; Nguyên tắc vận dụng kế toán hàng tồn kho; Xác định giá trị hàng tồn kho; Phương pháp tính giá trị hàng tồn kho làm cơ sở cho việc ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.

Chuẩn mực kế toán “Hàng tồn kho” của kế toán Việt Nam và Quốc tế đều quy định phạm vi áp dụng như sau: Chuẩn mực này được áp dụng cho tất cả hàng tồn kho là tài sản, bao gồm: Hàng tồn kho: Được giữ để bán; Đang trong quá trình sản xuất kinh doanh dở dang; Nguyên liệu để sử dụng trong quá trình sản xuất kinh doanh, cung cấp dịch vụ. Đối với nhà cung cấp dịch vụ, hàng tồn

kho gồm chi phí dịch vụ tương ứng với doanh thu chưa được ghi nhận.

Các nguyên tắc được vận dụng trong chuẩn mực kế toán hàng tồn kho bao gồm: Nguyên tắc thận trọng, nguyên tắc nhất quán và nguyên tắc phù hợp.

### **II. Nội dung chuẩn mực**

#### **1. Xác định giá trị hàng tồn kho**

##### **1.1. Giá gốc hàng tồn kho**

**\* Chuẩn mực IAS 02 và VAS 02 về xác định giá trị hàng tồn kho:**

Theo chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS 02), hàng tồn kho phải được ghi nhận theo *giá thấp hơn giá gốc và giá trị thuần* có thể thực hiện được theo nguyên tắc thận trọng.

Đối với chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS 02), hàng tồn kho phải được *ghi nhận theo giá gốc*. Trong trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn giá gốc thì ghi nhận theo giá trị thuần cụ thể thực hiện được.

**\* Về cách xác định giá gốc hàng tồn kho:**

Cả IAS 02 và VAS 02 đều cùng có chung cách xác định về giá gốc, nhưng với VAS 02 dựa trên cơ sở IAS 02 để

đưa ra những quy định cụ thể, rõ ràng và phù hợp với thực tiễn Việt Nam. Cụ thể:

- IAS 02 và VAS 02 đều quy định cách tính giá gốc cho hàng tồn kho như sau:

+ *Giá gốc hàng tồn kho* bao gồm: Chi phí thu 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. (IAS 02- mục 10, VAS 02- mục 03).

- Trong đó các chi phí xác định như sau:

+ Chi phí thu 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 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. (IAS 02- khoản 11, VAS 02- khoản 06);

**\* Khác nhau:**

+ Chi phí chế biến: 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 chuyên 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;

+ Không bao gồm các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái .

TIÊU CHÍ	IAS 02	VAS 02
Chi phí khác	- Theo IAS 02, một số trường hợp, chi phí đi vay được hạch toán vào giá trị hàng tồn kho theo QĐ của IAS 23 – Chi phí đi vay. - Khi mua hàng tồn kho theo phương thức trả chậm, số tiền chênh lệch cao hơn so với giá trị khi mua theo điều khoản nợ thông thường sẽ được hạch toán vào chi phí tài chính trong kỳ trả chậm.	VAS 02 không đề cập. - VAS 02 không đề cập.
Phân bổ chi phí biến đổi cho giá thành sản phẩm.	- Phân bổ khấu hao máy móc theo giá trị có thể thực hiện được ( mang tính ước lượng tương đối).	- Phân bổ khấu hao máy móc theo thực tế sản phẩm phát sinh.

**1.2. Giá trị thuần có thể thực hiện được và trường hợp giảm giá trị hàng tồn kho**

**\* Giống nhau:**

Cả hai chuẩn mực IAS 02 và VAS 02 đều đưa ra khái niệm *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 đi (-) chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho tiêu thụ chúng. Những ước tính này phải dựa trên bằng chứng đáng tin cậy nhất thu thập được vào thời điểm ước tính.

**\* Khác nhau:**

TIÊU CHÍ	IAS 02	VAS 02
Trường hợp giá trị thuần có thể thực hiện được thấp hơn (hoặc cao hơn) giá trị gốc.	- Thì giá trị hàng tồn kho được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được. Trong đó giá trị thuần có thể thực hiện được là giá bán ước tính của hàng tồn kho trong kỳ sản xuất, kinh doanh trừ đi chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng.	- 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; - 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; - 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.

**2. Phương pháp tính giá trị hàng tồn kho**

IAS 2 đưa ra các phương pháp để tính giá trị hàng tồn kho là phương pháp tiêu chuẩn và phương pháp bán lẻ (Áp dụng cho các ngành bán lẻ). Bên cạnh đó, áp dụng 3 phương pháp tính giá trị hàng tồn kho là: PP tính theo giá đích danh, PP bình quân gia quyền và PP nhập trước

xuất trước (Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 02 sửa đổi đã loại trừ phương pháp PP LIFO (Nhập sau – xuất trước) trong tính giá hàng tồn kho).

VAS 02 cũng áp dụng các phương pháp tính giá hàng tồn kho như trên song *chưa loại bỏ phương pháp LIFO và không đề cập đến phương pháp giá tiêu chuẩn.*

### 3. Lập dự phòng giảm giá hàng tồn kho

- Xuất phát từ nguyên tắc thận trọng là không đánh giá cao hơn giá trị của các loại tài sản.

- Các nguyên nhân làm giá trị thuần có thể thực hiện được nhỏ hơn giá gốc: hàng tồn kho bị hư hỏng, lỗi thời, giá bán bị giảm; chi phí hoàn thiện, chi phí để bán hàng tăng lên...

- Theo VAS 02: Đối tượng lập dự phòng là toàn bộ các loại vật tư, sản phẩm hàng hoá tồn kho.

+ 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. 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 với mức giá riêng biệt;

+ Bằng chứng để lập dự phòng là khi có biến động của giá cả, chi phí trực tiếp liên quan đến các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc năm tài chính, mà các sự kiện này được xác nhận với các điều kiện có ở thời điểm ước tính;

+ Các trường hợp đặc biệt: Khi số lượng hàng tồn kho lớn hơn yêu cầu thì phần chênh lệch này, giá trị thuần được đánh giá trên cơ sở giá bán ước tính. Nguyên liệu, vật liệu, công 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 vật liệu, công cụ dụng cụ, tồn kho được đánh giá giảm xuống bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được;

+ Hoàn nhập dự phòng: Đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa doanh thu và chi phí trong kỳ kế toán.

- Theo IAS 02, đối tượng lập dự phòng chủ yếu là các loại hàng tồn kho dùng để bán. Các loại tồn kho dùng để sản xuất chỉ lập dự phòng khi bán các thành phẩm sản xuất ra từ các loại vật tư đó giảm sút trên thị trường. IAS 02 đề cập đến dự phòng giá trị thuần có thể thực hiện được và giá trị có thể thấp hơn giá gốc. 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 ghi nhận tài sản, nghĩa là giá trị tài sản được ghi nhận không lớn hơn giá trị thực hiện ước tính từ việc bán và sử dụng chúng.

### 4. Ghi nhận chi phí

- Chuẩn mực kế toán quốc tế về hàng tồn kho (IAS 02) quy định các khoản mục được ghi nhận chi phí là: Giá trị hàng tồn kho đó được bán ra; Điều chỉnh giảm xuống giá trị thuần có thể thực hiện được; Mất mát hàng trong kho; Hao phí bất thường; Chi phí sản xuất chung không được công bố;

- Theo VAS 02, khi bán hàng tồn kho, giá gốc của hàng tồn kho đó 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 đó lập ở cuối niên độ kế toán năm trước, các khoản hao hụt, mất mát của hàng tồn kho, sau khi bù 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. Trong trường hợp khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho được lập cuối niên độ năm nay nhỏ hơn khoản dự phòng giảm giá hàng tồn kho đó 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; Ghi nhận giá trị hàng tồn kho đó bỏ vào chi phí trong kỳ phải đảm bảo nguyên tắc phù hợp giữa chi phí và doanh thu.

**6. Quy định về trình bày thông tin hàng tồn kho trên BCTC**

\* *Khác nhau:*

TIÊU CHÍ	IAS 02	VAS 02
Quy định đối với trường hợp doanh nghiệp áp dụng phương pháp LIFO ( Nhập sau - xuất trước).	- Chuẩn mực kế toán quốc tế IAS 2 sửa đổi đã loại trừ phương pháp LIFO trong tính giá hàng tồn kho.	- BCTC phải phản ánh chênh lệch giữa giá trị HTK trình bày trong BCĐKT với giá trị HTK cuối kỳ được tính theo các phương pháp FIFO, BQGQ, LIFO hoặc giá hiện hành của HTK cuối kỳ tại ngày lập BCĐKT. - Trình bày chi phí về HTK trên BCKQKD được phân loại chi phí theo chức năng.

- Không áp dụng đối với hàng tồn kho thuộc thuộc sản phẩm nông nghiệp, khoáng sản, và môi giới thương mại

\* *Giống nhau:* IAS 02 khoản 36 và VAS 02 khoản 27 đều quy định báo cáo tài chính, doanh nghiệp phải trình bày:

- Các chính sách kế toán áp dụng trong việc đánh giá hàng tồn kho, gồm cả phương pháp tính giá trị hàng tồn kho;
- 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;
- Giá trị dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
- Giá trị hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
- Những trường hợp hay sự kiện dẫn đến việc trích lập thêm hoặc hoàn nhập dự phòng giảm giá hàng tồn kho;
- Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho (Giá gốc- dự phòng giảm giá hàng tồn kho) đã dùng để thế chấp, cầm cố đảm bảo cho các khoản nợ phải trả.

(tham khảo IAS 41);  
- Ảnh hưởng của tỉ giá ngoại tệ không có tác dụng tới hàng tồn kho.

**TÀI LIỆU THAM KHẢO**

[1] Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 02 (VAS 02) – Hàng tồn kho;  
 [2] Chuẩn mực kế toán Quốc tế số 02 (IAS 02) – Hàng tồn kho;  
 [3] Chuẩn mực kế toán Quốc tế số 23 (IAS 23) – Chi phí đi vay.