

CÁC PHƯƠNG PHÁP TÍNH GIÁ XUẤT HÀNG TỒN KHO VÀ ẢNH HƯỞNG CỦA NÓ ĐẾN VIỆC XÁC ĐỊNH GIÁ TRỊ SẢN PHẨM DỠ DANG CUỐI KỲ

● NGUYỄN THỊ KIM HƯƠNG

TÓM TẮT:

Bài viết nghiên cứu sự ảnh hưởng của các phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho đến giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ. Kết quả nghiên cứu cho thấy, mỗi phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho sẽ cho ra giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ khác nhau, kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành ở các doanh nghiệp có thể căn cứ vào tình hình chi phí sản xuất thực tế phát sinh ở các doanh nghiệp mình lựa chọn phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho phù hợp. Kết quả nghiên cứu này sẽ giúp cho nhà quản trị doanh nghiệp có nhận định đúng đắn về đánh giá sản phẩm dở dang và tính giá thành của sản phẩm, từ đó có thể công bố thông tin về chi phí, lợi nhuận, giá thành theo như mong muốn.

Từ khóa: FIFO, LIFO, bình quân gia quyền, giá xuất kho, sản phẩm dở dang, thành phẩm, giá thành, sản lượng hoàn thành tương đương.

1. Đặt vấn đề

Tại các doanh nghiệp sản xuất, việc đo lường và đánh giá giá trị hàng tồn kho nói chung và thành phẩm, sản phẩm dở dang nói riêng là vô cùng quan trọng. Vì vậy, việc lựa chọn phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho là một ước tính làm thay đổi các thông tin liên quan trực tiếp đến chi phí sản xuất và giá thành.

Việc tính giá xuất hàng tồn kho lâu nay chỉ được các doanh nghiệp chú trọng trong việc lựa chọn tính giá xuất kho của nguyên vật liệu, công cụ, thành

phẩm, hàng hóa chứ không quan tâm đến phương pháp tính giá xuất kho cho sản phẩm dở dang. Theo đó, các doanh nghiệp sử dụng phương pháp giá xuất kho là đơn giá bình quân thời kỳ để tính giá trị của sản phẩm dở dang cuối kỳ. Việc làm này sẽ đơn giản hóa công tác kế toán cho phần hành chi phí sản xuất và giá thành nhưng không phát huy hết được lợi thế của mỗi phương pháp tính giá xuất kho trong công bố thông tin tài chính của đơn vị.

Hiện nay, việc đánh giá giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ theo các giáo trình giảng dạy tại các

trường đại học và cao đẳng là theo phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho là phương pháp bình quân gia quyền thời kỳ. Theo đó, giá trị sản phẩm dở dang được tính theo giá bình quân của chi phí sản xuất - kinh doanh dở dang đầu kỳ và chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ. Nhưng nếu thay đổi phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho của đơn vị sản xuất theo phương pháp FIFO và LIFO thì giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ sẽ thay đổi so với phương pháp đơn giá bình quân gia quyền. Do đó, giá thành sản phẩm cũng sẽ thay đổi đáng kể.

2. Các phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho

Hiện nay, trên thế giới có 4 phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho (Võ Văn Nhị, 2018), bao gồm:

1) *Phương pháp tính theo giá đích danh*: Theo phương pháp này giá trị của hàng xuất kho được tính theo đúng giá nhập kho. 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.

2) *Phương pháp bình quân gia quyền*: Theo phương pháp này, 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.

Theo phương pháp này, giá trị của hàng xuất kho được tính bằng số lượng xuất nhân với đơn giá bình quân gia quyền.

Đơn giá bình quân gia quyền bao gồm:

Đơn giá bình quân cả kỳ dự trữ (bình quân thời kỳ) = $[(\text{số lượng tồn đầu kỳ} * \text{đơn giá tồn đầu kỳ}) + (\text{số lượng nhập trong kỳ} * \text{đơn giá nhập trong kỳ})] / (\text{số lượng tồn đầu kỳ} + \text{số lượng nhập trong kỳ})$

Đơn giá bình quân sau mỗi lần nhập (bình quân thời điểm) = $\text{Giá trị hàng tồn kho đến thời điểm } i / \text{Số lượng hàng tồn kho tính đến thời điểm } i$

3) Phương pháp nhập trước, xuất trước (FIFO):

Phương pháp này áp dụng dựa trên giả định là hàng tồn kho được mua trước hoặc sản xuất trước thì được xuất trước, 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, 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.

4) Phương pháp nhập sau, xuất trước (LIFO):

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

3. Ảnh hưởng của các phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho tới giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ

3.1. Ảnh hưởng của phương pháp đơn giá bình quân gia quyền thời kỳ

Nếu doanh nghiệp sử dụng phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho theo phương pháp bình quân gia quyền thời kỳ, giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ sẽ được tính như sau (đánh giá sản phẩm dở dang theo phương pháp ước tính sản lượng hoàn thành tương đương - nguyên vật liệu trực tiếp bỏ 1 lần ngay từ đầu quy trình).

*Giá trị nguyên vật liệu trực tiếp (nguyên vật liệu chính) trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = $\{[\text{Giá trị nguyên vật liệu trực tiếp (nguyên vật liệu chính) đầu kỳ} + \text{Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (nguyên vật liệu chính) phát sinh trong kỳ}] * \text{số lượng sản phẩm dở dang}\} / (\text{số lượng sản phẩm hoàn thành} + \text{số lượng sản phẩm dở dang})$*

Chi phí chế biến nằm trong sản phẩm dở dang

*cuối kỳ = {[Chi phí chế biến dở dang đầu kỳ + Chi phí chế biến phát sinh trong kỳ] * số lượng sản phẩm dở dang quy đổi ra sản phẩm hoàn thành} / (số lượng sản phẩm hoàn thành + số lượng sản phẩm dở dang quy đổi ra sản phẩm hoàn thành)*

3.2. Ảnh hưởng của phương pháp nhập trước xuất trước đến giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ

Nếu doanh nghiệp sử dụng phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho là nhập trước xuất trước thì sản phẩm dở dang đầu kỳ sẽ được đem ra chế biến trước và đã trở thành thành phẩm, vậy giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ là của chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ. Theo đó, giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ được xác định như sau:

*Giá trị nguyên vật liệu trực tiếp (nguyên vật liệu chính) trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = [Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (nguyên vật liệu chính) phát sinh trong kỳ * số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ] / số lượng sản phẩm sản xuất thêm trong kỳ*

*Chi phí chế biến nằm trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = [Chi phí chế biến phát sinh trong kỳ * số lượng sản phẩm dở dang quy đổi ra sản phẩm hoàn thành] / số lượng sản phẩm sản xuất thêm trong kỳ.*

3.3. Ảnh hưởng của phương pháp nhập sau xuất trước đến giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ

Nếu doanh nghiệp sử dụng phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho là nhập sau xuất trước thì giá trị thành phẩm chỉ bao gồm chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ hoặc chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ và 1 phần giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ. Theo đó, giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ là của giá trị sản phẩm dở dang đầu kỳ hoặc có thể bao gồm 1 phần chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ (tùy thuộc vào số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ lớn hơn hay nhỏ hơn số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ). Theo đó, giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ được xác định như sau:

+ Nếu số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ lớn hơn số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ thì giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ chỉ bao gồm giá trị sản

phẩm dở dang đầu kỳ và được xác định như sau:

*Giá trị nguyên vật liệu trực tiếp (nguyên vật liệu chính), chi phí nhân công trực tiếp, chi phí sản xuất chung trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = [Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (nguyên vật liệu chính) dở dang đầu kỳ * số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ] / số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ.*

+ Nếu số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ nhỏ hơn số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ thì giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ bao gồm chi phí sản xuất - kinh doanh dở dang đầu kỳ và 1 phần chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ và được xác định như sau:

*Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (nguyên vật liệu chính) trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp (nguyên vật liệu chính) dở dang đầu kỳ + (Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp [nguyên vật liệu chính] phát sinh trong kỳ * (số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ - số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ) / số lượng sản phẩm đưa vào sản xuất thêm trong kỳ*

*Chi phí chế biến trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = Chi phí chế biến dở dang đầu kỳ + [(Chi phí chế biến phát sinh trong kỳ * (số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ - số lượng sản phẩm dở dang đầu kỳ) quy đổi theo sản lượng hoàn thành tương đương] / số lượng sản phẩm đưa vào sản xuất thêm trong kỳ*

4. Minh họa ảnh hưởng của phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho đến giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ

Giả sử, Công ty sản xuất A có số liệu về chi phí sản xuất như sau:

- Đầu tháng dở dang 100 sản phẩm, chi phí sản xuất dở dang đầu tháng (ĐVT: 1.000 đồng):
 - + Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 206.000
 - + Chi phí nhân công trực tiếp: 100.000
 - + Chi phí sản xuất chung: 194.000
- Trong tháng tiến hành sản xuất thêm 900 sản phẩm. Chi phí sản xuất phát sinh trong tháng:
 - + Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp: 3.190.000
 - + Chi phí nhân công trực tiếp: 2.100.000

+ Chi phí sản xuất chung: 2.710.000
 - Số lượng sản phẩm hoàn thành: 800
 - Số lượng sản phẩm dở dang cuối tháng: 200
 - Mức độ hoàn thành 40%.
 - Biết rằng, nguyên vật liệu chính p/sinh 1 lần ngay từ đầu quy trình sản xuất.

(1) Theo phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho là bình quân gia quyền thời kỳ, giá trị hàng tồn kho được xác định như sau (ĐVT: 1.000 đồng):

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = $(206.000 + 3.190.000) \cdot 200 / 1.000 = 679.200$

Chi phí nhân công trực tiếp trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = $(100.000 + 2.100.000) \cdot 80 / 880 = 200.000$

Chi phí sản xuất chung trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = $(194.000 + 2.710.000) \cdot 80 / 880 = 264.000$

Vậy tổng giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ là:
 $679.200 + 200.000 + 264.000 = 1.143.200$

Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ được xác định theo phương pháp tính giá xuất kho: nhập trước, xuất trước như sau (ĐVT: 1.000 đồng):

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = $3.190.000 \cdot 200 / 900 = 708.889$

Chi phí nhân công trực tiếp trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = $2.100.000 \cdot 80 / 900 = 186.667$

Chi phí nhân sản xuất chung trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = $2.710.000 \cdot 80 / 900 = 240.889$

Vậy tổng giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ là:
 $708.889 + 186.667 + 240.889 = 1.136.445$

Theo phương pháp nhập sau xuất trước, vì số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ là 200 sản phẩm nhưng số lượng sản phẩm dở dang cuối kỳ là 100 sản phẩm. Do đó, theo phương pháp tính giá xuất kho nhập sau, xuất trước thì giá trị thành phẩm chỉ bao gồm chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ và giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ bao gồm giá trị của 100 sản phẩm dở dang đầu kỳ và 1 phần chi phí sản xuất phát sinh trong kỳ (ĐVT: 1.000 đồng).

Chi phí nguyên vật liệu trực tiếp trong sản phẩm dở dang cuối kỳ

= $206.000 + (3.190.000 \cdot 100) / 900 = 560.444$

Chi phí nhân công trực tiếp trong sản phẩm dở dang cuối kỳ

= $100.000 + (2.100.000 \cdot 100 \cdot 40\%) / 900 = 193.333$

Chi phí sản xuất chung trong sản phẩm dở dang cuối kỳ = $194.000 + (2.710.000 \cdot 100 \cdot 40\%) / 900 = 314.444$

Vậy tổng giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ
 = $560.444 + 193.333 + 314.444 = 1.068.221$

Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ có thể tổng hợp theo các phương pháp:

Phương pháp	Bình quân gia quyền	FIFO	LIFO
Giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ	1.143.200	1.136.445	1.068.221

5. Kết luận

Như vậy, mỗi phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho sẽ cho ra giá trị sản phẩm dở dang cuối kỳ khác nhau. Như minh họa trên số tiền chênh lệch giữa phương pháp bình quân gia quyền và phương pháp LIFO là: $1.143.200 - 1.068.221 = 74.979$ nghìn đồng (chiếm tỷ trọng 7%). Đây là một tỷ trọng lớn trong tổng giá thành. Đối với các doanh nghiệp sản xuất công nghiệp mà giá thành sản phẩm lớn, thì phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho sẽ ảnh hưởng rất lớn đến tổng giá thành và giá thành sản xuất của đơn vị (không kể tới giá trị nguyên vật liệu xuất kho ảnh hưởng đến chi phí sản xuất).

Với những phân tích trên, kế toán chi phí sản xuất và tính giá thành ở các doanh nghiệp có thể căn cứ vào tình hình chi phí sản xuất thực tế phát sinh ở các doanh nghiệp mình mà lựa chọn phương pháp tính giá xuất hàng tồn kho phù hợp trong việc đánh giá sản phẩm dở dang cuối kỳ để có được thông tin như mong muốn trên các báo cáo tài chính ■

TÀI LIỆU THAM KHẢO:

1. Bộ Tài chính (2010). *Các Chuẩn mực kế toán Việt Nam*.
2. Võ Văn Nhị, (2018). *Kế toán tài chính*. Hà Nội: Nhà xuất bản Thống Kê

Ngày nhận bài: 15/4/2023

Ngày phản biện đánh giá và sửa chữa: 23/5/2023

Ngày chấp nhận đăng bài: 8/6/2023

Thông tin tác giả:

NGUYỄN THỊ KIM HƯƠNG

Giảng viên Trường Đào tạo Quốc tế, Đại học Duy Tân

**INVENTORY COST CALCULATION METHODS
AND THEIR IMPACTS ON THE DETERMINATION
OF WORK-IN-PROGRESS VALUE AT THE END OF A PERIOD**

● **NGUYEN THI KIM HUONG**

Lecturer, International School

Duy Tan University

ABSTRACT:

This study explores the impact of inventory cost calculation methods on the value of work-in-progress at the end of a period. The study finds that each method will have a different value for ending work-in-progress. Hence, enterprises can use their actual production costs to choose an appropriate inventory costing calculation method. This study is expected to help corporate executives have a proper assessment of work-in-progress evaluation and the cost of the finished goods, so that information can be disclosed on expenses, profit, and the cost of the finished goods as expected.

Keywords: FIFO, LIFO, average cost method, output inventory cost, work in process, finished goods, cost of finished goods, equivalent finished goods.