

# IPSAS 17—BẤT ĐỘNG SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ

## Lời nói đầu

Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) này được soạn thảo dựa trên IAS số 16, *Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị* (Bản sửa đổi năm 2003), do Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành. Các đoạn trích từ IAS 16 được sao chép lại trong ấn phẩm này của Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) thuộc Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) với sự cho phép của Hội đồng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS Foundation).

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

E-mail: [publications@ifrs.org](mailto:publications@ifrs.org)

Website: [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)

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

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

# IPSAS 17—BẤT ĐỘNG SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ

## Lịch sử của IPSAS

Phiên bản này bao gồm các sửa đổi do các IPSAS đã được ban hành đến ngày 31 tháng 01 năm 2018.

IPSAS 17, *Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị* được ban hành vào tháng 12 năm 2001.

Tháng 12 năm 2006, IPSASB đã ban hành IPSAS 17 sửa đổi.

Từ đó đến nay, IPSAS 17 tiếp tục được sửa đổi bởi các Chuẩn mực sau:

- IPSAS 40, *Hợp nhất khu vực công* (ban hành tháng 01/2017)
- IPSAS 39, *Phúc lợi người lao động* (ban hành tháng 07/2016)
- *Suy giảm giá trị của tài sản được đánh giá lại* (sửa đổi Chuẩn mực số 21, *Suy giảm giá trị của các tài sản không tạo tiền*, và Chuẩn mực số 26, *Suy giảm giá trị của các tài sản tạo tiền*) (ban hành tháng 07/2016)
- *Khả năng áp dụng các IPSAS* (ban hành tháng 04/2016)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2015* (ban hành tháng 04/2016)
- IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* (ban hành tháng 01/2015)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2014* (ban hành tháng 01/2015)
- IPSAS 32, *Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ: bên cấp quyền* (ban hành tháng 10/2011)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2011* (ban hành tháng 10/2011)
- *Bản cải tiến các IPSAS* (ban hành tháng 01/2010)
- IPSAS 27, *Nông nghiệp* (ban hành tháng 12/2009)
- IPSAS 31, *Tài sản vô hình* (ban hành tháng 01/2010).

## Bảng tổng hợp các đoạn được sửa đổi trong IPSAS 17

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
Phần giới thiệu	Xóa bỏ	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 10/2011

<b>Đoạn bị ảnh hưởng</b>	<b>Mức độ ảnh hưởng</b>	<b>Ảnh hưởng bởi</b>
3	Xóa bỏ	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
4	Xóa bỏ	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
5	Sửa đổi	IPSAS 32 ban hành tháng 10/2011 Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
6	Sửa đổi	IPSAS 27 ban hành tháng 12/2009 Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
7	Sửa đổi	IPSAS 32 ban hành tháng 10/2011
8	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2010
13	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
14	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
17	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
20	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 4/2016
31	Sửa đổi	IPSAS 39 ban hành tháng 07/2016
36A	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016

<b>Đoạn bị ảnh hưởng</b>	<b>Mức độ ảnh hưởng</b>	<b>Ảnh hưởng bởi</b>
50	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
51A	Thêm mới	Suy giảm giá trị của tài sản được đánh giá lại – tháng 07/2016
52	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
60	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
65	Sửa đổi	IPSAS 31 ban hành tháng 01/2010
72	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
78A	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
79	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 10/2011
81	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 10/2011
83	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 10/2011
83A	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2010
84	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2010

<b>Đoạn bị ảnh hưởng</b>	<b>Mức độ ảnh hưởng</b>	<b>Ảnh hưởng bởi</b>
88	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 10/2011 Chuẩn mực số 40 ban hành tháng 01/2017
93	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 10/2011
95	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
96	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
97	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
98	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
99	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
100	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
101	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
102	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
103	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
104	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
106A	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
107A	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2010
107B	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2010

<b>Đoạn bị ảnh hưởng</b>	<b>Mức độ ảnh hưởng</b>	<b>Ảnh hưởng bởi</b>
107C	Thêm mới	IPSAS 32 ban hành tháng 10/2011
107D	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 10/2011
107E	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
107F	Thêm mới	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
107G	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
107H	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
107I	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
107J	Thêm mới	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
107K	Thêm mới	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
107L	Thêm mới	Suy giảm giá trị của tài sản được đánh giá lại ban hành tháng 07/2016
107M	Thêm mới	IPSAS 39 ban hành tháng 07/2016
107N	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
108	Thêm mới	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015

**IPSAS 17—BẤT ĐỘNG SẢN, NHÀ XƯỞNG VÀ THIẾT BỊ**  
**NỘI DUNG**

---

	Paragraph
Mục đích .....	1
Phạm vi .....	2–12
Di sản .....	9–12
Các định nghĩa .....	13
Ghi nhận .....	14–25
Tài sản cơ sở hạ tầng .....	21
Chi phí ban đầu .....	22
Chi phí sau ghi nhận ban đầu .....	23–25
Xác định giá trị khi ghi nhận .....	26–41
Các bộ phận cấu thành nguyên giá .....	30–36
Xác định nguyên giá .....	37–41
Xác định giá trị sau ghi nhận .....	42–81
Mô hình giá gốc .....	43
Mô hình đánh giá lại .....	44–58
Khấu hao .....	59–78
Giá trị khấu hao và thời gian khấu hao .....	66–75
Phương pháp khấu hao .....	76–78
Suy giảm giá trị .....	79
Đền bù suy giảm giá trị .....	80–81
Ghi giảm tài sản .....	82–87
Trình bày thông tin .....	88–94
Các điều khoản về thời gian chuyển tiếp .....	95–106
Ngày có hiệu lực .....	107–108
Thu hồi IPSAS 17 (Ban hành năm 2001) .....	109

Phụ lục: Sửa đổi các chuẩn mực khác

Cơ sở kết luận

Hướng dẫn thực hiện

Ví dụ minh họa

So sánh với IAS 16

---

Nội dung của IPSAS 17, *Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*, được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 109. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau. Cần đọc IPSAS 17 trong ngữ cảnh mục tiêu của chuẩn mực, cơ sở kết luận, *Lời tựa cho Chuẩn mực kế toán công quốc tế* và *Khung khái niệm cho báo cáo tài chính có mục đích chung của các đơn vị khu vực công*. IPSAS 3, *Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót* đưa ra cơ sở để đơn vị lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán trong trường hợp chưa có các hướng dẫn cụ thể.

## Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định phương pháp hạch toán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị để người sử dụng báo cáo tài chính có thể nắm bắt các thông tin về tình hình đầu tư của đơn vị vào bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và các thay đổi đối với những khoản đầu tư đó. Vấn đề cơ bản đối với hạch toán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là (a) việc ghi nhận tài sản, (b) việc xác định giá trị còn lại của tài sản, và (c) việc trích khấu hao và ghi nhận các tổn thất liên quan đến tài sản.

## Phạm vi

2. **Một đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích sẽ áp dụng chuẩn mực này để hạch toán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, trừ khi:**
  - (a) **Phương pháp hạch toán khác được áp dụng phù hợp với quy định của chuẩn mực kế toán công quốc tế khác; và**
  - (b) **Đối với các di sản. Tuy nhiên, các yêu cầu trình bày thông tin quy định tại đoạn 88, 89 và 92 sẽ áp dụng cho các tài sản là di sản được ghi nhận.**
3. [Xóa bỏ]
4. [Xóa bỏ]
5. Chuẩn mực này áp dụng cho các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, bao gồm cả:
  - (a) Hệ thống vũ khí;
  - (b) Cơ sở hạ tầng; và
  - (c) Tài sản thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ sau khi ghi nhận và xác định giá trị theo IPSAS 32, *Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ: Bên cấp quyền*.Các điều khoản về thời gian chuyển tiếp trong đoạn 95 đến đoạn 104 cho phép áp dụng hạn chế các quy định đối với tất cả các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị trong thời gian 5 năm chuyển tiếp.
6. Chuẩn mực này không áp dụng cho:
  - (a) Tài sản sinh học liên quan đến các hoạt động nông nghiệp không phải là cây lâu năm cho sản phẩm (xem IPSAS 27, *Nông nghiệp*). Chuẩn mực này áp dụng cho cây lâu năm cho sản phẩm nhưng không áp dụng cho sản phẩm trên cây lâu năm đó;
  - (b) Quyền khai khoáng và trữ lượng khoáng sản như dầu, khí tự nhiên và các nguồn tài nguyên không tái tạo tương tự (xem các chuẩn mực kế toán quốc tế và quốc gia liên quan đề cập đến quyền khai khoáng, trữ lượng

khoảng sản và các nguồn tài nguyên không tái tạo tương tự).

Tuy nhiên, chuẩn mực này áp dụng cho các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được sử dụng để phát triển hoặc duy trì các tài sản đề cập trong mục 6(a) hoặc 6(b).

7. Các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác có thể quy định việc ghi nhận một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị theo một phương pháp tiếp cận khác với phương pháp tiếp cận của chuẩn mực này. Ví dụ như IPSAS 13, *Thuê tài sản* quy định đơn vị phải đánh giá việc ghi nhận ban đầu một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được thuê trên cơ sở chuyển giao rủi ro và quyền lợi. IPSAS 32, quy định đơn vị phải đánh giá việc ghi nhận ban đầu một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được sử dụng trong một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ trên cơ sở kiểm soát tài sản. Tuy nhiên trong những trường hợp đó, các khía cạnh hạch toán khác đối với các tài sản này, bao gồm cả việc trích khấu hao, được quy định trong chuẩn mực này.
8. Đơn vị sử dụng mô hình giá vốn đối với các bất động sản đầu tư phù hợp với IPSAS 16, *Bất động sản đầu tư* sẽ áp dụng mô hình giá vốn trong chuẩn mực này.

## **Di sản**

9. Chuẩn mực này không yêu cầu đơn vị phải ghi nhận các di sản dù các di sản này đáp ứng định nghĩa và tiêu chí ghi nhận bất động sản, nhà xưởng và thiết bị. Nếu đơn vị ghi nhận di sản thì phải áp dụng các quy định về trình bày thông tin trong chuẩn mực này và có thể, nhưng không bị bắt buộc phải, áp dụng các quy định về xác định giá trị trong chuẩn mực này.
10. Một số tài sản được mô tả là di sản do tính chất văn hóa, môi trường hoặc lịch sử đáng kể của chúng. Các ví dụ về di sản bao gồm những tòa nhà lịch sử, đài tưởng niệm, các địa điểm khảo cổ học, khu vực bảo tồn và khu bảo tồn thiên nhiên và các tác phẩm nghệ thuật. Các di sản thường thể hiện những đặc điểm nhất định, bao gồm những đặc điểm được liệt kê dưới đây (dù các đặc điểm này không phải là đặc điểm duy nhất của các tài sản đó):
  - (a) Giá trị văn hóa, môi trường, giáo dục và lịch sử của các tài sản này không thể được phản ánh một cách đầy đủ trên góc độ tài chính thuần túy dựa vào giá trị thường;
  - (b) Luật pháp cấm hoặc hạn chế nghiêm ngặt việc bán các tài sản này;
  - (c) Các tài sản này thường không thể thay thế và giá trị của chúng có thể tăng lên theo thời gian mặc dù tình trạng vật chất có thể bị suy giảm; và
  - (d) Khó có thể ước tính thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản này, trong một số trường hợp có thể lên tới vài trăm năm.

Các đơn vị trong lĩnh vực công có thể nắm giữ số lượng lớn di sản đã được tiếp nhận qua nhiều năm và theo nhiều phương thức khác nhau, bao gồm mua lại,

được tặng, được thừa kế và tịch thu. Các tài sản này hiếm khi được nắm giữ vì mục đích kinh tế, và có thể có những rào cản xã hội hoặc pháp lý cho việc sử dụng chúng vì các mục đích kinh tế.

11. Một số di sản ngoài giá trị di sản còn có lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, ví dụ như một tòa nhà lịch sử được sử dụng làm văn phòng. Trong các trường hợp này, chúng có thể được ghi nhận và xác định giá trị trên cùng cơ sở với các khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị khác. Đối với các di sản khác, giá trị lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng bị hạn chế bởi các đặc điểm di sản của chúng, ví dụ như các đài tưởng niệm và các di tích. Sự tồn tại của cả lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng có thể ảnh hưởng tới lựa chọn cơ sở xác định giá trị.
12. Các quy định về trình bày thông tin trong đoạn 88 đến đoạn 94 yêu cầu đơn vị phải trình bày thông tin về các tài sản được ghi nhận. Do đó, các đơn vị ghi nhận tài sản là di sản phải trình bày thông tin về các tài sản này trên các khía cạnh như:
  - (a) Cơ sở xác định giá trị được áp dụng;
  - (b) Phương pháp trích khấu hao được áp dụng, nếu có;
  - (c) Tổng giá trị còn lại;
  - (d) Khấu hao lũy kế đến thời điểm cuối kỳ, nếu có; và
  - (e) Bảng đối chiếu giá trị còn lại tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ, trong đó trình bày các nội dung nhất định.

## Các định nghĩa

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

**Một cây lâu năm cho sản phẩm** là một cây trồng sống:

- (a) Được sử dụng trong sản xuất hoặc cung cấp sản phẩm nông nghiệp;
- (b) Dự kiến sẽ cho sản phẩm nhiều hơn một kỳ; và
- (c) Ít có khả năng được bán dưới dạng sản phẩm nông nghiệp, trừ trường hợp thanh lý đột ngột.

(Đoạn 9A đến 9C của IPSAS 27 trình bày chi tiết về định nghĩa này của một cây lâu năm cho sản phẩm.)

**Giá trị còn lại** (cho mục đích của chuẩn mực này) là giá trị của tài sản được ghi nhận sau khi đã trừ số khấu hao lũy kế và các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị tài sản.

**Nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị** là một nhóm các tài sản có cùng tính chất hoặc chức năng trong hoạt động của một đơn vị được trình bày như một khoản mục duy nhất cho mục đích trình bày thông tin trên báo

cáo tài chính.

**Giá trị phải khấu hao** là nguyên giá của tài sản hoặc giá trị khác thay thế cho nguyên giá trừ (-) đi giá trị thanh lý có thể thu hồi.

**Khấu hao** là việc phân bổ một cách có hệ thống giá trị phải khấu hao của tài sản trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.

**Giá trị xác định theo đặc thù đơn vị** là giá trị hiện tại của dòng tiền mà một đơn vị dự kiến sẽ phát sinh từ việc tiếp tục sử dụng một tài sản và từ việc thanh lý nó vào cuối thời gian sử dụng hữu ích hoặc dự kiến sẽ phát sinh khi thanh toán một khoản nợ phải trả.

Một khoản **lỗ do suy giảm giá trị của tài sản tạo tiền** là phần chênh lệch giữa giá trị còn lại của tài sản lớn hơn giá trị có thể thu hồi.

Một khoản **lỗ do suy giảm giá trị của tài sản không tạo tiền** là phần chênh lệch giữa giá trị còn lại của tài sản lớn hơn giá trị dịch vụ có thể thu hồi.

**Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị** là những tài sản hữu hình:

- (a) Được nắm giữ để sử dụng trong sản xuất, cung cấp hàng hóa, dịch vụ, cho thuê hoặc dùng cho mục đích quản lý; và
- (b) Thời gian sử dụng ước tính trên một kỳ.

**Giá trị có thể thu hồi** là giá trị cao hơn giữa giá trị hợp lý của tài sản tạo tiền trừ đi chi phí bán và giá trị sử dụng của tài sản đó.

**Giá trị dịch vụ có thể thu hồi** là giá trị cao hơn giữa giá trị hợp lý của tài sản không tạo tiền trừ đi chi phí bán và giá trị sử dụng của tài sản đó.

**Giá trị thanh lý có thể thu hồi** của một tài sản là giá trị ước tính mà đơn vị sẽ thu được từ việc thanh lý tài sản, sau khi trừ chi phí thanh lý ước tính, nếu tài sản đã đến hạn thanh lý hoặc hết thời gian sử dụng hữu ích.

**Thời gian sử dụng hữu ích** là:

- (a) khoảng thời gian mà một tài sản dự kiến có thể sử dụng được bởi đơn vị; hoặc
- (b) số lượng sản phẩm được sản xuất hoặc các đơn vị tương tự dự kiến sẽ được tạo ra từ tài sản bởi đơn vị.

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

## Ghi nhận

14. Nguyên giá của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị phải được ghi nhận là một tài sản khi và chỉ khi:

- (a) Đơn vị có khả năng thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm năng từ tài sản đó; và
- (b) Nguyên giá hoặc giá trị hợp lý của tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy<sup>1</sup>.

15. [Xóa bỏ]

16. [Xóa bỏ]

17. Các khoản mục như phụ tùng thay thế, thiết bị dự phòng và thiết bị bảo dưỡng được ghi nhận theo quy định tại Chuẩn mực này khi chúng đáp ứng định nghĩa về bất động sản, nhà xưởng và thiết bị. Nếu không đáp ứng được, các khoản mục như vậy được phân loại là hàng tồn kho.

18. Chuẩn mực này không quy định về đơn vị xác định giá trị khi ghi nhận, tức là các bộ phận cấu thành nên một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị. Do đó, cần phải thực hiện đánh giá việc áp dụng các tiêu chí ghi nhận tài sản trong từng trường hợp cụ thể của đơn vị. Việc tổng hợp các tài sản đơn lẻ không có giá trị cao, ví dụ như sách trong thư viện, phụ kiện máy tính và các thiết bị nhỏ để áp dụng tiêu chí ghi nhận cho tổng giá trị có thể được coi là phù hợp.

19. Đơn vị phải áp dụng nguyên tắc ghi nhận này để đánh giá nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị của mình khi chúng phát sinh. Nguyên giá bao gồm các chi phí phát sinh ban đầu khi mua sắm hoặc xây dựng một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và chi phí phát sinh sau đó nhằm bổ sung, thay thế bộ phận hoặc phụ trợ cho tài sản đó.

20. Các hệ thống vũ khí thường thỏa mãn định nghĩa bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, và phải được ghi nhận là tài sản theo quy định của chuẩn mực này. Các hệ thống vũ khí bao gồm xe cộ và các thiết bị khác, như tàu chiến, tàu ngầm, máy bay quân sự, xe tăng, tàu sân bay, tên lửa và bộ phóng tên lửa được sử dụng liên tục trong hoạt động quốc phòng, kể cả khi việc sử dụng chúng trong thời bình chỉ đơn giản là để phòng bị. Một số hạng mục thiết bị dùng một lần như tên lửa đạn đạo, có thể cung cấp liên tục hoạt động phòng thủ chống xâm lược, và do đó có thể phân loại là hệ thống vũ khí.

### **Tài sản cơ sở hạ tầng**

21. Một số tài sản thường được mô tả là cơ sở hạ tầng. Hiện chưa có định nghĩa chung được chấp nhận trên toàn cầu về cơ sở hạ tầng, tuy nhiên các tài sản này thường thể hiện một số hoặc toàn bộ các đặc điểm được liệt kê dưới đây:

- (a) Các tài sản này là một phần của một hệ thống hoặc một mạng lưới;
- (b) Các tài sản này được chuyên môn hóa về bản chất và không có sự sử dụng

---

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

thay thế;

- (c) Các tài sản này không thể di chuyển được; và
- (d) Các tài sản này có thể bị hạn chế trong việc bán lại.

Mặc dù quyền sở hữu cơ sở hạ tầng không chỉ giới hạn trong các đơn vị thuộc lĩnh vực công, nhưng những cơ sở hạ tầng chủ chốt thường được quản lý trong khu vực công. Cơ sở hạ tầng đáp ứng định nghĩa bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và cần được hạch toán theo quy định của chuẩn mực này. Các ví dụ về cơ sở hạ tầng bao gồm hệ thống đường sá, hệ thống thoát nước, hệ thống cung cấp nước sạch và năng lượng, hệ thống viễn thông.

### **Chi phí ban đầu**

22. Các khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể được mua vì lý do đảm bảo an toàn hoặc bảo vệ môi trường. Việc mua các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị này, mặc dù không trực tiếp làm tăng lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cụ thể đang hiện hữu, nhưng lại cần thiết để thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các tài sản khác. Các khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị này đủ điều kiện để được ghi nhận là tài sản, bởi vì chúng giúp đơn vị thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các tài sản khác cao hơn mức độ có thể thu được nếu không có các tài sản này. Ví dụ như quy định phòng cháy chữa cháy yêu cầu một bệnh viện phải lắp đặt hệ thống phun nước chữa cháy mới. Hệ thống này được ghi nhận là tài sản bởi vì nếu không có chúng, bệnh viện không thể hoạt động được theo đúng quy định. Tuy nhiên, giá trị còn lại của tài sản này và các tài sản liên quan phải được xem xét tính đến suy giảm giá trị theo quy định của IPSAS 21, *Suy giảm giá trị của các tài sản không tạo tiền*.

### **Chi phí sau ghi nhận ban đầu**

23. Theo nguyên tắc ghi nhận đề ra trong đoạn 14, đơn vị không được ghi nhận các chi phí duy trì hoạt động hàng ngày của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị vào giá trị còn lại của tài sản đó. Thay vào đó, các chi phí này được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt khi chúng phát sinh. Chi phí duy trì hoạt động hàng ngày cơ bản bao gồm chi phí nhân công và vật liệu, và có thể bao gồm chi phí thay thế các phụ tùng nhỏ. Mục đích của các chi phí này thường được mô tả là để “sửa chữa và bảo dưỡng” bất động sản, nhà xưởng và thiết bị.
24. Một số bộ phận của các khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể phải thay thế định kỳ. Ví dụ, bề mặt một con đường có thể phải làm lại sau một số năm nhất định, lớp lót lò luyện có thể phải thay thế sau một số giờ sử dụng nhất định, hoặc nội thất máy bay như ghế và bếp có thể phải thay thế vài lần trong suốt thời gian sử dụng thân máy bay. Các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cũng có thể phải thực hiện các thay thế định kỳ ít thường xuyên hơn như thay thế các bức tường nội thất trong một tòa nhà, hoặc phải thực hiện một thay thế

không định kỳ. Theo nguyên tắc ghi nhận đề ra trong đoạn 14, đơn vị ghi nhận chi phí thay thế bộ phận của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị vào giá trị còn lại của tài sản đó khi chi phí thay thế phát sinh, nếu các tiêu chí ghi nhận được thỏa mãn. Giá trị còn lại của các bộ phận bị thay thế sẽ được ghi giảm phù hợp với các tiêu chí ghi giảm được đề ra trong chuẩn mực này (xem các đoạn 82-87).

25. Điều kiện để một tài sản cố định (ví dụ như một chiếc máy bay) tiếp tục được sử dụng có thể là phải thực hiện các đợt kiểm tra kỹ thuật lớn thường xuyên để phát hiện hư hỏng, bất kể có phải thay thế các bộ phận của tài sản hay không. Khi mỗi đợt kiểm tra lớn được thực hiện, chi phí cho đợt kiểm tra đó được ghi nhận vào giá trị còn lại của tài sản cố định giống như chi phí thay thế nếu tiêu chí ghi nhận được thỏa mãn. Bất cứ giá trị còn lại của đợt kiểm tra trước (tách biệt với giá trị của các bộ phận vật chất) phải được ghi giảm. Điều này không phụ thuộc vào việc chi phí của đợt kiểm tra trước đã được xác định khi tiến hành mua hoặc xây dựng tài sản hay chưa. Trong trường hợp cần thiết, chi phí ước tính của các đợt kiểm tra tương tự trong tương lai có thể được sử dụng làm chỉ dẫn để xác định chi phí của đợt kiểm tra đã tiến hành khi mua hoặc xây dựng tài sản.

### **Xác định giá trị khi ghi nhận**

26. **Một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản phải được xác định giá trị theo nguyên giá của tài sản.**
27. **Khi một tài sản có được thông qua một giao dịch không trao đổi, nguyên giá của tài sản được xác định theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.**
28. Đơn vị có thể nhận được một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thông qua một giao dịch không trao đổi. Ví dụ như đất đai có thể được một bên cấp cho một chính quyền địa phương miễn phí hoặc với mức giá danh nghĩa rất thấp để địa phương xây dựng công viên, đường xá. Đơn vị cũng có thể nhận được tài sản thông qua một giao dịch không trao đổi bằng cách thực hiện quyền tịch thu. Trong các trường hợp này, nguyên giá của tài sản là giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.
29. Với mục đích của chuẩn mực này, việc xác định giá trị khi ghi nhận ban đầu một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được nhận miễn phí hoặc với mức giá danh nghĩa rất thấp phù hợp với quy định của đoạn 27 không bao gồm việc đánh giá lại tài sản. Theo đó, các quy định về đánh giá lại tài sản trong đoạn 44 và các diễn giải bổ sung từ đoạn 45 đến đoạn 50 chỉ áp dụng khi đơn vị lựa chọn đánh giá lại bất động sản, nhà xưởng và thiết bị trong các kỳ kế toán tiếp theo.

### **Các bộ phận cấu thành nguyên giá**

30. Nguyên giá của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị bao gồm:
- (a) Giá mua tài sản, bao gồm thuế nhập khẩu và các loại thuế khi mua tài sản không được hoàn lại, sau khi đã trừ các khoản giảm giá và chiết khấu

thương mại.

- (b) Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc đưa tài sản đến địa điểm và trạng thái cần thiết để sẵn sàng hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo đơn vị.
- (c) Ước tính ban đầu về chi phí tháo dỡ, di chuyển và khôi phục mặt bằng là các nghĩa vụ phát sinh đối với đơn vị khi tiếp nhận tài sản hoặc khi sử dụng tài sản trong một khoảng thời gian nhất định cho các mục đích không phải để tạo ra hàng tồn kho trong thời gian đó.

31. Các ví dụ về chi phí trực tiếp là:

- (a) Các chi phí liên quan đến phúc lợi người lao động (như được định nghĩa trong IPSAS 39, *Phúc lợi người lao động*) phát sinh trực tiếp từ việc xây dựng hay mua sắm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;
- (b) Chi phí chuẩn bị mặt bằng;
- (c) Chi phí vận chuyển và bốc xếp ban đầu;
- (d) Chi phí lắp đặt;
- (e) Chi phí chạy thử, sau khi trừ đi số thu được từ việc bán các sản phẩm được sản xuất ra trong quá trình đưa tài sản đến địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động đó (ví dụ như sản phẩm mẫu sản xuất khi thử nghiệm thiết bị); và
- (f) Chi phí chuyên gia.

32. Đơn vị áp dụng IPSAS 12, *Hàng tồn kho*, đối với chi phí tháo dỡ, di chuyển và khôi phục mặt bằng của một tài sản cố định phát sinh trong một khoảng thời gian cụ thể mà tài sản đó được sử dụng để tạo ra hàng tồn kho. Các nghĩa vụ chi phí hạch toán theo quy định của IPSAS 12 và IPSAS 17 được ghi nhận và xác định giá trị phù hợp với IPSAS 19, *Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng*.

33. Ví dụ về các khoản chi phí không nằm trong nguyên giá của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là:

- (a) Chi phí khai trương một nhà máy mới;
- (b) Chi phí giới thiệu sản phẩm hoặc dịch vụ mới (bao gồm chi phí cho các hoạt động quảng cáo và khuyến mãi);
- (c) Chi phí tiến hành kinh doanh ở một địa điểm mới với phân khúc khách hàng mới (bao gồm chi phí đào tạo nhân viên); và
- (d) Chi phí quản lý và chi phí chung khác.

34. Việc ghi nhận chi phí vào giá trị còn lại của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị chấm dứt khi tài sản đã ở địa điểm và trạng thái cần thiết sẵn sàng hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo. Do đó, các chi phí phát sinh khi sử dụng hoặc tái bố trí tài sản không được bao gồm trong giá trị còn lại của tài sản đó. Ví dụ như

các chi phí sau đây không được bao gồm trong giá trị của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị:

- (a) Các chi phí phát sinh khi một tài sản đã có khả năng hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo nhưng chưa đưa vào sử dụng hoặc tài sản hoạt động ở mức thấp hơn công suất tối đa;
- (b) Các khoản lỗ hoạt động ban đầu, ví dụ như các khoản phát sinh khi nhu cầu về sản phẩm đầu ra của tài sản tăng lên; và
- (c) Chi phí di chuyển và tái cơ cấu một phần hoặc toàn bộ hoạt động của đơn vị.

35. Một số hoạt động xảy ra liên quan đến việc xây dựng hoặc phát triển một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, nhưng không nhất thiết phải đưa tài sản đó đến địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của lãnh đạo đơn vị. Các hoạt động ngẫu nhiên này có thể phát sinh trước hoặc trong quá trình xây dựng hoặc phát triển tài sản. Ví dụ, đơn vị có thể thu được doanh thu từ việc sử dụng công trường xây dựng làm bãi đỗ xe cho đến khi việc xây dựng bắt đầu. Vì các hoạt động này không nhất thiết phải đưa một tài sản đến một địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo, doanh thu và chi phí liên quan của các hoạt động này được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ, và được phân loại thành doanh thu và chi phí tương ứng.

36. Nguyên giá của một tài sản tự tạo ra được xác định dựa trên cùng nguyên tắc với tài sản được mua về. Nếu đơn vị tạo ra các tài sản tương tự để bán trong một chu kỳ hoạt động bình thường, thì nguyên giá của tài sản chính là chi phí tạo ra một tài sản để bán (xem IPSAS 12). Do vậy, thặng dư nội bộ bị loại bỏ khi tính nguyên giá của tài sản. Tương tự, chi phí nguyên liệu, nhân công, hoặc các chi phí khác phát sinh vượt quá mức bình thường trong quá trình sản xuất ra tài sản cũng bị loại ra khỏi nguyên giá của tài sản. IPSAS 5, *Chi phí đi vay* đề ra các tiêu chí ghi nhận chi phí lãi vay vào một bộ phận trong giá trị còn lại của một khoản mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị do đơn vị tự tạo ra.

36A. Các cây lâu năm cho sản phẩm được hạch toán tương tự bất động sản, nhà xưởng và thiết bị tự tạo ra trước khi chúng ở địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của lãnh đạo đơn vị. Do đó, các tham chiếu đến ‘tạo ra’ trong Chuẩn mực này được hiểu là bao gồm các hoạt động cần thiết để canh tác cây lâu năm cho sản phẩm trước khi chúng ở địa điểm và trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của lãnh đạo đơn vị.

### **Xác định nguyên giá**

37. Nguyên giá của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là giá mua tương đương bằng tiền, hoặc giá trị hợp lý đối với các tài sản đề cập trong đoạn 27, tại ngày ghi nhận. Nếu tài sản được thanh toán theo phương thức trả chậm thì chênh lệch giữa giá mua trả tiền ngay và tổng số tiền thanh toán theo phương thức trả chậm được ghi nhận là chi phí lãi vay trong thời gian trả chậm, trừ khi số tiền lãi này

được ghi nhận vào giá trị tài sản phù hợp với phương pháp thay thế được chấp nhận quy định trong IPSAS 5.

38. Đơn vị có thể có được một hoặc một số bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thông qua phương thức trao đổi với một hoặc nhiều tài sản phi tiền tệ hoặc kết hợp cả tài sản tiền tệ và tài sản phi tiền tệ. Nội dung thảo luận dưới đây đơn giản chỉ đề cập đến một giao dịch trao đổi một tài sản phi tiền tệ để lấy một tài sản khác, tuy nhiên cũng áp dụng cho tất cả các giao dịch trao đổi đề cập ở câu trên. Nguyên giá của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị nhận được là giá trị hợp lý của tài sản đó trừ khi (a) giao dịch trao đổi không có tính chất thương mại, hoặc (b) không thể xác định một cách đáng tin cậy giá trị hợp lý của tài sản nhận được và tài sản đem đi trao đổi. Nguyên giá của tài sản nhận về được xác định theo cách này ngay cả khi đơn vị không thể ngay lập tức ghi giảm tài sản đem đi trao đổi. Nếu không thể xác định nguyên giá của tài sản nhận về theo giá trị hợp lý thì phải xác định theo giá trị còn lại của tài sản đem đi trao đổi.
39. Đơn vị phải xác định liệu một giao dịch trao đổi có tính chất thương mại hay không bằng cách xem xét mức độ thay đổi dự kiến của các dòng tiền tiền hoặc dịch vụ tiềm tàng trong tương lai bắt nguồn từ giao dịch đó. Một giao dịch trao đổi có tính chất thương mại nếu:
- (a) Các yếu tố cấu thành (rủi ro, thời gian, giá trị) của dòng tiền hoặc dịch vụ tiềm tàng của tài sản nhận về khác với các yếu tố cấu thành của dòng tiền hoặc dịch vụ tiềm tàng của tài sản đem đi trao đổi; hoặc
  - (b) Giá trị xác định theo đặc thù đơn vị của phần hoạt động chịu tác động của giao dịch thay đổi do kết quả của giao dịch đó; và
  - (c) Sự chênh lệch trong mục (a) hoặc (b) có liên quan đáng kể tới giá trị hợp lý của các tài sản được trao đổi.
- Để xác định liệu một giao dịch trao đổi có tính chất thương mại hay không, giá trị xác định theo đặc thù đơn vị của phần hoạt động chịu tác động của giao dịch phải phản ánh các dòng tiền sau thuế, nếu đơn vị có áp dụng thuế. Kết quả của những phân tích này có thể rõ ràng mà đơn vị không phải thực hiện các tính toán chi tiết.
40. Giá trị hợp lý của một tài sản trong trường hợp không tồn tại các giao dịch thị trường có thể so sánh cho tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy nếu (a) biến động trong phạm vi ước tính giá trị hợp lý là không đáng kể đối với tài sản đó, hoặc (b) xác suất về các ước tính khác nhau có thể được đánh giá một cách phù hợp và sử dụng để ước tính giá trị hợp lý. Nếu đơn vị có khả năng xác định một cách đáng tin cậy giá trị hợp lý của tài sản nhận về hoặc tài sản đem đi trao đổi thì giá trị hợp lý của tài sản đem đi trao đổi được sử dụng để xác định nguyên giá của tài sản nhận về, trừ khi giá trị hợp lý của tài sản nhận về được chứng minh rõ ràng hơn.
41. Nguyên giá của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị do đơn vị đi thuê nắm giữ theo hợp đồng cho thuê được xác định theo quy định của IPSAS 13.

## **Xác định giá trị sau khi ghi nhận ban đầu**

42. Đơn vị có thể lựa chọn chính sách kế toán theo mô hình giá gốc trong đoạn 43 hoặc mô hình đánh giá lại trong đoạn 44, và phải áp dụng chính sách kế toán này cho toàn bộ nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị.

### **Mô hình giá gốc**

43. Sau khi được ghi nhận là một tài sản, một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được phản ánh theo nguyên giá trừ đi khấu hao lũy kế và lỗ lũy kế do suy giảm giá trị.

### **Mô hình đánh giá lại**

44. Sau khi được ghi nhận là một tài sản, một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có giá trị hợp lý có thể được xác định một cách đáng tin cậy được phản ánh theo giá trị đánh giá lại, chính là giá trị hợp lý tại ngày đánh giá lại trừ đi khấu hao lũy kế và lỗ lũy kế do suy giảm giá trị sau đó. Việc đánh giá lại phải được thực hiện đều đặn để đảm bảo giá trị còn lại của tài sản không khác biệt trọng yếu so với giá trị được xác định thông qua giá trị hợp lý tại ngày lập báo cáo. Phương pháp hạch toán đánh giá lại được trình bày trong đoạn 54 đến đoạn 56.

45. Giá trị hợp lý của bất động sản thường được xác định bằng cách đánh giá theo giá thị trường. Giá trị hợp lý của nhà xưởng và thiết bị thường chính là giá trị thị trường của tài sản đó được xác định bằng việc định giá. Việc định giá một tài sản thường được thực hiện bởi một thành viên của hiệp hội thẩm định giá chuyên nghiệp có chứng chỉ chuyên môn phù hợp. Đối với nhiều tài sản, giá trị hợp lý có thể xác định được bằng cách tham khảo giá chào bán trên thị trường hoạt động và có tính thanh khoản. Ví dụ có thể dễ dàng tìm thấy giá thị trường hiện tại của đất đai, nhà cửa không chuyên dụng, xe cộ và nhiều loại tài sản khác.

46. Đối với một số tài sản trong lĩnh vực công, thường khó có thể xác định giá trị trường vì chúng không được trao đổi trên thị trường. Một số đơn vị công có thể nắm giữ số lượng lớn các tài sản như vậy.

47. Nếu không có bằng chứng nào có thể xác định giá thị trường của một bất động sản trên một thị trường hoạt động và có tính thanh khoản, giá trị hợp lý của tài sản có thể được xác định bằng cách tham khảo những tài sản khác có đặc điểm tương tự tại địa điểm và điều kiện tương tự. Ví dụ như giá trị hợp lý của mảnh đất trống của chính phủ đã được giữ trong một thời gian dài mà trong khoảng thời gian này đã có vài giao dịch chuyển nhượng đất đai diễn ra có thể được ước tính bằng cách tham khảo giá thị trường của những mảnh đất có cùng đặc điểm và địa hình ở các vị trí tương tự mà giá thị trường đã có. Đối với các tòa nhà chuyên dụng và các vật kiến trúc do con người tạo nên, giá trị hợp lý có thể được ước tính bằng chi phí thay thế đã khấu hao (chi phí thay thế hiện tại trừ đi các khoản khấu hao), hoặc chi phí phục hồi, hoặc các phương pháp tiếp cận theo

đơn vị dịch vụ (xem IPSAS 21). Trong nhiều trường hợp, chi phí thay thế đã khấu hao của một tài sản có thể được xác định bằng cách tham khảo giá mua tài sản tương tự với dịch vụ tiềm tàng còn lại tương tự trên một thị trường hoạt động và thanh khoản. Trong một số trường hợp khác, chi phí tái tạo tài sản là chỉ dẫn tốt nhất cho chi phí thay thế. Ví dụ trong trường hợp một tòa nhà quốc hội bị hư hại thì nó sẽ được tái tạo lại thay vì được xây dựng lại tại một địa điểm khác vì nó có ý nghĩa quan trọng với cộng đồng.

48. Đối với hạng mục nhà xưởng và thiết bị chuyên dụng không có bằng chứng về giá trị hợp lý của chúng trên thị trường thì đơn vị có thể phải ước tính giá trị hợp lý bằng cách sử dụng chi phí tái tạo, chi phí thay thế đã khấu hao, hoặc chi phí phục hồi hoặc các phương pháp tiếp cận theo đơn vị dịch vụ (xem IPSAS 21). Chi phí thay thế đã khấu hao của một hạng mục nhà xưởng hoặc thiết bị có thể được xác định bằng cách tham khảo giá mua trên thị trường của các yếu tố sử dụng để sản xuất ra tài sản đó hoặc chỉ số giá của các tài sản cùng loại hoặc tương tự dựa trên giá của kỳ trước. Khi sử dụng chỉ số giá, đơn vị cần phải đánh giá để xác định liệu công nghệ sản xuất có thay đổi đáng kể qua các thời kỳ hay không, và liệu công suất của tài sản lấy làm tham khảo có giống như tài sản được đánh giá hay không.
49. Tần suất đánh giá lại phụ thuộc vào sự biến đổi trong giá trị hợp lý của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được đánh giá. Khi giá trị hợp lý của tài sản được đánh giá lại thay đổi đáng kể so với giá trị ghi sổ còn lại thì đơn vị cần phải thực hiện một đợt đánh giá lại mới. Một số hạng mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có giá trị hợp lý thay đổi đáng kể và thường xuyên phải được đánh giá lại hàng năm. Việc đánh giá lại thường xuyên là không cần thiết đối với bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có giá trị hợp lý thay đổi không đáng kể. Thay vào đó, các tài sản này có thể chỉ cần được đánh giá lại sau mỗi ba năm hoặc năm năm.
50. Khi một hạng mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được đánh giá lại, giá trị còn lại của tài sản đó được điều chỉnh theo giá trị đánh giá lại. Tại ngày đánh giá lại, tài sản được xử lý theo một trong các cách sau:
- (a) Tổng giá trị còn lại được điều chỉnh theo cách thống nhất với việc đánh giá lại giá trị còn lại của tài sản. Ví dụ, tổng giá trị còn lại có thể được trình bày lại qua tham chiếu đến dữ liệu thị trường có thể quan sát được hoặc có thể được trình bày lại tương ứng với thay đổi của giá trị còn lại. Khấu hao lũy kế tại ngày đánh giá lại được điều chỉnh bằng chênh lệch giữa tổng giá trị còn lại và giá trị còn lại của tài sản sau khi tính đến lỗ lũy kế do suy giảm giá trị; hoặc
  - (b) Khấu hao lũy kế được trừ khỏi tổng giá trị còn lại của tài sản.
- Số tiền điều chỉnh khấu hao lũy kế dẫn đến tăng hoặc giảm giá trị còn lại được hạch toán phù hợp với quy định tại đoạn 54 và 55.
51. **Nếu một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được đánh giá lại thì cả nhóm**

**bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cùng loại với tài sản đó cũng phải được đánh giá lại.**

- 51A. Lỗi do suy giảm giá trị và hoàn nhập lỗi do suy giảm giá trị của tài sản theo IPSAS 21 và IPSAS 26, *Suy giảm giá trị của tài sản tạo ra tiền*, không nhất thiết làm phát sinh yêu cầu đánh giá lại các tài sản hoặc nhóm các tài sản cùng loại.
52. Một nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là một tập hợp các tài sản có cùng tính chất hoặc chức năng trong hoạt động của một đơn vị. Dưới đây là các ví dụ về các nhóm tài sản khác nhau:
- (a) Đất đai;
  - (b) Nhà cửa dùng cho hoạt động;
  - (c) Đường xá;
  - (d) Máy móc;
  - (e) Mạng lưới truyền tải điện;
  - (f) Tàu thuyền;
  - (g) Máy bay;
  - (h) Hệ thống vũ khí;
  - (i) Phương tiện vận tải;
  - (j) Đồ nội thất hoặc vật cố định;
  - (k) bị văn phòng; và
  - (l) Giàn khoan dầu; và
  - (m) Cây lâu năm cho sản phẩm.
53. Các tài sản trong cùng một nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị phải được đánh giá lại đồng thời để tránh tình trạng chỉ đánh giá một số tài sản nhất định và kết quả là số liệu được trình bày trên báo cáo tài chính là một hỗn hợp nguyên giá và giá trị tại các thời điểm khác nhau. Tuy nhiên, một nhóm các tài sản có thể được đánh giá lại trên cơ sở cuốn chiếu với điều kiện là việc đánh giá lại nhóm tài sản này được hoàn tất trong một thời gian ngắn và việc đánh giá còn mang tính thời sự.
54. **Nếu giá trị còn lại của một nhóm tài sản tăng lên do đánh giá lại, phần chênh lệch đánh giá tăng được ghi có trực tiếp vào mục thặng dư do đánh giá lại tài sản. Tuy nhiên, phần chênh lệch đánh giá tăng cần được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt tối đa bằng số chênh lệch đánh giá giảm của cùng nhóm tài sản trước đây đã ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt.**
55. **Nếu giá trị còn lại của một nhóm tài sản giảm xuống do đánh giá lại, phần chênh lệch đánh giá giảm phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt. Tuy nhiên, phần chênh lệch đánh giá giảm cần được ghi nợ trực tiếp vào**

**mục thặng dư do đánh giá lại tài sản tối đa bằng số dư có hiện tại của mục này tương ứng với cùng nhóm tài sản đó.**

56. **Chênh lệch đánh giá tăng hoặc giảm liên quan đến các tài sản đơn lẻ trong cùng một nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị phải được bù trừ lẫn cho nhau nhưng không được bù trừ cho các tài sản thuộc nhóm khác.**
57. Một phần hoặc toàn bộ phần thặng dư từ chênh lệch đánh giá lại tài sản được trình bày trong mục tài sản thuần/vốn chủ sở hữu của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể được chuyển thẳng sang mục thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế khi tài sản bị ghi giảm. Đó có thể là khi tài sản thuộc một nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị đã hết thời gian sử dụng hoặc bị thanh lý thì một phần hoặc toàn bộ thặng dư từ chênh lệch đánh giá lại nhóm tài sản đó được chuyển sang mục thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế. Tuy nhiên, một số khoản thặng dư từ chênh lệch đánh giá lại tài sản có thể được chuyển sang thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế khi các tài sản vẫn được sử dụng. Trong trường hợp đó, số thặng dư được chuyển sang chính là phần chênh lệch giữa số khấu hao tính theo giá trị đánh giá lại và số khấu hao tính theo giá gốc ban đầu của tài sản. Việc chuyển các khoản chênh lệch do đánh giá lại tài sản từ mục thặng dư do đánh giá lại sang mục thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế không được phản ánh qua báo cáo tình hình hoạt động.
58. Hướng dẫn về ảnh hưởng của việc đánh giá lại bất động sản, nhà xưởng và thiết bị đối với thuế thu nhập, nếu có, được trình bày trong các chuẩn mực kế toán quốc gia hoặc quốc tế liên quan đề cập đến thuế thu nhập.

### **Khấu hao**

59. **Mỗi bộ phận của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có nguyên giá chiếm tỷ trọng đáng kể trong tổng nguyên giá của tài sản đó phải được tính khấu hao riêng biệt.**
60. Đơn vị phân bổ số tiền trong ghi nhận ban đầu của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị cho các bộ phận quan trọng của tài sản đó và khấu hao riêng từng bộ phận này. Ví dụ như trong phần lớn các trường hợp, đối với một hệ thống đường sá thì đơn vị phải khấu hao riêng vỉa hè, mặt đường, lề đường, đường ống dẫn, đường đi bộ, cầu và hệ thống chiếu sáng trong một hệ thống đường. Tương tự, có thể khấu hao riêng khung máy bay và động cơ của máy bay, cho dù nó thuộc sở hữu của đơn vị hay được thuê theo hợp đồng cho thuê tài chính. Tương tự, nếu đơn vị mua bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thuộc hợp đồng cho thuê hoạt động mà đơn vị là bên cho thuê thì đơn vị có thể khấu hao riêng các khoản được phản ánh trong nguyên giá của tài sản phát sinh từ những điều khoản cho thuê có lợi hoặc bất lợi so với điều kiện thị trường.
61. Một bộ phận quan trọng của một hạng mục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể có thời gian sử dụng hữu ích và phương pháp khấu hao giống như thời gian sử dụng hữu ích và phương pháp khấu hao của một bộ phận quan trọng khác của chính tài sản đó. Các bộ phận đó có thể được tổng hợp lại khi tính khấu

hao.

62. Khi đơn vị khấu hao riêng một số bộ phận trong một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, thì đơn vị đó cũng khấu hao riêng phần còn lại của tài sản đó. Phần còn lại bao gồm các bộ phận đơn lẻ có giá trị không đáng kể. Nếu đơn vị có những ước tính khác nhau đối với phần còn lại thì đơn vị nên sử dụng các phương pháp gần đúng để tính khấu hao phần còn lại sao cho mô hình tiêu hao và/hoặc thời gian sử dụng hữu ích của những bộ phận này được trình bày một cách trung thực.
63. Đơn vị có thể lựa chọn khấu hao riêng từng bộ phận của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị mà giá trị của nó không lớn so với tổng giá trị của tài sản đó.
64. **Chi phí khấu hao phát sinh trong mỗi kỳ phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó, trừ khi chi phí khấu hao được tính vào giá trị một tài sản khác.**
65. Chi phí khấu hao trong một kỳ thường được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với một tài sản được đơn vị sử dụng để sản xuất ra các tài sản khác. Trong trường hợp này, chi phí khấu hao là một bộ phận cấu thành nguyên giá của một tài sản khác và được tính vào giá trị còn lại của tài sản này. Ví dụ như khấu hao của một nhà máy sản xuất và thiết bị được tính vào chi phí chế biến hàng tồn kho (xem IPSAS 12). Tương tự, khấu hao của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được sử dụng cho các hoạt động triển khai có thể được tính vào nguyên giá tài sản vô hình được ghi nhận theo IPSAS 31, *Tài sản vô hình*.

#### *Giá trị khấu hao và thời gian khấu hao*

66. **Giá trị phải khấu hao của một tài sản phải được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.**
67. **Giá trị thanh lý có thể thu hồi và thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản phải được đánh giá lại ít nhất mỗi kỳ báo cáo hàng năm và nếu có thay đổi so với ước tính trước đó thì các thay đổi đó phải được ghi nhận như một thay đổi trong ước tính kế toán IPSAS 3, *Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót*.**
68. Khấu hao phải được ghi nhận khấu hao ngay cả khi giá trị hợp lý của tài sản vượt quá giá trị còn lại, với điều kiện là giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản không vượt quá giá trị còn lại của tài sản đó. Việc sửa chữa và bảo dưỡng một tài sản không phủ nhận sự cần thiết của việc trích khấu hao. Ngược lại, một số tài sản có thể không được bảo trì bảo dưỡng tốt hoặc việc bảo dưỡng có thể bị trì hoãn vô thời hạn do ngân sách bị hạn chế. Khi chính sách quản lý tài sản làm tăng hao mòn tự nhiên của tài sản, thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cần được đánh giá lại và điều chỉnh theo.
69. Giá trị phải khấu hao của một tài sản được xác định sau khi trừ đi giá trị thanh lý

có thể thu hồi của tài sản đó. Trên thực tế, giá trị thanh lý có thể thu hồi của một tài sản thường không đáng kể và do vậy nó không có ảnh hưởng lớn đến việc tính giá trị phải khấu hao.

70. Giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản có thể tăng đến mức bằng hoặc lớn hơn giá trị còn lại của tài sản đó. Trong trường hợp này, chi phí khấu hao bằng không, trừ khi và cho tới khi giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản sau đó lại bị giảm xuống đến mức thấp hơn giá trị còn lại của tài sản đó.
71. Việc trích khấu hao bắt đầu khi tài sản được đưa vào sử dụng, ví dụ như khi tài sản đó đã ở địa điểm và trạng thái cần thiết để sẵn sàng hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo. Khấu hao kết thúc khi tài sản bị ghi giảm. Do đó, việc khấu hao không bị ngừng lại khi tài sản tạm ngừng hoạt động hoặc hoạt động cầm chừng và được nắm giữ để chờ bán lại, trừ trường hợp tài sản đó đã khấu hao hết. Tuy nhiên, theo phương pháp khấu hao theo sản lượng thì chi phí khấu hao có thể bằng không khi không có hoạt động sản xuất.
72. Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được đơn vị khai thác chủ yếu thông qua việc sử dụng tài sản. Tuy nhiên, các yếu tố khác như sự lạc hậu về mặt kỹ thuật hay thương mại và các hao mòn tự nhiên khi tài sản không được sử dụng thường xuyên thường dẫn đến sự sụt giảm lợi ích kinh tế hay dịch vụ tiềm tàng mà tài sản đó có thể đem lại. Do đó khi xác định thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cần phải xem xét các yếu tố sau đây:
  - (a) Mức độ sử dụng ước tính của đơn vị đối với tài sản. Mức độ sử dụng được ước tính thông qua công suất hoặc sản lượng dự tính.
  - (b) Hao mòn vật lý dự kiến, phụ thuộc vào các yếu tố liên quan đến hoạt động như số ca làm việc mà tài sản sẽ được sử dụng, chương trình sửa chữa và bảo trì, và chăm sóc, bảo trì tài sản trong thời gian không hoạt động.
  - (c) Sự lạc hậu về kỹ thuật hoặc thương mại phát sinh từ những thay đổi hoặc cải tiến trong sản xuất hoặc từ thay đổi nhu cầu thị trường đối với sản phẩm hoặc dịch vụ là sản phẩm đầu ra của tài sản. Sụt giảm dự kiến trong tương lai đối với giá bán của một hạng mục được sản xuất bằng cách sử dụng một tài sản có thể chỉ ra sự lạc hậu về kỹ thuật hoặc thương mại dự kiến của tài sản, do vậy, có thể phản ánh sụt giảm các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng của tài sản đó.
  - (d) Giới hạn pháp lý hoặc các giới hạn tương tự đối với việc sử dụng tài sản như ngày hết hạn của các hợp đồng thuê tài sản.
73. Thời gian sử dụng hữu ích của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được xác định dựa trên lợi ích của tài sản đem lại cho đơn vị. Chính sách quản lý tài sản của đơn vị có thể quy định việc thanh lý tài sản sau một thời gian nhất định hoặc sau khi thu được một tỷ lệ nhất định trong tổng số lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với tài sản. Do vậy, thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đối với đơn vị có thể ngắn hơn thời gian hữu ích thực tế của nó. Việc ước

tính thời gian sử dụng hữu ích của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là một vấn đề xét đoán dựa trên kinh nghiệm của đơn vị với các tài sản tương tự.

74. Đất đai và nhà cửa là hai loại tài sản riêng rẽ và được hạch toán tách biệt, ngay cả khi chúng được mua cùng nhau. Trong một số trường hợp ngoại lệ, như nơi khác thác mỏ và khu đất được dùng làm bãi thải, đất đai có thời gian sử dụng vô hạn, do vậy không được trích khấu hao. Nhà cửa có thời gian sử dụng hữu hạn do vậy phải trích khấu hao. Việc tăng giá đất đai mà nhà cửa được xây dựng trên đó không ảnh hưởng đến việc xác định giá trị phải khấu hao của tòa nhà đó.
75. Nếu nguyên giá đất bao gồm chi phí giải phóng mặt bằng, vận chuyển và phục hồi mặt bằng thì phần nguyên giá đó được trích khấu hao trong thời gian đơn vị thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc chi trả những khoản chi phí này. Trong một số trường hợp, đất đai có thời gian sử dụng hữu ích hữu hạn, khi đó đất đai được khấu hao theo phương thức phản ánh được lợi ích kinh tế và dịch vụ tiềm tàng thu được từ mảnh đất đó.

#### *Phương pháp khấu hao*

76. **Phương pháp khấu hao phải phản ánh cách thức mà đơn vị dự tính sẽ sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản.**
77. **Phương pháp khấu hao áp dụng cho tài sản phải được đánh giá lại ít nhất vào mỗi kỳ báo cáo hàng năm và nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng từ tài sản của đơn vị thì cần thay đổi phương pháp khấu hao để phù hợp với cách thức sử dụng mới này. Sự thay đổi này được coi là một thay đổi trong ước tính kế toán theo quy định của IPSAS 3.**
78. Có nhiều phương pháp khấu hao có thể được áp dụng để phân bổ giá trị phải khấu hao của tài sản một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Các phương pháp này bao gồm khấu hao đường thẳng, khấu hao theo số dư giảm dần và khấu hao theo sản lượng. Chi phí khấu hao theo phương pháp đường thẳng không thay đổi trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản nếu giá trị thanh lý của tài sản không thay đổi. Còn theo phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần, chi phí khấu hao giảm dần trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Chi phí khấu hao theo phương pháp sản lượng được tính dựa trên số lượng sản phẩm sản xuất hoặc mức độ sử dụng ước tính của tài sản. Đơn vị cần lựa chọn áp dụng phương pháp khấu hao phản ánh hợp lý nhất cách thức sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng gắn liền với tài sản. Phương pháp đó phải được áp dụng nhất quán qua các kỳ kế toán trừ khi có sự thay đổi trong cách thức sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng của tài sản.
- 78A. Phương pháp khấu hao dựa trên doanh thu được tạo ra bởi một hoạt động có sử dụng một tài sản là không phù hợp. Doanh thu được tạo ra bởi một hoạt động có sử dụng một tài sản thường phản ánh các yếu tố khác chứ không phải phản ánh việc sử dụng những lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng của tài sản. Ví dụ,

doanh thu bị ảnh hưởng bởi các yếu tố đầu vào và quy trình khác, hoạt động bán hàng, các thay đổi về khối lượng và giá bán. Thành phần giá bán của doanh thu có thể bị ảnh hưởng bởi lạm phát, mà không chịu ảnh hưởng bởi cách thức sử dụng tài sản.

### **Suy giảm giá trị**

79. Để xác định xem một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có bị suy giảm giá trị hay không, đơn vị áp dụng IPSAS 21 hoặc IPSAS 26, *Suy giảm giá trị của tài sản tạo tiền*, khi thích hợp. Các chuẩn mực đó giải thích cách một đơn vị xem xét giá trị còn lại của tài sản, cách xác định giá trị có thể thu hồi của một tài sản và khi nào đơn vị ghi nhận hoặc hoàn nhập lỗ do suy giảm giá trị tài sản.

### **Đền bù suy giảm giá trị**

80. **Các khoản đền bù từ bên thứ ba cho các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị bị suy giảm giá trị, thiệt hại hoặc không còn sử dụng được phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt khi đơn vị có khả năng thu được khoản đền bù đó.**
81. Sự suy giảm giá trị hoặc tổn thất của các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, các khoản bồi thường có liên quan hoặc các khoản thanh toán bồi thường từ bên thứ ba và bất kỳ giao dịch mua hoặc tạo ra tài sản thay thế nào sau đó đều là các sự kiện kinh tế riêng biệt và được hạch toán một cách độc lập như sau:
- (a) Suy giảm giá trị của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận theo quy định tại IPSAS 21 hoặc IPSAS 26 khi thích hợp;
  - (b) Ghi giảm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị không còn sử dụng hoặc đã thanh lý được xác định theo quy định tại Chuẩn mực này;
  - (c) Bồi thường từ bên thứ ba cho các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị bị suy giảm giá trị, thiệt hại hoặc không còn sử dụng phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt khi đơn vị có khả năng thu được khoản đền bù đó; và
  - (d) Nguyên giá của các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được phục hồi, mua mới hay được xây dựng để thay thế được xác định theo quy định của Chuẩn mực này.

### **Ghi giảm tài sản**

82. Giá trị còn lại của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị phải bị ghi giảm khi:
- (a) Thanh lý tài sản; hoặc
  - (b) Khi không còn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng hoặc thanh lý tài sản.
83. **Lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc ghi giảm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ khi tài sản bị ghi**

**giảm (trừ trường hợp IPSAS 13 có quy định khác về việc bán tài sản và thuê lại).**

- 83A. Tuy nhiên, nếu trong chu kỳ hoạt động bình thường đơn vị thường xuyên bán bất động sản, nhà xưởng và thiết bị mà đơn vị nắm giữ nhằm mục đích cho thuê lại, thì đơn vị đó phải hạch toán các tài sản này là hàng tồn kho theo giá trị còn lại của tài sản khi tài sản không được cho thuê nữa và được đem ra bán. Tiền thu được từ việc bán các tài sản này phải được ghi nhận là doanh thu theo quy định của IPSAS 9, *Doanh thu từ giao dịch trao đổi*.
84. Việc thanh lý một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức (ví dụ qua bán hàng, cho thuê tài chính hoặc cho tặng). Khi xác định thời điểm thanh lý tài sản, đơn vị phải áp dụng các tiêu chí trong IPSAS 9 về ghi nhận doanh thu do bán hàng. IPSAS 13 áp dụng cho việc thanh lý tài sản bằng cách bán đi và sau đó thuê lại chính tài sản đó.
85. Theo nguyên tắc ghi nhận tại đoạn 14, nếu đơn vị ghi nhận nguyên giá của một bộ phận thay thế vào giá trị còn lại của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thì đơn vị đó phải ghi giảm giá trị còn lại của bộ phận bị thay thế, bất kể việc bộ phận bị thay thế có được trích khấu hao riêng hay không. Nếu đơn vị không thể xác định được giá trị còn lại của bộ phận bị thay thế thì đơn vị có thể sử dụng nguyên giá của bộ phận thay thế làm căn cứ tính nguyên giá của bộ phận bị thay thế vào thời điểm bộ phận này được mua hay được xây dựng.
86. **Lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc ghi giảm một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được xác định là chênh lệch giữa số tiền thuần thu được từ việc thanh lý, nếu có, và giá trị còn lại của tài sản.**
87. Khoản phải thu từ thanh lý bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý. Nếu tài sản được thanh lý theo phương thức trả chậm, khoản phải thu được ghi nhận ban đầu theo giá bán tương đương bằng tiền nếu trả ngay. Chênh lệch giữa giá trị danh nghĩa của khoản phải thu (khi trả chậm) và giá bán tương đương bằng tiền nếu trả ngay được ghi nhận là tiền lãi thu được theo quy định của IPSAS 9, phản ánh lãi suất thực tế của khoản phải thu.

## **Trình bày thông tin**

88. **Báo cáo tài chính phải trình bày các thông tin sau về mỗi nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận trên báo cáo tài chính:**
- (a) **Cơ sở xác định giá trị được sử dụng để xác định giá trị còn lại gộp;**
  - (b) **Phương pháp khấu hao áp dụng;**
  - (c) **Thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao áp dụng;**
  - (d) **Giá trị còn lại gộp và khấu hao lũy kế (cộng với các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị) tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ; và**

- (e) **Một bảng đối chiếu giá trị còn lại của tài sản tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ trong đó trình bày các thông tin sau:**
- (i) **Số tăng trong kỳ;**
  - (ii) **Số thanh lý trong kỳ;**
  - (iii) **Số tiếp nhận thông qua sáp nhập đơn vị công;**
  - (iv) **Số tăng hoặc giảm trong kỳ do đánh giá lại theo quy định tại đoạn 44, 54, 55 và do các khoản lỗ do suy giảm giá trị (nếu có) được ghi nhận hoặc hoàn nhập trực tiếp vào tài sản thuần/vốn chủ sở hữu theo quy định của IPSAS 21 hoặc IPSAS 26, khi thích hợp;**
  - (v) **Các khoản lỗ do suy giảm giá trị được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt theo quy định của IPSAS 21 hoặc IPSAS 26, khi thích hợp;**
  - (vi) **Các khoản lỗ do suy giảm giá trị được hoàn nhập vào thặng dư hoặc thâm hụt theo quy định của IPSAS 21 hoặc IPSAS 26, khi thích hợp;**
  - (vii) **Số khấu hao trích trong kỳ;**
  - (viii) **Số chênh lệch tỷ giá thuần phát sinh từ việc chuyển đổi báo cáo tài chính từ đơn vị tiền tệ kế toán sang một đơn vị tiền tệ trình bày khác, bao gồm cả việc chuyển đổi báo cáo tài chính của một cơ sở hoạt động ở nước ngoài sang đơn vị tiền tệ trình bày của đơn vị báo cáo; và**
  - (ix) **Các thay đổi khác.**

89. **Báo cáo tài chính cũng phải trình bày các thông tin sau về mỗi nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận trên báo cáo tài chính:**

- (a) **Các hạn chế và giá trị bất động sản, nhà xưởng và thiết bị bị thế chấp để bảo đảm cho các khoản nợ phải trả;**
- (b) **Chi phí được ghi nhận vào giá trị còn lại của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị đang trong quá trình sản xuất hoặc xây dựng;**
- (c) **Giá trị của các cam kết mua bất động sản, nhà xưởng và thiết bị; và**
- (d) **Các khoản đền bù của bên thứ ba cho các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị bị suy giảm giá trị, thiệt hại hoặc không thể sử dụng được đã bao gồm trong thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ, nếu thông tin này không được trình bày riêng rẽ trên báo cáo kết quả hoạt động.**

90. Việc lựa chọn phương pháp khấu hao và ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản là một vấn đề mang tính xét đoán. Do vậy, việc trình bày thông tin về phương pháp khấu hao và thời gian sử dụng hữu ích ước tính hoặc tỷ lệ khấu

hao cung cấp cho người sử dụng báo cáo tài chính các thông tin cho phép họ có thể đánh giá về chính sách kế toán mà ban lãnh đạo đã lựa chọn, và so sánh với các đơn vị khác. Vì các lý do tương tự, đơn vị cần phải trình bày thông tin về:

- (a) Số khấu hao được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ hoặc được ghi nhận vào nguyên giá của các tài sản khác trong kỳ; và
- (b) Giá trị khấu hao lũy kế tại thời điểm cuối kỳ.

91. Theo IPSAS 3, đơn vị phải trình bày bản chất và ảnh hưởng của việc thay đổi trong ước tính kế toán có ảnh hưởng tới kỳ hiện tại hoặc dự kiến sẽ ảnh hưởng tới các kỳ tương lai. Đối với bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, đơn vị cần trình bày thông tin khi có thay đổi trong ước tính liên quan đến:

- (a) Giá trị thanh lý có thể thu hồi;
- (b) Chi phí ước tính cho việc tháo dỡ, di chuyển hoặc khôi phục bất động sản, nhà xưởng và thiết bị;
- (c) Thời gian sử dụng hữu ích; và
- (d) Phương pháp khấu hao.

92. **Nếu một nhóm bất động sản, nhà xưởng và thiết bị được ghi nhận lại theo giá trị đánh giá lại, đơn vị phải trình bày các thông tin sau:**

- (a) Ngày có hiệu lực của việc đánh giá lại;
- (b) Có sự tham gia của một bên định giá độc lập hay không;
- (c) Phương pháp đánh giá và các giả thiết chủ yếu được áp dụng để ước tính giá trị hợp lý của tài sản;
- (d) Mức độ xác định giá trị hợp lý của tài sản một cách trực tiếp thông qua việc tham chiếu tới mức giá quan sát được trên một thị trường hoạt động hoặc các giao dịch trong điều kiện bình thường gần đây, hoặc mức độ ước tính thông qua các phương pháp định giá khác;
- (e) Thặng dư có được từ việc đánh giá lại, thể hiện sự biến động trong kỳ và các hạn chế trong việc phân phối số dư này cho các cổ đông hoặc các đối tượng sở hữu vốn khác tại đơn vị;
- (f) Tổng các khoản thặng dư do đánh giá lại từ mỗi bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thuộc nhóm tài sản đó; và
- (g) Tổng các khoản thâm hụt do đánh giá lại từ mỗi bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thuộc nhóm tài sản đó.

93. Theo IPSAS 21 và IPSAS 26, ngoài các thông tin quy định trong đoạn 88(e)(iv)–(vi), đơn vị phải trình bày thông tin về các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị bị suy giảm giá trị.

94. Người sử dụng báo cáo tài chính còn có thể cần các thông tin sau:

- (a) Giá trị còn lại của các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị tạm thời không được sử dụng;
- (b) Giá trị còn lại gộp của các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị đã hết khấu hao nhưng vẫn đang được sử dụng;
- (c) Giá trị còn lại của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị không còn được sử dụng và đang chờ thanh lý; và
- (d) Giá trị hợp lý của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có khác biệt trọng yếu với giá trị còn lại của tài sản trong trường hợp áp dụng mô hình giá gốc.

Do đó, các đơn vị được khuyến khích trình bày thêm các thông tin trên.

### **Các điều khoản về thời gian chuyển tiếp**

- 95. [Xóa bỏ]
- 96. [Xóa bỏ]
- 97. [Xóa bỏ]
- 98. [Xóa bỏ]
- 99. [Xóa bỏ]
- 100. [Xóa bỏ]
- 101. [Xóa bỏ]
- 102. Xóa bỏ]
- 103. [Xóa bỏ]
- 104. [Xóa bỏ]
- 105. **Đối với những đơn vị đã áp dụng IPSAS 17 (Phiên bản 2001) trước đó, thì những quy định tại đoạn 38 đến đoạn 40 về xác định giá trị ban đầu của bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có được bằng cách trao đổi với tài sản khác chỉ được áp dụng cho các giao dịch tương lai.**
- 106. Các điều khoản về thời gian chuyển tiếp trong IPSAS 17 (Phiên bản 2001) cho phép các đơn vị có thời gian tối đa là năm (5) năm để ghi nhận tất cả bất động sản, nhà xưởng và thiết bị và thực hiện xác định giá trị và trình bày thông tin kể từ ngày áp dụng đầu tiên. Các đơn vị đã áp dụng IPSAS 17 (Phiên bản 2001) trước đó có thể tiếp tục áp dụng giai đoạn chuyển tiếp 5 năm kể từ ngày áp dụng lần đầu IPSAS 17 (Phiên bản 2001). Các đơn vị này cũng phải tiếp tục trình bày thông tin theo quy định tại đoạn 104.
- 106A. Đoạn 50 được sửa đổi bởi *Bản cải tiến các IPSAS năm 2014* ban hành tháng 01/2015. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi này cho tất cả các đánh giá lại được ghi nhận trong các kỳ báo cáo năm bắt đầu từ hoặc sau ngày áp dụng lần đầu của

sửa đổi đó và trong kỳ báo cáo năm ngay trước đó.

## Ngày hiệu lực

107. Chuẩn mực này được áp dụng để lập báo cáo tài chính hàng năm cho kỳ kế toán bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2008. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Đơn vị cần công bố thông tin nếu áp dụng chuẩn mực này cho kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2008.
- 107A. Đoạn 83A đã được thêm mới và đoạn 84 đã được sửa đổi bởi *Bản cải tiến các IPSAS* ban hành tháng 01/2010. Đơn vị cần áp dụng các sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2011. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này cho kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2011 thì đơn vị cần nêu rõ điều này và đồng thời phải áp dụng các sửa đổi có liên quan trong IPSAS 2, *Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*.
- 107B. Đoạn 8 đã được sửa đổi bởi *Bản cải tiến các IPSAS* ban hành tháng 01/2010. Đơn vị cần áp dụng các sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2011. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn nếu cũng đồng thời áp dụng các sửa đổi đối với các đoạn 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66, và 101A của IPSAS 16. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này cho kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2012 thì đơn vị cần nêu rõ điều này.
- 107C. Đoạn 5 và 7 đã được sửa đổi bởi IPSAS 32, *Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ: Bên nhượng quyền* ban hành tháng 10/2011. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 1/1/2014. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2014 thì đơn vị phải nêu rõ điều này và đồng thời phải áp dụng IPSAS 32, các sửa đổi trong đoạn 6 và 42A của IPSAS 5, các sửa đổi trong các đoạn từ 25-27 và 85B của IPSAS 13, các sửa đổi trong đoạn 2 và 125A của IPSAS 29 và các sửa đổi trong đoạn 6 và 132A của IPSAS 31.
- 107D. Các đoạn 79, 81, 83, 88 và 93 đã được sửa đổi bởi *Bản cải tiến các IPSAS 2011* ban hành tháng 10/2011. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2013. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2013 thì đơn vị phải nêu rõ điều này.
- 107E. Các đoạn 17, 50 và 72 đã được sửa đổi và các đoạn 78A và 106A được thêm mới bởi *Bản cải tiến các IPSAS 2014* ban hành tháng 01/2015. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này tiếp tục đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2015. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2015 thì đơn vị phải nêu rõ điều này.

- 107F. Các đoạn 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104 và 108 đã được sửa đổi bởi IPSAS 33, *Lần đầu tiên áp dụng các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* ban hành tháng 01/2015. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017. Các đơn vị được phép áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng IPSAS 33 đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2017 thì các thay đổi này cũng phải áp dụng cho kỳ báo cáo sớm hơn đó.
- 107G. Các đoạn 5, 20 và 52 đã được sửa đổi bởi *Bản cải tiến các IPSAS 2015* ban hành tháng 04/2016. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2017 thì đơn vị phải nêu rõ điều này.
- 107H. Các đoạn 6, 13 và 52 đã được sửa đổi và đoạn 36A được thêm mới bởi *Bản cải tiến các IPSAS 2015* ban hành tháng 04/2016. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2017 thì đơn vị phải nêu rõ điều này. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi đó hồi tố theo quy định tại IPSAS 3, *Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính và các sai sót*, trừ khi được quy định cụ thể trong đoạn 107I.
- 107I. Trong kỳ báo cáo khi các sửa đổi trong IPSAS 17 và IPSAS 27 từ phần IV của *Bản cải tiến các IPSAS 2015* được áp dụng lần đầu, đơn vị không cần trình bày thông tin định lượng theo yêu cầu của đoạn 30(f) của IPSAS 3 cho kỳ hiện tại. Tuy nhiên, đơn vị phải trình bày thông tin định lượng theo yêu cầu của đoạn 30(f) của IPSAS 3 cho mỗi kỳ trước đó được trình bày.
- 107J. Đơn vị có thể lựa chọn xác định giá trị một cây lâu năm cho sản phẩm theo giá trị hợp lý của nó tại thời điểm bắt đầu kỳ báo cáo sớm nhất được trình bày trong báo cáo tài chính cho kỳ báo cáo của đơn vị lần đầu áp dụng IPSAS 17 và IPSAS 27 từ phần IV của *Bản cải tiến các IPSAS 2015* và sử dụng giá trị hợp lý đó làm giá phí quy ước của tài sản đó vào ngày đó. Bất kỳ sự khác biệt nào giữa giá trị còn lại trước đó và giá trị hợp lý phải được ghi nhận vào thặng dư/thâm hụt lũy kế tại thời điểm bắt đầu kỳ báo cáo sớm nhất được trình bày.
- 107K. Đơn vị có thể lựa chọn xác định giá trị một cây lâu năm cho sản phẩm theo giá trị hợp lý của nó tại thời điểm bắt đầu kỳ báo cáo sớm nhất được trình bày trong báo cáo tài chính cho kỳ báo cáo của đơn vị lần đầu áp dụng IPSAS 17 và IPSAS 27 từ phần IV của *Bản cải tiến các IPSAS 2015* và sử dụng giá trị hợp lý đó như giá phí quy ước của nó vào ngày đó. Bất kỳ sự khác biệt nào giữa giá trị còn lại trước đó và giá trị hợp lý phải được ghi nhận vào thặng dư/thâm hụt lũy kế tại thời điểm bắt đầu kỳ báo cáo sớm nhất được trình bày.
- 107L. *Suy giảm giá trị của tài sản đánh giá lại* (Các sửa đổi tại IPSAS 21 và 26)

được thêm vào đoạn 51A. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2018. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2018 thì đơn vị phải nêu rõ điều này.

- 107M. Đoạn 31 được sửa đổi bởi IPSAS 39, *Lợi ích người lao động*, ban hành tháng 07/2016. Đơn vị phải áp dụng sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2018. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2018 thì đơn vị phải nêu rõ điều này và áp dụng IPSAS 39 vào cùng thời điểm.
- 107N. Các đoạn 60 và 88 được sửa đổi bởi IPSAS 40, *Hợp nhất trong khu vực công*, ban hành tháng 01/2017. Đơn vị phải áp dụng sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2019. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2019 thì đơn vị phải nêu rõ điều này và áp dụng IPSAS 40 vào cùng thời điểm.
108. Khi đơn vị áp dụng các chuẩn mực kế toán IPSAS cơ sở dồn tích như được định nghĩa trong IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* để lập báo cáo tài chính sau ngày có hiệu lực của chuẩn mực này, chuẩn mực này được áp dụng cho báo cáo tài chính năm được lập vào hoặc sau ngày áp dụng các chuẩn mực kế toán IPSAS dồn tích.

### **Thu hồi IPSAS 17 (ban hành năm 2001)**

109. Chuẩn mực này thay thế cho IPSAS 17, *Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị* ban hành năm 2001.

**Sửa đổi các chuẩn mực khác**

[Xóa bỏ]

## Cơ sở kết luận

*Cơ sở kết luận này kèm theo, nhưng không phải là một phần của IPSAS 17.*

### **Việc sửa đổi IPSAS 17 là kết quả của dự án Cải tiến tổng thể các IPSAS của Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế năm 2003**

*Cơ sở*

- BC1. Chương trình hội tụ với các chuẩn mực IFRS của IPSASB là một phần quan trọng trong chương trình làm việc của IPSASB. Chính sách của IPSASB là hội tụ các chuẩn mực IPSAS cơ sở dồn tích với các chuẩn mực IFRS do IASB ban hành khi có các nội dung phù hợp với các đơn vị trong khu vực công.
- BC2. Các chuẩn mực IPSAS cơ sở dồn tích được hội tụ với các IFRS vẫn giữ nguyên các quy định, cấu trúc và nội dung của IFRS, trừ khi phải thay đổi do đặc thù của lĩnh vực công. Các thay đổi so với các nội dung của IFRS phát sinh khi các quy định hoặc thuật ngữ dùng trong IFRS không phù hợp với khu vực công, hoặc khi cần bổ sung các diễn giải hoặc ví dụ minh họa cho một số quy định cụ thể trong khu vực công. Những nội dung khác biệt giữa các IPSAS và các IFRS tương đương được trình bày trong phần So sánh với IFRS ở mỗi chuẩn mực kế toán công IPSAS.
- BC3. Tháng 5/2002, IASB ban hành một bản dự thảo các sửa đổi đề xuất đối với 13 chuẩn mực IAS<sup>2</sup> như là một phần của Dự án cải tiến tổng thể các chuẩn mực kế toán quốc tế. Mục tiêu của dự án này là “giảm thiểu hoặc xóa bỏ các lựa chọn thay thế, dư thừa và xung đột với các chuẩn mực khác, giải quyết một số vấn đề về hội tụ chuẩn mực và thực hiện một số cải tiến khác”. Các bản hoàn thiện IAS đã được ban hành vào tháng 12/2003.
- BC4. IPSAS 17 ban hành tháng 12/2001 được dựa trên IAS 16 (sửa đổi năm 1998). IAS 16 sau đó đã được ban hành lại vào tháng 12/2003. Vào cuối năm 2003, PSC<sup>3</sup> là cơ quan tiền thân của IPSASB, đã thực hiện một dự án cải tiến các chuẩn mực kế toán công quốc tế nhằm hội tụ với các chuẩn mực kế toán quốc tế đã được sửa đổi tháng 12/2003.
- BC5. IPSASB đã rà soát IAS 16 và cơ bản nhất trí với các lý do của IASB về sửa đổi IAS cũng như các sửa đổi đã thực hiện, trừ nội dung đề cập trong đoạn BC6. (Cơ sở kết luận của IASB không được sao chép lại ở đây. Người đọc có thể truy cập website [www.iasb.org](http://www.iasb.org) của IASB để đọc được Cơ sở kết luận đó). Cơ sở kết

---

<sup>2</sup> Các chuẩn mực kế toán quốc tế do IASB, là cơ quan tiền thân của IASB ban hành. Các chuẩn mực do IASB ban hành được gọi là các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRSs). IASB định nghĩa các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRSs) bao gồm các chuẩn mực IFRS, các chuẩn mực IAS và Bản dịch nghĩa các chuẩn mực. Trong một số trường hợp, IASB đã sửa đổi một số chuẩn mực kế toán quốc tế cũ và vẫn giữ nguyên số hiệu của chuẩn mực đó

<sup>3</sup> PSC chuyển thành IPSASB khi IFAC thay đổi quy chế hoạt động của PSC thành một hội đồng độc lập ban hành các chuẩn mực vào tháng 11/2004.

luận giải thích những nội dung khác biệt giữa Các IPSAS và Các IAS có liên quan là do những đặc thù của lĩnh vực công.

- BC6. IAS 16, *Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*, đã định nghĩa giá trị có thể thu hồi là “phần chênh lệch cao hơn của giá bán thuần của tài sản và giá trị sử dụng của tài sản đó”. IPSAS 17 định nghĩa giá trị có thể thu hồi là “kết quả dương của giá trị hợp lý của một tài sản tạo ra tiền trừ đi chi phí thanh lý tài sản và giá trị sử dụng của tài sản đó.” Định nghĩa trong IPSAS 17 giống như định nghĩa trong IPSAS 26, *Suy giảm giá trị của tài sản tạo ra tiền*, nhưng khác với định nghĩa trong IAS 16. Quan điểm của IPSASB cho rằng định nghĩa trong IPSAS 17 là phù hợp vì:
- (a) IPSAS 17 quy định đơn vị phải xác định giá trị dịch vụ có thể thu hồi theo quy định của IPSAS 21, *Suy giảm giá trị của tài sản không tạo ra tiền*.
  - (b) IPSAS 21 quy định đơn vị phải xác định giá trị có thể thu hồi theo quy định của IPSAS 26.
- BC7. IAS 16 đã được sửa đổi tiếp do ảnh hưởng của những Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) ban hành sau tháng 12/2003. IPSAS 17 không bao gồm những sửa đổi tương ứng trên những Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) ban hành sau tháng 12/2003, bởi vì IPSASB chưa rà soát và hình thành quan điểm đối với việc áp dụng các quy định của các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đó lên các đơn vị trong lĩnh vực công.

#### **Sửa đổi IPSAS 17 là do *Bản cải tiến đối với các IPSAS của IASB năm 2008***

- BC8. IPSASB đã rà soát các sửa đổi đối với IAS 16 bao gồm trong Bản cải tiến các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế do IASB ban hành tháng 5/2008 và cơ bản nhất trí với các lý do sửa đổi chuẩn mực. IPSASB kết luận rằng không có lý do đặc thù nào của lĩnh vực công cho việc không áp dụng các sửa đổi đó.

#### **Sửa đổi IPSAS 17 là do *Bản cải tiến đối với các IPSAS và Các sửa đổi phạm vi hẹp của IASB tháng 5/2012, tháng 12/2013, tháng 5/2014***

- BC9. IPSASB đã xem xét các sửa đổi đối với IAS 16 trong *Bản cải tiến các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế* và *Làm rõ các phương pháp khấu hao và hao mòn được chấp nhận* do IASB ban hành tháng 5/2012, tháng 12/2013 và tháng 5/2014 và cơ bản nhất trí rằng không có lý do đặc thù nào của lĩnh vực công để không áp dụng các sửa đổi đó.

#### **Sửa đổi IPSAS 17 là do Phần III của *Bản cải tiến đối với IPSAS 2015: Vấn đề do các bên liên quan đặt ra***

- BC10. Hướng dẫn lập báo cáo Thống kê tài chính chính phủ (GFS) sử dụng thuật ngữ “hệ thống vũ khí” bao gồm các hạng mục được sử dụng liên tục trong hoạt động quốc phòng, kể cả việc sử dụng chúng trong thời bình chỉ đơn giản là để phòng bị. IPSASB kết luận rằng việc thay thế thuật ngữ IPSAS “thiết bị quân sự chuyên dụng” bằng thuật ngữ GFS “hệ thống vũ khí” và đưa ra mô tả sẽ làm rõ

khả năng áp dụng của IPSAS 17, Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, đồng thời tăng tính nhất quán với Hướng dẫn lập báo cáo GFS.

- BC11. Một người được hỏi cho rằng định nghĩa về hệ thống vũ khí có thể bị thu hẹp một cách không cần thiết và do đó, có thể loại trừ một số tài sản, như xe quân sự chuyên dụng không mang vũ khí hoặc trực tiếp cung cấp khả năng phòng thủ. IPSASB cho rằng định nghĩa về hệ thống vũ khí bao gồm cả xe cộ có hoặc không có vũ khí, miễn là chúng đáp ứng chức năng chuyên môn của mình.

#### **Sửa đổi IPSAS 17 là do Các sửa đổi phạm vi hẹp của IASB ban hành tháng 06/2014**

- BC12. IPSASB đã xem xét những sửa đổi đối với IAS 16 bao gồm trong Các sửa đổi phạm vi hẹp có tiêu đề *Nông nghiệp: Cây lâu năm cho sản phẩm* (Sửa đổi IAS 16 và IAS 41) được ban hành bởi IASB vào tháng 6/2014 và cơ bản nhất trí rằng không có lý do đặc thù nào của lĩnh vực công để không áp dụng các sửa đổi đó.

#### **Sửa đổi IPSAS 17 do Khả năng áp dụng các IPSAS được IPSASB ban hành tháng 04/2016**

- BC13. IPSASB đã ban hành *Khả năng áp dụng các IPSAS* vào tháng 04/2016. Tuyên bố này sửa đổi các tham chiếu trong tất cả các IPSAS như sau:

- (a) Xóa bỏ các đoạn chuẩn mực về khả năng áp dụng các chuẩn mực IPSAS đối với “các đơn vị trong khu vực công không phải các đơn vị kinh doanh bằng vốn nhà nước (GBE)” khỏi phần phạm vi của mỗi chuẩn mực;
- (b) Thay thế thuật ngữ “đơn vị kinh doanh bằng vốn nhà nước (GBE)” bằng thuật ngữ “các đơn vị thương mại trong khu vực công”, khi phù hợp; và
- (c) Sửa đổi đoạn 10 của *Lời tựa cho Chuẩn mực kế toán công quốc tế* bằng cách mô tả chi tiết về các đơn vị công cho các IPSAS được thiết kế.

Lý do cho những thay đổi này được nêu trong Cơ sở kết luận cho IPSAS 1.

#### **Suy giảm giá trị của Tài sản được đánh giá lại (Sửa đổi IPSAS 21 và IPSAS 26)**

- BC14. Do các sửa đổi đối với IPSAS 21, *Suy giảm giá trị của tài sản không tạo tiền* và IPSAS 26, *Suy giảm giá trị của tài sản tạo tiền*, IPSASB đã quyết định thêm mới đoạn 51A để làm rõ việc ghi nhận lỗ do suy giảm giá trị và hoàn nhập lỗ do suy giảm giá trị của một tài sản hoặc tập hợp các tài sản, không làm phát sinh yêu cầu đánh giá lại toàn bộ nhóm tài sản mà tài sản hoặc tập hợp các tài sản đó thuộc về.

## Hướng dẫn thực hiện

*Tài liệu hướng dẫn này kèm theo, nhưng không phải là một phần của IPSAS 17.*

### Tần suất đánh giá lại bất động sản, nhà xưởng và thiết bị

- IG1. Đoạn 44 của IPSAS 17 quy định các đơn vị áp dụng mô hình đánh giá lại phải xác định giá trị của tài sản theo giá trị đánh giá lại không khác biệt đáng kể với giá trị của tài sản được xác định theo giá trị hợp lý tại ngày lập báo cáo. Đoạn 49 của IPSAS 17 nêu rõ tần suất đánh giá lại phụ thuộc vào mức độ thay đổi trong giá trị hợp lý của tài sản được đánh giá. Khi giá trị hợp lý của một tài sản được đánh giá lại có khác biệt trọng yếu với giá trị còn lại của tài sản đó, đơn vị phải tiến hành đánh giá lại. Mục đích của tài liệu hướng dẫn này nhằm giúp các đơn vị áp dụng mô hình đánh giá lại xác định liệu giá trị còn lại của tài sản có khác biệt lớn với giá trị hợp lý của tài sản tại ngày lập báo cáo hay không.
- IG2. Tại ngày lập báo cáo, đơn vị phải đánh giá xem liệu có dấu hiệu nào cho thấy giá trị còn lại của tài sản được đánh giá có khác biệt trọng yếu với giá trị của tài sản đó nếu được đánh giá lại tại ngày lập báo cáo. Nếu tồn tại bất kỳ dấu hiệu nào cho thấy điều này, thì đơn vị phải xác định giá trị hợp lý của tài sản và đánh giá lại tài sản theo giá trị hợp lý.
- IG3. Khi đánh giá xem liệu có dấu hiệu nào cho thấy giá trị còn lại của tài sản được đánh giá có khác biệt lớn với giá trị của tài sản đó nếu được đánh giá lại tại ngày lập báo cáo, ít nhất đơn vị phải xem xét các dấu hiệu sau:

#### *Các nguồn thông tin bên ngoài*

- (a) Các thay đổi đáng kể ảnh hưởng đến đơn vị xảy ra trong kỳ, hoặc sẽ xảy ra trong tương lai gần, đối với môi trường công nghệ, thị trường, kinh tế hoặc pháp lý mà đơn vị hoạt động trong đó hoặc đối với thị trường chuyên biệt cho tài sản đó;
- (b) Khi tồn tại một thị trường cho các tài sản của đơn vị mà giá trị thị trường của tài sản có khác biệt so với giá trị ghi sổ của chúng;
- (c) Chỉ số giá liên quan đến tài sản có những biến động trọng yếu trong kỳ;

#### *Các nguồn thông tin nội bộ*

- (d) Có bằng chứng về sự lạc hậu hoặc hư hỏng của tài sản đó;
- (e) Các thay đổi đáng kể ảnh hưởng đến đơn vị xảy ra trong kỳ, hoặc sẽ xảy ra trong tương lai gần đối với mức độ và cách thức một tài sản được sử dụng hoặc sẽ được sử dụng. Các thay đổi tiêu cực bao gồm việc tài sản tạm thời không được sử dụng, hoặc kế hoạch thanh lý tài sản sớm hơn so với dự định, và thời gian sử dụng hữu ích của tài sản được đánh giá lại là có thời hạn thay vì vô thời hạn. Các thay đổi tích cực bao gồm các khoản đầu tư phát sinh trong kỳ để nâng cấp hoặc tăng cường năng lực của một

tài sản vượt quá tiêu chuẩn hoạt động thông thường của tài sản đó mà các tiêu chuẩn này được đánh giá ngay trước khi tiến hành các khoản đầu tư; và

- (f) Có bằng chứng từ các báo cáo nội bộ cho thấy kết quả hoạt động về mặt kinh tế của tài sản đang hoặc sẽ tốt hơn hoặc kém hơn mức độ dự kiến.

IG4. Các dấu hiệu liệt kê trong đoạn IG3 chưa phải hoàn toàn đầy đủ. Đơn vị có thể xác định thêm các dấu hiệu khác cho thấy giá trị còn lại của tài sản có thể khác biệt trọng yếu so với giá trị của tài sản nếu được đánh giá lại tại ngày lập báo cáo. Sự tồn tại của các dấu hiệu khác cũng chỉ ra rằng đơn vị cần đánh giá lại các tài sản này theo giá trị hợp lý hiện tại tại ngày lập báo cáo.

## Ví dụ minh họa

### Trình bày thông tin

IE1. Bộ Nội vụ là một đơn vị thuộc lĩnh vực công có quyền kiểm soát nhiều loại bất động sản, nhà xưởng và thiết bị, và có trách nhiệm phải thay thế và bảo dưỡng các tài sản này. Dưới đây là các trích đoạn từ thuyết minh báo cáo tình hình tài chính của đơn vị cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X1 và minh họa cho các thông tin cơ bản cần được trình bày theo quy định của chuẩn mực này.

#### *Thuyết minh*

##### **1. Đất đai**

- (a) Đất đai bao gồm 20.000 hecta đất tại nhiều địa điểm khác nhau. Đất đai được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày 31/12/20X1, do một cơ quan thẩm định giá độc lập là Văn phòng thẩm định giá quốc gia xác định.
- (b) Các hạn chế về quyền sở hữu:

500 hecta đất (có giá trị 62.500 đơn vị tiền tệ) được coi là đất của nhà nước và không được bán nếu không có sự cho phép của cơ quan có thẩm quyền. 200 hecta đất (có giá trị 25.000 đơn vị tiền tệ) trong số đất của nhà nước và 2.000 hecta trong số đất còn lại (có giá trị 250.000 đơn vị tiền tệ) thuộc loại đất đang có tranh chấp với các chủ cũ trong toà án về nhân quyền quốc tế và toà án yêu cầu khu đất này không được bán cho đến khi tòa có phán quyết cuối cùng; Bộ Nội vụ ghi nhận quyền xét xử của tòa án trong các vụ kiện này.

##### **2. Nhà cửa**

- (a) Nhà cửa bao gồm các tòa nhà văn phòng và các cơ sở sản xuất ở nhiều địa điểm khác nhau.
- (b) Nhà cửa được ghi nhận ban đầu theo nguyên giá nhưng được đánh giá lại theo giá trị hợp lý một cách liên tục. Văn phòng định giá quốc gia tiến hành định giá tài sản trên cơ sở cuốn chiếu trong một khoảng thời gian ngắn. Việc định giá được cập nhật.
- (c) Khấu hao được tính theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của nhà cửa. Các tòa nhà văn phòng có thời gian sử dụng hữu ích là 25 năm, các cơ sở sản xuất có thời gian sử dụng hữu ích là 15 năm.
- (d) Bộ Nội vụ đã ký kết 5 hợp đồng xây dựng các tòa nhà mới; tổng giá trị các hợp đồng này là 250.000 đơn vị tiền tệ.

##### **3. Máy móc**

- (a) Máy móc được ghi nhận theo nguyên giá trừ khấu hao.
- (b) Khấu hao được tính theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời gian

sử dụng hữu ích của máy móc.

- (c) Máy móc có thời gian sử dụng hữu ích khác nhau:

Máy kéo: 10 năm

Thiết bị giặt: 4 năm

Cần trục: 15 năm

- (d) Bộ Nội vụ đã ký kết một hợp đồng để thay thế các cần trục được sử dụng cho việc vệ sinh và bảo dưỡng các tòa nhà – giá trị hợp đồng là 100.000 đơn vị tiền tệ.

#### **4. Trang thiết bị nội thất**

- (a) Trang thiết bị nội thất được ghi nhận theo nguyên giá trừ khấu hao.
- (b) Khấu hao được tính theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của trang thiết bị nội thất.
- (c) Tất cả các tài sản thuộc nhóm này có thời gian sử dụng hữu ích là 5 năm.

**Bảng đối chiếu**  
( '000 đơn vị tiền tệ)

	Đất đai		Nhà cửa		Máy móc		Trang thiết bị nội thất	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Số dư đầu kỳ	2,250	2,025	2,090	2,260	1,085	1,100	200	150
Tăng trong kỳ	-	-	250	100	120	200	20	100
Thanh lý trong kỳ	-	-	150	40	60	80	20	-
Khấu hao (theo báo cáo kết quả hoạt động)	-	-	160	180	145	135	50	50
Đánh giá lại (giá trị ròng)	250	225	-30	-50	-	-	-	-
Số dư cuối kỳ (theo báo cáo tình hình tài chính)	2,500	2,250	2,000	2,090	1,000	1,085	150	200
Tổng thặng dư do đánh giá lại (đoạn 92(f))	750	500	250	250	-	-	-	-
Tổng thâm hụt do đánh giá lại (đoạn 92(g))	25	25	380	350	-	-	-	-
Nguyên giá	2,500	2,250	2,500	2,430	1,500	1,440	250	250
Khấu hao lũy kế	-	-	500	340	500	355	100	50
Giá trị còn lại thuần	2,500	2,250	2,000	2,090	1,000	1,085	150	200

## So sánh với IAS 16

IPSAS 17 về cơ bản được rút ra từ IAS 16 (Phiên bản ban hành năm 2003) và bao gồm những sửa đổi đối với IAS 16 nằm trong *Bản cải tiến các chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS)* ban hành tháng 5/2008. Tại thời điểm ban hành chuẩn mực này, IPSASB chưa xem xét việc áp dụng IFRS 5, *Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động không thường xuyên* đối với các đơn vị trong lĩnh vực công; do đó IPSAS 17 này chưa phản ánh những sửa đổi đã thực hiện đối với IAS 16 phát sinh do việc ban hành IFRS 5. Những khác biệt chính giữa IPSAS 17 và IAS 16 (2003) như sau:

- IPSAS 17 không yêu cầu hoặc ngăn cấm việc ghi nhận các di sản. Nếu đơn vị ghi nhận di sản thì phải tuân thủ các yêu cầu về trình bày thông tin của chuẩn mực này đối với những di sản đã ghi nhận, nhưng không bắt buộc phải tuân thủ với các quy định khác của chuẩn mực này đối với các di sản đó. IAS 16 không có sự loại trừ tương tự.
- IAS 16 quy định bất động sản, nhà xưởng và thiết bị phải được ghi nhận ban đầu theo nguyên giá. IPSAS 17 nêu rõ khi một tài sản được tiếp nhận miễn phí hoặc với một mức giá danh nghĩa rất thấp thì nguyên giá của tài sản đó chính là giá trị hợp lý của tài sản tại ngày tiếp nhận. IAS 16 quy định khi đơn vị áp dụng mô hình đánh giá lại và trình bày bất động sản, nhà xưởng và thiết bị theo giá trị đánh giá lại thì cũng phải trình bày thông tin về giá gốc tương đương của tài sản đó. IPSAS 17 không quy định điều này.
- Theo IAS 16, chênh lệch đánh giá tăng và chênh lệch đánh giá giảm có thể chỉ được bù trừ trên cơ sở các tài sản đơn lẻ. Theo IPSAS 17, chênh lệch đánh giá tăng và chênh lệch đánh giá giảm được bù trừ giữa các tài sản thuộc cùng một nhóm.
- IPSAS 17 bao gồm các điều khoản về thời gian chuyển tiếp cho cả lần đầu tiên áp dụng và chuyển đổi từ việc áp dụng chuẩn mực số 17 cũ. IAS 16 chỉ bao gồm các điều khoản về thời gian chuyển tiếp đối với những đơn vị đã từng áp dụng IFRSs. Đặc biệt, IPSAS 17 bao gồm các điều khoản về thời gian chuyển tiếp cho phép đơn vị không phải ghi nhận bất động sản, nhà xưởng và thiết bị trong các kỳ báo cáo bắt đầu trong vòng 5 năm kể từ ngày đầu tiên áp dụng kế toán dồn tích theo quy định của các chuẩn mực kế toán công quốc tế. Các điều khoản về thời gian chuyển tiếp còn cho phép đơn vị ghi nhận bất động sản, nhà xưởng và thiết bị theo giá trị hợp lý tại ngày đầu tiên áp dụng chuẩn mực này. IAS 16 không bao gồm các điều khoản về thời gian chuyển tiếp này.
- IPSAS 17 bao gồm định nghĩa về “suy giảm giá trị của các tài sản không tạo ra tiền” và “giá trị dịch vụ có thể thu hồi.” IAS 16 không bao gồm các định nghĩa này.

- IPSAS 17 sử dụng các thuật ngữ khác trong một số trường hợp nhất định so với IAS 16. Ví dụ cơ bản nhất là các thuật ngữ “báo cáo kết quả hoạt động” và “tài sản thuần/vốn chủ sở hữu”. Các thuật ngữ tương đương trong IAS 16 là “báo cáo thu nhập” và “vốn chủ sở hữu”.
- IPSAS 17 không sử dụng thuật ngữ “thu nhập”. Thuật ngữ này được sử dụng trong IAS 16 và có nghĩa rộng hơn thuật ngữ “doanh thu”.
- IPSAS 17 bao gồm tài liệu hướng dẫn thực hiện về tần suất đánh giá lại bất động sản, nhà xưởng và thiết bị. IAS 16 không có các hướng dẫn này.

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

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

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

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

ISBN: 978-1-60815-362-6

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

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

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

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

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