

# Kiểm soát nội bộ hàng tồn kho trong kiểm toán tài chính

◆ **ThS. Phạm Thị Minh Tuệ**  
**Học viện Ngân hàng**

**H**àng tồn kho (HTK) là một bộ phận tài sản lưu động có tỷ trọng lớn, đóng vai trò rất quan trọng trong quá trình sản xuất, kinh doanh và liên quan đến nhiều chỉ tiêu trên báo cáo tài chính và thường được đánh giá là một khoản mục có tính trọng yếu. HTK là những tài sản được giữ để bán trong kỳ sản xuất, kinh doanh bình thường; Đang trong quá trình sản xuất, kinh doanh dở dang; Nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ để sử dụng trong quá trình sản xuất, kinh doanh hoặc cung cấp dịch vụ (Chuẩn mực kế toán 02.03 - Hàng tồn kho). Kiểm toán HTK nhằm hướng tới việc xác minh tính trung thực và hợp lý của HTK thông qua việc nghiên cứu và đánh giá hệ thống kiểm soát nội bộ đối với HTK qua đó thực hiện thủ tục phân tích và kiểm tra chi tiết các nghiệp vụ và số dư HTK. HTK gần như được coi là một khoản mục đặc biệt quan trọng do số lượng lớn, nhiều chủng loại, việc xác định chất lượng, tình trạng và giá trị HTK luôn là công việc khó khăn và phức tạp hơn hầu hết các tài sản khác, không những thế HTK còn được bảo quản và cất trữ ở nhiều nơi khác nhau, do nhiều người quản lý... Chính vì vậy,

nhà quản trị DN muốn có thông tin chính xác về HTK, giảm thiểu các rủi ro liên quan, đo lường chất lượng của số liệu kế toán... thì cần thiết lập một hệ thống các thủ tục kiểm soát chặt chẽ, phù hợp để ngăn chặn, phát hiện và xử lý kịp thời các sai phạm về HTK.

## 1. Thực trạng các sai phạm thường gặp đối với HTK ở các DN hiện nay

- Người không có thẩm quyền vẫn có thể được đề nghị mua hàng. Sai phạm này có thể dẫn đến các nhu cầu về HTK ở các bộ phận là không có thực, hay mua hàng với mục đích cá nhân.

- Có sự thông đồng giữa nhân viên thực hiện nghiệp vụ mua hàng với nhà cung cấp để hưởng chênh lệch giá hoặc chiếm đoạt khoản chiết khấu thương mại.

- Hàng nhập kho không đúng quy cách, chủng loại, phẩm chất, số lượng so với Đơn đặt hàng, Hoá đơn của nhà cung cấp hay Hợp đồng mua bán.

- Trong quá trình sản xuất, công nhân có thể huỷ bỏ hoặc giấu kín không kê khai những sản phẩm kém chất lượng, sai quy cách, hàng lỗi, hàng hỏng để tránh bị phạt hoặc phải đền bù thiệt hại.

- Gian lận tạo ra chênh lệch cho HTK khi di chuyển khỏi nơi bảo quản.

- HTK bị mất cắp trong quá trình sản xuất hoặc bảo quản.

- Gian lận HTK trong quá trình kiểm kê như kiểm kê trùng.

- HTK bị đổ vỡ, hỏng, mất, hết thời hạn sử dụng, chậm luân chuyển do không được theo dõi chặt chẽ.

- Xuất hàng không có kế hoạch gây lãng phí, HTK.

- Các thủ tục trong các quy trình mua hàng, nhận nhập hàng, sản xuất hay xuất hàng không được phê duyệt bởi người có thẩm quyền do có sự thông đồng của các nhân viên cấp dưới, tình độc lập giữa các bộ phận không được đảm bảo.

- Áp dụng các phương pháp tính giá HTK không nhất quán dẫn đến sai lệch về giá trị HTK giữa các kỳ, không đảm bảo tính có thể so sánh được.

- DN không trích lập dự phòng giảm giá HTK hay phản ánh không chính xác giá gốc hoặc giá trị thuần có thể thực hiện được của HTK làm cho việc trích lập dự phòng giảm giá HTK không được phản ánh đúng.

## 2. Nguyên nhân của các sai phạm trên

*Thứ nhất*, HTK là một khoản mục bao gồm nhiều loại: Về đối tượng quản lý vật chất, HTK bao gồm nguyên liệu, vật liệu, công cụ, dụng cụ, hàng hoá mua về để bán, sản phẩm đã chế tạo hoàn thành, sản phẩm đang chế tạo dở dang (bao gồm cả sản

phẩm đang dở dang trên dây chuyền sản xuất và nửa thành phẩm). Về tình trạng HTK, có hàng mua đang đi trên đường, hàng đang được bảo quản trong kho, hàng được trưng bày trên giá, quầy, hàng gửi bán, hàng gửi đi gia công chế biến.

*Thứ hai*, HTK chịu nhiều rủi ro do mất giá, hư hỏng, lỗi thời, hao hụt, mất mát... Mặt khác, do các đặc điểm riêng và do tính đa dạng của HTK nên điều kiện bảo quản rất khác nhau tùy thuộc vào yêu cầu bảo quản của từng loại HTK. Không những thế một số HTK có các đặc điểm riêng như thủy hải sản đang nuôi trồng, thuốc độc, các loại HTK có hình thái vật chất quá nhỏ... là các đối tượng rất dễ sai sót khi tiến hành kiểm tra vật chất.

*Thứ ba*, HTK thường có giá trị lớn và chiếm một tỷ trọng đáng kể trong tổng tài sản ngắn hạn của đơn vị, do đó các sai sót về hàng tồn kho thường ảnh hưởng trọng yếu đến mức độ trung thực và hợp lý của báo cáo tài chính.

*Thứ tư*, việc xác định chất lượng, tình trạng và giá trị HTK luôn là công việc khó khăn và phức tạp hơn hầu hết các tài sản khác. Có rất nhiều khoản mục HTK rất khó phân loại và định giá (như các linh kiện điện tử phức tạp, các công trình xây dựng dở dang, các tác phẩm nghệ thuật, các đồ vật cổ hay các loại kim loại, đá quý hiếm...).

*Thứ năm*, việc hạch toán giá trị HTK là một công việc chứa đựng nhiều yếu tố chủ quan và phụ thuộc rất lớn vào các xét đoán của Ban Giám đốc khi ước tính kế toán. Ngoài ra, có nhiều phương pháp kế toán hàng tồn

kho khác nhau, nhiều phương pháp tính giá khác nhau cho hàng nhập vào, xuất ra được chuẩn mực và chế độ kế toán cho phép lựa chọn. Mỗi phương pháp lại phù hợp với một số hoàn cảnh cụ thể và cho ra các kết quả có thể rất khác nhau, nên dễ xảy ra trường hợp đơn vị áp dụng các phương pháp không nhất quán giữa các thời kỳ để điều chỉnh giá trị HTK và kết quả kinh doanh theo ý muốn.

*Thứ sáu*, đối với những đơn vị có quy mô lớn hoặc sản xuất, kinh doanh cùng lúc nhiều mặt hàng, khối lượng HTK luân chuyển thường rất lớn, chủng loại HTK phong phú và được tổ chức tồn trữ ở nhiều địa điểm khác nhau. Ngoài ra, để thực hiện chức năng quản lý, các đơn vị thường phải thiết lập một hệ thống chứng từ, sổ sách phức tạp. Việc phải xử lý một khối lượng dữ liệu vừa quá lớn vừa phức tạp có thể tạo ra các sức ép khiến cho nhân viên dễ bị sai sót.

### 3. Mục đích của việc thiết lập các thủ tục kiểm soát HTK

Thủ tục kiểm soát là các quy chế và thủ tục do Ban lãnh đạo đơn vị thiết lập và chỉ đạo thực hiện trong đơn vị nhằm đạt được mục tiêu quản lý cụ thể (Chuẩn mực kiểm toán 400.13). Các thủ tục kiểm soát liên quan đến HTK có thể rất khác nhau giữa các đơn vị tùy thuộc vào lĩnh vực kinh doanh và loại hình hoạt động của đơn vị, mặc dù vậy, thủ tục kiểm soát HTK ở các đơn vị thường có chung các mục đích sau đây:

- Xác định mức tồn kho hợp lý để vừa đáp ứng tốt nhu cầu sản xuất (đối với nguyên liệu, vật

liệu, công cụ, dụng cụ) hoặc đủ cung cấp cho thị trường (đối với thành phẩm, hàng hoá), vừa hạn chế tối đa sự lãng phí do dự trữ quá mức.

- Nâng cao tốc độ lưu chuyển HTK nhằm giảm thiểu khả năng HTK bị hư hỏng hay lỗi thời do tồn kho quá lâu đồng thời tiết kiệm được lượng vốn đầu tư vào HTK.

- Đảm bảo chất lượng HTK trong suốt quá trình tồn trữ.

- Đảm bảo rằng đơn vị luôn tiếp cận được với những nguồn hàng tốt nhất với giá cả hợp lý nhất.

- Đảm bảo HTK được sử dụng hiệu quả và đúng mục đích. Mục tiêu này cũng nhằm bảo vệ vật chất đối với HTK, tức là đảm bảo HTK không bị thất thoát, bị sử dụng cho mục đích cá nhân hay mất cắp, đồng thời hạn chế tối đa các hao mòn hữu hình và vô hình đối với HTK.

- Kiểm soát chặt chẽ quá trình tập hợp và phân bổ các chi phí liên quan đến HTK, cũng như quá trình vận động của HTK cả về mặt số lượng và mặt giá trị.

### 4. Các thủ tục kiểm soát cần thiết đối với HTK

Để đảm bảo quản lý tốt HTK trên mọi phương diện (về số lượng, chủng loại, tình trạng HTK, giá trị...), đơn vị cần thiết phải xây dựng một hệ thống các thủ tục kiểm soát chặt chẽ, phù hợp với đặc điểm riêng có của HTK của mình và đảm bảo vận hành các thủ tục đó có hiệu quả.

*Các thủ tục kiểm soát chung*

- Việc thực hiện các nghiệp vụ về HTK chỉ được thực hiện dựa trên các loại giấy

☞ tở, chứng từ đã được quy định và yêu cầu nhất thiết phải tuân theo là phải có sự phê chuẩn của người có thẩm quyền.

- Kế toán trưởng hoặc người phụ trách kế toán đơn vị cần quy định khoảng thời gian cụ thể thực hiện việc đối chiếu sổ sách giữa thủ kho và kế toán HTK .

- Phân loại và lập danh điểm cho các loại HTK. Đơn vị nên xây dựng bộ mã HTK sao cho thông tin thể hiện trên mã là vừa đủ, không thiếu so với yêu cầu quản lý mà cũng không quá nhiều làm cho bộ mã trở nên công kênh, gây khó khăn trong việc thao tác, xử lý số liệu.

- Sử dụng các phần mềm quản lý kho, phần mềm quản lý mua hàng, phần mềm kế toán có phân hệ HTK linh hoạt và chặt chẽ.

*Thủ tục kiểm soát trong khâu mua hàng*

- Xác định số lượng HTK cần mua vào dựa trên các kế hoạch bán hàng, kế hoạch sản xuất, kế hoạch dự trữ do thay đổi giá trên thị trường.

- Quy định chỉ người có thẩm quyền mới được lập phiếu đề nghị mua hàng. Đơn vị nên chuẩn hoá và đánh số trước các phiếu đề nghị mua hàng của từng bộ phận đề nghị mua hàng nhằm đảm bảo sự có thật của nhu cầu mua vật tư, hàng hoá. Phiếu này phải được người có thẩm quyền ký duyệt.

- Ngăn chặn gian lận trong việc đặt nhà cung cấp không phù hợp. Đơn vị nên tách biệt chức năng đề nghị mua hàng và chức năng đặt hàng. Mọi nghiệp vụ mua hàng chỉ do bộ phận thu mua thực hiện và bộ phận này



*Ảnh: Minh hoạ.*

phải độc lập với các bộ phận khác. Bộ phận thu mua chỉ nên đặt hàng khi có Phiếu đề nghị mua hàng được xác thực từ các bộ phận, nhận báo giá từ nhà cung cấp, khi chọn mức giá cần so sánh với các nhà cung cấp khác hoặc với mặt bằng chung trên thị trường. Đối với các nghiệp vụ mua hàng có giá trị lớn, cần có sự phê duyệt của nhà quản lý cấp cao, nếu cần thiết, đơn vị nên tiến hành các thủ tục đấu thầu cạnh tranh và công khai. Khi mua phải có đơn đặt hàng theo mức giá đã chấp nhận, đơn đặt hàng được đánh số trước và tham chiếu đến số của phiếu đề nghị mua hàng. Đơn đặt hàng là chứng từ thứ hai trong chu trình nghiệp vụ mua hàng và khi kết hợp với các chứng từ khác có thể cung cấp bằng chứng về sự hiện hữu của HTK hay sự phát sinh của nghiệp vụ mua hàng.

*Thủ tục kiểm soát trong khâu nhận và nhập hàng*

- Để đảm bảo số lượng và

chất lượng HTK khi nhập, mọi vật tư, hàng hoá, chỉ được nhập kho khi có đầy đủ chứng từ liên quan như: Phiếu nhập kho, Biên bản kiểm nghiệm vật tư, hàng hoá, Báo cáo nhận hàng... Các chứng từ này sẽ là cơ sở cho việc ghi chép theo dõi hàng nhập vào Sổ kho của thủ kho. Phiếu nhập kho cần được đánh số trước để dễ kiểm soát, nội dung Phiếu cần phản ánh đầy đủ các thông tin cần thiết như ngày nhận hàng, các số tham chiếu (tham chiếu đến Đơn đặt hàng, Hoá đơn của nhà cung cấp, Hợp đồng mua bán), số lượng thực nhận của từng quy cách HTK, chất lượng hàng nhận, người nhận hàng. Cần có Ban kiểm nghiệm HTK nhập kho do mua ngoài, hay từ sản xuất... nhằm phát hiện hàng không đúng với Đơn đặt hàng, Hợp đồng mua bán và Hoá đơn để từ chối nhận hàng và thực hiện các thủ tục trả lại hàng. Nhân viên nhận hàng nên thực hiện các biện pháp thích hợp để đo lường HTK nhằm đảm bảo

thống nhất về mặt quy cách với Đơn đặt hàng và các chứng từ khác. Biên bản nhận hàng sau khi được hoàn thành được lập nên gửi một liên về phòng kế toán để làm chứng từ hạch toán và gửi cho phòng đề nghị mua hàng để làm bằng chứng về quy trình mua hàng đã hoàn thành.

#### *Thủ tục kiểm soát trong khâu sản xuất*

- Việc sản xuất phải được thực hiện dựa trên kế hoạch sản xuất, kế hoạch này được lập chi tiết cho từng loại thành phẩm và được phổ biến đến các bộ phận liên quan như bộ phận mua hàng, kho,...

- Quy định bộ phận sản xuất phải lập Phiếu yêu cầu nguyên vật liệu, phiếu này phải được lập dựa trên kế hoạch sản xuất và phải được người chịu trách nhiệm liên quan phê duyệt.

- Để bảo quản HTK tại nơi sản xuất, nhân viên giám sát sản xuất nên lập Thẻ theo dõi chi phí sản xuất cho từng lô hàng. Thẻ phải được đánh số thứ tự liên tục từ trước và nội dung phải đảm bảo bao quát được toàn bộ quy trình sản xuất, đồng thời ghi nhận được cả về mặt số lượng và giá trị của vật tư cũng như các chi phí chế biến trong quá trình phát sinh.

- Cần có người làm nhiệm vụ quản lý, theo dõi sát sao quá trình sản xuất, tránh việc lãng phí nguyên vật liệu, hay các trường hợp biến thủ thành phẩm, hoặc che giấu, huỷ bỏ các sản phẩm sản xuất bị lỗi so với quy định.

- Khi di chuyển sản phẩm dở dang giữa các địa điểm hoặc công đoạn sản xuất, cần chuyển giao phiếu lưu chuyển sản phẩm

giữa các tổ trưởng hoặc người phụ trách các địa điểm hoặc các công đoạn sản xuất đó.

- Kết thúc khâu sản xuất cần có Phiếu xác nhận khối lượng (số lượng) sản phẩm hoàn thành và ký nhận.

#### *Thủ tục kiểm soát trong khâu bảo quản:*

- Đơn vị cần tổ chức hệ thống kho bãi một cách khoa học, bảo đảm các yêu cầu về an toàn để chống cháy nổ, hạn chế tối đa việc xâm nhập của những người không có phận sự để đề phòng trộm cắp. Bên cạnh đó, đơn vị phải quan tâm xây dựng hoặc lựa chọn nơi bảo quản HTK để phù hợp với những yêu cầu đặc thù đối với từng loại HTK (kho phải đảm bảo để không bị ẩm, ướt, chống nóng, làm lạnh hay các yêu cầu khác về nhiệt độ, gió, ánh sáng...). Đối với các loại HTK có tính độc hại, dễ cháy nổ hoặc ảnh hưởng đến môi trường, cần có những thủ tục kiểm soát chặt chẽ phù hợp với yêu cầu của luật pháp.

- Nên tách biệt chức năng lưu giữ sổ sách HTK (đối với kế toán HTK) khỏi chức năng trông giữ HTK (đối với thủ kho).

- HTK trong kho, trên giá hàng, quầy hàng, hay những sản phẩm đang chế tạo dở dang phải được dán nhãn và theo dõi ở quy mô lô hàng nhỏ nhất có thể được để có thể dễ dàng phát hiện ra bất kỳ lô, loại vật tư, hàng hoá nào bị thất lạc. Đơn vị có thể theo dõi qua hệ thống sổ sách kế toán, sổ sách theo dõi sản xuất hoặc mã vạch trên vật tư, hàng hoá. Tùy theo đặc điểm của HTK mà đơn vị quyết định sử dụng các cách quản lý HTK theo lô, theo số serial hay theo

vị trí trong kho. Việc quản lý chặt chẽ này có thể đưa ra những cảnh báo kịp thời đối với những HTK hết hạn (với những HTK có vòng đời sản phẩm ngắn) hoặc hư hỏng

- Đơn vị cần thiết phải thực hiện kiểm kê định kỳ và đột xuất đối với HTK (ít nhất là hàng tháng), đối chiếu giữa số thực tế với sổ kho và sổ kế toán. Trong quá trình kiểm kê, các phiếu kiểm kê phải được đánh số trước và đánh dấu riêng để quản lý các loại HTK đã được kiểm kê. Cần theo dõi riêng các HTK bị đổ vỡ, quá date và chậm tiêu thụ. Kết thúc kiểm kê, các phiếu kiểm kê phải được khoá nhằm tránh ghi thêm các số liệu không có thực và có kết luận trên Biên bản kiểm kê HTK, có sự xác nhận của các thành viên trong Ban kiểm kê. Nếu có bất kỳ chênh lệch nào giữa số liệu thực tế và số liệu trên sổ sách đều phải được điều tra làm rõ. Kiểm tra chặt chẽ đối với các loại HTK nhập, xuất trong quá trình kiểm kê.

#### *Thủ tục kiểm soát trong khâu xuất hàng*

- Để đảm bảo số lượng và chất lượng HTK khi xuất, mọi vật tư, hàng hoá, chỉ được xuất ra khỏi kho khi có đầy đủ chứng từ liên quan như: Phiếu xuất kho, Phiếu lĩnh vật tư, lệnh xuất kho... Thủ kho chỉ nên đồng ý xuất hàng khi có chỉ thị của người có thẩm quyền và chỉ thị này phải được viết thành văn bản và được ký duyệt, chỉ thị này có thể kết hợp với Phiếu xuất kho. Phiếu xuất kho phải ghi rõ số lượng hàng xuất theo yêu cầu và số lượng thực xuất ■