

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 11

HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

(Kèm theo Quyết định số 1366/QĐ-BTC ngày 06/07/2022 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 11 “*Hợp đồng xây dựng*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán quốc tế (IPSAS) số 11 “*Hợp đồng xây dựng*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11 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 11 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 11 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 11 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2001 được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11 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 11 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 11. 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 Việt Nam số 11 (năm 2022), 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	Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót	48
2	Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng	55

VPSAS 11 – HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1366/2022/QĐ-BTC ngày 06/07/2022 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 06/07/2022, được áp dụng từ ngày 06/07/2022.

Các chuẩn mực có cùng ngày hiệu lực, gồm:

- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 05: Chi phí đi vay;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09: Doanh thu từ các giao dịch trao đổi;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 14: Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23: Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 24: Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính.*

VPSAS 11 – HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11 “Hợp đồng xây dựng” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 55. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG.....	1-10
Mục đích.....	1
Phạm vi.....	2
Định nghĩa.....	3-10
Hợp đồng xây dựng.....	4-9
Nhà thầu.....	10
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....	11-55
Kết hợp và phân tách hợp đồng xây dựng.....	11-14
Doanh thu hợp đồng xây dựng.....	15-21
Chi phí hợp đồng xây dựng.....	22-28
Ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng.....	29-42
Ghi nhận các khoản thâm hụt dự kiến.....	43-47
Những thay đổi trong ước tính.....	48
Trình bày thông tin.....	49-55
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 nhằm quy định phương pháp kế toán chi phí và doanh thu liên quan đến các hợp đồng xây dựng. Bao gồm:
 - Xác định các thỏa thuận được phân loại là hợp đồng xây dựng;
 - Hướng dẫn về các loại hợp đồng xây dựng có thể phát sinh trong lĩnh vực công; và
 - Trình bày cơ sở ghi nhận và trình bày thông tin đối với chi phí hợp đồng xây dựng và doanh thu hợp đồng xây dựng nếu thích hợp.

Do đặc điểm của hoạt động trong các hợp đồng xây dựng, ngày bắt đầu thực hiện hoạt động và ngày hoàn thành hoạt động thường vào các kỳ báo cáo khác nhau.

Hợp đồng xây dựng được thực hiện bởi các đơn vị thuộc lĩnh vực công (đơn vị) mà có thể không quy định rõ về giá trị doanh thu của hợp đồng. Khi đó, kinh phí thực hiện hoạt động xây dựng được cung cấp từ ngân sách nhà nước hoặc nguồn kinh phí viện trợ. Trong những trường hợp này, vấn đề cơ bản trong kế toán hợp đồng xây dựng là (a) việc phân bổ chi phí xây dựng cho các kỳ báo cáo mà công việc xây dựng được thực hiện và (b) việc ghi nhận các chi phí có liên quan.

Hợp đồng xây dựng được thực hiện bởi các đơn vị có thể mang tính chất thương mại hoặc phi thương mại toàn bộ hoặc có thu hồi một phần chi phí. Trong các trường hợp này, vấn đề cơ bản trong kế toán hợp đồng xây dựng là việc phân bổ cả doanh thu và chi phí hợp đồng xây dựng cho các kỳ báo cáo mà công việc xây dựng được thực hiện.

Phạm vi

2. **Khi lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích, nhà thầu phải áp dụng chuẩn mực này để kế toán các hợp đồng xây dựng.**

Định nghĩa

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

Hợp đồng xây dựng là hợp đồng hoặc thỏa thuận ràng buộc tương tự, được thỏa thuận cụ thể về việc xây dựng một tài sản hoặc một tổ hợp tài sản có liên quan chặt chẽ hoặc phụ thuộc lẫn nhau về mặt thiết kế, công nghệ và chức năng hoặc mục đích sử dụng cuối cùng của chúng.

Hợp đồng với giá cố định là hợp đồng xây dựng trong đó nhà thầu chấp thuận một mức giá cố định cho toàn bộ hợp đồng hoặc một mức đơn giá cố định tính trên một đơn vị khối lượng công việc đã hoàn thành, trong một số trường hợp mức giá này có thể được điều chỉnh do biến động tăng giá theo điều khoản của hợp đồng.

Hợp đồng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí là hợp đồng xây dựng trong đó nhà thầu được hoàn lại các khoản chi phí được phép thanh toán và trong trường hợp hợp đồng mang tính chất thương mại thì được thanh toán thêm một tỷ lệ phần trăm trên những chi phí này hoặc một khoản cố định, nếu có.

Nhà thầu là một đơn vị thực hiện công việc xây dựng theo hợp đồng xây dựng.

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.

Hợp đồng xây dựng

4. Hợp đồng xây dựng (hợp đồng) có thể được thỏa thuận cho việc xây dựng một tài sản đơn lẻ như cây cầu, một tòa nhà, con đê, đường ống dẫn, con đường, con tàu hoặc đường hầm. Hợp đồng xây dựng cũng có thể được thực hiện cho một tổ hợp tài sản có quan hệ chặt chẽ hoặc phụ thuộc lẫn nhau về mặt thiết kế, công nghệ, chức năng sử dụng hoặc mục đích sử dụng cuối cùng. Ví dụ như các hệ thống cấp nước, nhà máy lọc dầu và các tài sản cơ sở hạ tầng phức tạp khác.
5. Trong chuẩn mực này, hợp đồng xây dựng còn bao gồm:
 - (a) Các hợp đồng cung cấp dịch vụ liên quan trực tiếp đến việc xây dựng tài sản, ví dụ các hợp đồng thiết kế và quản lý dự án; và
 - (b) Các hợp đồng phá hủy hay phục chế các tài sản và hoàn nguyên môi trường sau khi phá hủy tài sản.
6. Trong chuẩn mực này, hợp đồng xây dựng cũng bao gồm tất cả các thỏa thuận ràng buộc giữa các bên tham gia thỏa thuận, nhưng có thể không được thể hiện dưới hình thức hợp đồng bằng văn bản. Ví dụ, hai cơ quan thuộc Chính phủ, chính quyền địa phương (sau đây gọi chung là Chính phủ) có thể tham gia vào một thỏa thuận chính thức về xây dựng một tài sản, nhưng thỏa thuận này chưa phải là một hợp đồng pháp lý vì mỗi cơ quan không có tư cách pháp nhân riêng biệt để ký hợp đồng. Tuy nhiên, với điều kiện thỏa thuận các bên tham gia hợp đồng có quyền lợi và nghĩa vụ tương tự nhau nếu thỏa thuận này được thể hiện dưới dạng hợp đồng thì thỏa thuận này là hợp đồng xây dựng theo mục đích của chuẩn mực này. Những thỏa thuận ràng buộc đó có thể bao gồm (nhưng không giới hạn bởi) một quyết định cấp Bộ, quyết định cấp Chính phủ, cơ quan lập pháp (Nghị quyết của Quốc hội) hoặc một bản ghi nhớ giữa các bên liên quan.
7. Hợp đồng xây dựng được thể hiện dưới nhiều hình thức, trong phạm vi của chuẩn mực này được phân loại thành hợp đồng giá cố định và hợp đồng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí. Một số hợp đồng xây dựng có tính chất thương mại có thể có những đặc điểm của cả hợp đồng giá cố định và hợp đồng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí. Ví dụ, một hợp đồng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí có không chế mức giá tối đa. Trong trường hợp này, nhà thầu cần xem xét tất cả các điều kiện

trong đoạn 30 và 31 để xác định thời điểm ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng.

8. Hợp đồng với chi phí phụ thêm và hợp đồng dựa trên chi phí có thể là hợp đồng thương mại và phi thương mại. Hợp đồng thương mại là hợp đồng quy định rõ doanh thu của hợp đồng được chi trả bởi bên khác trong hợp đồng để bù đắp chi phí thực hiện hợp đồng xây dựng của nhà thầu và tạo ra một khoản lợi nhuận cho nhà thầu. Hợp đồng phi thương mại là hợp đồng xây dựng một tài sản cho đơn vị khác và được nhận lại toàn bộ hoặc một phần chi phí đã bỏ ra do đơn vị đó hoặc bên thứ ba chi trả. Ví dụ, trong một số trường hợp, chi phí được hoàn trả có thể do đơn vị nhận tài sản trả hoặc Chính phủ cấp cho mục đích xây dựng hoặc nhận tài trợ, viện trợ.
9. Khi một đơn vị được cấp có thẩm quyền giao nhiệm vụ xây dựng tài sản cho một đơn vị khác, chi phí xây dựng không được thu hồi trực tiếp từ đơn vị nhận tài sản. Thay vào đó, hoạt động xây dựng được thanh toán gián tiếp từ (a) nguồn kinh phí do Chính phủ cấp cho nhà thầu hoặc (b) từ nguồn kinh phí viện trợ của các bên thứ ba hoặc các Chính phủ khác. Trong phạm vi của chuẩn mực này, các trường hợp này được phân loại là hợp đồng với giá cố định.

Nhà thầu

10. Nhà thầu là đơn vị tham gia vào một hợp đồng để xây dựng một công trình, cơ sở hạ tầng, sản xuất hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ cho đơn vị khác. Thuật ngữ “nhà thầu” bao gồm tổng thầu hoặc nhà thầu chính, nhà thầu phụ cho tổng thầu.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Kết hợp và phân tách hợp đồng xây dựng

11. Các yêu cầu của chuẩn mực này thường được áp dụng riêng rẽ cho từng hợp đồng xây dựng. Trong những trường hợp cụ thể, chuẩn mực này áp dụng cho những câu phần có thể xác định riêng biệt của một hợp đồng, hoặc một nhóm hợp đồng để phản ánh đúng bản chất của hợp đồng hoặc nhóm hợp đồng đó.
12. **Khi một hợp đồng liên quan đến một số tài sản, việc xây dựng từng tài sản phải được coi như là một hợp đồng riêng biệt khi:**
 - (a) Những điều khoản riêng biệt đã được đưa ra cho từng tài sản;
 - (b) Mỗi tài sản được thỏa thuận riêng biệt và nhà thầu cùng khách hàng có thể chấp thuận hoặc từ chối phần hợp đồng liên quan đến từng tài sản đó; và
 - (c) Có thể xác định được doanh thu và chi phí của mỗi tài sản.
13. **Một nhóm hợp đồng dù được ký kết với một khách hàng hay nhiều khách hàng phải được coi là một hợp đồng xây dựng khi:**
 - (a) Nhóm hợp đồng đó được thỏa thuận như một gói thầu riêng;
 - (b) Các hợp đồng có liên quan mật thiết với nhau, trên thực tế là các bộ

phần của một dự án độc lập có lợi nhuận kỳ vọng chung (nếu có); và

(c) Các hợp đồng được thực hiện đồng thời hoặc theo một quy trình liên tục.

14. Hợp đồng có thể được ký kết để xây dựng thêm một tài sản theo yêu cầu của khách hàng, hoặc hợp đồng có thể được sửa đổi để xây dựng thêm một tài sản. Việc xây dựng thêm tài sản chỉ được coi là một hợp đồng xây dựng riêng biệt khi:

(a) Tài sản này có sự khác biệt lớn về mặt thiết kế, công nghệ hoặc công năng so với tài sản hoặc nhóm tài sản theo hợp đồng ban đầu; hoặc

(b) Giá của hợp đồng xây dựng tài sản này được thỏa thuận không phụ thuộc vào giá của hợp đồng ban đầu.

Doanh thu hợp đồng xây dựng

15. Doanh thu hợp đồng xây dựng bao gồm:

(a) Doanh thu ban đầu đã thỏa thuận trong hợp đồng; và

(b) Các khoản điều chỉnh doanh thu do thay đổi trong phạm vi công việc khi thực hiện hợp đồng, các khoản được bồi thường, các khoản tiền thưởng mà các khoản này:

(i) Có khả năng chắc chắn mang lại doanh thu; và

(ii) Có thể xác định một cách đáng tin cậy.

16. Doanh thu hợp đồng xây dựng được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc phải thu. Việc xác định doanh thu ban đầu và sau đó của hợp đồng chịu ảnh hưởng của nhiều yếu tố không chắc chắn vì chúng phụ thuộc vào kết quả của những sự kiện xảy ra trong tương lai. Các ước tính thường phải được sửa đổi khi các sự kiện này xảy ra và các yếu tố không chắc chắn đã được giải quyết. Đối với một hợp đồng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí, giá trị doanh thu ban đầu có thể không được nêu trong hợp đồng. Thay vào đó, có thể phải ước tính doanh thu trên cơ sở phù hợp với các điều khoản và quy định của hợp đồng, chẳng hạn như trên cơ sở chi phí ước tính phát sinh trong suốt thời gian thực hiện hợp đồng.

17. Ngoài ra, giá trị doanh thu hợp đồng xây dựng có thể tăng hoặc giảm từ kỳ này sang kỳ sau. Ví dụ:

(a) Nhà thầu và khách hàng có thể cùng nhau thỏa thuận về những thay đổi hoặc những khoản bồi thường dẫn đến tăng hoặc giảm doanh thu hợp đồng trong các kỳ sau khi hợp đồng đã ký kết;

(b) Giá trị doanh thu trong hợp đồng giá cố định, hợp đồng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí có thể tăng do biến động tăng giá hoặc các điều khoản khác;

(c) Giá trị doanh thu hợp đồng có thể giảm do các khoản phạt chậm tiến độ do

lỗi của nhà thầu trong quá trình thực hiện hợp đồng; hoặc

- (d) Khi hợp đồng với giá cố định quy định mức giá cố định trên một đơn vị khối lượng công việc hoàn thành, doanh thu hợp đồng có thể tăng hoặc giảm phụ thuộc vào khối lượng công việc tăng hoặc giảm.
18. Sự thay đổi trong phạm vi công việc được thực hiện theo hợp đồng là do yêu cầu của khách hàng. Sự thay đổi này có thể dẫn đến phát sinh tăng hoặc giảm doanh thu hợp đồng. Ví dụ, những thay đổi trong đặc điểm kỹ thuật hoặc thiết kế của tài sản và những thay đổi trong thời hạn của hợp đồng. Một thay đổi được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:
- (a) Có khả năng chắc chắn khách hàng sẽ chấp thuận sự thay đổi và giá trị doanh thu phát sinh từ thay đổi đó; và
 - (b) Giá trị doanh thu có thể xác định một cách đáng tin cậy.
19. Khoản được bồi thường là số tiền mà nhà thầu có thể thu được từ khách hàng hoặc một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá trị hợp đồng. Khoản được bồi thường có thể phát sinh từ việc chậm tiến độ, các sai sót về mặt kỹ thuật hoặc thiết kế do lỗi của khách hàng và những thay đổi đang tranh chấp trong công việc xây dựng theo hợp đồng. Việc xác định giá trị doanh thu phát sinh từ các khoản được bồi thường có mức độ không chắc chắn cao, và thường phụ thuộc vào kết quả của thỏa thuận. Do vậy, các khoản được bồi thường chỉ được tính vào doanh thu hợp đồng khi:
- (a) Các thỏa thuận đã đạt tới giai đoạn thuận lợi, có khả năng chắc chắn khách hàng sẽ chấp thuận bồi thường; và
 - (b) Số tiền bồi thường có khả năng chắc chắn khách hàng chấp nhận có thể được xác định một cách đáng tin cậy.
20. Tiền thưởng là các khoản phụ thêm được thanh toán cho nhà thầu nếu họ hoàn thành những tiêu chuẩn công việc cụ thể hoặc vượt mức yêu cầu. Ví dụ, một hợp đồng có thể quy định khoản thưởng cho nhà thầu nếu như họ hoàn thành vượt tiến độ trong hợp đồng. Tiền thưởng được tính vào doanh thu hợp đồng khi:
- (a) Hợp đồng đã được thực hiện thuận lợi một cách hiệu quả nên có khả năng chắc chắn nhà thầu sẽ đạt được hoặc hoàn thành vượt mức các tiêu chuẩn công việc cụ thể; và
 - (b) Giá trị khoản tiền thưởng có thể được xác định một cách đáng tin cậy.
21. Nhà thầu phải xem xét tất cả các khoản liên quan đến hợp đồng xây dựng do một bên thứ ba đóng vai trò nhà tài trợ thanh toán trực tiếp cho các nhà thầu phụ để xác định liệu các khoản thanh toán này có đáp ứng định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận doanh thu theo điều khoản của hợp đồng xây dựng hay không. Nhà thầu kế toán những khoản này tương tự các khoản doanh thu khác của hợp đồng xây dựng. Các khoản này cũng đồng thời được ghi nhận là chi phí hợp đồng xây dựng (xem đoạn 24). Các nhà tài trợ có thể bao gồm các tổ chức viện trợ trong

nước hoặc quốc tế, các ngân hàng phát triển đa phương hoặc song phương.

Chi phí hợp đồng xây dựng

22. Chi phí hợp đồng xây dựng bao gồm:

- (a) Các chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng cụ thể;
- (b) Các chi phí có liên quan đến nhiều hợp đồng và có thể được phân bổ cho từng hợp đồng trên cơ sở tỷ lệ một cách có hệ thống; và
- (c) Các chi phí khác có thể thu được từ khách hàng theo các điều khoản trong hợp đồng.

23. Các chi phí liên quan trực tiếp đến một hợp đồng cụ thể bao gồm:

- (a) Chi phí cho nhân công trên công trường, bao gồm cả chi phí nhân công giám sát;
- (b) Chi phí nguyên vật liệu sử dụng trong xây dựng, thiết bị lắp đặt cho công trình (theo quy định của hợp đồng);
- (c) Chi phí khấu hao của nhà xưởng và thiết bị sử dụng cho hợp đồng;
- (d) Chi phí di chuyển máy móc thiết bị và vật liệu đến và rời khỏi công trường;
- (e) Chi phí thuê nhà xưởng và thiết bị;
- (f) Chi phí thiết kế và hỗ trợ kỹ thuật liên quan trực tiếp đến hợp đồng;
- (g) Chi phí ước tính cho việc sửa chữa và bảo hành bao gồm chi phí bảo hành dự kiến; và
- (h) Các khoản bồi thường cho bên thứ ba.

Các khoản chi phí liên quan trực tiếp đến hợp đồng có thể giảm do các khoản thu khác không bao gồm trong doanh thu hợp đồng xây dựng. Ví dụ, doanh thu từ bán vật liệu dư thừa vào thời điểm kết thúc hợp đồng.

24. Nhà thầu phải xem xét tất cả các khoản chi phí liên quan đến hợp đồng xây dựng do các nhà thầu phụ đã thanh toán trực tiếp, mà các khoản này được bên thứ ba đóng vai trò nhà tài trợ hoàn trả, để xác định liệu các khoản thanh toán này có đáp ứng tiêu chuẩn chi phí hợp đồng xây dựng hay không. Nhà thầu phải kế toán những khoản đáp ứng định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận chi phí tương tự các khoản chi phí khác của hợp đồng xây dựng. Các khoản được hoàn trả bởi bên thứ ba đóng vai trò nhà tài trợ đáp ứng định nghĩa và tiêu chuẩn ghi nhận doanh thu phải được nhà thầu kế toán tương tự các khoản doanh thu khác từ hợp đồng xây dựng (xem đoạn 21).

25. Các chi phí có liên quan đến hợp đồng và có thể được phân bổ cho từng hợp đồng cụ thể bao gồm:

- (a) Chi phí bảo hiểm;
- (b) Chi phí thiết kế không liên quan trực tiếp đến một hợp đồng cụ thể; và

(c) Chi phí quản lý xây dựng chung.

Những chi phí này được phân bổ theo các phương pháp (a) trên cơ sở tỷ lệ một cách có hệ thống và (b) được áp dụng nhất quán đối với tất cả các chi phí có đặc tính tương tự. Việc phân bổ dựa vào mức độ thông thường của hoạt động xây dựng. Chi phí liên quan đến nhiều hợp đồng và có thể được phân bổ cho từng hợp đồng cụ thể bao gồm cả chi phí lãi vay nếu nhà thầu áp dụng phương pháp thay thế được chấp nhận quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 05 “*Chi phí đi vay*”.

26. Các khoản chi phí khác có thể thu được từ khách hàng theo các điều khoản của hợp đồng có thể bao gồm một số chi phí quản lý chung và chi phí triển khai mà việc hoàn trả các chi phí này được quy định cụ thể trong các điều khoản của hợp đồng.
27. Các chi phí không liên quan đến hợp đồng hoặc không thể phân bổ cho hợp đồng phải được loại trừ ra khỏi chi phí hợp đồng xây dựng. Ví dụ về các chi phí này bao gồm:
 - (a) Các khoản chi phí hành chính chung mà việc hoàn trả không được quy định rõ trong hợp đồng xây dựng;
 - (b) Chi phí bán hàng;
 - (c) Các khoản chi phí nghiên cứu và triển khai mà việc hoàn trả không được quy định rõ trong hợp đồng xây dựng; và
 - (d) Chi phí khấu hao của máy móc thiết bị nhàn rỗi không được sử dụng cho một hợp đồng xây dựng cụ thể.
28. Chi phí hợp đồng xây dựng bao gồm các chi phí liên quan đến hợp đồng trong khoảng thời gian kể từ ngày có được hợp đồng cho đến khi hoàn thành hợp đồng. Tuy nhiên, các chi phí liên quan trực tiếp phát sinh để có được hợp đồng cũng được tính vào chi phí hợp đồng xây dựng nếu các chi phí này có thể xác định một cách riêng biệt, đáng tin cậy và có khả năng chắc chắn là đơn vị sẽ có được hợp đồng. Khi các chi phí phát sinh để có được hợp đồng đã được ghi nhận vào chi phí trong kỳ phát sinh thì sẽ không được tính vào chi phí hợp đồng xây dựng khi hợp đồng ký kết vào kỳ kế toán sau.

Ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng

29. **Khi có thể ước tính kết quả của hợp đồng xây dựng một cách đáng tin cậy, doanh thu hợp đồng và chi phí hợp đồng xây dựng phải được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng tại ngày báo cáo. Khoản thâm hụt dự kiến đối với một hợp đồng xây dựng theo đoạn 43 phải được ghi nhận ngay vào chi phí phù hợp với đoạn 43.**
30. **Đối với hợp đồng với giá cố định, kết quả của hợp đồng xây dựng có thể ước tính một cách đáng tin cậy khi đồng thời thỏa mãn tất cả các điều kiện sau:**

- (a) **Tổng doanh thu hợp đồng (nếu có) được xác định một cách đáng tin cậy;**
 - (b) **Đơn vị có khả năng thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ hợp đồng xây dựng;**
 - (c) **Chi phí để hoàn thành hợp đồng và phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng tại ngày báo cáo có thể xác định một cách đáng tin cậy; và**
 - (d) **Các chi phí liên quan đến hợp đồng có thể xác định một cách rõ ràng và đáng tin cậy, do đó chi phí thực tế đã phát sinh có thể so sánh với ước tính trước đó.**
31. **Đối với hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí, kết quả của hợp đồng xây dựng có thể ước tính một cách đáng tin cậy khi đồng thời thỏa mãn tất cả các điều kiện sau:**
- (a) **Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ hợp đồng xây dựng;**
 - (b) **Các chi phí liên quan đến hợp đồng, cho dù được hoàn trả hay không có thể được xác định một cách rõ ràng và đáng tin cậy.**
32. Việc ghi nhận doanh thu và chi phí tương ứng với phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng được gọi là phương pháp tỷ lệ hoàn thành. Theo phương pháp này, doanh thu của hợp đồng được xác định phù hợp với chi phí của hợp đồng đã phát sinh để thực hiện phần công việc đã hoàn thành, dẫn đến việc ghi nhận doanh thu, chi phí, thặng dư/thâm hụt liên quan đến phần công việc đã hoàn thành. Phương pháp này cung cấp thông tin hữu ích về mức độ hoạt động và thực hiện hợp đồng trong một kỳ kế toán.
33. Theo phương pháp tỷ lệ hoàn thành, doanh thu hợp đồng được ghi nhận là doanh thu trên báo cáo kết quả hoạt động trong các kỳ báo cáo mà công việc xây dựng được thực hiện. Chi phí hợp đồng phát sinh liên quan đến công việc xây dựng được ghi nhận là chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động trong các kỳ báo cáo mà các khoản chi phí đó được thực hiện. Tuy nhiên, trong trường hợp tại thời điểm bắt đầu hợp đồng đã dự tính rằng các chi phí hợp đồng xây dựng sẽ được hoàn trả đầy đủ từ các bên tham gia hợp đồng thì bất kỳ khoản vượt dự kiến nào giữa tổng chi phí của hợp đồng so với tổng doanh thu của hợp đồng sẽ phải được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ theo quy định của đoạn 43.
34. Nhà thầu có thể phải gánh chịu các chi phí liên quan đến các hoạt động trong tương lai của hợp đồng. Những chi phí này được ghi nhận là tài sản với điều kiện là nhiều khả năng các khoản chi phí đó sẽ được thu hồi. Những chi phí này sẽ thu được từ khách hàng trong tương lai và thường được phân loại là chi phí xây dựng dở dang.
35. Kết quả của một hợp đồng xây dựng chỉ có thể ước tính một cách đáng tin cậy khi đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ hợp đồng xây dựng đó. Tuy nhiên, khi phát sinh dấu hiệu không chắc

chấn về khả năng thu hồi một khoản đã được tính vào doanh thu hợp đồng và đã ghi nhận trên báo cáo kết quả hoạt động thì số tiền không thể thu hồi sẽ được ghi nhận là chi phí thay vì điều chỉnh doanh thu đã ghi nhận trước đó.

36. Đơn vị thường có khả năng thực hiện những ước tính đáng tin cậy khi đã thỏa thuận với các đơn vị khác các nội dung sau đây về giao dịch:

- (a) Quyền và nghĩa vụ của mỗi bên đối với tài sản được xây dựng;
- (b) Giá thanh toán; và
- (c) Phương thức và thời hạn thanh toán.

Để ước tính doanh thu, đơn vị cần có hệ thống dự toán và báo cáo nội bộ hiệu quả. Đơn vị phải rà soát và thay đổi các ước tính doanh thu hợp đồng xây dựng theo tiến độ hợp đồng nếu cần thiết. Việc cần thay đổi các ước tính doanh thu này không có nghĩa là kết quả của giao dịch không thể được ước tính một cách đáng tin cậy.

37. Có thể xác định phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng theo nhiều cách khác nhau. Đơn vị cần sử dụng phương pháp có thể xác định một cách đáng tin cậy khối lượng công việc đã hoàn thành. Tùy thuộc vào bản chất của hợp đồng, các phương pháp này có thể bao gồm:

- (a) Dựa trên tỷ lệ chi phí đã phát sinh của phần công việc đã thực hiện lũy kế đến ngày báo cáo so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng;
- (b) Đánh giá khối lượng công việc đã hoàn thành thực tế; hoặc
- (c) Dựa trên tỷ lệ khối lượng công việc đã hoàn thành của hợp đồng.

Các khoản thanh toán theo tiến độ kế hoạch và các khoản nhận trước từ khách hàng thường không phản ánh khối lượng công việc đã hoàn thành.

38. Khi xác định phần công việc đã hoàn thành dựa trên tỷ lệ chi phí đã phát sinh đến ngày báo cáo, chỉ những chi phí của hợp đồng xây dựng phản ánh khối lượng công việc đã hoàn thành mới được tính. Dưới đây là một số ví dụ về các khoản chi phí của hợp đồng xây dựng phải bị loại trừ ra:

- (a) Các chi phí liên quan đến các hoạt động trong tương lai của hợp đồng, như giá vốn của các vật liệu đã được vận chuyển đến công trình hoặc dành riêng để sử dụng cho công trình nhưng chưa được lắp đặt, sử dụng trong quá trình thực hiện hợp đồng, ngoại trừ các vật liệu được chế tạo riêng cho hợp đồng đó; và
- (b) Các khoản thanh toán ứng trước cho nhà thầu phụ về các phần công việc sẽ được thực hiện theo hợp đồng thầu phụ.

39. **Khi kết quả của hợp đồng xây dựng không được ước tính một cách đáng tin cậy:**

- (a) **Doanh thu chỉ được ghi nhận tương ứng với số chi phí đã phát sinh và có khả năng thu hồi được; và**

(b) Chi phí của hợp đồng sẽ được ghi nhận vào chi phí trong kỳ ngay khi phát sinh.

Mọi khoản thâm hụt dự kiến từ hợp đồng xây dựng theo đoạn 43 phải được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ phù hợp với quy định của đoạn 43.

40. Trong giai đoạn ban đầu của hợp đồng, thông thường kết quả của hợp đồng chưa thể được ước tính một cách đáng tin cậy. Tuy nhiên, nhiều khả năng đơn vị có thể sẽ thu hồi được các chi phí hợp đồng đã phát sinh. Do đó, doanh thu hợp đồng chỉ được ghi nhận bằng chi phí đã phát sinh có thể thu hồi được. Khi không thể ước tính được kết quả của hợp đồng một cách đáng tin cậy thì không ghi nhận bất kỳ khoản thặng dư hoặc thâm hụt nào. Tuy nhiên, khi kết quả của hợp đồng không được ước tính một cách đáng tin cậy, vẫn có thể có khả năng tổng chi phí thực hiện hợp đồng sẽ vượt quá tổng doanh thu của hợp đồng. Trong những trường hợp này, khoản vượt trội dự kiến giữa tổng chi phí của hợp đồng so với tổng doanh thu hợp đồng phải được ghi nhận ngay là chi phí phù hợp với đoạn 43.
41. Khi các khoản chi phí của hợp đồng được hoàn trả bởi các bên còn lại tham gia hợp đồng nhưng không có khả năng thu hồi được thì phải được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ. Ví dụ:
 - (a) Hợp đồng không có khả năng thực thi toàn bộ, dẫn đến có sự nghi ngại lớn về tính hiệu lực của hợp đồng;
 - (b) Việc hoàn thành hợp đồng phụ thuộc vào kết quả của việc giải quyết tranh chấp qua kiện cáo hoặc quyết định của cơ quan có thẩm quyền;
 - (c) Hợp đồng liên quan đến các tài sản có khả năng bị tịch thu hoặc trưng thu;
 - (d) Khách hàng không có khả năng thực hiện nghĩa vụ của mình; hoặc
 - (e) Nhà thầu không có khả năng hoàn thành hợp đồng hoặc không thể thực hiện nghĩa vụ trong hợp đồng.
42. **Khi những yếu tố không chắc chắn trong việc ước tính kết quả của hợp đồng một cách đáng tin cậy được loại bỏ, doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng xây dựng sẽ được ghi nhận phù hợp với quy định của đoạn 29 thay vì áp dụng quy định trong đoạn 39.**

Ghi nhận các khoản thâm hụt dự kiến

43. **Đối với những hợp đồng xây dựng đã được dự kiến ngay từ khi bắt đầu hợp đồng là phải thu hồi toàn bộ chi phí từ các bên tham gia hợp đồng, khi có khả năng tổng chi phí hợp đồng sẽ vượt quá tổng doanh thu hợp đồng thì khoản thâm hụt dự kiến sẽ được ghi nhận ngay vào chi phí.**
44. Các đơn vị có thể tham gia vào các hợp đồng xây dựng trong đó quy định rõ doanh thu để bù đắp cho chi phí xây dựng sẽ được cung cấp bởi các bên còn lại tham gia hợp đồng. Ví dụ:

- (a) Các cơ quan, tổ chức thuộc chính quyền hoạt động phụ thuộc chủ yếu vào nguồn ngân sách nhà nước cũng được trao quyền ký kết hợp đồng với các đơn vị thương mại trong lĩnh vực công hoặc đơn vị tư nhân để xây dựng tài sản trên cơ sở thương mại hoặc trên cơ sở thu hồi toàn bộ chi phí; hoặc
 - (b) Các cơ quan, tổ chức thuộc chính quyền có thể ký kết các hợp đồng với nhau trên cơ sở trao đổi ngang giá hoặc trên cơ sở thương mại. Trong những trường hợp này, khoản thâm hụt dự kiến trên hợp đồng xây dựng phải được ghi nhận ngay theo đoạn 43.
45. Như đã đề cập trong đoạn 8, trong một số trường hợp, đơn vị có thể tham gia vào hợp đồng xây dựng mà không thu hồi đầy đủ chi phí từ các bên còn lại trong hợp đồng. Trong những trường hợp này, khoản chi phí không thu hồi được sẽ bù đắp từ ngân sách nhà nước hoặc từ nguồn viện trợ của bên thứ ba là các nhà tài trợ hoặc Chính phủ khác. Yêu cầu của đoạn 43 không áp dụng cho những trường hợp này.
46. Khi xác định giá trị của khoản thâm hụt theo đoạn 43, tổng doanh thu của hợp đồng và tổng chi phí của hợp đồng có thể bao gồm các khoản thanh toán trực tiếp cho các nhà thầu phụ từ bên thứ ba đóng vai trò nhà tài trợ theo quy định tại đoạn 21 và đoạn 24.
47. Khoản thâm hụt được xác định mà không phụ thuộc vào:
- (a) Đã bắt đầu thực hiện công việc của hợp đồng hay chưa;
 - (b) Phần công việc của hợp đồng đã hoàn thành; hoặc
 - (c) Giá trị các khoản thặng dư dự kiến sẽ phát sinh từ các hợp đồng xây dựng thương mại khác không được hạch toán như hợp đồng xây dựng riêng biệt theo đoạn 13.

Những thay đổi trong ước tính

48. Phương pháp tỷ lệ hoàn thành được áp dụng trên cơ sở lũy kế trong từng kỳ báo cáo đối với những ước tính hiện tại về doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng. Do vậy, ảnh hưởng của một thay đổi trong ước tính về doanh thu hoặc chi phí của hợp đồng, hoặc ảnh hưởng của một thay đổi trong ước tính về kết quả của hợp đồng, sẽ được kế toán như một thay đổi trong ước tính kế toán (quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót). Những ước tính đã thay đổi được sử dụng để xác định giá trị doanh thu và chi phí được ghi nhận trên báo cáo kết quả hoạt động của kỳ xảy ra thay đổi đó và trong các kỳ tiếp theo.

Trình bày thông tin

49. **Đơn vị phải trình bày các thông tin sau:**
- (a) **Giá trị doanh thu của hợp đồng được ghi nhận là doanh thu trong kỳ;**

- (b) Phương pháp sử dụng để xác định doanh thu ghi nhận trong kỳ; và
 - (c) Các phương pháp sử dụng để xác định phần công việc hoàn thành của hợp đồng đang thực hiện.
50. Đơn vị phải trình bày các thông tin sau cho các hợp đồng xây dựng đang thực hiện tại ngày lập báo cáo:
- (a) Tổng chi phí đã phát sinh và số thặng dư đã ghi nhận (trừ đi các khoản thâm hụt đã ghi nhận) tính đến ngày báo cáo;
 - (b) Tổng số tiền đã nhận trước; và
 - (c) Tổng số tiền chưa được thanh toán.
51. Số tiền chưa được thanh toán là số tiền thanh toán theo tiến độ nhưng chưa được trả cho đến khi thỏa mãn các điều kiện thanh toán trong hợp đồng về việc thanh toán các khoản đó, hoặc cho đến khi các lỗi phát hiện được khắc phục. Số tiền thanh toán theo tiến độ là số doanh thu của hợp đồng đã tính cho phần việc theo tiến độ hoàn thành quy định của hợp đồng, cho dù khách hàng đã thanh toán hay chưa. Số tiền đã nhận trước là số doanh thu của hợp đồng mà nhà thầu đã nhận trước khi phần việc liên quan được thực hiện.
52. Đơn vị phải trình bày:
- (a) Tổng số tiền khách hàng còn nợ cho công việc xây dựng là tài sản; và
 - (b) Tổng số tiền còn nợ khách hàng cho công việc xây dựng là nợ phải trả.
53. Tổng số tiền khách hàng còn nợ cho công việc xây dựng là giá trị thuần của:
- (a) Các khoản chi phí đã phát sinh cộng với các khoản thặng dư đã ghi nhận, trừ đi
 - (b) Tổng số các khoản thâm hụt đã ghi nhận và các khoản thanh toán theo tiến độ cho tất cả các hợp đồng đang thực hiện mà chi phí đã phát sinh cộng với thặng dư đã ghi nhận sẽ được bù đắp bằng doanh thu của hợp đồng (trừ các khoản thâm hụt đã ghi nhận) vượt quá giá trị các khoản thanh toán theo tiến độ.
54. Tổng số tiền còn nợ khách hàng cho công việc xây dựng là giá trị thuần của:
- (a) Các khoản chi phí đã phát sinh cộng với các khoản thặng dư đã ghi nhận; trừ đi
 - (b) Tổng số các khoản thâm hụt đã ghi nhận và các khoản thanh toán theo tiến độ cho tất cả các hợp đồng đang thực hiện mà các khoản thanh toán theo tiến độ vượt quá chi phí đã phát sinh cộng với các khoản thặng dư đã ghi nhận sẽ được bù đắp bằng doanh thu của hợp đồng (trừ các khoản thâm hụt đã ghi nhận)
55. Hướng dẫn về việc trình bày thông tin đối với nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng được quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng. Nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm

tàng có thể phát sinh từ các khoản mục như chi phí bảo hành, bồi thường, phạt, hoặc các khoản lỗ có khả năng xảy ra./.

**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 11	Số hiệu IPSAS 11
1	
2	1
3	4
4	5
5	6
6	7
7	8
8	9
9	10
10	11
11	12
12	13
13	14
14	15
15	16
16	17
17	18
18	19
19	20
20	21
21	22
22	23
23	24
24	25
25	26
26	27
27	28
28	29

Số hiệu VPSAS 11	Số hiệu IPSAS 11
29	30
30	31
31	32
32	33
33	34
34	35
35	36
36	37
37	38
38	39
39	40
40	41
41	42
42	43
43	44
44	45
45	46
46	47
47	48
48	49
49	50
50	51
51	52
52	53
53	54
54	55
55	56