

IPSAS 11— HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

Lời nói đầu

Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) này được soạn thảo dựa trên IAS số 11 (sửa đổi năm 1993), *Hợp đồng xây dựng* do Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành. Các đoạn trích từ IAS 11 được sao chép lại trong ấn phẩm này của Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) thuộc Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) với sự cho phép của Hội đồng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS Foundation).

Tài liệu về Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRSs) được IASB xuất bản bằng tiếng Anh và các bản sao có thể được nhận trực tiếp từ bộ phận xuất bản IFRS, Tầng 1, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

IFRSs, IASs, các bản thảo và các ấn phẩm khác của IASB thuộc bản quyền của IFRS Foundation.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation,” “Chuẩn mực kế toán quốc tế,” và “Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế” là các thương hiệu của IFRS Foundation và không được phép sử dụng nếu không được sự chấp thuận của IFRS Foundation.

IPSAS 11— HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

Lịch sử của IPSAS

Phiên bản này đã cập nhật những sửa đổi đối với các IPSAS được ban hành đến ngày 31/01/2018.

IPSAS 11, *Hợp đồng xây dựng* được ban hành vào tháng 7/2001.

Từ đó đến nay, IPSAS 11 đã được sửa đổi bởi các Chuẩn mực sau:

- *Khả năng áp dụng các IPSAS* (ban hành tháng 4/2016)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2015* (ban hành tháng 4/2016)
- IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* (ban hành tháng 01/2015)

Bảng tổng hợp các đoạn được sửa đổi trong IPSAS 11

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
2	Xóa bỏ	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
3	Xóa bỏ	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
30	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
45	Sửa đổi	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
57A	Thêm mới	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
57B	Thêm mới	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
58	Sửa đổi	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015

IPSAS 11— HỢP ĐỒNG XÂY DỰNG

NỘI DUNG

	Đoạn
Mục đích	
Phạm vi	1–3
Các định nghĩa	4–11
Hợp đồng xây dựng	5–10
Nhà thầu.....	11
Hợp đồng xây dựng kết hợp và từng phần.....	12–15
Doanh thu hợp đồng xây dựng.....	16–22
Chi phí hợp đồng xây dựng.....	23–29
Ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng.....	30–43
Ghi nhận các khoản thâm hụt dự tính	44–48
Những thay đổi trong ước tính.....	49
Trình bày thông tin	50–56
Ngày hiệu lực.....	57–58
Cơ sở kết luận	
Hướng dẫn thực hiện	
So sánh với IAS 11	

Nội dung của IPSAS 11, *Hợp đồng xây dựng*, được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 58. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau. Cần đọc IPSAS 11 trong ngữ cảnh mục tiêu của chuẩn mực, cơ sở kết luận, *Lời tựa cho Chuẩn mực kế toán công quốc tế* và *Khung khái niệm cho báo cáo tài chính có mục đích chung của các đơn vị khu vực công*. IPSAS 3, *Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót* cung cấp cơ sở để đơn vị lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán trong trường hợp chưa có các hướng dẫn cụ thể.

Mục đích

Mục đích của chuẩn mực này là nhằm quy định phương pháp hạch toán chi phí và doanh thu liên quan đến các hợp đồng xây dựng. Chuẩn mực này:

- Xác định các thỏa thuận được phân loại là hợp đồng xây dựng;
- Cung cấp hướng dẫn về các loại hợp đồng xây dựng có thể phát sinh trong khu vực công; và
- Nêu rõ 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 rơi vào các kỳ báo cáo khác nhau.

Tại nhiều quốc gia, hợp đồng xây dựng được thực hiện bởi các đơn vị thuộc lĩnh vực công không xác định cụ thể giá trị doanh thu của hợp đồng. Thay vào đó, kinh phí thực hiện hoạt động xây dựng lại được cung cấp từ nguồn doanh thu của chính phủ, 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.

Tại một số quốc gia, hợp đồng xây dựng được thực hiện bởi các đơn vị thuộc lĩnh vực công có thể mang tính chất thương mại hoặc phi thương mại hoàn toàn hoặc có thu hồi một phần chi phí. Trong những 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

1. **Một nhà thầu lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích sẽ áp dụng chuẩn mực này để hạch toán các hợp đồng xây dựng.**
2. [Xóa bỏ]
3. [Xóa bỏ]

Các định nghĩa

4. **Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:**

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

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

Hợp đồng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí là hợp đồng

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

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 đơn giá cố định tính trên một đơn vị sản phẩm hoàn thành, trong một số trường hợp mức giá có thể thay đổi phụ thuộc vào các điều khoản về leo thang chi phí.

Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các IPSAS khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó, và được sao chép lại trong *Bản danh sách các thuật ngữ đã được định nghĩa* đã được xuất bản riêng.

Hợp đồng xây dựng

5. Một hợp đồng xây dựng (thuật ngữ hợp đồng xây dựng và hợp đồng được sử dụng thay thế lẫn nhau trong phần còn lại của chuẩn mực này) có thể được thỏa thuận cho việc xây dựng một tài sản đơn lẻ như một cây cầu, một tòa nhà, con đê, đường ống dẫn, một con đường, một con tàu hoặc một đường hầm. Một hợp đồng xây dựng cũng có thể được thực hiện cho một tập hợp tài sản có quan hệ chặt chẽ hoặc phụ thuộc lẫn nhau về mặt thiết kế, công nghệ, chức năng hoặc mục đích sử dụng cuối cùng – ví dụ như các hệ thống cung cấp nước, nhà máy lọc dầu và các tổ hợp tài sản cơ sở hạ tầng khác.
6. Trong chuẩn mực này, hợp đồng xây dựng bao gồm:
 - (a) Các hợp đồng cung cấp dịch vụ liên quan trực tiếp đến việc xây dựng tài sản, ví dụ như các hợp đồng thiết kế và quản lý dự án; và
 - (b) Các hợp đồng phá hủy hay phục chế các tài sản, và khôi phục môi trường sau khi phá hủy tài sản.
7. Trong chuẩn mực này, hợp đồng xây dựng cũng bao gồm tất cả các thỏa thuận ràng buộc các bên tham gia thỏa thuận, nhưng có thể không tồn tại dưới hình thức hợp đồng bằng văn bản. Ví dụ, hai cơ quan thuộc 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 tại quốc gia đó, mỗi cơ quan không có tư cách pháp nhân riêng biệt để ký hợp đồng. Tuy nhiên, với điều kiện thỏa thuận này đặt ra các quyền lợi và nghĩa vụ cho các bên tham gia thỏa thuận tương tự như trong một hợp đồng thì thỏa thuận này chính là hợp đồng xây dựng trong phạm vi của chuẩn mực này. Những thỏa thuận ràng buộc đó có thể bao gồm (nhưng không giới hạn bởi) một chỉ thị cấp Bộ, quyết định của chính phủ, hướng dẫn của cơ quan lập pháp (ví dụ như một đạo luật của quốc hội), hoặc một bản ghi nhớ.
8. Hợp đồng xây dựng được thể hiện dưới nhiều hình thức và 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 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 như một hợp đồng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí có khống chế mức giá tối đa. Trong trường hợp này, nhà thầu cần xem xét tất cả các điều kiện trong đoạn 31 và 32 để xác định thời điểm ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng.

9. Hợp đồng với chi phí phụ thêm và hợp đồng dựa trên chi phí bao gồm cả hợp đồng thương mại và phi thương mại. Hợp đồng thương mại sẽ quy định rõ doanh thu sẽ được trả bởi bên còn lại tham gia hợp đồng để bù đắp chi phí thực hiện hợp đồng của nhà thầu và tạo ra một khoản lợi nhuận cho nhà thầu. Tuy nhiên, một đơn vị thuộc lĩnh vực công có thể cũng tham gia vào một hợp đồng phi thương mại để xây dựng một tài sản cho đơn vị khác và được nhận lại toàn bộ hoặc một phần chi phí do đơn vị đó hoặc đơn vị khác trả. Trong một số trường hợp, chi phí được thu hồi có thể bao gồm một phần thanh toán do đơn vị nhận tài sản trả và một phần trợ cấp hoặc tài trợ cho mục đích xây dựng cụ thể từ các đơn vị khác.
10. Tại nhiều quốc gia, khi một đơn vị thuộc khu vực công xây dựng tài sản cho một đơn vị thuộc lĩnh vực công 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

11. Nhà thầu là một 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, nhà thầu phụ hoặc một đơn vị quản lý xây dựng.

Hợp đồng xây dựng kết hợp và từng phần

12. Các yêu cầu của chuẩn mực này thường được áp dụng riêng cho từng hợp đồng xây dựng. Tuy nhiên, trong những trường hợp nhất định, cần phải áp dụng chuẩn mực này cho những cấu phần có thể xác định riêng biệt của một hợp đồng đơn lẻ, hoặc một nhóm các hợp đồng, nhằm phản ánh đúng bản chất của hợp đồng hoặc nhóm hợp đồng đó.
13. **Khi một hợp đồng liên quan đến một số tài sản, việc xây dựng mỗi tài sản sẽ được kế toán như một hợp đồng riêng rẽ khi:**
 - (a) Những đề xuất riêng biệt đã được đệ trình cho từng tài sản;
 - (b) Mỗi tài sản được thỏa thuận riêng biệt, và nhà thầu cùng khách hàng có thể chấp thuận hoặc bác bỏ một 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.

14. Một nhóm hợp đồng, dù được ký kết với một khách hàng hay nhiều khách hàng, sẽ được kế toán như một hợp đồng xây dựng đơn lẻ 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 mỗi hợp đồng là một bộ phận của một dự án độc lập có chung mức lợi nhuận (nếu có); và

(c) Các hợp đồng được thực hiện đồng thời hoặc nối tiếp nhau.

15. Một hợp đồng có thể được ký kết để xây dựng một tài sản phụ thêm theo lựa chọn của khách hàng, hoặc được sửa đổi để bao gồm việc xây dựng một tài sản phụ thêm. Việc xây dựng tài sản phụ thêm sẽ được kế toán như một hợp đồng xây dựng riêng rẽ khi:

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

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

Doanh thu hợp đồng xây dựng

16. Doanh thu hợp đồng xây dựng bao gồm:

(a) Giá trị doanh thu ban đầu đã thỏa thuận trong hợp đồng; và

(b) Các khoản tăng, giảm trong công việc theo hợp đồng, các khoản bồi thường, các khoản tiền thưởng mà các khoản này:

(i) Nhiều khả năng mang lại doanh thu; và

(ii) Có thể xác định một cách đáng tin cậy¹.

17. Doanh thu được xác định theo 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 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 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 một cơ sở phù hợp với các điều khoản của hợp đồng, chẳng hạn như trên cơ

¹ Thông tin đáng tin cậy khi không có lỗi và sai lệch trọng yếu, và có thể phụ thuộc bởi người sử dụng về sự diễn tả một cách trung thực cái mà nó muốn mô tả hoặc kỳ vọng mô tả một cách hợp lý. Đoạn BC16 của IPSAS 1 thảo luận cách tiếp cận chuyên tiếp để giải thích cho sự tin cậy.

sở chi phí ước tính phát sinh trong suốt thời gian thực hiện hợp đồng.

18. 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 sự leo thang của giá cả 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 dựa trên đơn giá cố định trên một đơn vị sản phẩm hoàn thành, doanh thu hợp đồng có thể tăng hoặc giảm phụ thuộc vào khối lượng công việc tăng hoặc giảm.
19. 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 như 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) Nhiều khả năng khách hàng sẽ chấp thuận sự thay đổi và giá trị doanh thu phát sinh từ thay đổi đó;
 - (b) Giá trị doanh thu có thể xác định một cách đáng tin cậy.
20. Khoản 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 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 cãi trong công việc xây dựng theo hợp đồng. Việc xác định giá trị doanh thu phát sinh từ các khoản bồi thường có mức độ không chắc chắn cao, và thường phụ thuộc vào kết quả của thỏa thuận. Do vậy, các khoản bồi thường chỉ được tính vào doanh thu hợp đồng khi:
- (a) Các thỏa thuận đã đạt tới giai đoạn thuận lợi, nghĩa là nhiều khả năng khách hàng sẽ chấp thuận bồi thường; và
 - (b) Số tiền bồi thường mà nhiều khả năng được khách hàng chấp thuận có thể xác định một cách đáng tin cậy.
21. 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 như 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 nhiều khả năng 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.

22. Nhà thầu phải xem xét tất cả các khoản liên quan đến hợp đồng xây dựng được thanh toán trực tiếp cho các nhà thầu phụ bởi một bên thứ ba đóng vai trò nhà tài trợ 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 phải hạch toán những khoản đáp ứng định nghĩa và tiêu chí ghi nhận doanh thu giống như các khoản doanh thu khác từ hợp đồng xây dựng đó. Các khoản này cũng đồng thời được ghi nhận là chi phí hợp đồng xây dựng (xem đoạn 25). Các nhà tài trợ có thể bao gồm các tổ chức viện trợ trong nước hoặc quốc tế và các ngân hàng phát triển đa phương hoặc song phương.

Chi phí hợp đồng xây dựng

23. **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 chung có liên quan đến hợp đồng và có thể được phân bổ cho từng hợp đồng trên cơ sở tỷ lệ và có hệ thống; và**
- (c) **Các chi phí khác có thể thu được từ khách hàng theo các điều khoản trong hợp đồng.**

24. 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;
- (c) Chi phí khấu hao máy móc thiết bị sử dụng cho hợp đồng;
- (d) Chi phí di chuyển máy móc thiết bị và vật liệu đến và đi khỏi công trường;
- (e) Chi phí thuê máy móc 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; và
- (h) Các khoản bồi thường cho bên thứ ba.

Các khoản chi phí này có thể giảm do các khoản doanh thu không nằm trong hợp đồng xây dựng, ví dụ như doanh thu từ bán vật liệu dư thừa vào thời điểm kết thúc hợp đồng.

25. Nhà thầu phải xem xét tất cả các khoản liên quan đến hợp đồng xây dựng do các

nhà thầu phụ thanh toán và được hoàn trả bởi một bên thứ ba đóng vai trò nhà tài trợ 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 hạch toán những khoản đáp ứng định nghĩa và tiêu chí ghi nhận chi phí giống như các khoản chi phí khác cho hợp đồng xây dựng đó. Các khoản được hoàn trả bởi bên thứ ba đóng vai trò nhà tài trợ đáp ứng định nghĩa và tiêu chí ghi nhận doanh thu phải được nhà thầu hạch toán giống như các khoản doanh thu khác từ hợp đồng xây dựng đó (xem đoạn 22).

26. Các chi phí chung 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 xây dựng chung.

Những chi phí này được phân bổ theo các phương pháp (a) có hệ thống và theo tỷ lệ, và (b) được áp dụng nhất quán đối với tất cả các chi phí có chung đặc tính. Việc phân bổ dựa vào mức độ thông thường của hoạt động xây dựng. Các chi phí xây dựng chung bao gồm các khoản như chi phí tính toán và thực hiện việc trả lương cho nhân công xây dựng. Chi phí chung liên quan đến hợp đồng và có thể được phân bổ cho từng hợp đồng cụ thể cũng bao gồm chi phí lãi vay nếu nhà thầu hạch toán lãi vay theo phương pháp thay thế được chấp nhận trong IPSAS 5, *Chi phí đi vay*.

27. 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 và chi phí triển khai chung mà việc hoàn trả các chi phí này được quy định cụ thể trong các điều khoản của hợp đồng.
28. Các chi phí không liên quan đến hoạt động của hợp đồng hoặc không thể phân bổ cho hợp đồng phải được loại trừ ra khỏi chi phí hợp đồng xây dựng. Các chi phí này bao gồm:
- (a) Các khoản chi phí quản lý 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 rảnh rỗi không được sử dụng cho một hợp đồng xây dựng cụ thể.

29. Chi phí hợp đồng xây dựng bao gồm các chi phí liên quan đến một 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 đến một hợp đồng phát sinh để có được hợp đồng cũng được tính vào chi phí hợp đồng xây dựng nếu như

các chi phí này có thể xác định một cách riêng biệt và đáng tin cậy và nhiều khả năng đơn vị sẽ giành 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 giành được hợp đồng trong kỳ kế toán sau.

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

30. **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 liên quan đến hợp đồng xây dựng sẽ được ghi nhận là doanh thu và chi phí tương ứng với tiến độ hoàn thành của hợp đồng tại ngày báo cáo. Khoản thâm hụt dự kiến đối với một hợp đồng xây dựng theo đoạn 44 phải được ghi nhận ngay vào chi phí phù hợp với đoạn 44.**
31. **Đối với hợp đồng có giá cố định, kết quả của hợp đồng xây dựng có thể ước tính một cách đáng tin cậy khi tất cả các điều kiện sau được thỏa mãn:**
 - (a) **Tổng doanh thu hợp đồng (nếu có) được xác định một cách đáng tin cậy;**
 - (b) **Đơn vị nhiều khả năng thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ hợp đồng xây dựng đó;**
 - (c) **Chi phí để hoàn thành hợp đồng và phần công việc đã hoàn thành 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 có thể so sánh với chi phí dự toán trước đó.**
32. **Đối với hợp đồng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí, kết quả của một hợp đồng xây dựng có thể ước tính một cách đáng tin cậy khi tất cả các điều kiện sau được thỏa mãn:**
 - (a) **Đơn vị nhiều khả năng thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ hợp đồng xây dựng đó;**
 - (b) **Các chi phí liên quan đến hợp đồng, dù được hoàn trả hay không được hoàn trả, được xác định một cách rõ ràng và đáng tin cậy.**
33. **Việc ghi nhận doanh thu và chi phí tương ứng với phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng xây dựng thường được gọi là phương pháp tỷ lệ hoàn thành. Theo phương pháp này, doanh thu của hợp đồng 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 hoạt động của hợp đồng và kết quả hoạt động trong một kỳ kế toán.**
34. **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 thường được ghi nhận là chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động trong các kỳ báo cáo mà công việc xây dựng liên quan đến 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 còn lại tham gia hợp đồng thì bất kỳ khoản vượt trội dự kiến giữa tổng chi phí của hợp đồng vượt quá tổng doanh thu của hợp đồng sẽ phải được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ theo quy định của đoạn 44.

35. 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 được trình bày như một khoản phải thu của khách hàng và thường được phân loại là chi phí xây dựng dở dang.
36. Kết quả của một hợp đồng xây dựng chỉ có thể ước tính một cách đáng tin cậy khi đơn vị nhiều khả năng 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 chắn về khả năng thu hồi một khoản đã tính vào doanh thu hợp đồng và đã được 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.
37. Nhìn chung đơn vị có thể lập các ước tính một cách đáng tin cậy sau khi đã có thỏa thuận về một hợp đồng trong đó quy định:
 - (a) Quyền lợi của mỗi bên đối với tài sản được xây dựng;
 - (b) Giá trị các khoản được trao đổi (nếu có); và
 - (c) Phương thức và thời hạn thanh toán.

Đơn vị cũng cần phải có một hệ thống báo cáo và ngân sách tài chính nội bộ hiệu quả. Đơn vị phải xem xét và khi cần thiết phải điều chỉnh các ước tính về doanh thu và hợp đồng xây dựng theo tiến độ hợp đồng. Việc điều chỉnh này không nhất thiết có nghĩa là kết quả của hợp đồng không thể ước tính một cách đáng tin cậy.

38. 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 hoàn thành về mặt hiện vật 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.

39. 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, ví dụ 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, hoặc áp 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 cho các phần công việc sẽ được thực hiện theo hợp đồng thầu phụ.

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

- (a) **Doanh thu chỉ được ghi nhận bằng mức chi phí của hợp đồng đã phát sinh mà nhiều khả năng sẽ 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 44 phải được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ phù hợp với quy định của đoạn 44.

41. Trong giai đoạn đầu của hợp đồng, thông thường kết quả của hợp đồng chưa thể được ước tính một cách đáng tin cậy. Tuy nhiên, có thể đơn vị nhiều khả năng sẽ thu hồi được các chi phí hợp đồng đã phát sinh. Do đó, doanh thu hợp đồng chỉ được ghi nhận bằng mức chi phí đã phát sinh mà 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, ngay cả 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 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 44.

42. Khi các khoản chi phí của hợp đồng phải 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. Một số ví dụ về các trường hợp trong đó có thể không có khả năng thu hồi được các chi phí đã phát sinh và chi phí của hợp đồng phải được ghi nhận ngay vào chi phí trong kỳ bao gồm một số hợp đồng sau:

- (a) Hợp đồng không có khả năng thực thi toàn bộ, nghĩa là 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 phán quyết 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.

43. **Khi những yếu tố không chắc chắn trong việc ước tính kết quả của hợp đồng một cách đáng tin cậy không còn tồn tại, doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng xây dựng sẽ được ghi nhận phù hợp với quy định của đoạn 30 thay vì áp dụng quy định trong đoạn 40.**

Ghi nhận các khoản thâm hụt dự tính

44. **Đối với những hợp đồng xây dựng mà đơn vị đã dự kiến ngay từ khi bắt đầu hợp đồng là sẽ thu hồi được toàn bộ chi phí, khi nhiều khả năng tổng chi phí hợp đồng sẽ vượt trội so với tổng doanh thu hợp đồng thì khoản thâm hụt dự kiến sẽ được ghi nhận ngay vào chi phí.**

45. Các đơn vị trong lĩnh vực công 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 hoàn trả bởi các bên còn lại tham gia hợp đồng. Ví dụ:

- (a) Các cơ quan của chính phủ hoạt động phụ thuộc chủ yếu vào nguồn phân bổ ngân sách của chính phủ cũng được trao quyền ký kết hợp đồng với các đơn vị thương mại trong khu vực công hoặc đơn vị tư nhân để xây dựng tài sản trên cơ sở thu hồi toàn bộ chi phí hoặc trên cơ sở thương mại; hoặc
- (b) Các cơ quan của chính phủ có thể ký kết các hợp đồng với nhau trên cơ sở trao đổi ngang giá hoặc trên cơ sở thương mại như trong mô hình “người mua – người bán” hoặc các mô hình tương tự của chính phủ.

Trong những trường hợp này, khoản thâm hụt dự kiến phải được ghi nhận ngay theo đoạn 44.

46. Như đã đề cập trong đoạn 9, trong một số trường hợp, một đơn vị trong lĩnh vực công có thể tham gia vào một 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 sẽ được bù đắp từ nguồn kinh phí ngân sách của chính phủ hoặc từ nguồn viện trợ của bên thứ ba là các nhà tài trợ hoặc chính phủ khác. Yêu cầu của đoạn 44 không áp dụng cho những trường hợp này.

47. Khi xác định giá trị của khoản thâm hụt theo đoạn 44, 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 đoạn 22 và đoạn 25.

48. Khoản thâm hụt được xác định mà không tính đến:

- (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 đơn lẻ theo đoạn 14.

Những thay đổi trong ước tính

49. 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 hạch toán như một thay đổi trong ước tính kế toán (xem IPSAS 3, *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 ghi nhận trên báo cáo kết quả hoạt động của kỳ xảy ra thay đổi và các kỳ tiếp sau đó.

Trình bày thông tin

50. **Đơn vị cần 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.**
51. **Đơn vị phải trình bày các thông tin sau cho mỗi hợp đồng xây dựng đang thực hiện tại ngày 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.**
52. Số tiền chưa được thanh toán là số tiền thanh toán theo tiến độ nhưng chưa được thanh toán cho đến khi thỏa mãn các điều kiện thanh toán trong hợp đồng, hoặc cho đến khi các lỗi phát hiện được sửa chữa. Số tiền thanh toán theo tiến độ là số doanh thu của hợp đồng đã tính cho phần việc đã hoàn thành của một hợp đồng, bất kể 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.
53. **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.**

54. 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.
55. 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)
56. Hướng dẫn về việc trình bày thông tin đối với nợ tiềm tàng và tài sản tiềm tàng được quy định trong IPSAS 19, *Các khoản 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.

Ngày hiệu lực

57. **Chuẩn mực này được áp dụng để lập báo cáo tài chính hàng năm cho kỳ kế toán bắt đầu hoặc sau ngày 01/07/2002. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Đơn vị cần công bố thông tin nếu áp dụng chuẩn mực này cho kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/07/2002.**
- 57A. **Đoạn 58 đã được sửa đổi bởi IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* ban hành tháng 01/2015. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này đối cho báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017. Các đơn vị được phép áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng IPSAS 33 đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2017 thì các sửa đổi này cũng phải áp dụng cho kỳ báo cáo đó.**
- 57B. **Các đoạn 2 và 3 đã bị xóa bỏ và đoạn 45 được sửa đổi bởi *Khả năng áp dụng các IPSAS*, ban hành tháng 04/2016. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2018. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2018 thì đơn vị phải nêu rõ điều này.**
58. Khi đơn vị áp dụng các IPSAS trên cơ sở dồn tích như được định nghĩa trong

IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* cho mục đích báo cáo tài chính sau ngày có hiệu lực của chuẩn mực này, chuẩn mực này được áp dụng cho báo cáo tài chính năm được lập vào hoặc sau ngày áp dụng các IPSAS.

Cơ sở kết luận

Cơ sở kết luận này kèm theo, nhưng không phải là một phần của IPSAS 11.

Việc sửa đổi IPSAS 11 là do tài liệu Khả năng áp dụng các IPSAS của IPSAB ban hành tháng 04/2016.

BC1. IPSAB đã ban hành *Khả năng áp dụng các IPSAS* vào tháng 4/2016. Thông báo này điều chỉnh các nội dung liên quan ở tất cả các chuẩn mực như sau:

- (a) Xoá bỏ các đoạn chuẩn mực về khả năng áp dụng các chuẩn mực kế toán cho “đơn vị công trừ đơn vị kinh doanh bằng vốn nhà nước (GBE)” trong các nội dung phạm vi của các chuẩn mực;
- (b) Thay thế thuật ngữ GBE với thuật ngữ “đơn vị thương mại trong lĩnh vực công” cho phù hợp; và
- (c) Sửa đổi đoạn 10 của *Lời tựa cho Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế* bằng việc đưa ra mô tả tích cực hơn về các đơn vị trong lĩnh vực công mà các IPSAS hướng đến.

Lý do của những thay đổi này đã được trình bày ở Cơ sở kết luận của IPSAS 1.

Hướng dẫn thực hiện

Tài liệu hướng dẫn này kèm theo, nhưng không phải là một phần của IPSAS 11.

Trình bày thông tin về chính sách kế toán

IG1. Dưới đây là một số ví dụ đối với việc trình bày thông tin về chính sách kế toán của một đơn vị có tham gia vào các hợp đồng xây dựng phi thương mại với các cơ quan khác của chính phủ trên cơ sở thu hồi đầy đủ, thu hồi một phần và không thu hồi chi phí từ các bên còn lại tham gia hợp đồng. Đơn vị này cũng được trao quyền ký kết các hợp đồng xây dựng thương mại với các đơn vị trong khu vực tư nhân và các đơn vị kinh doanh bằng vốn nhà nước, và tham gia vào các hợp đồng xây dựng thu hồi đầy đủ chi phí với một số trường đại học và bệnh viện công.

Các hợp đồng phi thương mại

IG2. Chi phí hợp đồng xây dựng được ghi nhận vào chi phí trong kỳ theo phương pháp tỷ lệ phần trăm hoàn thành, được xác định theo tỷ lệ số giờ lao động thực tế lũy kế đến ngày báo cáo so với tổng số giờ lao động ước tính để hoàn thành hợp đồng. Trong một số trường hợp, một số hoạt động xây dựng và giám sát kỹ thuật nhất định được giao lại cho các nhà thầu phụ thuộc khu vực tư nhân với một mức phí cố định cho việc hoàn thành. Trong trường hợp này, chi phí giao thầu phụ được ghi nhận vào chi phí trong kỳ theo phương pháp tỷ lệ phần trăm hoàn thành cho mỗi hợp đồng thầu phụ.

IG3. Doanh thu của các hợp đồng xây dựng thu hồi đủ chi phí và thu hồi một phần chi phí mà đơn vị tham gia được ghi nhận dựa trên số chi phí có thể thu hồi đã phát sinh trong kỳ, được xác định theo tỷ lệ chi phí có thể thu hồi đã phát sinh đến ngày báo cáo so với tổng chi phí có thể thu hồi ước tính của hợp đồng.

Các hợp đồng thương mại

IG4. Doanh thu của các hợp đồng xây dựng với giá cố định được ghi nhận theo phương pháp tỷ lệ phần trăm hoàn thành, được xác định theo tỷ lệ số giờ lao động thực tế lũy kế đến ngày báo cáo so với tổng số giờ lao động ước tính để hoàn thành hợp đồng.

IG5. Doanh thu của các hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm hoặc hợp đồng dựa trên chi phí được ghi nhận dựa trên số chi phí có thể thu hồi đã phát sinh trong kỳ cộng với phần phí tính thêm đã phát sinh, được xác định theo tỷ lệ chi phí thực tế đã phát sinh đến ngày báo cáo so với tổng chi phí ước tính của hợp đồng.

Xác định doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng

IG6. Các ví dụ dưới đây đề cập đến một hợp đồng xây dựng phi thương mại và một hợp đồng thương mại. Các ví dụ này minh họa cho phương pháp xác định tỷ lệ phần trăm hoàn thành của một hợp đồng xây dựng và thời điểm ghi nhận doanh

thu và chi phí của hợp đồng xây dựng (xem đoạn 30-43 của chuẩn mực này).

Hợp đồng phi thương mại

- IG7. Cục Công trình và dịch vụ (nhà thầu xây dựng) ký hợp đồng xây dựng một cây cầu cho Cục đường bộ và cao tốc. Cục Công trình và dịch vụ nhận kinh phí từ ngân sách. Hợp đồng xây dựng chỉ rõ những yêu cầu xây dựng, bao gồm chi phí dự toán, tiêu chuẩn kỹ thuật, thời gian hoàn thành, nhưng không quy định việc Cục đường bộ và cao tốc phải hoàn trả trực tiếp các chi phí xây dựng. Hợp đồng xây dựng là một tài liệu quản lý kế hoạch và giải trình quan trọng để chứng minh cho thiết kế và chất lượng xây dựng của cây cầu. Hợp đồng được sử dụng làm đầu vào để đánh giá kết quả hoạt động của các nhà thầu xây dựng trong việc cung cấp các dịch vụ theo tiêu chuẩn kỹ thuật đã được thống nhất với các thông số chi phí dự toán. Tài liệu này cũng được sử dụng làm đầu vào để ước tính các chi phí phát sinh trong tương lai.
- IG8. Chi phí xây dựng ước tính ban đầu của hợp đồng là 8,000. Thời gian xây dựng dự kiến là 3 năm. Một cơ quan viện trợ đã đồng ý tài trợ số tiền 4,000 trị giá một nửa chi phí xây dựng – điều khoản này đã được nêu rõ trong hợp đồng.
- IG9. Đến cuối năm thứ nhất, tổng chi phí xây dựng ước tính tăng lên thành 8,050. Cơ quan viện trợ đồng ý tài trợ một nửa số chi phí ước tính tăng lên này.
- IG10. Trong năm thứ 2, theo đề xuất của Cục đường bộ và cao tốc, chính phủ đã phê duyệt phát sinh tăng chi phí xây dựng ước tính là 150. Cơ quan viện trợ đồng ý tài trợ một nửa số chi phí phát sinh tăng này. Tại thời điểm cuối năm thứ 2, tổng chi phí thực tế phát sinh bao gồm số tiền 100 là chi phí cho các vật liệu xây dựng tiêu chuẩn được dự trữ tại công trường để sử dụng cho việc hoàn thành công trình trong năm thứ 3.
- IG11. Cục Công trình và dịch vụ xác định phần công việc hoàn thành của hợp đồng bằng cách tính toán tỷ lệ chi phí thực tế của phần công việc đã thực hiện đến ngày báo cáo so với tổng chi phí ước tính gần nhất để hoàn thành hợp đồng.

IG12. Tổng hợp số liệu tài chính trong thời gian xây dựng như sau:

	Năm 1	Năm 2	Năm 3
Doanh thu hợp đồng đã thỏa thuận ban đầu	4,000	4,000	4,000
Thay đổi	–	100	100
Tổng doanh thu hợp đồng	4,000	4,100	4,100
Chi phí hợp đồng phát sinh đến ngày báo cáo	2,093	6,168	8,200

Chi phí để hoàn thành hợp đồng	5,957	2,032	–
Tổng chi phí thực hiện HĐ ước tính	8,050	8,200	8,200
Tỷ lệ hoàn thành	26%	74%	100%

IG13. Phần công việc hoàn thành của năm thứ 2 (74%) được xác định bằng cách lấy tổng số chi phí đã phát sinh để thực hiện những phần việc đã hoàn thành đến ngày báo cáo trừ đi số chi phí vật liệu tiêu chuẩn trị giá 100 đang dự trữ tại công trường để sử dụng trong năm thứ 3.

IG14. Số liệu doanh thu và chi phí hợp đồng được ghi nhận trên báo cáo kết quả hoạt động trong 3 năm như sau:

	Lũy kế	Ghi nhận trong các năm trước	Ghi nhận trong năm hiện tại
Năm 1			
Doanh thu ($4,000 \times .26$)	1,040		1,040
Chi phí ($8,050 \times .26$)	2,093		2,093
Năm 2			
Doanh thu ($4,100 \times .74$)	3,034	1,040	1,994
Chi phí ($8,200 \times .74$)	6,068	2,093	3,975
Năm 3			
Doanh thu ($4,100 \times 1.00$)	4,100	3,034	1,066
Chi phí ($8,200 \times 1.00$)	8,200	6,068	2,132

Hợp đồng thương mại

IG15. Cục Công trình và dịch vụ (nhà thầu), mặc dù chủ yếu nhận kinh phí từ ngân sách nhưng được phép thực hiện một số công trình xây dựng nhất định trên cơ sở thương mại cho các đơn vị trong khu vực tư nhân. Được Bộ trưởng chấp thuận, Cục đã ký hợp đồng xây dựng thương mại với giá cố định là 9,000 để xây dựng một cây cầu.

IG16. Doanh thu thỏa thuận ban đầu của hợp đồng là 9,000. Chi phí ước tính ban đầu

để thực hiện hợp đồng của nhà thầu là 8,000. Thời gian xây dựng ước tính là 3 năm.

- IG17. Đến cuối năm thứ nhất, chi phí thực hiện hợp đồng ước tính của nhà thầu đã tăng lên thành 8,050.
- IG18. Trong năm thứ 2, khách hàng phê duyệt một thay đổi dẫn đến phát sinh tăng doanh thu là 200 và chi phí phát sinh tăng ước tính là 150. Đến cuối năm thứ 2, chi phí thực tế phát sinh đã bao gồm chi phí vật liệu tiêu chuẩn dự trữ tại công trường trị giá 100 để sử dụng cho việc hoàn tất dự án trong năm thứ 3.
- IG19. Cục Công trình và dịch vụ xác định phần công việc hoàn thành của hợp đồng bằng cách tính toán tỷ lệ chi phí thực tế của phần công việc đã thực hiện đến ngày báo cáo so với tổng chi phí ước tính gần nhất để hoàn thành hợp đồng. Tổng hợp số liệu tài chính trong thời gian xây dựng như sau:

	Năm 1	Năm 2	Năm 3
Doanh thu hợp đồng đã thỏa thuận ban đầu	9,000	9,000	9,000
Thay đổi	–	200	200
Tổng doanh thu hợp đồng	9,000	9,200	9,200
Chi phí hợp đồng phát sinh đến ngày báo cáo	2,093	6,168	8,200
Chi phí để hoàn thành hợp đồng	5,957	2,032	–
Tổng chi phí thực hiện hợp đồng ước tính	8,050	8,200	8,200
Thặng dư ước tính	950	1,000	1,000
Tỷ lệ hoàn thành	26%	74%	100%

IG20. Phần công việc hoàn thành của năm thứ 2 (74%) được xác định bằng cách lấy tổng số chi phí đã phát sinh để thực hiện những phần việc đã hoàn thành đến ngày báo cáo trừ đi số chi phí vật liệu tiêu chuẩn trị giá 100 đang dự trữ tại công trường để sử dụng trong năm thứ 3.

IG21. Số liệu doanh thu, chi phí và thặng dư được ghi nhận trên báo cáo kết quả hoạt

động trong 3 năm như sau:

	Lũy kế		Ghi nhận trong các năm trước	Ghi nhận trong năm hiện tại
Năm 1				
Doanh thu ($9,000 \times .26$)	2,340			2,340
Chi phí ($8,050 \times .26$)	2,093			2,093
Thặng dư	<u>247</u>			<u>247</u>
Năm 2				
Doanh thu ($9,200 \times .74$)	6,808		2,340	4,468
Chi phí ($8,200 \times .74$)	6,068		2,093	3,975
Thặng dư	<u>740</u>		<u>247</u>	<u>493</u>
Năm 3				
Doanh thu ($9,200 \times 1.00$)	9,200		6,808	2,392
Chi phí ($8,200 \times 1.00$)	8,200		6,068	2,132
Thặng dư	<u>1,000</u>		<u>740</u>	<u>260</u>

Trình bày thông tin về hợp đồng

Các hợp đồng được tài trợ từ nguồn viện trợ hoặc kinh phí ngân sách cấp và các hợp đồng thu hồi đầy đủ chi phí

IG22. Cục Công trình và dịch vụ được thành lập gần đây để thực hiện các công trình xây dựng các tòa nhà và hệ thống đường sá chủ chốt cho các đơn vị khác thuộc chính phủ. Mặc dù Cục chủ yếu nhận kinh phí từ ngân sách nhưng được Bộ trưởng cho phép thực hiện một số dự án xây dựng được tài trợ bởi các cơ quan viện trợ trong nước và quốc tế. Đơn vị có thể có khả năng tự xây dựng hoặc ký các hợp đồng phụ. Với sự chấp thuận của Bộ trưởng, Cục cũng có thể thực hiện một số công trình xây dựng trên cơ sở thương mại cho các đơn vị trong khu vực tư nhân và các đơn vị kinh doanh bằng vốn nhà nước và trên cơ sở thu hồi đầy

đủ chi phí cho các trường đại học và bệnh viện công lập.

IG23. Cục Công trình và dịch vụ đã trải qua năm hoạt động đầu tiên. Tất cả các chi phí xây dựng phát sinh đã được thanh toán bằng tiền và tất cả các khoản thanh toán theo tiến độ (với những cơ quan viện trợ cho công trình xây dựng) đã thu được bằng tiền. Cục không có bất kỳ khoản nhận trước nào cho các công trình xây dựng trong kỳ. Chi phí xây dựng phát sinh cho các hợp đồng B và C bao gồm chi phí cho các vật liệu đã mua cho hợp đồng nhưng chưa đưa vào sử dụng đến ngày báo cáo. Không có hợp đồng xây dựng thương mại nào được thực hiện trong năm (Xem các ví dụ về hợp đồng xây dựng thương mại bên dưới.)

- Hợp đồng A được tài trợ bởi nguồn kinh phí ngân sách cấp (Hợp đồng không ghi “doanh thu hợp đồng” như đã định nghĩa.)
- Hợp đồng B được ký với Bộ Giáo dục và Tổ chức viện trợ XX, là cơ quan tài trợ 50% chi phí xây dựng. (50% chi phí xây dựng được hoàn trả bởi các bên còn lại của hợp đồng và đó chính là “doanh thu hợp đồng” như đã định nghĩa.)
- Hợp đồng C được thanh toán bởi Trường đại học quốc gia. (Các điều khoản của hợp đồng quy định rõ tất cả các chi phí của hợp đồng được hoàn trả bởi Trường đại học quốc gia từ nguồn kinh phí xây dựng của trường. Do vậy, “doanh thu hợp đồng” như đã định nghĩa bằng với chi phí của hợp đồng.)

IG24. Tình hình thực hiện 3 hợp đồng xây dựng nêu trên tại thời điểm cuối năm thứ nhất như sau:

	Hợp đồng			Tổng
	A	B	C	
Doanh thu hợp đồng ghi nhận theo đoạn 30	–	225	350	575
Chi phí hợp đồng ghi nhận theo đoạn 30	110	450	350	910
Chi phí hợp đồng tài trợ bởi ngân sách	<u>110</u>	<u>225</u>	<u>–</u>	<u>335</u>
Chi phí hợp đồng phát sinh trong kỳ	110	510	450	1,070
– được ghi nhận vào chi phí (đoạn 30)	110	450	350	910
– được ghi nhận là tài sản (đoạn 35)	–	60	100	160

Doanh thu hợp đồng (xem ở trên)	–	225	350	575
Các khoản thanh toán theo tiến độ (đoạn 52)	–	225	330	555
Doanh thu hợp đồng còn lại chưa tính	–	–	20	20
Các khoản ứng trước (đoạn 52)	–	–	–	–

Số liệu phải trình bày theo chuẩn mực này như sau:

Doanh thu hợp đồng được ghi nhận là doanh thu trong kỳ (đoạn 50(a))		575
Chi phí hợp đồng phát sinh đến ngày báo cáo (đoạn 51(a)) (không có thặng dư đã ghi nhận/trừ thâm hụt đã ghi nhận)		1,070
Tổng số các khoản phải thu từ khách hàng cho công việc xây dựng (được xác định theo đoạn 54 và được trình bày là tài sản theo đoạn 53(a))		150

Số liệu được trình bày theo đoạn 51(a) và 53(a) như sau (<i>Ghi chú: doanh thu hợp đồng B là 50% chi phí hợp đồng</i>)					Số liệu
	A	B	C	Tổng	
Chi phí hợp đồng đã phát sinh	110	510	450	1,070	
Các khoản thanh toán theo tiến độ	0	225	330	555	
Phải thu từ cơ quan viện trợ và khách hàng	–	30	120	150	

IG25. Số liệu trình bày theo yêu cầu của đoạn 51(a) chính là số liệu của kỳ hiện tại bởi vì những thông tin giải trình này liên quan đến năm hoạt động đầu tiên.

Hợp đồng thương mại

IG26. Cục Công trình và dịch vụ đã thành lập Chi cục công trình xây dựng quốc gia để thực hiện những công trình xây dựng trên cơ sở thương mại cho các đơn vị kinh doanh bằng vốn nhà nước và các đơn vị trong khu vực tư nhân theo chỉ đạo và phê duyệt của Bộ trưởng. Chi cục đã trải qua năm hoạt động đầu tiên. Tất cả các chi phí xây dựng phát sinh đã được thanh toán bằng tiền và tất cả các khoản thanh toán theo tiến độ và các khoản ứng trước đều đã thu được bằng tiền. Chi phí xây dựng phát sinh cho các hợp đồng B, C và E bao gồm chi phí cho các vật liệu đã mua cho hợp đồng nhưng chưa đưa vào sử dụng đến ngày báo cáo. Đối với các hợp đồng B, C, và E, khách hàng đã ứng trước cho một phần công việc chưa được thực hiện.

IG27. Tình hình thực hiện 5 hợp đồng xây dựng tại thời điểm cuối năm thứ nhất như sau:

	Hợp đồng						Tổng
	A	B	C	D	E		
Doanh thu hợp đồng ghi nhận theo đoạn 30	145	520	380	200	55	1,300	
Chi phí hợp đồng được ghi nhận theo đoạn 30	110	450	350	250	55	1,215	
Thâm hụt dự kiến được ghi nhận theo đoạn 44	–	–	–	40	30	70	
Thặng dư được ghi nhận trừ thâm hụt được ghi nhận	35	70	30	(90)	(30)	15	
Chi phí hợp đồng đã phát sinh trong kỳ	110	510	450	250	100	1,420	
Chi phí hợp đồng đã phát sinh được ghi nhận là chi phí trong kỳ theo đoạn 30	110	450	350	250	55	1,215	
Chi phí hợp đồng liên quan đến các hoạt động trong tương lai được ghi nhận là tài sản theo đoạn 35	–	60	100	–	45	205	
Doanh thu hợp đồng (xem ở trên)	145	520	380	200	55	1,300	

Các khoản thanh toán theo tiến độ (đoạn 52)	100	520	380	180	55	1,235
Doanh thu hợp đồng còn lại chưa tính	45	–	–	20	–	65
Các khoản ứng trước (đoạn 52)	–	80	20	–	25	125
Số liệu phải trình bày theo chuẩn mực này như sau:						
Doanh thu hợp đồng được ghi nhận là doanh thu trong kỳ (đoạn 50(a))						1,300
Chi phí hợp đồng đã phát sinh và thặng dư đã ghi nhận (trừ thâm hụt đã ghi nhận) đến ngày báo cáo (đoạn 51(a))						1,435
Các khoản ứng trước đã nhận (đoạn 51(b))						125
Tổng số các khoản phải thu từ khách hàng cho công việc xây dựng - được trình bày là tài sản theo đoạn 53(a)						220
Tổng số các khoản còn nợ khách hàng cho công việc xây dựng - được trình bày là nợ phải trả theo đoạn 53(b)						(20)
Số liệu được trình bày theo đoạn 51(a), 53(a) và 53(b) được tính toán như sau:						
	A	B	C	D	E	Tổng
Chi phí xây dựng đã phát sinh	110	510	450	250	100	1,420
Thặng dư đã ghi nhận trừ chi phí đã ghi nhận	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1,435
Các khoản thanh toán theo tiến độ	100	520	380	180	55	1,235
Phải thu khách hàng	45	60	100	–	15	220
Phải trả khách hàng	–	–	–	(20)	–	(20)

IG28. Số liệu trình bày theo yêu cầu của đoạn 51(a) chính là số liệu của kỳ hiện tại bởi vì những thông tin giải trình này liên quan đến năm hoạt động đầu tiên.

So sánh với IAS 11

IPSAS 11, *Hợp đồng xây dựng* về cơ bản được rút ra từ IAS 11, *Hợp đồng xây dựng*. Những khác biệt chính giữa IPSAS 11 và IAS 11 như sau:

- Các diễn giải bổ sung đối với các nội dung trong IAS 11 được thêm vào IPSAS 11 để làm rõ việc áp dụng chuẩn mực đối với kế toán trong các đơn vị công.
- IPSAS 11 sử dụng các thuật ngữ khác trong một số trường hợp nhất định so với IAS 11. Ví dụ cơ bản nhất là các thuật ngữ “doanh thu”, “báo cáo kết quả hoạt động”. Thuật ngữ tương đương trong IAS 11 là “thu nhập” và “báo cáo thu nhập”.
- Phạm vi của IPSAS 11 bao gồm các thỏa thuận ràng buộc không có hình thức là hợp đồng pháp lý.
- Phạm vi của IPSAS 11 bao gồm các hợp đồng dựa trên chi phí và các hợp đồng phi thương mại.
- IPSAS 11 làm rõ rằng yêu cầu ghi nhận khoản thâm hụt dự tính của một hợp đồng ngay khi chắc chắn là chi phí thực hiện hợp đồng sẽ vượt quá doanh thu hợp đồng chỉ áp dụng với những hợp đồng mà ngay từ thời điểm bắt đầu thực hiện đã dự kiến rằng tổng chi phí hợp đồng sẽ được thu hồi đầy đủ từ các bên còn lại của hợp đồng.
- IPSAS 11 bao gồm các ví dụ bổ sung để minh họa cho việc áp dụng chuẩn mực đối với các hợp đồng xây dựng phi thương mại.

Các chuẩn mực kế toán công quốc tế, Dự thảo, Tài liệu tham vấn, Hướng dẫn thực hành được khuyến nghị và các ấn phẩm khác của IPSASB đều do IFAC phát hành và thuộc bản quyền của IFAC.

IPSASB và IFAC không chịu trách nhiệm về tổn thất gây ra cho bất kỳ ai thực hiện hoặc không thực hiện các hành động bất kỳ dựa trên các ấn phẩm này, cho dù tổn thất đó là do sơ suất hay nguyên nhân nào khác.

“Ủy ban Chuẩn mực kế toán công quốc tế”, “Chuẩn mực kế toán công quốc tế”, “Hướng dẫn thực hành được khuyến nghị”, “Liên đoàn kế toán quốc tế”, “IPSASB”, “IPSAS”, “RPG”, “IFAC”, logo IPSASB và logo IFAC là thương hiệu của IFAC, hoặc thương hiệu và nhãn hiệu dịch vụ đã đăng ký của IFAC tại Hoa Kỳ và các quốc gia khác.

Bản quyền © tháng 9 năm 2018 của Liên đoàn Kế toán Quốc tế (IFAC). Đã đăng ký Bản quyền. Phải có chấp thuận bằng văn bản từ IFAC trước khi sao chép, lưu trữ hoặc truyền tải, hoặc để thực hiện các mục đích sử dụng tương tự khác đối với tài liệu này, ngoại trừ trường hợp tài liệu chỉ được sử dụng cho mục đích cá nhân, phi thương mại. Địa chỉ liên hệ: permissions@ifa.org.

ISBN: 978-1-60815-362-6

Sổ tay chuẩn mực kế toán công quốc tế, phiên bản năm 2018, của Ủy ban chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) do Liên đoàn kế toán quốc tế xuất bản tháng 9 năm 2018 bằng tiếng Anh, đã được Cục Quản lý giám sát kế toán, kiểm toán- Bộ Tài chính Việt Nam dịch sang tiếng Việt vào tháng 4 năm 2023, và được IFAC cho phép sử dụng. Quá trình biên dịch Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế của IPSASB, phiên bản 2018, đã được IFAC xem xét và việc dịch thuật được thực hiện theo “Tuyên bố Chính sách— Chính sách Dịch các Ấn phẩm của Liên đoàn Kế toán Quốc tế.” Toàn bộ nội dung đã được phê duyệt Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế của IPSASB, Phiên bản 2018, là nội dung do IFAC xuất bản bằng tiếng Anh. IFAC không chịu trách nhiệm đối với tính chính xác và đầy đủ của bản dịch hoặc đối với các hành động có thể xảy ra sau đó.

Bản tiếng Anh của Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế, Phiên bản 2018 © 2018 của IFAC. Đã được đăng ký bản quyền.

Bản tiếng Việt của Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế, Phiên bản 2018 © 2023 của IFAC. Đã được đăng ký bản quyền.

Tiêu đề gốc: Sổ tay Chuẩn mực kế toán công quốc tế, phiên bản 2018; ISBN: 978-1-60815-362-6.

Liên hệ với Permissions@ifac.org để được phép sao chép, lưu trữ hoặc truyền tải hoặc thực hiện các mục đích sử dụng tương tự khác đối với tài liệu này.