

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 12

HÀNG TỒN KHO

(Kèm theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ Tài chính)

GIỚI THIỆU

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 12 “Hàng tồn kho” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 12 “Hàng tồn kho” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 12 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 12 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2003, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/12/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong chuẩn mực kế toán công quốc tế số 12. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 (năm 2021), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

STT	Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
1	Hợp đồng xây dựng	2(a)
2	Công cụ tài chính: Trình bày	2(b)
3	Công cụ tài chính: Ghi nhận và đo lường	2(b)
4	Nông nghiệp	2(c); 26
5	Doanh thu từ các giao dịch trao đổi	8
6	Chi phí đi vay	23
7	Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng	37

VPSAS 12 - HÀNG TỒN KHO**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1676/QĐ-BTC ngày 01/09/2021 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 01/09/2021, được áp dụng từ ngày 01/09/2021.

Các chuẩn mực cùng có hiệu lực, gồm:

- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01: Trình bày báo cáo tài chính;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02: Báo cáo lưu chuyển tiền tệ;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17: Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31: Tài sản vô hình.*

VPSAS 12 - HÀNG TỒN KHO

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “Hàng tồn kho” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 46. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG.....	1-11
Mục đích.....	1
Phạm vi.....	2-5
Định nghĩa.....	6-11
Giá trị thuần có thể thực hiện được.....	7
Hàng tồn kho.....	8-11
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....	12-46
Xác định giá trị hàng tồn kho.....	12-39
Giá gốc hàng tồn kho.....	15-27
<i>Chi phí mua.....</i>	<i>16</i>
<i>Chi phí chế biến.....</i>	<i>17-19</i>
<i>Chi phí khác.....</i>	<i>20-23</i>
<i>Giá gốc hàng tồn kho của đơn vị cung cấp dịch vụ.....</i>	<i>24</i>
<i>Giá gốc của sản phẩm nông nghiệp thu hoạch từ các tài sản sinh học..</i>	<i>25</i>
<i>Kỹ thuật xác định giá gốc hàng tồn kho.....</i>	<i>26-27</i>
Phương pháp tính giá.....	28-33
Giá trị thuần có thể thực hiện được.....	34-38
Phân phối hàng hóa miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa.....	39
Ghi nhận chi phí.....	40-42
Trình bày thông tin.....	43-46
Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế	

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này là quy định phương pháp kế toán hàng tồn kho. Vấn đề cơ bản trong kế toán hàng tồn kho là giá trị các khoản chi phí cấu thành nên giá gốc của hàng tồn kho được ghi nhận là tài sản và tiếp tục được ghi nhận là tài sản cho đến khi doanh thu liên quan được ghi nhận. Chuẩn mực này đưa ra những hướng dẫn về việc xác định giá gốc của hàng tồn kho và ghi nhận sau đó như là một khoản chi phí, bao gồm cả việc ghi giảm giá trị hàng tồn kho xuống giá trị thuần có thể thực hiện được. Chuẩn mực này cũng đưa ra hướng dẫn về các phương pháp tính giá hàng tồn kho được sử dụng để xác định giá trị hàng tồn kho.

Phạm vi

2. Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích áp dụng chuẩn mực này để kế toán tất cả các loại hàng tồn kho, ngoại trừ:
 - (a) Chi phí dở dang phát sinh từ hợp đồng xây dựng, bao gồm cả hợp đồng dịch vụ có liên quan trực tiếp;
 - (b) Công cụ tài chính;
 - (c) Các tài sản sinh học liên quan đến hoạt động nông nghiệp và sản phẩm nông nghiệp tại thời điểm thu hoạch; và
 - (d) Chi phí dở dang của các dịch vụ được cung cấp miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa.
3. Chuẩn mực này không áp dụng cho việc xác định giá trị các loại hàng tồn kho được nắm giữ bởi:
 - (a) Đơn vị sản xuất sản phẩm nông nghiệp và lâm nghiệp, sản phẩm nông nghiệp sau thu hoạch, khoáng sản và các sản phẩm khoáng sản, giá trị các sản phẩm này được xác định theo giá trị thuần có thể thực hiện được phù hợp với quy định đặc thù của các ngành này. Khi các loại hàng tồn kho này được xác định theo giá trị thuần có thể thực hiện được thì những thay đổi trong giá trị thuần có thể thực hiện được được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ báo cáo phát sinh thay đổi; và
 - (b) Đơn vị thương mại - môi giới hàng hóa thực hiện xác định giá trị hàng tồn kho theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng. Khi các loại hàng tồn kho này được xác định theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng, thì những thay đổi trong giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ báo cáo phát sinh thay đổi.
4. Hàng tồn kho được đề cập trong đoạn 3(a) được xác định theo giá trị thuần có thể thực hiện được tại những công đoạn nhất định của quá trình sản xuất. Ví dụ,

khi mùa vụ nông nghiệp được thu hoạch hoặc khi khoáng sản được khai thác và việc bán hàng được đảm bảo bằng một hợp đồng kỳ hạn hoặc bao tiêu của Chính phủ; hoặc khi tồn tại một thị trường hoạt động và hầu như không có rủi ro không bán được hàng. Các loại hàng tồn kho này không thuộc phạm vi của quy định về xác định giá trị của chuẩn mực này.

5. Đơn vị thương mại - môi giới hàng hóa là các đơn vị mua hoặc bán hàng hóa cho đơn vị khác hoặc cho chính mình. Hàng tồn kho được đề cập trong đoạn 3(b) về cơ bản được mua với mục đích bán lại trong một tương lai gần và tạo ra thặng dư từ sự biến động giá cả hoặc tỷ suất lợi nhuận của đơn vị thương mại - môi giới hàng hóa. Hàng tồn kho được xác định theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng không thuộc phạm vi của quy định về xác định giá trị của chuẩn mực này.

Định nghĩa

6. Các thuật ngữ được sử dụng trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

Chi phí thay thế hiện hành là chi phí đơn vị phải gánh chịu để có được tài sản tại ngày báo cáo.

Giá trị thuần có thể thực hiện được là giá bán ước tính trong điều kiện hoạt động bình thường trừ đi chi phí ước tính để hoàn thành sản phẩm và chi phí ước tính cần thiết cho việc bán, trao đổi hoặc phân phối chúng.

Hàng tồn kho là các tài sản:

- (a) Có hình thái là nguyên vật liệu hoặc công cụ, dụng cụ tiêu hao trong quá trình sản xuất;
- (b) Có hình thái là nguyên vật liệu hoặc công cụ, dụng cụ tiêu hao hoặc được phân phối trong quá trình cung cấp dịch vụ;
- (c) Được nắm giữ để bán hoặc phân phối trong một chu kỳ hoạt động bình thường; hoặc
- (d) Đang trong quá trình sản xuất để bán hoặc để phân phối.

Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó.

Giá trị thuần có thể thực hiện được

7. Giá trị thuần có thể thực hiện được là giá trị thuần đơn vị dự kiến sẽ nhận được khi bán hàng tồn kho trong các điều kiện hoạt động bình thường. Giá trị hợp lý phản ánh giá trị mà hàng tồn kho tương tự được trao đổi giữa bên bán và bên mua có đầy đủ hiểu biết hợp lý và sẵn sàng thực hiện trao đổi. Giá trị thuần có thể thực hiện được là giá trị xác định theo đặc thù của đơn vị, trong khi giá trị hợp lý thì không thực hiện như vậy. Giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho có thể không bằng giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán.

Hàng tồn kho

8. Hàng tồn kho bao gồm hàng được mua và nắm giữ để bán lại, ví dụ như hàng hóa được đơn vị mua lại và nắm giữ để bán, bất động sản được nắm giữ để bán. Hàng tồn kho còn bao gồm thành phẩm hoặc sản phẩm dở dang đơn vị đang sản xuất. Hàng tồn kho còn bao gồm nguyên vật liệu và công cụ, dụng cụ chuẩn bị sử dụng trong quá trình sản xuất; hàng hóa do đơn vị mua hoặc sản xuất ra để phân phối miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa cho đơn vị khác. Tại một số đơn vị thuộc lĩnh vực công, hàng tồn kho liên quan đến việc cung cấp dịch vụ nhiều hơn là hàng hóa được mua và nắm giữ để bán lại hoặc hàng hóa sản xuất ra để bán. Trong trường hợp một đơn vị cung cấp dịch vụ, như được đề cập trong đoạn 24, hàng tồn kho bao gồm chi phí thực hiện dịch vụ mà đơn vị chưa ghi nhận doanh thu liên quan đến việc cung cấp dịch vụ này.
9. Hàng tồn kho trong lĩnh vực công có thể bao gồm:
 - (a) Kho hàng dự trữ;
 - (b) Vật liệu bảo dưỡng;
 - (c) Phụ tùng thay thế cho nhà xưởng và thiết bị, trừ các loại được quy định trong các chuẩn mực về Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;
 - (d) Hàng dự trữ chiến lược (ví dụ như dự trữ năng lượng, lương thực, thiết bị cứu hộ);
 - (e) Kho tiền chưa phát hành;
 - (f) Hàng để cung cấp trong dịch vụ bưu chính nắm giữ để bán (ví dụ như tem bưu chính);
 - (g) Chi phí dở dang, bao gồm cả:
 - (i) Tài liệu các khóa đào tạo;
 - (ii) Các dịch vụ khách hàng, khi các dịch vụ này được cung cấp ngang giá;
 - (h) Bất động sản nắm giữ để bán.
10. Do Chính phủ nắm quyền in và phát hành tiền tệ, tem bưu chính, vì vậy những tài sản này được ghi nhận là hàng tồn kho cho các mục đích của chuẩn mực này. Các loại hàng tồn kho này không được báo cáo theo mệnh giá mà được xác định giá trị theo đoạn 12 của chuẩn mực này, tức là theo giá in ấn hoặc đúc ra chúng.
11. Khi Chính phủ duy trì dự trữ chiến lược cho nhiều loại hàng, như dự trữ năng lượng (xăng, dầu), dự trữ lương thực (gạo) để sử dụng trong các tình huống khẩn cấp hoặc trong các tình huống khác (ví dụ như thiên tai hoặc cứu trợ dân sự khẩn cấp khác) thì các loại hàng dự trữ chiến lược này được ghi nhận và xử lý như là hàng tồn kho theo mục đích của chuẩn mực này.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Xác định giá trị hàng tồn kho

12. Hàng tồn kho được xác định theo giá thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được, trừ các trường hợp quy định tại đoạn 13 hoặc đoạn 14 của chuẩn mực này.
13. Khi hàng tồn kho có được thông qua một giao dịch không trao đổi, giá trị của hàng tồn kho được xác định theo giá trị hợp lý của hàng tồn kho tại ngày tiếp nhận.
14. Hàng tồn kho phải được xác định theo giá thấp hơn giữa giá gốc và chi phí thay thế hiện hành khi hàng tồn kho được nắm giữ để:
 - (a) Phân phối miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa; hoặc
 - (b) Tiêu hao trong quá trình sản xuất ra hàng hóa được phân phối miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa.

Giá gốc hàng tồn kho

15. Giá gốc hàng tồn kho bao gồm tất cả chi phí mua, chi phí chế biến và các chi phí khác phát sinh để có được hàng tồn kho tại địa điểm và trạng thái hiện tại.

Chi phí mua

16. Chi phí mua hàng tồn kho bao gồm giá mua, thuế nhập khẩu và các loại thuế khác (trừ các loại thuế sau đó được ngân sách nhà nước hoàn lại), chi phí vận chuyển, bốc dỡ và các chi phí khác liên quan trực tiếp đến việc có được thành phẩm, nguyên liệu và công cụ dụng cụ. Các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá và các khoản mục tương tự khác được trừ khỏi chi phí mua.

Chi phí chế biến

17. Chi phí chế biến để chuyển hàng tồn kho dở dang thành hàng tồn kho thành phẩm phát sinh tại các đơn vị có hoạt động sản xuất. Chi phí chế biến hàng tồn kho bao gồm các chi phí liên quan trực tiếp đến từng đơn vị sản phẩm như chi phí nhân công trực tiếp. Chi phí chế biến bao gồm cả số phân bổ có hệ thống chi phí sản xuất chung cố định và biến đổi phát sinh trong quá trình chế biến hàng tồn kho dở dang thành hàng tồn kho thành phẩm. Chi phí sản xuất chung cố định là các chi phí sản xuất gián tiếp tương đối ổn định không phụ thuộc vào quy mô sản xuất (như chi phí khấu hao và bảo dưỡng nhà máy, thiết bị) và chi phí quản lý hành chính. Chi phí sản xuất chung biến đổi là các chi phí sản xuất gián tiếp có thay đổi một cách trực tiếp hoặc gần như trực tiếp theo quy mô sản xuất, như chi phí nhân công gián tiếp và chi phí vật liệu gián tiếp.
18. Việc phân bổ chi phí sản xuất chung cố định vào chi phí chế biến được dựa trên công suất bình thường của máy móc thiết bị. Công suất bình thường là số lượng sản phẩm trung bình dự kiến sẽ sản xuất được qua một số thời kỳ hoặc mùa vụ trong các điều kiện sản xuất bình thường, có tính đến phần hao hụt của công

suất do việc bảo trì theo kế hoạch. Mức độ sản xuất thực tế có thể được sử dụng làm tiêu chí phân bổ nếu như nó xấp xỉ công suất bình thường. Chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho từng đơn vị sản phẩm sẽ không tăng khi sản xuất ít hơn hay ngừng sản xuất. Những chi phí sản xuất chung không được phân bổ sẽ được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi chúng phát sinh. Trong những kỳ mà mức sản xuất thực tế cao hơn bình thường thì chi phí sản xuất chung cố định được phân bổ cho từng đơn vị sản phẩm theo chi phí thực tế phát sinh, do đó hàng tồn kho không được xác định giá trị cao hơn chi phí thực tế. Chi phí sản xuất chung biến đổi được phân bổ hết cho từng đơn vị sản phẩm dựa trên cơ sở mức sản xuất thực tế của máy móc thiết bị.

19. Một quy trình sản xuất có thể tạo ra nhiều sản phẩm trong cùng một thời gian. Ví dụ như trong trường hợp khi sản xuất các sản phẩm kết hợp hoặc quy trình tạo ra một sản phẩm chính và một sản phẩm phụ. Khi chi phí chế biến cho từng loại sản phẩm không thể tách biệt riêng rẽ thì chúng sẽ được phân bổ cho các sản phẩm trên cơ sở hợp lý và nhất quán. Việc phân bổ có thể dựa trên giá bán tương ứng của từng sản phẩm tại một công đoạn trong quá trình sản xuất khi mà các sản phẩm có thể xác định được một cách riêng biệt hoặc khi quá trình sản xuất kết thúc. Hầu hết các sản phẩm phụ về bản chất là không trọng yếu. Trong trường hợp này, các sản phẩm phụ được xác định theo giá trị thuần có thể thực hiện được và giá trị này được trừ khỏi giá thành của sản phẩm chính. Do đó, giá trị ghi sổ của sản phẩm chính sẽ không khác biệt lớn so với chi phí chế biến của nó.

Chi phí khác

20. Các chi phí khác được tính vào giá gốc của hàng tồn kho chỉ trong trường hợp những chi phí phát sinh để đưa hàng tồn kho đến địa điểm và trạng thái hiện tại. Ví dụ như giá gốc hàng tồn kho có thể bao gồm các chi phí chung ngoài sản xuất hoặc chi phí thiết kế sản phẩm cho những khách hàng cụ thể.
21. Các ví dụ về chi phí không được tính vào giá gốc hàng tồn kho và được ghi nhận vào chi phí trong kỳ phát sinh là:
- (a) Chi phí nguyên vật liệu, nhân công hoặc chi phí sản xuất khác phát sinh trên mức bình thường;
 - (b) Chi phí lưu kho, trừ khi những khoản chi phí này cần thiết trong quá trình sản xuất trước một công đoạn sản xuất tiếp theo;
 - (c) Chi phí quản lý không liên quan đến việc đưa hàng tồn kho đến địa điểm và trạng thái hiện tại; và
 - (d) Chi phí bán hàng.
22. Trong một số trường hợp, chi phí đi vay được tính vào giá gốc hàng tồn kho theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chi phí đi vay.
23. Đơn vị có thể mua hàng tồn kho theo phương thức trả chậm. Khi giao dịch mua hàng có bao gồm yếu tố tài chính thì yếu tố tài chính đó (ví dụ như khoản chênh

lệch giữa giá mua theo phương thức thanh toán ngay và giá mua theo phương thức trả chậm) được ghi nhận là chi phí lãi vay trong kỳ trả chậm.

Giá gốc hàng tồn kho của đơn vị cung cấp dịch vụ

24. Trong trường hợp các đơn vị cung cấp dịch vụ có hàng tồn kho (trừ hàng tồn kho được đề cập trong đoạn 2(d)), thì giá trị hàng tồn kho được xác định theo chi phí sản xuất ra chúng. Các chi phí này cơ bản bao gồm chi phí nhân công và các chi phí nhân sự khác có liên quan trực tiếp đến việc cung cấp dịch vụ, bao gồm chi phí nhân viên giám sát và chi phí sản xuất chung khác. Chi phí nhân công không liên quan đến việc cung cấp dịch vụ không được tính vào giá gốc hàng tồn kho. Chi phí nhân công và chi phí khác liên quan đến bán hàng và chi phí nhân viên hành chính không được tính vào giá gốc hàng tồn kho mà được ghi nhận vào chi phí trong kỳ khi chúng phát sinh. Giá gốc hàng tồn kho của đơn vị cung cấp dịch vụ không bao gồm lợi nhuận thặng dư hoặc các chi phí chung không liên quan khác thường được tính vào giá dịch vụ.

Giá gốc của sản phẩm nông nghiệp thu hoạch từ các tài sản sinh học

25. Hàng tồn kho bao gồm sản phẩm nông nghiệp mà đơn vị thu hoạch được từ các tài sản sinh học sẽ được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán tại thời điểm thu hoạch. Đây là giá gốc của hàng tồn kho tại ngày thu hoạch cho việc áp dụng chuẩn mực này.

Kỹ thuật xác định giá gốc hàng tồn kho

26. Kỹ thuật xác định giá gốc hàng tồn kho, như phương pháp chi phí định mức hoặc phương pháp bán lẻ có thể được sử dụng cho thuận tiện nếu cho kết quả xấp xỉ với giá gốc. Phương pháp chi phí định mức có tính đến mức độ tiêu hao bình thường của nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, nhân công, tính hiệu quả và công suất sử dụng máy móc thiết bị. Các yếu tố này được định kỳ xem xét lại và khi cần thiết sẽ được điều chỉnh cho phù hợp với các điều kiện hiện tại.
27. Hàng tồn kho có thể được chuyển giao cho đơn vị thông qua một giao dịch không trao đổi. Ví dụ như một tổ chức cứu trợ quốc tế có thể viện trợ vật tư y tế cho một bệnh viện công lập trong quá trình khắc phục hậu quả thiên tai. Trong trường hợp này, giá gốc của hàng tồn kho là giá trị hợp lý tại thời điểm hàng tồn kho được tiếp nhận.

Phương pháp tính giá

28. **Giá gốc của các loại hàng tồn kho (mà hàng tồn kho này thường không hoán đổi được cho nhau) và hàng hóa hoặc dịch vụ được sản xuất, tách riêng cho các dự án cụ thể được xác định bằng cách sử dụng phương pháp giá đích danh của từng đối tượng.**
29. Giá đích danh là giá cụ thể gắn liền với những loại hàng tồn kho xác định. Đây là phương pháp phù hợp áp dụng cho những loại hàng tồn kho được tách riêng cho một dự án cụ thể, không phân biệt hàng tồn kho này được sản xuất ra hay được mua vào. Tuy nhiên, phương pháp giá đích danh không phù hợp khi tính

giá cho số lượng lớn các loại hàng tồn kho mà thông thường chúng có thể thay thế được cho nhau. Trong trường hợp này có thể sử dụng phương pháp lựa chọn các khoản mục hàng tồn kho đó còn tồn cuối kỳ để xác định các ảnh hưởng dự kiến đến thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ.

30. **Khi áp dụng đoạn 29, đơn vị phải sử dụng cùng một phương pháp tính giá cho toàn bộ hàng tồn kho có cùng bản chất và mục đích sử dụng đối với đơn vị. Đối với các loại hàng tồn kho khác nhau về bản chất hoặc khác nhau về mục đích sử dụng (ví dụ như cùng một loại hàng hóa nhưng sử dụng tại các bộ phận khác) thì phương pháp tính giá khác có thể được áp dụng. Các yếu tố khác biệt về vị trí địa lý của hàng tồn kho không đủ để lý giải cho việc sử dụng các phương pháp tính giá khác.**
31. **Giá gốc hàng tồn kho, trừ phương pháp được đề cập đến trong đoạn 28, được xác định bằng phương pháp nhập trước xuất trước hoặc phương pháp bình quân gia quyền. Đơn vị phải sử dụng cùng một phương pháp tính giá cho toàn bộ hàng tồn kho có cùng bản chất và mục đích sử dụng đối với đơn vị. Đối với các loại hàng tồn kho có bản chất hoặc mục đích sử dụng khác nhau, việc áp dụng các phương pháp tính giá khác nhau có thể được áp dụng.**
32. Ví dụ như hàng tồn kho sử dụng cho một bộ phận có thể có công dụng khác với hàng tồn kho cùng loại đó nhưng được sử dụng cho một bộ phận khác trong cùng đơn vị. Tuy nhiên, sự khác biệt về vị trí địa lý của hàng tồn kho về bản chất không đủ để lý giải được cho việc áp dụng các phương pháp tính giá khác nhau.
33. Phương pháp nhập trước xuất trước (FIFO) giả định rằng hàng tồn kho được mua trước thì được bán trước, do đó hàng tồn kho còn lại tại thời điểm cuối kỳ là các loại hàng tồn kho được mua hoặc sản xuất tại thời điểm gần nhất. Theo phương pháp bình quân gia quyền, giá xuất kho của mỗi loại được xác định dựa trên giá bình quân gia quyền của các loại tương tự tại thời điểm đầu kỳ và giá của các loại được mua hoặc sản xuất trong kỳ. Giá trị bình quân có thể được tính cho cả kỳ hoặc sau mỗi lần nhập, tùy thuộc vào tình hình của đơn vị.

Giá trị thuần có thể thực hiện được

34. Giá gốc của hàng tồn kho có thể không thu hồi được trong trường hợp hàng tồn kho bị hư hỏng, lạc hậu một phần hoặc toàn bộ, hoặc giá bán bị giảm. Giá gốc của hàng tồn kho cũng có thể không thu hồi được trong trường hợp chi phí ước tính để hoàn thành và chi phí ước tính để bán, trao đổi hoặc phân phối tăng lên. Việc ghi giảm giá gốc hàng tồn kho xuống giá trị thuần có thể thực hiện được nhất quán với nguyên tắc tài sản không được ghi nhận ở mức cao hơn lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị dự kiến có thể thu được khi bán, trao đổi, phân phối hoặc sử dụng tài sản đó.
35. Hàng tồn kho được ghi giảm xuống cho bằng với giá trị thuần có thể thực hiện được thường được thực hiện theo từng loại hàng. Tuy nhiên trong một số

trường hợp, đơn vị có thể thực hiện việc ghi giảm cho cả nhóm hàng tương tự nhau hoặc có liên quan với nhau. Trường hợp này được áp dụng với các loại hàng tồn kho có chung mục đích và công năng sử dụng cuối cùng; không được đánh giá riêng giá trị với các loại hàng khác trong cùng một dòng sản phẩm. Ghi giảm giá trị hàng tồn kho dựa trên cơ sở một loại hàng tồn kho là không phù hợp, ví dụ như thành phẩm hoặc tất cả các loại hàng tồn kho theo một quy trình cụ thể hoặc một vị trí địa lý. Các đơn vị cung cấp dịch vụ thường tập hợp chi phí cho từng dịch vụ có giá bán riêng, mỗi loại dịch vụ này được coi là một mục riêng.

36. Khi ước tính giá trị thuần có thể thực hiện được, đơn vị phải tính đến mục đích nắm giữ hàng tồn kho. Ví dụ như giá trị thuần có thể thực hiện được của một lượng hàng tồn kho được nắm giữ để bán hoặc cung cấp dịch vụ theo hợp đồng phải dựa trên giá bán đã quy định trong hợp đồng. Nếu số hàng tồn kho đang nắm giữ lớn hơn số đã ký trong hợp đồng đó, giá trị thuần có thể thực hiện được của phần chênh lệch phải dựa trên giá bán bình thường ước tính. Hướng dẫn về cách xử lý các khoản dự phòng hoặc nợ tiềm tàng, ví dụ như hàng tồn kho phát sinh từ các hợp đồng bán hàng đã ký vượt quá số lượng hàng tồn kho đang nắm giữ và số hàng trong các hợp đồng mua hàng đã ký được trình bày tại Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng.
37. Nguyên vật liệu và công cụ dụng cụ nắm giữ để sử dụng trong sản xuất sản phẩm không được ghi giảm giá trị xuống thấp hơn giá gốc nếu sản phẩm do chúng góp phần cấu thành sẽ được bán, trao đổi hoặc phân phối bằng hoặc cao hơn giá thành của sản phẩm đó. Tuy nhiên, khi có sự giảm giá của nguyên vật liệu dẫn đến giá thành của sản phẩm sản xuất ra cao hơn giá trị thuần có thể thực hiện được thì các nguyên vật liệu này phải được ghi giảm giá trị xuống giá trị thuần có thể thực hiện được. Trong trường hợp này, sử dụng chi phí thay thế hiện hành của nguyên vật liệu có thể là phương pháp tốt nhất để xác định giá trị thuần có thể thực hiện được.
38. Đơn vị phải đánh giá lại giá trị thuần có thể thực hiện được vào mỗi kỳ kế toán tiếp theo. Khi không còn tồn tại những nguyên nhân trước đây dẫn đến việc hàng tồn kho bị ghi giảm xuống dưới giá gốc hoặc khi có bằng chứng chắc chắn về việc giá trị thuần có thể thực hiện được tăng lên do những thay đổi về điều kiện kinh tế, số ghi giảm trước đây phải được hoàn nhập (số tối đa được hoàn nhập là số đã ghi giảm ban đầu) để đảm bảo giá trị ghi sổ mới là số thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được đã được điều chỉnh. Ví dụ, trong kỳ kế toán trước, hàng tồn kho bị ghi giảm xuống giá trị thuần có thể thực hiện được do giá bán của nó giảm, sang kỳ kế toán sau giá bán tăng lên và loại hàng tồn kho đó vẫn được đơn vị nắm giữ.

Phân phối hàng miễn phí hoặc ở mức giá danh nghĩa

39. Một đơn vị trong lĩnh vực công có thể nắm giữ hàng tồn kho có lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng không liên quan trực tiếp đến khả năng tạo ra

các luồng tiền vào thuần. Các loại hàng tồn kho này có thể phát sinh khi Chính phủ quyết định phân phối miễn phí các loại hàng hóa nhất định hoặc phân phối ở mức giá danh nghĩa. Trong các trường hợp này, lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng của hàng tồn kho cho mục đích báo cáo tài chính được phản ánh bằng số tiền mà đơn vị phải bỏ ra để có được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng cần thiết cho việc đạt được những mục tiêu của đơn vị. Khi lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng không thể mua được trên thị trường, đơn vị cần thực hiện ước tính về chi phí thay thế. Nếu mục đích nắm giữ hàng tồn kho thay đổi thì hàng tồn kho được đánh giá theo quy định tại đoạn 12.

Ghi nhận chi phí

40. **Khi hàng tồn kho được bán, trao đổi hoặc phân phối thì giá trị ghi sổ của hàng tồn kho được ghi nhận là chi phí trong kỳ mà doanh thu liên quan được ghi nhận. Nếu không phát sinh doanh thu liên quan thì chi phí được ghi nhận khi hàng hóa được phân phối hoặc khi dịch vụ có liên quan được cung cấp. Giá trị ghi giảm hàng tồn kho và bất kỳ tổn thất nào của hàng tồn kho được ghi nhận là chi phí trong kỳ khi khoản ghi giảm hoặc tổn thất phát sinh. Số hoàn nhập của khoản ghi giảm giá trị hàng tồn kho sẽ được ghi nhận là khoản giảm trừ chi phí trong kỳ khi phát sinh hoàn nhập.**
41. Đối với một đơn vị cung cấp dịch vụ, thời điểm hàng tồn kho được ghi nhận vào chi phí thường xảy ra khi dịch vụ đã được cung cấp hoặc xuất hóa đơn tính phí dịch vụ.
42. Một số loại hàng tồn kho có thể được phân bổ vào các tài sản khác, ví dụ như hàng tồn kho được sử dụng như một bộ phận của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị tự chế. Hàng tồn kho được phân bổ vào các tài sản khác theo cách này được ghi nhận vào chi phí trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

Trình bày thông tin

43. **Báo cáo tài chính phải trình bày các thông tin sau:**
 - (a) Chính sách kế toán áp dụng trong việc xác định giá trị hàng tồn kho, bao gồm cả phương pháp tính giá được sử dụng;
 - (b) Tổng giá trị ghi sổ hàng tồn kho và giá trị ghi sổ của từng loại hàng tồn kho được phân loại phù hợp với đơn vị;
 - (c) Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho xác định theo giá trị hợp lý trừ chi phí bán hàng;
 - (d) Giá trị hàng tồn kho được ghi nhận vào chi phí trong kỳ;
 - (e) Giá trị của các khoản ghi giảm hàng tồn kho được ghi nhận vào chi phí trong kỳ theo quy định tại đoạn 40;
 - (f) Giá trị hoàn nhập của các khoản ghi giảm hàng tồn kho được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động trong kỳ theo quy định tại đoạn 40;

(g) Các trường hợp hoặc sự kiện dẫn đến việc hoàn nhập khoản ghi giảm hàng tồn kho theo quy định tại đoạn 40; và

(h) Giá trị ghi sổ của hàng tồn kho được thế chấp bảo đảm cho các khoản nợ phải trả.

44. Thông tin về giá trị ghi sổ của các loại hàng tồn kho khác nhau đang nắm giữ và mức độ thay đổi của những tài sản này là hữu ích đối với người sử dụng báo cáo tài chính. Thông thường hàng tồn kho được phân loại là hàng hóa, nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ, chi phí dở dang và thành phẩm. Hàng tồn kho của đơn vị cung cấp dịch vụ có thể được mô tả như chi phí dở dang.
45. Giá trị hàng tồn kho được ghi nhận vào chi phí trong kỳ bao gồm: các chi phí trước đây đã bao gồm trong giá trị hàng tồn kho nay đã được bán, trao đổi, hoặc phân phối và các chi phí sản xuất chung không được phân bổ và chi phí sản xuất hàng tồn kho phát sinh trên mức bình thường. Có trường hợp đơn vị có thể bao gồm cả các chi phí khác, ví dụ như chi phí phân phối.
46. Trường hợp đơn vị áp dụng cách thức báo cáo kết quả hoạt động mà trong đó giá trị hàng tồn kho không được trình bày như một khoản mục chi phí trong kỳ. Theo cách thức này, đơn vị trình bày một bản phân tích các loại chi phí dựa trên bản chất của chi phí. Trong trường hợp này, đơn vị phải trình bày về các chi phí được ghi nhận trong kỳ đối với: nguyên liệu và vật liệu, chi phí nhân công và chi phí khác, cùng với giá trị thay đổi thuần của hàng tồn kho trong kỳ.

**Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam
so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế**

Số hiệu VPSAS 12	Số hiệu IPSAS 12
1	1
2	2
3	3
4	7
5	8
6	9
7	10
8	11
9	12
10	13
11	14
12	15
13	16
14	17
15	18
16	19
17	20
18	21
19	23
20	24
21	25
22	26
23	27

Số hiệu VPSAS 12	Số hiệu IPSAS 12
24	28
25	29
26	30
27	31
28	32
29	33
30	34
31	35
32	36
33	37
34	38
35	39
36	40
37	41
38	42
39	43
40	44
41	45
42	46
43	47
44	48
45	49
46	50