

Nguyên lý kế toán

Các phương pháp tính giá – Phương pháp tính giá hàng xuất kho

I, Khái quát chung về phương pháp tính giá hàng xuất kho

Tính giá: là một phương pháp kế toán sử dụng đơn vị tiền tệ nhằm quy đổi tất cả các đối tượng kế toán về thước đo chung, thước đo giá trị.

Ý nghĩa của việc tính giá:

Tính giá tạo điều kiện cho việc xác định các chỉ tiêu kinh tế tổng hợp. Thông qua tính giá, các yếu tố chi phí đầu vào mới được phản ánh dưới dạng tiền tệ, giúp xác định giá thành sản phẩm, so sánh với giá trị đầu ra (giá bán) để xác định kết quả kinh doanh.

Hàng xuất kho: là khái niệm chỉ các loại tài sản trước đây đã được nhập kho, nay xuất kho để phục vụ nhu cầu sản xuất kinh doanh, như xuất kho nguyên liệu để chế tạo sản phẩm, xuất kho hàng hóa để bán...

1/Tính giá theo giá hoạch toán: là giá kế hoạch, được lập ra trước khi bước vào kỳ kinh doanh.

- Theo phương pháp này, trong kỳ, kế toán phản ánh giá trị hàng xuất kho theo giá hoạch toán. Cuối kỳ, kế toán tính ra hệ số chênh lệch giữa giá thực tế và giá hoạch toán, trên cơ sở đó điều chỉnh từ giá hoạch toán sang giá thực tế như sau:

Hệ số giá = giá thực tế vl tồn kho đầu kỳ + giá thực tế vl nhập kho trong kỳ

giá hoạch toán vl tồn kho đầu kỳ + giá hoạch toán vl nhập kho trong kỳ

Hệ số giá: hệ số chênh lệch giữa giá thực tế và giá hoạch toán

Giá tt hàng xuất dùng trong kỳ = hệ số giá x giá hoạch toán hàng xuất dùng trong kỳ

Giá hoạch toán hàng xuất dùng trong kỳ = số lượng hàng xuất dùng trong đầu kỳ x đơn giá hoạch toán

***UÙ ĐIỀM:**

- Luôn có thông tin kịp thời để ghi sổ kế toán trong khi chưa xác định được giá thực tế của hàng nhập kho

- Thông qua việc tính hệ số giá, kế toán có thể kiểm tra được xu hướng biến động của các loại vật tư, hàng hóa tồn kho trong kỳ.

2/Theo giá vốn thực tế:

-Để xác định kết quả kinh doanh sau một kì hoạt động, ngoài việc xác định các chỉ tiêu như doanh thu, chi phí bán hàng và chi phí quản lý doanh nghiệp, kế toán cũng cần phải xác định trị giá vốn của hàng xuất kho đi tiêu thụ...Về nguyên tắc, trị giá vốn của hàng tiêu thụ được tính theo trị giá vốn thực tế khi nhập, nhập kho giá nào thì xuất bán được tính theo giá đó.

-Vật tư, hàng hóa mua vào theo trị giá vốn thực tế, thành phẩm sản xuất ra được nhập kho theo giá thành sản xuất thực tế, song đơn giá của từng lần mua hàng và từng thời kì sản xuất thường khác nhau, đặc biệt trong cơ chế thị trường giá cả luôn biến đổi. Do đó, khi xuất kho vật tư, hàng hóa, thành phẩm...bắt buộc cán bộ kế toán phải tính trị giá vốn của hàng xuất kho theo một phương pháp nhất định.

-Việc tính giá trị hàng xuất kho theo giá vốn thực tế cần phân biệt 2 trường hợp:

a/ Đối với thành phẩm và dịch vụ:

+ Các DN công nghiệp: khi xuất kho thành phẩm đem đi tiêu thụ thì giá vốn của thành phẩm xuất bán được tính theo giá thành sản xuất thực tế

+ Các DN kinh doanh dịch vụ, giá vốn của hàng tiêu thụ là giá thành thực tế của dịch vụ đã thực hiện chi khách hàng

b/ Đối với vật tư và hàng hóa:

Giá vốn thực tế của hàng xuất kho gồm :giá mua của hàng xuất kho và chi phí mua phân bổ cho hàng xuất kho

Như vậy, xác định giá vốn thực tế của hàng xuất kho, kế toán cần thực hiện các công việc sau:

Thứ nhất, xác định số lượng xuất kho của từng loại(thành phẩm, dịch vụ, hàng hóa, vật tư, công cụ dụng cụ...)phục vụ cho sản xuất kinh doanh

Thứ hai, xác định giá đơn vị của từng loại hàng xuất kho(giá thành đơn vị của thành phẩm, đơn giá mua hàng hóa, giá thực tế xuất kho của một đơn vị vật tư...)

Thứ ba,phân bổ chi phí thu mua cho số hàng hóa tiêu thụ(đối với kinh doanh thương mại) theo tiêu thức phù hợp(số lượng, trọng lượng , trị giá mua, doanh thu..)

Để định giá đơn vị của hàng xuất kho, kế toán có thể sử dụng các phương pháp sau:

- *Giá bình quân gia quyền*
- *Giá nhập trước, xuất trước*
- *Giá nhập sau, xuất trước*
- *Giá thực tế đích danh*
- *Giá thực tế theo hệ số vật liệu*

❖ Công thức:

Giá trị = khối lượng * đơn giá

Giá thực tế hàng xuất kho = số lượng hàng xuất kho * giá đơn vị bình quân.

II/ Các phương pháp tính giá hàng xuất kho:

❖ Phương pháp bình quân gia quyền

1. Định nghĩa:

Phương pháp giá bình quân gia quyền Là phương pháp tính giá trị thực tế của hàng tồn kho, hàng xuất kho theo giá trị trung bình. Giá trị trung bình có thể tính theo thời kỳ hoặc sau mỗi lần nhập

2. Phân loại:

Phương pháp giá bình quân gia quyền được sử dụng dưới 2 dạng:

_ Giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ.

_ Giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập

a) Giá đơn vị bình quân cả kỳ dự trữ :

Giá đơn vị BQ cả kỳ dự trữ = Giá trị thực tế hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ : số lượng hàng thực tế hàng tồn đầu kỳ và nhập trong kỳ

_ Ưu điểm: Cách tính đơn giản, ít tốn công sức

_ Nhược điểm : chỉ phù hợp với các doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kiểm kê định kỳ vì phải tận đến cuối kỳ chúng ta mới tính được giá đơn vị bình quân.

b) Giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập:

Giá đơn vị bình quân sau mỗi lần nhập = giá trị thực tế của hàng tồn kho sau mỗi lần nhập : số lượng hàng thực tế tồn kho sau mỗi lần nhập.

_ Ưu điểm: đảm bảo tính kịp thời của số liệu kế toán và phản ánh được tình hình biến động của giá cả .

_ Nhược điểm:

+) Khối lượng tính toán lớn, tốn nhiều công sức bởi vì cứ sau mỗi lần hàng nhập kho kế toán lại phải tiến hành tính toán lại giá bình quân.

+) Chỉ áp dụng được các doanh nghiệp hạch toán hàng tồn kho theo phương pháp kê khai thường xuyên.

4. Ví dụ:

STT	Ngày tháng	Đơn vị	Số lượng (kg)	Đơn giá (đồng)	Thành tiền (đồng)
01	02/10/200x	Kg	500	60.000	30.000.000
02	05/10/200x	Kg	600	70.000	42.000.000
03	12/10/200x	Kg	400	80.000	32.000.000
04	18/10/200x	Kg	1.000	90.000	90.000.000
Tổng cộng					194.000.000

Xuất kho 400kg để sản xuất. Xác định giá trị vật liệu xuất kho theo phương pháp bình quân gia quyền ?

Bài làm:

Đơn giá xuất kho = $194.000.000 : 2.500 = 77.600$

Giá trị xuất kho theo phương pháp bình quân gia quyền:

Giá trị xuất kho là $400 * 77.600 = 31.040.000$

❖ Phương pháp nhập trước xuất trước FIFO (First in, first out)

1. Định nghĩa

Phương pháp này giả định rằng lô hàng nào nhập kho trước tiên thì sẽ xuất kho trước tiên, xuất hết số nhập trước mới xuất đến số nhập liền sau cho đến khi đủ số lượng cần xuất

=> Theo đó, trị giá thực tế xuất kho được xác định bằng số lượng xuất kho và đơn giá của những lần nhập cũ nhất. Trong đó lô hàng tồn kho đầu kỳ được coi là lô cũ nhất.

Như vậy, nếu giá cả có xu hướng tăng lên thì giá trị hàng tồn kho cao và giá trị vật liệu xuất dùng nhỏ nên giá thành sản phẩm giảm, lợi nhuận tăng. Ngược lại giá cả có xu hướng giảm thì chi phí vật liệu trong kỳ sẽ lớn dẫn đến lợi nhuận trong kỳ giảm.

Ưu điểm

-Phương pháp này thích hợp trong thời kỳ lạm phát, (trong thời kỳ lạm phát phương pháp này sẽ cho lợi nhuận cao do đó có lợi cho các công ty cổ phần khi báo cáo kết quả hoạt động trước các cổ đông làm cho giá cổ phiếu của công ty tăng lên) và áp dụng đối với những doanh nghiệp ít danh điểm vật tư, số lần nhập kho của mỗi danh điểm không nhiều

-Phương pháp này giúp cho chúng ta có thể tính được ngay trị giá vốn hàng xuất kho từng lần xuất hàng, do vậy đảm bảo cung cấp số liệu kịp thời cho kế toán ghi chép các khâu tiếp theo cũng như cho quản lý.

-Trị giá vốn của hàng tồn kho sẽ tương đối sát với giá thị trường của mặt hàng đó. Vì vậy chỉ tiêu hàng tồn kho trên báo cáo kế toán có ý nghĩa thực tế hơn

Nhược điểm

-Khiến cho doanh thu hiện tại không phù hợp với những khoản chi phí hiện tại. Theo phương pháp này, doanh thu hiện tại được tạo ra bởi giá trị sản phẩm, vật tư, hàng hoá đã có được từ cách đó rất lâu. Như vậy chi phí kinh doanh của doanh nghiệp không phản ứng kịp thời với giá cả thị trường của nguyên vật liệu .

-Nếu số lượng chủng loại mặt hàng nhiều, phát sinh nhập xuất liên tục dẫn đến những chi phí cho việc hạch toán cũng như khối lượng công việc sẽ tăng lên rất nhiều.

Ví dụ

Có tài liệu về tình hình nhập xuất tồn kho vật liệu A trong tháng tại một doanh nghiệp như sau:

- Ngày 1/3: Tồn kho 100kg, đơn giá: 200.000đ/kg
- Ngày 6/3: Nhập kho 350 kg, đơn giá: 200.000đ/kg
- Ngày 14/3: Xuất kho 80 kg
- Ngày 20/3: Nhập kho 400 kg, đơn giá: 220.000đ/kg
- Ngày 26/3: Xuất kho 250 kg
- Ngày 28/3: Nhập kho 150 kg, đơn giá: 240.000đ/kg

Yêu cầu: Tính trị giá thực tế vật liệu A xuất kho trong tháng?

Stt	Ngày tháng	Công việc	Đơn vị	Số lượng	Đơn giá (đ/kg)
1	1/3	Tồn kho	kg	100	200.000
2	6/3	Nhập kho	kg	350	200.000
3	14/3	Xuất kho	kg	80	
4	20/3	Nhập kho	kg	400	220.000
5	26/3	Xuất kho	kg	250	
6	28/3	Nhập kho	kg	150	240.000

Tính trị giá xuất kho vật liệu A theo phương pháp nhập trước xuất trước như sau:

- Trị giá xuất kho ngày 14/3: $200.000 \times 80 = 16.000.000đ$
(80 kg lấy từ lô cũ nhất – hàng tồn kho 1/3)
- Trị giá xuất kho ngày 26/3: $200.000 \times 20 + 200.000 \times 230 = 50.000.000đ$
(20 kg lấy từ số còn lại của hàng tồn kho 1/3. lấy tiếp 230 kg từ lô hàng tiếp theo 6/3)

Mặc dù 20/3 mới nhập 400kg nhưng vẫn còn tồn kho nên theo nguyên tắc FIFO ta phải xuất lô cũ hơn trước

- Tổng trị giá xuất kho tháng 3: $16.000.000 + 50.000.000 = 66.000.000đ$

❖ **Phương pháp nhập sau xuất trước (LIFO : Last in, First out)**

1.Khái niệm:

Theo phương pháp này người ta giả định lô hàng nào nhập kho sau cùng thì sẽ xuất kho trước, do đó thực tế xuất kho lô hàng nào thì cũng lần lượt tính theo đơn giá thực tế khi nhập kho của lô hàng mới nhất trở về trước.

2.Uu điểm: - Tính toán đơn giản.

-Có giá thực tế của hàng xuất kho theo sát giá thị trường do đó hoạch toán kết quả kinh doanh chính xác nhất với tình hình thực tế. Việc thực hiện phương pháp này sẽ đảm bảo được yêu cầu của nguyên tắc phù hợp trong kế toán.

3.Nhược điểm: Trị giá vốn của hàng tồn kho cuối kỳ có thể không sát với giá thị trường của hàng thay thế.

4.Ảnh hưởng:

Ảnh hưởng tới các chỉ tiêu trên các báo cáo tài chính. Trong phương pháp LIFO, thông thường thì số hàng tồn cuối kỳ gồm giá gốc của những mặt hàng mua từ cũ . Khi giá cả tăng lên, phương pháp LIFO cho số liệu trên bảng cân đối kế toán thường thấp hơn so với giá phí hiện tại. LIFO thường cho kết quả lợi nhuận thấp nhất trong trường hợp giá cả tăng vì giá vốn trong phương pháp này là cao nhất và cho lợi nhuận cao nhất khi giá cả giảm (vì giá vốn là thấp nhất). Phương pháp LIFO thường dẫn đến sự giao động thấp nhất về lợi nhuận báo cáo ở những nơi mà giá bán có xu hướng thay đổi cùng với giá hiện tại của các mặt hàng tồn kho thay đổi.

Phương pháp LIFO tạo ra sự ảnh hưởng khác nhau tới báo cáo tài chính do phương pháp này thường phản ánh số liệu giá vốn hàng bán theo giá phí hiện hành, phương pháp này cũng có nhiều thuận lợi thiết thực về thuế thu nhập doanh

ngành. Nếu một doanh nghiệp sử dụng phương pháp LIFO trong việc tính toán thuế thu nhập doanh nghiệp thì phương pháp này cũng phải được sử dụng trong các báo cáo tài chính cho các cổ đông. Chẳng hạn, vào cuối những năm 20 của thế kỷ 20, nhiều doanh nghiệp kể cả Dupont, General Motors, Kodak và Sears đã chuyển từ phương pháp FIFO sang phương pháp LIFO khi mà chỉ số giá cả tăng mạnh trước đây thì việc chuyển từ FIFO sang LIFO đã đạt được kết quả trong việc chi trả tiền thuế thu nhập thấp hơn một cách đáng kể. Như hãng Dupont và General Motor chuyển từ phương pháp FIFO sang phương pháp LIFO, mỗi doanh nghiệp đã chi trả tiền thuế thu nhập thấp hơn khoảng 150 triệu USD, cùng lúc đó các doanh nghiệp này đã báo cáo thu nhập thuần cho các cổ đông thấp hơn so với thu nhập thuần mà có được do hãng vẫn sử dụng phương pháp FIFO báo cáo tài chính cho các cổ đông.

Sự khác nhau khi so sánh với phương pháp FIFO : sự khác nhau trong việc xác định giá vốn hàng bán và trị giá hàng tồn kho cuối kỳ theo các phương pháp tính giá khác nhau liên quan tới việc thay đổi giá phí mua vào của các mặt hàng. Việc sử dụng giá cũ cho xác định trị giá hàng tồn kho cuối kỳ trong phương pháp LIFO hoặc xác định giá vốn hàng bán theo giá cũ hơn trong phương pháp FIFO sẽ chịu ít ảnh hưởng nếu giá cả ổn định. Khi chỉ số giá cả tăng lên hoặc giảm xuống sẽ ảnh hưởng tới việc sử dụng đơn giá cũ hoặc mới do thay đổi giá dẫn đến sự khác biệt lớn về giá vốn hàng bán và trị giá hàng tồn kho cuối kỳ giữa hai phương pháp LIFO và FIFO. Sự khác biệt về giá vốn hàng bán và trị giá hàng tồn kho cuối kỳ cũng liên quan tới tỷ lệ vòng quay của hàng tồn kho. Nhìn chung xu hướng giá cả và các mục đích nhấn mạnh chú trọng tới là điều quan trọng trong việc lựa chọn phương pháp tính giá hàng tồn kho, các nhân tố khác cần xem xét tính những rủi ro của sự giảm thiểu hàng tồn kho cuối kỳ trong phương pháp LIFO; dòng tiền và sự duy trì nguồn tài trợ cũng đóng vai trò quan trọng trong việc lựa chọn phương pháp tính giá xuất song chưa được đề cập một cách thấu đáo ở đây.

Chú ý: Hiện nay, phương pháp nhập sau xuất trước (LIFO) không được chấp nhận theo chuẩn mực 02 hàng tồn kho của kế toán quốc tế. Hai phương pháp được chuẩn mực kế toán quốc tế khuyến khích sử dụng thường xuyên ở doanh nghiệp là phương pháp nhập trước xuất trước và phương pháp bình quân gia quyền.

Chuẩn mực số 02 – Hàng tồn kho
Nội dung 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.

Hàng tồn kho là những tài sản:

- Được giữ để bán trong kỳ sản xuất và kinh doanh bình thường
- Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang
- Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ được dùng để tham gia vào quá trình sản xuất kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ

Theo khái niệm như trên thì hàng tồn kho trong doanh nghiệp gồm:

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

Giá trị của hàng tồn kho được quy định theo chuẩn mực số 02 là giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện.

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

- Chi phí chế biến hàng tồn kho bao gồm những chi phí có liên quan trực tiếp đến việc sản xuất sản phẩm như chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung cố định (chi phí khấu hao máy móc nhà xưởng...) và chi phí sản xuất chung biến đổi (chi phí nguyên vật liệu gián tiếp, chi phí nhân công gián tiếp) trong quá trình chuyển hoá nguyên liệu, vật liệu thành thành phẩm.

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

- Chi phí liên quan trực tiếp khác là những chi phí khác ngoài chi phí thu mua và chi phí chế biến ví dụ như chi phí thiết kế cho một đơn đặt hàng cụ thể.

Chuẩn mực 02 cũng quy định những chi phí không được tính vào giá gốc hàng tồn kho bao gồm:

- 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;*
- 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;*
- Chi phí bán hàng;*
- Chi phí quản lý doanh nghiệp;*

4.Ví dụ : Có tình hình nhập kho 1 loại nguyên vật liệu A tại một doanh nghiệp trong tháng 10/2009 như sau :

STT	Ngày tháng	Đơn vị	Số lượng (kg)	Đơn giá (đ)	Thành tiền (đ)
01	02/10/2009	Kg	500	60.000	30.000.000
02	05/10/2009	Kg	600	70.000	42.000.000
03	12/10/2009	Kg	400	80.000	32.000.000
04	18/10/2009	Kg	1.000	90.000	90.000.000

Tổng cộng

194.000.000

Cần xuất 1.100kg nguyên vật liệu A, sẽ theo các giá sau đây:

$$1.000 * 90.000 = 90.000.000$$

$$100 * 80.000 = 8.000.000$$

$$\text{Tổng cộng :} 1.100 \quad 98.000.000$$