

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.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG.....	1-11
Mục đích.....	1
Phạm vi.....	2-3
Định nghĩa.....	4
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
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....	12-37
Chi phí đi vay - Phương pháp chuẩn.....	12-14
Ghi nhận.....	12-13
Trình bày thông tin.....	14
Chi phí đi vay - Phương pháp thay thế được chấp nhận.....	15-36
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
Trình bày thông tin.....	37
Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế	

I. QUY ĐỊNH CHUNG

Mục đích

1. 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 chỉ 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 kể 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 chỉ 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 chỉ 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

đổi 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**

Số hiệu VPSAS 05	Số hiệu IPSAS 5
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

Số hiệu VPSAS 05	Số hiệu IPSAS 5
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