

**QUYẾT ĐỊNH**

**Công bố 6 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 2**

**BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH**

*Căn cứ Luật Kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20 tháng 11 năm 2015;*

*Căn cứ Nghị định số 174/2016/NĐ-CP ngày 30 tháng 12 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kế toán;*

*Căn cứ Nghị định số 87/2017/NĐ-CP ngày 26 tháng 7 năm 2017 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;*

*Thực hiện Quyết định số 1299/QĐ-BTC ngày 31 tháng 7 năm 2019 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc phê duyệt Đề án công bố hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam;*

*Theo đề nghị của Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán; căn cứ yêu cầu thực tế triển khai áp dụng chuẩn mực kế toán công Việt Nam.*

**QUYẾT ĐỊNH:**

**Điều 1.** Phê duyệt 6 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 2 nêu tại các phụ lục kèm theo bao gồm:

1. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 05 “Chi phí đi vay” (Phụ lục số 01);
2. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09 “Doanh thu từ các giao dịch trao đổi” (Phụ lục số 02);
3. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11 “Hợp đồng xây dựng” (Phụ lục số 03);
4. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 14 “Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm” (Phụ lục số 04);
5. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 “Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi” (Phụ lục số 05);

6. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 24 “Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính” (Phụ lục số 06).

**Điều 2.** Tổ chức thực hiện:

1. Giao Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán:

a. Căn cứ nội dung các chuẩn mực kế toán công đã ban hành, nghiên cứu trình cấp có thẩm quyền bổ sung, sửa đổi các chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị kế toán trong lĩnh vực công và các văn bản pháp luật có liên quan, phù hợp với quy định hiện hành về cơ chế tài chính công và ngân sách nhà nước, trình Bộ trưởng Bộ Tài chính Thông tư hướng dẫn chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị theo từng lĩnh vực hoạt động theo lộ trình phù hợp.

b. Phối hợp với các đơn vị liên quan, tiếp tục nghiên cứu các chuẩn mực kế toán công theo kế hoạch nêu trong Quyết định số 1299/QĐ-BTC ngày 31 tháng 7 năm 2019 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc phê duyệt Đề án công bố hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam, trình Bộ trưởng Bộ Tài chính đề công bố các chuẩn mực tiếp theo.

2. Giao Thủ trưởng các đơn vị có liên quan thuộc, trực thuộc Bộ Tài chính, căn cứ chức năng, nhiệm vụ được giao, nghiên cứu, đào tạo, phổ biến nội dung chuẩn mực kế toán công Việt Nam, vận dụng các thông lệ tốt, phù hợp để làm căn cứ đề xuất và tham mưu cho Bộ về việc cải cách cơ chế chính sách trong khu vực công của Việt Nam.

**Điều 3.** Quyết định này có hiệu lực thi hành kể từ ngày ký.

**Điều 4.** Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán; Vụ trưởng Vụ Tổ chức cán bộ; Vụ trưởng Vụ Pháp chế; Chánh văn phòng Bộ và các đơn vị có liên quan chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này. /s/

**Nơi nhận:**

- Lãnh đạo Bộ;
- Như Điều 4;
- Lưu: VT, QLKT (50 bản).

**KT. BỘ TRƯỞNG  
THỨ TRƯỞNG**



**Tạ Anh Tuấn**

## CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 05

### CHI PHÍ ĐI VAY

(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 05 “Chi phí đi vay” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 5 “Chi phí đi vay” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 05 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 số 05 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 5 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 5 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2000, 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 05 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 05 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 05. 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.

## VPSAS 05 - CHI PHÍ ĐI VAY

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 05  
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 05 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1366/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 09: Doanh thu từ các giao dịch trao đổi;
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11: Hợp đồng xây dựng;
- 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 05 - CHI PHÍ ĐI VAY****NỘI DUNG**

*Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 05 “Chi phí đi vay” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 37. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.*

	<b>Đoạn</b>
<b>I. QUY ĐỊNH CHUNG.....</b>	<b>1-11</b>
<b>Mục đích.....</b>	<b>1</b>
<b>Phạm vi.....</b>	<b>2-3</b>
<b>Định nghĩa.....</b>	<b>4</b>
Chi phí đi vay.....	5
Đơn vị kinh tế.....	6-8
Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng.....	9
Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu.....	10
Tài sản dở dang.....	11
<b>II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....</b>	<b>12-37</b>
<b>Chi phí đi vay - Phương pháp chuẩn.....</b>	<b>12-14</b>
Ghi nhận.....	12-13
Trình bày thông tin.....	14
<b>Chi phí đi vay - Phương pháp thay thế được chấp nhận.....</b>	<b>15-36</b>
Ghi nhận.....	15-18
Chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hóa.....	19-27
Thời điểm bắt đầu vốn hóa.....	28-30
Tạm ngừng vốn hóa.....	31-32
Chấm dứt vốn hóa.....	33-36
<b>Trình bày thông tin.....</b>	<b>37</b>
<b>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</b>	

## I. QUY ĐỊNH CHUNG

### Mục đích

1. Chuẩn mực này quy định phương pháp kế toán đối với chi phí đi vay. Nguyên tắc chung là phải ghi nhận ngay chi phí đi vay vào chi phí của đơn vị. Tuy nhiên chuẩn mực này có quy định việc vốn hóa chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang theo phương pháp thay thế được chấp nhận.

### Phạm vi

2. **Chuẩn mực này được áp dụng trong kế toán chi phí đi vay.**
3. Chuẩn mực này không áp dụng đối với chi phí thực tế hoặc chi phí cơ hội của tài sản rỗng/vốn chủ sở hữu.

### Định nghĩa

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

**Chi phí đi vay là tiền lãi vay và các chi phí khác có liên quan đến việc vay vốn mà đơn vị phải gánh chịu.**

**Tài sản dở dang là một tài sản cần có một khoảng thời gian đủ dài (trên 12 tháng) để có thể đưa vào trạng thái sẵn sàng sử dụng theo mục đích định trước hoặc để bán.**

**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.**

### Chi phí đi vay

5. Chi phí đi vay có thể bao gồm:
  - (a) Lãi phải trả cho các khoản thấu chi và các khoản vay ngắn hạn, dài hạn;
  - (b) Phần phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội liên quan đến các khoản vay;
  - (c) Phần phân bổ các khoản phụ phí phát sinh liên quan đến việc thu xếp các khoản vay; và
  - (d) Các khoản phí tài chính trong các thỏa thuận thuê tài chính và nhượng quyền dịch vụ.

### Đơn vị kinh tế

6. Thuật ngữ “đơn vị kinh tế” được sử dụng trong chuẩn mực này để chỉ một tập hợp bao gồm một đơn vị kiểm soát và tất cả các đơn vị chịu kiểm soát của đơn vị đó cho mục đích lập báo cáo tài chính.
7. Các thuật ngữ khác có thể sử dụng thay thế để chỉ đơn vị kinh tế là “đơn vị hợp nhất”, “đơn vị kế toán cấp trên” và “đơn vị dự toán cấp I”.



8. Một đơn vị kinh tế có thể bao gồm cả các đơn vị hoạt động vì mục đích xã hội theo chức năng, nhiệm vụ được giao và mục đích thương mại. Ví dụ Bộ có thể bao gồm các đơn vị hành chính nhà nước chi sử dụng ngân sách nhà nước hoạt động theo chức năng, nhiệm vụ được giao và cả các đơn vị sự nghiệp công lập vừa thực hiện nhiệm vụ được giao và vừa thực hiện hoạt động cung cấp dịch vụ theo quy định của pháp luật.

### **Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng**

9. Tài sản là phương tiện để các đơn vị trong lĩnh vực công (đơn vị) thực hiện các hoạt động theo chức năng, nhiệm vụ của mình. Những tài sản được sử dụng để trực tiếp tạo ra luồng tiền vào thường được coi là “lợi ích kinh tế tương lai”. Những tài sản được sử dụng để cung cấp hàng hóa, dịch vụ phù hợp với mục đích hoạt động của một đơn vị nhưng không trực tiếp tạo ra luồng tiền vào thường được coi là “dịch vụ tiềm tàng”. Để bao quát toàn bộ mục đích sử dụng tài sản, chuẩn mực này sử dụng thuật ngữ “lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng” để mô tả đầy đủ các đặc điểm cơ bản của tài sản.

### **Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu**

10. Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu là thuật ngữ được sử dụng trong chuẩn mực này để chỉ phần giá trị còn lại của tài sản trong báo cáo tình hình tài chính sau khi đã trừ hết nợ phải trả. Tài sản ròng/vốn chủ sở hữu có thể dương hoặc âm. Các thuật ngữ khác có thể được sử dụng thay thế cho thuật ngữ tài sản ròng/vốn chủ sở hữu, với điều kiện các thuật ngữ đó có ý nghĩa rõ ràng (ví dụ tài sản thuần).

### **Tài sản dở dang**

11. Các ví dụ về tài sản dở dang bao gồm tòa nhà văn phòng, bệnh viện, tài sản cơ sở hạ tầng như cầu, đường, nhà máy sản xuất năng lượng và hàng tồn kho... cần có một khoảng thời gian trên 12 tháng để có thể đưa vào trạng thái sẵn sàng sử dụng hoặc để bán. Các khoản đầu tư khác và các tài sản được sản xuất thường xuyên trong một khoảng thời gian từ 12 tháng trở xuống không được coi là tài sản dở dang. Các tài sản đã ở trạng thái sẵn sàng sử dụng theo mục đích định trước hoặc để bán khi được mua vào cũng không được coi là tài sản dở dang.

## **II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ**

### **Chi phí đi vay - Phương pháp chuẩn**

#### **Ghi nhận**

12. **Chi phí đi vay phải được ghi nhận vào chi phí phát sinh trong kỳ.**
13. Theo phương pháp chuẩn, chi phí đi vay được ghi nhận là chi phí phát sinh trong kỳ không kê khoản vay được sử dụng như thế nào.

#### **Trình bày thông tin**

14. **Báo cáo tài chính phải trình bày thông tin về chính sách kế toán áp dụng đối với chi phí đi vay.**

## **Chi phí đi vay - Phương pháp thay thế được chấp nhận**

### **Ghi nhận**

15. **Chi phí đi vay phải được ghi nhận vào chi phí phát sinh trong kỳ, trừ khi các chi phí này được vốn hóa phù hợp với đoạn 16 của chuẩn mực này.**
16. **Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang phải được vốn hóa vào giá trị của tài sản đó. Chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hóa được xác định theo quy định của chuẩn mực này.**
17. Theo phương pháp thay thế được chấp nhận, chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất một tài sản được tính vào giá trị của tài sản đó. Các chi phí đi vay này được vốn hóa vào giá trị của tài sản khi (a) chắc chắn mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị và (b) chi phí đó có thể xác định một cách đáng tin cậy. Các chi phí đi vay khác phải được ghi nhận vào chi phí phát sinh trong kỳ.
18. **Nếu đơn vị áp dụng phương pháp thay thế được chấp nhận thì phải áp dụng một cách nhất quán đối với tất cả các khoản chi phí đi vay phát sinh trực tiếp liên quan đến việc đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất tất cả các tài sản dở dang của đơn vị.**

### **Chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hóa**

19. Chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất một tài sản dở dang là các chi phí đi vay có thể tránh được nếu các khoản chi cho tài sản dở dang đó không được thực hiện. Khi đơn vị có khoản đi vay sử dụng riêng cho một tài sản dở dang cụ thể thì phần chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến tài sản dở dang đó có thể xác định được ngay.
20. Đơn vị có thể gặp khó khăn trong việc xác định mối quan hệ trực tiếp giữa các khoản vay cụ thể với một tài sản dở dang và khó xác định khoản vay có thể tránh được; ví dụ khi hoạt động tài chính của đơn vị được điều phối tập trung, hoặc khi đơn vị kinh tế sử dụng một số công cụ nợ để vay vốn theo các mức lãi suất khác nhau và sau đó cho các đơn vị khác trong cùng đơn vị kinh tế này vay lại với các mức lãi suất khác nhau. Các khoản vốn vay tập trung có thể được chuyển cho các đơn vị khác trong đơn vị kinh tế dưới hình thức cho vay, viện trợ hoặc góp vốn. Các khoản vốn chuyển giao này có thể không chịu lãi hoặc chỉ chịu một phần lãi thực tế. Theo đó, việc xác định số chi phí đi vay có liên quan trực tiếp đến việc đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang sẽ gặp khó khăn và đơn vị cần phải thực hiện các xét đoán phù hợp.
21. **Trong trường hợp khoản vốn vay riêng biệt được sử dụng cho mục đích có được một tài sản dở dang thì đơn vị phải xác định chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hóa là chi phí đi vay thực tế phát sinh từ khoản vay đó trừ (-) đi các khoản thu nhập từ việc đầu tư tạm thời khoản vốn vay đó.**
22. Để bố trí nguồn tài chính cho một tài sản dở dang, đơn vị có thể đi vay vốn. Theo đó có thể phát sinh chi phí đi vay trước khi sử dụng các khoản vay cho tài



sản dở dang. Trong trường hợp này, nếu các khoản vay thường được đem đầu tư tạm thời cho đến khi thực hiện việc đầu tư, xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang thì khi xác định chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hóa trong kỳ, các khoản thu nhập phát sinh từ việc đầu tư khoản vốn vay đó phải được trừ (-) vào chi phí đi vay phát sinh.

23. Trong trường hợp có khoản vay chung và sử dụng cho một tài sản dở dang thì số chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hóa được xác định bằng cách áp dụng một tỷ lệ vốn hóa đối với các khoản chi cho tài sản đó. Tỷ lệ vốn hóa được xác định theo bình quân gia quyền của các khoản chi phí đi vay áp dụng đối với tất cả các khoản vay chưa trả trong kỳ của đơn vị. Tuy nhiên, đơn vị không tính vào đây chi phí đi vay của các khoản vay riêng biệt cho mục đích có được tài sản dở dang cho đến khi hoàn thành phần lớn tất cả các hoạt động cần thiết để chuẩn bị cho tài sản đó sẵn sàng sử dụng theo mục đích đã định trước hoặc để bán. Số chi phí đi vay được vốn hóa trong kỳ không được lớn hơn tổng số chi phí đi vay phát sinh trong kỳ đó.
24. Chỉ các khoản chi phí đi vay tương ứng với các khoản vay của đơn vị mới được vốn hóa. Khi đơn vị kiểm soát đi vay vốn và chuyển xuống cho một đơn vị chịu kiểm soát mà không tính lãi hoặc chỉ tính một phần lãi thì đơn vị chịu kiểm soát chỉ được vốn hóa phần chi phí đi vay mà bản thân đơn vị đó phải gánh chịu. Khi đơn vị chịu kiểm soát nhận được một khoản vốn góp hoặc một khoản tài trợ vốn mà không phải chịu lãi thì đơn vị đó không phải gánh chịu bất kỳ khoản chi phí đi vay nào, do đó cũng không được vốn hóa bất kỳ chi phí nào.
25. Khi một đơn vị kiểm soát chuyển vốn vay cho một đơn vị chịu kiểm soát mà chỉ tính một phần lãi thì đơn vị chịu kiểm soát có thể vốn hóa phần chi phí đi vay mà bản thân đơn vị đó phải gánh chịu. Trong báo cáo tài chính của đơn vị kinh tế, toàn bộ chi phí đi vay có thể được vốn hóa vào tài sản dở dang, với điều kiện các bút toán điều chỉnh hợp nhất phù hợp phải được thực hiện để loại trừ các chi phí đã được đơn vị chịu kiểm soát vốn hóa.
26. Khi một đơn vị kiểm soát chuyển vốn vay cho một đơn vị chịu kiểm soát mà không tính lãi thì cả đơn vị kiểm soát và đơn vị chịu kiểm soát đều không đáp ứng tiêu chuẩn vốn hóa chi phí đi vay. Tuy nhiên, nếu đơn vị kinh tế đáp ứng tiêu chuẩn vốn hóa chi phí đi vay thì có thể thực hiện vốn hóa chi phí đi vay đó vào tài sản dở dang trong các báo cáo tài chính của đơn vị kinh tế.
27. Khi tính chi phí đi vay bình quân có thể tính cho tất cả các khoản vay của đơn vị kiểm soát và các đơn vị chịu kiểm soát; hoặc mỗi đơn vị chịu kiểm soát có thể sử dụng chi phí đi vay bình quân áp dụng cho các khoản vay của chính đơn vị đó.

#### **Thời điểm bắt đầu vốn hóa**

28. Việc vốn hóa chi phí đi vay vào giá trị của tài sản dở dang được bắt đầu khi:
  - (a) Các khoản chi cho tài sản đó bắt đầu phát sinh;

**(b) Chi phí đi vay bắt đầu phát sinh; và**

**(c) Các hoạt động cần thiết để chuẩn bị đưa tài sản vào sử dụng theo mục đích đã định trước hoặc để bán đang được triển khai.**

29. Các khoản chi cho tài sản dở dang chi bao gồm các khoản chi phải thanh toán bằng tiền, chuyển giao tài sản hoặc chấp nhận các khoản lãi phải trả. Giá trị ghi sổ bình quân của tài sản trong kỳ, bao gồm cả chi phí đi vay đã được vốn hóa trước đó thường là căn cứ hợp lý để xác định tỷ lệ vốn hóa áp dụng trong kỳ.
30. Các hoạt động cần thiết để chuẩn bị đưa tài sản vào sử dụng theo mục đích đã định trước hoặc để bán không chi bao gồm hoạt động xây dựng tài sản. Các hoạt động này còn bao gồm các công việc về mặt kỹ thuật và hành chính thực hiện trước khi tiến hành việc xây dựng, ví dụ các hoạt động liên quan đến việc xin giấy phép xây dựng. Tuy nhiên, các hoạt động này không bao gồm việc nắm giữ tài sản và không có hoạt động sản xuất hoặc triển khai nào nhằm thay đổi trạng thái của tài sản diễn ra. Ví dụ chi phí đi vay phát sinh trong giai đoạn chuẩn bị mặt bằng được vốn hóa trong kỳ diễn ra các hoạt động chuẩn bị mặt bằng; tuy nhiên trường hợp mặt bằng đã được mua để xây dựng nhà cửa nhưng không có bất kỳ hoạt động triển khai nào thì chi phí đi vay phát sinh trong giai đoạn này không đủ điều kiện vốn hóa.

#### **Tạm ngừng vốn hóa**

31. **Việc vốn hóa chi phí đi vay phải được tạm ngừng trong giai đoạn mà hoạt động triển khai bị gián đoạn và chi phí đi vay phát sinh đó phải được ghi nhận vào chi phí trong kỳ.**
32. Chi phí đi vay có thể phát sinh trong khoảng thời gian các hoạt động cần thiết để chuẩn bị đưa tài sản vào sử dụng theo mục đích đã định trước hoặc để bán bị gián đoạn. Các chi phí này là chi phí để nắm giữ tài sản đã hoàn thành một phần và không đủ điều kiện vốn hóa. Tuy nhiên việc vốn hóa chi phí đi vay thường không bị tạm ngừng trong khoảng thời gian các hoạt động kỹ thuật và hành chính quan trọng đang được thực hiện. Việc vốn hóa chi phí đi vay cũng không bị tạm ngừng khi sự gián đoạn tạm thời là một phần cần thiết của quá trình đưa tài sản vào trạng thái sẵn sàng sử dụng theo mục đích đã định trước hoặc để bán. Ví dụ, việc vốn hóa vẫn được tiếp tục trong khoảng thời gian cần để hoàn thiện hàng tồn kho hoặc khi mực nước cao làm gián đoạn việc xây dựng một cây cầu, nếu hiện tượng mực nước lên cao đó là phổ biến trong thời gian xây dựng cầu ở địa phương đó.

#### **Chấm dứt vốn hóa**

33. **Việc vốn hóa chi phí đi vay phải được chấm dứt khi tất cả các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa tài sản dở dang vào trạng thái sẵn sàng sử dụng theo mục đích định trước hoặc để bán đã hoàn thành.**
34. Trong trường hợp tài sản đã sẵn sàng đưa vào sử dụng theo mục đích định trước hoặc để bán khi quá trình xây dựng tài sản đã hoàn thành nhưng một số công việc hành chính thường xuyên liên quan có thể vẫn còn tiếp tục; nếu có các thay

đôi nhỏ, ví dụ trang trí tài sản theo yêu cầu của người mua hoặc người sử dụng, mà các hoạt động này chưa hoàn tất thì các hoạt động chủ yếu vẫn được coi là đã hoàn thành.

35. **Khi quá trình xây dựng một tài sản dở dang đã hoàn thành từng hạng mục và mỗi hạng mục có thể đưa vào sử dụng được trong khi các hạng mục khác vẫn đang tiếp tục xây dựng, thì việc vốn hóa chi phí đi vay phải chấm dứt khi tất cả các hoạt động chủ yếu cần thiết cho việc chuẩn bị đưa hạng mục đó vào sử dụng theo mục đích định trước hoặc để bán đã hoàn thành.**
36. Ví dụ về tài sản dở dang trong đó mỗi hạng mục có thể đưa vào sử dụng trong khi các hạng mục khác vẫn đang được xây dựng như tổ hợp văn phòng có thể bao gồm nhiều tòa nhà, mỗi tòa nhà có thể sử dụng riêng biệt. Các ví dụ khác về tài sản dở dang cần hoàn thành toàn bộ trước khi bất kỳ hạng mục nào có thể đưa vào sử dụng như (a) phòng mổ trong bệnh viện chỉ được đưa vào sử dụng khi tất cả các phần việc xây dựng bệnh viện đó đã hoàn thành, (b) nhà máy xử lý nước thải nơi có rất nhiều công đoạn được thực hiện theo trình tự tại các hạng mục khác nhau của nhà máy và (c) cây cầu trên một con đường cao tốc.

### **Trình bày thông tin**

37. **Báo cáo tài chính phải trình bày các thông tin sau:**
  - (a) **Chính sách kế toán áp dụng đối với chi phí đi vay;**
  - (b) **Tổng số chi phí đi vay được vốn hóa trong kỳ; và**
  - (c) **Tỷ lệ vốn hóa được sử dụng để xác định số chi phí đi vay đủ điều kiện vốn hóa (trong trường hợp cần sử dụng tỷ lệ vốn hóa đối với các khoản vay chung)./.**

**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**

<b>Số hiệu VPSAS 05</b>	<b>Số hiệu IPSAS 5</b>
1	
2	1
3	4
4	5
5	6
6	7
7	8
8	9
9	10
10	12
11	13
12	14
13	15
14	16
15	17
16	18
17	19
18	20
19	21

<b>Số hiệu VPSAS 05</b>	<b>Số hiệu IPSAS 5</b>
20	22
21	23
22	24
23	25
24	26
25	27
26	28
27	29
28	31
29	32
30	33
31	34
32	35
33	36
34	37
35	38
36	39
37	40

**CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 09**  
**DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH TRAO ĐỔI**  
(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 09 “Doanh thu từ các giao dịch trao đổi” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 9 “Doanh thu từ các giao dịch trao đổi” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09 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 09 không quy định những nội dung của chuẩn mực kế toán công quốc tế số 9 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 9 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 09 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 09 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 9. 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 09 (năm 2022), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

<b>STT</b>	<b>Tên chuẩn mực kế toán công</b>	<b>Đoạn có nội dung tham chiếu</b>
1	Thuê tài sản	9
2	Nông nghiệp	9
3	Đầu tư vào đơn vị liên doanh, liên kết	9
4	Ghi nhận và xác định giá trị của các công cụ tài chính	9
5	Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng	39



**VPSAS 9 - DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH TRAO ĐỔI**  
**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09**  
**(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 9 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1366/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 11: Hợp đồng xây dựng;
- 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 9 - DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH TRAO ĐỔI**  
**NỘI DUNG**

*Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09 “Doanh thu từ các giao dịch trao đổi” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 39. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.*

	<b>Đoạn</b>
<b>I. QUY ĐỊNH CHUNG.....</b>	<b>1-12</b>
<b>Mục đích .....</b>	<b>1</b>
<b>Phạm vi .....</b>	<b>2-9</b>
<b>Định nghĩa .....</b>	<b>10-12</b>
Doanh thu .....	11-12
<b>II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....</b>	<b>13-39</b>
<b>Xác định doanh thu .....</b>	<b>13-16</b>
<b>Nhận biết giao dịch .....</b>	<b>17</b>
<b>Doanh thu cung cấp dịch vụ .....</b>	<b>18-26</b>
<b>Doanh thu bán hàng hóa .....</b>	<b>27-31</b>
<b>Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức, lợi nhuận được chia.....</b>	<b>32-37</b>
<b>Trình bày thông tin .....</b>	<b>38-39</b>
<b>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</b>	

## I. QUY ĐỊNH CHUNG

### Mục đích

1. Chuẩn mực này sử dụng thuật ngữ “doanh thu” bao hàm cả doanh thu và thu nhập khác. Một số khoản mục nhất định cũng được ghi nhận là doanh thu được đề cập đến trong các chuẩn mực khác không thuộc phạm vi của chuẩn mực này. Ví dụ thu nhập từ thanh lý tài sản cố định được đề cập riêng trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*” và không được đề cập trong chuẩn mực này.

Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định phương pháp kế toán đối với doanh thu phát sinh từ các giao dịch trao đổi.

Vấn đề cơ bản đối với kế toán doanh thu là khi nào đơn vị được phép ghi nhận doanh thu. Doanh thu được ghi nhận khi (a) có khả năng chắc chắn về sự gia tăng của lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị và (b) các lợi ích kinh tế này có thể được xác định một cách đáng tin cậy. Chuẩn mực này xác định các trường hợp đáp ứng tiêu chí ghi nhận doanh thu và hướng dẫn thực tế cho việc áp dụng các tiêu chí đó.

### Phạm vi

2. **Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này để kế toán doanh thu phát sinh từ các giao dịch trao đổi và các sự kiện sau đây:**
  - (a) **Cung cấp dịch vụ;**
  - (b) **Bán hàng hóa; và**
  - (c) **Tiền lãi, tiền bản quyền và cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản được phân phối tương tự do việc cho phép các đơn vị khác sử dụng tài sản của mình.**
3. Chuẩn mực này không áp dụng đối với doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi.
4. Các đơn vị trong lĩnh vực công (đơn vị) có thể thu được doanh thu từ các giao dịch trao đổi hoặc không trao đổi. Giao dịch trao đổi là giao dịch trong đó một đơn vị nhận được tài sản, dịch vụ hoặc nợ phải trả được giảm trừ và trực tiếp thanh toán cho đơn vị khác trong giao dịch bằng một giá trị tương đương (thông thường dưới hình thức hàng hóa, dịch vụ hoặc quyền sử dụng tài sản). Ví dụ về các giao dịch trao đổi bao gồm:
  - (a) Giao dịch mua, bán hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ; hoặc
  - (b) Giao dịch cho thuê bất động sản, nhà xưởng, thiết bị theo giá thị trường.
5. Doanh thu trao đổi và doanh thu không trao đổi được phân biệt dựa vào bản chất hơn là hình thức của giao dịch. Ví dụ về các giao dịch không trao đổi phát

sinh doanh thu bao gồm: Chính phủ thu các khoản phí, lệ phí, thuế trực thu hoặc gián thu; các khoản tài trợ, viện trợ.

6. Việc cung cấp dịch vụ thông thường sẽ do đơn vị thực hiện trong một khoảng thời gian đã được thỏa thuận trước. Dịch vụ có thể được cung cấp trong một kỳ hoặc nhiều kỳ. Ví dụ, doanh thu trao đổi từ dịch vụ do các đơn vị công cung cấp có thể bao gồm cung cấp nhà ở, nước sạch, quản lý đường bộ. Doanh thu từ thỏa thuận cung cấp dịch vụ có liên quan trực tiếp đến các hợp đồng xây dựng, ví dụ như các dịch vụ quản lý dự án hoặc kiến trúc không thuộc phạm vi của chuẩn mực này mà được quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11 "*Hợp đồng xây dựng*".
7. Hàng hóa bao gồm (a) hàng hóa do đơn vị tự sản xuất ra để bán, ví dụ như các ấn phẩm, (b) hàng hóa đơn vị mua để bán lại, ví dụ như các loại hàng hóa thương mại hoặc các tài sản khác nắm giữ để bán lại.
8. Doanh thu phát sinh từ việc cho phép các đơn vị khác sử dụng tài sản của mình có thể bao gồm:
  - (a) Tiền lãi là số thu được do cho phép đơn vị khác sử dụng tiền hoặc tương đương tiền của mình hoặc cho các đơn vị khác nợ;
  - (b) Tiền bản quyền là số thu được do cho phép các đơn vị khác sử dụng các tài sản dài hạn của mình. Ví dụ như quyền sở hữu trí tuệ, nhãn hiệu, quyền tác giả, phần mềm máy tính, tiền cấp quyền khai thác tài nguyên khoáng sản; và
  - (c) Cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản phân phối tương tự là khoản thặng dư được phân phối cho người nắm giữ khoản đầu tư vào đơn vị tương ứng với tỷ lệ nắm giữ.
9. Chuẩn mực này không áp dụng với các loại doanh thu phát sinh từ:
  - (a) Các thỏa thuận giao dịch cho thuê (được quy định trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thuê tài sản);
  - (b) Cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản phân phối tương tự phát sinh từ các khoản đầu tư được hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu (được quy định trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về đầu tư vào đơn vị liên doanh, liên kết);
  - (c) Lãi từ bán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị (xem Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17);
  - (d) Các hợp đồng bảo hiểm;
  - (e) Thay đổi về giá trị hợp lý của các tài sản tài chính và nợ phải trả tài chính hoặc thu nhập từ thanh lý các khoản mục này;
  - (f) Thay đổi về giá trị của các tài sản ngắn hạn khác;
  - (g) Ghi nhận lần đầu và thay đổi về giá trị hợp lý của các tài sản sinh học liên

quan đến hoạt động nông nghiệp;

- (h) Ghi nhận lần đầu các sản phẩm nông nghiệp; và
- (i) Hoạt động khai khoáng.

### **Định nghĩa**

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

**Giao dịch trao đổi** là giao dịch trong đó đơn vị nhận được tài sản hoặc dịch vụ, hoặc nợ phải trả được giảm trừ và thanh toán trực tiếp cho đơn vị khác tham gia giao dịch bằng một giá trị tương đương (thông thường là tiền, hàng hóa, dịch vụ hoặc quyền sử dụng tài sản).

**Giá trị hợp lý** là giá trị tài sản có thể trao đổi hoặc giá trị một khoản nợ được thanh toán giữa các bên có đầy đủ hiểu biết và tự nguyện trong một giao dịch trao đổi ngang giá.

**Giao dịch không trao đổi** là các giao dịch không phải là giao dịch trao đổi. Trong một giao dịch không trao đổi, đơn vị nhận tài sản từ đơn vị khác mà không thanh toán trực tiếp bằng một giá trị tương đương hoặc chuyển giao tài sản cho đơn vị khác mà không được thanh toán trực tiếp bằng một giá trị tương đương.

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.

### **Doanh thu**

11. Doanh thu bao gồm tổng giá trị của các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị đã thu được hoặc sẽ thu được. Các khoản thu hộ cho Chính phủ hoặc các đơn vị khác thuộc Chính phủ hoặc các bên thứ ba không làm tăng lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng của đơn vị, do đó không làm tăng tài sản ròng hoặc giảm nợ phải trả của đơn vị đó. Vì vậy, số tiền thu hộ không được coi là doanh thu, ví dụ việc thu hộ tiền điện và điện thoại cho các đơn vị cung cấp dịch vụ điện năng và điện thoại. Tương tự, trong quan hệ đại lý, tổng số thu vào lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng của bên nhận đại lý bao gồm cả số thu hộ cho đơn vị thuê đại lý, số này không làm tăng tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của bên nhận đại lý. Do đó, doanh thu của bên nhận đại lý không bao gồm số thu hộ mà chỉ bao gồm số hoa hồng đã nhận được hoặc sẽ nhận được từ việc thu hộ.
12. Các khoản thu từ dòng tiền liên quan đến các khoản vay không đáp ứng định nghĩa doanh thu vì (a) chúng dẫn tới sự thay đổi tương đương giữa tài sản và nợ phải trả và (b) không có ảnh hưởng tới tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị. Các khoản thu từ dòng tiền liên quan đến các khoản vay được trình bày trực tiếp trên báo cáo tình hình tài chính và được ghi tăng vào số dư tài sản và nợ phải trả.

## II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

### Xác định doanh thu

13. Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của khoản đã thu được hoặc sẽ thu được.
14. Doanh thu của một giao dịch thường được xác định trên cơ sở thỏa thuận giữa đơn vị và người mua hoặc người sử dụng tài sản, dịch vụ của đơn vị. Doanh thu được xác định theo giá trị hợp lý của khoản đã thu được hoặc sẽ thu được, sau khi đã trừ các khoản chiết khấu thương mại hoặc giảm giá (nếu có).
15. Trong phần lớn các trường hợp, đơn vị có doanh thu dưới hình thức tiền hoặc tương đương tiền, được xác định bằng số tiền và tương đương tiền đã thu được hoặc sẽ thu được. Tuy nhiên, khi luồng tiền và tương đương tiền của doanh thu chỉ nhận được trong tương lai thì giá trị hợp lý của doanh thu có thể thấp hơn giá trị danh nghĩa của số tiền đã thu được hoặc sẽ thu được. Ví dụ khi bán hàng, một đơn vị có thể cho người mua nợ tiền không lãi suất hoặc chấp nhận giấy nhận nợ có lãi suất thấp hơn lãi suất thị trường. Khi thỏa thuận hình thành nên một giao dịch tài chính, giá trị hợp lý được xác định bằng cách quy đổi tất cả các khoản tiền sẽ thu được trong tương lai về giá trị hiện tại theo một lãi suất chiết khấu nhất định. Lãi suất chiết khấu có thể được xác định bằng một trong các cách sau:
  - (a) Lãi suất chiết khấu số tiền danh nghĩa thu được từ hợp đồng bán hàng và cung cấp dịch vụ trong tương lai về số tiền phải thanh toán hiện tại cho hàng hóa và dịch vụ đã bán; hoặc
  - (b) Lãi suất hiện hành của một công cụ tài chính tương tự do một đơn vị có cùng thang điểm tín dụng phát hành.

Số chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị danh nghĩa của khoản tiền sẽ thu được trong tương lai được ghi nhận là tiền lãi theo hướng dẫn ở đoạn 32 và 33.

16. Khi đơn vị trao đổi hoặc hoán đổi hàng hóa dịch vụ để lấy hàng hóa dịch vụ tương tự về bản chất và giá trị thì giao dịch đó không được coi là giao dịch tạo ra doanh thu. Đây là các trường hợp thường xảy ra với các loại hàng hóa như dầu hoặc sữa, trong đó những người bán hàng trao đổi hoặc hoán đổi hàng hóa ở nhiều khu vực khác nhau để đáp ứng kịp thời nhu cầu của một khu vực cụ thể. Khi hàng hóa hoặc dịch vụ được bán hoặc trao đổi để đổi lấy hàng hóa hoặc dịch vụ không có cùng bản chất thì giao dịch đó được coi là giao dịch tạo ra doanh thu. Trong trường hợp này doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ đã nhận sau khi điều chỉnh cho số tiền hoặc tương đương tiền phải trả thêm hoặc được thu thêm (nếu có). Khi giá trị hợp lý của hàng hóa và dịch vụ đã nhận không thể xác định một cách đáng tin cậy, doanh thu được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa và dịch vụ đem đi trao đổi sau khi điều chỉnh cho số tiền hoặc tương đương tiền phải trả thêm hoặc được nhận thêm (nếu có).



## **Nhận biết giao dịch**

17. Tiêu chí ghi nhận trong chuẩn mực này thường được áp dụng riêng cho từng giao dịch. Tuy nhiên, trong một số trường hợp nhất định, tiêu chí ghi nhận phải được áp dụng riêng biệt cho từng bộ phận của một giao dịch đơn lẻ nhằm phản ánh chính xác bản chất của giao dịch. Ví dụ, khi giá bán của một sản phẩm đã bao gồm một khoản xác định cho các dịch vụ sau bán hàng thì khoản đó chỉ được ghi nhận là doanh thu khi dịch vụ được thực hiện. Ngược lại, tiêu chí nhận biết có thể được áp dụng đồng thời cho hai hay nhiều giao dịch nếu các giao dịch đó có quan hệ mật thiết với nhau trong một chuỗi giao dịch mà ảnh hưởng của mỗi giao dịch chỉ có thể xác định được bằng cách xâu chuỗi tất cả các giao dịch. Ví dụ, đơn vị phải xem xét đồng thời cả hai giao dịch trong trường hợp bán một loại hàng hóa và đồng thời ký kết một thỏa thuận mua lại chính hàng hóa đó tại một thời điểm sau này.

## **Doanh thu cung cấp dịch vụ**

18. **Doanh thu của giao dịch cung cấp dịch vụ được ghi nhận khi kết quả của giao dịch đó được ước tính một cách đáng tin cậy. Trường hợp giao dịch cung cấp dịch vụ liên quan đến nhiều kỳ kế toán thì doanh thu phải được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành của dịch vụ tại ngày kết thúc kỳ kế toán khi kết quả của giao dịch đó có thể được ước tính một cách đáng tin cậy. Kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ có thể ước tính một cách đáng tin cậy khi thỏa mãn tất cả các điều kiện sau:**
- (a) Doanh thu được xác định một cách đáng tin cậy;**
  - (b) Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó;**
  - (c) Phần công việc đã hoàn thành của dịch vụ được xác định một cách đáng tin cậy tại ngày kết thúc kỳ kế toán; và**
  - (d) Chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ có thể được xác định một cách đáng tin cậy.**
19. Việc ghi nhận doanh thu tương ứng với phần công việc hoàn thành của dịch vụ thường được gọi là xác định doanh thu theo tỷ lệ hoàn thành. Theo phương pháp này, doanh thu được ghi nhận tương ứng với khối lượng dịch vụ đã cung cấp trong cùng kỳ báo cáo. Ví dụ, một đơn vị cung cấp dịch vụ giáo dục trong nhiều kỳ sẽ ghi nhận doanh thu tương ứng với phần công việc trong kỳ đã hoàn tất. Việc ghi nhận doanh thu theo phương pháp này cung cấp thông tin hữu ích về kết quả hoạt động cung cấp dịch vụ của đơn vị trong kỳ. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11 cũng yêu cầu ghi nhận doanh thu theo phương pháp này. Các quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11 thường được áp dụng để ghi nhận doanh thu và chi phí của các giao dịch cung cấp dịch vụ.
20. Chỉ được ghi nhận doanh thu khi đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ giao dịch. Tuy nhiên, trong trường hợp đơn vị

có khả năng không thu hồi được số tiền trước đó đã ghi nhận là doanh thu thì đơn vị phải kế toán số tiền không có khả năng thu hồi vào chi phí thay vì ghi giảm doanh thu đã ghi nhận trước đó.

21. 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 trong việc cung cấp hoặc nhận dịch vụ;
- (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 trong quá trình cung cấp dịch vụ 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.

22. Mức độ hoàn thành của giao dịch cung cấp dịch vụ có thể xác định bằng nhiều phương pháp khác nhau. Đơn vị phải sử dụng phương pháp phù hợp để xác định khối lượng dịch vụ đã hoàn thành một cách đáng tin cậy. Tùy thuộc vào bản chất của dịch vụ, các phương pháp có thể sử dụng là:

- (a) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành;
- (b) Tỷ lệ phần trăm giữa khối lượng dịch vụ hoàn thành đến ngày kết thúc kỳ kế toán với tổng khối lượng dịch vụ phải thực hiện; hoặc
- (c) Tỷ lệ phần trăm của chi phí đã phát sinh đến ngày kết thúc kỳ kế toán so với tổng chi phí ước tính để hoàn thành toàn bộ dịch vụ. Chi có chi phí liên quan đến việc thực hiện dịch vụ mới được tính vào chi phí phát sinh đến ngày kết thúc kỳ kế toán và tổng chi phí ước tính để hoàn tất toàn bộ dịch vụ.

Phần công việc đã hoàn thành không phụ thuộc vào các khoản thanh toán định kỳ hay các khoản ứng trước của khách hàng.

23. Trường hợp một dịch vụ được thực hiện bằng nhiều hoạt động không xác định được bằng cách tách biệt trong một khoảng thời gian nhất định, doanh thu được ghi nhận theo phương pháp đường thẳng trong suốt khoảng thời gian đó, trừ khi có bằng chứng chỉ ra rằng có phương pháp khác xác định được khối lượng hoàn thành ở từng giai đoạn một cách tốt hơn. Khi có một hoạt động cụ thể quan trọng hơn tất cả các hoạt động khác, thì đơn vị chỉ được ghi nhận doanh thu khi hoạt động quan trọng này được hoàn tất.

24. **Khi kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ không được ước tính một cách đáng tin cậy, đơn vị chỉ được ghi nhận doanh thu tương ứng với chi phí đã phát sinh và có khả năng thu hồi được.**

25. Trong giai đoạn đầu của giao dịch cung cấp dịch vụ, kết quả của giao dịch thường không được ước tính một cách đáng tin cậy. Tuy nhiên, đơn vị có khả

năng sẽ thu hồi được một số chi phí liên quan đến giao dịch đã phát sinh. Vì vậy, đơn vị chỉ được ghi nhận doanh thu bằng chi phí đã phát sinh và có khả năng thu hồi được. Đơn vị không được ghi nhận bất kỳ khoản thặng dư nào liên quan đến giao dịch vì kết quả của giao dịch không được ước tính một cách đáng tin cậy.

26. Khi (a) kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ không được ước tính một cách đáng tin cậy và (b) đơn vị không chắc chắn có thể thu hồi được các chi phí đã phát sinh thì đơn vị không được ghi nhận doanh thu và phần chi phí đã phát sinh được ghi nhận vào chi phí trong kỳ. Khi đơn vị có thể ước tính được kết quả của giao dịch một cách chắc chắn, doanh thu được ghi nhận theo hướng dẫn ở đoạn 18 thay vì hướng dẫn ở đoạn 24.

### **Doanh thu bán hàng hóa**

27. **Doanh thu phát sinh từ việc bán hàng hóa phải được ghi nhận khi thỏa mãn tất cả các điều kiện sau:**
- (a) **Đơn vị đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa cho người mua;**
  - (b) **Đơn vị không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như chủ sở hữu của hàng hóa đó cũng như không còn quyền kiểm soát đối với hàng hóa;**
  - (c) **Doanh thu được xác định một cách đáng tin cậy;**
  - (d) **Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ giao dịch bán hàng hóa đó; và**
  - (e) **Chi phí phát sinh liên quan đến giao dịch bán hàng hóa có thể được xác định một cách đáng tin cậy.**
28. Đơn vị phải xác định thời điểm chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa cho người mua trong từng trường hợp cụ thể. Trong phần lớn các trường hợp, việc chuyển giao rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu trùng với việc chuyển giao quyền pháp lý hoặc quyền sở hữu cho người mua. Tuy nhiên, trong một số trường hợp nhất định, việc chuyển giao rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu không trùng với thời điểm chuyển giao quyền pháp lý hoặc quyền sở hữu.
29. Nếu đơn vị vẫn chịu phần lớn rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa thì giao dịch không được coi là bán hàng và đơn vị không được ghi nhận doanh thu. Đơn vị vẫn chịu phần lớn rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa dưới nhiều hình thức khác nhau, ví dụ:
- (a) Đơn vị có nghĩa vụ phải đảm bảo cho tài sản hoạt động bình thường mà nghĩa vụ này không bao gồm trong các điều khoản bảo hành thông thường;
  - (b) Khi việc thanh toán tiền mua hàng là chưa chắc chắn và phụ thuộc vào

người mua hàng, ví dụ trường hợp một nhà xuất bản cung cấp sách giáo khoa cho các trường học và số lượng sách không bán hết sẽ bị trả lại;

- (c) Khi hàng hóa đã giao còn chờ lắp đặt và việc lắp đặt này là một phần quan trọng của hợp đồng mà đơn vị chưa hoàn thành; và
  - (d) Khi người mua có quyền hủy bỏ giao dịch mua hàng vì lý do đã được nêu rõ trong hợp đồng và đơn vị không chắc chắn về khả năng hàng bán có bị trả lại hay không.
30. Trong trường hợp đơn vị chỉ còn nắm giữ phần nhỏ rủi ro gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa, giao dịch được coi là hoạt động bán hàng và đơn vị được ghi nhận doanh thu. Ví dụ, đơn vị vẫn còn nắm giữ các giấy tờ liên quan đến quyền sở hữu hàng hóa nhằm đảm bảo thu hồi được đầy đủ số nợ. Trong trường hợp đó, nếu đơn vị đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu hàng hóa cho người mua thì giao dịch được coi là hoạt động bán hàng và đơn vị được ghi nhận doanh thu. Một ví dụ khác về việc giao dịch bán hàng được coi là đã hoàn tất và đơn vị chỉ còn nắm giữ phần nhỏ rủi ro liên quan đến hàng hóa là khi đơn vị phải trả lại tiền cho người mua nếu hàng hóa không đáp ứng được yêu cầu của người mua. Trong trường hợp này, đơn vị ghi nhận doanh thu tại thời điểm bán hàng, miễn là đơn vị có khả năng ước tính các khoản tiền phải hoàn lại trong tương lai một cách đáng tin cậy và ghi nhận nợ phải trả đối với khoản tiền phải hoàn lại đó dựa vào kinh nghiệm và các yếu tố khác có liên quan.
31. Doanh thu chỉ được ghi nhận khi đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ giao dịch. Trong một số trường hợp, khả năng thu được là chưa chắc chắn cho đến khi nhận được tiền hoặc khi yếu tố không chắc chắn đã được xử lý. Ví dụ, doanh thu có thể phụ thuộc vào khả năng cung ứng hàng hóa của một đơn vị khác cũng tham gia vào như một phần của hợp đồng và nếu có nghi ngờ về khả năng này thì việc ghi nhận doanh thu có thể phải hoãn lại cho đến khi việc đó đã xảy ra. Khi hàng hóa được cung ứng thì yếu tố không chắc chắn đã bị loại bỏ và doanh thu được ghi nhận. Tuy nhiên, trong trường hợp đơn vị có khả năng không thu được số tiền trước đó đã ghi nhận là doanh thu thì đơn vị phải ghi nhận số tiền không có khả năng thu được vào chi phí thay vì ghi giảm doanh thu đã ghi nhận trước đó.

**Doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản được phân phối tương tự**

32. **Doanh thu phát sinh từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản được phân phối tương tự do việc cho phép các đơn vị khác sử dụng tài sản của mình được ghi nhận theo hướng dẫn phương pháp kế toán tại đoạn 33 khi:**
- (a) **Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ giao dịch; và**
  - (b) **Doanh thu có thể xác định một cách đáng cậy.**

33. **Doanh thu được ghi nhận trên cơ sở như sau:**
- (a) **Tiền lãi được ghi nhận trên cơ sở thời gian và lãi suất thực tế từng kỳ;**
  - (b) **Tiền bản quyền được ghi nhận trên cơ sở số tiền đơn vị được nhận phù hợp với từng hợp đồng cụ thể; và**
  - (c) **Cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản được phân phối tương tự được ghi nhận khi đơn vị được quyền nhận chúng.**
34. Lãi suất thực tế của một tài sản là tỷ lệ lãi dùng để quy đổi các dòng tiền tương lai nhận được trong suốt thời gian sử dụng tài sản về giá trị ghi sổ ban đầu của tài sản. Doanh thu tiền lãi bao gồm số phân bổ của các khoản chiết khấu, phụ trội hoặc chênh lệch giữa giá trị ghi sổ ban đầu của một công cụ nợ và giá trị của nó khi đáo hạn.
35. Khi tiền lãi chưa thu của một khoản đầu tư đã được dồn tích trước khi đơn vị mua lại khoản đầu tư đó thì đơn vị phải tách riêng tiền lãi của giai đoạn trước khi mua và tiền lãi của giai đoạn sau khi mua; đơn vị chỉ ghi nhận doanh thu đối với tiền lãi của giai đoạn sau khi mua. Cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản được phân phối tương tự từ công cụ vốn được tính trên thặng dư thuần trước khi mua thì các khoản này được ghi giảm trừ vào giá vốn của khoản đầu tư. Nếu không thể tách riêng từng giai đoạn, cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản được phân phối tương tự được ghi nhận toàn bộ vào doanh thu trừ khi có bằng chứng rõ ràng rằng số tiền thu được đó là một phần thu hồi giá vốn của khoản đầu tư.
36. Tiền bản quyền, ví dụ như quyền khai thác dầu mỏ, tiền cấp quyền khai thác tài nguyên nước thường được ghi nhận theo cơ sở dồn tích căn cứ vào điều khoản của các hợp đồng liên quan, trừ khi bản chất của hợp đồng cho thấy ghi nhận doanh thu trên cơ sở khác phù hợp hơn.
37. Doanh thu chỉ được ghi nhận khi đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ giao dịch. Tuy nhiên, trong trường hợp đơn vị có khả năng không thu hồi được số tiền trước đó đã ghi nhận là doanh thu thì đơn vị phải ghi nhận số tiền không có khả năng thu hồi vào chi phí mà không được ghi giảm doanh thu.

### **Trình bày thông tin**

38. **Đơn vị phải thuyết minh:**
- (a) **Chính sách kế toán áp dụng trong việc ghi nhận doanh thu, bao gồm các phương pháp sử dụng để xác định phần công việc hoàn thành của giao dịch cung cấp dịch vụ;**
  - (b) **Giá trị của mỗi loại doanh thu lớn được ghi nhận trong kỳ, bao gồm doanh thu phát sinh từ:**
    - (i) **Việc cung cấp dịch vụ;**
    - (ii) **Việc bán hàng hóa;**

- (iii) Tiền lãi;
  - (iv) Tiền bản quyền; và
  - (v) Cổ tức, lợi nhuận được chia hoặc các khoản được phân phối tương tự; và
- (c) Giá trị doanh thu phát sinh không bằng tiền từ việc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ đã bao gồm trong mỗi loại nêu trên.
39. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng hướng dẫn việc trình bày thông tin về các tài sản tiềm tàng và nợ phải trả tiềm tàng. Tài sản tiềm tàng và nợ phải trả tiềm tàng có thể phát sinh từ các khoản mục như chi phí bảo hành, kiện tụng, bị phạt hoặc các khoản thiệt hại khác có thể 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**

<b>Số hiệu VPSAS 09</b>	<b>Số hiệu IPSAS 9</b>
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

<b>Số hiệu VPSAS 09</b>	<b>Số hiệu IPSAS 9</b>
21	22
22	23
23	24
24	25
25	26
26	27
27	28
28	29
29	30
30	31
31	32
32	33
33	34
34	35
35	36
36	37
37	38
38	39
39	40

# 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:

<b>STT</b>	<b>Tên chuẩn mực kế toán công</b>	<b>Đoạn có nội dung tham chiếu</b>
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.*

	<b>Đoạn</b>
<b>I. QUY ĐỊNH CHUNG.....</b>	<b>1-10</b>
Mục đích.....	1
Phạm vi.....	2
<b>Định nghĩa.....</b>	<b>3-10</b>
Hợp đồng xây dựng.....	4-9
Nhà thầu.....	10
<b>II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....</b>	<b>11-55</b>
<b>Kết hợp và phân tách hợp đồng xây dựng.....</b>	<b>11-14</b>
<b>Doanh thu hợp đồng xây dựng.....</b>	<b>15-21</b>
<b>Chi phí hợp đồng xây dựng.....</b>	<b>22-28</b>
<b>Ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng.....</b>	<b>29-42</b>
<b>Ghi nhận các khoản thâm hụt dự kiến.....</b>	<b>43-47</b>
<b>Những thay đổi trong ước tính.....</b>	<b>48</b>
<b>Trình bày thông tin.....</b>	<b>49-55</b>
<b>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</b>	

## 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 cấu 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

phận 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 nhân rồi 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

**CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 14**  
**CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY**  
**KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN NĂM**

*(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 14 "*Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm*" được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 14 "*Các sự kiện phát sinh sau ngày báo cáo*" và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 14 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 14 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 14 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 14 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2006, 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 14 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 14 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 14. 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 14 (năm 2022), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

<b>STT</b>	<b>Tên chuẩn mực kế toán công</b>	<b>Đoạn có nội dung tham chiếu</b>
1	Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng	9; 23; 29
2	Hợp nhất trong lĩnh vực công	29

## **VPSAS 14 - CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN NĂM**

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 14  
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 14 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1366/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 11: Hợp đồng xây dựng;
- 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 14 - CÁC SỰ KIỆN PHÁT SINH SAU NGÀY  
KẾT THÚC KỲ KẾ TOÁN NĂM**

**NỘI DUNG**

*Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 14 “Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 29. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.*

	<b>Đoạn</b>
<b>I. QUY ĐỊNH CHUNG.....</b>	<b>1-3</b>
<b>Mục đích .....</b>	<b>1</b>
<b>Phạm vi .....</b>	<b>2</b>
<b>Định nghĩa.....</b>	<b>3</b>
<b>II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....</b>	<b>4-29</b>
<b>Phê duyệt báo cáo tài chính để phát hành .....</b>	<b>4-6</b>
<b>Ghi nhận và xác định giá trị .....</b>	<b>7-14</b>
Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh.....	8-9
Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh.....	10-11
Phân phối lợi nhuận hoặc các khoản phân phối tương tự .....	12-14
<b>Hoạt động liên tục .....</b>	<b>15-23</b>
Tái cấu trúc .....	23
<b>Trình bày thông tin .....</b>	<b>24-29</b>
Thuyết minh thông tin về ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành.....	24-25
Cập nhật thông tin về các sự kiện tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.....	26-27
Thông tin về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh.....	28-29
<b>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</b>	

## I. QUY ĐỊNH CHUNG

### Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định:
  - (a) Khi nào một đơn vị trong lĩnh vực công (đơn vị) cần điều chỉnh báo cáo tài chính của mình cho những sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm; và
  - (b) Việc trình bày thông tin về ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành và các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

Chuẩn mực này cũng quy định đơn vị không được lập báo cáo tài chính trên cơ sở hoạt động liên tục nếu các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm chỉ ra rằng giả định về hoạt động liên tục là không phù hợp.

### Phạm vi

2. Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này để kế toán và trình bày thông tin về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

### Định nghĩa

3. Thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực này được hiểu như sau:

**Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm** là các sự kiện tích cực hoặc tiêu cực xảy ra trong khoảng thời gian từ sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành. Có hai loại sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm được xác định là:

- (a) Các sự kiện cung cấp bằng chứng về các sự việc đã tồn tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm (các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh); và
- (b) Các sự kiện chỉ ra dấu hiệu về các sự việc phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm (các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh).

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.

## II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

### Phê duyệt báo cáo tài chính để phát hành

4. Để xác định các sự kiện đáp ứng định nghĩa sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì cần phải xác định ngày kết thúc kỳ kế toán năm và ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành. Ngày kết thúc kỳ kế toán năm là ngày cuối cùng của kỳ báo cáo năm mà các báo cáo tài chính phản ánh. Ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành là ngày các báo cáo tài chính

được người có thẩm quyền ký để phát hành. Ý kiến kiểm toán được đưa ra dựa trên các báo cáo tài chính đã được phê duyệt này. Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm là tất cả các sự kiện tích cực hoặc tiêu cực xảy ra trong khoảng thời gian từ ngày kết thúc kỳ kế toán năm đến ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành, ngay cả khi các sự kiện này xảy ra sau khi (a) công bố thông tin về thặng dư hoặc thâm hụt, (b) phê duyệt báo cáo tài chính của một đơn vị chịu kiểm soát, (c) công bố một số thông tin khác được lựa chọn liên quan đến báo cáo tài chính.

5. Quy trình lập và phê duyệt báo cáo tài chính để phát hành có thể khác biệt giữa các loại hình đơn vị. Điều này có thể phụ thuộc vào tính chất hoạt động của đơn vị, cấu trúc tổ chức quản trị, quy định pháp lý liên quan đến đơn vị đó và các thủ tục phải tuân thủ khi lập và phê duyệt báo cáo tài chính.
6. Trong một số trường hợp, bước cuối cùng trong quy trình phê duyệt là đơn vị phải trình báo cáo tài chính cho một cơ quan khác (ví dụ như Quốc hội hoặc Hội đồng nhân dân), cơ quan này có thể có quyền yêu cầu thay đổi báo cáo tài chính đã được kiểm toán. Trong các trường hợp khác, việc nộp báo cáo tài chính cho cơ quan khác chỉ mang tính chất thủ tục, cơ quan này có thể không có quyền yêu cầu sửa đổi báo cáo. Ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành sẽ được xác định căn cứ quy định pháp luật có liên quan.

### **Ghi nhận và xác định giá trị**

7. Trong khoảng thời gian giữa ngày kết thúc kỳ kế toán năm và ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành, các cơ quan hoặc người có thẩm quyền có thể công bố một số chủ trương, kế hoạch liên quan đến một số vấn đề cụ thể. Các dự định được công bố này có yêu cầu phải ghi nhận như các sự kiện cần điều chỉnh hay không phụ thuộc vào (a) các chủ trương, kế hoạch này có cung cấp thêm thông tin về các sự việc đã tồn tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm và (b) có đủ bằng chứng cho thấy các chủ trương, kế hoạch này có khả năng sẽ được thực hiện hay không. Trong phần lớn các trường hợp, việc công bố các chủ trương, kế hoạch không dẫn đến việc ghi nhận các sự kiện cần điều chỉnh. Thay vào đó, các thông tin này được trình bày là các sự kiện không điều chỉnh.

### **Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh**

8. **Đơn vị phải điều chỉnh các số liệu đã được ghi nhận trên báo cáo tài chính để phản ánh các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh.**
9. Một số ví dụ về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cần điều chỉnh mà đơn vị phải điều chỉnh các số liệu đã được ghi nhận trên báo cáo tài chính năm hoặc ghi nhận thêm các khoản mục trước đây chưa ghi nhận:
  - (a) Phán quyết của tòa án về một vụ tranh chấp pháp lý sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm xác nhận rằng đơn vị có nghĩa vụ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Đơn vị ghi nhận một khoản dự phòng mới hoặc điều chỉnh bất kỳ khoản dự phòng nào đã được ghi nhận từ trước liên quan đến vụ

tranh chấp pháp lý này theo quy định của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng;

- (b) Thông tin tiếp nhận được sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm chỉ ra rằng một tài sản đã bị tổn thất vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc giá trị tồn thất đã ghi nhận trước đó đối với tài sản này cần phải được điều chỉnh. Ví dụ:
  - (i) Việc một bên nợ bị phá sản sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm chỉ ra rằng đã có tổn thất đối với khoản phải thu tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm; và
  - (ii) Việc bán hàng tồn kho sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có thể cung cấp bằng chứng về giá trị thuần có thể thực hiện được của hàng tồn kho tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm;
- (c) Việc xác định sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm về giá gốc của tài sản đã mua trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm hoặc số thu được từ bán tài sản trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm;
- (d) Việc xác định sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm về số doanh thu đã thu được trong kỳ báo cáo phải chia sẻ với một đơn vị khác theo thỏa thuận chia sẻ doanh thu đã ký kết trong kỳ báo cáo;
- (e) Việc xác định sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm về khoản tiền thường phải thanh toán cho nhân viên nếu như đơn vị có nghĩa vụ pháp lý hiện tại hoặc ngầm định sẽ phải trả cho nhân viên tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm do kết quả của các sự kiện diễn ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm;
- (f) Việc phát hiện ra gian lận hoặc sai sót chỉ ra rằng báo cáo tài chính chưa chính xác; và
- (g) Việc cấp có thẩm quyền, trong khoảng thời gian giữa ngày kết thúc kỳ kế toán năm và ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành, đồng ý bổ sung vào dự toán năm trước số dự toán ứng trước của các năm sau mà đơn vị đã dùng để mua sắm tài sản cố định trong năm trước.

#### **Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh**

10. **Đơn vị không phải điều chỉnh số liệu đã ghi nhận trên báo cáo tài chính để phản ánh các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh.**
11. Ví dụ về sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh: Đơn vị được giao nhiệm vụ thực hiện các chương trình dịch vụ cộng đồng nhất định, trong khoảng thời gian sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành đơn vị có quyết định chia thêm lợi ích một cách trực tiếp hay gián tiếp cho những đối tượng tham gia các chương trình này. Đơn vị sẽ không điều chỉnh số chi phí đã ghi nhận trên báo cáo tài chính của kỳ báo cáo hiện tại, tuy nhiên trong trường hợp thông tin là trọng yếu có thể bổ sung thuyết minh theo quy định tại đoạn 28 của chuẩn

mục này.

### **Phân phối lợi nhuận hoặc các khoản phân phối tương tự**

12. **Nếu đơn vị công bố số lợi nhuận hoặc các khoản phân phối tương tự sẽ chi trả sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, thì đơn vị không ghi nhận các khoản phân phối này là khoản nợ phải trả tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.**
13. Việc phân phối lợi nhuận có thể phát sinh trong lĩnh vực công khi đơn vị chia lợi nhuận cho các bên tham gia góp vốn. Ngoài ra, một số đơn vị theo cơ chế tài chính phải nộp các khoản phân phối thu nhập cho đơn vị cấp trên.
14. Nếu việc phân phối lợi nhuận hoặc các khoản phân phối tương tự (đã được phê duyệt) được công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành, thì đơn vị không được ghi nhận khoản phân phối này là khoản nợ phải trả tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm vì nghĩa vụ vẫn chưa phát sinh tại thời điểm đó. Các khoản phân phối lợi nhuận hoặc các khoản phân phối tương tự đó được trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “*Trình bày báo cáo tài chính*”. Việc phân phối lợi nhuận và các khoản phân phối tương tự không bao gồm khoản hoàn trả vốn góp.

### **Hoạt động liên tục**

15. Đơn vị phải xác định giá định hoạt động liên tục của đơn vị có phù hợp hay không. Tuy nhiên, việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục thường phù hợp với các đơn vị riêng lẻ hơn là toàn Chính phủ. Ví dụ, một đơn vị trong lĩnh vực công có thể sẽ không còn khả năng hoạt động liên tục nếu như cơ quan có thẩm quyền quyết định chuyển giao toàn bộ hoạt động của đơn vị đó cho một đơn vị khác. Tuy nhiên, việc tái cấu trúc này không ảnh hưởng đến việc đánh giá khả năng hoạt động liên tục của Chính phủ.
16. **Đơn vị không được lập báo cáo tài chính trên cơ sở hoạt động liên tục nếu những người có trách nhiệm lập báo cáo tài chính hoặc cấp quản trị của đơn vị xác định sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm rằng (a) có kế hoạch giải thể đơn vị hoặc ngừng hoạt động hoặc (b) bắt buộc đơn vị phải giải thể hoặc ngừng hoạt động.**
17. Khi đánh giá liệu giá định hoạt động liên tục có phù hợp với một đơn vị riêng lẻ hay không, những người có trách nhiệm lập báo cáo tài chính và/hoặc cấp quản trị của đơn vị cần phải xem xét nhiều yếu tố. Các yếu tố có thể bao gồm tình hình hoạt động hiện tại và tương lai của đơn vị, các kế hoạch tái cấu trúc đã được công bố hay đang hoạch định, khả năng tiếp tục được cơ quan có thẩm quyền cấp kinh phí và các nguồn kinh phí thay thế dự kiến (nếu cần thiết).
18. Trường hợp các đơn vị hoạt động theo cơ chế được ngân sách cấp kinh phí thì vấn đề hoạt động liên tục nhìn chung chỉ phát sinh khi cơ quan có thẩm quyền công bố kế hoạch ngừng cấp kinh phí cho đơn vị.
19. Một số đơn vị lĩnh vực công có thể phải tự bảo đảm phần lớn hoặc toàn bộ kinh

phí hoạt động và được thu hồi chi phí cung cấp hàng hóa, dịch vụ từ các đối tượng sử dụng. Đối với các đơn vị này, sự giảm sút trong kết quả hoạt động và tình hình tài chính sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có thể là dấu hiệu cho thấy cần phải xem xét liệu giả định hoạt động liên tục có còn phù hợp hay không.

20. Nếu giả định hoạt động liên tục không còn phù hợp, chuẩn mực này yêu cầu đơn vị phải phản ánh điều này trong báo cáo tài chính. Ảnh hưởng của sự thay đổi này sẽ phụ thuộc vào từng tình huống cụ thể của mỗi đơn vị, ví dụ như hoạt động được chuyển giao cho một đơn vị khác hoặc bị giải thể. Đơn vị phải thực hiện các đánh giá để xác định liệu có thay đổi trong giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả hay không.
21. Khi giả định hoạt động liên tục không còn phù hợp, đơn vị cũng phải xem xét liệu sự thay đổi trong các trường hợp có tạo ra các khoản nợ phải trả mới hay không hoặc có dẫn đến việc không còn đáp ứng được các điều khoản trong hợp đồng vay khiến đơn vị phải phân loại lại một số khoản nợ nhất định thành nợ ngắn hạn hay không.
22. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 quy định đơn vị phải công bố một số thông tin nhất định nếu:
  - (a) Báo cáo tài chính không được lập trên cơ sở hoạt động liên tục. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 quy định khi báo cáo tài chính không được lập trên cơ sở hoạt động liên tục thì đơn vị phải công bố điều này cùng với cơ sở dùng để lập báo cáo và lý do tại sao đơn vị không được coi là hoạt động liên tục; hoặc
  - (b) Những người có trách nhiệm lập báo cáo tài chính nhận biết được có những vấn đề không chắc chắn trọng yếu liên quan đến các sự kiện hoặc điều kiện ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Các sự kiện hoặc điều kiện phải công bố có thể phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 quy định đơn vị phải công bố thông tin về những vấn đề không chắc chắn này.

### **Tái cơ cấu**

23. Khi việc tái cơ cấu được công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm đáp ứng định nghĩa của một sự kiện không cần điều chỉnh thì đơn vị phải thuyết minh các thông tin phù hợp theo quy định của chuẩn mực này. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng đưa ra hướng dẫn về việc ghi nhận các khoản dự phòng phải trả gắn với việc tái cơ cấu. Vì tái cơ cấu chỉ liên quan đến việc thanh lý một bộ phận của đơn vị nên không ảnh hưởng đến khả năng hoạt động liên tục của đơn vị. Tuy nhiên, nếu việc tái cơ cấu được công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm cho thấy đơn vị không còn hoạt động liên tục thì tính chất và giá trị của các tài sản và nợ phải trả đã được ghi nhận có thể phải thay đổi.

### **Trình bày thông tin**

#### **Thuyết minh về ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành**

24. Đơn vị phải thuyết minh thông tin về ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành và người phê duyệt. Nếu một cá nhân hoặc tổ chức khác có thẩm quyền điều chỉnh báo cáo tài chính sau khi đã phát hành thì đơn vị phải thuyết minh thông tin này.
25. Người sử dụng báo cáo tài chính cần phải biết thời điểm báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành bởi vì báo cáo tài chính sẽ không phản ánh các sự kiện sau ngày phát hành. Người sử dụng báo cáo tài chính cũng cần phải biết về các trường hợp khi có bất kỳ cá nhân hoặc tổ chức nào có quyền điều chỉnh báo cáo tài chính sau khi đã phát hành. Trường hợp có thay đổi, báo cáo tài chính đã được sửa đổi là một bộ báo cáo tài chính mới.

#### **Cập nhật thuyết minh về các sự kiện tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm**

26. Vào thời điểm sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành nếu đơn vị nhận được thông tin về các sự kiện đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì đơn vị phải cập nhật các thuyết minh liên quan đến các sự kiện đó theo các thông tin mới.
27. Trong một số trường hợp, đơn vị cần cập nhật các thuyết minh trên báo cáo tài chính để phản ánh các thông tin nhận được sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm nhưng trước ngày báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành, ngay cả khi thông tin không ảnh hưởng đến giá trị các khoản mục đã ghi nhận trên báo cáo tài chính. Ví dụ về việc cần cập nhật các thuyết minh là khi đơn vị đã thu thập được bằng chứng hữu hiệu sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm về một khoản nợ phải trả tiềm tàng đã tồn tại vào ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Ngoài việc xem xét liệu có phải ghi nhận một khoản dự phòng phải trả hay không, đơn vị phải cập nhật các thuyết minh về khoản nợ phải trả tiềm tàng đó theo các bằng chứng đã thu thập được.

#### **Thuyết minh về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh**

28. Nếu các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh là trọng yếu, việc không thuyết minh về các sự kiện này có thể ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng được đưa ra trên cơ sở báo cáo tài chính. Theo đó, đơn vị phải thuyết minh các thông tin sau về mỗi loại sự kiện trọng yếu phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh:
- (a) Bản chất của sự kiện; và
  - (b) Ước tính ảnh hưởng về mặt tài chính của sự kiện đó hoặc lý do không thể ước tính được.
29. Một số ví dụ về các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm không cần điều chỉnh thường yêu cầu phải được thuyết minh gồm:
- (a) Đơn vị quyết định sẽ chia thêm đáng kể lợi ích trong tương lai một cách trực tiếp hay gián tiếp cho những đối tượng tham gia vào các chương trình

dịch vụ cộng đồng mà đơn vị đó thực hiện và các lợi ích được chia thêm này có ảnh hưởng lớn đến đơn vị;

- (b) Hoạt động hợp nhất hoặc chia tách có quy mô lớn trong lĩnh vực công hoặc thuê các nguồn lực bên ngoài thực hiện phần lớn hoặc toàn bộ các hoạt động mà trước đây đơn vị chịu trách nhiệm thực hiện;
- (c) Công bố kế hoạch ngừng một lĩnh vực hoạt động hoặc một chương trình chủ yếu, thanh lý tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả liên quan đến việc ngừng một lĩnh vực hoạt động hoặc chương trình chủ yếu hoặc tham gia vào một thỏa thuận ràng buộc về việc bán tài sản hoặc thanh toán nợ phải trả đó;
- (d) Mua sắm hoặc thanh lý tài sản có giá trị lớn;
- (e) Tòa nhà chính bị phá hủy do thiên tai, hỏa hoạn sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm;
- (f) Công bố hoặc bắt đầu tiến hành tái cấu trúc chủ yếu (quy định tại Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng);
- (g) Có cơ chế pháp lý mới được ban hành để xóa nợ cho các tổ chức hoặc các cá nhân theo một chương trình nhất định;
- (h) Có sự thay đổi lớn bất thường trong giá tài sản hoặc tỷ giá hối đoái sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm;
- (i) Trong trường hợp đơn vị phải nộp thuế thu nhập hoặc các khoản tương tự thuế thu nhập, các thay đổi về thuế suất hoặc luật thuế có hiệu lực hoặc được công bố sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có ảnh hưởng đáng kể đến khoản thuế thu nhập phải nộp của đơn vị;
- (j) Tham gia vào những cam kết quan trọng hoặc phát sinh nợ phải trả tiềm tàng, chẳng hạn như phát hành bảo lãnh quan trọng sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm; và
- (k) Bắt đầu một vụ tranh chấp pháp lý lớn bắt nguồn từ các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm./.



**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 14	Số hiệu IPSAS 14
1	1
2	2
3	5
4	6
5	7
6	8
7	9
8	10
9	11
10	12
11	13
12	14
13	15
14	16
15	17

Số hiệu VPSAS 14	Số hiệu IPSAS 14
16	18
17	19
18	20
19	21
20	22
21	23
22	24
23	25
24	26
25	27
26	28
27	29
28	30
29	31

**CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 23**  
**DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH KHÔNG TRAO ĐỔI**  
*(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 23 “*Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 23 “*Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi (thuế và các khoản chuyển giao)*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 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 23 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 23 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 23 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2006, 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 23 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 23 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 23. 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 23 (năm 2022), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

<b>STT</b>	<b>Tên chuẩn mực kế toán công</b>	<b>Đoạn có nội dung tham chiếu</b>
1	Hợp nhất trong lĩnh vực công	4
2	Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng	33, 98

## **VPSAS 23 – DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH KHÔNG TRAO ĐỔI**

**Quá trình ban hành, cập nhật Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23  
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 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 11: Hợp đồng xây dựng;
- 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 24: Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính.

## VPSAS 23 – DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH KHÔNG TRAO ĐỔI NỘI DUNG

*Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 “Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 108. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.*

	<b>Đoạn</b>
<b>I. QUY ĐỊNH CHUNG .....</b>	<b>1-25</b>
<b>Mục đích.....</b>	<b>1</b>
<b>Phạm vi.....</b>	<b>2-4</b>
<b>Định nghĩa.....</b>	<b>5-25</b>
Các giao dịch không trao đổi.....	6-9
Doanh thu.....	10-11
Các quy định đối với tài sản chuyển giao.....	12-14
Điều kiện đối với tài sản chuyển giao .....	15-16
Hạn chế đối với tài sản chuyển giao.....	17
Bản chất quan trọng hơn hình thức .....	18-23
Các khoản thuế .....	24-25
<b>II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ .....</b>	<b>26-108</b>
<b>Phân tích luồng vào ban đầu của các nguồn lực từ giao dịch không trao đổi .....</b>	<b>26</b>
<b>Ghi nhận tài sản .....</b>	<b>27-40</b>
Kiểm soát tài sản.....	29-30
Sự kiện trong quá khứ .....	31
Luồng vào của nguồn lực có khả năng phát sinh .....	32
Tài sản tiềm tàng .....	33
Vốn góp của chủ sở hữu .....	34-35
Các yếu tố trao đổi và không trao đổi của một giao dịch .....	36-38
Xác định giá trị tài sản khi ghi nhận ban đầu .....	39-40
<b>Ghi nhận doanh thu từ giao dịch không trao đổi.....</b>	<b>41-44</b>
<b>Xác định doanh thu từ giao dịch không trao đổi.....</b>	<b>45-46</b>
<b>Nghĩa vụ hiện tại được ghi nhận là nợ phải trả.....</b>	<b>47-54</b>
Nghĩa vụ hiện tại.....	48-50

Điều kiện đối với tài sản chuyển giao.....	51–52
Xác định giá trị nợ phải trả khi ghi nhận ban đầu.....	53–54
<b>Các khoản thuế .....</b>	<b>55–67</b>
Sự kiện phát sinh thuế .....	60
Các khoản thuế nhận trước .....	61
Xác định giá trị tài sản phát sinh từ giao dịch thuế .....	62–65
Chi tiêu thuế .....	66–67
<b>Các khoản chuyển giao.....</b>	<b>68–98</b>
Xác định giá trị tài sản chuyển giao .....	75
Xóa nợ và nhận nợ thay.....	76–79
Tiền phạt.....	80–81
Các khoản thừa kế.....	82–84
Quà tặng và các khoản viện trợ .....	85–89
Hỗ trợ bằng dịch vụ.....	90–95
Các cam kết.....	96
Các khoản chuyển giao nhận trước.....	97
Các khoản chuyển giao khác.....	98
<b>Trình bày thông tin.....</b>	<b>99–108</b>
<b>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</b>	

---

## I. QUY ĐỊNH CHUNG

### Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định phương pháp kế toán và trình bày báo cáo tài chính đối với doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi, không bao gồm các giao dịch không trao đổi liên quan đến việc hợp nhất đơn vị. Nội dung chuẩn mực này đề cập đến các vấn đề cần xem xét khi ghi nhận và xác định doanh thu từ các giao dịch không trao đổi và xác định vốn góp từ chủ sở hữu.

### Phạm vi

2. **Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này để kế toán doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi. Chuẩn mực này không áp dụng cho các giao dịch không trao đổi liên quan đến việc hợp nhất đơn vị.**
3. Chuẩn mực này quy định các nội dung liên quan đến doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi. Doanh thu phát sinh từ các giao dịch trao đổi được quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09 “*Doanh thu từ các giao dịch trao đổi*”. Tại các đơn vị trong lĩnh vực công (đơn vị) có thể phát sinh doanh thu từ các giao dịch trao đổi và không trao đổi, tuy nhiên chủ yếu doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi, bao gồm:
  - (a) Các khoản thuế; và
  - (b) Các khoản chuyển giao nhận được (bằng tiền hoặc không bằng tiền), bao gồm các khoản viện trợ không hoàn lại, xóa nợ, tiền phạt, các khoản thừa kế, quà tặng, ủng hộ từ thiện, hàng hóa và dịch vụ được biếu tặng và các khoản thu khác đáp ứng tiêu chí doanh thu không trao đổi.
4. Cơ quan có thẩm quyền có thể sắp xếp lại một số đơn vị bằng cách sáp nhập một số đơn vị với nhau, hoặc chia tách một đơn vị thành hai hay nhiều đơn vị khác. Giao dịch hợp nhất lĩnh vực công xảy ra khi hai hoặc nhiều hoạt động được sáp nhập lại để hình thành nên một đơn vị báo cáo mới. Việc tái cơ cấu này dẫn đến việc một đơn vị mới hoặc một đơn vị đang hoạt động tiếp quản toàn bộ tài sản và nợ phải trả của một hoạt động hoặc của đơn vị khác. Các giao dịch hợp nhất lĩnh vực công phải được hạch toán theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam về hợp nhất trong lĩnh vực công.

### Định nghĩa

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

**Các khoản chuyển giao là luồng vào của những lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng phát sinh từ những giao dịch không trao đổi.**

**Các khoản phạt là lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà các đơn vị đã nhận được hoặc có khả năng nhận được theo quyết định của tòa án hoặc các cơ quan có thẩm quyền do hành vi vi phạm pháp luật của bên vi phạm.**

**Chi tiêu thuế** là các điều khoản ưu đãi trong pháp luật thuế cho phép một số đối tượng nộp thuế nhất định được nhận những ưu đãi đặc biệt mà các đối tượng nộp thuế khác không được nhận.

**Điều kiện đối với tài sản chuyển giao** là các điều khoản yêu cầu đơn vị tiếp nhận tài sản phải sử dụng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó theo các quy định đã được đặt ra trước, nếu không phải hoàn trả lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó cho bên chuyển giao.

**Hạn chế đối với tài sản chuyển giao** là các thỏa thuận nhằm hạn chế hoặc hướng dẫn việc sử dụng tài sản chuyển giao, nhưng không có các yêu cầu cụ thể rằng đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản cho bên chuyển giao nếu không sử dụng theo các quy định đã được đặt ra.

**Quy định đối với tài sản chuyển giao** là các nội dung được pháp luật quy định hoặc các thỏa thuận có tính chất ràng buộc, do một đơn vị bên ngoài đơn vị báo cáo đặt ra và quy định cách đơn vị báo cáo sử dụng tài sản chuyển giao.

**Quyền kiểm soát tài sản** phát sinh khi đơn vị có thể sử dụng tài sản hoặc được hưởng lợi từ tài sản trong quá trình thực hiện các mục tiêu của mình, có thể ngăn chặn hoặc điều chỉnh việc các đơn vị khác tiếp cận lợi ích từ tài sản đó.

**Sự kiện phát sinh thuế** là sự kiện mà pháp luật về thuế xác định đối tượng nộp thuế phải chịu thuế.

**Thuế** là khoản nộp ngân sách nhà nước bắt buộc của tổ chức, hộ gia đình, hộ kinh doanh, cá nhân theo quy định của các luật thuế. Trong chuẩn mực này các khoản thuế không bao gồm các khoản phạt.

**Thu khác thuộc ngân sách nhà nước** là khoản thu khác vào ngân sách nhà nước theo quy định của pháp luật về ngân sách nhà nước phát sinh từ những giao dịch không trao đổi.

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.

#### **Các giao dịch không trao đổi**

6. Các giao dịch thông thường được thực hiện thông qua việc trao đổi ngang giá được gọi là giao dịch trao đổi và được quy định cụ thể trong các chuẩn mực khác.
7. Các giao dịch không trao đổi thuộc phạm vi của chuẩn mực này là các giao dịch mà đơn vị tiếp nhận các nguồn lực theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp hoặc chỉ bồi hoàn danh nghĩa. Ví dụ như người nộp thuế phải nộp thuế theo quy



định của Luật thuế. Mặc dù sau khi thu thuế Chính phủ sẽ cung cấp nhiều loại dịch vụ công cho người nộp thuế, nhưng vấn đề bồi hoàn cho người nộp thuế bằng các dịch vụ công này không được đặt ra khi quyết định việc thu thuế.

8. Ngoài ra, còn có một số các giao dịch không trao đổi, trong đó đơn vị có thể bồi hoàn một khoản trực tiếp cho nguồn lực đã nhận, nhưng giá trị bồi hoàn không tương đương với giá trị hợp lý của nguồn lực đã nhận. Trong các trường hợp này, đơn vị phải xem xét để xác định yếu tố trao đổi và không trao đổi trong cùng một giao dịch để hạch toán riêng rẽ từng yếu tố.
9. Trường hợp giao dịch mà đơn vị không dễ dàng xác định ngay từ đầu là giao dịch trao đổi hay không trao đổi thì đơn vị phải xem xét bản chất của giao dịch để xác định đó là giao dịch trao đổi hay không trao đổi. Ví dụ giao dịch bán hàng thường được phân loại là giao dịch trao đổi; tuy nhiên, nếu hàng hóa được bán với mức trợ giá có nghĩa là giá bán không ngang bằng với giá trị hợp lý của hàng hóa, thì giao dịch đáp ứng định nghĩa của giao dịch không trao đổi. Để xác định bản chất của một giao dịch là trao đổi hoặc không trao đổi thì phải thực hiện những đánh giá mang tính chuyên môn. Ngoài ra, đơn vị có thể nhận được các khoản chiết khấu thương mại, chiết khấu số lượng hoặc giảm giá hàng bán vì nhiều lý do khác nhau, tuy nhiên giao dịch mua hàng với các khoản chiết khấu giảm giá này không nhất thiết được xác định là giao dịch không trao đổi.

### **Doanh thu**

10. Doanh thu bao gồm tổng giá trị của các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị đã thu được hoặc sẽ thu được, làm tăng tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị nhưng không bao gồm các khoản góp vốn của chủ sở hữu. Các khoản thu hộ cho Chính phủ, các đơn vị khác thuộc Chính phủ hoặc các bên thứ ba không làm tăng tài sản ròng hoặc doanh thu của đơn vị thu hộ, vì đơn vị thu hộ không có quyền kiểm soát hoặc hưởng lợi từ tài sản thu hộ trong quá trình thực hiện các hoạt động của mình.
11. Khi phát sinh chi phí liên quan đến việc thu được doanh thu từ các giao dịch không trao đổi, thì doanh thu là tổng luồng vào của các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị thu được, còn các chi phí phát sinh phải được ghi nhận là chi phí của giao dịch đó.

### **Các quy định đối với tài sản chuyển giao**

12. Trong trường hợp đơn vị nhận được tài sản và phải sử dụng những tài sản này theo các quy định đã được đặt ra trước, bao gồm quy định của pháp luật hoặc các thỏa thuận ràng buộc với các bên khác mà có quyền áp đặt các điều kiện về sử dụng các tài sản chuyển giao với đơn vị thì được xác định là các quy định đối với tài sản chuyển giao như được định nghĩa trong chuẩn mực này. Các quy định đối với tài sản chuyển giao không bao gồm những quy định nội bộ do đơn vị tự đặt ra cho chính mình.
13. Các quy định đối với tài sản chuyển giao có thể là các điều kiện hoặc các hạn chế. Mặc dù cả điều kiện và hạn chế cùng quy định một đơn vị phải sử dụng tài

sản cho một mục đích nhất định (nghĩa vụ thực hiện) khi ghi nhận ban đầu, tuy nhiên chi trường hợp đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả lại các lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng cho bên chuyển giao nếu vi phạm các quy định đối với tài sản chuyển giao (nghĩa vụ hoàn trả) mới được coi là điều kiện.

14. Trường hợp các thỏa thuận ràng buộc nhưng không có hiệu lực thi hành thì đó không phải là một quy định như được định nghĩa trong chuẩn mực này. Các quy định không làm phát sinh nghĩa vụ liên đới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng quy định về việc ghi nhận và xác định các nghĩa vụ liên đới.

#### **Điều kiện đối với tài sản chuyển giao**

15. Các ràng buộc đối với tài sản chuyển giao được coi là điều kiện khi các ràng buộc này yêu cầu đơn vị tiếp nhận tài sản phải sử dụng tài sản đó theo một cách thức được quy định trước, nếu không thực hiện đúng sẽ phải hoàn trả lại các tài sản đó cho bên chuyển giao. Do đó ngay khi tiếp nhận tài sản chuyển giao có điều kiện, đơn vị tiếp nhận đã phát sinh nghĩa vụ chuyển giao các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho các bên thứ ba. Theo đó, đơn vị tiếp nhận chắc chắn phải chi ra các nguồn lực sau khi nhận tài sản theo các yêu cầu gắn liền với tài sản chuyển giao, có thể là cung cấp các loại hàng hóa hoặc dịch vụ nhất định cho bên thứ ba, hoặc phải hoàn trả các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đó cho bên chuyển giao. Vì vậy, khi đơn vị ghi nhận tài sản chuyển giao có điều kiện thì đơn vị cũng đồng thời phải ghi nhận nợ phải trả.
16. Thực tế đơn vị có thể hoàn trả tài sản chuyển giao hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác bằng cách trừ vào số dự kiến sẽ còn tiếp tục được chuyển giao cho các mục đích khác. Trường hợp này đơn vị vẫn phải trình bày đầy đủ số liệu trên báo cáo tài chính, bằng cách ghi nhận giảm tài sản và nợ phải trả đối với việc hoàn trả tài sản do vi phạm điều kiện chuyển giao và ghi nhận tăng tài sản, nợ phải trả và/hoặc doanh thu đối với khoản chuyển giao mới.

#### **Hạn chế đối với tài sản chuyển giao**

17. Các ràng buộc đối với tài sản chuyển giao được coi là hạn chế, nếu các ràng buộc này không yêu cầu đơn vị tiếp nhận tài sản phải hoàn trả lại tài sản hoặc các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác nếu không sử dụng tài sản đó theo một cách thức được quy định trước. Do đó, khi tiếp nhận tài sản chuyển giao có hạn chế, đơn vị tiếp nhận không phát sinh ngay nghĩa vụ phải chuyển giao lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho các bên thứ ba. Nếu đơn vị tiếp nhận có vi phạm về cách thức sử dụng tài sản, bên chuyển giao hoặc một bên khác có thể áp dụng các hình thức phạt đối với đơn vị tiếp nhận, ví dụ như đưa ra tòa án để xét xử hoặc xử lý hành chính theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền. Các hình thức phạt này có thể dẫn đến việc đơn vị tiếp nhận phải khắc phục vi phạm hoặc đối mặt với việc bị xử lý dân sự hoặc hình sự. Các hình thức phạt này không phải là kết quả của việc chuyển giao tài sản mà là hậu quả của việc vi phạm các quy định hạn chế về sử dụng tài sản.

### **Bản chất quan trọng hơn hình thức**

18. Đơn vị phải xem xét bản chất của các quy định đối với tài sản chuyển giao để xác định đó là các điều kiện hay là các hạn chế. Ví dụ, chỉ quy định chung về việc tài sản chuyển giao phải được sử dụng để cung cấp hàng hóa dịch vụ cho các bên thứ ba, nếu không thực hiện sẽ phải hoàn trả lại tài sản cho bên chuyển giao, là chưa đủ căn cứ để kết luận nghĩa vụ hoàn trả (nợ phải trả) đã phát sinh khi đơn vị tiếp nhận tài sản.
19. Để xác định một quy định là điều kiện hay hạn chế thì đơn vị phải xem xét cụ thể về hiệu lực có thể thi hành đối với yêu cầu hoàn trả tài sản hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác và khả năng thực hiện của bên chuyển giao. Nếu bên chuyển giao không có khả năng cưỡng chế thu hồi tài sản hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác, thì quy định đó không đáp ứng được định nghĩa của điều kiện, nên được coi là một hạn chế. Nếu kinh nghiệm cho thấy bên chuyển giao thường là không thể cưỡng chế thu hồi tài sản chuyển giao hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác khi xảy ra vi phạm, trường hợp này bản chất là hạn chế chứ không phải là điều kiện. Nếu đơn vị tiếp nhận chưa có kinh nghiệm với bên chuyển giao, hoặc chưa bao giờ vi phạm các quy định dẫn đến việc bên chuyển giao có thể quyết định cưỡng chế thu hồi tài sản hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác và không có bằng chứng cho thấy việc không bị thu hồi, thì trường hợp này được coi là bên chuyển giao sẽ thực hiện cưỡng chế thi hành quy định, theo đó đáp ứng định nghĩa của điều kiện.
20. Điều kiện đối với tài sản chuyển giao là việc áp đặt lên đơn vị tiếp nhận nghĩa vụ thực hiện, theo đó phải sử dụng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản chuyển giao theo một cách thức được quy định trước, nếu không sẽ phải hoàn trả cho bên chuyển giao. Vì vậy để thỏa mãn định nghĩa về điều kiện thì nghĩa vụ thực hiện phải có hiệu lực thi hành trên thực tế, không chỉ đơn thuần về mặt hình thức.
21. Để đáp ứng tiêu chí ghi nhận nợ phải trả thì đơn vị cần xác định được tính chắc chắn của việc phải chi ra các nguồn lực, cũng như phải đánh giá được kết quả thực hiện các điều kiện. Do đó, để được coi là một điều kiện thì phải chi ra được các nội dung có liên quan, ví dụ như tính chất hoặc khối lượng hàng hóa, dịch vụ phải cung cấp hoặc tính chất của tài sản cần phải mua sắm hoặc công việc và thời gian phải thực hiện. Ngoài ra, việc thực hiện còn phải chịu sự giám sát của bên chuyển giao hoặc đại diện của bên chuyển giao một cách thường xuyên liên tục. Đặc biệt đối với trường hợp có quy định đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả một phần giá trị tài sản tương ứng, nếu trước đây đơn vị đã từng có những vi phạm như chỉ thực hiện được một phần các điều kiện và nghĩa vụ hoàn trả và đã từng bị bên chuyển giao thu hồi.
22. Trong một số trường hợp, tài sản có thể được chuyển giao với quy định là đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả tài sản đó cho bên chuyển giao nếu một sự kiện cụ thể nào đó không xảy ra trong tương lai. Trong những trường hợp này, nghĩa vụ

hoàn trả chi phát sinh cho đến khi xảy ra trường hợp đơn vị tiếp nhận vi phạm các quy định về sử dụng tài sản, do vậy đơn vị tiếp nhận không hạch toán nợ phải trả cho đến khi các tiêu chí ghi nhận nợ phải trả được thỏa mãn.

23. Tuy nhiên, đơn vị tiếp nhận phải xem xét bản chất của những khoản chuyển giao để phân biệt với khoản nhận trước. Theo chuẩn mực này, khoản nhận trước là các nguồn lực đơn vị được nhận trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế hoặc trước khi thỏa thuận chuyển giao trở thành ràng buộc. Khoản nhận trước làm tăng tài sản và nghĩa vụ của đơn vị, bởi vì khi đó thỏa thuận chuyển giao chưa có tính ràng buộc. Khi khoản nhận trước có bản chất là giao dịch trao đổi thì đơn vị phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09.

### **Các khoản thuế**

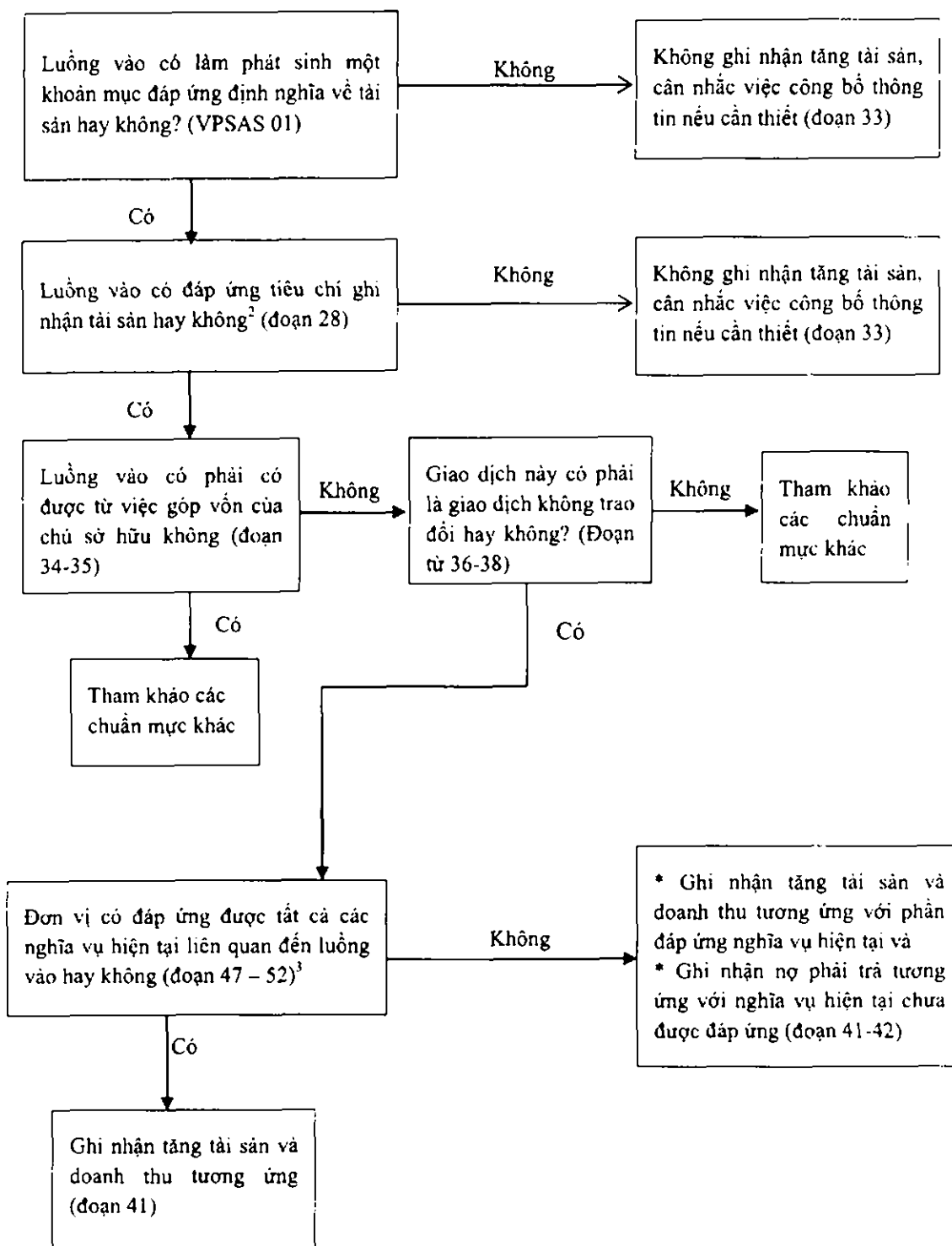
24. Các khoản thuế là nguồn thu chủ yếu của ngân sách nhà nước, mang lại doanh thu cho Chính phủ và chính quyền địa phương.
25. Các khoản nhận trước đối với thuế là số tiền đã nhận được trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế.

## **II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ**

### **Phân tích luồng vào ban đầu của các nguồn lực từ giao dịch không trao đổi**

26. Đơn vị phải ghi nhận tài sản phát sinh từ một giao dịch không trao đổi khi có quyền kiểm soát các nguồn lực, mà nguồn lực này đáp ứng được định nghĩa về tài sản và các tiêu chí ghi nhận tài sản. Trong một số trường hợp cụ thể, khi đơn vị được xóa nợ, thay vì ghi nhận tài sản thì phải ghi giảm giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả; Hoặc trường hợp đơn vị tiếp nhận quyền kiểm soát tài sản đồng thời đi kèm với nó là các nghĩa vụ thì đơn vị sẽ phải ghi nhận là nợ phải trả. Các khoản góp vốn từ chủ sở hữu không phải là doanh thu, do đó loại nghiệp vụ này phải được phân tích và hạch toán riêng biệt. Để nhất quán với phương pháp tiếp cận trong chuẩn mực này, đơn vị phải phân tích các giao dịch không trao đổi để xác định phải trình bày vào chỉ tiêu nào của báo cáo tài chính. Sơ đồ dưới đây minh họa cho quá trình phân tích khi có luồng vào của nguồn lực để xác định có phát sinh doanh thu hay không. Quy định về kế toán đối với từng loại nghiệp vụ được trình bày từ đoạn 27 đến đoạn 108.

### Sơ đồ minh họa quá trình phân tích luồng vào ban đầu của các nguồn lực<sup>1</sup>



1. Sơ đồ trên chỉ mang tính chất minh họa và không thay thế cho chuẩn mực này. Sơ đồ được cung cấp nhằm trợ giúp người đọc hiểu chuẩn mực tốt hơn.
2. Trong một số trường hợp nhất định, ví dụ như đơn vị được xóa nợ, đơn vị phải ghi giảm giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả thay vì ghi nhận tài sản.
3. Khi xác định liệu đơn vị đã hoàn tất mọi nghĩa vụ hiện tại, cần phải xem xét việc áp dụng định nghĩa về điều kiện đối với tài sản chuyển giao và tiêu chí ghi nhận nợ phải trả.

### **Ghi nhận tài sản**

27. Theo định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “*Trình bày Báo cáo tài chính*”, tài sản là các nguồn lực được kiểm soát bởi đơn vị do kết quả của những sự kiện trong quá khứ và đơn vị có khả năng thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các nguồn lực này.
28. **Luồng vào của nguồn lực từ một giao dịch không trao đổi đáp ứng định nghĩa của tài sản (không bao gồm các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ) sẽ được ghi nhận là tài sản khi và chỉ khi:**
- (a) **Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó; và**
  - (b) **Giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy.**

### **Kiểm soát tài sản**

29. Yếu tố quan trọng của kiểm soát để phân biệt tài sản của đơn vị với các tài sản thuộc sở hữu công cộng mà tất cả các đơn vị đều có quyền sử dụng và hưởng lợi ích là khả năng ngăn chặn hoặc điều chỉnh quyền tiếp cận của các đơn vị khác vào lợi ích của tài sản. Trong lĩnh vực công, Chính phủ thực hiện vai trò điều tiết đối với một số hoạt động nhất định, vai trò điều tiết này không có nghĩa là các khoản mục bị điều tiết đáp ứng định nghĩa là tài sản của Chính phủ, hoặc đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản trên báo cáo tài chính nhà nước. Theo đoạn 90 của chuẩn mực này, đơn vị có thể, nhưng không bị bắt buộc hạch toán các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ.
30. Trong trường hợp có một bên công bố dự định chuyển giao tài sản cho một đơn vị công, thì thông tin về dự định này là chưa đủ để xác định việc đơn vị tiếp nhận có quyền kiểm soát đối với tài sản. Ví dụ, nếu một trường học bị hư hỏng do bão, lụt và nhà tài trợ đã công bố kế hoạch sẽ tài trợ kinh phí để xây dựng lại trường học thì tại thời điểm công bố, trường học chưa được ghi nhận tăng nguồn lực. Trong trường hợp phải ký kết thỏa thuận chuyển giao trước khi nguồn lực được chuyển giao thì đơn vị tiếp nhận chỉ có quyền kiểm soát đối với tài sản khi thỏa thuận chuyển giao đã mang tính ràng buộc, bởi vì trước đó đơn vị tiếp nhận chưa có khả năng ngăn chặn hoặc điều chỉnh đơn vị chuyển giao trong việc tiếp cận với tài sản đó. Trong nhiều trường hợp, đơn vị phải thực thi quyền kiểm soát đối với nguồn lực trước khi có thể ghi nhận tài sản. Nếu đơn vị không thể thực thi quyền đối với nguồn lực thì đơn vị đó không có khả năng ngăn chặn hoặc điều chỉnh đơn vị chuyển giao trong việc tiếp cận các nguồn lực đó.

### **Sự kiện trong quá khứ**

31. Các đơn vị thường tiếp nhận tài sản do ngân sách nhà nước, đơn vị cấp trên cấp, mua hoặc tự sản xuất tài sản; do đó, sự kiện trong quá khứ dẫn đến quyền kiểm soát đối với tài sản có thể là một sự kiện mua sắm, sự kiện phát sinh thuế hoặc nhận chuyển giao. Các giao dịch và sự kiện dự kiến sẽ xảy ra trong tương lai

không phát sinh tài sản, ví dụ dự định thu thuế không phải là một sự kiện trong quá khứ làm tăng tài sản dưới hình thức quyền thu từ đối tượng nộp thuế.

### **Luồng vào của nguồn lực có khả năng phát sinh**

32. Luồng vào của nguồn lực được coi là có khả năng chắc chắn khi khả năng xảy ra sự gia tăng nguồn lực cao hơn khả năng không xảy ra. Đơn vị dựa vào kinh nghiệm của mình đối với các giao dịch tương tự trước đây và sự mong đợi đối với đơn vị chuyển giao để xác định khả năng phát sinh của nguồn lực. Ví dụ, khi (a) nhà tài trợ đồng ý tài trợ cho một đơn vị công, (b) thỏa thuận tài trợ đã mang tính ràng buộc và (c) trước đây nhà tài trợ đã từng tài trợ cho đơn vị thì luồng vào của nguồn lực có khả năng chắc chắn, mặc dù đơn vị vẫn chưa nhận được khoản kinh phí đó tại ngày lập báo cáo tài chính.

### **Tài sản tiềm tàng**

33. Một khoản mục có đầy đủ các đặc điểm cơ bản của tài sản nhưng không đáp ứng được tiêu chí ghi nhận tài sản thì được coi là tài sản tiềm tàng và được trình bày trên thuyết minh báo cáo tài chính (quy định tại chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng).

### **Vốn góp của chủ sở hữu**

34. Các khoản vốn góp của chủ sở hữu được định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01. Một giao dịch được coi là giao dịch góp vốn của chủ sở hữu phải đáp ứng được những tiêu chí đề ra trong định nghĩa. Để xác định một giao dịch đáp ứng được định nghĩa về khoản vốn góp của chủ sở hữu thì đơn vị cần xem xét bản chất của giao dịch thay vì xem xét hình thức của giao dịch. Đoạn 35 chỉ ra các hình thức góp vốn của chủ sở hữu. Không phụ thuộc vào hình thức của giao dịch, trong trường hợp xác định rõ ràng bản chất của giao dịch là một khoản vay hoặc một khoản nợ phải trả hoặc là doanh thu thì đơn vị phải ghi nhận đúng bản chất của giao dịch đó và trình bày thông tin phù hợp trong thuyết minh báo cáo tài chính nếu đó là một giao dịch trọng yếu. Ví dụ như một giao dịch có hình thức giống như khoản vốn góp của chủ sở hữu, nhưng lại chỉ rõ rằng đơn vị nhận vốn phải trả cho bên chuyển giao những khoản thanh toán cố định cùng với lợi nhuận cho khoản đầu tư của bên chuyển giao tại những thời điểm nhất định trong tương lai thì giao dịch đó có nhiều đặc điểm của một khoản vay hơn là một khoản vốn góp. Đối với những thỏa thuận hợp đồng, đơn vị có thể xem xét các hướng dẫn trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về trình bày công cụ tài chính để phân biệt giữa nợ phải trả và vốn góp của chủ sở hữu.
35. Một khoản vốn góp của chủ sở hữu có thể được chứng minh bởi:
- (a) Quyết định chính thức của bên góp vốn hoặc đơn vị kiểm soát của bên góp vốn về việc chuyển giao để hình thành nên một phần tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị tiếp nhận, bất kể quyết định này được đưa ra trước thời điểm góp vốn hay tại thời điểm góp vốn;

- (b) Thỏa thuận chính thức về việc góp vốn làm hình thành hoặc làm tăng lợi ích tài chính trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị tiếp nhận, mà lợi ích tài chính này có thể được đem bán, chuyển nhượng hoặc hoàn trả lại; hoặc
- (c) Việc phát hành các công cụ vốn có thể đem bán, chuyển nhượng hoặc mua lại.

### **Các yếu tố trao đổi và không trao đổi của một giao dịch**

- 36. Đoạn 37 và 38 dưới đây đề cập đến những trường hợp đơn vị có quyền kiểm soát đối với các nguồn lực đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng ngoài các khoản vốn góp của chủ sở hữu.
- 37. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09 đã cung cấp định nghĩa về giao dịch trao đổi và không trao đổi và đề cập việc một giao dịch có thể bao gồm cả hai yếu tố trao đổi và không trao đổi.
- 38. Khi tiếp nhận tài sản từ một giao dịch bao gồm cả hai yếu tố trao đổi và không trao đổi, đơn vị phải ghi nhận yếu tố trao đổi theo các nguyên tắc và yêu cầu của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác. Yếu tố không trao đổi được ghi nhận theo các nguyên tắc và yêu cầu của chuẩn mực này. Đơn vị cần thực hiện những đánh giá mang tính chuyên môn để xác định liệu giao dịch có bao gồm cả hai yếu tố trao đổi và không trao đổi hay không. Nếu không thể phân biệt rõ ràng hai yếu tố trao đổi và không trao đổi thì giao dịch được coi là không trao đổi.

### **Xác định giá trị tài sản khi ghi nhận ban đầu**

- 39. **Tài sản được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi phải được ghi nhận ban đầu ở mức giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.**
- 40. Đề nhất quán với Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 "*Hàng tồn kho*", Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 "*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*" và chuẩn mực kế toán công Việt Nam về bất động sản đầu tư, tài sản được tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi phải được ghi nhận ở mức giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.

### **Ghi nhận doanh thu từ giao dịch không trao đổi**

- 41. **Luồng vào của nguồn lực phát sinh từ giao dịch không trao đổi đã được ghi nhận tăng tài sản thì đồng thời được ghi nhận tăng doanh thu hoặc nợ phải trả.**
- 42. **Khi đáp ứng được nghĩa vụ hiện tại của luồng vào đối với nguồn lực phát sinh từ giao dịch không trao đổi mà trước đó đơn vị đã ghi nhận là nợ phải trả thì đơn vị phải hạch toán giảm nợ phải trả và tăng doanh thu tương ứng.**
- 43. Khi đơn vị ghi nhận tăng tài sản ròng do kết quả của một giao dịch không trao đổi thì đơn vị phải ghi nhận doanh thu. Trường hợp luồng vào của nguồn lực từ



giao dịch không trao đổi mà đơn vị đã ghi nhận nợ phải trả, khi sự kiện phát sinh thuế xảy ra hoặc khi đã đáp ứng được các điều kiện ghi nhận doanh thu thì đơn vị phải ghi giảm nợ phải trả đồng thời ghi nhận tăng doanh thu. Nếu luồng vào của một giao dịch đáp ứng định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu thì đơn vị không được ghi nhận nợ phải trả hoặc doanh thu.

44. Thời điểm ghi nhận doanh thu được xác định bởi bản chất của các điều kiện và việc thỏa mãn các điều kiện đó. Ví dụ, khi một điều kiện nêu rõ đơn vị phải cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho các bên thứ ba, nếu không phải hoàn trả lại kinh phí chưa sử dụng cho bên chuyên giao, thì doanh thu chỉ được ghi nhận khi hàng hóa hoặc dịch vụ đã được cung cấp.

### **Xác định doanh thu từ giao dịch không trao đổi**

45. **Doanh thu từ giao dịch không trao đổi được xác định bằng với giá trị tăng lên của tài sản ròng được đơn vị ghi nhận.**
46. Trong một giao dịch không trao đổi, khi đơn vị ghi nhận tài sản thì đồng thời phải ghi nhận doanh thu tương ứng với giá trị tài sản đã được xác định theo quy định tại đoạn 39, trừ khi phải ghi nhận là một khoản nợ phải trả. Trường hợp phải ghi nhận khoản nợ phải trả thì khoản nợ phải trả sẽ được xác định theo quy định tại đoạn 53. Mọi phát sinh khi ghi nhận tăng tài sản ròng sẽ phải đồng thời ghi nhận tăng doanh thu tương ứng. Khi nợ phải trả giảm xuống do sự kiện phát sinh thuế xảy ra hoặc khi đơn vị đáp ứng được những điều kiện đối với tài sản chuyên giao thì đơn vị hạch toán giảm nợ phải trả, số nợ phải trả ghi giảm sẽ phải được ghi nhận là doanh thu.

### **Nghĩa vụ hiện tại được ghi nhận là nợ phải trả**

47. **Nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ một giao dịch không trao đổi đáp ứng được định nghĩa nợ phải trả sẽ được ghi nhận là nợ phải trả khi và chỉ khi:**
- (a) **Chắc chắn có sự giảm sút của nguồn lực đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng do phải sử dụng để thanh toán cho nghĩa vụ đó; và**
  - (b) **Giá trị phải thanh toán cho nghĩa vụ đó có thể ước tính một cách đáng tin cậy.**

### **Nghĩa vụ hiện tại**

48. Nghĩa vụ hiện tại đối với giao dịch không trao đổi là trách nhiệm phải thực hiện công việc theo một cách nhất định và có thể làm tăng nợ phải trả. Nghĩa vụ hiện tại có thể được áp đặt bởi các quy định của pháp luật hoặc các thỏa thuận ràng buộc đối với các khoản chuyên giao. Nghĩa vụ hiện tại cũng có thể phát sinh từ hoạt động thông thường, như việc đơn vị nhận được các khoản nhận trước.
49. Trong quá trình hoạt động thông thường, đơn vị có thể tiếp nhận nguồn lực trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Trong trường hợp đó, đơn vị phải ghi nhận khoản nhận trước là nợ phải trả cho đến khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế.

50. Nếu đơn vị nhận được nguồn lực trước khi có các thỏa thuận chuyển giao mang tính chất ràng buộc thì đơn vị đó phải ghi nhận là khoản nhận trước cho đến khi thỏa thuận đó trở thành ràng buộc.

#### **Điều kiện đối với tài sản chuyển giao**

51. **Các điều kiện đối với tài sản chuyển giao làm phát sinh nghĩa vụ hiện tại khi ghi nhận ban đầu sẽ được ghi nhận theo quy định của đoạn 47.**
52. Đoạn 5 đã cung cấp định nghĩa các thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực. Đoạn 12 đến đoạn 23 đã cung cấp hướng dẫn cách xác định liệu một quy định là điều kiện hay hạn chế. Đơn vị phải phân tích tất cả các quy định đi kèm với luồng vào của nguồn lực để xác định các quy định đó có áp đặt điều kiện hoặc hạn chế hay không.

#### **Xác định giá trị nợ phải trả khi ghi nhận ban đầu**

53. **Giá trị được ghi nhận là khoản nợ phải trả phải là ước tính tốt nhất về giá trị cần thiết đơn vị phải bỏ ra để thanh toán cho các nghĩa vụ hiện tại tại ngày báo cáo.**
54. Việc ước tính phải xem xét mức độ chắc chắn liên quan đến các sự kiện dẫn đến việc ghi nhận nợ phải trả.

#### **Các khoản thuế**

55. **Việc ghi nhận tài sản là các khoản thuế sau khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế và tiêu chí ghi nhận tài sản được đáp ứng.**
56. Nguồn lực phát sinh từ các khoản thuế đáp ứng định nghĩa tài sản khi cơ quan thu có quyền kiểm soát đối với nguồn lực do kết quả của một sự kiện trong quá khứ và dự kiến sẽ nhận được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các nguồn lực đó. Nguồn lực phát sinh từ các khoản thuế đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản khi có khả năng chắc chắn phát sinh luồng vào của nguồn lực đó và giá trị hợp lý của chúng có thể xác định một cách đáng tin cậy. Mức độ chắc chắn của luồng vào của nguồn lực được xác định trên cơ sở bằng chứng sẵn có tại thời điểm ghi nhận ban đầu, trong đó bao gồm việc đối tượng nộp thuế kê khai thuế.
57. Doanh thu từ thuế chỉ phát sinh đối với Chính phủ và chính quyền địa phương, không phát sinh đối với các đơn vị khác. Ví dụ, cơ quan thuế thực hiện thu thuế nhưng tài sản và doanh thu thu được thuộc về Chính phủ chứ không thuộc về cơ quan thuế. Nếu một đơn vị thu hộ tiền thuế cho cơ quan thu thì đơn vị đó đóng vai trò là đơn vị thu hộ. Ví dụ, một cơ quan thuế địa phương thu thuế hộ cho chính quyền địa phương khác thì cơ quan thuế đó không ghi nhận doanh thu từ thuế thu được, mà chính quyền địa phương nơi được hưởng số thu sẽ ghi nhận tài sản và doanh thu từ thuế thu được.
58. Các khoản thuế không đáp ứng định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu, bởi vì các khoản nộp không mang lại cho đối tượng nộp quyền nhận được (a) các

khoản phân phối lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ Chính phủ, chính quyền địa phương trong suốt thời gian hoạt động của họ hoặc (b) bất kỳ khoản phân phối chênh lệch tài sản lớn hơn nợ phải trả trong trường hợp chi tách, sáp nhập cấp chính quyền.

59. Các khoản thuế đáp ứng định nghĩa giao dịch không trao đổi vì đối tượng nộp chuyên giao nguồn lực cho Chính phủ mà không được bồi hoàn trực tiếp một giá trị tương đương. Mặc dù đối tượng nộp thuế có thể hưởng lợi từ nhiều chính sách an sinh xã hội của Chính phủ nhưng đó không phải là các khoản bồi hoàn trực tiếp cho các khoản đã nộp.

### **Sự kiện phát sinh thuế**

60. Sự kiện phát sinh thuế được hiểu là thời điểm xác định thuế theo quy định của pháp luật về thuế. Ví dụ như thời điểm xác định thu nhập chịu thuế đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công là thời điểm tổ chức cá nhân trả thu nhập cho người nộp thuế.

### **Các khoản thuế nhận trước**

61. Để nhất quán với định nghĩa “tài sản”, “nợ phải trả” và quy định ở đoạn 55, nguồn lực từ các khoản thuế thu được trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế phải được ghi nhận là tài sản và nợ phải trả (khoản nhận trước) bất kể việc đã nhận được luồng vào của nguồn lực hay chưa vì (a) chưa xảy ra sự kiện làm phát sinh quyền của đơn vị thu đối với các khoản thuế, và (b) tiêu chí ghi nhận doanh thu từ thuế chưa được thỏa mãn (xem đoạn 55). Các khoản nhận trước đối với thuế về cơ bản không khác biệt so với các khoản nhận trước khác, vì thế đơn vị phải ghi nhận là nợ phải trả cho đến khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế, đơn vị ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu.

### **Xác định giá trị tài sản phát sinh từ giao dịch thuế**

62. Đoạn 39 quy định tài sản phát sinh từ giao dịch thuế phải được xác định theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận. Tài sản phát sinh từ giao dịch thuế được xác định theo mức ước tính tốt nhất của luồng vào của nguồn lực mà đơn vị nhận được. Đơn vị báo cáo sẽ phải xây dựng các chính sách kế toán để xác định giá trị tài sản phát sinh từ giao dịch thuế phù hợp với quy định tại đoạn 39. Các chính sách kế toán để ước tính các tài sản này sẽ tính toán đến cả khả năng Chính phủ, chính quyền địa phương thu được các nguồn lực phát sinh từ các giao dịch thuế và giá trị hợp lý của các tài sản nhận được từ đó.
63. Khi có sự tách bạch giữa thời điểm xảy ra sự kiện phát sinh thuế và thời điểm thu được thuế, các đơn vị có thể xác định tài sản phát sinh từ giao dịch thuế một cách đáng tin cậy bằng cách sử dụng mô hình thống kê dựa vào lịch sử thu sắc thuế đó trong các kỳ trước (nếu đủ điều kiện thực hiện). Nếu sử dụng mô hình cần phải bao gồm việc xem xét về thời điểm thu được tiền từ người nộp thuế, thông tin kê khai của đối tượng nộp thuế, mối quan hệ giữa số thuế phải thu với các sự kiện khác trong nền kinh tế. Các mô hình xác định giá trị cũng sẽ xem

xét và tính toán các nhân tố khác, như:

- (a) Luật thuế cho phép người nộp thuế có khoảng thời gian để làm thủ tục kê khai thuế dài hơn khoảng thời gian Chính phủ, chính quyền địa phương được phép để phát hành báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung;
  - (b) Người nộp thuế không kê khai thuế đúng hạn;
  - (c) Việc định giá các tài sản không bằng tiền cho mục đích đánh thuế;
  - (d) Sự phức tạp của luật thuế khi quy định phải gia hạn thời gian phải nộp thuế cho một số đối tượng nộp thuế nhất định;
  - (e) Khả năng các chi phí Chính phủ hoặc chính quyền địa phương phải bỏ ra để thi hành luật thuế một cách chặt chẽ và cưỡng chế thu thuế có thể vượt quá lợi ích từ số thuế thu được;
  - (f) Luật thuế cho phép đối tượng nộp thuế được chậm nộp một số loại thuế; và
  - (g) Các trường hợp cụ thể khác của từng sắc thuế.
64. Việc xác định giá trị tài sản và doanh thu phát sinh từ các giao dịch thuế bằng cách sử dụng mô hình thống kê có thể dẫn đến việc giá trị thực tế của tài sản và doanh thu đã ghi nhận khác với giá trị mà đối tượng nộp thuế phải nộp được xác định trong các kỳ báo cáo tiếp theo đối với kỳ báo cáo hiện tại. Việc sửa đổi các ước tính được thực hiện theo hướng dẫn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót.
65. Trường hợp cơ sở tính thuế không chắc chắn và không có khả năng ước tính một cách đáng tin cậy thì tài sản phát sinh từ các giao dịch thuế và doanh thu liên quan không thể xác định một cách đáng tin cậy cho đến khi sự kiện phát sinh thuế đã xảy ra một thời gian. Trong nhiều trường hợp, tài sản và doanh thu có thể được ghi nhận trong kỳ tiếp sau của kỳ xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Tuy nhiên, có những trường hợp ngoại lệ mà một sự kiện phát sinh thuế chỉ mang lại luồng vào của nguồn lực thỏa mãn định nghĩa tài sản và đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản sau nhiều kỳ báo cáo kể từ kỳ phát sinh sự kiện đó.

### **Chi tiêu thuế**

66. **Doanh thu từ thuế không được bao gồm các khoản chi tiêu thuế.**
67. Trong một số trường hợp cơ quan có thẩm quyền sử dụng hệ thống thuế để khuyến khích một số hành vi tài chính và hạn chế một số hành vi khác. Ví dụ, khoản ủng hộ, tài trợ được tính là chi phí được trừ đối với doanh nghiệp khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, hoặc các chính sách miễn thuế, giảm thuế cho một nhóm các đối tượng nhất định, các ưu đãi này chỉ áp dụng đối với những người phải nộp thuế. Nếu một đơn vị không nộp thuế thì không được hưởng những ưu đãi này. Các loại ưu đãi này được gọi là chi tiêu thuế. Các khoản chi tiêu thuế được tính trước doanh thu, không phải là chi phí của Chính phủ hoặc chính quyền địa phương do không làm tăng luồng vào hoặc

lượng ra của các nguồn lực, nghĩa là không làm tăng tài sản, nợ phải trả, doanh thu hoặc chi phí của Chính phủ hoặc chính quyền địa phương khi cơ quan có thẩm quyền ban hành các loại thuế đó.

### **Các khoản chuyển giao**

68. **Đơn vị phải ghi nhận tài sản từ một giao dịch chuyển giao khi các nguồn lực được chuyển giao đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn các tiêu chí ghi nhận tài sản.**
69. Các khoản chuyển giao bao gồm các khoản viện trợ, xóa nợ, các khoản phạt, thừa kế, quà tặng và hỗ trợ bằng hàng hóa hoặc dịch vụ. Tất cả các khoản mục này đều có đặc điểm chung là chuyển giao nguồn lực từ đơn vị này sang đơn vị khác mà không được bồi hoàn lại bằng một giá trị tương đương và không phải là các khoản thuế theo định nghĩa trong chuẩn mực này.
70. Các khoản chuyển giao đáp ứng định nghĩa tài sản khi đơn vị có quyền kiểm soát đối với các nguồn lực do kết quả của một sự kiện trong quá khứ và dự kiến sẽ thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các nguồn lực đó. Các khoản chuyển giao đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản khi có khả năng chắc chắn có luồng vào của nguồn lực và giá trị hợp lý có thể xác định được một cách đáng tin cậy. Trong những trường hợp nhất định, ví dụ khi chủ nợ đồng ý xóa nợ, lúc này giá trị ghi sổ khoản nợ phải trả trước đó đã ghi nhận sẽ bị giảm đi; khi đó thay vì ghi nhận tăng tài sản thì đơn vị ghi nhận giảm giá trị ghi sổ đối với khoản nợ phải trả.
71. Đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực được chuyển giao khi đơn vị đã nhận được nguồn lực hoặc có quyền cưỡng chế đối với bên chuyển giao mà trước đó đơn vị không thể ngăn chặn hoặc điều chỉnh các đơn vị khác trong việc tiếp cận với các lợi ích từ các nguồn lực dự kiến sẽ được chuyển giao. Có nhiều thỏa thuận chuyển giao đã có hiệu lực ràng buộc trước khi việc chuyển giao nguồn lực diễn ra. Tuy nhiên, trong một số trường hợp có đơn vị đã cam kết sẽ chuyển giao nhưng lại không thực hiện. Do đó, chỉ khi (a) quyền cưỡng chế có hiệu lực thi hành và (b) đơn vị đánh giá khả năng chắc chắn sẽ có luồng vào của nguồn lực thì tài sản, nợ phải trả hoặc doanh thu mới được ghi nhận.
72. Việc chuyển giao các nguồn lực nếu đáp ứng định nghĩa vốn góp của chủ sở hữu sẽ không làm tăng doanh thu. Các thỏa thuận về bản chất là thỏa thuận góp vốn của chủ sở hữu nếu (a) chỉ rõ việc đơn vị cung cấp các nguồn lực được quyền nhận các khoản phân phối lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng trong suốt thời gian hoạt động của đơn vị tiếp nhận, hoặc quyền được phân phối bất kỳ khoản chênh lệch tài sản lớn hơn nợ phải trả của đơn vị khi đơn vị giải thể hoặc (b) chỉ rõ việc đơn vị cung cấp các nguồn lực nhận được lợi ích tài chính trong đơn vị tiếp nhận mà lợi ích này có thể đem bán, trao đổi, chuyển nhượng, hoặc mua lại.
73. Các khoản chuyển giao đáp ứng định nghĩa của giao dịch không trao đổi vì bên chuyển giao cung cấp nguồn lực cho đơn vị nhận chuyển giao mà không cần

đơn vị nhận chuyển giao bồi hoàn trực tiếp bằng một giá trị tương đương. Nếu thỏa thuận quy định đơn vị nhận chuyển giao phải bồi hoàn một giá trị tương đương thì thỏa thuận đó không phải là thỏa thuận chuyển giao mà là hợp đồng cho một giao dịch trao đổi và phải được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09.

74. Đơn vị cần phân tích tất cả các quy định trong thỏa thuận chuyển giao để xác định có phát sinh nợ phải trả khi tiếp nhận các nguồn lực được chuyển giao hay không.

#### **Xác định giá trị tài sản chuyển giao**

75. Theo quy định tại đoạn 39, tài sản chuyển giao được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận. Các đơn vị phải xây dựng và triển khai chính sách kế toán đối với việc ghi nhận và xác định giá trị của tài sản phù hợp với quy định của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam và pháp luật có liên quan.

#### **Xóa nợ và nhận nợ thay**

76. Trong một số trường hợp, đơn vị thuộc lĩnh vực công có thể được xóa nợ. Ví dụ Chính phủ có thể xóa nợ cho một chính quyền địa phương nào đó. Trong trường hợp này, khi đó chính quyền địa phương ghi nhận tăng tài sản ròng tương ứng với khoản nợ phải trả đã được xóa.
77. Các đơn vị ghi nhận doanh thu liên quan đến việc xóa nợ khi khoản nợ này không còn đáp ứng định nghĩa nợ phải trả hoặc không còn thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận là nợ phải trả và khoản xóa nợ đó không đáp ứng định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu.
78. Khi đơn vị kiểm soát xóa nợ hoặc nhận nợ thay cho một đơn vị chịu kiểm soát toàn bộ, cần xem xét giao dịch này có thể là giao dịch góp vốn của chủ sở hữu như được mô tả trong đoạn 34 và 35.
79. Doanh thu phát sinh từ việc xóa nợ được ghi nhận theo giá trị ghi sổ của khoản nợ được xóa.

#### **Tiền phạt**

80. Tiền phạt là lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị nhận được hoặc có thể nhận được từ một cá nhân hoặc một đơn vị khác theo quy định.
81. Tiền phạt được ghi nhận là doanh thu khi đáp ứng được định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản như được đề cập trong đoạn 28. Như được quy định trong đoạn 10, nếu đơn vị thu tiền phạt hộ cho đơn vị khác thì tiền phạt thu được không phải là doanh thu của đơn vị thu hộ. Đơn vị có thể ước tính một cách tốt nhất tài sản phát sinh từ các khoản tiền phạt bằng luồng vào của các nguồn lực nhận được.

#### **Các khoản thừa kế**

82. Khoản thừa kế là một khoản chuyển giao được thực hiện theo di chúc của người đã qua đời. Sự kiện thừa kế xảy ra khi đơn vị có quyền thi hành di chúc mà

người để lại di chúc qua đời hoặc khi di chúc được chứng thực trong quá khứ, dẫn đến việc đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực từ khoản thừa kế này đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị.

83. Các khoản thừa kế thỏa mãn định nghĩa tài sản được ghi nhận tăng tài sản và doanh thu tương ứng khi đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng và giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy. Việc xác định khả năng chắc chắn có luồng vào các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng có thể khó khăn nếu thời điểm người để lại di chúc qua đời và thời điểm đơn vị nhận được tài sản khác nhau. Đơn vị phải xác định liệu di sản của người quá cố có đủ để thanh toán mọi khoản nợ của người quá cố hay không và đủ cho tất cả các khoản thừa kế được nêu trong di chúc hay không. Ngoài ra trong trường hợp di chúc có tranh chấp thì có thể gây ảnh hưởng đến khả năng nhận được tài sản của đơn vị.
84. Giá trị hợp lý của tài sản thừa kế được xác định tương tự như trường hợp được nhận quà tặng hoặc viện trợ được trình bày trong đoạn 89. Các khoản thừa kế được ghi nhận theo giá trị hợp lý của những nguồn lực đã nhận hoặc có thể nhận được.

#### **Quà tặng và các khoản viện trợ**

85. Quà tặng và các khoản viện trợ là các khoản tiền, các tài sản có gốc tiền tệ, hàng hóa và dịch vụ mà một đơn vị hoặc cá nhân tự nguyện chuyển giao cho một đơn vị khác mà thường không có quy định kèm theo. Đối với quà tặng và các khoản viện trợ bằng tiền, tài sản có gốc tiền tệ và hàng hóa thì sự kiện trong quá khứ dẫn đến việc đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng thường là việc đơn vị được cho tặng các tài sản này.
86. Hàng hóa viện trợ được chuyển giao cho đơn vị trong một giao dịch không trao đổi, không phải trả tiền nhưng có thể có quy định kèm theo. Các khoản hỗ trợ từ các tổ chức phát triển song phương hoặc đa phương thường bao gồm hàng hóa, viện trợ.
87. Quà tặng và các khoản viện trợ (không bao gồm các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ) được ghi nhận tăng tài sản và doanh thu tương ứng khi đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng và giá trị hợp lý của nó có thể ước tính một cách đáng tin cậy. Đối với quà tặng và các khoản viện trợ thì thời điểm cho tặng và thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hợp pháp thường trùng nhau nên đơn vị chắc chắn sẽ thu được lợi ích kinh tế từ nó.
88. Hàng hóa viện trợ được ghi nhận tăng tài sản khi đơn vị nhận được hàng hóa hoặc khi có thỏa thuận ràng buộc là đơn vị sẽ được nhận hàng hóa. Nếu hàng hóa viện trợ được nhận mà không có điều kiện kèm theo thì đơn vị phải ghi nhận doanh thu ngay. Nếu có điều kiện kèm theo thì đơn vị phải ghi nhận nợ phải trả, sau đó khi thỏa mãn các điều kiện thì ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu tương ứng.

89. Khi ghi nhận ban đầu, quà tặng và các khoản viện trợ bằng hàng hóa được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận, có thể xác định bằng giá sản phẩm cùng loại trên thị trường hoặc bằng việc đánh giá giá trị tài sản, hàng hóa theo quy định của pháp luật.

#### **Hỗ trợ bằng dịch vụ**

90. Đơn vị có thể, nhưng không bắt buộc phải ghi nhận tăng tài sản và doanh thu tương ứng từ các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ.
91. Các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ là các dịch vụ do tổ chức, các cá nhân cung cấp cho các đơn vị trong một giao dịch không trao đổi. Các dịch vụ này đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị có thể kiểm soát nguồn lực mà từ đó đơn vị có thể thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Tuy nhiên, thực tế các tài sản này được sử dụng ngay và nếu có thể xác định được giá trị thì có thể đồng thời ghi nhận luồng vào và việc sử dụng nguồn lực này. Ví dụ một trường học công lập, nhận được các dịch vụ tình nguyện từ sinh viên để dọn dẹp vệ sinh môi trường sau đợt lụt bão, khi giá trị hợp lý của các dịch vụ này có thể được xác định một cách đáng tin cậy thì trường học có thể ghi nhận đồng thời tăng chi phí và doanh thu trong kỳ của đơn vị. Trong trường hợp các dịch vụ hỗ trợ để hình thành tài sản thì giá trị của dịch vụ hỗ trợ được tính vào chi phí hình thành tài sản.
92. Các đơn vị có thể nhận được các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ theo các chương trình tình nguyện hoặc không tình nguyện vì lợi ích cộng đồng. Ví dụ:
- (a) Hỗ trợ kỹ thuật từ các Chính phủ khác hoặc từ các tổ chức quốc tế;
  - (b) Hỗ trợ thực hiện dịch vụ công ích cho các đơn vị từ tổ chức, cá nhân khác;
  - (c) Hỗ trợ dịch vụ cho các bệnh viện công từ người tình nguyện;
  - (d) Hỗ trợ dịch vụ tình nguyện từ phụ huynh học sinh, nhân dân địa phương như dọn vệ sinh, sắp xếp dọn dẹp các lớp học sau lụt bão; và
  - (e) Hỗ trợ các dịch vụ phòng cháy, chữa cháy từ người tình nguyện cho chính quyền địa phương.
93. Một số dịch vụ hỗ trợ không đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị không có toàn quyền kiểm soát đối với dịch vụ được cung cấp. Trường hợp đơn vị có thể kiểm soát được dịch vụ nhưng không có khả năng xác định giá trị của các dịch vụ một cách đáng tin cậy thì chúng không thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản. Tuy nhiên, thực tế các đơn vị có thể có khả năng xác định giá trị hợp lý của một số dịch vụ hỗ trợ nhất định. Ví dụ các dịch vụ hỗ trợ chuyên nghiệp hoặc các dịch vụ hỗ trợ khác đã có sẵn trên thị trường trong nước hoặc thị trường quốc tế. Ngoài ra khi đã xác định được giá trị hợp lý của các loại dịch vụ hỗ trợ được đề cập trong đoạn 92, đơn vị cũng có thể kết luận rằng giá trị của các dịch vụ này không trọng yếu. Trong trường hợp khác, dịch vụ hỗ trợ được thực hiện bởi các tình nguyện viên không được đào tạo nên về cơ bản nó sẽ khác biệt hẳn với các dịch vụ tương đương mà đơn vị có thể sử dụng nếu không có hỗ trợ.



94. Chuẩn mực này không yêu cầu việc ghi nhận dịch vụ hỗ trợ do còn nhiều yếu tố không chắc chắn liên quan đến các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ, bao gồm cả khả năng thực hiện kiểm soát đối với dịch vụ và khả năng xác định giá trị hợp lý của dịch vụ. Tuy nhiên, đoạn 101 khuyến khích việc thuyết minh thông tin về bản chất của các loại dịch vụ hỗ trợ đơn vị đã nhận được trong kỳ báo cáo. Cũng như các thông tin khác, thông tin về dịch vụ hỗ trợ chỉ được thuyết minh khi có tính trọng yếu, cần lưu ý một số trường hợp có thể không trọng yếu về mặt giá trị nhưng lại trọng yếu về bản chất.
95. Khi xây dựng chính sách kế toán về các loại dịch vụ hỗ trợ, đơn vị phải xem xét nhiều yếu tố liên quan khác nhau, bao gồm ảnh hưởng của những dịch vụ hỗ trợ đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động và các luồng tiền của đơn vị. Mức độ phụ thuộc của đơn vị vào các dịch vụ hỗ trợ trong việc thực hiện các mục tiêu của mình có thể ảnh hưởng đến các quy định và chính sách kế toán áp dụng cho đơn vị về việc ghi nhận tài sản. Ví dụ, một đơn vị phụ thuộc nhiều vào một loại dịch vụ hỗ trợ trong việc thực hiện các mục tiêu của mình có thể phải ghi nhận các dịch vụ hỗ trợ đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản. Trong những trường hợp nhất định, đơn vị có thể xem xét đối với những đơn vị tương tự hoạt động trong cùng môi trường để quyết định việc ghi nhận dịch vụ hỗ trợ.

#### **Các cam kết**

96. Các cam kết là sự hứa hẹn của một bên về việc chuyển giao tài sản cho đơn vị nhận cam kết. Các cam kết không đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị nhận cam kết không có khả năng kiểm soát sự tiếp cận của bên cam kết với các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng mang lại từ các khoản được cam kết, do vậy đơn vị không được ghi nhận các khoản được cam kết là tài sản và doanh thu. Cho đến khi các khoản cam kết được chuyển giao cho bên nhận cam kết thì khi đó mới được ghi nhận là quà tặng hoặc viện trợ theo hướng dẫn của các đoạn 85 đến 89. Đơn vị có thể thuyết minh thông tin về các khoản cam kết là tài sản tiềm tàng theo quy định tại chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng.

#### **Các khoản chuyển giao nhận trước**

97. Trường hợp đơn vị nhận được nguồn lực trước khi thỏa thuận chuyển giao có hiệu lực ràng buộc thì các nguồn lực này được ghi nhận tăng tài sản khi chúng đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản; đồng thời phải ghi nhận một khoản nợ phải trả tương ứng với khoản nhận trước nếu thỏa thuận chuyển giao chưa có hiệu lực ràng buộc. Các khoản chuyển giao nhận trước về cơ bản không khác biệt với các khoản nhận trước khác, vì thế đơn vị phải ghi nhận nợ phải trả cho đến khi thỏa thuận chuyển giao có hiệu lực ràng buộc và tất cả các điều kiện của thỏa thuận đã được thỏa mãn. Khi đó, đơn vị mới được ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu tương ứng.

#### **Các khoản chuyển giao khác**

98. Ngoài các khoản chuyển giao đã nêu trên, trong lĩnh vực công tại Việt Nam còn có thể phát sinh các khoản chuyển giao khác là khoản thu khác thuộc ngân sách nhà nước đáp ứng tiêu chí của giao dịch không trao đổi, đây là các khoản thu khác do cơ quan thu quản lý theo quy định của pháp luật về ngân sách nhà nước. Khoản thu khác thuộc ngân sách nhà nước đáp ứng tiêu chí của giao dịch không trao đổi được ghi nhận và trình bày thông tin trên báo cáo tài chính theo quy định tại chuẩn mực này.

### **Trình bày thông tin**

99. Đơn vị phải trình bày trên báo cáo tài chính hoặc trong phần thuyết minh báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung các thông tin sau:
- (a) Giá trị của doanh thu từ giao dịch không trao đổi được ghi nhận trong kỳ, chi tiết theo từng loại:
    - (i) Các khoản thuế chi tiết theo từng sắc thuế chủ yếu; và
    - (ii) Các khoản chuyển giao, chi tiết theo từng loại doanh thu chuyển giao chủ yếu.
  - (b) Giá trị các khoản phải thu từ doanh thu không trao đổi;
  - (c) Giá trị các khoản nợ phải trả đã ghi nhận tương ứng với các tài sản chuyển giao có điều kiện kèm theo;
  - (d) Giá trị tài sản có hạn chế và bản chất của các hạn chế đó;
  - (e) Sự tồn tại và giá trị của bất kỳ khoản nhận trước nào liên quan đến các giao dịch không trao đổi; và
  - (f) Giá trị của các khoản nợ được xóa.
100. Đơn vị phải trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung:
- (a) Các chính sách kế toán áp dụng trong việc ghi nhận doanh thu từ các giao dịch không trao đổi;
  - (b) Cơ sở xác định giá trị hợp lý luồng vào của nguồn lực của các khoản doanh thu không trao đổi chủ yếu đã ghi nhận trong kỳ;
  - (c) Thông tin về bản chất các loại thuế chủ yếu mà đơn vị không thể xác định doanh thu từ thuế một cách đáng tin cậy ngay trong kỳ xảy ra sự kiện phát sinh thuế; và
  - (d) Bản chất và các loại thừa kế, quà tặng, viện trợ và chuyển giao khác có giá trị lớn, chi tiết theo từng loại hàng hóa nhận được.
101. Các đơn vị được khuyến khích thuyết minh thông tin bản chất và phân loại về các loại dịch vụ hỗ trợ chủ yếu nhận được, bao gồm cả các dịch vụ hỗ trợ không được ghi nhận. Mức độ phụ thuộc của đơn vị vào một loại dịch vụ hỗ trợ sẽ quyết định mức độ thuyết minh thông tin về loại dịch vụ đó.

102. Việc thuyết minh thông tin theo quy định tại đoạn 99 và 100 sẽ giúp cho đơn vị báo cáo đáp ứng mục đích của báo cáo tài chính đã được đề cập trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho quá trình ra quyết định và chứng minh trách nhiệm giải trình của đơn vị về những nguồn lực được giao cho đơn vị.
103. Việc thuyết minh thông tin về những loại doanh thu chủ yếu sẽ giúp người sử dụng báo cáo tài chính đưa ra những đánh giá về khả năng tiếp cận của đơn vị với những loại doanh thu mà đơn vị nhận được.
104. Các điều kiện và hạn chế đặt ra những ràng buộc trong việc sử dụng tài sản có ảnh hưởng đến hoạt động của đơn vị. Việc thuyết minh về (a) giá trị của các khoản nợ phải trả đã ghi nhận tương ứng với các điều kiện và (b) giá trị của các tài sản có hạn chế giúp người sử dụng báo cáo tài chính có thể đánh giá về khả năng đơn vị sử dụng các tài sản. Các đơn vị được khuyến khích trình bày chi tiết các thông tin được yêu cầu phải thuyết minh theo đoạn 99(c).
105. Đoạn 99(e) quy định đơn vị phải thuyết minh về các khoản nhận trước từ giao dịch không trao đổi. Các khoản nợ phải trả này có thể phát sinh rủi ro, vì đơn vị sẽ phải chi ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng nếu sự kiện phát sinh thuế không xảy ra, hoặc thỏa thuận chuyển giao không có hiệu lực ràng buộc. Việc thuyết minh thông tin về các khoản nhận trước này giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được thông tin doanh thu và tài sản ròng trong tương lai của đơn vị.
106. Theo đoạn 63, đơn vị có khả năng xác định giá trị tài sản và doanh thu phát sinh từ các giao dịch thuế một cách đáng tin cậy bằng cách sử dụng các mô hình thống kê. Tuy nhiên, có thể chỉ xác định giá trị tài sản và doanh thu một cách đáng tin cậy sau một hoặc nhiều kỳ báo cáo kể từ khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Trong trường hợp này, trên báo cáo tài chính phải thuyết minh thông tin về bản chất của các sắc thuế chủ yếu mà không thể xác định doanh thu một cách đáng tin cậy và do đó không thể ghi nhận trong kỳ báo cáo khi sự kiện phát sinh thuế xảy ra. Việc thuyết minh thông tin này sẽ giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính đưa ra các đánh giá về doanh thu và tài sản ròng trong tương lai của đơn vị lập báo cáo.
107. Đoạn 100(d) quy định đơn vị phải thuyết minh thông tin về tính chất và các loại thừa kế, quà tặng, viện trợ có giá trị lớn đã nhận được trong kỳ. Luồng vào của các nguồn lực này được chuyển giao theo mong muốn của bên chuyển giao và chứa đựng rủi ro vì trong tương lai có thể có những thay đổi một cách đáng kể. Việc thuyết minh thông tin về các khoản mục này giúp người sử dụng báo cáo đưa ra các đánh giá về doanh thu và tài sản ròng trong tương lai của đơn vị.
108. Khi các dịch vụ hỗ trợ đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản, đơn vị có thể lựa chọn việc ghi nhận các dịch vụ hỗ trợ này và xác định giá trị dịch vụ theo giá trị hợp lý. Đoạn 101 khuyến khích đơn vị thuyết minh thông tin về bản chất và các loại dịch vụ hỗ trợ đã nhận được, bất kể đơn vị có

ghi nhận hay không. Việc thuyết minh thông tin này giúp người sử dụng báo cáo đưa ra các đánh giá về (a) sự đóng góp của các dịch vụ hỗ trợ đó vào kết quả của đơn vị trong quá trình thực hiện các mục tiêu trong kỳ và (b) mức độ phụ thuộc của đơn vị vào các dịch vụ hỗ trợ đó trong quá trình thực hiện các mục tiêu của mình./.

**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 23	Số hiệu IPSAS 23	Số hiệu VPSAS 23	Số hiệu IPSAS 23	Số hiệu VPSAS 23	Số hiệu IPSAS 23
1	1	39	42	77	85
2	2	40	43	78	86
3	5	41	44	79	87
4	6	42	45	80	88
5	7	43	46	81	89
6	8	44	47	82	90
7	9	45	48	83	91
8	10	46	49	84	92
9	11	47	50	85	93
10	12	48	51	86	94
11	13	49	53	87	95
12	14	50	54	88	96
13	15	51	55	89	97
14	16	52	56	90	98
15	17	53	57	91	99
16	18	54	58	92	100
17	19	55	59	93	101
18	20	56	60	94	102
19	21	57	61	95	103
20	22	58	62	96	104
21	23	59	63	97	105
22	24	60	65	98	
23	25	61	66	99	106
24	26	62	67	100	107
25	28	63	68	101	108
26	29	64	69	102	109
27	30	65	70	103	110
28	31	66	73	104	111
29	32	67	74	105	112
30	33	68	76	106	113
31	34	69	77	107	114
32	35	70	78	108	115
33	36	71	79		
34	37	72	80		
35	38	73	81		
36	39	74	82		
37	40	75	83		
38	41	76	84		

**CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 24**  
**TRÌNH BÀY THÔNG TIN NGÂN SÁCH**  
**TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH**

*(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 24 “*Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 24 “*Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 24 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 24 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 24 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 24 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2006, 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 24 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 24 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 24. 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 24 (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	Các chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót	17

## VPSAS 24 - TRÌNH BÀY THÔNG TIN NGÂN SÁCH TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 24  
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 24 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 11: Hợp đồng xây dựng;*
- *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.*



## VPSAS 24 - TRÌNH BÀY THÔNG TIN NGÂN SÁCH TRONG BÁO CÁO TÀI CHÍNH

### NỘI DUNG

*Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 24 “Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 37. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.*

	<b>Đoạn</b>
<b>I. QUY ĐỊNH CHUNG.....</b>	<b>1-9</b>
<b>Mục đích.....</b>	<b>1</b>
<b>Phạm vi.....</b>	<b>2-4</b>
<b>Định nghĩa.....</b>	<b>5-9</b>
Dự toán ngân sách được phê duyệt.....	6
Dự toán ngân sách ban đầu và dự toán ngân sách được sử dụng.....	7-8
Số liệu thực tế đề nghị quyết toán.....	9
<b>II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....</b>	<b>10-37</b>
<b>Trình bày so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán.....</b>	<b>10-24</b>
Trình bày và công bố thông tin.....	15-16
Mức độ tổng hợp.....	17-18
Các thay đổi từ dự toán ngân sách ban đầu đến dự toán ngân sách được sử dụng.....	19-20
Cơ sở có thể so sánh.....	21-24
<b>Thuyết minh về cơ sở, kỳ ngân sách và phạm vi ngân sách.....</b>	<b>25-31</b>
<b>Đối chiếu giữa số liệu thực tế đề nghị quyết toán trên cơ sở có thể so sánh với số liệu thực tế trong báo cáo tài chính.....</b>	<b>32-37</b>
<b>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</b>	

## I. QUY ĐỊNH CHUNG

### Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định việc trình bày thông tin so sánh giữa số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt và số liệu thực tế đề nghị quyết toán, áp dụng đối với đơn vị phải công khai dự toán ngân sách được phê duyệt. Với trách nhiệm giải trình công khai ngân sách, báo cáo so sánh giữa số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán đã được trình bày theo quy định của pháp luật ngân sách, ngoài ra theo chuẩn mực này thông tin so sánh cũng phải được dẫn chiếu và thuyết minh trong báo cáo tài chính.

Chuẩn mực này cũng quy định về việc đơn vị phải thuyết minh rõ những lý do dẫn đến các chênh lệch trọng yếu giữa số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán. Việc tuân thủ yêu cầu của chuẩn mực này sẽ đảm bảo trách nhiệm giải trình của đơn vị và tăng cường tính minh bạch của báo cáo tài chính thông qua việc chứng minh sự tuân thủ với dự toán ngân sách được phê duyệt mà đơn vị có trách nhiệm giải trình công khai.

### Phạm vi

2. Chuẩn mực này áp dụng cho đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích, áp dụng cho các đơn vị trong lĩnh vực công (đơn vị) phải công khai dự toán ngân sách được phê duyệt của mình.
3. Chuẩn mực này không quy định các nội dung liên quan đến công khai dự toán ngân sách được phê duyệt, không yêu cầu trình bày thông tin so sánh trong trường hợp dự toán ngân sách được phê duyệt không phải công khai theo quy định.
4. Trường hợp quy định dự toán ngân sách được phê duyệt chỉ phải công khai một số hoạt động, nhóm hoạt động hoặc một số đơn vị trực thuộc đơn vị lập báo cáo (đối với báo cáo tài chính của đơn vị cấp trên hoặc báo cáo tài chính nhà nước) thì chỉ thực hiện so sánh thông tin đối với phần dự toán phải công khai theo quy định.

### Định nghĩa

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

**Cơ sở có thể so sánh** là số liệu thực tế đề nghị quyết toán được trình bày theo cùng một cơ sở kế toán, cùng cơ sở phân loại, cho cùng một đơn vị và cùng kỳ báo cáo như dự toán ngân sách đã được phê duyệt.

**Cơ sở kế toán** là cơ sở kế toán dồn tích hoặc cơ sở kế toán tiền mặt.

**Cơ sở kế toán áp dụng cho ngân sách** là cơ sở kế toán tiền mặt theo quy định của pháp luật về ngân sách.

**Dự toán ngân sách ban đầu** là dự toán ngân sách được phê duyệt mà đơn vị được sử dụng ngay từ đầu năm ngân sách.

**Dự toán ngân sách được phê duyệt** là dự toán ngân sách đã được cấp có thẩm quyền quyết định, là căn cứ cho đơn vị thực hiện trong năm ngân sách theo quy định của pháp luật về ngân sách.

**Dự toán ngân sách được sử dụng** là tất cả dự toán đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt mà đơn vị được sử dụng từ nguồn ngân sách nhà nước trong năm ngân sách.

**Số liệu thực tế đề nghị quyết toán** là số thực hiện theo dự toán ngân sách được phê duyệt trong năm ngân sách. Riêng số liệu chi tiêu thực hiện bằng tiền phải phù hợp với số liệu từ báo cáo lưu chuyển tiền tệ kỳ tương ứng.

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.

### **Dự toán ngân sách được phê duyệt**

6. Dự toán ngân sách được phê duyệt bao gồm dự toán thu và dự toán chi. Dự toán thu ngân sách là số dự kiến sẽ thu được trong kỳ ngân sách do cơ quan có thẩm quyền quyết định. Dự toán chi ngân sách là số tối đa mà cấp có thẩm quyền cho phép chi tiêu trong kỳ ngân sách từ nguồn ngân sách nhà nước.

### **Dự toán ngân sách ban đầu và dự toán ngân sách được sử dụng**

7. Dự toán ngân sách ban đầu mà đơn vị được sử dụng ngay từ đầu năm ngân sách bao gồm dự toán ngân sách năm trước được phép chuyển sang năm nay sử dụng và dự toán chính thức được giao đầu năm theo quy định của pháp luật về ngân sách.
8. Dự toán ngân sách được sử dụng trong năm bao gồm dự toán ngân sách ban đầu và dự toán bổ sung, điều chỉnh cho tất cả những thay đổi trong năm đã được cấp có thẩm quyền phê duyệt.

### **Số liệu thực tế đề nghị quyết toán**

9. Số liệu thực tế đề nghị quyết toán bao gồm toàn bộ số liệu đơn vị sử dụng ngân sách đã rút từ nguồn ngân sách nhà nước để chi tiêu cho hoạt động của đơn vị trong năm ngân sách theo dự toán đã được phê duyệt, có đủ hồ sơ chứng từ theo quy định, theo đó đủ điều kiện đề nghị quyết toán chi ngân sách nhà nước. Thực tế đơn vị có thể rút tiền mặt ra sử dụng, chuyển số tiết kiệm chi sang tài khoản tiền gửi đơn vị hoặc rút từ Kho bạc nhà nước thanh toán trực tiếp cho nhà cung cấp,... Vì vậy, căn cứ báo cáo so sánh giữa số thực tế đề nghị quyết toán với dự toán ngân sách được phê duyệt đã có trong hồ sơ báo cáo quyết toán ngân sách, đơn vị phải phân tích số liệu sử dụng thực tế đề nghị quyết toán để thuyết minh thêm thông tin trên báo cáo tài chính cùng kỳ, bao gồm a) số sử dụng đã rút về tài khoản tiền của đơn vị và b) số thanh toán trực tiếp từ Kho bạc nhà nước. Theo đó số liệu thuộc phần (a) phải được đối chiếu khớp đúng với số liệu thu, chi nguồn ngân sách nhà nước trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ của đơn vị cùng kỳ báo cáo.

## II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

**Trình bày so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán**

10. Đơn vị phải lập báo cáo so sánh giữa số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt mà đơn vị chịu trách nhiệm giải trình công khai với số liệu thực tế đề nghị quyết toán trong năm. Nội dung này phù hợp với quy định của pháp luật ngân sách về việc đơn vị sử dụng ngân sách nhà nước, đơn vị dự toán, Ủy ban nhân dân các cấp,... phải lập báo cáo so sánh số liệu thực tế đề nghị quyết toán trong năm ngân sách với dự toán ngân sách năm được phê duyệt. Nội dung này cũng đã được quy định tại Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 "*Trình bày báo cáo tài chính*". Với yêu cầu tại chuẩn mực này, việc so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán phải được trình bày riêng cho từng đơn vị lập báo cáo tài chính:
- (a) Số liệu dự toán ngân sách ban đầu và dự toán ngân sách được sử dụng;
  - (b) Số liệu thực tế đơn vị đã thực hiện trong năm đề nghị quyết toán; và
  - (c) Giải thích những chênh lệch trọng yếu giữa số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt mà đơn vị có trách nhiệm giải trình công khai với số liệu thực tế đề nghị quyết toán.

Các nội dung này đã được thể hiện trong báo cáo riêng thuộc hồ sơ quyết toán ngân sách của đơn vị theo pháp luật ngân sách. Các tài liệu này có thể được công khai cùng với báo cáo tài chính, do vậy thuyết minh báo cáo tài chính chỉ cần dẫn chiếu tới các tài liệu đó.

11. Việc trình bày so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán sẽ cung cấp thông tin để giải trình về sự tuân thủ dự toán ngân sách được phê duyệt trong quá trình đơn vị sử dụng các nguồn lực được giao từ ngân sách nhà nước.
12. Thuyết minh về những chênh lệch trọng yếu giữa số liệu thực tế đề nghị quyết toán và số liệu dự toán ngân sách được sử dụng trong năm sẽ giúp người sử dụng báo cáo hiểu rõ nguyên nhân của những chênh lệch này mà đơn vị có trách nhiệm giải trình.
13. Trong nhiều trường hợp số liệu dự toán ngân sách được sử dụng và số liệu thực tế đề nghị quyết toán trong năm bằng nhau. Đoạn 19 của chuẩn mực này yêu cầu trình bày lý do thay đổi giữa dự toán ngân sách ban đầu và dự toán ngân sách được sử dụng. Việc trình bày đó, cùng với những thông tin được trình bày theo yêu cầu tại đoạn 10 của chuẩn mực này, sẽ đảm bảo rằng các đơn vị công khai ngân sách được phê duyệt phải có trách nhiệm giải trình về kết quả thực hiện cũng như sự tuân thủ của đơn vị đối với dự toán ngân sách đã được phê duyệt đó.

14. Khi dự toán ngân sách được phê duyệt chỉ được công khai đối với một số đơn vị hoặc một số hoạt động được trình bày trong báo cáo tài chính, các quy định của đoạn 10 sẽ chỉ áp dụng cho các đơn vị hoặc các hoạt động phải thực hiện công khai theo quy định.

#### **Trình bày và công bố thông tin**

15. **Việc so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán đã được trình bày theo báo cáo riêng trong hồ sơ quyết toán ngân sách của đơn vị theo quy định của pháp luật ngân sách, do vậy trong thuyết minh báo cáo tài chính cần dẫn chiếu đến báo cáo này để đảm bảo tính đầy đủ của thông tin báo cáo tài chính.**
16. Số liệu thực tế đề nghị quyết toán được lập trên cơ sở số thực thu, thực chi; số liệu trên báo cáo tài chính được lập trên cơ sở dồn tích. Chuẩn mực này quy định báo cáo so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt và số liệu thực tế đề nghị quyết toán phải được lập trên cơ sở kế toán tiền mặt áp dụng cho ngân sách.

#### **Mức độ tổng hợp**

17. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót quy định báo cáo tài chính phải cung cấp các thông tin đáp ứng một số đặc điểm định tính, bao gồm việc phải phù hợp với yêu cầu giải trình tính minh bạch và ra quyết định của người sử dụng báo cáo, trình bày trung thực tình hình tài chính, kết quả hoạt động và các dòng tiền của đơn vị, đáp ứng các đặc điểm định tính khác và có tính đến các hạn chế về thông tin trình bày trong báo cáo tài chính cho mục đích chung.
18. Thông tin cần được tổng hợp để lập báo cáo so sánh thực hiện theo quy định của pháp luật ngân sách và phù hợp với yêu cầu của chuẩn mực này.

#### **Các thay đổi từ dự toán ngân sách ban đầu đến dự toán ngân sách được sử dụng**

19. **Đơn vị phải thuyết minh về các thay đổi (nếu có) giữa dự toán ngân sách ban đầu và dự toán ngân sách được sử dụng phát sinh do việc thay đổi dự toán ngân sách trong năm:**
- (a) **Bằng cách giải trình trong phần thuyết minh báo cáo tài chính; hoặc**
  - (b) **Giải trình trong phần thuyết minh của báo cáo quyết toán ngân sách và báo cáo tài chính phải có dẫn chiếu tới thuyết minh đó.**
20. Dự toán ngân sách được sử dụng bao gồm dự toán ngân sách ban đầu và tất cả các dự toán thay đổi điều chỉnh trong năm đã được cơ quan có thẩm quyền phê duyệt. Để nhất quán với quy định của chuẩn mực này, đơn vị phải giải trình về những thay đổi giữa dự toán ngân sách ban đầu với dự toán ngân sách được sử dụng trong phần thuyết minh báo cáo tài chính hay trong báo cáo quyết toán ngân sách. Nội dung giải trình này phải bao gồm giải trình về việc thay đổi do điều chỉnh các khoản mục trong dự toán ngân sách ban đầu hoặc thay đổi do tác động bởi các yếu tố khác. Các giải trình này đã được thực hiện trong hồ sơ báo

cáo quyết toán ngân sách được phát hành cùng với báo cáo tài chính, thuyết minh báo cáo tài chính phải có dẫn chiếu tới các báo cáo có liên quan này.

### **Cơ sở có thể so sánh**

21. **Tất cả các so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán phải được trình bày trên cơ sở có thể so sánh với dự toán ngân sách được phê duyệt.**
22. Theo yêu cầu của chuẩn mực này, báo cáo so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán phải được trình bày trên cùng một cơ sở kế toán tiền mặt, cùng một cơ sở phân loại, cho cùng đơn vị báo cáo và kỳ báo cáo theo đúng dự toán ngân sách đã được phê duyệt. Nội dung này phù hợp với quy định của pháp luật về ngân sách.
23. Báo cáo tài chính đã hợp nhất các hoạt động và các đơn vị chịu sự kiểm soát của đơn vị báo cáo thì sẽ bao gồm số liệu của nhiều đơn vị riêng biệt. Vì vậy trường hợp dự toán ngân sách được phê duyệt của đơn vị hợp nhất không phải công khai toàn bộ thì đơn vị hợp nhất chỉ phải trình bày số liệu so sánh đối với dự toán ngân sách phải công khai.
24. Cơ sở kế toán dồn tích được áp dụng cho lập báo cáo tài chính, cơ sở kế toán tiền mặt được áp dụng cho lập báo cáo ngân sách. Do vậy, đơn vị cần ghi chép kế toán chi tiết để có thể lập báo cáo tài chính theo các chỉ tiêu phù hợp nhằm có thể so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán phục vụ cho mục đích giải trình theo quy định của chuẩn mực này.

### **Thuyết minh về cơ sở, kỳ ngân sách và phạm vi ngân sách**

25. **Đơn vị phải trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính về cơ sở kế toán áp dụng cho số liệu quyết toán ngân sách và cơ sở phân loại áp dụng trong dự toán ngân sách được phê duyệt.**
26. Theo quy định, hình thức và hệ thống phân loại áp dụng trong việc trình bày dự toán ngân sách được phê duyệt có nhiều khác biệt với hình thức và phân loại áp dụng trong báo cáo tài chính. Ví dụ dự toán ngân sách được phê duyệt được phân loại theo đơn vị được giao dự toán (chương); hoặc theo lĩnh vực chi ngân sách (loại, khoản); hoặc theo nội dung kinh tế (mục, tiểu mục); hoặc theo Chương trình, mục tiêu và dự án quốc gia;... nhưng chỉ tiêu báo cáo tài chính không phân loại theo chỉ tiêu chi tiết này.
27. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 yêu cầu đơn vị trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính các thông tin về cơ sở lập báo cáo tài chính và các chính sách kế toán quan trọng đã áp dụng. Việc trình bày thông tin về cơ sở phân loại áp dụng cho việc lập và trình bày dự toán ngân sách được phê duyệt sẽ giúp người sử dụng báo cáo hiểu rõ hơn mối quan hệ giữa thông tin ngân sách và thông tin kế toán được trình bày trong báo cáo tài chính.
28. **Đơn vị phải trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính về kỳ mà dự**

**toán ngân sách được phê duyệt.**

29. Báo cáo tài chính được trình bày ít nhất hàng năm. Nếu có trường hợp kỳ báo cáo tài chính và kỳ mà dự toán ngân sách được phê duyệt khác nhau thì việc trình bày thông tin về kỳ dự toán ngân sách được phê duyệt sẽ giúp người sử dụng báo cáo tài chính hiểu rõ hơn mối quan hệ giữa số liệu dự toán ngân sách và số liệu so sánh với báo cáo tài chính. Việc thuyết minh khi kỳ dự toán ngân sách được phê duyệt trùng với kỳ báo cáo tài chính cũng đóng vai trò xác nhận tính hữu ích của thông tin so sánh.
30. **Đơn vị phải trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính thông tin về các đơn vị trực thuộc được tổng hợp số liệu trong dự toán ngân sách được phê duyệt.**
31. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam yêu cầu các đơn vị phải lập và trình bày báo cáo tài chính hợp nhất tất cả các nguồn lực và các đơn vị chịu kiểm soát. Việc trình bày thông tin về các đơn vị được tổng hợp số liệu trong dự toán ngân sách được phê duyệt sẽ cho phép người sử dụng báo cáo xác định được mức độ phụ thuộc của các hoạt động của đơn vị vào ngân sách và số lượng các đơn vị sử dụng ngân sách so với số lượng các đơn vị được tổng hợp số liệu trong báo cáo tài chính.

**Đối chiếu giữa số liệu thực tế đề nghị quyết toán trên cơ sở có thể so sánh với số liệu thực tế trong báo cáo tài chính**

32. **Số liệu thực tế đề nghị quyết toán được trình bày trên một cơ sở có thể so sánh với số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt theo quy định tại đoạn 21 còn phải thực hiện đối chiếu với các số liệu thực tế đã thực hiện bằng tiền được trình bày trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ. Trong đó phải nêu rõ các khác biệt về cơ sở, thời gian và đơn vị đối với các dòng tiền thuần từ hoạt động thường xuyên; các dòng tiền thuần từ hoạt động đầu tư và các dòng tiền thuần từ hoạt động tài chính. Việc đối chiếu này phải được trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính.**
33. Các chênh lệch giữa số liệu thực tế đề nghị quyết toán được xác định trên cơ sở có thể so sánh và số liệu thực tế được ghi nhận trong báo cáo tài chính có thể được phân loại một cách hữu ích như sau:
- (a) Chênh lệch về cơ sở kế toán áp dụng;
  - (b) Chênh lệch về thời gian, phát sinh khi kỳ dự toán ngân sách được phê duyệt khác với kỳ báo cáo tài chính (nếu có);
  - (c) Chênh lệch về đơn vị, phát sinh khi dự toán ngân sách được phê duyệt không bao gồm một số chương trình hoặc một số đơn vị là một bộ phận của đơn vị lập báo cáo tài chính; và
  - (d) Chênh lệch số liệu do số thực tế đề nghị quyết toán chủ yếu được rút thanh toán trực tiếp từ Kho bạc nhà nước để chi trả cho đối tượng thụ hưởng mà không rút tiền mặt về đơn vị.

Ngoài ra còn có các chênh lệch về hình thức hoặc hệ thống phân loại được áp dụng cho việc trình bày báo cáo tài chính và dự toán ngân sách được phê duyệt.

34. Việc đối chiếu theo yêu cầu của đoạn 33 của chuẩn mực này sẽ giúp đơn vị thực hiện tốt hơn nghĩa vụ giải trình của mình khi xác định các nguyên nhân chính của sự chênh lệch giữa số liệu thực tế đề nghị quyết toán trên cơ sở tiền mặt và số liệu được ghi nhận trong báo cáo tài chính trên cơ sở dồn tích. Đơn vị lập báo cáo có thể đối chiếu dòng tổng cộng và các dòng chi tiết, hoặc mỗi loại khoản mục đã được trình bày trong báo cáo so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán với các số liệu tương đương trong báo cáo tài chính.
35. Các chỉ tiêu lớn đã được trình bày trong báo cáo so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán sẽ được đối chiếu với các dòng tiền thuần của hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính đã được trình bày trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ được lập theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 "*Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*".
36. **Chuẩn mực này không bắt buộc trình bày thông tin so sánh với kỳ trước.**
37. Chuẩn mực này yêu cầu trong báo cáo tài chính của đơn vị lập báo cáo phải dẫn chiếu đến báo cáo so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt với số liệu thực tế đề nghị quyết toán có trong hồ sơ quyết toán ngân sách. Ngoài ra không yêu cầu việc trình bày so sánh số liệu dự toán ngân sách được phê duyệt của kỳ trước với số liệu thực tế đề nghị quyết toán của kỳ trước, cũng không yêu cầu các giải trình liên quan về chênh lệch giữa số liệu thực tế đề nghị quyết toán và dự toán ngân sách được phê duyệt của kỳ trước trong báo cáo tài chính của kỳ này./.



**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 24	Số hiệu IPSAS 24
1	1
2	2, 3
3	5
4	6
5	7
6	8
7	11
8	12
9	13
10	14
11	15
12	16
13	18
14	20
15	22
16	23
17	26
18	27
19	29
20	30
21	31

Số hiệu VPSAS 24	Số hiệu IPSAS 24
22	32
23	33
24	34
25	39
26	41
27	42
28	43
29	44
30	45
31	46
32	47
33	48
34	49
35	51
36	52
37	53