

IPSAS 23—DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH KHÔNG TRAO ĐỔI (THUẾ VÀ CÁC KHOẢN CHUYỂN GIAO)

Lịch sử của IPSAS

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

IPSAS 23, *Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi (thuế và các khoản chuyển giao)* được ban hành lần đầu vào tháng 12/2006.

Từ đó đến nay, IPSAS 23 tiếp tục được sửa đổi bởi các Chuẩn mực sau:

- IPSAS 40, *Hợp nhất khu vực công* (ban hành tháng 01/2017)
- *Khả năng áp dụng các IPSAS* (ban hành tháng 04/2016)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2015* (ban hành tháng 04/2016)
- IPSAS 3, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* (ban hành tháng 01/2015)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2011* (ban hành tháng 10/2011)
- IPSAS 28, *Công cụ tài chính: Trình bày* (ban hành tháng 01/2010)
- IPSAS 29, *Công cụ tài chính: Ghi nhận và xác định giá trị* (ban hành tháng 01/2010)
- IPSAS 31, *Tài sản vô hình* (ban hành tháng 01/2010)

Bảng tổng hợp các đoạn được sửa đổi trong IPSAS 23

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
Đoạn giới thiệu	Xoá bỏ	Bản cải tiến các IPSAS 2011 (ban hành tháng 10/2011)
1	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
2	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
		tháng 01/2017
3	Xoá bỏ	Bản cải tiến các IPSAS (ban hành tháng 10/2011)
4	Xoá bỏ	Khả năng áp dụng các IPSAS (ban hành tháng 04/2016)
5	Sửa đổi	IPSAS 29 ban hành tháng 01/2010
6	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
10	Sửa đổi	IPSAS 29 ban hành tháng 01/2010
31	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
37	Sửa đổi	IPSAS 28 ban hành tháng 01/2010
87	Sửa đổi	IPSAS 29 ban hành tháng 01/2010
105A	Thêm mới	IPSAS 29 ban hành tháng 01/2010
105B	Thêm mới	IPSAS 29 ban hành tháng 01/2010

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
106	Sửa đổi	IPSAS 29 ban hành tháng 01/2010
116	Xoá bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
117	Xoá bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
118	Xoá bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
119	Xoá bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
120	Xoá bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
121	Xoá bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
122	Xoá bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
123	Xoá bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
124A	Thêm mới	IPSAS 28 ban hành tháng 01/2010
124B	Thêm mới	IPSAS 29 ban hành tháng 01/2010
124C	Thêm mới	IPSAS 33 ban hành

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
		tháng 01/2015
124D	Thêm mới	Khả năng áp dụng các IPSAS (ban hành tháng 04/2016)
124E	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
125	Sửa đổi	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
IG27	Sửa đổi	IPSAS 31 ban hành tháng 01/2010
IG54	Thêm mới	IPSAS 29 ban hành tháng 01/2010

**IPSAS 23—DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH KHÔNG TRAO
ĐỔI (THUẾ VÀ CÁC KHOẢN CHUYỂN GIAO)**

NỘI DUNG

	Đoạn
Mục đích	1
Phạm vi	2–6
Các định nghĩa	7–28
Các giao dịch không trao đổi	8–11
Doanh thu	12–13
Các quy định	14–16
Các điều kiện đối với tài sản chuyển giao	17–18
Các hạn chế đối với tài sản chuyển giao	19
Bản chất quan trọng hơn hình thức	20–25
Các khoản thuế	26–28
Phân tích luồng vào ban đầu của các nguồn lực từ giao dịch không trao đổi	29
Ghi nhận tài sản	30–43
Kiểm soát tài sản	32–33
Sự kiện trong quá khứ	34
Luồng vào của nguồn lực có khả năng phát sinh	35
Tài sản tiềm tàng	36
Vốn góp của chủ sở hữu	37–38
Các yếu tố trao đổi và không trao đổi của một giao dịch	39–41
Xác định giá trị tài sản khi ghi nhận ban đầu	42–43
Ghi nhận doanh thu từ giao dịch không trao đổi	44–47
Xác định doanh thu từ giao dịch không trao đổi	48–49
Nghĩa vụ hiện tại được ghi nhận là nợ phải trả	50–58

Nghĩa vụ hiện tại.....	51–54
Các điều kiện đối với tài sản chuyển giao.....	55–56
Xác định giá trị nợ phải trả khi ghi nhận ban đầu.....	57–58
Các khoản thuế.....	59–75
Sự kiện phát sinh thuế.....	65
Các khoản thuế tạm thu.....	66
Xác định giá trị tài sản phát sinh từ giao dịch thuế.....	67–70
Chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế và chi tiêu thuế.....	71–75
Các khoản chuyển giao.....	76–105B
Xác định giá trị tài sản chuyển giao.....	83
Xoá nợ và nhận nợ thay.....	84–87
Các khoản phạt.....	88–89
Các khoản thừa kế.....	90–92
Quà tặng và các khoản viện trợ, bao gồm quà tặng và viện trợ bằng hàng hoá.....	93–97
Hỗ trợ bằng dịch vụ.....	98–103
Các cam kết.....	104
Các khoản chuyển giao nhận trước.....	105
Các khoản vay ưu đãi.....	105A–105B
Trình bày thông tin.....	106–115
Điều khoản chuyển tiếp.....	116–123
Ngày hiệu lực.....	124–125
Cơ sở kết luận	
Hướng dẫn thực hiện	

Nội dung của IPSAS 23, *Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi (thuế và các khoản chuyển giao)*, được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 125. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau. Cần đọc IPSAS 23 trong ngữ cảnh mục tiêu của chuẩn mực, cơ sở kết luận và *Lời tựa cho Chuẩn mực kế toán công quốc tế. IPSAS 3, Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót* cung cấp cơ sở để đơn vị lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán trong trường hợp chưa có các hướng dẫn cụ thể.

Mục đích

1. Mục đích của chuẩn mực này là đề ra các quy định về báo cáo tài chính đối với doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi, không bao gồm các giao dịch không trao đổi liên quan đến việc hợp nhất đơn vị. Chuẩn mực này đề cập đến các vấn đề cần xem xét khi ghi nhận và xác định doanh thu từ các giao dịch không trao đổi, bao gồm việc phân biệt vốn góp từ chủ sở hữu.

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 doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi. Chuẩn mực này không áp dụng cho các giao dịch không trao đổi liên quan đến việc hợp nhất đơn vị.**
3. [Xoá bỏ]
4. [Xoá bỏ]
5. Chuẩn mực này đề cập đến doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi. Doanh thu phát sinh từ các giao dịch trao đổi được đề cập trong IPSAS 9, *Doanh thu từ các giao dịch trao đổi*. Mặc dù doanh thu của các đơn vị trong lĩnh vực công có thể phát sinh cả từ các giao dịch trao đổi và không trao đổi, phần lớn doanh thu của các chính phủ và các đơn vị công đến từ các giao dịch không trao đổi, bao gồm:
 - (a) Các khoản thuế; và
 - (b) Các khoản chuyên giao được tiếp nhận (bằng tiền hoặc hiện vật), bao gồm các khoản viện trợ không hoàn lại, xóa nợ, tiền phạt thu được, các khoản thừa kế, quà tặng, ủng hộ từ thiện, hàng hóa và dịch vụ được cho không, phân chênh lệch lãi suất so với thị trường của các khoản vay ưu đãi.
6. Chính phủ có thể sắp xếp lại khu vực công bằng cách sáp nhập một số đơn vị với nhau, hoặc chia tách một đơn vị thành hai hay nhiều đơn vị khác. Một giao dịch hợp nhất lĩnh vực công xảy ra khi hai hoặc nhiều hoạt động được sáp nhập lại để hình thành nên một đơn vị báo cáo mới. Việc tái cơ cấu này thường không liên quan đến việc một đơn vị mua lại các hoạt động hoặc đơn vị khác nhưng có thể dẫn đến việc một đơn vị mới hoặc một đơn vị hiện hữu tiếp quản toàn bộ tài sản và công nợ của một hoạt động hoặc đơn vị khác. Các giao dịch hợp nhất khu vực công phải được hạch toán theo IPSAS 40, *Hợp nhất khu vực công*.

Các định nghĩa

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

Điều kiện đối với tài sản chuyên giao là các quy định yêu cầu đơn vị tiếp nhận tài sản phải sử dụng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó theo một cách thức được quy định trước, nếu không thì

phải hoàn trả lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó cho bên chuyển giao.

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

Chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế là khoản tiền dành cho bên hưởng lợi bất kể việc bên hưởng lợi có phải nộp thuế hay không.

Các khoản phạt là lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà các đơn vị trong lĩnh vực công đã nhận được hoặc có khả năng nhận được theo quyết định của tòa án hoặc các cơ quan có thẩm quyền, và là kết quả của hành vi vi phạm luật pháp hoặc quy định.

Hạn chế đối với tài sản chuyển giao là các quy định nhằm hạn chế hoặc hướng dẫn mục đích sử dụng tài sản chuyển giao, nhưng không quy định cụ thể rằng đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả lại lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản cho bên chuyển giao nếu không sử dụng theo cách thức đã được quy định trước.

Quy định đối với tài sản chuyển giao là các điều khoản trong luật hoặc văn bản pháp quy, hoặc thỏa thuận có tính chất ràng buộc, do một đơn vị bên ngoài đơn vị báo cáo đặt ra và quy định cách thức đơn vị báo cáo phải sử dụng tài sản chuyển giao.

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

Sự kiện phát sinh thuế là các sự kiện mà chính phủ, pháp luật hoặc cơ quan có thẩm quyền xác định phải chịu thuế.

Các khoản thuế là các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng bắt buộc phải nộp hoặc đã nộp cho các đơn vị trong lĩnh vực công, theo quy định của pháp luật, mang lại doanh thu cho chính phủ. Các khoản thuế không bao gồm các khoản phạt do vi phạm pháp luật.

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

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.

Các giao dịch không trao đổi

8. Một số giao dịch hiển nhiên được thực hiện thông qua việc trao đổi ngang giá. Các giao dịch này được gọi là giao dịch trao đổi và được quy định cụ thể trong các chuẩn mực khác.
9. Trong các giao dịch khác, một đơn vị có thể tiếp nhận các nguồn lực theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp hoặc chỉ bồi hoàn danh nghĩa. Các giao dịch này rõ ràng là giao dịch không trao đổi và thuộc phạm vi của chuẩn mực này. Ví dụ như người nộp thuế phải nộp thuế vì luật thuế quy định việc nộp thuế đó. Mặc dù chính phủ thu thuế và sẽ cung cấp nhiều loại dịch vụ công cho người nộp thuế nhưng vấn đề bồi hoàn cho người nộp thuế bằng các dịch vụ công này không được đặt ra khi chính phủ quyết định việc thu thuế.
10. Ngoài ra còn có một nhóm các giao dịch không trao đổi trong đó đơn vị có thể bồi hoàn một khoản trực tiếp cho nguồn lực đã nhận, nhưng giá trị bồi hoàn không tương đương với giá trị hợp lý của nguồn lực đã nhận. Trong các trường hợp này, đơn vị phải xác định liệu có cả yếu tố trao đổi và không trao đổi trong một giao dịch để hạch toán riêng rẽ từng yếu tố. Ví dụ, một đơn vị nhận được một khoản trị giá 6 triệu CU (đơn vị tiền tệ) từ một cơ quan phát triển đa phương. Hợp đồng quy định rằng đơn vị phải hoàn trả 5 triệu CU đã nhận trong 1 khoảng thời gian 10 năm với lãi suất 5%, trong khi lãi suất thị trường của khoản vay tương tự là 11%. Trên thực tế đơn vị đã nhận được 1 khoản viện trợ không hoàn lại là 1 triệu CU (6 triệu CU đã nhận trừ đi 5 triệu CU phải hoàn trả) và 1 khoản vay ưu đãi trị giá 5 triệu CU với lãi suất ưu đãi thấp hơn lãi suất thị trường là 6% so với các khoản vay tương tự. Khoản tiền 1 triệu CU được viện trợ, cũng như phần chênh lệch giữa lãi suất thị trường và lãi suất ưu đãi trong hợp đồng là các giao dịch không trao đổi. Phần vốn phải hoàn trả lại và lãi suất phải trả trong suốt kỳ hạn cho vay là các giao dịch trao đổi.
11. Ngoài ra cũng có thêm một số giao dịch mà đơn vị không dễ dàng xác định ngay từ đầu là giao dịch trao đổi hay không trao đổi. Trong các trường hợp này đơn vị phải xem xét bản chất của giao dịch để xác định đó là giao dịch trao đổi hay không trao đổi. Ví dụ như, giao dịch bán hàng thường được phân loại là giao dịch trao đổi. Tuy nhiên, nếu hàng hóa được bán với mức trợ giá thì giá bán không ngang bằng với giá trị hợp lý của hàng hóa, và giao dịch đáp ứng định nghĩa của giao dịch không trao đổi. Để xác định bản chất của một giao dịch là trao đổi hoặc không trao đổi thì phải thực hiện những đánh giá mang tính chuyên môn. Ngoài ra, đơn vị có thể nhận được các khoản chiết khấu thương mại, chiết khấu số lượng, hoặc giảm giá hàng bán vì nhiều lý do khác nhau. Các khoản chiết khấu giảm giá này không nhất thiết có nghĩa là giao dịch mua hàng đó là giao dịch không trao đổi.

Doanh thu

12. Doanh thu chỉ bao gồm tổng giá trị của các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị đã thu được hoặc sẽ thu được, dẫn đến sự gia tăng tài sản

ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị nhưng không bao gồm các khoản góp vốn của chủ sở hữu. Các khoản thu hộ cho chính phủ hoặc các đơn vị khác thuộc chính phủ, hoặc các bên thứ ba không làm tăng tài sản ròng hoặc doanh thu của đơn vị thu hộ, vì đơn vị thu hộ không có quyền kiểm soát hoặc hưởng lợi từ tài sản thu hộ trong quá trình thực hiện các mục tiêu của mình.

13. Khi phát sinh chi phí liên quan đến việc thu được doanh thu từ các giao dịch không trao đổi, thì doanh thu là tổng lượng tăng lên của các lợi ích kinh tế mà đơn vị thu được, còn các chi phí phát sinh phải được ghi nhận là chi phí của giao dịch đó. Ví dụ, nếu một đơn vị phải thanh toán chi phí vận chuyển lắp đặt một tài sản tiếp nhận từ đơn vị khác, thì các chi phí này phải được ghi nhận tách biệt khỏi doanh thu phát sinh từ việc tiếp nhận tài sản đó. Chi phí vận chuyển lắp đặt tài sản được vốn hóa trong giá trị của tài sản theo quy định của IPSAS 17, *Bất động sản, nhà xưởng, thiết bị*.

Các quy định đối với tài sản chuyển giao

14. Tài sản có thể được chuyển giao để sử dụng theo những cách thức riêng, do đó đơn vị tiếp nhận tài sản phải sử dụng những tài sản này theo cách thức riêng đó. Trong trường hợp pháp luật hoặc các thỏa thuận ràng buộc với các đơn vị khác áp đặt các điều kiện về cách thức sử dụng các tài sản chuyển giao thì các điều khoản đó chính là các quy định đối với tài sản chuyển giao như được định nghĩa trong chuẩn mực này. Một đặc điểm cơ bản của các quy định đối với tài sản chuyển giao là đơn vị không được tự áp đặt những quy định đó cho chính mình, dù là trực tiếp hay gián tiếp thông qua các đơn vị mà nó kiểm soát.
15. Các quy định liên quan đến một tài sản chuyển giao có thể là các điều kiện hoặc các hạn chế. Mặc dù cả điều kiện và hạn chế cùng quy định một đơn vị phải sử dụng hoặc tiêu dùng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với tài sản cho một mục đích nhất định (nghĩa vụ thực hiện) khi ghi nhận ban đầu, chỉ có các điều kiện mới quy định việc đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả lại các lợi ích kinh tế cho bên chuyển giao nếu vi phạm các quy định đối với tài sản chuyển giao (nghĩa vụ hoàn trả).
16. Các quy định đối với tài sản chuyển giao được thi hành thông qua các thủ tục pháp lý hoặc hành chính. Nếu một điều khoản trong luật hoặc văn bản pháp quy hoặc các thỏa thuận ràng buộc không có hiệu lực thi hành thì đó không phải là một quy định như được định nghĩa trong chuẩn mực này. Các quy định không làm phát sinh nghĩa vụ phát sinh. IPSAS 19, *Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng*, quy định về việc ghi nhận và xác định các nghĩa vụ liên đới.

Điều kiện đối với tài sản chuyển giao

17. Các điều kiện đối với tài sản được chuyển giao (sau đây gọi tắt là điều kiện) yêu cầu đơn vị tiếp nhận tài sản phải sử dụng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó theo một cách thức được quy định trước, nếu vi phạm sẽ phải hoàn trả lại các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng này cho bên chuyển giao. Do đó, ngay khi tiếp nhận tài sản chuyển giao có điều kiện, đơn vị

tiếp nhận đã phát sinh nghĩa vụ chuyển giao các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho các bên thứ ba. Điều này là do đơn vị tiếp nhận được yêu cầu phải sử dụng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm năng gắn liền với tài sản chuyên giao để cung cấp các loại hàng hóa hoặc dịch vụ nhất định cho bên thứ ba, hoặc phải hoàn trả các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm năng đó cho bên chuyên giao, nên đơn vị tiếp nhận không thể tránh khỏi việc phải chi ra các nguồn lực. Do đó, khi đơn vị ghi nhận một tài sản chuyên giao có điều kiện thì đơn vị cũng đồng thời phải ghi nhận nợ phải trả.

18. Để thuận tiện về mặt thủ tục hành chính, trên thực tế đơn vị có thể hoàn trả tài sản chuyên giao hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác bằng cách trừ vào số dự kiến sẽ còn được chuyển giao cho các mục đích khác. Đơn vị báo cáo vẫn phải ghi nhận số tổng cộng trên báo cáo tài chính, nghĩa là đơn vị ghi nhận giảm tài sản và nợ phải trả đối với việc hoàn trả tài sản do vi phạm điều kiện chuyên giao, và ghi nhận tăng tài sản, nợ phải trả và/hoặc doanh thu đối với khoản chuyên giao mới.

Hạn chế đối với tài sản chuyên giao

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

Bản chất quan trọng hơn hình thức

20. Đơn vị phải xem xét bản chất của quy định đối với tài sản chuyên giao để xác định đó là các điều kiện hay đó là các hạn chế. Ví dụ, quy định đơn thuần về việc tài sản chuyên giao phải được sử dụng để cung cấp hàng hóa dịch vụ cho các bên thứ ba, nếu không sẽ phải hoàn trả lại tài sản cho bên chuyên giao, là chưa đủ căn cứ để kết luận nợ phải trả đã phát sinh khi đơn vị tiếp nhận tài sản.
21. Khi xác định một quy định là điều kiện hay hạn chế, đơn vị phải tính đến việc liệu yêu cầu hoàn trả tài sản hoặc lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng đó có hiệu lực thi hành hay không, và bên chuyên giao có khả năng thi hành hay không. Nếu bên chuyên giao không có khả năng cưỡng chế thu hồi tài sản hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng thì quy định đó không đáp ứng được định nghĩa của điều kiện, và do đó sẽ được coi là một hạn chế. Nếu kinh

nghiệm với bên chuyên giao cho thấy bên chuyên giao không bao giờ cưỡng chế thu hồi tài sản chuyên giao hoặc lợi ích tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác khi xảy ra vi phạm, thì đơn vị tiếp nhận có thể kết luận rằng quy định chỉ có hình thức là điều kiện còn bản chất lại là hạn chế. Nếu đơn vị tiếp nhận chưa có kinh nghiệm với bên chuyên giao, hoặc chưa bao giờ vi phạm các quy định dẫn đến việc bên chuyên giao có thể quyết định cưỡng chế thu hồi tài sản hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, và không có bằng chứng cho thấy điều ngược lại, thì đơn vị phải giả định rằng bên chuyên giao sẽ thực hiện cưỡng chế thi hành quy định, và do đó quy định đáp ứng định nghĩa của điều kiện.

22. Định nghĩa về một điều kiện áp đặt lên đơn vị tiếp nhận một nghĩa vụ thực hiện là đơn vị tiếp nhận tài sản phải sử dụng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản chuyên giao đó theo một cách thức được quy định trước, hoặc nếu không sẽ phải hoàn trả tài sản hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác cho bên chuyên giao. Để thỏa mãn định nghĩa về điều kiện thì nghĩa vụ thực hiện phải là một trong những bản chất của điều kiện, không chỉ đơn thuần về mặt hình thức, và là kết quả của chính điều kiện đó. Một điều khoản của hợp đồng chuyên giao quy định đơn vị tiếp nhận phải thực hiện một hành động mà không có lựa chọn nào khác có thể dẫn đến việc đơn vị kết luận rằng bản chất của điều khoản đó không phải là điều kiện cũng không phải là hạn chế. Đó là do trong các trường hợp này, bản thân điều khoản của hợp đồng chuyên giao không áp đặt một nghĩa vụ thực hiện đối với đơn vị tiếp nhận.
23. Để đáp ứng tiêu chí ghi nhận nợ phải trả thì cần xác định được tính chắc chắn của việc phải chi ra các nguồn lực, cũng như phải đánh giá được kết quả thực hiện các điều kiện. Do đó, một điều kiện phải chi ra được các vấn đề như tính chất hoặc khối lượng hàng hóa hoặc dịch vụ phải cung cấp hoặc tính chất của tài sản cần phải mua sắm và thời gian phải thực hiện. Ngoài ra, việc thực hiện còn phải chịu sự giám sát của bên chuyên giao hoặc đại diện của bên chuyên giao một cách thường xuyên liên tục. Đặc biệt khi quy định yêu cầu đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả một phần giá trị tài sản tương ứng nếu đơn vị chỉ thực hiện một phần các điều kiện, và nghĩa vụ hoàn trả đã có hiệu lực thi hành nếu trước đây đơn vị đã có những vi phạm nghiêm trọng.
24. Trong một số trường hợp, một tài sản có thể được chuyên giao với quy định là đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả tài sản đó cho bên chuyên giao nếu một sự kiện cụ thể nào đó không xảy ra trong tương lai. Trường hợp này có thể xảy ra khi chính phủ cấp kinh phí cho chính quyền địa phương với quy định địa phương phải huy động vốn đối ứng. Trong những trường hợp này, nghĩa vụ hoàn trả chỉ phát sinh khi xảy ra đơn vị tiếp nhận vi phạm các quy định về sử dụng tài sản, và đơn vị tiếp nhận không hạch toán nợ phải trả cho đến khi các tiêu chí ghi nhận nợ phải trả được thỏa mãn.
25. Tuy nhiên, đơn vị tiếp nhận phải xem xét việc một khoản chuyên giao có phải là một khoản tiền nhận trước hay không. Theo chuẩn mực này, khoản tiền nhận trước là các nguồn lực đơn vị được nhận trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế hoặc trước khi thỏa thuận chuyên giao trở thành ràng buộc. Khoản nhận trước

lâm tăng tài sản và nghĩa vụ của đơn vị, bởi vì khi đó thỏa thuận chuyển giao chưa có tính ràng buộc. Khi các khoản nhận trước đó có bản chất là giao dịch trao đổi thì đơn vị phải áp dụng các quy định của IPSAS 9.

Các khoản thuế

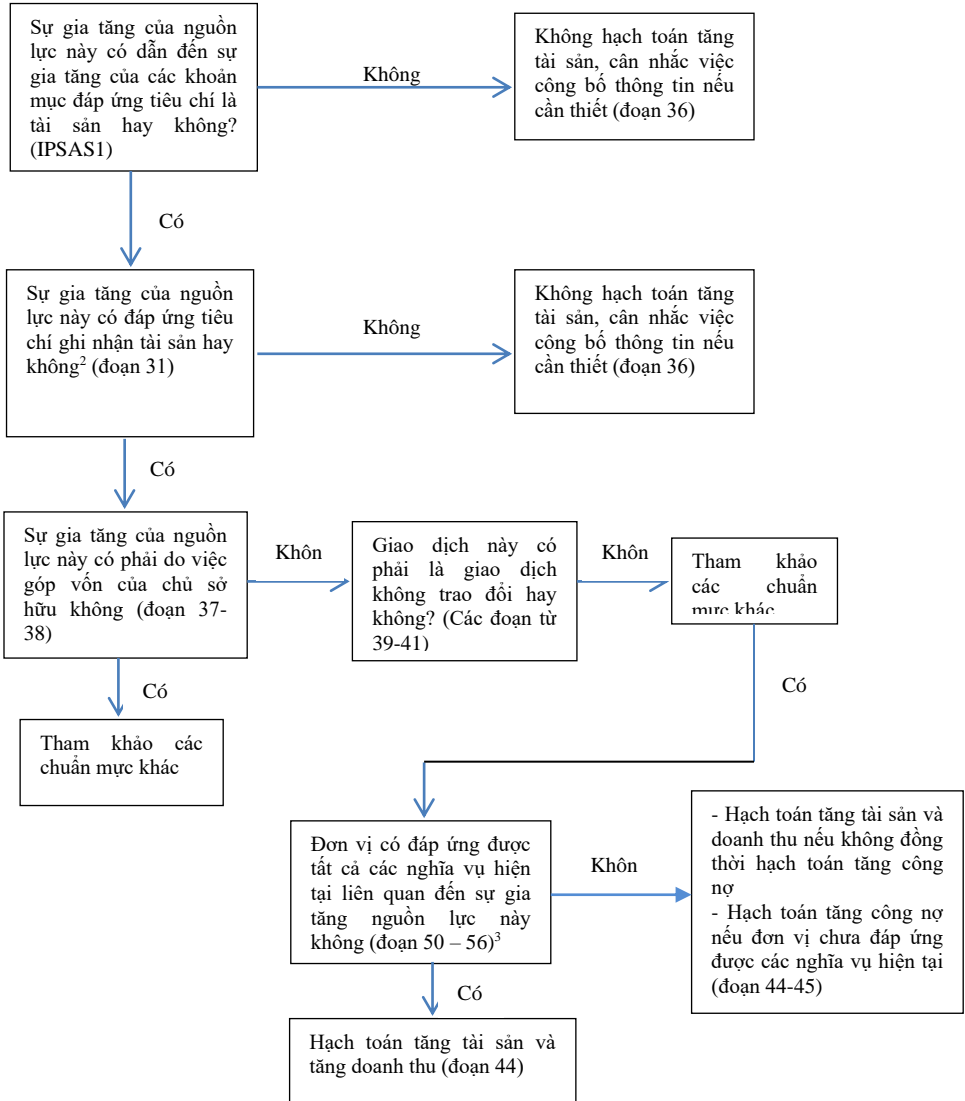
26. Các khoản thuế là nguồn doanh thu chủ yếu của chính phủ và các đơn vị thuộc lĩnh vực công. Các khoản thuế được định nghĩa trong đoạn 7 là các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng bắt buộc phải nộp hoặc đã nộp cho các đơn vị trong lĩnh vực công, theo quy định của pháp luật, mang lại doanh thu cho chính phủ. Các khoản thuế không bao gồm các khoản phạt do vi phạm pháp luật. Các khoản chuyển giao không bắt buộc cho chính phủ hoặc các đơn vị công như các khoản viện trợ, các khoản phí không phải tiền thuế, mặc dù các khoản này cũng có thể là kết quả của một giao dịch không trao đổi. Chính phủ sử dụng quyền lực của mình để ban hành quy định nộp thuế đối với các đối tượng nộp thuế là cá nhân và tổ chức trong quốc gia đó.
27. Luật thuế và các quy định về thuế ở mỗi quốc gia có thể rất khác nhau, nhưng đều có một số đặc điểm chung. Luật thuế và các quy định về thuế (a) thiết lập quyền thu thuế của chính phủ, (b) xác định cơ sở tính thuế, và (c) thiết lập các thủ tục quản lý thuế, tức là các thủ tục để tính toán số thuế phải nộp và đảm bảo việc thu thuế. Luật thuế và các quy định về thuế thường yêu cầu đối tượng nộp thuế phải thực hiện khai báo thuế định kỳ về từng loại thuế cụ thể. Đối tượng nộp thuế thường kê khai chi tiết và cung cấp bằng chứng về các hoạt động phải nộp thuế, số thuế phải nộp cho chính phủ. Việc tổ chức thu thuế ở mỗi quốc gia có thể khác nhau nhưng thông thường được tổ chức để đảm bảo chính phủ thu được các khoản thuế một cách thường xuyên mà không cần phải dựa vào các thủ tục pháp lý. Luật thuế thường có hiệu lực thi hành một cách chặt chẽ và thường áp đặt các chế tài phạt đối với các cá nhân hoặc tổ chức có vi phạm.
28. Các khoản ứng trước là số tiền đã được nhận trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế cũng có thể phát sinh trong lĩnh vực thuế.

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

29. Đơn vị phải hạch toán tăng tài sản phát sinh từ một giao dịch không trao đổi khi nó đáp ứng được các tiêu chí của tài sản và đơn vị có quyền kiểm soát đối với tài sản đó. Trong một số trường hợp cụ thể, ví dụ như khi đơn vị được xóa nợ, thay vì hạch toán tăng tài sản thì đơn vị hạch toán giảm nợ phải trả. Trong một số trường hợp khác, việc tiếp nhận quyền kiểm soát tài sản đồng thời đi kèm với việc phát sinh công nợ mà đơn vị phải ghi nhận. Các khoản góp vốn từ chủ sở hữu không phải là doanh thu, do đó loại nghiệp vụ này phải được phân tích và hạch toán riêng biệt. Để nhất quán với phương pháp tiếp cận đề ra trong chuẩn mực này, đơn vị phải phân tích các giao dịch không trao đổi để xác định phải hạch toán vào mục nào của báo cáo tài chính. Sơ đồ dưới đây minh họa cho quá trình phân tích mà đơn vị phải thực hiện khi có sự gia tăng của tài sản để xác

định liệu có phát sinh doanh thu không. Chuẩn mực này theo sau cấu trúc của sơ đồ đó. Quy định về hạch toán đối với từng loại nghiệp vụ được trình bày từ đoạn 30 đến đoạn 115.

Sơ đồ minh hoạ cho quá trình phân tích sự gia tăng nguồn lực¹



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

Ghi nhận tài sản

30. Như được định nghĩa trong IPSAS 1, tài sản là các nguồn lực được kiểm soát bởi đơn vị do kết quả của những sự kiện trong quá khứ và đơn vị có khả năng thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các nguồn lực này.
31. **Luồng vào của các nguồn lực từ một giao dịch không trao đổi, trừ các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ, đáp ứng định nghĩa của tài sản sẽ được ghi nhận là tài sản khi và chỉ khi:**
- (a) Đơn vị chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai từ tài sản đó, và
 - (b) Giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy.¹

Kiểm soát tài sản

32. Một yếu tố cơ bản cấu thành quyền kiểm soát của đơn vị đối với tài sản là khả năng ngăn chặn hoặc điều chỉnh việc các đơn vị khác tiếp cận lợi ích từ tài sản đó. Khả năng này cho phép phân biệt tài sản của đơn vị với các tài sản thuộc sở hữu công cộng mà tất cả các đơn vị đều có quyền sử dụng và hưởng lợi ích từ chúng. Trong lĩnh vực công, chính phủ thực hiện vai trò điều tiết đối với những hoạt động nhất định, ví dụ như các tổ chức tài chính hoặc quỹ hưu trí. Vai trò điều tiết này không nhất thiết có nghĩa là các khoản mục bị điều tiết đáp ứng định nghĩa là tài sản của chính phủ, hoặc đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung của chính phủ. Theo đoạn 98 của chuẩn mực này, đơn vị có thể, nhưng không bị bắt buộc, hạch toán các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ.
33. Việc công bố dự định chuyển giao tài sản cho một đơn vị công là chưa đủ để xác định việc đơn vị tiếp nhận có quyền kiểm soát đối với tài sản. Ví dụ, nếu một trường học bị phá hủy do một đám cháy rừng và chính phủ công bố dự định sẽ cấp kinh phí để xây dựng lại trường học thì tại thời điểm công bố, trường học chưa được ghi nhận tăng nguồn lực (nguồn lực phải thu). Trong trường hợp phải ký kết thỏa thuận chuyển giao trước khi nguồn lực được chuyển giao thì đơn vị tiếp nhận chỉ có quyền kiểm soát đối với tài sản khi thỏa thuận chuyển giao đã mang tính ràng buộc, bởi vì trước đó đơn vị tiếp nhận chưa có khả năng ngăn chặn hoặc điều chỉnh đơn vị chuyển giao trong việc tiếp cận với tài sản đó. Trong nhiều trường hợp, đơn vị phải thực thi quyền kiểm soát đối với tài sản trước khi có thể ghi nhận tài sản. Nếu đơn vị không thể thực thi quyền đối với nguồn lực thì đơn vị đó không có khả năng ngăn chặn hoặc điều chỉnh đơn vị chuyển giao trong việc tiếp cận các nguồn lực đó.

¹ Thông tin đáng tin cậy không có sai sót và sai lệch trọng yếu, đồng thời người dùng có thể dựa vào đó để trình bày một cách trung thực những gì mà thông tin đó được cho là đại diện hoặc có thể được kỳ vọng một cách hợp lý sẽ được đại diện. Đoạn BC16 của IPSAS 1 thảo luận về cách tiếp cận chuyển tiếp để giải thích về tính tin cậy.

Sự kiện trong quá khứ

34. Các đơn vị trong lĩnh vực công thường tiếp nhận tài sản từ chính phủ và các đơn vị khác, bao gồm cả người nộp thuế, hoặc mua tài sản hoặc tự sản xuất ra tài sản. Do đó, sự kiện trong quá khứ dẫn đến quyền kiểm soát đối với tài sản có thể là một sự kiện mua sắm, một sự kiện phát sinh, hoặc nhận chuyển giao. Các giao dịch và sự kiện dự kiến sẽ xảy ra trong tương lai không tự làm tăng tài sản, do đó lấy ví dụ một dự định thu thuế không phải là một sự kiện trong quá khứ làm tăng tài sản dưới hình thức quyền thu từ đối tượng nộp thuế.

Luồng vào của nguồn lực có khả năng phát sinh

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

Tài sản tiềm tàng

36. Một khoản mục có đầy đủ các đặc điểm cơ bản của tài sản nhưng không đáp ứng được tiêu chí ghi nhận tài sản thì được coi là tài sản tiềm tàng và được trình bày trên thuyết minh báo cáo tài chính (xem IPSAS 19).

Vốn góp của chủ sở hữu

37. Các khoản góp vốn của chủ sở hữu được định nghĩa trong IPSAS 1. Một giao dịch được coi là góp vốn của chủ sở hữu phải đáp ứng được những tiêu chí đề ra trong định nghĩa. Để xác định liệu một giao dịch đáp ứng được định nghĩa về khoản vốn góp của chủ sở hữu thì đơn vị cần xem xét bản chất của giao dịch thay vì xem xét hình thức của giao dịch. Đoạn 38 chỉ ra các hình thức góp vốn của chủ sở hữu. Bất kể hình thức của giao dịch là gì nhưng nếu bản chất rõ ràng của giao dịch là một khoản vay hoặc một dạng nợ phải trả, hoặc khoản doanh thu thì đơn vị phải ghi nhận đúng bản chất của giao dịch đó và trình bày thông tin phù hợp trên thuyết minh báo cáo tài chính nếu đó là một giao dịch trọng yếu. Ví dụ như một giao dịch có hình thức giống như khoản góp vốn của chủ sở hữu, nhưng lại chỉ rõ rằng đơn vị nhận vốn phải trả cho bên chuyển giao những khoản thanh toán cố định cùng với lợi nhuận cho khoản đầu tư của bên chuyển giao tại những thời điểm nhất định trong tương lai thì giao dịch đó có nhiều đặc điểm của một khoản vay hơn là một khoản góp vốn. Đối với những thỏa thuận hợp đồng, đơn vị có thể xem xét các hướng dẫn trong IPSAS 28, *Công cụ tài chính: Trình bày* để phân biệt giữa nợ phải trả và vốn góp của chủ sở hữu.
38. Một khoản vốn góp của chủ sở hữu có thể được chứng minh bởi:

- (a) Một quyết định chính thức của bên góp vốn hoặc đơn vị kiểm soát của bên góp vốn về việc chuyển giao để hình thành nên một phần tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị tiếp nhận, bất kể quyết định này được đưa ra trước thời điểm góp vốn hay tại thời điểm góp vốn;
- (b) Một thỏa thuận chính thức về việc góp vốn làm hình thành hoặc làm gia tăng lợi ích tài chính trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị tiếp nhận, mà lợi ích tài chính này có thể được đem bán, chuyển nhượng hoặc hoàn trả lại; hoặc
- (c) Việc phát hành các công cụ vốn có thể đem bán, chuyển nhượng hoặc hoàn trả lại.

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

- 39. Đoạn 40 và 41 dưới đây đề cập đến những trường hợp một đơn vị có quyền kiểm soát đối với các nguồn lực đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng ngoài các khoản vốn góp của chủ sở hữu.
- 40. Đoạn 11 của IPSAS 9 định nghĩa giao dịch trao đổi và không trao đổi, và đoạn 10 của Chuẩn mực này lưu ý rằng một giao dịch có thể bao gồm hai yếu tố, yếu tố trao đổi và yếu tố không trao đổi.
- 41. Khi tiếp nhận tài sản từ một giao dịch bao gồm cả hai yếu tố trao đổi và không trao đổi, đơn vị phải ghi nhận yếu tố trao đổi theo các nguyên tắc và yêu cầu của các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác. Yếu tố không trao đổi được ghi nhận theo các nguyên tắc và yêu cầu của chuẩn mực này. Đơn vị cần thực hiện những đánh giá mang tính chuyên môn để xác định liệu giao dịch có bao gồm cả hai yếu tố trao đổi và không trao đổi hay không. Nếu không thể phân biệt rõ ràng hai yếu tố trao đổi và không trao đổi thì giao dịch được coi là không trao đổi.

Xác định giá trị tài sản khi ghi nhận ban đầu

- 42. **Tài sản được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi phải được ghi nhận ban đầu ở mức giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.**
- 43. Để nhất quán với IPSAS 12, *Hàng tồn kho*, IPSAS 16, *Bất động sản đầu tư* và IPSAS 17, tài sản được tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi phải được ghi nhận ở mức giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.

Ghi nhận doanh thu từ giao dịch không trao đổi

- 44. **Luồng vào của nguồn lực phát sinh từ giao dịch không trao đổi đã được ghi nhận tăng tài sản thì sẽ được ghi nhận tăng doanh thu, trừ khi được ghi nhận là nợ phải trả từ chính luồng vào đó.**
- 45. **Khi đơn vị đáp ứng được nghĩa vụ hiện tại về của luồng vào nguồn lực phát sinh từ giao dịch không trao đổi mà trước đó đơn vị đã ghi nhận là nợ phải trả thì đơn vị phải hạch toán giảm giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả đó và tăng doanh thu tương ứng**

46. Khi đơn vị ghi nhận tài sản ròng tăng lên do kết quả của một giao dịch không trao đổi thì đơn vị phải ghi nhận doanh thu. Nếu đơn vị đã ghi nhận nợ phải trả tương ứng với luồng vào của nguồn lực từ giao dịch không trao đổi thì khi hạch toán giảm nợ phải trả do xảy ra sự kiện phát sinh thuế hoặc do đã đáp ứng được các điều kiện thì đơn vị phải ghi nhận doanh thu. Đơn vị không được ghi nhận nợ phải trả hoặc doanh thu nếu luồng vào của một giao dịch đáp ứng định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu.
47. Thời điểm ghi nhận doanh thu được xác định bởi tính chất của các điều kiện và thời điểm thỏa mãn các điều kiện đó. Ví dụ khi một điều kiện nêu rõ đơn vị phải cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho các bên thứ ba, nếu không phải hoàn trả lại kinh phí chưa sử dụng cho bên chuyển giao thì doanh thu được ghi nhận khi hàng hóa hoặc dịch vụ đã được cung cấp.

Xác định doanh thu từ giao dịch không trao đổi

48. **Doanh thu từ giao dịch không trao đổi được xác định bằng với giá trị tăng lên của tài sản ròng được đơn vị ghi nhận.**
49. Trong một giao dịch không trao đổi, theo quy định tại đoạn 42, đơn vị hạch toán tài sản thì đồng thời phải hạch toán doanh thu bằng với giá trị tài sản đã ghi nhận, trừ khi đơn vị phải hạch toán nợ phải trả. Khi đơn vị phải hạch toán nợ phải trả thì khoản nợ phải trả này sẽ được xác định theo quy định tại đoạn 57, và bất kỳ sự gia tăng nào trong tài sản ròng sẽ được hạch toán là doanh thu. Sau này, khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế hoặc khi đơn vị đáp ứng được những điều kiện đối với tài sản chuyển giao thì đơn vị hạch toán giảm nợ phải trả, số nợ phải trả giảm chính là doanh thu phải được ghi nhận.

Nghĩa vụ hiện tại được ghi nhận là nợ phải trả

50. **Một nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ một giao dịch không trao đổi đáp ứng được định nghĩa là nợ phải trả sẽ được ghi nhận là nợ phải trả khi và chỉ khi:**
- (a) **Chắc chắn có sự giảm sút của nguồn lực do đơn vị phải sử dụng để thanh toán cho các nghĩa vụ đó; và**
 - (b) **Số tiền phải thanh toán có thể ước tính một cách đáng tin cậy.**

Nghĩa vụ hiện tại

51. Nghĩa vụ hiện tại đối với bất kỳ giao dịch không trao đổi nào là trách nhiệm phải hành động hoặc thực hiện công việc theo một cách nhất định và có thể làm tăng nợ phải trả. Nghĩa vụ hiện tại có thể được áp đặt bởi các quy định trong luật hoặc văn bản pháp lý hoặc các thỏa thuận ràng buộc tạo lập nên cơ sở của sự chuyển giao. Nghĩa vụ hiện tại cũng có thể phát sinh từ những hoạt động thông thường, ví dụ như các khoản nhận trước.
52. Trong nhiều trường hợp, các đơn vị trong lĩnh vực công thu được các khoản thuế

và nhận tài sản chuyển giao theo điều khoản luật, văn bản pháp lý hoặc các thỏa thuận ràng buộc mà các tài liệu này áp đặt các quy định cho những mục đích cụ thể. Ví dụ:

- (a) Các khoản thuế thu được bị pháp luật hoặc các quy định hạn chế sử dụng cho những mục đích cụ thể;
- (b) Các khoản chuyển giao được hình thành từ những thỏa thuận ràng buộc bao gồm các điều kiện sau:
 - (i) Chuyển giao từ chính phủ trung ương cho chính quyền cấp tỉnh, cấp bang hoặc cấp địa phương;
 - (ii) Chuyển giao từ chính quyền cấp bang/tỉnh cho các chính quyền địa phương;
 - (iii) Chuyển giao từ chính phủ cho các đơn vị trong lĩnh vực công;
 - (iv) Chuyển giao từ chính phủ cho các tổ chức được thành lập theo luật hoặc văn bản pháp lý có quyền tự chủ trong việc thực hiện các chức năng cụ thể, như các cơ quan chức năng theo luật định hoặc hội đồng chính quyền khu vực; và
 - (v) Chuyển giao từ các tổ chức tài trợ cho các chính phủ hoặc cho các đơn vị trong khu vực công.

- 53. Trong quá trình hoạt động thông thường, một đơn vị có thể tiếp nhận nguồn lực trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Trong trường hợp đó, đơn vị phải ghi nhận khoản nhận trước là nợ phải trả cho đến khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế.
- 54. Nếu đơn vị nhận được nguồn lực trước khi có các thỏa thuận chuyển giao mang tính chất ràng buộc thì đơn vị phải ghi nhận khoản nhận trước là nợ phải trả cho đến khi thỏa thuận chuyển giao có hiệu lực.

Điều kiện đối với tài sản chuyển giao

- 55. **Điều kiện đối với tài sản chuyển giao làm phát sinh nghĩa vụ hiện tại khi ghi nhận ban đầu phải được hạch toán theo quy định của đoạn 50.**
- 56. Đoạn 7 đã cung cấp định nghĩa về các quy định. Đoạn 14 đến đoạn 25 đã cung cấp hướng dẫn cách xác định liệu một quy định là điều kiện hay hạn chế. Đơn vị phải phân tích mỗi quy định và tất cả các quy định đi kèm với luồng vào của nguồn lực để xác định các quy định đó là điều kiện hay hạn chế.

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

- 57. **Có thể ước tính một cách tốt nhất số nợ phải trả được ghi nhận bằng số tiền cần thiết đơn vị phải bỏ ra để thanh toán cho các nghĩa vụ hiện tại tại ngày lập báo cáo tài chính.**
- 58. Việc ước tính phải xem xét các rủi ro và không chắc chắn xung quanh các sự kiện dẫn đến việc ghi nhận nợ phải trả. Khi giá trị thời gian của khoản tiền là

trọng yếu thì nợ phải trả phải được ghi nhận bằng giá trị hiện tại của khoản tiền cần thiết phải bỏ ra để thanh toán cho nghĩa vụ hiện tại. Quy định này phù hợp với các nguyên tắc đặt ra trong IPSAS 19.

Các khoản thuế

59. **Đơn vị ghi nhận tài sản là các khoản thuế khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế và tiêu chí ghi nhận tài sản được đáp ứng.**
60. Các nguồn lực phát sinh từ các khoản thuế đáp ứng định nghĩa tài sản khi đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực do kết quả của một sự kiện trong quá khứ (sự kiện phát sinh thuế) và dự kiến sẽ nhận được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các nguồn lực đó. Nguồn lực từ các khoản thuế đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản khi đơn vị chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai từ nguồn lực đó và giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy. Mức độ chắc chắn của luồng vào nguồn lực được xác định trên cơ sở bằng chứng sẵn có tại thời điểm ghi nhận ban đầu, bao gồm nhưng không giới hạn bởi thông tin kê khai thuế của đối tượng nộp thuế.
61. Doanh thu từ thuế chỉ phát sinh khi chính phủ đánh thuế, quyền đánh thuế không thuộc về các đơn vị khác. Ví dụ, khi chính phủ áp đặt một khoản thuế và khoản thuế này do cơ quan thu thuế tiến hành thu thì tài sản và doanh thu thu được thuộc về chính phủ chứ không thuộc về cơ quan thu thuế. Ngoài ra, khi chính phủ áp đặt một loại thuế doanh thu, nếu toàn bộ số thuế do chính quyền địa phương đã thu được chính phủ cho phép giữ lại để làm kinh phí hoạt động thường xuyên của địa phương đó thì chính phủ ghi nhận tăng tài sản và doanh thu đối với số thuế thu được, đồng thời ghi giảm tài sản và tăng chi phí cho số kinh phí cho phép địa phương giữ lại, coi như một khoản chuyển giao cho địa phương. Chính quyền địa phương sẽ ghi nhận tăng tài sản và doanh thu cho khoản kinh phí được phép giữ lại. Nếu một đơn vị thu hộ tiền thuế cho nhiều đơn vị khác thì đơn vị đó đóng vai trò là đại lý thu thuế của các đơn vị kia. Ví dụ, nếu một cơ quan thuế địa phương thu thuế thu nhập hộ cho chính quyền tỉnh và chính quyền một số thành phố thì cơ quan thuế đó không ghi nhận doanh thu từ thuế thu được – thay vì đó, mỗi chính quyền áp đặt ra thuế sẽ ghi nhận tài sản và doanh thu từ thuế thu được.
62. Các khoản thuế không đáp ứng định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu, bởi vì việc nộp thuế không mang lại cho đối tượng nộp thuế quyền (a) nhận được các khoản phân phối lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ đơn vị trong suốt thời gian hoạt động của đơn vị, hoặc (b) được phân phối bất kỳ khoản chênh lệch tài sản lớn hơn nợ phải trả của đơn vị khi đơn vị giải thể. Việc nộp thuế cũng không mang lại cho đối tượng nộp thuế quyền sở hữu trong chính phủ mà quyền sở hữu này có thể đem bán, trao đổi, chuyển giao hoặc mua lại.
63. Các khoản thuế đáp ứng định nghĩa giao dịch không trao đổi vì đối tượng nộp thuế chuyển giao nguồn lực cho chính phủ mà không được bồi hoàn trực tiếp một giá trị tương đương. Mặc dù đối tượng nộp thuế có thể hưởng lợi từ nhiều

chính sách an sinh xã hội của chính phủ nhưng đó không phải là các khoản bồi hoàn trực tiếp cho các khoản thuế đã nộp.

64. Như đã đề cập trong đoạn 52, một số loại thuế được áp cho những mục đích cụ thể. Nếu chính phủ phải ghi nhận nợ phải trả đối với bất kỳ điều kiện nào liên quan đến tài sản thu được từ những khoản thuế có mục đích cụ thể kia thì chính phủ không được ghi nhận doanh thu cho đến khi các điều kiện được thỏa mãn và công nợ được ghi giảm. Tuy nhiên, trong hầu hết các trường hợp, các khoản thuế có mục đích cụ thể thường không làm tăng nợ phải trả, vì các mục đích cụ thể đó là các hạn chế chứ không phải các điều kiện.

Sự kiện phát sinh thuế

65. Nhiều quốc gia ban hành các loại thuế tương tự nhau. Đơn vị báo cáo phải phân tích luật thuế tại quốc gia sở tại để xác định sự kiện phát sinh thuế nào phải nộp loại thuế nào tương ứng. Trừ khi luật thuế có quy định cụ thể, thông thường sự kiện phát sinh thuế phải nộp:

- (a) Thuế thu nhập đối với phần thu nhập chịu thuế trong kỳ tính thuế của đối tượng nộp thuế;
- (b) Thuế giá trị gia tăng đối với các hoạt động chịu thuế trong kỳ tính thuế của đối tượng nộp thuế;
- (c) Thuế hàng hóa và dịch vụ đối với việc mua bán hàng hóa dịch vụ chịu thuế trong kỳ tính thuế;
- (d) Thuế hải quan (thuế xuất nhập khẩu) là thuế đối với hàng hóa xuất nhập khẩu;
- (e) Thuế di sản là thuế đối với tài sản chịu thuế của một người để lại sau khi qua đời; và
- (f) Thuế tài sản là thuế cho phép sử dụng tài sản sau ngày nộp thuế, hoặc trong kỳ nộp thuế nếu thuế được thu định kỳ.

Các khoản thuế tạm thu

66. Nhất quán với định nghĩa “tài sản”, “nợ phải trả” và các yêu cầu ở đoạn 59, các khoản thuế thu được trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế phải được ghi nhận là tài sản và nợ phải trả (khoản nhận trước) vì (a) chưa xảy ra sự kiện dẫn đến việc đơn vị có quyền thu thuế, và (b) tiêu chí ghi nhận doanh thu từ thuế chưa được thỏa mãn (xem đoạn 59), bất kể việc đơn vị đã nhận được luồng vào của nguồn lực hay chưa. Các khoản tạm thu thuế về cơ bản không khác biệt so với các khoản nhận trước khác, vì thế đơn vị phải ghi nhận là nợ phải trả cho đến khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế, đơn vị ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu.

Xác định tài sản phát sinh từ giao dịch thuế

67. Đoạn 42 quy định tài sản phát sinh từ giao dịch thuế phải được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận. Có thể ước tính một cách tốt nhất tài sản phát sinh từ giao dịch thuế bằng luồng vào của nguồn lực mà đơn vị nhận được. Đơn vị báo cáo phải xây dựng chính sách kế toán để xác định giá trị tài sản phát sinh từ giao dịch thuế phù hợp với quy định tại đoạn 42. Chính sách kế toán để ước tính các tài sản này phải xem xét đến khả năng chính phủ thu được nguồn lực phát sinh từ các giao dịch thuế và giá trị hợp lý của các tài sản nhận được từ đó.
68. Khi có sự tách bạch giữa thời điểm xảy ra sự kiện phát sinh thuế và thời điểm thu được thuế, các đơn vị trong lĩnh vực công có thể xác định tài sản phát sinh từ giao dịch thuế một cách đáng tin cậy bằng cách sử dụng mô hình thống kê dựa vào lịch sử thu loại thuế đó trong các kỳ trước. Mô hình này sẽ bao gồm ước tính về thời gian thu được thuế từ người nộp thuế, các kê khai thuế của người nộp thuế, mối quan hệ giữa số thuế phải thu với các sự kiện khác trong nền kinh tế. Mô hình cũng phải tính toán các nhân tố khác, bao gồm:
- (a) Luật thuế cho phép người nộp thuế có một khoảng thời gian để làm thủ tục kê khai thuế dài hơn khoảng thời gian chính phủ được phép để phát hành báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung;
 - (b) Người nộp thuế không kê khai thuế đúng hạn;
 - (c) Việc định giá các tài sản không bằng tiền cho mục đích tính thuế;
 - (d) Sự phức tạp của luật thuế yêu cầu phải gia hạn thời gian tính thuế cho những đối tượng nộp thuế nhất định;
 - (e) Khả năng các chi phí về mặt tài chính và chính trị chính phủ phải bỏ ra để thi hành luật thuế một cách chặt chẽ và cưỡng chế thu thuế có thể vượt quá lợi ích từ số thuế thu được;
 - (f) Luật thuế cho phép đối tượng nộp thuế được chậm nộp một số loại thuế; và
 - (g) Các tình huống khác nhau của từng loại thuế và từng quốc gia.
69. Xác định tài sản và doanh thu phát sinh từ các giao dịch thuế bằng cách sử dụng mô hình thống kê có thể dẫn đến việc giá trị tài sản và doanh thu đã ghi nhận trong kỳ báo cáo khác với số thực thu được tại các kỳ sau cho các giao dịch của kỳ báo cáo. Việc sửa đổi các ước tính được thực hiện theo hướng dẫn của IPSAS 3, *Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót*.
70. Trong một số trường hợp, tài sản phát sinh từ các giao dịch thuế và doanh thu liên quan không thể xác định một cách đáng tin cậy cho đến khi sự kiện phát sinh thuế đã xảy ra một thời gian. Điều này có thể xảy ra nếu cơ sở tính thuế không chắc chắn và không có khả năng ước tính một cách đáng tin cậy. Trong nhiều trường hợp, tài sản và doanh thu có thể được ghi nhận trong kỳ tiếp sau của kỳ xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Tuy nhiên, có những trường hợp ngoại lệ

mà một sự kiện phát sinh thuế chỉ mang lại luồng vào của nguồn lực thỏa mãn định nghĩa của tài sản và đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản sau nhiều kỳ báo cáo kể từ kỳ phát sinh sự kiện đó. Ví dụ, có thể mất vài năm để xác định một cách đáng tin cậy số thuế di sản phải thu đối với một di sản lớn vì nó bao gồm nhiều đồ cổ và tác phẩm nghệ thuật quý cần chuyên gia thẩm định. Do đó các tiêu chí ghi nhận tài sản không được thỏa mãn cho đến khi khoản thuế đã thu được hoặc chắc chắn sẽ thu được.

Chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế và chi tiêu thuế

71. **Doanh thu từ thuế được xác định theo số tổng cộng. Không được bù trừ doanh thu từ thuế cho các chi phí thanh toán qua hệ thống thuế.**
72. Tại một số quốc gia, chính phủ có thể sử dụng hệ thống thuế như một phương thức thuận tiện để thanh toán cho các phúc lợi của đối tượng nộp thuế thay vì sử dụng các phương thức thanh toán khác, ví dụ như viết séc, chuyển khoản qua tài khoản ngân hàng, hoặc chi trả hộ cho đối tượng nộp thuế. Ví dụ như chính phủ có thể thanh toán một phần phí bảo hiểm y tế cho người dân để khuyến khích người dân tham gia loại hình bảo hiểm này, bằng cách giảm số thuế phải nộp, viết séc hoặc chuyển khoản trực tiếp cho công ty bảo hiểm. Trong các trường hợp này, số tiền là khoản phải trả cho dù người dân có đóng thuế hay không. Do đó, khoản này là chi phí của chính phủ và phải được ghi nhận tách biệt trong báo cáo kết quả hoạt động. Doanh thu từ thuế phải được tăng lên tương ứng với số chi phí đã thanh toán thông qua hệ thống thuế.
73. **Doanh thu từ thuế không được bao gồm các khoản chi tiêu thuế.**
74. Tại hầu hết các quốc gia, chính phủ sử dụng hệ thống thuế để khuyến khích một số hành vi tài chính và hạn chế một số hành vi khác. Ví dụ như tại một số quốc gia, người dân sở hữu nhà được khấu trừ lãi vay thế chấp và thuế tài sản vào thu nhập trước thuế để tính thu nhập chịu thuế. Các ưu đãi này chỉ áp dụng đối với những người phải nộp thuế. Nếu một đơn vị (bao gồm cả thể nhân) không nộp thuế thì không được hưởng những ưu đãi này. Các loại ưu đãi này được gọi là chi tiêu thuế. Chi tiêu thuế là các khoản doanh thu đã bị bỏ qua, không phải là chi phí, không làm tăng luồng vào của nguồn lực, nghĩa là không làm tăng tài sản, nợ phải trả, doanh thu hoặc chi phí của chính phủ đã ban hành các loại thuế đó.
75. Điểm khác nhau cơ bản giữa chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế và chi tiêu thuế là đối với chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế thì người dân vẫn nhận được khoản thanh toán bất kể họ có đóng thuế hay không hoặc sử dụng một cơ chế đặc biệt để nộp thuế. IPSAS 1 không cho phép bù trừ các khoản doanh thu và chi phí trừ khi việc bù trừ được các chuẩn mực khác cho phép. Việc bù trừ giữa doanh thu từ thuế và chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế là không được cho phép.

Các khoản chuyển giao

76. **Tùy vào quy định tại đoạn 98, đơn vị ghi nhận tài sản từ một giao dịch chuyển giao nếu nguồn lực được chuyển giao đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn các tiêu chí ghi nhận tài sản.**
77. Các khoản chuyển giao bao gồm các khoản viện trợ, xóa nợ, các khoản phạt, thừa kế, quà tặng, hỗ trợ bằng hàng hóa hoặc dịch vụ. Tất cả các khoản mục này đều có đặc điểm chung là chuyển giao nguồn lực từ đơn vị này sang đơn vị khác mà không được bồi hoàn lại bằng một giá trị tương đương, và không phải là các khoản thuế theo định nghĩa trong chuẩn mực này.
78. Các khoản chuyển giao đáp ứng định nghĩa tài sản khi đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực do kết quả của một sự kiện trong quá khứ (việc chuyển giao) và dự kiến sẽ thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các nguồn lực này. Các khoản chuyển giao đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản khi chắc chắn có luồng vào của nguồn lực và giá trị của luồng vào nguồn lực có thể xác định một cách đáng tin cậy. Trong những trường hợp nhất định, ví dụ như khi chủ nợ đồng ý xóa nợ, thì một khoản nợ phải trả trước đó đã ghi nhận sẽ bị giảm đi. Trong trường hợp này, thay vì ghi nhận tăng tài sản thì đơn vị ghi nhận giảm nợ phải trả.
79. Đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực được chuyển giao khi đơn vị đã nhận được nguồn lực đó hoặc có quyền cưỡng chế đối với bên chuyển giao. Có nhiều thỏa thuận chuyển giao đã có hiệu lực ràng buộc trước khi việc chuyển giao nguồn lực diễn ra. Tuy nhiên, trong một số trường hợp có đơn vị đã cam kết sẽ chuyển giao nhưng lại không thực hiện. Do đó, chỉ khi (a) quyền cưỡng chế có hiệu lực thi hành, và (b) đơn vị đánh giá chắc chắn sẽ có luồng vào của nguồn lực thì tài sản, nợ phải trả, và/hoặc doanh thu mới được ghi nhận. Trước đó đơn vị chưa thể ngăn chặn hoặc điều chỉnh các đơn vị khác trong việc tiếp cận với các lợi ích từ tài sản dự kiến sẽ được chuyển giao.
80. Việc chuyển giao các nguồn lực đáp ứng định nghĩa vốn góp của chủ sở hữu không làm tăng doanh thu. Các thỏa thuận về bản chất là thỏa thuận góp vốn của chủ sở hữu nếu (a) chỉ rõ việc đơn vị cung cấp các nguồn lực được quyền nhận các khoản phân phối lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng trong suốt thời gian hoạt động của bên tiếp nhận, hoặc quyền được phân phối bất kỳ khoản chênh lệch tài sản lớn hơn nợ phải trả của đơn vị khi đơn vị giải thể, hoặc (b) chỉ rõ việc đơn vị cung cấp các nguồn lực nhận được lợi ích tài chính trong đơn vị tiếp nhận mà lợi ích này có thể đem bán, chuyển nhượng, hoặc mua lại.
81. Các khoản chuyển giao đáp ứng định nghĩa của giao dịch không trao đổi vì bên chuyển giao cung cấp nguồn lực cho bên nhận chuyển giao mà bên nhận chuyển giao không bồi hoàn trực tiếp bằng một giá trị tương đương. Nếu thỏa thuận nêu rõ đơn vị nhận chuyển giao phải bồi hoàn một giá trị tương đương thì thỏa thuận đó không phải là thỏa thuận chuyển giao mà là thỏa thuận về một giao dịch trao đổi và phải được hạch toán theo quy định của IPSAS 9.

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

Xác định giá trị tài sản chuyển giao

83. Theo quy định tại đoạn 42, tài sản chuyển giao được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận. Các đơn vị phải xây dựng chính sách kế toán đối với việc ghi nhận và xác định giá trị của tài sản phù hợp với quy định của các chuẩn mực kế toán công quốc tế. Như đã đề cập ở trên, hàng tồn kho, bất động sản, nhà xưởng, thiết bị hoặc tài sản đầu tư được tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận, phù hợp với quy định của IPSAS 12, IPSAS 16, và IPSAS 17. Các công cụ tài chính, bao gồm tiền và các khoản phải thu từ chuyển giao đáp ứng định nghĩa công cụ tài chính, và các tài sản khác cũng phải ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận như quy định tại đoạn 42 của chuẩn mực này và các chính sách kế toán phù hợp.

Xóa nợ và nhận nợ thay

84. Trong một số trường hợp, chủ nợ có thể từ bỏ quyền thu hồi số nợ từ một đơn vị thuộc lĩnh vực công, tức là xóa nợ. Ví dụ chính phủ có thể xóa nợ cho một chính quyền địa phương nào đó. Trong trường hợp này, chính quyền địa phương ghi nhận tăng tài sản ròng vì một khoản nợ phải trả đã ghi nhận trước đây nay không còn phải trả nữa.
85. Các đơn vị ghi nhận doanh thu từ xóa nợ khi khoản nợ trước đây không còn đáp ứng định nghĩa nợ phải trả hoặc không còn thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận là nợ phải trả nữa, miễn là khoản xóa nợ đó không đáp ứng định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu.
86. Khi đơn vị kiểm soát xóa nợ hoặc nhận nợ thay cho một đơn vị chịu kiểm soát hoàn toàn, giao dịch này có thể là giao dịch góp vốn của chủ sở hữu như được mô tả trong đoạn 37 và 38.
87. Doanh thu phát sinh từ xóa nợ được ghi nhận theo giá trị còn lại của khoản nợ được xóa.

Các khoản phạt

88. Các khoản phạt là lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà một đơn vị trong lĩnh vực công nhận được hoặc có thể nhận được từ một cá nhân hoặc một đơn vị khác theo quyết định của tòa án hoặc cơ quan có thẩm quyền do hành vi vi phạm luật hoặc quy định của cá nhân hoặc đơn vị đó. Tại một số quốc gia, các cơ quan hành pháp có thể áp đặt các khoản phạt cho các cá nhân có hành vi vi phạm pháp luật. Trong các trường hợp này, thông thường các cá nhân đó không có lựa chọn nào khác ngoài việc nộp phạt hoặc ra tòa để xét xử. Khi đối tượng đạt được thỏa thuận với công tố viên bao gồm cả việc chấp nhận nộp phạt để không bị

đưa ra tòa xét xử thì khoản tiền nộp được ghi nhận là khoản phạt.

89. Thông thường các khoản phạt yêu cầu đơn vị phải chuyển giao một số tiền cố định cho chính phủ và không đặt ra cho chính phủ bất kỳ nghĩa vụ nào có thể được ghi nhận là nợ phải trả. Theo đó, các khoản phạt được ghi nhận là doanh thu khi khoản có thể thu được đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản như được đề cập trong đoạn 31. Như được trình bày trong đoạn 12, nếu đơn vị thu tiền phạt hộ cho đơn vị khác thì tiền phạt thu được không phải là doanh thu của đơn vị thu hộ. Có thể ước tính một cách tốt nhất tài sản phát sinh từ các khoản phạt bằng luồng vào của các nguồn lực mà đơn vị nhận được.

Các khoản thừa kế

90. Một khoản thừa kế là một khoản chuyển giao được thực hiện theo di chúc của người đã qua đời. Sự kiện trong quá khứ dẫn đến việc đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ khoản thừa kế xảy ra khi đơn vị có quyền thi hành di chúc, ví dụ như khi người để lại di chúc qua đời hoặc khi di chúc được chứng thực, tùy theo quy định của mỗi quốc gia.
91. Các khoản thừa kế thỏa mãn định nghĩa tài sản được ghi nhận là tài sản và doanh thu khi đơn vị chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng và giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy. Việc xác định tính chắc chắn của luồng vào các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng có thể khó khăn nếu thời điểm người để lại di chúc qua đời và thời điểm đơn vị nhận được tài sản cách nhau một khoảng thời gian. Đơn vị phải xác định liệu di sản của người quá cố có đủ để thanh toán mọi khoản nợ của người quá cố hay không, và đủ cho tất cả các khoản thừa kế được nêu trong di chúc hay không. Trong trường hợp di chúc có tranh chấp thì điều này cũng ảnh hưởng đến khả năng nhận được tài sản của đơn vị.
92. Giá trị hợp lý của tài sản thừa kế được xác định tương tự như trường hợp được nhận quà tặng hoặc viện trợ như được trình bày trong đoạn 97. Tại những quốc gia đánh thuế di sản thì cơ quan thuế có thể đã xác định giá trị hợp lý của tài sản thừa kế và đơn vị có thể sử dụng số liệu đó. Các khoản thừa kế được ghi nhận theo giá trị hợp lý của những nguồn lực đã nhận được hoặc có thể nhận được.

Quà tặng và các khoản viện trợ, bao gồm viện trợ bằng hàng hoá

93. Quà tặng và các khoản viện trợ bao gồm các khoản tiền, các tài sản có gốc tiền tệ, hàng hóa và hỗ trợ bằng dịch vụ mà một đơn vị tự nguyện chuyển giao cho một đơn vị khác mà không có quy định kèm theo. Bên chuyển giao có thể là một đơn vị hoặc một cá nhân. Đối với quà tặng và viện trợ bằng tiền hoặc tài sản có gốc tiền tệ và hàng hóa thì sự kiện trong quá khứ dẫn đến việc đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng thường là việc được cho tặng các tài sản này. Việc ghi nhận quà tặng hoặc viện trợ bằng dịch vụ được trình bày trong đoạn 98 đến đoạn 103 dưới đây.

94. Hàng hóa viện trợ là các tài sản hữu hình được chuyển giao cho một đơn vị trong một giao dịch không trao đổi, không bị tính tiền nhưng có thể có quy định kèm theo. Hàng hóa viện trợ thường bao gồm trong các khoản hỗ trợ từ các tổ chức phát triển song phương hoặc đa phương.
95. Quà tặng và các khoản viện trợ (không bao gồm các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ) được ghi nhận là tài sản và doanh thu khi đơn vị chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm năng và giá trị hợp lý của các tài sản này có thể ước tính một cách đáng tin cậy. Đối với quà tặng và các khoản viện trợ thì thời điểm cho tặng và thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hợp pháp thường trùng nhau, do đó trong những trường hợp này thì đơn vị chắc chắn sẽ thu được lợi ích kinh tế từ tài sản đó.
96. Hàng hóa viện trợ được ghi nhận là tài sản khi đơn vị nhận được hàng hóa hoặc khi có thỏa thuận ràng buộc là đơn vị sẽ được nhận hàng hóa. Nếu hàng hóa viện trợ được nhận mà không có điều kiện kèm theo thì đơn vị phải ghi nhận doanh thu ngay. Nếu có điều kiện kèm theo thì đơn vị phải ghi nhận nợ phải trả, sau đó khi thỏa mãn các điều kiện thì ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu.
97. Khi ghi nhận ban đầu, quà tặng và các khoản viện trợ bao gồm hàng hóa viện trợ được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận, có thể xác định bằng giá sản phẩm cùng loại trên thị trường hoặc bằng các đánh giá. Việc đánh giá giá trị tài sản thường do một đơn vị thẩm định giá đã được chứng nhận về mặt chuyên môn. Đối với nhiều tài sản, giá trị hợp lý có thể xác định được bằng cách tham chiếu tới giá các sản phẩm cùng loại được niêm yết giá trên một thị trường năng động và thanh khoản. Ví dụ có thể dễ dàng tìm kiếm giá thị trường của đất đai, nhà cửa không chuyên dụng, xe cộ và nhiều loại tài sản cố định hữu hình khác.

Hỗ trợ bằng dịch vụ

98. **Đơn vị có thể, nhưng không bắt buộc phải ghi nhận doanh thu và tài sản từ các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ.**
99. Các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ là các dịch vụ do các cá nhân cung cấp cho các đơn vị trong lĩnh vực công trong một giao dịch không trao đổi. Các dịch vụ này đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị có thể kiểm soát nguồn lực mà từ đó đơn vị có thể thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm năng. Tuy nhiên, các tài sản này được tiêu thụ ngay lập tức, và một giao dịch ngang giá được ghi nhận đồng thời để phản ánh sự tiêu thụ các dịch vụ hỗ trợ này. Ví dụ như một trường học công nhận được các dịch vụ tình nguyện từ các giáo viên phụ tá mà giá trị hợp lý của các dịch vụ này có thể được xác định một cách đáng tin cậy, thì trường học có thể ghi nhận tăng tài sản và doanh thu, đồng thời ghi nhận giảm tài sản và chi phí. Trong nhiều trường hợp, đơn vị ghi nhận chi phí cho việc tiêu thụ các dịch vụ hỗ trợ. Tuy nhiên, các dịch vụ hỗ trợ có thể nhằm hình thành một tài sản, khi đó giá trị của dịch vụ hỗ trợ được tính vào chi phí hình thành tài sản.
100. Các đơn vị trong lĩnh vực công có thể nhận được các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ

theo các chương trình tình nguyện hoặc không tình nguyện vì lợi ích cộng đồng.
Ví dụ:

- (a) Hỗ trợ kỹ thuật từ các chính phủ khác hoặc các tổ chức quốc tế;
- (b) Đối tượng bị kết án do phạm tội phải thực hiện các dịch vụ cộng đồng cho các đơn vị trong lĩnh vực công;
- (c) Các bệnh viện công có thể nhận được các dịch vụ từ các tình nguyện viên;
- (d) Các trường học công có thể nhận được các dịch vụ tình nguyện từ phụ huynh học sinh như làm phụ tá cho giáo viên hoặc làm thành viên ban quản lý nhà trường; và
- (e) Chính quyền địa phương có thể nhận được các dịch vụ từ các tình nguyện viên phòng cháy chữa cháy.

101. Một số dịch vụ hỗ trợ không đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị không có toàn quyền kiểm soát đối với dịch vụ được cung cấp. Trong các trường hợp đó đơn vị có thể kiểm soát được dịch vụ nhưng không có khả năng xác định giá trị của các dịch vụ một cách đáng tin cậy, do đó chúng không thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản. Tuy nhiên, các đơn vị có thể xác định giá trị hợp lý của một số dịch vụ hỗ trợ nhất định, ví dụ như các dịch vụ hỗ trợ chuyên nghiệp hoặc các dịch vụ hỗ trợ khác đã có sẵn trên thị trường trong nước hoặc thị trường quốc tế. Khi xác định giá trị hợp lý của các loại dịch vụ hỗ trợ được đề cập trong đoạn 100, đơn vị có thể kết luận rằng giá trị của các dịch vụ này không trọng yếu. Trong nhiều trường hợp, dịch vụ hỗ trợ được thực hiện bởi các cá nhân có ít hoặc không được đào tạo, và do đó khác biệt cơ bản với các dịch vụ mà đơn vị sẽ sử dụng nếu không có dịch vụ hỗ trợ đó.
102. Do còn nhiều yếu tố không chắc chắn xung quanh các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ, bao gồm khả năng thực hiện kiểm soát đối với dịch vụ và khả năng xác định giá trị hợp lý của dịch vụ, Chuẩn mực này không yêu cầu việc ghi nhận dịch vụ hỗ trợ. Tuy nhiên, đoạn 108 khuyến khích việc trình bày thông tin về tính chất và các loại dịch vụ hỗ trợ đơn vị đã nhận được trong kỳ báo cáo. Cũng như các thông tin khác, thông tin về dịch vụ hỗ trợ chỉ được trình bày khi có tính trọng yếu. Đối với một số đơn vị trong lĩnh vực công, dịch vụ do các tình nguyện viên thực hiện có thể không trọng yếu về mặt giá trị nhưng lại trọng yếu về tính chất.
103. Khi xây dựng chính sách kế toán về các loại dịch vụ hỗ trợ, đơn vị phải xem xét nhiều yếu tố khác nhau, bao gồm ảnh hưởng của những dịch vụ hỗ trợ đó đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động và các luồng tiền của đơn vị. Mức độ phụ thuộc của một đơn vị vào các dịch vụ hỗ trợ trong việc thực hiện các mục tiêu của mình có thể ảnh hưởng đến chính sách kế toán do đơn vị đó xây dựng về việc ghi nhận tài sản. Ví dụ, một đơn vị phụ thuộc nhiều vào một loại dịch vụ hỗ trợ trong việc thực hiện các mục tiêu của mình có thể nhiều khả năng sẽ ghi nhận các dịch vụ hỗ trợ đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản. Khi xác định liệu có ghi nhận một loại dịch vụ hỗ trợ, đơn vị có thể xem xét thông lệ của những đơn vị tương tự hoạt động trong cùng môi trường.

Các cam kết

104. Các cam kết là những lời hứa không bị cưỡng chế thực hiện về việc chuyển giao tài sản cho đơn vị nhận cam kết. Các cam kết không đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị nhận cam kết không có khả năng kiểm soát sự tiếp cận của bên cam kết với các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm năng mang lại từ các khoản được cam kết. Các đơn vị không được ghi nhận các khoản được cam kết là tài sản hoặc doanh thu. Nếu sau đó các khoản được cam kết được chuyển giao cho bên nhận cam kết thì các khoản đó sẽ được ghi nhận là quà tặng hoặc viện trợ theo hướng dẫn của các đoạn 93 đến 97 ở trên. Đơn vị có thể trình bày thông tin về các khoản cam kết là tài sản tiềm tàng theo quy định tại IPSAS 19.

Các khoản chuyển giao nhận trước

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

Các khoản vay ưu đãi

- 105A. Các khoản vay ưu đãi là các khoản vay mà đơn vị nhận được với lãi suất thấp hơn lãi suất thị trường. Phần gốc vay phải hoàn trả cùng với phần lãi suất phải trả là một giao dịch trao đổi và được hạch toán theo quy định tại IPSAS 29, *Công cụ tài chính: Ghi nhận và xác định giá trị*. Đơn vị phải xem xét liệu có bất kỳ chênh lệch nào giữa giá trị giao dịch (số thu từ khoản vay) và giá trị hợp lý của khoản vay khi ghi nhận ban đầu (xem IPSAS 29) là doanh thu không trao đổi phải ghi nhận theo quy định của chuẩn mực này.
- 105B. Khi đơn vị xác định chênh lệch giữa giá trị giao dịch (số thu từ khoản vay) và giá trị hợp lý của khoản vay khi ghi nhận ban đầu chính là doanh thu không trao đổi thì đơn vị phải ghi nhận phần chênh lệch đó là doanh thu, trừ khi tồn tại một nghĩa vụ hiện tại, nghĩa là khi các điều kiện cụ thể áp đặt lên tài sản chuyển giao làm phát sinh nghĩa vụ hiện tại. Khi tồn tại một nghĩa vụ hiện tại, đơn vị phải ghi nhận là nợ phải trả. Khi đơn vị đáp ứng được nghĩa vụ hiện tại thì đơn vị ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu tương ứng.

Trình bày thông tin

106. **Đơn vị phải trình bày trên báo cáo tài chính hoặc trong phần thuyết minh của báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung các thông tin sau:**
- (a) **Giá trị của từng loại doanh thu không trao đổi lớn trong kỳ, tách biệt**

số phát sinh từ:

- (i) Các khoản thuế, chi tiết theo từng loại thuế chủ yếu; và
- (ii) Các khoản chuyển giao, chi tiết theo từng loại doanh thu chuyển giao chủ yếu.

- (b) Giá trị các khoản phải thu từ doanh thu không trao đổi;
- (c) Giá trị các khoản nợ phải trả đã ghi nhận tương ứng với các tài sản chuyển giao có điều kiện kèm theo;
- (cA) Giá trị các khoản nợ phải trả đã ghi nhận tương ứng với các khoản vay ưu đãi có điều kiện kèm theo tài sản chuyển giao;
- (d) Giá trị tài sản có hạn chế và bản chất của các hạn chế đó;
- (e) Sự tồn tại và giá trị của bất kỳ khoản nhận trước nào liên quan đến các giao dịch không trao đổi; và
- (f) Giá trị của các khoản nợ được xoá.

107. Đơn vị phải trình bày trong phần thuyết minh báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung:

- (a) Các chính sách kế toán áp dụng trong việc ghi nhận doanh thu từ các giao dịch không trao đổi;
- (b) Cơ sở xác định giá trị hợp lý của luồng vào nguồn lực của các khoản doanh thu không trao đổi lớn đã ghi nhận trong kỳ;
- (c) Thông tin về bản chất các loại thuế chủ yếu mà đơn vị không thể xác định doanh thu từ thuế một cách đáng tin cậy ngay trong kỳ xảy ra sự kiện phát sinh thuế; và
- (d) Tính chất và các loại thừa kế, quà tặng, viện trợ có giá trị lớn, chi tiết theo từng loại hàng hóa viện trợ nhận được.

108. Các đơn vị được khuyến khích trình bày thông tin về các loại dịch vụ hỗ trợ chủ yếu nhận được, bao gồm cả các dịch vụ hỗ trợ không được ghi nhận. Mức độ phụ thuộc của đơn vị vào một loại dịch vụ hỗ trợ sẽ quyết định mức độ trình bày thông tin về loại dịch vụ đó.

109. Việc trình bày thông tin theo quy định tại đoạn 106 và 107 trợ giúp đơn vị báo cáo đáp ứng mục đích của việc báo cáo tài chính như được đề cập trong IPSAS 1, nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho quá trình ra quyết định và chứng tỏ trách nhiệm giải trình của đơn vị về những nguồn lực được giao phó cho đơn vị đó.

110. Việc trình bày thông tin về những loại doanh thu chính trợ giúp người sử dụng báo cáo tài chính đưa ra những đánh giá về khả năng tiếp cận của đơn vị với những dòng doanh thu cụ thể.

111. Các điều kiện và hạn chế đặt ra những giới hạn trong việc sử dụng tài sản có ảnh hưởng đến hoạt động của đơn vị. Việc trình bày về (a) giá trị của các khoản nợ phải trả đã ghi nhận tương ứng với các điều kiện, và (b) giá trị của các tài sản có hạn chế trợ giúp người sử dụng báo cáo tài chính thực hiện những đánh giá về khả năng đơn vị có thể sử dụng các tài sản một cách tùy ý. Các đơn vị được khuyến khích trình bày chi tiết các thông tin được yêu cầu phải trình bày theo đoạn 106(c).
112. Đoạn 106(e) quy định đơn vị phải trình bày sự tồn tại của các khoản nhận trước từ giao dịch không trao đổi. Các khoản công nợ này hàm chứa rủi ro là đơn vị sẽ phải chi ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng nếu sự kiện phát sinh thuế không xảy ra, hoặc thỏa thuận chuyển giao không có hiệu lực ràng buộc. Việc công bố thông tin về các khoản nhận trước này trợ giúp người sử dụng báo cáo tài chính thực hiện đánh giá về doanh thu và tài sản ròng trong tương lai của đơn vị.
113. Như đã đề cập trong đoạn 68, trong nhiều trường hợp đơn vị có khả năng xác định giá trị tài sản và doanh thu phát sinh từ các giao dịch thuế một cách đáng tin cậy bằng cách sử dụng các mô hình thống kê. Tuy nhiên, có thể có các trường hợp ngoại lệ khi đơn vị chỉ có thể xác định giá trị tài sản và doanh thu một cách đáng tin cậy sau một hoặc nhiều kỳ báo cáo kể từ khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Trong các trường hợp này, đơn vị phải trình bày thông tin về bản chất của các loại thuế chủ yếu mà đơn vị không thể xác định doanh thu một cách đáng tin cậy, và do đó không thể ghi nhận trong kỳ báo cáo khi sự kiện phát sinh thuế xảy ra. Việc trình bày thông tin này trợ giúp người sử dụng báo cáo tài chính đưa ra các đánh giá về doanh thu và tài sản ròng trong tương lai của đơn vị.
114. Đoạn 107(d) quy định đơn vị phải trình bày thông tin về tính chất và các loại thừa kế, quà tặng, viện trợ có giá trị lớn đã nhận được trong kỳ. Luồng vào của các nguồn lực này được chuyển giao theo ý chí của bên chuyển giao và hàm chứa rủi ro là trong tương lai những nguồn lực này có thể thay đổi một cách đáng kể. Việc trình bày thông tin về các khoản mục này giúp người sử dụng báo cáo đưa ra các đánh giá về doanh thu và tài sản ròng trong tương lai của đơn vị.
115. Khi các dịch vụ hỗ trợ đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản, đơn vị có thể lựa chọn việc ghi nhận các dịch vụ hỗ trợ này và xác định giá trị dịch vụ theo giá trị hợp lý. Đoạn 108 khuyến khích đơn vị trình bày thông tin về tính chất và các loại dịch vụ hỗ trợ đã nhận được, bất kể đơn vị có ghi nhận hay không. Việc trình bày thông tin này trợ giúp người sử dụng báo cáo đưa ra các đánh giá về (a) sự đóng góp của các dịch vụ hỗ trợ đó vào thành quả của đơn vị trong quá trình thực hiện các mục tiêu trong kỳ, và (b) mức độ phụ thuộc của đơn vị vào các dịch vụ hỗ trợ đó trong quá trình thực hiện các mục tiêu trong tương lai.

Các điều khoản về thời gian chuyển tiếp

- 116. [Xóa bỏ]
- 117. [Xóa bỏ]
- 118. [Xóa bỏ]
- 119. [Xóa bỏ]
- 120. [Xóa bỏ]
- 121. [Xóa bỏ]
- 122. [Xóa bỏ]
- 123. [Xóa bỏ]

Ngày hiệu lực

- 124. **Chuẩn mực này được áp dụng để lập báo cáo tài chính hàng năm cho kỳ kế toán bắt đầu hoặc sau ngày 30/06/2008. 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 30/06/2008.**
- 124A. **IPSAS 28 đã sửa đổi đoạn 37. Đơn vị cần áp dụng các sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2013. Nếu đơn vị áp dụng IPSAS 28 cho kỳ báo cáo năm bắt đầu trước ngày 01/01/2013 thì các sửa đổi này cũng phải được áp dụng cho kỳ báo cáo đó.**
- 124B. **IPSAS 29 đã sửa đổi đoạn 5, 10, 87, 106 và thêm các đoạn 105A và 105B. Đơn vị cần áp dụng các sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2013. Nếu đơn vị áp dụng IPSAS 29 cho kỳ báo cáo năm bắt đầu trước ngày 01/01/2013 thì các sửa đổi này cũng phải được áp dụng cho kỳ báo cáo đó.**
- 124C. **Các đoạn 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123 và 125 được sửa đổi do IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích*, ban hành tháng 01/2015. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi này cho các báo cáo tài chính năm bắt đầu vào hoặc sau ngày 01/01/2017. Đơn vị được phép áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng IPSAS 33 cho kỳ báo cáo năm bắt đầu trước ngày 01/01/2017 thì các sửa đổi này cũng phải được áp dụng cho kỳ báo cáo đó.**
- 124D. **Các đoạn 3 và 4 bị xóa bỏ do *Khả năng áp dụng các IPSAS*, ban hành tháng 04/2016. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi này cho các báo cáo tài chính năm bắt đầu vào hoặc sau ngày 01/01/2018. Đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Đơn vị cần công bố thông tin nếu áp dụng các sửa đổi này cho kỳ báo cáo năm bắt đầu trước ngày 01/01/2018.**
- 124E. **Các đoạn 1, 2 và 6 được sửa đổi do IPSAS 40, *Hợp nhất khu vực công*, ban**

hành tháng 01/2017. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi này cho các báo cáo tài chính năm bắt đầu vào hoặc sau ngày 01/01/2019. Đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Đơn vị cần công bố thông tin nếu áp dụng các sửa đổi này cho kỳ báo cáo năm bắt đầu trước ngày 01/01/2019 và đồng thời áp dụng IPSAS 40.

125. Khi đơn vị áp dụng các chuẩn mực kế toán công quốc tế IPSAS trên cơ sở dồn tích như được định nghĩa trong IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* cho mục đích lập báo cáo tài chính sau ngày hiệu lực của chuẩn mực này, Chuẩn mực này được áp dụng cho báo cáo tài chính năm của đơn vị được lập vào hoặc sau ngày áp dụng các Chuẩn mực IPSAS dồn tích.

Cơ sở kết luận

Cơ sở kết luận này kèm theo, nhưng không phải là một phần của IPSAS 23.

- BC1. Cơ sở kết luận này tổng kết các nội dung đã được IPSASB xem xét khi kết luận IPSAS 23. Mỗi thành viên của IPSASB đã coi trọng một số nhân tố hơn một số nhân tố khác. Trong quá trình hình thành quan điểm, các thành viên của IPSASB đã xem xét kỹ (a) quan điểm của Ban chỉ đạo soạn thảo chuẩn mực doanh thu không trao đổi được trình bày trong Thư mời góp ý kiến (ITC) cho chuẩn mực *Doanh thu từ những giao dịch không trao đổi (bao gồm thuế và các khoản chuyển giao)* phát hành tháng 1/2004, (b) quan điểm của những người quan tâm góp ý cho thư mời đó, và (c) quan điểm của những người phản hồi cho bản dự thảo chuẩn mực số (ED) 29, *Doanh thu từ những giao dịch không trao đổi (bao gồm thuế và các khoản chuyển giao)*.
- BC2. Khi xây dựng chuẩn mực này, IPSASB đã xem xét các điều khoản của các chuẩn mực IFRS có liên quan do IASB ban hành, cụ thể là Chuẩn mực kế toán quốc tế số 20 (IAS 20), *Kế toán các khoản viện trợ của chính phủ và trình bày thông tin về các khoản hỗ trợ của chính phủ* và Chuẩn mực kế toán quốc tế số 41 (IAS 41), *Nông nghiệp*.
- BC3. IPSASB nhận thức rõ dự án do IASB thực hiện về ghi nhận doanh thu và dự thảo của IASB về Các sửa đổi đề xuất với IAS 37, *Dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng*. IPSASB sẽ tiếp tục theo sát các dự án này và xem xét ảnh hưởng của bất kỳ thay đổi nào đối với các chuẩn mực IFRS có thể áp dụng cho các chuẩn mực IPSAS và các dự án của IPSASB tại thời điểm thích hợp. Tuy nhiên, IPSASB cho rằng không nên tính trước kết quả của dự án mà IASB đang thực hiện và dự đoán trước những thay đổi đối với các chuẩn mực IFRS. Ngoài ra, vì tầm quan trọng của doanh thu không trao đổi đối với nhiều đơn vị trong lĩnh vực công, IPSASB cũng cho rằng việc trì hoãn ban hành chuẩn mực này để chờ kết quả của những dự án của IASB là không thích hợp.

Cơ sở

- BC4. Chính phủ và nhiều đơn vị trong lĩnh vực công phát sinh phần lớn doanh thu từ các giao dịch không trao đổi. Về cơ bản thì các giao dịch này bao gồm việc thu thuế, tuy nhiên cũng bao gồm các khoản thu chuyển giao. Chuẩn mực kế toán công quốc tế này đề cập đến các loại giao dịch này từ quan điểm của đơn vị trong lĩnh vực công.
- BC5. Năm 2002, IPSASB (khi đó là Ủy ban lĩnh vực công) đã tiến hành một dự án nhằm xây dựng một chuẩn mực kế toán công quốc tế về ghi nhận và xác định giá trị doanh thu từ các giao dịch không trao đổi (bao gồm thuế và các khoản chuyển giao). IPSASB đã thành lập một Ban chỉ đạo và soạn thảo Thư mời góp ý kiến để xem xét các vấn đề liên quan và thu thập các ý kiến đóng góp ban đầu. Ban chỉ đạo bao gồm các chuyên gia báo cáo tài chính trong lĩnh vực công ở nhiều quốc gia, và do một thành viên IPSASB làm trưởng ban. Thư mời góp ý

kiến (ITC) đã được phát hành tháng 1/2004 với yêu cầu nhận được các ý kiến góp ý không muộn hơn ngày 30/6/2004. Ban chỉ đạo đã nhận được tổng cộng 51 ý kiến góp ý. Tháng 11/2005, IPSASB đã phân tích kỹ lưỡng các ý kiến này và bắt đầu tiến hành soạn bản dự thảo số 29, phát hành vào tháng 1/2006 với yêu cầu tiếp tục nhận được ý kiến góp ý không muộn hơn ngày 30/6/2006.

BC6. Tháng 11/2006, IPSASB phân tích kỹ lưỡng các thư góp ý cho bản dự thảo số 29 và lập ra chuẩn mực này và phê duyệt để ban hành.

Phương pháp tiếp cận

BC7. Chuẩn mực này đề ra các nguyên tắc rộng rãi cho việc ghi nhận doanh thu từ các giao dịch không trao đổi, và cung cấp hướng dẫn về việc áp dụng các nguyên tắc này cho phần lớn nguồn doanh thu của các chính phủ và các đơn vị trong lĩnh vực công. Khi xây dựng chuẩn mực này, IPSASB đã xem xét liệu có nên áp dụng phương pháp tiếp cận tập trung vào việc xây dựng các quy định về việc kế toán các khoản doanh thu phát sinh từ nhiều loại giao dịch không trao đổi cụ thể. Tuy nhiên, IPSASB đã lưu ý và đồng ý với quan điểm của Ban chỉ đạo là phương pháp tiếp cận đó đem lại các rủi ro là chuẩn mực có thể không cung cấp đầy đủ hướng dẫn cho tất cả các loại doanh thu từ các giao dịch không trao đổi. Quan điểm của IPSASB là phương pháp tiếp cận được sử dụng trong chuẩn mực này phải đảm bảo các nguyên tắc rộng rãi thích hợp cho việc ghi nhận doanh thu từ các giao dịch không trao đổi đã được thiết lập và có thể áp dụng cho mọi loại hình doanh thu từ các giao dịch không trao đổi.

Hợp nhất các đơn vị

BC8. Khi được ban hành, Chuẩn mực này không đề cập việc hợp nhất các đơn vị do các giao dịch không trao đổi có thể phát sinh doanh thu hay không. Điều này là do IPSASB chưa xem xét việc báo cáo tài chính của việc hợp nhất các đơn vị trong lĩnh vực công, cũng như khả năng áp dụng IFRS 3, *Hợp nhất kinh doanh* cho các đơn vị trong lĩnh vực công.

BC8A. Sau đó, IPSASB ban hành IPSAS 40, *Hợp nhất khu vực công*. IPSAS 40 quy định việc kế toán cho hợp nhất khu vực công, gồm cả việc xử lý bất kỳ khoản lãi hoặc lỗ nào. Do đó hợp nhất khu vực công được loại trừ khỏi phạm vi của chuẩn mực này.

Tài sản tiền tệ và tài sản không có gốc tiền tệ

BC9. Chuẩn mực này không đề ra các quy định khác nhau giữa doanh thu đã nhận hoặc sẽ nhận được là tài sản bằng tiền hoặc là tài sản không có gốc tiền tệ. Quan điểm của IPSASB là mặc dù tài sản không có gốc tiền tệ mang lại nhiều quan ngại về việc xác định giá trị hơn các tài sản bằng tiền nhưng các tài sản này không tự thân yêu cầu phải được áp dụng các phương pháp báo cáo tài chính khác.

Hiệu lực thi hành của các quy định

BC10. Chuẩn mực này định nghĩa các quy định, các điều kiện hoặc các hạn chế là các điều khoản trong một thỏa thuận chuyển giao hoặc các văn bản pháp lý hoặc các thỏa thuận ràng buộc khác về việc sử dụng tài sản được chuyển giao. Chuẩn mực này phản ánh quan điểm rằng các quy định, các điều kiện và các hạn chế phải có khả năng thi hành thì mới có hiệu lực. Thư mời góp ý kiến (ITC) và bản dự thảo số ED 29 cũng phản ánh một nguyên tắc là các quy định về việc sử dụng tài sản chuyển giao được bao gồm trong luật, văn bản pháp lý hoặc các thỏa thuận ràng buộc và phải có khả năng thi hành. IPSASB cho rằng nguyên tắc này cần thiết để ngăn chặn việc trì hoãn ghi nhận doanh thu một cách bất hợp lý hoặc việc trình bày thông tin về các hạn chế không có bản chất như vậy.

Các quy định là các điều kiện

BC11. Chuẩn mực này quy định khi việc chuyển giao một tài sản có kèm theo điều kiện cho bên nhận chuyển giao thì bên nhận chuyển giao phải ghi nhận nợ phải trả tương ứng với tài sản chuyển giao khi ghi nhận ban đầu. Điều này là do bên nhận chuyển giao không thể tránh khỏi việc phải chi ra các nguồn lực vì điều kiện bắt buộc bên nhận phải sử dụng lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản chuyển giao để cung cấp hàng hóa dịch vụ cho các bên thứ ba theo cách đã định trước, nếu không sẽ phải hoàn trả lại cho bên chuyển giao các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng. Tùy thuộc vào bản chất của các điều kiện, đơn vị có thể thực hiện một cách dần dần và được phép ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu dần dần, hoặc đơn vị chỉ có thể thực hiện khi xảy ra một sự kiện nhất định trong tương lai, theo đó đơn vị ghi giảm hết nợ phải trả và ghi tăng toàn bộ doanh thu ngay khi sự kiện đó xảy ra.

BC12. Một số ý kiến cho rằng chỉ nên ghi nhận công nợ khi chắc chắn rằng các điều kiện đi kèm với luồng vào của nguồn lực không thể được thỏa mãn và đơn vị bắt buộc phải hoàn trả lại các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho bên chuyển giao. IPSASB đã bác bỏ đề xuất này, vì nó có thể dẫn đến việc đơn vị ghi nhận doanh thu quá sớm, vì đơn vị sẽ ghi nhận toàn bộ giá trị hợp lý của tài sản là doanh thu ngay khi có quyền kiểm soát đối với tài sản, bất kể việc phải chi ra các nguồn lực cần thiết để thỏa mãn điều kiện. Khi đó, các báo cáo tài chính sẽ không phản ánh nghĩa vụ hiện tại phải hoàn tất các điều kiện đi kèm với việc chuyển giao hoặc phải hoàn trả lại các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng.

Các quy định là các hạn chế

BC13. Chuẩn mực này không cho phép các đơn vị ghi nhận nợ phải trả đối với một hạn chế khi tài sản chuyển giao được ghi nhận ban đầu. Điều này là do theo định nghĩa trong chuẩn mực này, các hạn chế không tự thân đặt ra một nghĩa vụ hiện tại cho đơn vị nhận chuyển giao phải chi ra các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng để thỏa mãn các hạn chế đó. Việc vi phạm các hạn chế có thể dẫn tới việc áp dụng một hình thức phạt cho đơn vị nhận chuyển giao; tuy nhiên

hình thức phạt này là kết quả của việc vi phạm chứ không phải kết quả của việc ghi nhận tài sản ban đầu.

Giao dịch có cả yếu tố trao đổi và không trao đổi

BC14. Chuẩn mực này lưu ý rằng một giao dịch đơn lẻ có thể có cả hai yếu tố trao đổi và không trao đổi. Trong trường hợp đó, quan điểm của IPSASB là các yếu tố của giao dịch phải được phân biệt và ghi nhận riêng. Việc tách biệt các yếu tố tăng cường tính minh bạch của báo cáo tài chính và đáp ứng các đặc điểm định tính về trình bày bản chất của giao dịch.

Các khoản vốn góp của chủ sở hữu

BC15. Chuẩn mực nêu rõ các ví dụ về một số loại tài liệu có thể chứng minh cho các khoản vốn góp của chủ sở hữu trong các đơn vị thuộc lĩnh vực công (xem đoạn 38). Nhiều đơn vị thuộc lĩnh vực công nhận được các nguồn lực từ các đơn vị kiểm soát, sở hữu, hoặc là thành viên của các đơn vị đó. Trong những trường hợp nhất định, luồng vào của nguồn lực sẽ được biểu thị như một khoản vốn góp của chủ sở hữu. Tuy các tài liệu có thể là bằng chứng cho hình thức của luồng vào nguồn lực hoặc quyết định của đơn vị kiểm soát, chuẩn mực này phản ánh quan điểm cho rằng đối với luồng vào của nguồn lực được ghi nhận là vốn góp của chủ sở hữu thì bản chất của giao dịch phải nhất quán với cách phân loại đó.

Xác định giá trị tài sản

BC16. Chuẩn mực này quy định tài sản được tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi phải được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận. Quan điểm của IPSASB cho rằng điều này phản ánh đúng đắn bản chất của giao dịch và kết quả của giao dịch đối với bên nhận chuyển giao. Trong một giao dịch trao đổi, giá trị phải bỏ ra để tiếp nhận một tài sản chính là giá trị hợp lý của tài sản đó. Tuy nhiên theo định nghĩa thì trong một giao dịch không trao đổi giá trị bỏ ra để có được một tài sản không tương đương với giá trị hợp lý của tài sản đó. Giá trị hợp lý phản ánh trung thực nhất giá trị thực tế mà một đơn vị trong lĩnh vực công nhận được từ giao dịch đó. Việc xác định giá trị ban đầu của tài sản tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi theo giá trị hợp lý nhất quán với phương pháp tiếp cận sử dụng trong IPSAS 16, *Bất động sản đầu tư* và IPSAS 17, *Bất động sản, nhà xưởng, thiết bị* đối với các tài sản có được mà không phải bỏ ra chi phí hoặc chỉ phải bỏ ra chi phí danh nghĩa. Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế đã thực hiện sửa đổi tương ứng với IPSAS 12, *Hàng tồn kho*, IPSAS 16 và IPSAS 17 để các chuẩn mực đó hoàn toàn nhất quán với quy định của chuẩn mực này.

Tài khoản ngân hàng của đơn vị

BC17. Chuẩn mực này giả định một yêu cầu là tất cả tiền gửi ngân hàng của một đơn vị đều đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản của đơn vị. IPSASB đặt ra nguyên tắc này trong các đoạn 1.2.6 và 1.2.7 của Chuẩn mực kế toán công quốc tế theo cơ sở tiền mặt, *Báo cáo tài chính theo cơ sở kế toán tiền*

mặt. Chuẩn mực này cũng quy định phải ghi nhận nợ phải trả đối với bất kỳ khoản tiền nào đơn vị đã thu được và nộp vào tài khoản ngân hàng khi thực hiện vai trò đại lý thu hộ cho đơn vị khác.

Xác định giá trị nợ phải trả

BC18. Chuẩn mực này quy định khi đơn vị ghi nhận nợ phải trả tương ứng với luồng vào của nguồn lực thì khoản nợ phải trả đó phải được ghi nhận ban đầu với giá trị ước tính tốt nhất bằng với số tiền phải bỏ ra để thực hiện các nghĩa vụ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Cơ sở xác định giá trị này nhất quán với IPSAS 19. IPSASB cũng nhận thức rõ những sửa đổi đã được đề xuất đối với Chuẩn mực kế toán quốc tế số 37 (IAS 37) (đổi tên thành *Nợ phải trả phi tài chính*), mà IPSAS 19 dựa vào, và sẽ theo sát cũng như cân nhắc các dự định đối với bất kỳ sửa đổi nào của IAS 37.

Sự kiện phát sinh thuế

BC19. Chuẩn mực này định nghĩa sự kiện phát sinh thuế là sự kiện trong quá khứ mà chính phủ hoặc pháp luật hoặc các cơ quan có thẩm quyền xác định là phải chịu thuế. Chuẩn mực này lưu ý rằng đó là thời điểm sớm nhất có thể ghi nhận tài sản và doanh thu phát sinh từ một giao dịch thuế, và là thời điểm xảy ra sự kiện trong quá khứ mang lại quyền kiểm soát đối với tài sản. IPSASB đã xem xét một quan điểm khác cho rằng đơn vị chỉ có quyền kiểm soát đối với các nguồn lực phát sinh từ thuế khi đơn vị đã nhận được các nguồn lực đó. Mặc dù thừa nhận rằng có khó khăn trong việc xác định các dòng thuế một cách đáng tin cậy nhưng IPSASB đã bác bỏ quan điểm này vì nó không phù hợp với cơ sở kế toán dồn tích cho việc báo cáo tài chính.

Các khoản nhận trước

BC20. Chuẩn mực này quy định khi đơn vị nhận được nguồn lực trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế, hoặc trước khi thỏa thuận chuyển giao có hiệu lực ràng buộc thì phải ghi nhận tài sản và nợ phải trả tương ứng. Điều này nhất quán với các nguyên tắc kế toán dồn tích theo đó doanh thu được ghi nhận trong kỳ phát sinh giao dịch mang lại doanh thu. Trong trường hợp sự kiện thuế không xảy ra hoặc thỏa thuận chuyển giao không có hiệu lực thì hành thì đơn vị có thể phải hoàn lại một phần hoặc toàn bộ nguồn lực. Một số quan điểm khác cho rằng khi thu được nguồn lực trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế thì đơn vị chỉ ghi nhận nợ phải trả khi chắc chắn sau đó sẽ phải chi ra các nguồn lực. IPSASB ủng hộ quan điểm cho rằng không được ghi nhận doanh thu trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế và mở rộng nguyên tắc này cho các khoản chuyển giao, tức là nếu thu được nguồn lực trước khi thỏa thuận chuyển giao có hiệu lực ràng buộc thì đơn vị phải ghi nhận tài sản và công nợ đối với khoản đã nhận trước.

Chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế và chi tiêu thuế

BC21. Chuẩn mực này quy định chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế phải được phân biệt với chi tiêu thuế, và chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế phải

được ghi nhận riêng biệt với doanh thu trong báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung. Điều này là do như được định nghĩa trong chuẩn mực này, chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế thỏa mãn định nghĩa chi phí và theo nguyên tắc đề ra trong IPSAS 1, đơn vị không được bù trừ chi phí vào doanh thu. Như được định nghĩa trong chuẩn mực này, chi tiêu thuế là một trong nhiều nhân tố được sử dụng để xác định số thuế đã thu hoặc có thể thu được và không được ghi nhận tách biệt với doanh thu. Quan điểm của (IPSASB là cách hạch toán này nhất quán với các nguyên tắc đã đề ra trong chuẩn mực này.

- BC22. Việc hạch toán chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế được quy định trong chuẩn mực này khác với các quy định hiện tại của Tổ chức hợp tác kinh tế và phát triển (OECD) dành cho các nước thành viên làm báo cáo thống kê. Hiện nay, OECD quy định rằng doanh thu từ thuế phải trừ đi chi phí thanh toán thông qua hệ thống thuế (hay còn gọi là các khoản tín dụng thuế không lãng phí) đối với những cá nhân có số thuế phải nộp đã được giảm bằng 0, còn lại các khoản phải thanh toán cho người nộp thuế được trình bày là chi phí.¹ Quan điểm của IPSASB là quy định hiện tại của OECD không phù hợp với các nguyên tắc khái niệm củng cố cho các chuẩn mực IPSAS và IPSAS 1 không cho phép bù trừ doanh thu và chi phí. Hiện tại hệ thống các báo cáo tài chính thống kê vẫn đang được rà soát; cụ thể là phiên bản mới của tài liệu *Hệ thống tài khoản quốc gia* của Liên hợp quốc đang được xây dựng và dự kiến sẽ được ban hành năm 2008. Hệ thống sửa đổi này có thể thay đổi các quy định báo cáo hiện tại về tín dụng thuế. Việc sửa đổi *Hệ thống tài khoản quốc gia* thường thực hiện trước các sửa đổi đối với các hệ thống thống kê khác.

Chênh lệch thuế

- BC23. Đối với một số loại thuế, đơn vị báo cáo nhận thức được rằng số thuế chính phủ có quyền thu theo luật thuế cao hơn số thuế sẽ thu, nhưng lại không có khả năng xác định số chênh lệch một cách đáng tin cậy. Số thu được thấp hơn là do các giao dịch bất hợp pháp (hay còn gọi là thị trường đen), gian lận, trốn thuế, vi phạm luật thuế và các sai sót. Sự chênh lệch giữa số phải thu theo luật thuế và số có thể thu được được gọi là chênh lệch thuế. Số thuế trước đây đã ghi nhận là doanh thu từ thuế nay không thu được không được tính vào chênh lệch thuế.
- BC24. Quan điểm của IPSASB là chênh lệch thuế không đáp ứng định nghĩa tài sản và chính phủ không chắc chắn có thể thu được số tiền này. Do đó, tài sản, nợ phải trả, doanh thu và chi phí không được ghi nhận đối với chênh lệch thuế.

Các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ

- BC25. Chuẩn mực này cho phép nhưng không bắt buộc việc ghi nhận các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ. Quan điểm của chuẩn mực này là nhiều loại dịch vụ hỗ trợ đáp ứng định nghĩa tài sản và về nguyên tắc thì cần được ghi nhận. Tuy nhiên trong

¹ OECD, Thống kê doanh thu (Paris: OECD, 2000): p. 267, §20-21.

các trường hợp đó có thể khó xác định giá trị của dịch vụ hỗ trợ một cách đáng tin cậy. Trong một số trường hợp khác, dịch vụ hỗ trợ không đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị không có toàn quyền kiểm soát đối với dịch vụ được cung cấp. IPSASB kết luận rằng do những khó khăn trong việc xác định giá trị và kiểm soát các dịch vụ hỗ trợ, đơn vị được phép nhưng không bắt buộc phải ghi nhận các dịch vụ hỗ trợ.

Các khoản đóng góp bắt buộc vào các chương trình an ninh xã hội

BC26. Phạm vi của chuẩn mực này không loại trừ các khoản đóng góp bắt buộc vào các chương trình an ninh xã hội là các giao dịch không trao đổi. Mỗi quốc gia khác nhau có thể có thiết kế nhiều chương trình an ninh xã hội khác nhau. Tùy thuộc vào từng chương trình cụ thể mà các khoản đóng góp bắt buộc có thể hay không dẫn đến các giao dịch trao đổi hoặc không trao đổi, và cần thực hiện các đánh giá mang tính chuyên môn để xác định liệu các khoản đóng góp vào một chương trình an ninh xã hội có được ghi nhận phù hợp với các nguyên tắc của chuẩn mực này hay các nguyên tắc đề ra trong các chuẩn mực quốc gia hoặc quốc tế có đề cập đến các chương trình đó.

Sửa đổi IPSAS 23 do tài liệu *Khả năng áp dụng các chuẩn mực IPSAS* do IPSASB ban hành tháng 4/2016

BC27. IPSASB đã ban hành *Khả năng áp dụng các chuẩn mực IPSAS* vào tháng 4 năm 2016. Tài liệu này sửa đổi các tham chiếu trong tất cả các chuẩn mực IPSAS như sau:

- (a) Loại bỏ các đoạn trong chuẩn mực về khả năng áp dụng các chuẩn mực IPSAS cho “các đơn vị thuộc khu vực công không phải là GBE” khỏi phần phạm vi của mỗi Chuẩn mực;
- (b) Thay thế thuật ngữ “GBE” bằng thuật ngữ “các đơn vị thương mại khu vực công”, nếu thích hợp; và
- (c) Sửa đổi đoạn 10 của *Lời nói đầu Chuẩn mực Kế toán Khu vực Công Quốc tế* bằng cách đưa ra mô tả tích cực về các đơn vị thuộc khu vực công mà IPSAS được thiết kế để áp dụng.

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

Hướng dẫn thực hiện

Tài liệu hướng dẫn này kèm theo, nhưng không phải là một phần của IPSAS 23.

Xác định giá trị, ghi nhận và trình bày thông tin về doanh thu từ các giao dịch không trao đổi

Thuế thu nhập cá nhân (đoạn 65)

- IG1. Một chính phủ (đơn vị báo cáo) ban hành quy định người dân phải nộp 25% thuế đối với thu nhập nhận được tại quốc gia đó. Người lao động sẽ bị khấu trừ số thuế phải nộp từ tiền lương và nộp thuế hàng tháng. Những cá nhân có phần lớn thu nhập không phải tiền lương (ví dụ như thu nhập từ đầu tư) phải tạm tính thuế và nộp hàng quý. Ngoài ra, cá nhân phải quyết toán số thuế phải nộp trong năm với cơ quan thuế không muộn hơn ngày 15/4 năm sau (năm dương lịch), và phải nộp số thuế còn thiếu (hoặc xin hoàn số thuế nộp thừa) cùng thời điểm phải nộp quyết toán. Kỳ báo cáo của chính phủ kết thúc ngày 30/6 hàng năm.
- IG2. Chính phủ kiểm soát một nguồn lực – chính là số thuế thu nhập phải thu – khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế, chính là thời điểm người nộp thuế nhận được thu nhập. Khi kết thúc kỳ báo cáo, chính phủ ghi nhận tài sản và doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân đối với phần thu nhập nhận được trong kỳ báo cáo mà chính phủ có thể ước tính một cách đáng tin cậy. Tài sản và doanh thu còn được ghi nhận cho phần thuế thu nhập cá nhân từ những khoản thu nhập đã nhận được từ các kỳ trước nhưng chỉ đáp ứng định nghĩa hoặc thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản trong kỳ này.

Xác định doanh thu từ thuế (đoạn 67–70)

- IG3. Một chính phủ (đơn vị báo cáo) thu thuế thu nhập cá nhân đối với tất cả các đối tượng có thu nhập tại quốc gia đó. Loại thuế này đã được áp dụng lần đầu từ thời điểm cách kỳ báo cáo hiện tại khoảng 70 năm, và chính phủ có số liệu thống kê về thuế trong suốt thời kỳ 70 năm đó. Năm tính thuế và kỳ báo cáo tài chính đều từ 1/1 đến 31/12. Người nộp thuế phải quyết toán thuế hàng năm không muộn hơn ngày 30/4 của năm sau và phải nộp số thuế còn thiếu không muộn hơn ngày 30/6. Theo luật, chính phủ phải đệ trình báo cáo tài chính hợp nhất cho mục đích chung đã được kiểm toán lên quốc hội chậm nhất ngày 31/3 năm sau.
- IG4. Doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân phải được ghi nhận trong kỳ báo cáo xảy ra sự kiện phát sinh thuế, tức là khi người nộp thuế nhận được thu nhập. Vì hệ thống quản lý thuế không cho phép chính phủ trực tiếp xác định số thuế thu nhập cá nhân có thể thu được cho đến sau khi báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung đã được phát hành, chính phủ phải xây dựng một mô hình gián tiếp ước tính doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân có thể thu được. Chính phủ sử dụng những dữ liệu về việc thu thuế thu nhập cá nhân trong quá khứ đã có trong các báo cáo thống kê thuế và so sánh với các dữ kiện quan sát được để xây dựng một mô hình đáng tin cậy. Các dữ kiện khác có thể bao gồm trong các số liệu thống

kê kinh tế khác, ví dụ như tổng sản phẩm quốc nội và các dữ kiện tài chính như số thuế thu nhập cá nhân người sử dụng lao động đã khấu trừ, số thuế doanh thu đã thu được (nếu chính phủ có thu loại thuế này), và các thông kê ngân hàng do ngân hàng nhà nước thu thập được. Chính phủ có thể tranh thủ sự trợ giúp của các nhà kinh tế học để xây dựng mô hình, và các kiểm toán viên sẽ kiểm tra tính hiệu lực của mô hình căn cứ vào các chuẩn mực quốc gia và quốc tế.

- IG5. Mô hình cho phép đơn vị báo cáo ước tính một cách đáng tin cậy tài sản và doanh thu dồn tích trong suốt kỳ báo cáo và sau đó được ghi nhận và trình bày trong báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung. Thuyết minh báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung phải trình bày thông tin về các chính sách kế toán, bao gồm cơ sở xác định doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân. Trong trường hợp này, số doanh thu ước tính từ thuế của kỳ này có thể sẽ bị thay đổi trong kỳ sau. Thay đổi trong các ước tính được ghi nhận hồi tố phù hợp với IPSAS 3.

Thuế giá trị gia tăng (đoạn 65)¹

- IG6. Một chính phủ (đơn vị báo cáo) thu thuế GTGT (VAT) đối với tất cả các hoạt động kinh doanh. Thuế suất là 15% trên phần giá trị gia tăng và do người bán thu từ người mua (người nộp thuế) tại thời điểm bán hàng. Các doanh nghiệp vừa và lớn phải kê khai thuế GTGT qua mạng hàng tuần; tuy nhiên các doanh nghiệp nhỏ được phép kê khai thuế GTGT thủ công hàng quý.
- IG7. Chính phủ kiểm soát một nguồn lực – chính là số thuế GTGT có thể thu được – khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế, tức là thời điểm thực hiện hoạt động phải nộp thuế, chính là thời điểm bán hàng hóa dịch vụ trong kỳ báo cáo. Chính phủ ghi nhận tài sản và doanh thu trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung của kỳ báo cáo diễn ra các hoạt động phải nộp thuế hoặc sau đó, ngay khi chính phủ có thể xác định số thuế phải thu một cách đáng tin cậy. Trong nhiều trường hợp, kỳ kê khai thuế không trùng với kỳ báo cáo tài chính. Trong các trường hợp đó, số doanh thu từ thuế ước tính cho kỳ báo cáo có thể bị thay đổi trong kỳ sau. Thay đổi trong các ước tính được ghi nhận hồi tố phù hợp với IPSAS 3.

Thuế đối với hàng hoá và dịch vụ (đoạn 65)

- IG8. Một chính phủ (đơn vị báo cáo) thu thuế hàng hóa dịch vụ (GST) đối với việc bán hàng hóa và dịch vụ. Thuế suất là 10% trên giá trị hàng hóa và dịch vụ bán ra. Hầu hết các doanh nghiệp bán hàng hóa dịch vụ phải kê khai thuế qua mạng hàng tuần. Tuy nhiên, các doanh nghiệp nhỏ được phép kê khai thuế thủ công hàng quý.
- IG9. Chính phủ kiểm soát một nguồn lực – chính là số thuế hàng hóa dịch vụ phải thu – khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế, chính là thời điểm bán hàng hóa dịch vụ trong kỳ báo cáo. Chính phủ ghi nhận tài sản và doanh thu trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung của kỳ báo cáo đã xảy ra việc mua bán hàng hóa hoặc nếu đến cuối kỳ báo cáo không thể ước tính một cách đáng tin cậy số thuế có thể

¹ Một số quốc gia sử dụng thuật ngữ Thuế GTGT (VAT) và thuế hàng hoá dịch vụ (GST) thay cho nhau.

thu được thì có thể ghi nhận vào kỳ sau, ngay khi có thể ước tính được một cách đáng tin cậy.

Thuế nhập khẩu (đoạn 65)

- IG10. Một chính phủ (đơn vị báo cáo) thu thuế nhập khẩu đối với toàn bộ hàng hóa nhập khẩu. Thuế suất thuế nhập khẩu phụ thuộc vào loại hàng hóa nhập khẩu, và được chia thành nhiều mức để đảm bảo hàng hóa trong nước được bán lẻ với mức rẻ hơn hàng nhập khẩu. Hàng hóa nhập khẩu được tạm giữ tại các kho ngoại quan cho đến khi người nhập khẩu nộp hết tiền thuế. Người nhập khẩu phải lập tờ khai hải quan và nộp thuế nhập khẩu ngay lập tức. Phần lớn người nhập khẩu nộp tờ khai hải quan qua mạng trước khi hàng hóa về đến cửa khẩu và chuyển tiền nộp thuế trực tuyến cho cục hải quan khi hàng hóa được dỡ từ tàu hoặc máy bay xuống, hoặc khi tàu hoặc xe tải qua biên giới.
- IG11. Chính phủ kiểm soát một nguồn lực – thuế nhập khẩu phải thu – khi sự kiện phát sinh thuế xảy ra, tức là thời điểm hàng hóa vượt qua cửa khẩu. Chính phủ ghi nhận tài sản và doanh thu trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung của kỳ báo cáo đã xảy ra việc hàng hóa vượt qua cửa khẩu, hoặc sau khi có thể xác định số thuế nhập khẩu phải thu một cách đáng tin cậy.

Thuế di sản (đoạn 65)

- IG12. Một chính phủ (đơn vị báo cáo) thu thuế di sản với thuế suất 40 % trên tất cả các di sản có giá trị cao hơn 500,000 đơn vị tiền tệ (CU). Các cơ sở khám chữa bệnh và ban quản lý dịch vụ tang lễ phải thông báo cho cơ quan thuế về tất cả các trường hợp người dân qua đời. Một chuyên viên thẩm định sẽ thực hiện đánh giá ban đầu đối với tài sản của người quá cố để lại để xác định liệu số di sản này có phải chịu thuế hay không. Các chấp hành viên thực hiện di chúc sau đó sẽ phải nộp một bảng kê các tài sản cho cơ quan thuế, trong đó xác định giá trị của tài sản và số thuế di sản phải nộp. Di chúc sẽ không được chứng thực cho đến khi tất cả thuế di sản được nộp. Do tính phức tạp của luật di chúc và các kháng nghị thường xuyên với việc thẩm định giá trị của di sản, trung bình có thể mất 4 năm để xử lý di sản và thu được tiền thuế.
- IG13. Chính phủ kiểm soát một nguồn lực – thuế di sản phải thu – khi sự kiện phát sinh thuế xảy ra, tức là thời điểm người để lại di sản qua đời. Chính phủ ghi nhận tài sản và doanh thu trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung của kỳ báo cáo mà người để lại di sản qua đời, hoặc sau khi có thể xác định giá trị di sản một cách đáng tin cậy.

Thuế tài sản (đoạn 65)

- IG14. Một chính quyền địa phương (đơn vị báo cáo) thu thuế với thuế suất 1% tính trên giá trị tất cả các tài sản tại địa phương đó. Kỳ báo cáo của cơ quan này từ 1/7 đến 30/6, trong khi thông báo định giá tài sản được gửi cho chủ sở hữu tài sản vào tháng 7 và thuế phải nộp chậm nhất ngày 31/8 hàng năm. Nếu đến hạn nộp thuế tài sản mà chủ sở hữu tài sản không nộp thì tiền lãi phạt sẽ được tính ở

mức 3% mỗi tháng cho số thuế còn nợ. Luật thuế cho phép cơ quan chính quyền địa phương có thể tịch thu tài sản và đem bán để thu hồi số thuế còn nợ.

- IG15. Chính quyền địa phương kiểm soát một nguồn lực – thuế tài sản phải thu – khi sự kiện phát sinh thuế xảy ra – tức là khi đã qua ngày áp thuế, chính là ngày 31/7. Đơn vị ghi nhận tại sản và doanh thu trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung của kỳ báo cáo mà ngày áp thuế thuộc về.

Thuế thu nhập cá nhân tạm thu trước (đoạn 66)

- IG16. Chính phủ A (đơn vị báo cáo) thu thuế thu nhập cá nhân đối với tất cả người dân đang sinh sống tại quốc gia đó. Kỳ tính thuế và kỳ báo cáo tài chính đều từ 1/1 đến 31/12. Người nộp thuế tự làm chủ lao động của chính mình phải tạm nộp thuế TNCN chậm nhất ngày 24/12 của năm ngay trước năm tính thuế. Luật thuế quy định số tạm nộp ước tính là số thuế đã quyết toán của năm gần nhất cộng thêm 10%, trừ khi người nộp thuế cung cấp giải trình trước ngày 24/12 là số thuế tạm nộp thấp hơn số ước tính theo quy định của luật thuế (người nộp thuế sẽ bị phạt nếu sau này số tạm nộp theo giải trình thấp hơn nhiều so với số thực tế phải nộp). Cuối kỳ thuế, người nộp thuế nộp tờ khai quyết toán thuế và được hoàn thuế nếu thừa hoặc phải nộp thêm nếu còn thiếu.

- IG17. Nguồn lực mà chính phủ nhận được từ những người nộp thuế tự làm chủ lao động của chính mình cho đến ngày 24/12 là các khoản tạm thu trước cho các khoản thuế phải nộp trong năm tiếp theo. Sự kiện phát sinh thuế là việc người nộp thuế nhận được thu nhập trong kỳ tính thuế vẫn chưa xảy ra. Đơn vị báo cáo phải ghi nhận tăng tài sản (tiền thu được) và tăng nợ phải trả (khoản thuế thu trước).

Cấp kinh phí cho các cấp chính quyền cho các mục đích chung (đoạn 14–16, 76)

- IG18. Chính phủ (bên chuyển giao) cấp một khoản kinh phí trị giá 10 triệu CU cho một địa phương trong vùng quy hoạch phát triển kinh tế xã hội. Chính quyền địa phương (đơn vị báo cáo) theo quy định phải thực hiện nhiều chương trình xã hội; tuy nhiên lại không có đủ nguồn lực để thực hiện tất cả những chương trình này nếu không được hỗ trợ. Không có quy định nào kèm theo khoản kinh phí này. Tất cả các địa phương phải lập và trình bày báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung đã được kiểm toán.

- IG19. Vì khoản kinh phí không có quy định kèm theo và cũng không có nghĩa vụ thực hiện nào phát sinh, nên khoản kinh phí được ghi nhận là tài sản và doanh thu trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung của kỳ báo cáo mà địa phương nhận được hoặc chắc chắn nhận được kinh phí đó.

Các khoản chuyển giao có quy định không đáp ứng định nghĩa điều kiện (đoạn 20–25)

- IG20. Một chính phủ cấp một khoản tiền trị giá 50 triệu CU cho một đơn vị cung cấp nhà ở xã hội của chính phủ, trong đó nêu rõ:

(a) Đơn vị phải tăng thêm số lượng nhà ở xã hội trên 1.000 ngôi nhà so với số

lượng nhà cần tăng thêm đã dự kiến trước đó; hoặc

- (b) Sử dụng số tiền được cấp này để thực hiện các mục tiêu nhà ở xã hội khác.

Nếu không thực hiện cả 2 điều trên thì đơn vị phải nộp lại số tiền này cho chính phủ.

- IG21. Đơn vị cung cấp nhà ở xã hội sẽ ghi tăng tài sản (tiền nhận được) và tăng doanh thu là 50 triệu CU. Quy định trong hợp đồng chuyển giao được nêu ra một cách quá chung chung nên không áp đặt cho đơn vị nhận một nghĩa vụ thực hiện – nghĩa vụ thực hiện được quy định trong quy chế hoạt động của đơn vị chứ không phải trong điều khoản của thỏa thuận chuyển giao.

Chuyển giao cho một trường đại học công lập với các hạn chế (đoạn 19 và 76)

- IG22. Chính phủ (bên chuyển giao) cấp một mảnh đất có diện tích 200 ha ở một thành phố lớn cho một trường đại học (đơn vị báo cáo) để xây dựng một cơ sở đào tạo của trường đại học đó. Thỏa thuận chuyển giao nêu rõ đơn vị phải sử dụng mảnh đất này để xây dựng cơ sở đào tạo, nhưng không nêu rõ rằng đơn vị phải trả lại đất cho chính phủ nếu không được sử dụng cho mục đích đó.

- IG23. Trường đại học sẽ ghi nhận mảnh đất là tài sản trên báo cáo tài chính của kỳ báo cáo mà đơn vị nhận được quyền kiểm soát đối với mảnh đất đó. Mảnh đất phải được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận theo quy định tại IPSAS 17. Quy định hạn chế không đáp ứng định nghĩa nợ phải trả hoặc thỏa mãn tiêu chí ghi nhận công nợ. Do đó, trường đại học phải ghi nhận doanh thu đối với mảnh đất được cấp trong báo cáo kết quả hoạt của kỳ báo cáo đã ghi nhận mảnh đất là tài sản.

Cấp kinh phí cho một cấp chính quyền khác có kèm theo điều kiện (đoạn 17–18)

- IG24. Chính phủ (bên chuyển giao) cấp 10 triệu CU cho một chính quyền địa phương (đơn vị báo cáo) để sử dụng cho việc duy trì và nâng cấp hệ thống giao thông công cộng. Đặc biệt, số tiền này phải được phân bổ như sau: 40% để hiện đại hóa hệ thống đường sắt và xe điện hiện có, 40% để xây dựng mới hệ thống đường sắt hoặc xe điện, 20% còn lại để nâng cấp và mua thiết bị dự trữ quay vòng. Theo điều khoản của thỏa thuận cấp kinh phí, số tiền chỉ được sử dụng theo quy định, và đơn vị nhận phải trình bày trong báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung đã được kiểm toán chi tiết việc sử dụng số kinh phí này. Thỏa thuận yêu cầu số kinh phí được cấp phải được sử dụng trong năm hiện tại và theo cách thức đã quy định, nếu không phải nộp lại cho chính phủ.

- IG25. Chính quyền địa phương sẽ phải hạch toán số tiền được cấp là tài sản. Đồng thời cũng phải ghi nhận nợ phải trả tương ứng với các điều kiện đi kèm theo kinh phí được cấp. Khi địa phương thỏa mãn các điều kiện, tức là khi đã chi tiêu số tiền theo cách đã được phê duyệt thì sẽ ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu trên báo cáo kết quả hoạt động của kỳ báo cáo mà nợ phải trả được ghi giảm.

Kinh phí nghiên cứu (bản chất là các giao dịch trao đổi) (đoạn 8)

- IG26. Một tập đoàn lớn sản xuất các sản phẩm tẩy rửa (bên chuyên giao) cấp tiền cho một trường đại học công lập (đơn vị báo cáo) để thực hiện nghiên cứu về tác dụng của một công thức thành phần hóa chất cụ thể trong việc xóa nhanh các bức tranh đường phố. Tập đoàn quy định rằng kết quả nghiên cứu phải được báo cáo cho tập đoàn trước khi công bố rộng rãi, và tập đoàn có quyền đăng ký sở hữu trí tuệ cho công thức thành phần hóa chất đó.
- IG27. Đây là một giao dịch trao đổi. Đổi lại việc được cấp kinh phí thì trường đại học phải cung cấp dịch vụ nghiên cứu và một tài sản vô hình, chính là quyền (lợi ích kinh tế tương lai) được hưởng lợi từ kết quả nghiên cứu. Giao dịch này sẽ áp dụng IPSAS 9 và IPSAS 31, *Tài sản vô hình*.

Xóa nợ (đoạn 84–87)

- IG28. Chính phủ (bên chuyên giao) cho một chính quyền địa phương (đơn vị báo cáo) vay 20 triệu CU để xây dựng một nhà máy xử lý nước. Sau này do thay đổi chính sách, chính phủ quyết định xóa khoản nợ. Việc xóa nợ không có điều kiện kèm theo. Chính phủ gửi thông báo cho chính quyền địa phương thông báo về quyết định xóa nợ; đồng thời gửi kèm các tài liệu vay với chú thích là khoản vay đã được xóa.
- IG29. Khi chính quyền địa phương nhận được thư thông báo và tài liệu từ chính phủ về quyết định xóa nợ, cơ quan địa phương ghi giảm nợ phải trả đối với khoản vay và ghi nhận doanh thu trên báo cáo kết quả hoạt động của kỳ báo cáo mà nợ phải trả được ghi giảm.

Giao dịch mua bất động sản có cả yếu tố trao đổi và không trao đổi (đoạn 8–11, 39–41)

- IG30. Một trường công lập (đơn vị báo cáo) mua một mảnh đất có giá trị hợp lý là 100.000 CU với giá mua 50.000 CU từ một chính quyền địa phương. Đơn vị báo cáo kết luận rằng giao dịch bao gồm hai yếu tố trao đổi và không trao đổi. Yếu tố trao đổi liên quan đến việc mua một nửa giá trị miếng đất với giá 50.000 CU, còn yếu tố không trao đổi là việc chuyển giao nửa giá trị còn lại của mảnh đất cho trường học.
- IG31. Trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung của kỳ báo cáo xảy ra giao dịch, trường học ghi nhận giá trị mảnh đất là 100.000 CU, (giá trị mua là 50.000 CU và giá trị được chuyển giao là 50.000 CU), ghi giảm tiền là 50.000 CU và ghi tăng doanh thu từ giao dịch không trao đổi là 50.000 CU (giá trị hợp lý của phần tăng lên trong tài sản ròng được ghi nhận).

Khoản thừa kế đề xuất (đoạn 90–92)

- IG32. Một sinh viên 25 tuổi mới ra trường (bên chuyên giao) từ một trường đại học công lập đã đề tên trường (đơn vị báo cáo) là người thừa kế thứ nhất trong di chúc của mình. Điều này đã được thông báo cho trường. Sinh viên này chưa kết hôn và chưa có con, sở hữu số tài sản hiện tại trị giá 500.000 CU.

IG33. Trường đại học không ghi nhận bất kỳ tài sản và doanh thu liên quan đến di chúc trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung cho kỳ báo cáo mà di chúc được lập. Sự kiện trong quá khứ của khoản thừa kế là khi người để lại di chúc qua đời (bên chuyên giao) vẫn chưa xảy ra.

Cam kết—Chương trình quyên góp trên truyền hình cho một bệnh viện công (đoạn 104)

IG34. Vào tối ngày 30/6/20X5, một đài truyền hình địa phương đã thực hiện một chương trình kêu gọi quyên góp cho một bệnh viện công (đơn vị báo cáo). Ngày lập báo cáo tài chính hàng năm của bệnh viện là 30/6. Người xem truyền hình gọi điện hoặc gửi email hứa hẹn sẽ gửi một số tiền quyên góp cụ thể. Kết thúc chương trình, tổng số tiền quyên góp được là 2 triệu CU. Các cam kết quyên góp này vẫn chưa có hiệu lực ràng buộc với những người đã tham gia. Kinh nghiệm từ những chương trình trước đây cho thấy khoản 75% tổng số tiền cam kết sẽ được chuyển.

IG35. Bệnh viện công không ghi nhận bất kỳ số tiền nào có liên quan đến các cam kết quyên góp trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung. Đơn vị không có quyền kiểm soát đối với các nguồn lực liên quan đến các cam kết, vì đơn vị không có khả năng ngăn chặn hoặc điều chỉnh việc những người quyên góp tiềm năng tiếp cận với lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ những nguồn lực được cam kết; do đó đơn vị không được ghi nhận tài sản và doanh thu liên quan cho đến khi thỏa thuận cam kết có hiệu lực ràng buộc với người cam kết.

Tiền phạt (đoạn 88–89)

IG36. Một tập đoàn lớn bị phát hiện có hành vi gây ô nhiễm một con sông. Tập đoàn bị phạt phải xử lý ô nhiễm và nộp một số tiền phạt là 50 triệu CU. Tập đoàn có tình hình tài chính tương đối tốt và đủ khả năng nộp phạt. Tập đoàn đã thông báo là sẽ không kháng cáo.

IG37. Chính phủ (đơn vị báo cáo) ghi nhận một khoản phải thu và doanh thu trị giá 50 triệu CU trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung trong kỳ báo cáo mà quyết định phạt được đưa ra.

Các khoản hỗ trợ được ghi nhận (đoạn 76–82)

IG38. Chính phủ A (đơn vị báo cáo) ký thỏa thuận hỗ trợ với chính phủ B, theo đó chính phủ B sẽ cung cấp cho chính phủ A một khoản hỗ trợ phát triển để trợ giúp chính phủ A thực hiện các mục tiêu y tế trong thời hạn 2 năm. Thỏa thuận hỗ trợ đã có hiệu lực ràng buộc với cả hai bên. Thỏa thuận nêu rõ chi tiết các khoản hỗ trợ phát triển mà chính phủ A sẽ nhận được. Chính phủ A xác định giá trị hợp lý của khoản hỗ trợ phát triển là 5 triệu CU.

IG39. Khi thỏa thuận hỗ trợ có hiệu lực ràng buộc, chính phủ A ghi nhận một tài sản (khoản phải thu) và doanh thu trị giá 5 triệu CU. Nguồn lực đã đáp ứng định nghĩa tài sản và tiêu chí ghi nhận tài sản khi thỏa thuận có hiệu lực ràng buộc. Thỏa thuận không có điều kiện kèm theo yêu cầu đơn vị phải ghi nhận nợ phải

trả.

Doanh thu của các tổ chức cứu trợ (đoạn 76, 93–97)

IG40. Tổ chức Cứu Trợ Xanh hoạt động dựa vào nguồn kinh phí từ một nhóm các chính phủ. Các chính phủ này đã ký kết một thỏa thuận chính thức, trong đó xác định tỷ lệ phần trăm kinh phí hoạt động được phê duyệt của tổ chức Cứu Trợ Xanh mỗi chính phủ sẽ đóng góp. Tổ chức Cứu Trợ Xanh chỉ có thể sử dụng nguồn kinh phí này để chi phí trong năm tài chính mà kinh phí được cấp. Năm tài chính của Tổ chức Cứu Trợ Xanh bắt đầu từ 1/1. Kế hoạch ngân sách của Tổ chức Cứu Trợ Xanh được phê duyệt vào tháng 10 năm trước, và hóa đơn được gửi tới từng chính phủ sau 10 ngày kể từ ngày kế hoạch ngân sách được phê duyệt. Một số chính phủ chuyển tiền trước khi bắt đầu năm tài chính, một số chính phủ khác chuyển tiền trong năm tài chính. Tuy nhiên, dựa vào kinh nghiệm trước đây thì rất ít khả năng một số chính phủ sẽ chuyển tiền, dù là trong năm tài chính hay bất kỳ thời điểm nào trong tương lai.

IG41. Báo cáo về thời gian và số tiền chuyển cho năm ngân sách 20X8 như sau:

	(Triệu CU)
Ngân sách được duyệt ngày 24/10/20X7	55
Hóa đơn đã phát hành ngày 4/11/20X7	55
Các khoản nhận được đến ngày 31/12/20X7	15
Các khoản nhận được trong năm 20X8	38
Các khoản chưa nhận được đến ngày 31/12/20X8 và ít có khả năng sẽ nhận được	2

IG42. Trong năm 20X7, Tổ chức Cứu Trợ Xanh ghi nhận một tài sản trị giá 15 triệu CU là số tiền nhận được trước khi bắt đầu năm tài chính 20X8, bởi vì đơn vị đã có quyền kiểm soát đối với số tài sản này khi tiền được chuyển vào tài khoản của đơn vị. Tương ứng với tài sản, đơn vị sẽ ghi nhận khoản nợ phải trả trị giá 15 triệu CU là doanh thu nhận trước.

IG43. Trong năm 20X8, Tổ chức Cứu Trợ Xanh ghi nhận 53 triệu CU là doanh thu từ các khoản chuyển giao. Trong phần thuyết minh báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung, đơn vị trình bày là đã phát hành hóa đơn trị giá 55 triệu CU và khoản nợ phải thu khó đòi 2 triệu CU đã được trích lập dự phòng.

Các khoản viện trợ bằng hàng hoá được ghi nhận là doanh thu (đoạn 42, 93–97)

IG44. Bên chuyển giao là chính phủ A đã ký kết một thỏa thuận với một đơn vị báo

cáo trong lĩnh vực công là Tập đoàn Aid Agency theo đó chính phủ A sẽ cung cấp gạo để thực hiện những cam kết tài chính của chính phủ với tập đoàn. Căn cứ vào những thay đổi trong việc thực hiện cam kết của chính phủ A trước đây, tập đoàn áp dụng chính sách kế toán là sẽ không ghi nhận tài sản và doanh thu trước khi nhận được số gạo đã cam kết. Chính phủ A cam kết sẽ chuyển cho tập đoàn một khoản tài trợ trị giá 300.000 CU trong năm 20X5. Sau đó, chính phủ A đã chuyển 1.000 tấn gạo cho tập đoàn vào ngày 12/1/20X5. Số gạo này được chuyển giao tại cảng của quốc gia chuyển giao. Theo chi tiết trong thỏa thuận tài trợ giữa tập đoàn Aid Agency và chính phủ A, giá gạo được thỏa thuận trước đây là 300 CU một tấn, như vậy việc chuyển giao 1.000 tấn gạo đã hoàn tất cam kết tài chính của chính phủ A về khoản hỗ trợ 300.000 CU. Trong tháng 2 và tháng 3 năm 20X5, tập đoàn Aid Agency đã chuyển số gạo nói trên cho mạng lưới phân phối của mình tại quốc gia B để cấp cho những người thiếu lương thực tại đây.

- IG45. Tại ngày 12/1/20X5, giá thị trường của 1.000 tấn gạo là 280.000 CU tại nước A; 250.000 CU trên thị trường hàng hóa quốc tế; 340.000 CU tại nước B; và 400.000 CU tại nước C.
- IG46. Giá trị hợp lý của số gạo này tại thời điểm nhận viện trợ phải được sử dụng để xác định doanh thu được ghi nhận của tập đoàn Aid Agency. Thỏa thuận tài chính giữa bên tài trợ và tổ chức cứu trợ cho phép định giá gạo là 300 CU một tấn dựa vào thỏa thuận riêng giữa hai bên, và không nhất thiết phản ánh giá trị hợp lý của số gạo này. Cả tập đoàn và bên tài trợ là chính phủ A đều có quyền chọn mua gạo trên thị trường thế giới với giá thấp hơn là 250.000 CU. Giá thị trường tại mỗi quốc gia có thể dao động – do rào cản thương mại hoặc do việc thiếu đối lương thực tạm thời ở các quốc gia cần cứu trợ, và có thể không phản ánh sự trao đổi giữa những người bán và người mua có đầy đủ hiểu biết trong một sự trao đổi ngang giá trên một thị trường trật tự. Do đó, giá thế giới là 250.000 CU là giá trị đáng tin cậy và phù hợp nhất phản ánh giá trị hợp lý của số gạo được tài trợ. Tập đoàn Aid Agency ghi nhận tăng tài sản (hàng tồn kho là gạo) và doanh thu là 250.000 CU trên báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung cho năm tài chính khi nhận được số gạo chuyển giao đó.

Trình bày thông tin về các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ không được ghi nhận (đoạn 98–102, 108)

- IG47. Chính sách kế toán của một bệnh viện công (đơn vị báo cáo) là ghi nhận các dịch vụ tình nguyện là tài sản và doanh thu khi chúng đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản. Bệnh viện tranh thủ dịch vụ của các tình nguyện viên trong một chương trình hoạt động. Mục tiêu cơ bản của chương trình là để các tình nguyện viên làm quen với môi trường bệnh viện và phát triển nghề nghiệp y tá. Độ tuổi ít nhất của các tình nguyện viên phải là 16 tuổi, và phải cam kết từ đầu là sẽ làm việc một ca 4 giờ trong buổi sáng hoặc buổi chiều mỗi tuần. Ca làm việc đầu tiên của mỗi tình nguyện viên là buổi hướng dẫn về bệnh viện. Nhiều trường trung học trong địa phương cho phép học sinh tham gia

hoạt động này như một phần chương trình giáo dục. Các tình nguyện viên làm việc dưới sự chỉ đạo của một y tá chính thức và thực hiện những công việc không phải của y tá như đến thăm và đọc sách cho bệnh nhân. Bệnh viện không trả lương cho các tình nguyện viên và cũng không thuê lao động để thực hiện các công việc này nếu không có tình nguyện viên.

- IG48. Bệnh viện phân tích thỏa thuận đã ký với các tình nguyện viên và kết luận rằng, ít nhất đối với thời gian 6 tháng đầu tiên của một tình nguyện viên mới thì bệnh viện không kiểm soát hoàn toàn đối với dịch vụ do tình nguyện viên cung cấp, do đó không thỏa mãn định nghĩa về quyền kiểm soát tài sản. Bệnh viện cũng kết luận rằng bệnh viện nhận được dịch vụ tiềm tàng từ tình nguyện viên thỏa mãn định nghĩa về tài sản. Tuy nhiên, bệnh viện kết luận là không thể ước tính giá trị hợp lý của các dịch vụ do tình nguyện viên cung cấp một cách đáng tin cậy vì không có các vị trí tương tự được trả lương trong các bệnh viện hoặc cơ sở y tế trong vùng. Bệnh viện không ghi nhận các dịch vụ hỗ trợ từ các tình nguyện viên. Bệnh viện chỉ trình bày thông tin về số giờ cung cấp dịch vụ của các tình nguyện viên trong kỳ báo cáo và diễn giải về nội dung dịch vụ đã được cung cấp.

Vốn góp từ chủ sở hữu (đoạn 37–38)

- IG49. Trong năm 20X0 các thành phố liền kề nhau là Altonae, Berolini và Cadomi thành lập nên tổ chức Cung cấp điện liên thành phố (TCEGS) (đơn vị báo cáo). Điều lệ thành lập TCEGS có hiệu lực ràng buộc với chính quyền các thành phố và nêu rõ các thành phố có tỷ lệ sở hữu ngang bằng nhau, tỷ lệ sở hữu chỉ có thể thay đổi bằng một thỏa thuận chính thức giữa các chủ sở hữu. Mỗi thành phố góp số tiền 25 triệu CU để thành lập nên TCEGS. Các khoản đóng góp này thỏa mãn định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu và đơn vị báo cáo cũng ghi nhận là vốn góp của chủ sở hữu. Điều lệ cũng cho phép các thành phố quyền mua điện của TCEGS tương ứng với tỷ lệ sở hữu. Giá mua ngang bằng với giá thành sản phẩm toàn bộ. Trong năm 20X9, thành phố Berolini phê duyệt việc xây dựng một nhà máy luyện nhôm trong thành phố, dẫn đến việc nhu cầu tiêu thụ điện của thành phố tăng gấp đôi. Ba thành phố quyết định sửa đổi điều lệ của TCEGS để cho phép Berolini góp thêm vốn vào đơn vị nhằm mở rộng năng sản xuất điện của đơn vị. Sau khi đã thuê định giá độc lập định giá TCEGS, các thành phố thống nhất rằng Berolini có thể góp thêm 50 triệu CU vào TCEGS và tăng tỷ lệ sở hữu lên 49.9%, trong khi Altonae và Cadomi vẫn duy trì tỷ lệ sở hữu của mỗi thành phố là 25.05%.
- IG50. Khi điều lệ sửa đổi có hiệu lực ràng buộc, TCEGS sẽ ghi nhận tăng tài sản 50 triệu CU (bằng tiền hay quyền phải thu đối với chủ sở hữu) và một khoản vốn góp từ chủ sở hữu trị giá 50 triệu CU.

Các điều khoản thỏa thuận viện trợ không yêu cầu ghi nhận nợ phải trả (đoạn 20–25)

- IG51. Cơ quan công viên quốc gia (đơn vị báo cáo) của nước A nhận được một khoản viện trợ trị giá 500.000 CU từ tổ chức viện trợ song phương của nước B. Thỏa

thuận viện trợ quy định rằng khoản viện trợ phải được sử dụng để phục hồi các khu rừng đã bị tàn phá trong các khu vực bảo tồn hoang dã của nước A, nhưng nếu khoản viện trợ không được sử dụng vào mục đích trên thì phải hoàn trả lại cho nước B. Các điều khoản của thỏa thuận viện trợ có hiệu lực thi hành tại tòa án của nước A, và tại tòa án quốc tế. Đây là năm thứ 13 cơ quan công viên quốc gia đã nhận được khoản viện trợ loại này từ tổ chức viện trợ song phương của nước B. Trong những năm trước, khoản viện trợ đã không được sử dụng đúng mục đích mà được sử dụng để mua thêm các phần đất liền kề với công viên quốc gia để mở rộng diện tích công viên. Cơ quan công viên quốc gia chưa thực hiện khôi phục bất kỳ diện tích rừng bị tàn phá nào trong suốt 13 năm qua. Tổ chức viện trợ song phương của nước B cũng biết rõ việc vi phạm thỏa thuận này.

- IG52. Cơ quan công viên quốc gia phân tích giao dịch và kết luận rằng mặc dù điều khoản của thỏa thuận viện trợ đã có hiệu lực thi hành, nhưng vì tổ chức viện trợ song phương chưa hề thi hành các điều kiện ràng buộc trước đây, và không có dấu hiệu gì cho thấy họ sẽ thi hành nên các điều khoản này có hình thức là các điều kiện và hạn chế nhưng lại không có bản chất như thế. Cơ quan công viên quốc gia ghi nhận tăng tài sản (tiền nhận được) và doanh thu từ viện trợ mà không ghi nhận nợ phải trả.

Trình bày thông tin trên báo cáo tài chính của Chính phủ nước A (đoạn 106–108)

- IG53. Cho năm tài chính kết thúc ngày 31/12/20X2, chính phủ nước A lập và trình bày báo cáo tài chính lần đầu tuân thủ các chuẩn mực kế toán công quốc tế. Các thông tin sau được trình bày trên báo cáo tài chính:

Báo cáo kết quả hoạt động		
	20X2	20X1
	(CU',000)	(CU',000)
Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi		
Doanh thu từ thuế		
Doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân (thuyết minh 4 và 8)	XXX	XXX
Thuế hàng hoá và dịch vụ (thuyết minh 5)	XXX	XXX
Thuế di sản (thuyết minh 6 và 9)	XX	XX

Doanh thu từ chuyển giao		
Chuyển giao từ các chính phủ khác (thuyết minh 7)	XXX	XXX
Quà tặng, viện trợ và viện trợ bằng hàng hoá (thuyết minh 13)	X	X
Hỗ trợ bằng dịch vụ (thuyết minh 15 và 16)	X	X
Báo cáo tình hình tài chính		
Tài sản ngắn hạn		
Tiền gửi ngân hàng	XX	XX
Các khoản thuế phải thu		
Các khoản phải thu về thuế hàng hoá và dịch vụ (thuyết minh 5)	XX	XX
Các khoản chuyển giao phải thu		
Các khoản chuyển giao phải thu từ các chính phủ khác (thuyết minh 7)	X	X
Tài sản dài hạn		
Đất đai (thuyết minh 11)	XXX	XXX
Nhà xưởng và thiết bị (thuyết minh 12 và 14)	XX	XX
Nợ phải trả ngắn hạn		
Nợ phải trả từ thoả thuận chuyển giao (thuyết minh 10)	XX	XX
Các khoản nhận trước		
Các khoản thuế	X	X

Các khoản chuyển giao	X	X
-----------------------	---	---

Thuyết minh báo cáo tài chính

Các chính sách kế toán

Ghi nhận doanh thu từ các giao dịch không trao đổi

1. Tài sản và doanh thu phát sinh từ các giao dịch thuế được ghi nhận theo quy định của IPSAS 23, *Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi (Thuế và các khoản chuyển giao)*. Tuy nhiên, chính phủ áp dụng các điều khoản về thời gian chuyển tiếp của chuẩn mực này trong việc ghi nhận doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân và thuế bất động sản.

Ngoài thuế thu nhập cá nhân và thuế di sản, tài sản và doanh thu phát sinh từ các giao dịch thuế được ghi nhận trong kỳ diễn ra sự kiện phát sinh thuế, miễn là đáp ứng định nghĩa tài sản và tiêu chí ghi nhận tài sản. Thuế thu nhập cá nhân và thuế di sản được ghi nhận trong kỳ thu được tiền thuế đó (xem thuyết minh 4 và 6).
2. Tài sản và doanh thu phát sinh từ các giao dịch chuyển giao được ghi nhận khi các thỏa thuận chuyển giao có hiệu lực ràng buộc, trừ một số loại dịch vụ hỗ trợ. Chính phủ chỉ ghi nhận các loại dịch vụ hỗ trợ nhận được từ các chương trình được tổ chức và giá trị hợp lý của các dịch vụ hỗ trợ đó có thể xác định được bằng cách tham chiếu giá cả dịch vụ trên thị trường. Các loại dịch vụ hỗ trợ khác không được ghi nhận.
3. Khi một khoản chuyển giao có điều kiện kèm theo mà nếu không thực hiện điều kiện thì phải hoàn trả các nguồn lực đã chuyển giao cho bên chuyển giao, chính phủ ghi nhận một khoản nợ phải trả cho đến khi các điều kiện được hoàn tất.

Cơ sở xác định giá trị các loại doanh thu chủ yếu từ các giao dịch không trao đổi

Các khoản thuế

4. Doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân được xác định theo giá trị danh nghĩa của các khoản tiền và tương đương tiền thu được trong kỳ. Hiện tại chính phủ đang xây dựng một mô hình thống kê nhằm xác định giá trị doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân theo cơ sở dồn tích. Mô hình này sử dụng các số liệu thống kê thuế từ năm 19X2 cũng như các thông tin thống kê khác, bao gồm thu nhập trung bình theo tuần, tổng sản phẩm quốc nội, chỉ số giá tiêu dùng và chỉ số giá sản xuất. Chính phủ dự kiến rằng mô hình sẽ cho phép xác định doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân theo cơ sở dồn tích một cách đáng tin cậy từ kỳ báo cáo kết thúc ngày 31/12/20X4. Hiện tại chính phủ không ghi nhận bất kỳ khoản phải thu nào từ thuế thu nhập cá nhân.
5. Tài sản và doanh thu dồn tích liên quan đến thuế hàng hóa và dịch vụ được xác

định ban đầu theo giá trị hợp lý của tài sản dồn tích trong suốt kỳ báo cáo, chủ yếu bao gồm tiền, các khoản tương đương tiền và các khoản thuế hàng hóa và dịch vụ phải thu. Thông tin được tính toán từ các bản quyết toán thuế hàng hóa và dịch vụ do người nộp thuế nộp trong năm và các khoản ước tính còn có thể thu được. Khi sử dụng hệ thống quyết toán thuế trực tuyến từ năm 20X0 thì người nộp thuế có mức độ tuân thủ cao và ít sai sót. Mức độ tuân thủ cao và ít sai sót đã cho phép chính phủ xây dựng một mô hình thống kê đáng tin cậy để xác định giá trị doanh thu dồn tích từ loại thuế này.

Thuế hàng hóa và dịch vụ phải thu được ước tính bằng số thuế còn phải thu của kỳ báo cáo nhưng vẫn chưa thu được cho đến 31/12/20X2, trừ đi dự phòng phải thu khó đòi.

- Thuế suất thuế di sản là 40% trên tất cả các di sản, sau khi đã trừ đi 400.000CU đầu tiên trong giá trị di sản. Tài sản và doanh thu phát sinh từ thuế di sản được xác định theo giá trị danh nghĩa của số tiền nhận được trong kỳ, hoặc giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận của tài sản khác thu được trong kỳ, được xác định bằng cách tham khảo giá thị trường hoặc do một chuyên viên định giá độc lập xác định.

Doanh thu chuyển giao

- Tài sản và doanh thu được ghi nhận từ một giao dịch chuyển giao được xác định theo giá trị hợp lý của tài sản ghi nhận tại ngày tiếp nhận. Các tài sản có gốc tiền tệ được ghi nhận theo giá trị danh nghĩa trừ khi giá trị theo thời gian của dòng tiền là trọng yếu, trong trường hợp đó doanh thu được xác định theo giá trị hiện tại của dòng tiền, được tính bằng cách sử dụng lãi suất chiết khấu phản ánh rủi ro nắm giữ tài sản. Các tài sản không có gốc tiền tệ được ghi nhận theo giá trị hợp lý, được xác định bằng cách tham chiếu đến giá trị thị trường của các tài sản tương tự hoặc do một chuyên viên định giá độc lập xác định. Các khoản phải thu được ghi nhận khi một thỏa thuận chuyển giao đã có hiệu lực ràng buộc nhưng chưa nhận được tiền hoặc tài sản.

Các khoản thuế chưa xác định được một cách đáng tin cậy trong kỳ xảy ra các sự kiện phát sinh thuế

- Chính phủ chưa có khả năng ước tính một cách trực tiếp các tài sản phát sinh từ thuế thu nhập cá nhân trong kỳ tất cả những người nộp thuế nhận được thu nhập nên đã áp dụng các điều khoản về thời gian chuyển tiếp của IPSAS 23, *Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi (Thuế và các khoản chuyển giao)*, để xây dựng một mô hình ước tính gián tiếp số doanh thu từ thuế phát sinh trong kỳ nhận được thu nhập của người nộp thuế. Chính phủ dự kiến rằng mô hình sẽ cho phép xác định doanh thu từ thuế thu nhập cá nhân theo cơ sở dồn tích một cách đáng tin cậy từ kỳ báo cáo kết thúc ngày 31/12/20X4.
- Đối với thuế di sản, do mức độ không tuân thủ với luật thuế cao, chính phủ chưa có khả năng ước tính giá trị tài sản và doanh thu tính dồn trong kỳ khi những người sở hữu tài sản chịu thuế qua đời. Do đó chính phủ đã ghi nhận thuế di sản

khi thu được tiền thuế. Cơ quan thuế hiện đang tiếp tục nghiên cứu xây dựng một phương pháp đáng tin cậy cho việc xác định các khoản phải thu và doanh thu trong kỳ xảy ra các sự kiện phát sinh thuế.

Nợ phải trả ghi nhận đối với các khoản chuyển giao

10. Tại ngày 31/12/20X2, chính phủ ghi nhận một khoản nợ phải trả trị giá XX.000 CU liên quan đến một khoản chuyển giao có điều kiện để xây dựng một bệnh viện công. Tại ngày 31/12, chính phủ đã nhận được tiền chuyển giao, tuy nhiên việc xây dựng bệnh viện vẫn chưa bắt đầu, mặc dù đã gọi thầu từ ngày 30/11/20X2.

Các tài sản có hạn chế sử dụng

11. Chính phủ được tặng một mảnh đất có giá trị hợp lý là XX.000 CU trong năm 20X2, với một hạn chế là mảnh đất đó phải được sử dụng cho mục đích chăm sóc y tế công cộng và không được bán trong vòng 50 năm. Bên chuyển giao đã mua mảnh đất này trong một cuộc đấu giá công cộng và ngay lập tức chuyển giao cho chính phủ, giá trị hợp lý của mảnh đất chính là giá đấu thành công.
12. Tài sản cố định hữu hình bao gồm một khoản mục trị giá XX.000 CU là giá trị của một bức tranh được tặng cho một phòng tranh thuộc sở hữu của chính phủ từ năm 19X2 với một quy định hạn chế là không được bán trong thời gian 40 năm. Bức tranh được ghi nhận theo giá trị hợp lý do một chuyên viên thẩm định giá độc lập xác định.

Các khoản thừa kế, quà tặng, viện trợ, hàng hoá viện trợ chủ yếu được nhận

13. Các khoản viện trợ được nhận dưới hình thức quà tặng, hàng viện trợ chủ yếu bao gồm vật tư y tế và giáo dục (hàng tồn kho), thiết bị y tế và giáo dục và các tác phẩm nghệ thuật (được phân loại là thiết bị). Quà tặng và hàng viện trợ chủ yếu nhận từ các nhà hảo tâm tư nhân. Các bệnh viện, trường học, phòng trưng bày tác phẩm nghệ thuật thuộc sở hữu chính phủ ghi nhận các tài sản này khi có quyền kiểm soát đối với tài sản, thường phát sinh khi nhận được tài sản đó. Chính phủ không tiếp nhận các khoản chuyển giao có điều kiện hoặc hạn chế kèm theo, trừ khi giá trị khoản chuyển giao cao hơn XX.000 CU.
14. Trong năm 20X2, theo thỏa thuận hỗ trợ ký với chính phủ C, chính phủ nhận được các thiết bị máy tính có giá trị hợp lý là XX.000 CU với điều kiện là các thiết bị này phải được Bộ giáo dục sử dụng, nếu không phải hoàn trả lại cho chính phủ C.

Các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ

15. Các bệnh viện thuộc sở hữu của chính phủ nhận được các dịch vụ y tế từ các bác sỹ theo một chương trình tình nguyện được tổ chức bởi hiệp hội các bác sỹ. Các dịch vụ hỗ trợ này được ghi nhận là doanh thu và chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động theo giá trị hợp lý của dịch vụ, được xác định bằng cách tham chiếu đến biểu phí dịch vụ công khai của hiệp hội các bác sỹ.

16. Các bệnh viện, trường học và phòng trưng bày tác phẩm nghệ thuật thuộc sở hữu của chính phủ cũng nhận được dịch vụ hỗ trợ từ các tình nguyện viên theo chương trình tổ chức của các tiếp tân và hướng dẫn viên tại phòng nghệ thuật, các phụ tá giáo viên và các hướng dẫn viên tham quan bệnh viện. Các tình nguyện viên này có đóng góp quý báu cho các đơn vị trong quá trình thực hiện mục tiêu của mình; tuy nhiên giá trị của dịch vụ không thể xác định một cách đáng tin cậy vì không có các vị trí tương tự được trả lương trên thị trường, và nếu không có các tình nguyện viên thì các dịch vụ này cũng không được thực hiện. Chính phủ không ghi nhận các dịch vụ này trên báo cáo tình hình tài chính hoặc báo cáo kết quả hoạt động.

Các khoản vay ưu đãi (đoạn 105A đến 105B)

IG54. Một đơn vị nhận được một khoản trị giá 6 triệu CU từ một tổ chức phát triển đa phương để xây 10 trường học trong vòng 5 năm tới. Khoản tiền được cấp theo các điều kiện sau:

- 1 triệu CU không phải hoàn lại, với điều kiện các trường học được xây lên.
- 5 triệu CU phải hoàn lại theo tiến độ sau:
 - Năm 1: chưa phải trả
 - Năm 2: Trả 10%
 - Năm 3: Trả 20%
 - Năm 4: Trả 30%
 - Năm 5: Trả 40%
- Lãi suất phải trả ở mức 5% mỗi năm trong suốt thời gian vay (giả định rằng lãi phải trả vào cuối mỗi năm). Lãi suất thị trường cho khoản vay tương tự là 10%.
- Nếu các trường học không được xây thì khoản tiền sẽ phải hoàn trả lại cho bên chuyển giao (giả định rằng bên chuyển giao không có hệ thống giám sát thực hiện và trước đây cũng chưa từng yêu cầu đơn vị phải hoàn trả lại bất kỳ số kinh phí không sử dụng hết).
- Đơn vị đã xây dựng các trường học trong suốt thời gian vay:
 - Năm 1: xây xong 1 trường
 - Năm 2: xây xong 3 trường
 - Năm 3: xây xong 5 trường
 - Năm 4: xây xong 10 trường

Phân tích

Trên thực tế đơn vị đã nhận được 1 khoản viện trợ trị giá 1 triệu CU và một

khoản vay trị giá 5 triệu CU (Ghi chú: Đơn vị có thể xem xét bản chất của khoản 1 triệu CU là vốn góp của chủ sở hữu hoặc doanh thu, tuy nhiên ví dụ này giả định rằng khoản 1 triệu CU đó là doanh thu). Đơn vị cũng nhận được 1 khoản viện trợ bổ sung trị giá 784.550 CU (là chênh lệch giữa số thu được từ khoản vay 5 triệu CU và giá trị hiện tại của dòng tiền của khoản vay theo hợp đồng được chiết khấu theo lãi suất thị trường của khoản vay tương tự là 10%).

Khoản viện trợ 1 triệu CU + 784.550 CU được hạch toán theo quy định của chuẩn mực này, và khoản vay với lãi suất quy định trong hợp đồng và các khoản hoàn trả vốn và gốc vay được hạch toán theo quy định của IPSAS 29.

1. Khi nhận tiền, đơn vị ghi nhận ban đầu:				
Nợ		Tiền gửi ngân hàng	CU6,000,000	
	Có	Vay		CU4,215,450
	Có	Nợ phải trả		CU1,784,550

2. Năm 1: đơn vị ghi nhận như sau:				
Nợ		Nợ phải trả	CU178,455	
	Có	Doanh thu không trao đổi		CU178,455
(1/10 số trường phải xây X CU1,784,550)				
(Ghi chú: Bút toán hoàn trả gốc và lãi vay không được phản ánh trong ví dụ này vì mục đích của ví dụ là để minh họa cho việc ghi nhận doanh thu phát sinh từ các khoản vay ưu đãi. Các ví dụ tổng thể được bao gồm trong phần Ví dụ minh họa của IPSAS 29).				

3.				
Năm 2: đơn vị ghi nhận như sau (giả định rằng đơn vị sau đó đã xác định khoản vay ưu đãi theo chi phí còn lại):				
Nợ		Nợ phải trả	CU356,910	
	Có	Doanh thu không trao đổi		CU356,910
(3/10 trường phải xây X CU1,784,500 – CU178,455 đã ghi nhận trước đó)				

4. Năm 3: đơn vị ghi nhận như sau:				
Nợ		Nợ phải trả	CU356,910	
	Có	Doanh thu không trao đổi		CU356,910
(5/10 trường phải xây X CU1,784,550 – CU535,365 đã ghi nhận trước đó)				

5. Năm 4: đơn vị ghi nhận như sau:				
Nợ		Nợ phải trả	CU892,275	
	Có	Doanh thu không trao đổi		CU892,275
(Đã xây đủ các trường, CU1,784,550 – CU892,275)				
Nếu các khoản vay ưu đãi được cấp không kèm theo điều kiện, đơn vị sẽ ghi nhận doanh thu không trao đổi ngay từ đầu như sau:				
Nợ		Tiền gửi ngân hàng	CU6,000,000	
	Có	Vay		CU4,215,450
	Có	Doanh thu không trao đổi		CU1,784,550

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

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

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

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

ISBN: 978-1-60815-362-6

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

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

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

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

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