

Cập nhật, bổ sung, sửa đổi Chuẩn mực Kế toán Việt Nam phù hợp với Chuẩn mực Kế toán Quốc tế

ThS. NGUYỄN HUY NGỌC

Công ty TNHH Kiểm toán Ernst and Young

Tiếp theo số 137

3. Bổ sung, sửa đổi CMKT Việt Nam số 02 “Hàng tồn kho” phù hợp với CMKT quốc tế số 02 và các CMKT khác có liên quan

Để phù hợp với CMKT Quốc tế (IAS số 02) và các CMKT khác có liên quan, đồng thời để khắc phục các tồn tại, hạn chế trong các năm qua liên quan đến kế toán hàng tồn kho, Bộ Tài chính cần khẩn trương nghiên cứu bổ sung, sửa đổi CMKT số 2- Hàng tồn kho các nội dung sau:

Thứ nhất, bổ sung quy định cụ thể các trường hợp không áp dụng CMKT số 02 và không áp dụng phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho của CMKT này

(1) Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả hàng tồn kho, ngoại trừ những hàng tồn kho trong các trường hợp sau:

(a) Chi phí các hợp đồng xây dựng dở dang, bao gồm cả các hợp đồng dịch vụ liên quan áp dụng CMKT số 15- Hợp đồng xây dựng;

(b) Thương nhân- nhà môi giới hàng hóa xác định hàng tồn kho của họ theo giá trị hợp lý trừ (-) chi phí bán hàng ước tính. Trong trường hợp này, những thay đổi trong giá trị hợp lý trừ (-) chi phí bán hàng ước tính được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh (BCKQHĐKD) của giai đoạn phát sinh thay đổi;

(c) Các tài sản sinh học liên quan đến hoạt động nông nghiệp và sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch áp dụng CMKT về nông nghiệp (IAS 41- Nông nghiệp hay còn gọi là tài sản sinh học).

Việt Nam là nước mà ngành nông nghiệp đóng vai trò quan trọng của nền kinh tế, nhưng cho tới nay chưa có CMKT về nông nghiệp, vì vậy cần phải khẩn trương nghiên cứu ban hành CMKT về nông nghiệp (IAS 41- Nông nghiệp hay còn gọi là tài sản sinh học).

(2) Chuẩn mực này không áp dụng cho phương pháp xác định giá trị hàng tồn kho đang được nắm giữ bởi:

(a) Doanh nghiệp sản xuất các sản phẩm nông lâm nghiệp, các sản phẩm nông nghiệp sau khi thu hoạch, khoáng sản hoặc các sản phẩm khoáng sản, khi các sản phẩm này được tính bằng giá trị thuần có thể thực hiện được phù hợp với thực tiễn của từng lĩnh vực ngành nghề này. Khi những hàng tồn kho đó được tính theo giá trị thuần có thể thực hiện được thì những thay đổi trong giá trị này được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh của giai đoạn phát sinh thay đổi;

(b) Thương nhân- nhà môi giới hàng hóa xác định hàng tồn kho của họ theo giá trị hợp lý trừ (-) chi phí bán hàng. Khi những hàng tồn kho này được tính bằng giá trị hợp lý trừ (-) chi phí bán hàng ước tính thì những thay đổi trong giá trị hợp lý trừ (-) chi phí bán hàng ước tính được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh cho giai đoạn phát sinh thay đổi.

(3) Hàng tồn kho được đề cập trong đoạn 2 (a) được xác định bằng giá trị thuần có thể thực hiện được ở một số giai đoạn nhất định trong quá



trình sản xuất. Ví dụ như, khi các vụ mùa nông nghiệp được thu hoạch hoặc khoáng sản được khai thác và việc bán sản phẩm được đảm bảo bằng hợp đồng kỳ hạn hoặc bằng hình thức bảo đảm của Chính phủ, hoặc khi tồn tại thị trường tiêu thụ năng động và rủi ro không bán được hàng là không đáng kể. Những hàng tồn kho này chỉ không thuộc phạm vi điều chỉnh của chuẩn mực này theo các quy định về xác định giá trị.

(4) Thương nhân- nhà môi giới là người mua hoặc bán hàng hóa thay cho người khác hoặc cho mình. Những hàng tồn kho đề cập ở Đoạn 2 (b) chủ yếu được mua lại với mục đích sẽ bán trong tương lai gần và tạo ra lợi nhuận từ thay đổi giá hoặc phí môi giới. Khi những hàng tồn kho này được xác định bằng giá trị hợp lý trừ (-) chi phí bán hàng ước tính thì sẽ không áp dụng các quy định về xác định giá trị theo qui định của CMKT này.

Thứ hai, sửa đổi quy định về chi phí mua của hàng tồn kho phù hợp với đoạn 11 của IAS số 02

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, giảm giá và các khoản mục tương tự khác (*other similar items*) được trừ (-) khỏi chi phí mua.

Quy định này góp phần phản ánh đúng chi phí mua của hàng tồn kho vì ngoài chiết khấu thương mại và giảm giá, ví dụ do hàng mua không đúng quy cách, phẩm chất... còn có nhiều khoản tương tự khác phát sinh như nhà cung cấp có thể cho, tặng hàng (ví dụ như mua 1 tặng 1...) hoặc cho, tặng thẻ mua hàng cho khách mua hàng nhân dịp ngày lễ, tết hoặc nhà cung cấp có thể cho khách hàng của họ một khoản tiền khích lệ trước khi ký hợp đồng... Đây là một hình thức chiết khấu và khoản khuyến mại nên bên mua ghi nhận như một khoản nợ phải trả khi nhận tiền (ghi Nợ TK 111, 112/ Có TK 331) khi mua hàng thì số tiền được khuyến mại trước khi ký hợp đồng được ghi giảm nợ phải trả và ghi giảm chi phí mua hàng tồn kho (ghi Nợ TK 331/ Có TK 152, 156...).

Thứ ba, bỏ phương pháp nhập sau, xuất trước

để phản ánh giá trị hàng tồn kho vào thời điểm cuối kỳ kế toán khi lập BCTC sát với giá trị thị trường cho phù hợp với IAS số 02

Theo đó, bỏ toàn bộ đoạn 28 CMKT số 02 yêu cầu thuyết minh BCTC về số chênh lệch giữa giá trị hàng tồn kho trình bày trong bảng cân đối kế toán (BCĐKT) với (1) giá trị hàng tồn kho cuối kỳ được tính theo các phương pháp khác như phương pháp nhập trước, xuất trước hoặc phương pháp bình quân gia quyền; (2) giá trị thuần có thể thực hiện và giá trị hiện hành của hàng tồn kho cuối kỳ tại ngày lập bảng cân đối kế toán (BCĐKT).

4. Bổ sung CMKT số 15- Hợp đồng Xây dựng phù hợp với CMKT Quốc tế số 11

CMKT số 15- Hợp đồng Xây dựng khi triển khai thực hiện trong các năm qua đã phát sinh hạn chế lớn nhất do CMKT này chưa quy định để doanh nghiệp xây lắp phải ghi nhận ngay khoản lỗ kỳ vọng của hợp đồng xây dựng vào chi phí cho phù hợp với IAS số 11 (các đoạn số 22, 32, 36). Đặc biệt trong bối cảnh trầm lắng và khó khăn nghiêm trọng của thị trường bất động sản và lĩnh vực xây dựng hiện nay, nhiều doanh nghiệp xây lắp chưa phản ánh đúng kết quả kinh doanh. Trên thực tế khi doanh nghiệp xây lắp có các hợp đồng xây dựng phát sinh lỗ kỳ vọng, do ước tính khả năng tổng chi phí thực hiện hợp đồng xây dựng (bao gồm cả chi phí đã và sẽ phát sinh) lớn hơn tổng doanh thu hợp đồng (bao gồm cả doanh thu đã ghi nhận và chưa ghi nhận), nhưng số lỗ này chưa được ghi ngay vào chi phí. Để phản ánh đúng và thận trọng tình hình tài chính và kết quả hoạt động của doanh nghiệp xây lắp, CMKT số 15 cần bổ sung nội dung này, cụ thể như sau:

(1) Định kỳ, cuối năm tài chính doanh nghiệp xây lắp phải ước tính chi phí, doanh thu đã và sẽ phát sinh của các hợp đồng xây dựng đang triển khai để ghi nhận lỗ kỳ vọng. Khi có khả năng tổng chi phí thực hiện hợp đồng sẽ vượt quá tổng doanh thu hợp đồng, phần chênh lệch được ghi nhận ngay vào chi phí.

Giá trị khoản lỗ được xem xét quyết định bởi:

- Công việc của hợp đồng xây dựng đã bắt đầu thực hiện hay chưa;



CMKT số 15- Hợp đồng Xây dựng khi triển khai thực hiện trong các năm qua đã phát sinh hạn chế lớn nhất do CMKT này chưa quy định để doanh nghiệp xây lắp phải ghi nhận ngay khoản lỗ kỳ vọng của hợp đồng xây dựng vào chi phí cho phù hợp với IAS số 11 (các đoạn số 22,32,36). Đặc biệt trong bối cảnh trầm lắng và khó khăn nghiêm trọng của thị trường bất động sản và lĩnh vực xây dựng hiện nay, nhiều doanh nghiệp xây lắp chưa phản ánh đúng kết quả kinh doanh. Trên thực tế khi doanh nghiệp xây lắp có các hợp đồng xây dựng phát sinh lỗ kỳ vọng, do ước tính khả năng tổng chi phí thực hiện hợp đồng xây dựng (bao gồm cả chi phí đã và sẽ phát sinh) lớn hơn tổng doanh thu hợp đồng (bao gồm cả doanh thu đã ghi nhận và chưa ghi nhận), nhưng số lỗ này chưa được ghi ngay vào chi phí.

- Mức độ hoàn thành công việc;
- Lãi có khả năng phát sinh từ các hợp đồng khác mà không được coi là hợp đồng xây dựng do không thoả mãn các điều kiện quy định.

(2) Về phương pháp kế toán đối với khoản lỗ kỳ vọng của hợp đồng xây dựng cần hướng dẫn cụ thể:

a) Cuối năm tài chính, khi phát sinh khoản lỗ kỳ vọng của hợp đồng xây dựng, kế toán doanh nghiệp xây lắp phản ánh số lỗ kỳ vọng ước tính, ghi:

Nợ TK 627- Chi phí sản xuất chung

Có TK 335- Chi phí phải trả

b) Khi kết thúc hợp đồng xây dựng hoặc cuối kỳ kế toán (nếu hợp đồng xây dựng liên quan đến nhiều kỳ), căn cứ vào số lỗ thực tế của hợp đồng xây dựng, ghi:

Nợ TK 335- Chi phí phải trả

Có TK 154- Chi phí sản xuất kinh doanh dở dang (chi tiết hợp đồng xây dựng có phát sinh lỗ kỳ vọng).

(3) Doanh nghiệp phải trình bày số lỗ kỳ vọng ước tính đã ghi nhận trong kỳ trên bản thuyết minh BCTC.

Ngoài việc ghi nhận lỗ kỳ vọng ước tính của hợp đồng xây dựng như đã nêu trên, doanh nghiệp xây lắp có thể còn phải lập dự phòng phải trả nếu hợp đồng xây lắp có rủi ro lớn theo CMKT số 18- Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng. Dự phòng cho các hợp đồng xây dựng có rủi ro lớn phải trích lập khi phát sinh các chi phí không thể tránh được, buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó. Ví dụ: Hợp đồng xây dựng có quy định nghĩa vụ đối

với từng bên tham gia ký kết thì khi phát sinh sự kiện rủi ro, doanh nghiệp xây lắp phải trích lập dự phòng phải trả nếu thoả mãn các điều kiện ghi nhận các khoản dự phòng theo quy định của CMKT số 18.

Cần phân biệt rõ đối với các khoản lỗ hoạt động trong tương lai là khoản không thoả mãn định nghĩa về một khoản nợ phải trả và điều kiện ghi nhận các khoản dự phòng. Vì vậy, mỗi ước tính về khoản lỗ hoạt động xảy ra trong tương lai của doanh nghiệp đều là dấu hiệu về sự tổn thất của một số tài sản dùng trong kinh doanh. Doanh nghiệp phải tiến hành kiểm tra việc tổn thất đối với những tài sản này. Theo đó, doanh nghiệp xây lắp không được ghi nhận dự phòng phải trả đối với các khoản lỗ hoạt động trong tương lai nhưng phải ghi nhận ngay vào chi phí số lỗ kỳ vọng xác định được của hợp đồng xây dựng, đồng thời phải ghi nhận dự phòng phải trả như chi phí bảo hành, tiền phạt vi phạm hợp đồng xây dựng và trình bày các khoản nợ tiềm tàng hay tài sản tiềm tàng phát sinh từ hợp đồng xây dựng cho phù hợp với quy định của CMKT số 18- Các khoản dự phòng phải trả, tài sản và nợ tiềm tàng.

Các vấn đề nêu trên hiện nay có nhiều doanh nghiệp xây lắp đã phát sinh trên thực tế các trường hợp và các sự kiện phải ghi nhận và trình bày, thuyết minh trên BCTC theo yêu cầu của CMKT quốc tế, nhưng hiện nay chưa có hướng dẫn nên doanh nghiệp xây lắp chưa thực hiện. Từ đó, đòi hỏi Bộ Tài chính cần có hướng dẫn cụ thể để các doanh nghiệp xây lắp triển khai đầy đủ, kịp thời. ■

(xem tiếp kỳ sau)