

Nguyên tắc kế toán hàng tồn kho của quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách

Lê Thị Oanh

Trường Đại học Kinh tế - Kỹ thuật Công nghiệp

Ngày 13/10/2021, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 90/2021/TT-BTC hướng dẫn kế toán áp dụng cho Quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách. Bắt đầu có hiệu lực kể từ ngày 01/01/2022, một trong những quy định hết sức quan trọng là nguyên tắc kế toán hàng tồn kho đối với Quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách. Bài viết hệ thống hóa các quy định liên quan đến quy định này và nêu ra một số vấn đề đáng lưu ý để các Quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách nắm bắt và thực hiện đúng theo quy định hiện hành.

1. Nguyên tắc kế toán hàng tồn kho của Quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách

Theo quy định tại Thông tư số 90/2021/TT-BTC ngày 13/10/2021 của Bộ Tài chính, các tài khoản hàng tồn kho được dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động hàng tồn kho của Quỹ. Hàng tồn kho của Quỹ là những tài sản được mua vào để phục vụ hoạt động trong kỳ hoạt động bình thường, như: Hàng mua đang đi trên đường; Nguyên liệu, vật liệu; Công cụ, dụng cụ; Chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang; Thành phẩm; Hàng gửi đi bán. Tuy nhiên, các loại sản phẩm, hàng hóa, vật tư, tài sản nhận giữ hộ, nhận ký gửi, nhận ủy thác, nhận gia công... không thuộc quyền sở hữu và kiểm soát của Quỹ thì không được phản ánh là hàng tồn kho.

Theo quy định hiện hành, hàng tồn kho được xác định và ghi nhận ban đầu theo giá gốc. Nguyên tắc xác định hàng tồn kho được quy định cụ thể cho từng loại vật tư, hàng hóa, theo nguồn hình thành và thời điểm tính giá. Các khoản thuế không được hoàn lại được tính vào giá trị hàng tồn kho như: Thuế giá trị gia tăng (GTGT) đầu vào của hàng tồn kho không được khấu trừ, thuế tiêu thụ đặc biệt, thuế nhập khẩu, thuế bảo vệ môi trường phải nộp khi mua hàng tồn kho. Khi mua hàng tồn kho nếu được nhận kèm thêm sản phẩm, hàng hóa, thiết bị, phụ tùng thay thế (phòng ngừa trường hợp hỏng hóc) thì Quỹ phải xác định và ghi nhận riêng sản phẩm, phụ tùng thiết bị thay thế. Giá trị sản phẩm, hàng mua được xác định bằng tổng giá trị của hàng được mua trừ đi giá trị sản phẩm, thiết bị, phụ tùng thay thế. Khi bán hàng tồn kho, giá gốc của hàng tồn kho đã bán được ghi nhận là chi phí trong kỳ phù hợp với doanh thu.

2. Phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ

Theo quy định tại Thông tư số 90/2021/TT-BTC, khi xác định giá trị hàng tồn kho cuối kỳ, Quỹ áp dụng theo một trong các phương pháp sau:

- Phương pháp tính theo giá đích danh: Phương pháp tính theo giá đích danh được áp dụng dựa trên giá trị thực tế của từng thứ hàng hóa mua vào, từng thứ sản phẩm sản xuất ra nên chỉ áp dụng cho các đơn vị có ít mặt hàng hoặc mặt hàng ổn định và nhận diện được.

- Phương pháp bình quân gia quyền: 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 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 từng kỳ hoặc sau từng lô hàng nhập về, phụ thuộc vào điều kiện cụ thể của mỗi đơn vị.

- Phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO): Phương pháp nhập trước, xuất trước áp dụng dựa trên giả định là giá trị hàng tồn kho được mua hoặc được sản xuất trước thì được xuất trước, và giá trị hàng tồn kho còn lại cuối kỳ là giá trị 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 cuối kỳ được tính theo giá của hàng nhập kho ở thời điểm cuối kỳ hoặc gần cuối kỳ còn tồn kho.

Đối với hàng tồn kho mua vào bằng ngoại tệ, phần giá mua phải căn cứ vào tỷ giá giao dịch thực tế tại thời điểm phát sinh để ghi giá trị hàng tồn kho đã nhập kho (trừ trường hợp có ứng trước tiền cho người bán thì giá trị hàng tồn kho tương ứng với số tiền ứng trước được ghi nhận theo tỷ giá tại thời điểm ứng trước).

Đến cuối niên độ kế toán, trong trường hợp cơ chế tài chính cho phép, nếu xét thấy giá trị hàng tồn kho không thu hồi đủ do bị hư hỏng, lỗi thời, giá bán bị giảm hoặc chi phí hoàn thiện, chi phí bán hàng tăng lên thì phải ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho. 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 thiện sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc tiêu thụ chúng.

Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho cho bằng giá trị thuần có thể thực hiện được được thực hiện bằng cách 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.

3. Cách thức kế toán hàng tồn kho

Theo quy định tại Thông tư số 90/2021/TT-BTC, kế toán hàng tồn kho phải đồng thời kế toán chi tiết cả về giá trị và hiện vật theo từng thứ, từng loại, quy cách vật tư, hàng hóa theo từng địa điểm quản lý và sử dụng, luôn phải đảm bảo sự khớp, đúng cả về giá trị và hiện vật giữa thực tế về vật tư, hàng hóa với sổ kế toán tổng hợp và sổ kế toán chi tiết. Hạch toán chi tiết hàng tồn kho phải thực hiện đồng thời ở bộ phận quản lý hiện vật và phòng kế toán. Định kỳ, kế toán và bộ phận quản lý hiện vật phải đối chiếu về số lượng nhập, xuất, tồn kho từng loại công cụ, dụng cụ. Trường hợp phát hiện chênh lệch, phải xác định nguyên nhân và báo ngay cho kế toán trưởng hoặc phụ trách kế toán và thủ trưởng đơn vị biết để kịp thời có biện pháp xử lý.

Quý áp dụng kế toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên. Phương pháp kê khai thường xuyên là phương pháp theo dõi và phản ánh thường xuyên, liên tục, có hệ thống tình hình nhập, xuất, tồn vật tư, hàng hóa trên sổ kế toán. Trong trường hợp áp dụng phương pháp kê khai thường xuyên, các tài khoản kế toán hàng tồn kho được dùng để phản ánh số hiện có, tình hình biến động tăng, giảm của vật tư, hàng hóa. Vì vậy, giá trị hàng tồn kho trên sổ kế toán có thể được xác định ở bất kỳ thời điểm nào trong kỳ kế toán.

Cuối kỳ kế toán, căn cứ vào số liệu kiểm kê thực tế hàng tồn kho, so sánh, đối chiếu với số liệu hàng tồn kho trên sổ kế toán. Về nguyên tắc số tồn kho thực tế phải luôn phù hợp với số tồn kho trên sổ kế toán. Nếu có chênh lệch phải truy tìm nguyên nhân và có giải pháp xử lý kịp thời.

Kế toán hàng tồn kho được ghi nhận trên các tài khoản 151, 152, 153, 154, 155, 157 theo nguyên tắc giá gốc. Cụ thể như sau:

- Tài khoản 151 - Hàng mua đang đi đường

Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá các loại hàng hóa, vật tư (nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hóa) mua ngoài đã thuộc quyền sở hữu của Quý còn đang trên đường vận chuyển, ở bến cảng, bến bãi, kho ngoại quan hoặc đã về đến Quý nhưng đang chờ kiểm nhận nhập kho tại thời điểm cuối kỳ kế toán.

Hàng hóa, vật tư được coi là thuộc quyền sở hữu

của Quý nhưng chưa nhập kho, bao gồm: Hàng hóa, vật tư mua ngoài đã thanh toán tiền hoặc đã chấp nhận thanh toán nhưng còn để ở kho người bán, ở bến cảng, bến bãi hoặc đang trên đường vận chuyển; Hàng hóa, vật tư mua ngoài đã về đến Quý nhưng đang chờ kiểm nghiệm, kiểm nhận nhập kho.

Cần lưu ý rằng, hàng ngày, khi nhận được hóa đơn mua hàng, nhưng hàng chưa về nhập kho, kế toán chưa ghi sổ mà tiến hành đối chiếu với hợp đồng kinh tế và lưu hóa đơn vào tập hồ sơ "Hàng mua đang đi đường". Trong tháng, nếu hàng về nhập kho, kế toán căn cứ vào phiếu nhập kho và hóa đơn mua hàng ghi sổ trực tiếp vào các Tài khoản 152 "Nguyên liệu, vật liệu", Tài khoản 153 "Công cụ, dụng cụ". Tuy nhiên, nếu cuối tháng, hàng vẫn chưa về thì căn cứ hóa đơn mua hàng ghi vào tài khoản 151 "Hàng mua đang đi đường". Kế toán phải mở chi tiết để theo dõi hàng mua đang đi đường theo từng chủng loại hàng hóa, vật tư, từng lô hàng, từng hợp đồng kinh tế.

- Tài khoản 152 - Nguyên liệu, vật liệu

Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng, giảm giá trị các loại nguyên liệu, vật liệu trong kho của Quý để sử dụng cho tất cả các hoạt động của Quý. Trường hợp mua về nhập kho, Quý phải chấp hành đầy đủ các quy định về quản lý nhập, xuất kho nguyên liệu, vật liệu. Tất cả các loại nguyên liệu, vật liệu khi nhập, xuất kho đều phải làm đầy đủ các thủ tục: Cân, đo, đóng, đếm và bắt buộc phải lập Phiếu nhập kho, Phiếu xuất kho. Quý chỉ hạch toán vào Tài khoản 152 giá trị của các nguyên liệu, vật liệu thực tế nhập, xuất qua kho. Các loại nguyên liệu, vật liệu mua về đưa vào sử dụng ngay (không qua kho) thì không hạch toán vào tài khoản này.

- Tài khoản 153 - Công cụ, dụng cụ

Tài khoản này dùng để phản ánh trị giá hiện có và tình hình biến động tăng, giảm các loại công cụ, dụng cụ trong kho của Quý để sử dụng cho các hoạt động của đơn vị. Công cụ, dụng cụ là những tư liệu lao động không có đủ các tiêu chuẩn về giá trị và thời gian sử dụng quy định đối với tài sản cố định. Quý phải chấp hành đầy đủ các quy định về quản lý nhập, xuất kho công cụ, dụng cụ. Tất cả các loại công cụ, dụng cụ khi nhập, xuất đều phải làm đầy đủ thủ tục: nhập, xuất và bắt buộc phải lập Phiếu nhập kho, Phiếu xuất kho.

Quý chỉ hạch toán vào Tài khoản 153 giá trị của công cụ, dụng cụ thực tế nhập, xuất qua kho. Các loại công cụ, dụng cụ mua về được đưa vào sử dụng ngay (không qua kho) thì không hạch toán vào tài khoản này. Kế toán chi tiết công cụ, dụng cụ phải thực hiện theo từng kho, từng loại, từng nhóm, từng thứ công cụ, dụng cụ. Công cụ, dụng cụ xuất dùng cho hoạt động, cho thuê phải được theo dõi về hiện vật và giá

trị trên sổ kế toán chi tiết theo nơi sử dụng, theo đối tượng thuê và người chịu trách nhiệm vật chất. Đối với công cụ, dụng cụ có giá trị lớn, quý hiếm phải có thể thức bảo quản đặc biệt.

Đối với các công cụ, dụng cụ có giá trị nhỏ khi xuất dùng cho kinh doanh phải ghi nhận toàn bộ một lần vào chi phí. Cần lưu ý, trường hợp công cụ, dụng cụ, bao bì luân chuyển, đồ dùng cho thuê xuất dùng hoặc cho thuê liên quan đến hoạt động kinh doanh trong nhiều kỳ kế toán thì được ghi nhận vào Tài khoản 242 - "Chi phí trả trước" và phân bổ dần vào chi phí trong kỳ.

- Tài khoản 154 - chi phí sản xuất, kinh doanh dở dang

Tài khoản này dùng để phản ánh tổng hợp chi phí sản xuất, kinh doanh phục vụ cho việc tính giá thành sản phẩm, dịch vụ ở Quý. Chi phí sản xuất, kinh doanh hạch toán trên tài khoản 154 phải được chi tiết đáp ứng theo yêu cầu quản lý của Quý. Cuối kỳ hoặc khi sản phẩm, dịch vụ đã hoàn thành kết chuyển chi phí sản xuất, kinh doanh, dịch vụ đã hoàn thành sang các tài khoản liên quan. Tuy nhiên, cần lưu ý, kế toán không được hạch toán vào tài khoản 154 những chi phí sau: Chi phí bán hàng; Chi phí quản lý quý; Chi phí tài chính; Chi phí thuế thu nhập doanh nghiệp; Chi phí khác; Chi đầu tư xây dựng cơ bản; Các khoản chi sự nghiệp, chi dự án và các khoản được trang trải bằng nguồn khác. Quý chỉ sử dụng tài khoản này để hạch toán trong trường hợp Quý được phép hoạt động sản xuất, kinh doanh, cung cấp dịch vụ theo cơ chế tài chính.

- Tài khoản 155 - Thành phẩm

Tài khoản này dùng để phản ánh giá trị hiện có và tình hình biến động của các loại thành phẩm của các Quý có hoạt động sản xuất kinh doanh hoặc có sản phẩm tận thu từ các hoạt động nghiên cứu, thí nghiệm. Chỉ hạch toán vào tài khoản 155 giá trị của sản phẩm thực tế nhập, xuất qua kho của đơn vị. Sản phẩm sản xuất ra bán ngay, không qua nhập kho thì không hạch toán vào tài khoản này. Hạch toán nhập, xuất, tồn kho các loại thành phẩm phải theo giá thực tế. Việc xác định giá thực tế dùng làm căn cứ ghi sổ kế toán được quy định cụ thể trong từng trường hợp.

Thành phẩm thuê ngoài gia công chế biến được đánh giá theo giá thành thực tế gia công chế biến bao gồm: Chi phí nguyên liệu, vật liệu trực tiếp, chi phí thuê gia công và các chi phí khác có liên quan trực tiếp đến quá trình gia công. Kế toán chi tiết thành phẩm phải thực hiện theo từng kho, từng loại, nhóm, thứ thành phẩm đáp ứng yêu cầu quản lý của Quý.

- Tài khoản 157 - Hàng gửi đi bán

Tài khoản này phản ánh trị giá của hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi, ký gửi, dịch vụ đã hoàn thành bàn giao cho khách hàng theo hợp đồng kinh tế nhưng chưa được xác định là đã bán (chưa được

tính là doanh thu trong kỳ đối với sổ hàng hóa, thành phẩm đã gửi đi). Hàng hóa, thành phẩm phản ánh trên tài khoản này vẫn thuộc quyền sở hữu của Quý, kế toán phải mở sổ chi tiết theo dõi từng loại hàng hóa, thành phẩm, từng lần gửi hàng từ khi gửi đi cho đến khi xác định là đã bán. Không phản ánh vào tài khoản này chi phí vận chuyển, bốc xếp,...chi hộ khách hàng. Tài khoản 157 có thể mở chi tiết để theo dõi từng loại hàng hóa, thành phẩm gửi đi bán, dịch vụ đã cung cấp cho từng khách hàng.

4. Một số lưu ý khác

Trong quá trình áp dụng công tác kế toán đối với Quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách nói chung và kế toán hàng tồn kho của Quỹ nói riêng, các cán bộ kế toán cần nắm rõ thêm một số lưu ý:

- Các Quỹ đang áp dụng kế toán theo quy định tại Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp, Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp và các Quỹ có chế độ kế toán đặc thù đã được Bộ Tài chính ban hành hướng dẫn riêng (Quỹ đầu tư phát triển địa phương, Quỹ bảo vệ môi trường Việt Nam, Quỹ dịch vụ viễn thông công ích) thì áp dụng hướng dẫn kế toán theo quy định tại Thông tư số 90/2021/TT-BTC chậm nhất từ năm tài chính bắt đầu từ ngày 01/01/2025.

- Các quy định tại Thông tư số 90/2021/TT-BTC của Bộ Tài chính không áp dụng đối với Quỹ tích lũy trả nợ, Quỹ bảo hiểm xã hội, Quỹ bảo hiểm y tế, Quỹ bảo hiểm thất nghiệp, Quỹ dự trữ quốc gia, Quỹ Hỗ trợ sắp xếp và phát triển doanh nghiệp, Quỹ vắc-xin phòng chống Covid-19 và Quỹ xã hội, từ thiện. Các Quỹ hoạt động theo cơ chế tài chính như đơn vị sự nghiệp công lập áp dụng chế độ kế toán hành chính sự nghiệp.

- Các Quỹ khác, các chương trình, dự án vi mô và các tổ chức, đơn vị có mô hình, tính chất hoạt động tương tự được vận dụng các quy định tại Thông tư số 90/2021/TT-BTC để thực hiện công tác kế toán tại đơn vị./.

Tài liệu tham khảo

Bộ Tài chính (2021). Thông tư số 90/2021/TT-BTC ngày 13/10/2021 hướng dẫn kế toán áp dụng cho Quỹ tài chính nhà nước ngoài ngân sách.

Bộ Tài chính (2014). Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán doanh nghiệp.

Bộ Tài chính (2017). Thông tư số 107/2017/TT-BTC ngày 10/10/2017 của Bộ Tài chính hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp.