

Chuẩn mực số 15

hợp đồng xây dựng

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 165/2002/QĐ-BTC
ngày 31 tháng 12 năm 2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính)

Quy định chung

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng xây dựng, gồm: Nội dung doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng; ghi nhận doanh thu, chi phí của hợp đồng xây dựng làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính.
02. *Chuẩn mực này áp dụng cho kế toán hợp đồng xây dựng và lập báo cáo tài chính của các nhà thầu.*
03. *Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:*

Hợp đồng xây dựng: Là hợp đồng bằng văn bản về việc xây dựng một tài sản hoặc tổ hợp các tài sản có liên quan chặt chẽ hay phụ thuộc lẫn nhau về mặt thiết kế, công nghệ, chức năng hoặc các mục đích sử dụng cơ bản của chúng.

Hợp đồng xây dựng với giá cố định: Là hợp đồng xây dựng trong đó nhà thầu chấp thuận một mức giá cố định cho toàn bộ hợp đồng hoặc một đơn giá cố định trên một đơn vị sản phẩm hoàn thành. Trong một số trường hợp khi giá cả tăng lên, mức giá đó có thể thay đổi phụ thuộc vào các điều khoản ghi trong hợp đồng.

Hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm: Là hợp đồng xây dựng trong đó nhà thầu được hoàn lại các chi phí thực tế được phép thanh toán, cộng (+) thêm một khoản được tính bằng tỷ lệ phần trăm (%) trên những chi phí này hoặc được tính thêm một khoản phí cố định.

04. Hợp đồng xây dựng có thể được thỏa thuận để xây dựng một tài sản đơn lẻ, nh: Một chiếc cầu, một tòa nhà, một đường ống dẫn dầu, một con đường hoặc xây dựng tổ hợp các tài sản có liên quan chặt chẽ hay phụ thuộc lẫn nhau về thiết kế, công nghệ, chức năng hay mục đích sử dụng cơ bản của chúng, nh: Một nhà máy lọc dầu, tổ hợp nhà máy dệt, may.
05. Trong chuẩn mực này, hợp đồng xây dựng còn bao gồm:
 - (a) Hợp đồng dịch vụ có liên quan trực tiếp đến việc xây dựng tài sản, nh: Hợp đồng tư vấn, thiết kế, khảo sát; Hợp đồng dịch vụ quản lý dự án và kiến trúc;
 - (b) Hợp đồng phục chế hay phá hủy các tài sản và khôi phục môi trường sau khi phá hủy các tài sản.

06. Hợp đồng xây dựng quy định trong chuẩn mực này được phân loại thành hợp đồng xây dựng với giá cố định và hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm. Một số hợp đồng xây dựng có đặc điểm của cả hợp đồng với giá cố định và hợp đồng với chi phí phụ thêm. Ví dụ hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm nhưng có thỏa thuận mức giá tối đa. Trong hợp này, nhà thầu cần phải xem xét tất cả các điều kiện quy định trong đoạn 23 và 24 để ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng.

Kết hợp và phân chia hợp đồng xây dựng

07. Các yêu cầu của chuẩn mực này thông áp dụng riêng rẽ cho từng hợp đồng xây dựng. Trong một số trường hợp, chuẩn mực này được áp dụng cho những phần riêng biệt có thể nhận biết được của một hợp đồng riêng rẽ hoặc một nhóm các hợp đồng để phản ánh bản chất của hợp đồng hay nhóm các hợp đồng xây dựng.
08. *Một hợp đồng xây dựng liên quan đến xây dựng một số tài sản thì việc xây dựng mỗi tài sản sẽ được coi như một hợp đồng xây dựng riêng rẽ khi thỏa mãn đồng thời ba (3) điều kiện sau:*
- (a) Có thiết kế, dự toán được xác định riêng rẽ cho từng tài sản và mỗi tài sản có thể hoạt động độc lập;*
 - (b) Mỗi tài sản có thể được đàm phán riêng với từng nhà thầu và khách hàng có thể chấp thuận hoặc từ chối phần hợp đồng liên quan đến từng tài sản;*
 - (c) Có thể xác định được chi phí và doanh thu của từng tài sản.*
09. *Một nhóm các hợp đồng ký với một khách hàng hay với một số khách hàng, sẽ được coi là một hợp đồng xây dựng khi thỏa mãn đồng thời ba (3) điều kiện sau:*
- (a) Các hợp đồng này được đàm phán như là một hợp đồng trọn gói;*
 - (b) Các hợp đồng có mối liên hệ rất mật thiết với nhau đến mức trên thực tế chúng là nhiều bộ phận của một dự án có mức lãi gộp ước tính tương đương;*
 - (c) Các hợp đồng được thực hiện đồng thời hoặc theo một quá trình liên tục.*
10. *Một hợp đồng có thể bao gồm việc xây dựng thêm một tài sản theo yêu cầu của khách hàng hoặc hợp đồng có thể sửa đổi để bao gồm việc xây dựng thêm một tài sản đó. Việc xây dựng thêm một tài sản chỉ được coi là hợp đồng xây dựng riêng rẽ khi:*
- (a) Tài sản này có sự khác biệt lớn và độc lập so với các tài sản nêu trong hợp đồng ban đầu về thiết kế, công nghệ và chức năng; hoặc*

(b) Giá của hợp đồng xây dựng tài sản này được thỏa thuận không liên quan đến giá cả của hợp đồng ban đầu.

Nội dung chuẩn mực

Doanh thu của hợp đồng xây dựng

11. Doanh thu của hợp đồng xây dựng bao gồm:

(a) Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng; và

(b) Các khoản tăng, giảm khi thực hiện hợp đồng, các khoản tiền thưởng và các khoản thanh toán khác nếu các khoản này có khả năng làm thay đổi doanh thu, và có thể xác định được một cách đáng tin cậy.

12. Doanh thu của hợp đồng xây dựng được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được. Việc xác định doanh thu của hợp đồng chịu tác động của nhiều yếu tố không chắc chắn vì chúng tùy thuộc vào các sự kiện sẽ xảy ra trong tương lai. Việc ước tính thường phải được sửa đổi khi các sự kiện đó phát sinh và những yếu tố không chắc chắn được giải quyết. Vì vậy, doanh thu của hợp đồng có thể tăng hay giảm ở từng thời kỳ. Ví dụ:

(a) Nhà thầu và khách hàng có thể đồng ý với nhau về các thay đổi và các yêu cầu làm tăng hoặc giảm doanh thu của hợp đồng trong kỳ tiếp theo so với hợp đồng được chấp thuận ban đầu;

(b) Doanh thu đã được thỏa thuận trong hợp đồng với giá cố định có thể tăng vì lý do giá cả tăng lên;

(c) Doanh thu theo hợp đồng có thể bị giảm do nhà thầu không thực hiện đúng tiến độ hoặc không đảm bảo chất lượng xây dựng theo thỏa thuận trong hợp đồng;

(d) Khi hợp đồng với giá cố định quy định mức giá cố định cho một đơn vị sản phẩm hoàn thành thì doanh thu theo hợp đồng sẽ tăng hoặc giảm khi khối lượng sản phẩm tăng hoặc giảm.

13. Sự thay đổi theo yêu cầu của khách hàng về phạm vi công việc được thực hiện theo hợp đồng. Ví dụ: Sự thay đổi yêu cầu kỹ thuật hay thiết kế của tài sản và thay đổi khác trong quá trình thực hiện hợp đồng. Sự thay đổi này chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:

(a) Có khả năng chắc chắn khách hàng sẽ chấp thuận các thay đổi và doanh thu phát sinh từ các thay đổi đó; và

(b) Doanh thu có thể xác định được một cách tin cậy.

14. Khoản tiền thông là các khoản phụ thêm trả cho nhà thầu nếu họ thực hiện hợp đồng đạt hay vượt mức yêu cầu. Ví dụ, trong hợp đồng có dự kiến trả cho nhà thầu khoản tiền thông vì hoàn thành sớm hợp đồng. Khoản tiền thông được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:
- (a) Chắc chắn đạt hoặc vượt mức một số tiêu chuẩn cụ thể đã ghi trong hợp đồng; và
 - (b) Khoản tiền thông có thể xác định được một cách đáng tin cậy.
15. Một khoản thanh toán khác mà nhà thầu thu được từ khách hàng hay một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá hợp đồng. Ví dụ: Sự chậm trễ do khách hàng gây nên; sai sót trong các chỉ tiêu kỹ thuật hoặc thiết kế và các tranh chấp về các thay đổi trong việc thực hiện hợp đồng. Việc xác định doanh thu tăng thêm từ các khoản thanh toán trên còn tùy thuộc vào rất nhiều yếu tố không chắc chắn và thông phụ thuộc vào kết quả của nhiều cuộc đàm phán. Do đó, các khoản thanh toán khác chỉ được tính vào doanh thu của hợp đồng khi:
- (a) Các thoả thuận đã đạt được kết quả là khách hàng sẽ chấp thuận bồi thông;
 - (b) Khoản thanh toán khác được khách hàng chấp thuận và được xác định một cách đáng tin cậy.

chi phí của hợp đồng xây dựng

16. Chi phí của hợp đồng xây dựng bao gồm:

- (a) Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng;*
- (b) Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng cụ thể;*
- (c) Các chi phí khác có thể thu lại từ khách hàng theo các điều khoản của hợp đồng.*

17. Chi phí liên quan trực tiếp đến từng hợp đồng bao gồm:

- (a) Chi phí nhân công tại công trường, bao gồm cả chi phí giám sát công trình;
- (b) Chi phí nguyên liệu, vật liệu, bao gồm cả thiết bị cho công trình;
- (c) Khấu hao máy móc, thiết bị và các TSCĐ khác sử dụng để thực hiện hợp đồng;
- (d) Chi phí vận chuyển, lắp đặt, tháo dỡ máy móc, thiết bị và nguyên liệu, vật liệu đến và đi khỏi công trình;

(đ) Chi phí thuê nhà xưởng, máy móc, thiết bị để thực hiện hợp đồng;

(e) Chi phí thiết kế và trợ giúp kỹ thuật liên quan trực tiếp đến hợp đồng;

(g) Chi phí dự tính để sửa chữa và bảo hành công trình;

(h) Các chi phí liên quan trực tiếp khác.

Chi phí liên quan trực tiếp của từng hợp đồng sẽ được giảm khi có các khoản thu nhập khác không bao gồm trong doanh thu của hợp đồng. Ví dụ: Các khoản thu từ việc bán nguyên liệu, vật liệu thừa, thu thanh lý máy móc, thiết bị thi công khi kết thúc hợp đồng.

18. Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng xây dựng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng, bao gồm:

(a) Chi phí bảo hiểm;

(b) Chi phí thiết kế và trợ giúp kỹ thuật không liên quan trực tiếp đến một hợp đồng cụ thể;

(c) Chi phí quản lý chung trong xây dựng.

Các chi phí trên được phân bổ theo các phương pháp thích hợp một cách có hệ thống theo tỷ lệ hợp lý và được áp dụng thống nhất cho tất cả các chi phí có các đặc điểm tương tự. Việc phân bổ cần dựa trên mức thông thường của hoạt động xây dựng. (Chi phí chung liên quan đến hoạt động của các hợp đồng và có thể phân bổ cho từng hợp đồng cũng bao gồm chi phí đi vay nếu thỏa mãn các điều kiện chi phí đi vay được vốn hóa theo quy định trong Chuẩn mực "Chi phí đi vay").

19. Các chi phí khác có thể thu lại từ khách hàng theo các điều khoản của hợp đồng như chi phí giải phóng mặt bằng, chi phí triển khai mà khách hàng phải trả lại cho nhà thầu đã được quy định trong hợp đồng.

20. Chi phí không liên quan đến hoạt động của hợp đồng hoặc không thể phân bổ cho hợp đồng xây dựng thì không được tính trong chi phí của hợp đồng xây dựng. Các chi phí này bao gồm:

(a) Chi phí quản lý hành chính chung, hoặc chi phí nghiên cứu, triển khai mà hợp đồng không quy định khách hàng phải trả cho nhà thầu.

(b) Chi phí bán hàng;

(c) Khấu hao máy móc, thiết bị và TSCĐ khác không sử dụng cho hợp đồng xây dựng.

21. Chi phí của hợp đồng bao gồm chi phí liên quan đến hợp đồng trong suốt giai đoạn kể từ khi ký hợp đồng cho đến khi kết thúc hợp đồng. Các chi phí liên quan trực tiếp đến hợp đồng phát sinh trong quá trình đàm phán hợp đồng cũng được coi là một phần chi phí của hợp đồng nếu chúng có thể xác định riêng rẽ, có thể ước tính một cách đáng tin cậy và có nhiều khả năng là hợp đồng sẽ được ký kết. Nếu chi phí phát sinh trong quá trình đàm phán hợp đồng đã được ghi nhận là chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ khi chúng phát sinh thì chúng không còn được coi là chi phí của hợp đồng xây dựng khi hợp đồng được ký kết vào thời kỳ tiếp sau.

Ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng

22. Doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng được ghi nhận theo 2 trường hợp sau:

- (a) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập báo cáo tài chính mà không phụ thuộc vào hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hóa đơn là bao nhiêu.*
- (b) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng xác nhận, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng xác nhận trong kỳ được phản ánh trên hóa đơn đã lập.*

23. Đối với hợp đồng xây dựng với giá cố định, kết quả của hợp đồng được ước tính một cách đáng tin cậy khi đồng thời thỏa mãn bốn (4) điều kiện sau:

- (a) Tổng doanh thu của hợp đồng tính toán được một cách đáng tin cậy;*
- (b) Doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng;*
- (c) Chi phí để hoàn thành hợp đồng và phần công việc đã hoàn thành tại thời điểm lập báo cáo tài chính được tính toán một cách đáng tin cậy;*
- (d) Các khoản chi phí liên quan đến hợp đồng có thể xác định được rõ ràng và tính toán được một cách đáng tin cậy để tổng chi phí thực tế của hợp đồng có thể so sánh được với tổng dự toán.*

24. Đối với hợp đồng xây dựng với chi phí phụ thêm, kết quả của hợp đồng được ước tính một cách tin cậy khi đồng thời thỏa mãn hai điều kiện sau:

- (a) Doanh nghiệp thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng;*
- (b) Các khoản chi phí liên quan đến hợp đồng có thể xác định được rõ ràng và tính toán được một cách đáng tin cậy không kể có được hoàn trả hay không.*

25. Doanh thu và chi phí được ghi nhận theo phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng được gọi là phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành. Theo phương pháp này, doanh thu được xác định phù hợp với chi phí đã phát sinh của khối lượng công việc đã hoàn thành thể hiện trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh.
26. Theo phương pháp tỷ lệ phần trăm (%) hoàn thành, doanh thu và chi phí của hợp đồng được ghi nhận trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh là doanh thu và chi phí của phần công việc đã hoàn thành trong kỳ báo cáo.
27. Một nhà thầu có thể phải bỏ ra những chi phí liên quan tới việc hình thành hợp đồng. Những chi phí này được ghi nhận là các khoản ứng trước nếu chúng có thể được hoàn trả. Những chi phí này thể hiện một lợi nhuận mà khách hàng phải trả và được phân loại như là công trình xây dựng dở dang.
28. Kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng chỉ có thể xác định được một cách đáng tin cậy khi doanh nghiệp có thể thu được lợi ích kinh tế từ hợp đồng. Tròng hợp có sự nghi ngờ về khả năng không thu được một khoản nào đó đã được tính trong doanh thu của hợp đồng và đã được ghi trong báo cáo kết quả kinh doanh thì những khoản không có khả năng thu được đó phải được ghi nhận vào chi phí.
29. Doanh nghiệp chỉ có thể lập các ước tính về doanh thu hợp đồng xây dựng một cách đáng tin cậy khi đã thỏa thuận trong hợp đồng các điều khoản sau:
- (a) Trách nhiệm pháp lý của mỗi bên đối với tài sản được xây dựng;
 - (b) Các điều kiện để thay đổi giá trị hợp đồng;
 - (c) Phương thức và thời hạn thanh toán.
- Doanh nghiệp phải thường xuyên xem xét và khi cần thiết phải điều chỉnh lại các dự toán về doanh thu và chi phí của hợp đồng trong quá trình thực hiện hợp đồng.
30. Phần công việc đã hoàn thành của hợp đồng làm cơ sở xác định doanh thu có thể được xác định bằng nhiều cách khác nhau. Doanh nghiệp cần sử dụng phương pháp tính toán thích hợp để xác định phần công việc đã hoàn thành. Tùy thuộc vào bản chất của hợp đồng xây dựng, doanh nghiệp lựa chọn áp dụng một trong ba (3) phương pháp sau để xác định phần công việc hoàn thành:
- (a) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa chi phí đã phát sinh của phần công việc đã hoàn thành tại một thời điểm so với tổng chi phí dự toán của hợp đồng;
 - (b) Đánh giá phần công việc đã hoàn thành; hoặc
 - (c) Tỷ lệ phần trăm (%) giữa khối lượng xây lắp đã hoàn thành so với tổng khối lượng xây lắp phải hoàn thành của hợp đồng.