

IPSAS 31 – TÀI SẢN VÔ HÌNH

Lời nói đầu

Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) này được soạn thảo dựa trên IAS số 38, *Tài sản vô hình* do Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) ban hành. Chuẩn mực này còn bao gồm các trích đoạn từ Bản dịch nghĩa số 32 của Ủy ban hướng dẫn thường trực (SIC 32), *Tài sản vô hình—Chi phí website*. Các đoạn trích từ IAS 38 và SIC 32 được sao chép lại trong ấn phẩm này của Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) thuộc Liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC) với sự cho phép của Tổ chức ủy ban chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS Foundation).

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

E-mail: publications@ifrs.org

Website: www.ifrs.org

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

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

IPSAS 31—TÀI SẢN VÔ HÌNH

Lịch sử các IPSAS

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

IPSAS 31, *Tài sản vô hình* được ban hành vào tháng 01/2010.

Từ đó đến nay, IPSAS 31 tiếp tục được sửa đổi bởi các IPSAS sau:

- IPSAS 40, *Hợp nhất trong khu vực công* (ban hành tháng 01/2017)
- IPSAS 39, *Phúc lợi người lao động* (ban hành tháng 07/2016)
- *Suy giảm giá trị của tài sản được đánh giá lại* (sửa đổi IPSAS 21, *Suy giảm giá trị của các tài sản không tạo tiền*, và IPSAS 26, *Suy giảm giá trị của các tài sản tạo tiền*) (ban hành tháng 07/2016)
- *Khả năng áp dụng các IPSAS* (ban hành tháng 04/2016)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2015* (ban hành tháng 04/2016)
- IPSAS 37, *Thỏa thuận chung* (ban hành tháng 01/2015)
- IPSAS 35, *Báo cáo tài chính hợp nhất* (ban hành tháng 01/2015)
- IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* (ban hành tháng 01/2015)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2014* (ban hành tháng 01/2015)
- IPSAS 32, *Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ: bên cấp quyền* (ban hành tháng 10/2011)
- *Bản cải tiến các IPSAS 2011* (ban hành tháng 10/2011)

Bảng tổng hợp các đoạn được sửa đổi trong IPSAS 31

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

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
3	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016 IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
4	Xóa bỏ	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
5	Xóa bỏ	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
6	Sửa đổi	IPSAS 37 ban hành tháng 01/2015 IPSAS 35 ban hành tháng 01/2015 IPSAS 32 ban hành tháng 10/2011 IPSAS 39 ban hành tháng 07/2016 IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
18	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
18A	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
24	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
26A	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
28	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 4/2016
35	Sửa đổi	IPSAS 39 ban hành tháng 07/2016
39A	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
39B	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
39C	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
39D	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
39E	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
40	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
41	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
64	Sửa đổi	IPSAS 39 ban hành tháng 07/2016
66	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
67	Sửa đổi	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
79	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
91	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
93A	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
96	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 4/2016
97	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
97A	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
97B	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
97C	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
110	Sửa đổi	Suy giảm giá trị của tài sản được đánh giá lại ban hành tháng 07/2016
114A	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
116	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
117	Sửa đổi	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016 IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
129	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
130	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
131	Xóa bỏ	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015
131A	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
132A	Thêm mới	IPSAS 32 ban hành tháng 10/2011
132B	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 01/2015
132C	Thêm mới	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015

Đoạn bị ảnh hưởng	Mức độ ảnh hưởng	Ảnh hưởng bởi
132D	Thêm mới	IPSAS 37 ban hành tháng 01/2015 IPSAS 35 ban hành tháng 01/2015
132E	Thêm mới	Bản cải tiến các IPSAS ban hành tháng 04/2016
132F	Thêm mới	Khả năng áp dụng các IPSAS ban hành tháng 04/2016
132G	Thêm mới	Suy giảm giá trị của tài sản được đánh giá lại ban hành tháng 07/2016
132H	Thêm mới	IPSAS 39 ban hành tháng 07/2016
132I	Thêm mới	IPSAS 40 ban hành tháng 01/2017
133	Sửa đổi	IPSAS 33 ban hành tháng 01/2015

IPSAS 31—TÀI SẢN VÔ HÌNH

NỘI DUNG

	Đoạn
Mục đích	1
Phạm vi	2–15
Di sản vô hình	11–15
Các định nghĩa	16–25
Tài sản vô hình	17–25
Khả năng xác định	18–20
Kiểm soát tài sản	21–24
Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng	25
Ghi nhận và xác định giá trị	26–65
Mua tài sản riêng biệt	32–39
Mua tài sản vô hình như một phần của việc mua lại (hợp nhất trong lĩnh vực công)	39A–39E
Chi phí phát sinh sau khi mua lại Dự án nghiên cứu và phát triển đang triển khai	40–41
Tài sản vô hình tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi	42–43
Trao đổi tài sản	44–45
Lợi thế thương mại tạo ra từ nội bộ đơn vị	46–48
Tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị	49–65
Giai đoạn nghiên cứu	52–54
Giai đoạn phát triển	55–62
Giá vốn của tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị	63–65
Ghi nhận chi phí	66–70
Chi phí phát sinh trước đây không được ghi nhận là tài sản	70
Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu	71–86

Mô hình giá gốc.....	73
Mô hình đánh giá lại	74–86
Thời gian sử dụng hữu ích	87–95
Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn	96–105
Thời gian và phương pháp khấu hao	96–98
Giá trị thanh lý	99–102
Đánh giá lại thời gian và phương pháp khấu hao	103–105
Tài sản vô hình có thời gian sử dụng không xác định thời hạn.....	106–109
Đánh giá lại thời gian sử dụng hữu ích	108–109
Khả năng thu hồi giá trị còn lại – Lỗ do suy giảm giá trị.....	110
Chấm dứt sử dụng và thanh lý	111–116
Trình bày thông tin	117–127
Quy định chung.....	117–122
Tài sản vô hình sau ghi nhận ban đầu được xác định giá trị theo mô hình đánh giá lại.....	123–124
Chi phí nghiên cứu và phát triển	125–126
Các thông tin khác	127
Thời gian chuyển tiếp	128–131
Ngày hiệu lực	132–133
Phụ lục A: Hướng dẫn áp dụng	
Phụ lục B: Sửa đổi các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác	
Cơ sở kết luận	
Ví dụ minh họa	
So sánh với IAS 38	

Nội dung của IPSAS 31, *Tài sản vô hình*, được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 133. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau. Cần đọc IPSAS 31 trong ngữ cảnh mục tiêu của chuẩn mực, cơ sở kết luận, *Lời tựa cho Chuẩn mực kế toán công quốc tế và Khung khái niệm cho báo cáo tài chính có mục đích chung của các đơn vị trong lĩnh vực công*. 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 nhằm quy định phương pháp hạch toán đối với các tài sản vô hình không được đề cập cụ thể trong các Chuẩn mực khác. Chuẩn mực này quy định đơn vị phải ghi nhận tài sản vô hình khi và chỉ khi một số tiêu chí cụ thể được thỏa mãn. Chuẩn mực này cũng quy định cách thức xác định giá trị còn lại của tài sản vô hình và yêu cầu cụ thể về trình bày thông tin đối với tài sản vô hình.

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 tài sản vô hình.**
3. **Chuẩn mực này được áp dụng để hạch toán tài sản vô hình, ngoại trừ:**
 - (a) Tài sản vô hình thuộc phạm vi của một chuẩn mực khác;
 - (b) Tài sản tài chính theo định nghĩa của IPSAS 28, *Công cụ tài chính: Trình bày*;
 - (c) Cách ghi nhận và xác định giá trị của việc khai thác và đánh giá tài sản (xem các chuẩn mực kế toán quốc gia và quốc tế liên quan đề cập tới việc khai thác và đánh giá nguồn khoáng sản);
 - (d) Chi phí phát triển và khai thác khoáng sản, dầu mỏ, khí thiên nhiên và các nguồn lực không tái tạo tương tự;
 - (e) [Xóa bỏ]
 - (f) [Xóa bỏ]
 - (g) Quyền lực và quyền được trao bởi luật, hiến pháp hoặc các phương tiện pháp lý tương tự;
 - (h) Tài sản thuế hoãn lại (xem các chuẩn mực kế toán quốc gia và quốc tế liên quan đề cập đến thuế thu nhập);
 - (i) Chi phí mua tài sản trả chậm, và tài sản vô hình phát sinh từ các quyền lợi của người được bảo hiểm theo hợp đồng bảo hiểm thuộc phạm vi các chuẩn mực kế toán quốc gia hoặc quốc tế về hợp đồng bảo hiểm. Trong trường hợp chuẩn mực kế toán quốc gia hoặc quốc tế không quy định cụ thể việc trình bày thông tin đối với các tài sản vô hình này, cần áp dụng quy định về trình bày thông tin của chuẩn mực này cho các tài sản vô hình đó; và
 - (j) [Xóa bỏ]
 - (k) Đối với các di sản vô hình. Tuy nhiên, cần áp dụng các yêu cầu trình bày thông tin từ đoạn 115 đến đoạn 127 đối với các di sản được ghi nhận.

4. [Xóa bỏ]
5. [Xóa bỏ]
6. Nếu một chuẩn mực kế toán công quốc tế khác có quy định phương pháp kế toán đối với một loại tài sản vô hình cụ thể thì đơn vị cần áp dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế đó thay vì áp dụng chuẩn mực này. Ví dụ như Chuẩn mực này không áp dụng cho:
 - (a) Tài sản vô hình do đơn vị nắm giữ để bán trong một chu kỳ hoạt động bình thường (xem IPSAS 11, *Hợp đồng xây dựng*, và IPSAS 12, *Hàng tồn kho*);
 - (b) Tài sản đi thuê thuộc phạm vi của IPSAS 13, *Thuê tài sản*;
 - (c) Tài sản phát sinh từ lợi ích của nhân viên (xem IPSAS 39, *Phúc lợi người lao động*);
 - (d) Tài sản tài chính theo định nghĩa của IPSAS 28. Việc ghi nhận và xác định giá trị của một số tài sản tài chính được đề cập trong IPSAS 34, *Báo cáo tài chính riêng*, IPSAS 35, *Báo cáo tài chính hợp nhất* và IPSAS 36, *Đầu tư vào đơn vị liên kết và liên doanh*;
 - (e) Ghi nhận và xác định giá trị ban đầu của tài sản nhượng quyền dịch vụ thuộc phạm vi của IPSAS 32, *Tài sản nhượng quyền dịch vụ: Bên cấp quyền*. Tuy nhiên, Chuẩn mực này áp dụng cho việc xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu và trình bày thông tin của các tài sản đó; và
 - (f) Lợi thế thương mại (xem IPSAS 40, *Hợp nhất trong lĩnh vực công*).
7. Một số tài sản vô hình có thể được chứa đựng trong hoặc trên thực thể vật chất, ví dụ như đĩa CD (trong trường hợp phần mềm máy tính), văn bản pháp lý (trong trường hợp là giấy phép hay bằng sáng chế), hay phim ảnh. Để xác định một tài sản bao gồm cả các yếu tố vô hình và yếu tố hữu hình cần được hạch toán theo IPSAS 17, *Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị* hay cần được hạch toán như tài sản vô hình theo Chuẩn mực này, đơn vị cần thực hiện đánh giá để xem xét yếu tố nào quan trọng hơn. Ví dụ như phần mềm điều khiển máy bay chiến đấu là một bộ phận không thể tách rời của máy bay và được hạch toán là tài sản cố định hữu hình. Phương pháp hạch toán tương tự cũng áp dụng đối với hệ thống phần mềm điều khiển máy tính. Khi phần mềm không phải là một bộ phận không thể tách rời của phần cứng có liên quan thì phần mềm máy tính được hạch toán là tài sản vô hình.
8. Chuẩn mực này áp dụng đối với cả các chi phí quảng cáo, đào tạo, khởi tạo, nghiên cứu và phát triển. Hoạt động nghiên cứu phát triển nhằm phát triển kiến thức. Do vậy, mặc dù các hoạt động này có thể tạo ra một tài sản có hình thái vật chất (mẫu thử nghiệm), yếu tố vật chất của tài sản đó chỉ có vai trò thứ yếu so với thành phần vô hình là tri thức chứa đựng trong tài sản đó.
9. Trong trường hợp thuê tài chính, tài sản gốc có thể là tài sản vô hình hoặc hữu hình. Sau khi ghi nhận ban đầu, bên thuê tài chính phải hạch toán tài sản vô hình

trong hợp đồng thuê tài chính theo Chuẩn mực này. Các quyền trong hợp đồng cấp phép đối với các tài sản như phim ảnh, băng video, kịch, kịch bản, băng sáng chế và bản quyền không thuộc phạm vi của IPSAS 13 mà thuộc phạm vi của Chuẩn mực này.

10. Các trường hợp không thuộc phạm vi của chuẩn mực này có thể xảy ra nếu như hoạt động hoặc giao dịch đó quá đặc biệt đến mức chúng làm phát sinh các vấn đề kế toán cần được xử lý theo một cách khác. Các vấn đề này phát sinh trong kế toán chi phí thăm dò, phát triển, hoặc khai thác dầu, khí thiên nhiên, quặng khoáng sản trong các ngành công nghiệp khai thác và trong các hợp đồng bảo hiểm. Do đó, Chuẩn mực này không áp dụng đối với chi phí của các hoạt động và hợp đồng nêu trên. Tuy nhiên, Chuẩn mực này áp dụng đối với các tài sản vô hình khác (như phần mềm máy tính), và các chi phí khác phát sinh (ví dụ như chi phí ban đầu) trong ngành công nghiệp khai khoáng hoặc công ty bảo hiểm.

Di sản vô hình

11. Chuẩn mực này không yêu cầu đơn vị phải ghi nhận di sản vô hình dù các di sản này đáp ứng định nghĩa và tiêu chí ghi nhận tài sản vô hình. Nếu đơn vị ghi nhận di sản vô hình thì phải áp dụng các quy định về trình bày thông tin trong chuẩn mực này và có thể, nhưng không bị bắt buộc phải, áp dụng các quy định về xác định giá trị trong chuẩn mực này.
12. Một số tài sản vô hình được mô tả là di sản do giá trị văn hóa, môi trường hoặc lịch sử đáng kể của chúng. Các ví dụ về di sản vô hình bao gồm các bản ghi các sự kiện lịch sử quan trọng và quyền sử dụng hình ảnh của một nhân vật quan trọng trên tem bưu chính hay tiền lưu niệm. Các di sản vô hình thường thể hiện những đặc điểm nhất định, bao gồm những đặc điểm được liệt kê dưới đây (dù các đặc điểm này không phải là đặc điểm duy nhất của các tài sản đó):
 - (a) Giá trị văn hóa, môi trường, và lịch sử của các tài sản này không thể được phản ánh một cách đầy đủ trên góc độ tài chính thuần túy dựa vào giá thị trường;
 - (b) Luật pháp cấm hoặc hạn chế nghiêm ngặt việc bán các tài sản này;
 - (c) Giá trị tài sản có thể tăng lên theo thời gian; và
 - (d) Khó có thể ước tính thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản này, trong một số trường hợp có thể lên tới vài trăm năm.
13. Các đơn vị trong lĩnh vực công có thể nắm giữ số lượng lớn di sản vô hình đã được tiếp nhận qua nhiều năm và theo nhiều phương thức khác nhau, bao gồm mua lại, được tặng, được thừa kế và tịch thu. Các tài sản này hiếm khi được nắm giữ vì mục đích kinh tế, và có thể có những rào cản xã hội hoặc pháp lý cho việc sử dụng chúng vì các mục đích kinh tế.
14. Một số di sản vô hình ngoài giá trị di sản còn có lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, ví dụ phí bản quyền trả cho các đơn vị để được sử dụng các bản ghi

lịch sử. Trong các trường hợp này, di sản vô hình có thể được ghi nhận và xác định giá trị trên cùng cơ sở với các tài sản vô hình có khả năng tạo tiền khác. Đối với các di sản vô hình khác, giá trị lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng bị hạn chế bởi các đặc điểm di sản của chúng. Sự tồn tại của cả lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng có thể ảnh hưởng tới lựa chọn cơ sở xác định giá trị.

15. Các quy định về trình bày thông tin trong đoạn 117 đến đoạn 124 yêu cầu đơn vị phải trình bày thông tin về các tài sản vô hình được ghi nhận. Do vậy, các đơn vị ghi nhận di sản vô hình phải trình bày thông tin về các tài sản này trên các khía cạnh như:
- (a) Cơ sở xác định giá trị được áp dụng;
 - (b) Phương pháp trích khấu hao được áp dụng, nếu có;
 - (c) Nguyên giá;
 - (d) Khấu hao lũy kế đến thời điểm cuối kỳ, nếu có; và
 - (e) Bảng đối chiếu giá trị còn lại tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ, trong đó trình bày các nội dung nhất định.

Các định nghĩa

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

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

Giá trị còn lại là giá trị của tài sản được ghi nhận sau khi đã trừ số khấu hao lũy kế và các khoản lỗ lũy kế do suy giảm giá trị.

Triển khai là hoạt động ứng dụng những kết quả nghiên cứu hoặc tri thức vào một kế hoạch hoặc thiết kế để tạo ra các vật liệu, thiết bị, sản phẩm, quy trình, hệ thống hay dịch vụ mới hoặc được cải tiến một cách cơ bản trước khi bắt đầu sản xuất hoặc sử dụng thương mại.

Tài sản vô hình là một tài sản phi tiền tệ có thể xác định được mà không có hình thái vật chất.

Nghiên cứu là hoạt động tìm kiếm ban đầu và có kế hoạch được tiến hành nhằm đạt được sự hiểu biết và tri thức khoa học hoặc kỹ thuật mới.

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.

Tài sản vô hình

17. Các đơn vị thường chi ra các nguồn lực, hoặc phát sinh công nợ để mua lại, phát triển, duy trì, hoặc tăng cường các nguồn lực vô hình như tri thức công nghệ hoặc

khoa học, thiết kế và triển khai quy trình, hệ thống mới, giấy phép, quyền sở hữu trí tuệ và thương hiệu (bao gồm nhãn hiệu hàng hóa và đầu mục xuất bản). Các ví dụ thông thường về các hạng mục phổ cập nêu trên là phần mềm máy tính, bằng phát minh, quyền tác giả, phim truyền, danh sách người sử dụng dịch vụ, giấy phép đánh bắt cá được cấp, hạn ngạch nhập khẩu được cấp, và quan hệ với người sử dụng dịch vụ.

Khả năng có thể xác định được

18. Không phải tất cả các hạng mục được mô tả trong đoạn 17 đều đáp ứng định nghĩa tài sản vô hình, tức là khả năng có thể xác định, khả năng kiểm soát một nguồn lực, và sự tồn tại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Nếu một hạng mục thuộc phạm vi của chuẩn mực này không đáp ứng định nghĩa tài sản vô hình thì các khoản chi để mua hoặc tạo ra hạng mục đó phải được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh. Tuy nhiên, nếu hạng mục này có được từ việc mua lại, hạng mục này tạo thành một phần của lợi thế thương mại ghi nhận tại ngày mua lại (xem đoạn 66).
- 18A. Định nghĩa tài sản vô hình quy định tài sản vô hình cần phải có thể xác định được nhằm phân biệt với lợi thế thương mại. Lợi thế thương mại được ghi nhận trong một giao dịch mua lại là một tài sản thể hiện khoản lợi ích kinh tế trong tương lai phát sinh từ các tài sản khác có được từ việc mua lại, mà các tài sản này không thể xác định và ghi nhận một cách riêng lẻ. Lợi ích kinh tế trong tương lai có thể là kết quả tổng hợp của các tài sản đã được mua lại và có thể xác định được hoặc từ các tài sản mà khi đứng riêng lẻ thì không đủ điều kiện để ghi nhận trên báo cáo tài chính.
19. **Một tài sản có thể xác định được nếu như tài sản đó:**
- (a) **Có thể tách biệt, nghĩa là có thể phân chia hoặc tách rời khỏi đơn vị và đem bán, chuyển nhượng, cấp phép, cho thuê hay trao đổi tài sản đó một cách riêng rẽ hoặc kết hợp với một hợp đồng, một tài sản xác định hay một khoản nợ có liên quan, bất kể đơn vị có ý định thực hiện điều đó hay không; hoặc**
 - (b) **Phát sinh từ các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác), cho dù các quyền đó có thể chuyển nhượng hoặc tách biệt khỏi đơn vị hay tách biệt khỏi các quyền và nghĩa vụ khác hay không.**
20. Với mục đích của Chuẩn mực này, một thỏa thuận ràng buộc là một thỏa thuận trong đó các bên được trao quyền và nghĩa vụ tương tự như dưới hình thức một hợp đồng.

Kiểm soát tài sản

21. Một đơn vị kiểm soát một tài sản nếu đơn vị đó có quyền thu được những lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng do tài sản đem lại và hạn chế khả năng tiếp cận của các đơn vị khác đến các lợi ích hoặc dịch vụ tiềm tàng đó. Khả năng

kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ một tài sản vô hình của đơn vị thường có nguồn gốc từ các quyền pháp lý được pháp luật công nhận. Việc chứng tỏ quyền kiểm soát sẽ khó khăn hơn trong trường hợp không có quyền pháp lý. Tuy nhiên, khả năng thực thi quyền theo pháp luật không phải là điều kiện cần đối với quyền kiểm soát vì đơn vị có thể kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng theo một cách khác.

22. Tri thức khoa học kỹ thuật có thể mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Một đơn vị kiểm soát các lợi ích hoặc dịch vụ đó khi có ràng buộc về quyền pháp lý, ví dụ như tri thức được bảo vệ bằng bản quyền, hạn chế thỏa thuận thương mại (nếu được phép), hay nghĩa vụ pháp lý của nhân viên trong việc bảo mật thông tin.
23. Một đơn vị có thể có một đội ngũ nhân viên lành nghề và đơn vị có thể xác định sự nâng cao kỹ năng cho nhân viên thông qua đào tạo sẽ mang lại lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng. Đơn vị cũng có thể kỳ vọng là nhân viên sẽ tiếp tục cống hiến các kỹ năng đó cho đơn vị. Tuy nhiên, đơn vị thường không đủ khả năng kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng do đội ngũ nhân viên lành nghề mang lại hoặc do việc đào tạo mang lại để thỏa mãn định nghĩa về tài sản vô hình. Tương tự như vậy, tài năng lãnh đạo hay kỹ thuật chuyên môn cũng không thỏa mãn định nghĩa về tài sản vô hình, trừ khi tài sản đó được bảo đảm bằng quyền pháp lý để sử dụng hay thu lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản, đồng thời cũng phải thỏa mãn các tiêu chí khác trong định nghĩa.
24. Đơn vị có thể có danh sách khách hàng sử dụng dịch vụ hay tỷ lệ tiếp cận khách hàng thành công và kỳ vọng rằng, nhờ có những nỗ lực trong việc xây dựng quan hệ với khách hàng nên các khách hàng đó sẽ tiếp tục dùng dịch vụ của mình. Tuy nhiên, nếu đơn vị không có quyền pháp lý hay các phương thức khác để kiểm soát mối quan hệ với khách hàng hoặc sự trung thành của các khách hàng đó, nên đối với các hạng mục này thì đơn vị thường không đủ quyền kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ mối quan hệ và sự trung thành của khách hàng (ví dụ như danh sách khách hàng, thị phần hay tỷ lệ dịch vụ thành công, quan hệ với khách hàng và sự trung thành của khách hàng sử dụng dịch vụ) để thỏa mãn định nghĩa về tài sản vô hình. Trong trường hợp không có quyền pháp lý để bảo vệ các mối quan hệ này thì các giao dịch trao đổi nhờ các mối quan hệ giống nhau hoặc tương tự với khách hàng không mang tính hợp đồng (mà không phải là một phần của việc mua lại) có thể chứng minh được rằng dù sao đơn vị vẫn có quyền kiểm soát đối với lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng phát sinh từ mối quan hệ với khách hàng. Vì giao dịch trao đổi này cũng cung cấp bằng chứng cho thấy mối quan hệ với khách hàng sử dụng dịch vụ là có thể tách biệt được nên các mối quan hệ này đáp ứng định nghĩa về tài sản vô hình.

Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng

25. Lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng do một tài sản vô hình mang lại có thể bao gồm doanh thu từ bán sản phẩm hoặc dịch vụ, hoặc chi phí tiết kiệm được,

hoặc các lợi ích khác xuất phát từ việc sử dụng tài sản của đơn vị. Ví dụ như việc sử dụng quyền sở hữu trí tuệ trong quá trình sản xuất hoặc dịch vụ có thể tiết kiệm chi phí sản xuất hoặc dịch vụ trong tương lai hoặc cải thiện việc cung ứng dịch vụ thay vì làm tăng doanh thu tương lai (ví dụ như hệ thống trực tuyến cho phép các công dân gia hạn giấy phép lái xe trực tuyến nhanh hơn, dẫn đến giảm chi phí nhân viên cần thiết để thực hiện chức năng này mà lại đẩy nhanh tốc độ xử lý công việc).

Ghi nhận và xác định giá trị

26. Việc ghi nhận một khoản mục là tài sản vô hình đòi hỏi đơn vị phải chứng minh được rằng khoản mục đó đáp ứng được:

- (a) Định nghĩa tài sản vô hình (xem đoạn 17 đến đoạn 25); và
- (b) Tiêu chí ghi nhận tài sản (xem đoạn 28 đến đoạn 30).

Quy định này áp dụng đối với nguyên giá của tài sản được xác định tại thời điểm ghi nhận (nguyên giá trong một giao dịch trao đổi hoặc nguyên giá của tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị, hoặc giá trị hợp lý của một tài sản vô hình được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi) và các chi phí phát sinh sau đó để bổ sung, thay thế hoặc phục vụ nó.

26A. Đoạn 32 đến đoạn 39 nói về việc áp dụng các tiêu chí ghi nhận đối với các tài sản vô hình được mua riêng biệt, và đoạn 39A đến đoạn 41 nói về việc áp dụng các tiêu chí ghi nhận đối với tài sản vô hình hình thành từ việc hợp nhất khu vực công. Đoạn 42-43 nói về việc xác định giá trị ban đầu của tài sản vô hình có được thông qua các giao dịch không trao đổi, đoạn 44-45 nói về trao đổi tài sản vô hình, và đoạn 46 đến đoạn 48 nói về việc ghi nhận lợi thế thương mại được tạo ra từ nội bộ đơn vị. Đoạn 49 đến đoạn 65 nói về việc ghi nhận ban đầu và xác định giá trị tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị.

27. Trong nhiều trường hợp, tài sản vô hình có tính chất không thể bổ sung hoặc thay thế một phần. Do vậy, phần lớn các chi phí phát sinh sau ghi nhận tài sản vô hình thường nhằm duy trì lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với tài sản đó thay vì đáp ứng định nghĩa tài sản vô hình và các tiêu chí ghi nhận tài sản trong chuẩn mực này. Ngoài ra, việc tính các chi phí phát sinh sau ghi nhận cho một tài sản vô hình cụ thể một cách trực tiếp thường khó khăn hơn là tính cho toàn hoạt động của đơn vị. Bởi vậy, rất hiếm khi các chi phí phát sinh sau ghi nhận ban đầu một tài sản vô hình được mua hoặc được tạo ra từ nội bộ đơn vị được ghi nhận vào giá trị tài sản. Theo yêu cầu của đoạn 61, các chi phí phát sinh sau này đối với nhãn hiệu hàng hóa, nhãn sách, tiêu đề xuất bản, danh sách khách hàng sử dụng dịch vụ, và các hạng mục có tính chất tương tự (được mua từ bên ngoài hay được tạo ra trong nội bộ đơn vị) luôn được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ phát sinh. Điều này là do không thể phân biệt các khoản chi này với các khoản chi khác trong hoạt động của đơn vị.

28. **Một tài sản vô hình được ghi nhận khi và chỉ khi:**

- (a) Đơn vị có khả năng thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó; và
- (b) Nguyên giá hoặc giá trị hợp lý của tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy¹.

29. Đơn vị phải đánh giá khả năng thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản bằng cách sử dụng các giả định hợp lý và có cơ sở thể hiện ước tính tốt nhất của ban lãnh đạo về các điều kiện kinh tế sẽ tồn tại trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó.
30. Đơn vị cần sử dụng xét đoán để đánh giá mức độ chắc chắn của việc thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản trên cơ sở của những bằng chứng sẵn có tại thời điểm ghi nhận ban đầu, trong đó các bằng chứng từ bên ngoài có tính quan trọng hơn.
31. Một tài sản vô hình được xác định giá trị ban đầu theo nguyên giá phù hợp với quy định tại đoạn 32 đến đoạn 43. Trong trường hợp tài sản được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi, nguyên giá tại thời điểm tiếp nhận được xác định bằng giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.

Mua tài sản riêng biệt

32. Thông thường, mức giá mà đơn vị chi trả để mua một tài sản vô hình riêng biệt sẽ phản ánh các kỳ vọng về khả năng đơn vị thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó. Nói cách khác, đơn vị mong đợi sẽ thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, ngay cả khi không chắc chắn về thời gian và giá trị lợi ích thu được. Do vậy, tiêu chí ghi nhận về tính chắc chắn trong đoạn 28(a) phải được thỏa mãn khi mua riêng tài sản vô hình.
33. Ngoài ra, nguyên giá của một tài sản mua riêng biệt thường được xác định một cách đáng tin cậy. Đặc biệt điều này càng thấy rõ khi tài sản được mua bằng tiền mặt hoặc các tài sản tiền tệ khác.
34. Nguyên giá của một tài sản mua riêng biệt bao gồm:
- (a) Giá mua tài sản, bao gồm bao gồm thuế nhập khẩu và các loại thuế khi mua tài sản không được hoàn lại, sau khi đã trừ các khoản giảm giá và chiết khấu thương mại; và
 - (b) Các chi phí liên quan trực tiếp đến việc chuẩn bị cho tài sản sẵn sàng sử dụng theo ý định của ban lãnh đạo đơn vị.
35. Các ví dụ về các chi phí trực tiếp đối với tài sản là:
- (a) Chi phí nhân công (như được định nghĩa trong IPSAS 39) phát sinh trực

¹ Thông tin đáng tin cậy khi không có sai sót và sai lệch trọng yếu, và người sử dụng có thể dựa vào thông tin này để diễn tả một cách trung thực những gì thông tin đó mô tả hoặc dự kiến mô tả một cách hợp lý. Đoạn BC16 của IPSAS 1 trình bày phương pháp chuyển tiếp có giải thích mức độ tin cậy.

tiếp liên quan đến việc đưa tài sản đến trạng thái sẵn sàng hoạt động;

- (b) Chi phí chuyên gia phát sinh trực tiếp liên quan đến việc đưa tài sản đến trạng thái hoạt động; và
- (c) Chi phí chạy thử để kiểm tra liệu tài sản đã hoạt động tốt hay chưa.

36. Ví dụ về các khoản chi phí không nằm trong nguyên giá của một tài sản vô hình là:

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

37. Việc ghi nhận chi phí vào giá trị còn lại của một tài sản vô hình phải dừng lại khi tài sản đã ở trạng thái cần thiết sẵn sàng hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo. Do đó, các chi phí phát sinh khi sử dụng hoặc tái khai thác tài sản không được tính vào giá trị của tài sản đó. Ví dụ như các chi phí sau đây không được bao gồm trong giá trị còn lại của một tài sản vô hình:

- (a) Các chi phí phát sinh khi một tài sản đã có khả năng hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo nhưng chưa đưa vào sử dụng; và
- (b) Các khoản lỗ hoạt động ban đầu, ví dụ như các khoản phát sinh trong giai đoạn xây dựng nhu cầu đối với sản phẩm của một tài sản mới.

38. Một số hoạt động phát sinh gắn liền với việc phát triển một tài sản vô hình, nhưng không nhất thiết phải đưa tài sản đó đến trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo. Các hoạt động ngẫu nhiên này có thể phát sinh trước hoặc trong quá trình phát triển tài sản. Vì các hoạt động này không nhất thiết phải đưa tài sản đến trạng thái sẵn sàng hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo, doanh thu và chi phí liên quan của các hoạt động này được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ, và được phân loại thành doanh thu và chi phí tương ứng.

39. Nếu tài sản được thanh toán theo phương thức trả chậm thì nguyên giá của tài sản là giá mua tương đương bằng tiền của tài sản đó nếu trả ngay. Chênh lệch giữa giá mua tương đương bằng tiền nếu trả ngay và tổng số tiền thanh toán theo phương thức trả chậm được ghi nhận là chi phí lãi vay trong thời gian trả chậm, trừ khi số tiền lãi này được ghi nhận vào giá trị tài sản phù hợp với phương pháp vốn hóa được chấp nhận theo quy định trong IPSAS 5, *Chi phí đi vay*.

Mua tài sản vô hình như một phần của việc mua lại (hợp tác trong lĩnh vực công)

39A. Theo IPSAS 40, nếu một tài sản vô hình có được từ việc mua lại, nguyên giá của tài sản vô hình đó là giá trị hợp lý của tài sản đó vào ngày mua. Giá trị hợp lý của tài sản vô hình sẽ phản ánh những kỳ vọng của các bên tham gia thị trường tại ngày mua về khả năng có thể thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm

tàng do tài sản đó đem lại cho đơn vị. Nói cách khác, đơn vị dự tính sẽ thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng ngay cả khi chưa có sự chắc chắn về thời gian nhận được hoặc giá trị của nguồn thu đó. Do vậy tài sản vô hình có được từ việc mua lại luôn được coi là thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận dựa trên mức độ chắc chắn trong đoạn 28(a). Trường hợp nếu một tài sản có được từ việc mua lại là một tài sản riêng biệt hoặc phát sinh từ các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền khác theo pháp luật), đơn vị sẽ có đủ thông tin để xác định giá trị hợp lý của tài sản một cách đáng tin cậy. Do đó, tài sản vô hình có được từ việc mua lại luôn được coi là thỏa mãn tiêu chuẩn về việc xác định giá trị một cách đáng tin cậy trong đoạn 28(b).

39B. Theo Chuẩn mực này và IPSAS 40, tại ngày mua lại, bên mua ghi nhận tài sản vô hình từ hoạt động mua lại tách biệt với lợi thế thương mại, không phân biệt liệu tài sản này đã được bên bán ghi nhận trước thời điểm mua lại hay chưa. Điều này có nghĩa là bên mua ghi nhận dự án đang trong quá trình nghiên cứu và triển khai của bên bán, tách biệt với lợi thế thương mại, nếu dự án đó thỏa mãn định nghĩa về tài sản vô hình. Một dự án đang trong quá trình nghiên cứu và triển khai của bên bán thỏa mãn định nghĩa về tài sản vô hình khi:

- (a) Thỏa mãn định nghĩa về tài sản; và
- (b) Có thể xác định được, tức là tài sản đó là tài sản riêng biệt hoặc phát sinh từ các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền khác theo pháp luật).

Tài sản vô hình có được từ việc mua lại (hợp tác trong lĩnh vực công)

39C. Trường hợp một tài sản vô hình có được từ việc mua lại là tài sản có thể tách riêng biệt hoặc phát sinh từ các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền khác theo pháp luật), đơn vị sẽ có đủ thông tin để xác định giá trị hợp lý của tài sản một cách đáng tin cậy. Khi đó, trường hợp sử dụng các ước tính để xác định giá trị hợp lý của tài sản vô hình, có thể có nhiều kết quả với các xác suất khác nhau, dẫn đến tính không chắc chắn trong việc xác định giá trị hợp lý của tài sản đó.

39D. Một tài sản vô hình có được từ việc mua lại có thể là một tài sản có thể tách riêng biệt, nhưng chỉ khi kết hợp với một thỏa thuận ràng buộc có liên quan, thì tài sản hoặc nợ phải trả có thể xác định được. Trong những trường hợp như vậy, bên mua sẽ ghi nhận tài sản vô hình tách biệt với lợi thế thương mại, nhưng cùng với khoản mục có liên quan.

39E. Bên mua có thể ghi nhận một nhóm các tài sản vô hình bổ sung là một tài sản đơn lẻ với điều kiện các tài sản riêng biệt có thời gian sử dụng hữu ích giống nhau. Ví dụ, các thuật ngữ “thương hiệu (brand)” và “tên thương hiệu (brand name)” thường được sử dụng như các từ đồng nghĩa với nhãn hiệu (trademarks) và các nhãn hiệu khác. Tuy nhiên, các thuật ngữ trước đây là các thuật ngữ marketing chung thường được sử dụng để chỉ một nhóm các tài sản bổ sung như một thương hiệu (hoặc nhãn hiệu dịch vụ) và tên thương mại, công thức nấu ăn và công nghệ

liên quan đến thương hiệu đó.

Chi phí phát sinh sau khi mua lại Dự án nghiên cứu và phát triển đang triển khai

40. Chi phí nghiên cứu hoặc phát triển:

(a) **Liên quan đến một dự án nghiên cứu hoặc phát triển đang triển khai được mua riêng biệt hoặc từ giao dịch mua lại và được ghi nhận là một tài sản vô hình; và**

(b) **Phát sinh sau ngày mua lại dự án đó;**

sẽ được hạch toán theo quy định tại đoạn 52 đến đoạn 60.

41. Việc áp dụng các quy định tại đoạn 52 đến đoạn 60 có nghĩa là các chi phí phát sinh sau này đối với một dự án nghiên cứu hoặc phát triển đang triển khai được mua riêng biệt hoặc từ giao dịch mua lại và ghi nhận là tài sản vô hình được hạch toán như sau:

(a) Được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh nếu đó là chi phí nghiên cứu;

(b) Được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh nếu đó là chi phí phát triển không đáp ứng tiêu chuẩn ghi nhận tài sản vô hình theo đoạn 55; và

(c) Tính vào giá trị còn lại của dự án nghiên cứu hoặc phát triển đã mua nếu đó là chi phí phát triển đáp ứng tiêu chuẩn ghi nhận tài sản vô hình theo đoạn 55.

Tài sản vô hình tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi

42. Trong một số trường hợp, một tài sản vô hình có thể được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi. Điều này có thể xảy ra khi một đơn vị trong lĩnh vực công khác chuyển giao tài sản vô hình cho đơn vị trong một giao dịch không trao đổi, ví dụ như quyền hạ cánh ở sân bay, giấy phép hoạt động trạm phát thanh hay vô tuyến truyền hình, giấy phép nhập khẩu hoặc quyền tiếp cận các nguồn lực hạn chế khác. Một công dân với tư cách cá nhân, ví dụ như một người đoạt giải Nobel, có thể di chúc để lại các tài liệu cá nhân của người đó, bao gồm quyền tác giả đối với các ấn phẩm của họ cho cơ quan lưu trữ quốc gia (là một đơn vị trong lĩnh vực công) trong một giao dịch không trao đổi.

43. Trong các trường hợp này, nguyên giá của tài sản chính là giá trị hợp lý của tài sản đó tại ngày tiếp nhận. Đối với mục đích của chuẩn mực này, và nhất quan với quy định tại đoạn 74, việc xác định giá trị khi ghi nhận một tài sản vô hình có được thông qua một giao dịch không trao đổi theo giá trị hợp lý không bao gồm việc đánh giá lại tài sản. Theo đó, các quy định về việc đánh giá lại trong đoạn 74, và các diễn giải bổ sung trong đoạn 75 đến đoạn 86 chỉ áp dụng khi đơn vị lựa chọn đánh giá lại một tài sản vô hình trong các kỳ kế toán tiếp theo.

Trao đổi tài sản

44. Đơn vị có thể có được một hoặc một số tài sản vô hình thông qua phương thức trao

đổi với một hoặc nhiều tài sản phi tiền tệ hoặc kết hợp cả tài sản tiền tệ và tài sản phi tiền tệ. Nội dung thảo luận dưới đây đơn giản chỉ đề cập đến một giao dịch trao đổi một tài sản phi tiền tệ để lấy một tài sản khác, tuy nhiên cũng áp dụng cho tất cả các giao dịch trao đổi đề cập ở câu trên. Nguyên giá của tài sản vô hình nhận được là giá trị hợp lý của tài sản đó trừ khi không thể xác định một cách đáng tin cậy giá trị hợp lý của tài sản nhận được và tài sản đem đi trao đổi. Nguyên giá của tài sản nhận về được xác định theo cách này ngay cả khi đơn vị không thể ngay lập tức ghi giảm tài sản đem đi trao đổi. Nếu không thể xác định nguyên giá của tài sản nhận về theo giá trị hợp lý thì phải xác định theo giá trị ghi sổ còn lại của tài sản đem đi trao đổi.

45. Đoạn 28(b) nêu rõ một trong những điều kiện để ghi nhận tài sản vô hình là nguyên giá của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy. Giá trị hợp lý của một tài sản vô hình trong trường hợp không tồn tại các giao dịch thị trường có thể so sánh cho tài sản đó được xác định một cách đáng tin cậy nếu như:
- (a) Các ước tính về giá trị hợp lý của tài sản đó không biến động nhiều; hoặc
 - (b) Xác suất về các ước tính khác nhau có thể được đánh giá một cách phù hợp và sử dụng để ước tính giá trị hợp lý.

Nếu đơn vị có khả năng xác định một cách đáng tin cậy giá trị hợp lý của tài sản nhận về hoặc tài sản đem đi trao đổi thì giá trị hợp lý của tài sản đem đi trao đổi được sử dụng để xác định nguyên giá của tài sản nhận về, trừ khi giá trị hợp lý của tài sản nhận về được chứng minh rõ ràng hơn.

Lợi thế thương mại tạo ra từ nội bộ đơn vị

46. **Lợi thế thương mại tạo ra từ nội bộ đơn vị không được ghi nhận là tài sản.**
47. Trong một số trường hợp, một số chi phí phát sinh nhằm tạo ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, nhưng không làm hình thành một tài sản vô hình đáp ứng các tiêu chí ghi nhận trong chuẩn mực này. Các chi phí này thường được mô tả là góp phần tạo ra lợi thế thương mại từ nội bộ đơn vị. Lợi thế thương mại tạo ra từ nội bộ đơn vị không được ghi nhận là tài sản bởi vì nó không phải là một nguồn lực có thể xác định được (nghĩa là nó không thể tách biệt cũng không phát sinh từ các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác)) do đơn vị kiểm soát và có thể xác định nguyên giá một cách đáng tin cậy.
48. Chênh lệch giữa giá trị thị trường của một đơn vị và giá trị ghi sổ của các tài sản ròng có thể xác định được của đơn vị đó tại bất kỳ thời điểm nào có thể bao hàm một loạt các nhân tố có ảnh hưởng đến giá trị của đơn vị. Tuy nhiên, các chênh lệch này không phản ánh nguyên giá của các tài sản vô hình do đơn vị kiểm soát.

Tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị

49. Đôi khi khó có thể đánh giá liệu một tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị có đáp ứng các tiêu chí ghi nhận hay không vì các vướng mắc trong việc:

- (a) Khó xác định xem một tài sản cụ thể sẽ mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng hay không và khi nào có thể tạo ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đó; và
- (b) Khó xác định nguyên giá của tài sản một cách đáng tin cậy. Trong một số trường hợp, chi phí tạo ra một tài sản vô hình trong nội bộ đơn vị không thể tách riêng với chi phí để duy trì hoặc tăng cường lợi thế thương mại nội bộ hoặc để duy trì hoạt động hàng ngày của đơn vị.

Do vậy, ngoài việc tuân thủ với các quy định chung về ghi nhận và xác định giá trị ban đầu của một tài sản vô hình, đơn vị phải áp dụng các yêu cầu và hướng dẫn trong các đoạn 50 đến đoạn 60 đối với tất cả các tài sản vô hình tạo ra trong nội bộ đơn vị.

50. Để đánh giá liệu một tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ đơn vị có đáp ứng các tiêu chí ghi nhận hay không, đơn vị phải phân loại quá trình hình thành tài sản thành các giai đoạn sau:

- (a) Giai đoạn nghiên cứu; và
- (b) Giai đoạn phát triển.

Mặc dù các thuật ngữ “nghiên cứu” và “phát triển” đã được định nghĩa, nhưng các thuật ngữ “giai đoạn nghiên cứu” và “giai đoạn phát triển” có ý nghĩa rộng hơn trong mục đích của chuẩn mực này.

51. Nếu đơn vị không thể tách riêng giai đoạn nghiên cứu và giai đoạn phát triển của một dự án nội bộ nhằm tạo ra một tài sản vô hình, đơn vị phải hạch toán các khoản chi cho dự án đó vào chi phí trong kỳ như là chi phí của giai đoạn nghiên cứu.

Giai đoạn nghiên cứu

52. **Tài sản vô hình phát sinh từ nghiên cứu (hoặc từ giai đoạn nghiên cứu của một dự án nội bộ) không được ghi nhận. Các khoản chi cho nghiên cứu (hoặc cho giai đoạn nghiên cứu của một dự án nội bộ) được ghi nhận là chi phí trong kỳ ngay khi phát sinh.**

53. Trong giai đoạn nghiên cứu của một dự án nội bộ, đơn vị không thể chứng minh rằng tài sản vô hình tồn tại trong giai đoạn này có thể đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Do vậy, các khoản chi trong giai đoạn này được ghi nhận là chi phí trong kỳ ngay khi phát sinh.

54. Các ví dụ về hoạt động nghiên cứu là:

- (a) Các hoạt động nhằm đạt được những tri thức mới;
- (b) Tìm kiếm, đánh giá và lựa chọn hoặc áp dụng những khám phá có được từ quá trình nghiên cứu hoặc các kiến thức khác;
- (c) Tìm kiếm vật liệu, thiết bị, sản phẩm, quy trình, hệ thống hoặc dịch vụ mới; và

- (d) Xây dựng, thiết kế, đánh giá và lựa chọn những giải pháp thay thế khả thi cho vật liệu, thiết bị, sản phẩm, quy trình, hệ thống hoặc dịch vụ mới hoặc cải tiến từ những thứ hiện có.

Giai đoạn phát triển

55. **Một tài sản vô hình phát sinh từ hoạt động phát triển (hoặc từ giai đoạn phát triển của một dự án nội bộ) được ghi nhận khi và chỉ khi đơn vị có thể đáp ứng được tất cả những điều kiện sau:**

- (a) **Tính khả thi về mặt kỹ thuật của việc hoàn thành tài sản vô hình để tài sản có thể sẵn sàng sử dụng hoặc đem bán;**
- (b) **Ý định hoàn thành tài sản vô hình và sử dụng hoặc đem bán;**
- (c) **Khả năng sử dụng hoặc bán tài sản vô hình đó;**
- (d) **Cách thức tài sản vô hình sẽ tạo ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Ngoài ra, đơn vị có thể chứng minh được sự hiện hữu của thị trường của sản phẩm từ tài sản hay thị trường của chính tài sản đó, hoặc khả năng sử dụng tài sản trong nội bộ, và tính hữu ích của tài sản vô hình đó;**
- (e) **Sự sẵn có của các nguồn lực về mặt kỹ thuật, tài chính và các nguồn lực khác để hoàn thành hoạt động phát triển và sử dụng hoặc bán tài sản vô hình đó; và**
- (f) **Khả năng xác định một cách đáng tin cậy các chi phí góp phần tạo nên tài sản vô hình đó trong thời gian phát triển.**

56. Trong một số trường hợp, trong giai đoạn phát triển của một dự án nội bộ, đơn vị có thể xác định một tài sản vô hình và chứng minh rằng tài sản đó sẽ mang lại lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng. Điều này là do giai đoạn phát triển của một dự án có nhiều tiến bộ hơn giai đoạn nghiên cứu.

57. Các ví dụ về hoạt động phát triển là:

- (a) Tìm kiếm, xây dựng hoặc sản xuất hoặc áp dụng thử nghiệm các mô hình hoặc vật mẫu;
- (b) Thiết kế công cụ, đồ gá lắp, khuôn mẫu, đồ nhộm theo công nghệ mới;
- (c) Thiết kế, xây dựng và hoạt động một nhà máy thử nghiệm hoặc cơ sở thử nghiệm chưa có quy mô khả thi về mặt kinh tế để đưa vào sản xuất thương mại hay sử dụng trong việc cung cấp dịch vụ;
- (d) Thiết kế, xây dựng và thử nghiệm giải pháp thay thế khả thi đã được lựa chọn cho vật liệu, thiết bị, sản phẩm, quy trình, hệ thống hoặc dịch vụ mới hoặc cải tiến từ những thứ hiện có; và
- (e) Chi phí website và chi phí phát triển phần mềm.

58. Để chứng minh cách thức một tài sản vô hình sẽ mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng, đơn vị phải đánh giá lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng bằng cách sử dụng các nguyên tắc trong IPSAS 21, *Suy giảm giá trị của các tài sản không tạo tiền* hoặc IPSAS 26, *Suy giảm giá trị của các tài sản tạo tiền* khi phù hợp. Nếu tài sản sẽ chỉ mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khi được sử dụng kết hợp với các tài sản khác, đơn vị áp dụng khái niệm các đơn vị tạo tiền trong IPSAS 26.
59. Sự sẵn có của các nguồn lực cần thiết để hoàn thành, sử dụng và thu được lợi ích từ một tài sản vô hình có thể được chứng minh bằng cách, ví dụ như một bản kế hoạch hoạt động trong đó chỉ ra các nguồn lực về mặt kỹ thuật, tài chính và các nguồn lực khác cần thiết và khả năng đảm bảo các nguồn lực này của đơn vị. Trong một số trường hợp, đơn vị có thể chứng minh sự sẵn có của nguồn tài chính từ bên ngoài bằng cách thu thập một thư bày tỏ ý định sẵn sàng tài trợ cho dự án từ nhà tài trợ hoặc từ bên cho vay.
60. Hệ thống quản lý và theo dõi chi phí của đơn vị thường có thể xác định một cách đáng tin cậy chi phí tạo ra một tài sản vô hình nội bộ, ví dụ như chi phí lương nhân viên và các chi phí khác như chi phí xây dựng logo, xin cấp bản quyền, giấy phép hoặc chi phí phát triển phần mềm máy tính.
61. **Nhãn hàng, đầu báo, đề mục xuất bản, danh sách người sử dụng dịch vụ và các hạng mục tương tự được tạo ra từ nội bộ đơn vị sẽ không được ghi nhận là tài sản vô hình.**
62. Các khoản chi cho nhãn hàng, đầu báo, đề mục xuất bản, danh sách người sử dụng dịch vụ và các hạng mục tương tự được tạo ra từ nội bộ đơn vị không thể được phân biệt với các chi phí hoạt động chung của toàn đơn vị. Do vậy, các khoản chi này không được ghi nhận là tài sản vô hình.

Nguyên giá của tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị

63. Nguyên giá của một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị theo quy định tại đoạn 21 là tổng các chi phí phát sinh kể từ ngày tài sản vô hình đáp ứng các tiêu chí ghi nhận trong đoạn 28, 29, và 55. Đoạn 70 không cho phép ghi nhận lại vào nguyên giá tài sản vô hình các khoản chi trước đây đã được tính vào chi phí.
64. Nguyên giá của một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị bao gồm tất cả các chi phí trực tiếp cần thiết để tạo ra, sản xuất và chuẩn bị đưa tài sản đến trạng thái có thể hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo. Các ví dụ về chi phí trực tiếp tạo ra tài sản bao gồm:
- (a) Chi phí nguyên liệu và dịch vụ được sử dụng hoặc tiêu hao trong quá trình tạo ra tài sản vô hình;
 - (b) Chi phí cho phúc lợi người lao động (như được định nghĩa trong IPSAS 39) phát sinh từ việc tạo ra tài sản vô hình;
 - (c) Lệ phí đăng ký quyền pháp lý; và

- (d) Chi phí khấu hao bằng sáng chế và giấy phép sử dụng để tạo ra tài sản vô hình.

IPSAS 5 đề ra các tiêu chí cho phép ghi nhận chi phí lãi vay vào nguyên giá của tài sản.

65. Các khoản chi phí sau đây không được ghi nhận vào nguyên giá của một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị:
- (a) Chi phí quản lý, bán hàng và các chi phí chung khác, trừ khi các chi phí này có liên quan trực tiếp đến việc chuẩn bị đưa tài sản vào trạng thái có thể sử dụng;
 - (b) Sự yếu kém có thể xác định được hoặc những thâm hụt trong hoạt động ban đầu xảy ra trước khi tài sản đạt được mức độ hoạt động theo kế hoạch; và
 - (c) Chi phí đào tạo nhân viên để có thể sử dụng tài sản.

Ghi nhận chi phí

66. **Chi phí cho một khoản mục vô hình sẽ được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh trừ khi:**
- (a) **Khoản chi phí này hình thành nên nguyên giá của tài sản vô hình đáp ứng được các tiêu chí ghi nhận (xem đoạn 26 đến đoạn 65); hoặc**
 - (b) **Một khoản mục có được từ việc mua lại và không thể ghi nhận là tài sản vô hình. Trong trường hợp đó, các chi phí đó hình thành một bộ phận của lợi thế thương mại tại ngày mua lại (xem IPSAS 40).**
67. Trong một số trường hợp, chi phí phát sinh nhằm mang lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho một đơn vị, nhưng không có tài sản vô hình hoặc tài sản khác được mua lại hoặc tạo ra được ghi nhận. Trong trường hợp tiêu dùng hàng hóa, đơn vị ghi nhận khoản chi đó là chi phí khi đơn vị có quyền tiếp cận hàng hóa đó. Trong trường hợp tiêu dùng dịch vụ, đơn vị ghi nhận khoản chi đó là chi phí khi nhận được dịch vụ. Ví dụ, chi phí nghiên cứu được ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh (xem đoạn 52), trừ khi được mua như một phần của việc mua lại. Một số ví dụ khác về các khoản chi được ghi nhận vào chi phí ngay khi phát sinh là:
- (a) Các khoản chi cho các hoạt động ban đầu (chi phí ban đầu), trừ khi các khoản chi này được bao gồm trong nguyên giá của một bất động sản, nhà xưởng và thiết bị theo IPSAS 17. Chi phí ban đầu có thể bao gồm chi phí thành lập như chi phí luật sư, chi phí thư ký phát sinh trong quá trình thành lập đơn vị, chi phí mở một cơ sở mới hoặc một hoạt động mới (chi phí trước thành lập), hoặc chi phí bắt đầu một hoạt động mới hoặc giới thiệu sản phẩm hoặc quy trình mới (chi phí trước hoạt động);
 - (b) Chi phí cho các hoạt động đào tạo;
 - (c) Chi phí cho các hoạt động quảng cáo và khuyến mãi (bao gồm chi phí gửi

tờ rơi và tài liệu giới thiệu qua bưu điện); và

(d) Chi phí di chuyển địa điểm hoặc tái cơ cấu một phần hoặc toàn bộ đơn vị.

68. Đơn vị có quyền tiếp cận hàng hóa khi sở hữu chúng. Tương tự như vậy, đơn vị có quyền tiếp cận hàng hóa khi hàng hóa được nhà cung cấp xây dựng theo hợp đồng xây dựng và đơn vị có quyền yêu cầu bàn giao khi thanh toán. Dịch vụ được tiếp nhận khi chúng được thực hiện bởi nhà cung cấp theo hợp đồng dịch vụ để cung ứng cho đơn vị chứ không phải khi đơn vị sử dụng dịch vụ đó để cung cấp các dịch vụ khác, ví dụ như để cung cấp thông tin về dịch vụ đến những người sử dụng dịch vụ.
69. Đoạn 66 không ngăn cấm đơn vị ghi nhận một khoản trả trước là tài sản khi việc thanh toán được thực hiện trước khi đơn vị có quyền tiếp cận hàng hóa. Tương tự như vậy, đoạn 66 không ngăn cấm đơn vị ghi nhận một khoản trả trước là tài sản khi việc thanh toán được thực hiện trước khi đơn vị nhận được các dịch vụ đó.

Chi phí phát sinh trước đây không được ghi nhận là tài sản

70. Chi phí cho một khoản mục vô hình đã được ghi nhận ban đầu là chi phí theo quy định của chuẩn mực này sẽ không được ghi nhận lại vào nguyên giá của tài sản vô hình sau này.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

71. Đơn vị có thể lựa chọn chính sách kế toán theo mô hình giá gốc quy định tại đoạn 73 hoặc mô hình đánh giá lại quy định tại đoạn 74. Nếu một tài sản vô hình được kế toán theo mô hình đánh giá lại, thì cả nhóm tài sản vô hình cũng phải được kế toán theo cùng một mô hình đó, trừ khi không có thị trường hoạt động cho các tài sản này.
72. Một nhóm tài sản vô hình là một tập hợp các tài sản có cùng tính chất và chức năng trong hoạt động của một đơn vị. Các tài sản trong cùng một nhóm phải được đánh giá lại đồng thời để tránh tình trạng chỉ đánh giá một số tài sản nhất định và kết quả là số liệu được trình bày trên báo cáo tài chính là một hỗn hợp các nguyên giá và giá trị tại các thời điểm khác nhau.

Mô hình giá gốc

73. Sau khi được ghi nhận, một tài sản vô hình được phản ánh theo nguyên giá trừ đi khấu hao lũy kế và lỗ lũy kế do suy giảm giá trị.

Mô hình đánh giá lại

74. Sau khi được ghi nhận ban đầu, một tài sản vô hình được phản ánh theo giá trị đánh giá lại, chính là giá trị hợp lý tại ngày đánh giá lại trừ đi khấu hao lũy kế sau đó. Để đánh giá lại tài sản theo chuẩn mực này thì giá trị hợp lý phải được xác định bằng cách tham khảo trên một thị trường hoạt động. Việc đánh giá lại phải được thực hiện đều đặn để đảm bảo giá trị còn lại của

tài sản không khác biệt trọng yếu so với giá trị hợp lý tại ngày lập báo cáo.

75. Mô hình đánh giá lại không cho phép:
- (a) Đánh giá lại các tài sản vô hình trước đây không được ghi nhận là tài sản; hoặc
 - (b) Ghi nhận ban đầu một tài sản theo giá trị khác với nguyên giá.
76. Mô hình đánh giá lại được áp dụng sau khi một tài sản đã được ghi nhận ban đầu theo nguyên giá. Tuy nhiên, nếu chỉ một phần chi phí của tài sản vô hình được ghi nhận là tài sản vì tài sản vô hình đó không đáp ứng tiêu chí ghi nhận cho đến khi quá trình hoàn thành (xem đoạn 63) thì có thể áp dụng mô hình đánh giá lại cho toàn bộ tài sản. Ngoài ra, mô hình đánh giá lại có thể được áp dụng cho những tài sản vô hình nhận được thông qua một giao dịch không trao đổi (xem đoạn 42–43).
77. Thông thường thị trường hoạt động cho một tài sản vô hình là không phổ biến, mặc dù có thể xảy ra. Ví dụ như tại một số quốc gia, có thể tồn tại thị trường hoạt động đối với một số tài sản vô hình đồng nhất tự do chuyển nhượng như các loại giấy phép hoặc quota sản xuất mà đơn vị đã mua lại từ đơn vị khác. Tuy nhiên, không tồn tại thị trường hoạt động đối với nhãn hàng hóa, đầu báo, quyền phát hành nhạc và phim, bằng sáng chế, hoặc thương hiệu bởi vì các tài sản này là duy nhất. Ngoài ra, mặc dù tài sản vô hình được mua bán nhưng các giao dịch và hợp đồng giữa người mua và người bán là tương đối không thường xuyên. Vì các lý do này, mức giá đã trả cho một tài sản có thể không cung cấp đủ bằng chứng về giá trị hợp lý của một tài sản khác. Hơn nữa, mức giá cũng thường không được công khai rộng rãi.
78. Tần suất đánh giá lại phụ thuộc vào sự biến đổi trong giá trị hợp lý của tài sản vô hình được đánh giá. Khi giá trị hợp lý của tài sản được đánh giá lại thay đổi đáng kể so với giá trị ghi sổ còn lại thì đơn vị cần phải thực hiện một đợt đánh giá lại mới. Một số tài sản vô hình có giá trị hợp lý thay đổi đáng kể và thường xuyên phải được đánh giá lại hàng năm. Việc đánh giá lại thường xuyên là không cần thiết đối với các tài sản vô hình có giá trị hợp lý thay đổi không đáng kể.
79. Khi một tài sản vô hình được đánh giá lại, giá trị còn lại của tài sản đó được điều chỉnh theo giá trị đánh giá lại. Tại ngày đánh giá lại, tài sản được xử lý theo một trong các cách sau:
- (a) Giá trị còn lại gộp được điều chỉnh theo cách phù hợp với việc đánh giá lại giá trị còn lại của tài sản. Ví dụ, giá trị còn lại gộp có thể được tính lại bằng cách tham khảo dữ liệu thị trường có thể quan sát được hoặc có thể được tính lại theo tỷ lệ với sự thay đổi của giá trị còn lại. Khấu hao lũy kế tại ngày đánh giá lại được điều chỉnh bằng với chênh lệch giữa giá trị còn lại gộp và giá trị còn lại của tài sản sau khi ghi nhận lỗ lũy kế do suy giảm giá trị tài sản; hoặc

(b) Khấu hao lũy kế được trừ vào giá trị còn lại gộp.

Giá trị điều chỉnh của khấu hao lũy kế tạo thành một phần của việc tăng hoặc giảm giá trị còn lại được ghi nhận phù hợp với đoạn 84 và 85.

80. **Nếu không thể đánh giá lại một tài sản vô hình trong một nhóm tài sản vô hình được đánh giá lại vì không tồn tại thị trường hoạt động cho tài sản đó, thì tài sản được ghi nhận theo nguyên giá trừ đi lỗ do suy giảm giá trị và khấu hao lũy kế.**
81. **Nếu không thể tiếp tục xác định giá trị hợp lý của một tài sản vô hình được đánh giá lại bằng cách tham khảo trên một thị trường hoạt động thì giá trị còn lại của tài sản đó sẽ là giá trị tại ngày đánh giá lại gần nhất bằng cách tham khảo trên một thị trường hoạt động trừ đi khấu hao lũy kế và lỗ lũy kế do suy giảm giá trị từ thời điểm đó đến hiện tại.**
82. Thực tế không còn tồn tại một thị trường hoạt động cho tài sản được đánh giá lại là dấu hiệu cho thấy tài sản có thể đã bị suy giảm giá trị và cần phải được kiểm tra theo quy định tại IPSAS 21 hoặc IPSAS 26.
83. Nếu giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định được bằng cách tham khảo trên một thị trường hoạt động tại thời điểm xác định giá trị sau khi ghi nhận ban đầu, thì có thể áp dụng mô hình đánh giá lại cho tài sản đó kể từ thời điểm đó.
84. **Nếu giá trị còn lại của một nhóm tài sản vô hình tăng lên do đánh giá lại, phần chênh lệch đánh giá tăng được ghi Có trực tiếp vào mục thặng dư do đánh giá lại tài sản. Tuy nhiên, phần chênh lệch đánh giá tăng cần được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt tối đa bằng số chênh lệch đánh giá giảm của cùng nhóm tài sản trước đây đã ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt.**
85. **Nếu giá trị còn lại của một nhóm tài sản vô hình giảm xuống do đánh giá lại, phần chênh lệch đánh giá giảm phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt. Tuy nhiên, phần chênh lệch đánh giá giảm cần được ghi nợ trực tiếp vào mục thặng dư do đánh giá lại tài sản tối đa bằng số dư có hiện tại của mục này tương ứng với cùng nhóm tài sản đó. Số chênh lệch đánh giá giảm được ghi trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu làm giảm số dư lũy kế của mục thặng dư do đánh giá lại tài sản.**
86. Phần thặng dư lũy kế từ chênh lệch đánh giá lại tài sản được trình bày trong mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu có thể được chuyển thẳng sang mục thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế khi thặng dư được thực hiện. Toàn bộ thặng dư có thể được thực hiện khi tài sản chấm dứt hoạt động hoặc bị thanh lý. Tuy nhiên, một số khoản thặng dư từ chênh lệch đánh giá lại tài sản có thể được thực hiện khi các tài sản vẫn được sử dụng. Trong trường hợp đó, số thặng dư được thực hiện chính là phần chênh lệch giữa số khấu hao tính trên cơ sở giá trị còn lại được đánh giá lại của tài sản và số khấu hao của tài sản lẽ ra được ghi nhận theo phương pháp giá gốc. Việc chuyển các khoản chênh lệch do đánh giá lại tài sản từ mục thặng dư do đánh giá lại sang mục thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế không được phản ánh qua báo cáo tình

hình hoạt động.

Thời gian sử dụng hữu ích

87. **Đơn vị phải đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình là hữu hạn hay không xác định thời hạn, nếu hữu hạn thì phải đánh giá độ dài thời gian, hoặc số lượng sản phẩm hoặc các đơn vị đo lường tương tự của thời gian sử dụng hữu ích đó. Một tài sản vô hình được coi là có thời gian sử dụng không xác định thời hạn khi dựa vào việc phân tích tất cả các yếu tố liên quan cho thấy không có giới hạn có thể dự đoán được về khoảng thời gian mà tài sản dự kiến có thể tạo ra các luồng tiền vào, hoặc cung cấp dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị.**
88. Việc kế toán tài sản vô hình dựa vào thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó. Một tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn sẽ được trích khấu hao (xem đoạn 96 đến đoạn 105), và một tài sản vô hình có thời gian sử dụng không xác định thời hạn sẽ không được trích khấu hao (xem đoạn 106 đến đoạn 109). Các ví dụ minh họa kèm theo chuẩn mực này minh họa cho việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản vô hình khác nhau, và phương pháp kế toán cho những tài sản này căn cứ vào thời gian sử dụng hữu ích của chúng.
89. Cần phải xem xét nhiều yếu tố trong việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình, bao gồm:
- (a) Mức độ sử dụng tài sản dự kiến của đơn vị và liệu tài sản có được quản lý một cách hiệu quả bởi ban lãnh đạo hay không;
 - (b) Vòng đời sản phẩm đặc trưng của tài sản và các thông tin về ước tính thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản tương tự được sử dụng theo cách thức tương tự;
 - (c) Sự lạc hậu về mặt kỹ thuật, công nghệ, thương mại hoặc lạc hậu trên các khía cạnh khác;
 - (d) Sự ổn định của lĩnh vực hoạt động của tài sản và các thay đổi trong nhu cầu của thị trường đối với các sản phẩm hoặc dịch vụ đầu ra của tài sản;
 - (e) Các hoạt động dự kiến của các đối tượng cạnh tranh hoặc cạnh tranh tiềm năng;
 - (f) Mức độ chi phí bảo trì cần thiết để thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng dự kiến từ tài sản và khả năng cũng như ý định của đơn vị trong việc chi trả các khoản chi phí này;
 - (g) Thời gian kiểm soát tài sản, các hạn chế pháp lý hoặc hạn chế tương tự đối với việc sử dụng tài sản, ví dụ như thời hạn chấm dứt hợp đồng thuê; và

(h) Liệu thời gian sử dụng hữu ích của tài sản có phụ thuộc vào thời gian sử dụng hữu ích của các tài sản khác của đơn vị hay không.

90. Thuật ngữ “không xác định thời hạn” không có nghĩa là “vô hạn”. Thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình chỉ phản ánh mức độ chi phí bảo trì cần thiết để duy trì tài sản ở tình trạng hoạt động tiêu chuẩn theo đánh giá tại thời điểm ước tính thời gian sử dụng hữu ích của tài sản, và khả năng cũng như ý định của đơn vị trong việc chi trả các khoản chi phí này. Kết luận về thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình là không xác định thời hạn không phụ thuộc vào những khoản chi phí dự định trong tương lai vượt quá mức độ cần thiết để duy trì tài sản trong ở tình trạng hoạt động tiêu chuẩn.

91. Do sự thay đổi nhanh chóng về mặt công nghệ, phần mềm máy tính và nhiều loại tài sản vô hình khác dễ dàng trở nên lạc hậu về mặt công nghệ. Do vậy, thông thường các tài sản này có thời gian sử dụng hữu ích ngắn. Sự giảm dự kiến trong tương lai đối với giá bán của một sản phẩm được sản xuất có sử dụng một tài sản vô hình là dấu hiệu cho thấy sự lạc hậu về công nghệ hoặc thương mại của tài sản, mà do vậy, có thể phản ánh sự sụt giảm lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng có được từ tài sản.

92. Thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình có thể rất dài, thậm chí không xác định được. Những yếu tố không chắc chắn cần được xem xét để ước tính thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình một cách thận trọng, nhưng không được sử dụng để lựa chọn một thời gian sử dụng hữu ích ngắn ngủi một cách vô lý.

93. **Thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình phát sinh từ các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác) không được vượt quá thời hạn của thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác) nhưng có thể ngắn hơn, tùy thuộc vào thời gian đơn vị dự tính sử dụng tài sản. Nếu thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác) có thời hạn và có thể được gia hạn thì thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình sẽ chỉ bao gồm cả thời gian gia hạn nếu như có bằng chứng cho thấy việc gia hạn đối với đơn vị là chắc chắn và không làm phát sinh chi phí đáng kể.**

93A. **Thời gian sử dụng hữu ích của:**

(a) **Một giấy phép hoặc quyền tương tự được cấp trước đây bởi một đơn vị sang đơn vị khác cùng tham gia hợp nhất được ghi nhận bởi đơn vị sau khi hợp nhất; hoặc**

(b) **Quyền được mua lại được ghi nhận là tài sản vô hình có được từ việc mua lại**

Là thời gian còn lại của các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền khác theo pháp luật) phát sinh quyền đó và không bao

gồm thời gian gia hạn.

94. Các yếu tố kinh tế, chính trị, xã hội, pháp lý có thể có ảnh hưởng đến thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình. Các yếu tố kinh tế, chính trị, xã hội xác định khoảng thời gian mà đơn vị có thể thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Các yếu tố pháp lý có thể giới hạn khoảng thời gian mà đơn vị có quyền kiểm soát lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đó. Thời gian sử dụng hữu ích là khoảng thời gian ngắn nhất được xác định bởi các yếu tố này.
95. Sự tồn tại của các nhân tố sau đây, ngoài các nhân tố khác, chỉ ra rằng đơn vị có khả năng gia hạn các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác) mà không phát sinh chi phí đáng kể:
- (a) Có bằng chứng, có thể dựa vào kinh nghiệm, cho thấy các thỏa thuận ràng buộc (bao gồm các quyền theo hợp đồng hoặc quyền theo pháp luật khác) sẽ được gia hạn. Nếu việc gia hạn phụ thuộc vào sự chấp thuận của một bên thứ ba thì phải có bằng chứng cho thấy bên thứ ba sẽ đồng ý gia hạn;
 - (b) Có bằng chứng cho thấy tất cả các điều kiện cần thiết để gia hạn sẽ được đáp ứng; và
 - (c) Chi phí của đơn vị cho việc gia hạn là không đáng kể nếu so sánh với lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đơn vị dự kiến thu được từ việc gia hạn.

Nếu chi phí gia hạn là đáng kể nếu so sánh với lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đơn vị dự kiến thu được từ việc gia hạn thì chi phí gia hạn về bản chất là chi phí mua một tài sản vô hình mới tại ngày gia hạn.

Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn

Thời gian và phương pháp khấu hao

96. **Giá trị phải khấu hao của một tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn phải được phân bổ một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của tài sản đó. Việc trích khấu hao bắt đầu khi tài sản sẵn sàng được sử dụng, tức là khi tài sản đó đã ở địa điểm và trạng thái cần thiết để có thể hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo. Việc trích khấu hao kết thúc tại ngày tài sản bị ghi giảm. Phương pháp khấu hao phải phản ánh cách thức mà đơn vị dự tính sẽ sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản. Nếu không thể xác định được cách thức đó một cách đáng tin cậy thì đơn vị cần áp dụng phương pháp khấu hao theo đường thẳng. Chi phí khấu hao phát sinh trong mỗi kỳ phải được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó, trừ khi chuẩn mực này hoặc các chuẩn mực khác cho phép hoặc quy định chi phí khấu hao được tính vào giá trị còn lại của một tài sản khác.**
97. Có nhiều phương pháp khấu hao có thể được áp dụng để phân bổ giá trị phải khấu

hao của tài sản một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích của chúng. Các phương pháp này bao gồm khấu hao đường thẳng, khấu hao theo số dư giảm dần và khấu hao theo sản lượng. Phương pháp khấu hao áp dụng được lựa chọn dựa trên cơ sở cách thức thu được các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản và được áp dụng thống nhất qua các kỳ trừ khi có sự thay đổi trong cách thức đơn vị thu được các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng.

97A. Có một giả định bác bỏ rằng phương pháp khấu hao dựa trên doanh thu tạo ra từ một hoạt động có sử dụng tài sản vô hình là không thích hợp. Doanh thu tạo ra từ một hoạt động có sử dụng tài sản vô hình phản ánh các yếu tố không trực tiếp liên quan với việc thu được các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản vô hình. Ví dụ, doanh thu bị ảnh hưởng bởi các yếu tố đầu vào và các quá trình, hoạt động bán hàng và các thay đổi về doanh số bán hàng và giá bán. Yếu tố giá trong doanh thu có thể bị ảnh hưởng bởi lạm phát, mà yếu tố này không liên quan đến cách mà tài sản được sử dụng. Giả định này chỉ có thể được chấp thuận trong một số trường hợp hữu hạn như:

- (a) Tài sản vô hình được trình bày như một thước đo giá trị của doanh thu, như mô tả trong đoạn 97C; hoặc
- (b) Có thể chứng minh rằng doanh thu và việc thu được các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản vô hình có mối tương quan cao.

97B. Khi lựa chọn phương pháp khấu hao thích hợp theo đoạn 97, đơn vị có thể xác định các yếu tố giới hạn chiếm ưu thế vốn có trong tài sản vô hình. Ví dụ, một hợp đồng quy định quyền của đơn vị đối với việc sử dụng tài sản vô hình có thể quy định việc sử dụng tài sản vô hình của đơn vị theo số năm định trước (tức là thời gian), theo số lượng sản phẩm sản xuất được hoặc theo tổng doanh thu cố định được tạo ra. Việc xác định yếu tố giới hạn chiếm ưu thế có thể là khởi đầu cho việc xác định cơ sở khấu hao thích hợp, nhưng có thể áp dụng cơ sở khác nếu cơ sở đó phản ánh sát hơn cách thức dự tính thu được các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng.

97C. Trong trường hợp mà yếu tố giới hạn chiếm ưu thế vốn có trong tài sản vô hình là đạt được ngưỡng doanh thu, doanh thu được tạo ra có thể là cơ sở khấu hao thích hợp. Ví dụ, quyền để vận hành một con đường có thu phí có thể dựa trên tổng doanh thu cố định được tạo ra từ phí cầu đường lũy kế (ví dụ, một hợp đồng có thể cho phép vận hành một con đường thu phí đến khi mức phí lũy kế thu được từ việc vận hành con đường đạt đến mức 100 triệu đơn vị tiền tệ). Trong trường hợp mà doanh thu là yếu tố giới hạn chiếm ưu thế trong hợp đồng về việc sử dụng tài sản vô hình, doanh thu được tạo ra có thể là cơ sở thích hợp để khấu hao tài sản vô hình, với điều kiện hợp đồng phải chỉ rõ giá trị tổng doanh thu cố định để từ đó xác định giá trị khấu hao.

98. Chi phí khấu hao trong một kỳ thường được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ đó. Tuy nhiên, trong một số trường hợp, lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng gắn liền với một tài sản được đơn vị sử dụng để sản xuất ra các tài sản khác. Trong trường hợp này, chi phí khấu hao là một bộ phận cấu thành nguyên giá của một tài sản khác và được tính vào giá trị ghi sổ của tài sản đó. Ví dụ như khấu hao của một tài sản vô hình được sử dụng trong quá trình sản xuất được tính vào giá trị ghi sổ của hàng tồn kho (xem IPSAS 12).

Giá trị thanh lý có thể thu hồi

99. **Giá trị thanh lý có thể thu hồi của một tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn được coi là bằng 0, trừ khi:**
- (a) **Có cam kết của bên thứ ba về việc mua lại tài sản sau khi hết thời gian sử dụng hữu ích; hoặc**
 - (b) **Có tồn tại thị trường hoạt động cho tài sản đó, và:**
 - (i) **Giá trị thanh lý có thể xác định được bằng cách tham khảo trên thị trường này; và**
 - (ii) **Có nhiều khả năng thị trường này sẽ tồn tại tại thời điểm kết thúc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản.**
100. Giá trị phải khấu hao của một tài sản có thời gian sử dụng hữu hạn được xác định sau khi đã trừ giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản đó. Giá trị thanh lý lớn hơn 0 có nghĩa là đơn vị dự định sẽ thanh lý tài sản vô hình đó trước khi kết thúc vòng đời kinh tế của tài sản.
101. Ước tính về giá trị thanh lý có thể thu hồi của một tài sản dựa vào giá trị có thể thu hồi từ việc thanh lý tài sản đó, căn cứ vào mức giá bán sẵn có tại ngày ước tính của các tài sản tương tự đã hết thời gian sử dụng hữu ích và hoạt động trong các điều kiện tương tự như tài sản đó. Giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản cần được đánh giá lại ít nhất mỗi kỳ báo cáo. Mỗi thay đổi trong giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản được coi là thay đổi trong ước tính kế toán theo IPSAS 3, *Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót*.
102. Giá trị thanh lý có thể thu hồi của một tài sản vô hình có thể tăng đến mức bằng hoặc lớn hơn giá trị còn lại của tài sản đó. Trong trường hợp này, chi phí khấu hao bằng không, trừ khi và cho tới khi giá trị thanh lý có thể thu hồi của tài sản sau đó lại bị giảm xuống đến mức thấp hơn giá trị còn lại của tài sản đó.

Xem xét lại thời gian khấu hao và phương pháp khấu hao

103. **Thời gian và phương pháp khấu hao của một tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn phải được xem xét lại ít nhất vào mỗi kỳ báo cáo. Nếu thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản có thay đổi so với các ước tính trước đây thì thời gian khấu hao cũng phải thay đổi tương ứng. Nếu có sự thay đổi đáng kể trong cách thức sử dụng lợi ích kinh tế tương lai hay dịch vụ tiềm tàng từ tài sản của đơn vị thì phương pháp khấu hao cũng phải thay**

đổi để phù hợp với cách thức sử dụng mới này. Các thay đổi này được coi là thay đổi trong ước tính kế toán theo quy định của IPSAS 3.

104. Trong suốt vòng đời của một tài sản vô hình, đôi khi có thể rõ ràng nhận thấy rằng ước tính về thời gian sử dụng hữu ích của tài sản không còn phù hợp. Ví dụ như việc ghi nhận một khoản lỗ do suy giảm giá trị đối với tài sản có thể là dấu hiệu cho thấy thời gian khấu hao cần phải thay đổi.
105. Cách thức đơn vị thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ một tài sản vô hình có thể thay đổi theo thời gian. Ví dụ như đôi khi có thể rõ ràng nhận thấy rằng việc áp dụng phương pháp khấu hao theo số dư giảm dần phù hợp hơn phương pháp khấu hao theo đường thẳng. Một ví dụ khác là việc sử dụng các quyền được cấp trong một giấy phép có thể bị hoãn lại cho đến khi thực hiện những hoạt động khác trong kế hoạch chiến lược của đơn vị. Trong trường hợp này, đơn vị có thể chỉ thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng trong những kỳ sau đó.

Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu ích không xác định thời hạn

106. **Tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu ích không xác định thời hạn không được trích khấu hao.**
107. Theo IPSAS 21 và IPSAS 26, đơn vị phải kiểm tra sự suy giảm giá trị của các tài sản vô hình có thời gian sử dụng không xác định thời hạn hoặc các tài sản vô hình chưa sẵn sàng sử dụng bằng cách so sánh giá trị có thể thu hồi hoặc giá trị dịch vụ có thể thu hồi của tài sản đó, tùy từng trường hợp, với giá trị còn lại của tài sản:
- (a) Định kỳ hàng năm; và
 - (b) Bất cứ khi nào có dấu hiệu cho thấy tài sản vô hình có thể bị suy giảm giá trị.

Xem xét lại việc đánh giá thời gian sử dụng hữu ích

108. **Thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình không trích khấu hao phải được đánh giá lại vào mỗi kỳ báo cáo để xác định liệu các điều kiện thực tế có còn phù hợp với thời gian sử dụng không xác định thời hạn của tài sản nữa hay không. Nếu không còn phù hợp thì cần thay đổi thời gian sử dụng của tài sản từ không xác định thời hạn thành hữu hạn và hạch toán như một thay đổi trong ước tính kế toán theo hướng dẫn tại IPSAS 3.**
109. Đối với các tài sản vô hình được xác định giá trị theo mô hình giá gốc, việc xác định lại thời gian sử dụng hữu ích của tài sản từ không xác định thời hạn thành hữu hạn theo quy định tại IPSAS 21 hoặc IPSAS 26 là một dấu hiệu cho thấy tài sản có thể bị suy giảm giá trị. Do vậy, đơn vị phải kiểm tra sự suy giảm giá trị đối với tài sản bằng cách so sánh giá trị có thể thu hồi hoặc giá trị dịch vụ có thể thu hồi của tài sản đó theo quy định tại IPSAS 21 hoặc IPSAS 26, tùy từng trường hợp cụ thể, với giá trị còn lại của tài sản, và ghi nhận lỗ do suy giảm giá trị là bất kỳ chênh lệch nào giữa giá trị còn lại của tài sản cao hơn giá trị có thể thu hồi hoặc giá trị

dịch vụ có thể thu hồi của tài sản đó.

Khả năng thu hồi giá trị còn lại – Các khoản lỗ do suy giảm giá trị

110. Để xác định liệu một tài sản vô hình có bị suy giảm giá trị hay không, đơn vị phải áp dụng IPSAS 21 hoặc IPSAS 26, tùy từng trường hợp cụ thể. Các chuẩn mực này trình bày việc đơn vị đánh giá lại giá trị còn lại của tài sản, cách thức xác định giá trị có thể thu hồi hoặc giá trị dịch vụ có thể thu hồi của tài sản và khi nào thì đơn vị ghi nhận hoặc hoàn nhập giá trị khoản lỗ do suy giảm giá trị.

Chấm dứt hoạt động và thanh lý

111. **Một tài sản vô hình phải bị ghi giảm khi:**
- (a) **Thanh lý tài sản (bao gồm cả việc thanh lý thông qua một giao dịch không trao đổi); hoặc**
 - (b) **Khi không còn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng hoặc thanh lý tài sản.**
112. **Lãi hoặc lỗ phát sinh từ việc ghi giảm tài sản vô hình được xác định là chênh lệch giữa số tiền thuần thu được từ việc thanh lý, nếu có, và giá trị còn lại của tài sản. Khoản lãi hoặc lỗ này phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ khi tài sản bị ghi giảm (trừ trường hợp IPSAS 13 có quy định khác về việc bán tài sản và sau đó thuê lại).**
113. Việc thanh lý một tài sản vô hình có thể được thực hiện dưới nhiều hình thức (ví dụ qua bán hàng, cho thuê tài chính hoặc thông qua một giao dịch không trao đổi). Khi xác định thời điểm thanh lý tài sản, đơn vị phải áp dụng các tiêu chí trong IPSAS 9, *Doanh thu từ các giao dịch trao đổi* về ghi nhận doanh thu do bán hàng. IPSAS 13 áp dụng cho việc thanh lý tài sản bằng cách bán đi và sau đó thuê lại chính tài sản đó.
114. Theo nguyên tắc ghi nhận tại đoạn 28, nếu đơn vị ghi nhận nguyên giá của một bộ phận thay thế vào giá trị còn lại của tài sản vô hình thì đơn vị đó phải ghi giảm giá trị còn lại của bộ phận bị thay thế. Nếu đơn vị không thể xác định được giá trị còn lại của bộ phận bị thay thế thì đơn vị có thể sử dụng nguyên giá của bộ phận thay thế làm căn cứ tính nguyên giá của bộ phận bị thay thế vào thời điểm bộ phận này được mua hay được tạo ra trong nội bộ đơn vị.
- 114A. Trong trường hợp:
- (a) Một giấy phép hoặc quyền tương tự được cấp trước đây bởi một đơn vị này cho một đơn vị khác cùng tham gia hợp nhất thì được ghi nhận bởi đơn vị sau khi hợp nhất; hoặc
 - (b) Một quyền được mua lại được ghi nhận là tài sản vô hình có được từ việc mua lại,

nếu sau đó quyền này được phát hành lại (bán) cho một bên thứ ba, thì giá trị còn lại liên quan, nếu có, sẽ được sử dụng để xác định lãi hoặc lỗ của việc phát hành lại.

115. Khoản phải thu từ thanh lý tài sản vô hình được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý. Nếu tài sản được thanh lý theo phương thức trả chậm, khoản phải thu được ghi nhận ban đầu theo giá bán tương đương bằng tiền nếu trả ngay. Chênh lệch giữa giá trị danh nghĩa của khoản phải thu (khi trả chậm) và giá bán tương đương bằng tiền nếu trả ngay được ghi nhận là tiền lãi thu được theo quy định của IPSAS 9, phản ánh lãi suất thực tế của khoản phải thu.
116. Khấu hao của một tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn không dừng lại khi tài sản vô hình không được sử dụng nữa, trừ khi tài sản đó đã khấu hao hết.

Trình bày thông tin

Quy định chung

117. Đơn vị phải trình bày các thông tin sau về mỗi nhóm tài sản vô hình, tách riêng các tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị và các tài sản vô hình khác:
- (a) Thời gian sử dụng hữu ích của tài sản là không xác định thời hạn hay hữu hạn, nếu hữu hạn thì phải trình bày thời gian sử dụng hữu ích hoặc tỷ lệ khấu hao áp dụng;
 - (b) Phương pháp khấu hao áp dụng đối với các tài sản vô hình có thời gian sử dụng hữu hạn;
 - (c) Giá trị còn lại gộp và khấu hao lũy kế (kết hợp với lỗ lũy kế do suy giảm giá trị) tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ;
 - (d) Các khoản mục trên báo cáo kết quả hoạt động có bao gồm chi phí khấu hao của tài sản vô hình;
 - (e) Một bảng đối chiếu giá trị còn lại của tài sản tại thời điểm đầu kỳ và cuối kỳ trong đó trình bày các thông tin sau:
 - (i) Số tăng trong kỳ, tách riêng các tài sản được phát triển từ nội bộ đơn vị, các tài sản được mua riêng rẽ, và các tài sản có được từ việc mua lại;
 - (ii) Số thanh lý;
 - (iii) Số tăng hoặc giảm trong kỳ do đánh giá lại theo quy định tại đoạn 74, 84, và 85 (nếu có);
 - (iv) Lỗ do suy giảm giá trị được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm

hụt theo quy định của IPSAS 21 hoặc IPSAS 26 (nếu có);

- (v) **Lỗ do suy giảm giá trị được hoàn nhập vào thặng dư hoặc thâm hụt theo quy định của IPSAS 21 hoặc IPSAS 26 (nếu có);**
- (vi) **Số khấu hao trích trong kỳ;**
- (vii) **Số chênh lệch tỷ giá thuận phát sinh từ việc chuyển đổi báo cáo tài chính từ đơn vị tiền tệ kế toán sang một đơn vị tiền tệ trình bày khác, bao gồm cả việc chuyển đổi báo cáo tài chính của một cơ sở hoạt động ở nước ngoài sang đơn vị tiền tệ trình bày của đơn vị; và**
- (viii) **Các thay đổi khác về giá trị còn lại của tài sản trong kỳ.**

118. Một nhóm tài sản vô hình là một tập hợp các tài sản có cùng tính chất hoặc cách sử dụng trong hoạt động của đơn vị. Ví dụ về các nhóm tài sản có thể bao gồm:

- (a) Nhãn hiệu hàng hóa;
- (b) Đầu báo và đầu mục xuất bản;
- (c) Phần mềm máy tính;
- (d) Giấy phép;
- (e) Quyền tác giả, bằng sáng chế, quyền sở hữu trí tuệ công nghiệp, dịch vụ và các quyền hoạt động khác;
- (f) Công thức, mô hình, thiết kế, mẫu thử nghiệm; và
- (g) Các tài sản vô hình đang phát triển.

Các nhóm tài sản ở trên có thể được tách ra (hoặc tổng hợp lại) thành các nhóm nhỏ hơn (hoặc lớn hơn) nhằm cung cấp các thông tin phù hợp hơn cho người sử dụng báo cáo tài chính.

119. Ngoài các thông tin quy định trong đoạn 117(e)(iii)–(v), đơn vị phải trình bày thông tin về các tài sản vô hình bị suy giảm giá trị theo quy định của IPSAS 21 hoặc IPSAS 26

120. IPSAS 3 yêu cầu đơn vị phải trình bày thông tin về tính chất và giá trị của một thay đổi trong ước tính kế toán có ảnh hưởng trọng yếu tổng kỳ hiện tại hoặc dự kiến sẽ có ảnh hưởng trọng yếu đến các kỳ sau. Việc trình bày này có thể phải thực hiện do các thay đổi trong:

- (a) Ước tính về thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình;

- (b) Phương pháp khấu hao; hoặc
- (c) Giá trị thanh lý có thể thu hồi.

121. Đơn vị cũng phải trình bày các thông tin sau:

- (a) **Đối với một tài sản vô hình có thời gian sử dụng không xác định thời hạn, giá trị còn lại của tài sản đó và những lý do cho việc đánh giá tài sản có thời gian sử dụng không xác định thời hạn. Khi trình bày những lý do này, đơn vị phải mô tả các yếu tố có vai trò quan trọng trong việc xác định tài sản có thời gian sử dụng không xác định thời hạn.**
- (b) **Diễn giải về bất kỳ tài sản vô hình nào có ảnh hưởng trọng yếu đến báo cáo tài chính của đơn vị, và thông tin về giá trị còn lại và thời gian khấu hao còn lại của tài sản đó.**
- (c) **Đối với các tài sản vô hình có được thông qua một giao dịch không trao đổi và được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý (xem đoạn 42–43):**
 - (i) **Giá trị hợp lý được ghi nhận ban đầu của các tài sản này;**
 - (ii) **Giá trị còn lại của các tài sản này; và**
 - (iii) **Các tài sản này được xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu theo mô hình giá gốc hay theo mô hình đánh giá lại.**
- (d) **Sự tồn tại và giá trị còn lại của các tài sản vô hình mà quyền sở hữu bị hạn chế và giá trị còn lại của các tài sản vô hình bị cầm cố để đảm bảo cho các khoản nợ.**
- (e) **Giá trị của các cam kết mua tài sản vô hình.**

122. Khi đơn vị mô tả về các yếu tố có vai trò quan trọng trong việc xác định một tài sản có thời gian sử dụng không xác định thời hạn, đơn vị cần xem xét danh sách các yếu tố đề cập trong đoạn 89.

Tài sản vô hình sau ghi nhận ban đầu được xác định giá trị theo mô hình đánh giá lại

123. **Nếu tài sản vô hình được hạch toán theo giá trị đánh giá lại thì đơn vị phải trình bày các thông tin sau:**

- (a) **Theo nhóm tài sản vô hình:**
 - (i) **Ngày đánh giá lại;**
 - (ii) **Giá trị còn lại của tài sản vô hình được đánh giá lại; và**
 - (iii) **Giá trị còn lại của tài sản vô hình được đánh giá lại nếu được hạch toán theo mô hình giá gốc theo quy định tại đoạn 73;**
- (b) **Thặng dư có được từ việc đánh giá lại tài sản vô hình tại thời điểm đầu**

kỳ và cuối kỳ, thể hiện sự biến động trong kỳ và các hạn chế trong việc phân phối số dư này cho chủ sở hữu của đơn vị; và

- (c) **Phương pháp đánh giá và các giả thiết chủ yếu được áp dụng để ước tính giá trị hợp lý của tài sản.**

124. Đơn vị có thể cần phải tổng hợp các nhóm tài sản được đánh giá lại thành các nhóm lớn hơn cho mục đích trình bày thông tin. Tuy nhiên không được tổng hợp các tài sản được hạch toán theo mô hình giá gốc và mô hình đánh giá lại vào chung một nhóm.

Chi phí nghiên cứu và phát triển

125. **Đơn vị phải trình bày thông tin về tổng số chi nghiên cứu và phát triển được ghi nhận vào chi phí trong kỳ.**
126. Chi phí nghiên cứu và phát triển bao gồm tất cả các khoản chi có liên quan trực tiếp đến hoạt động nghiên cứu và phát triển của đơn vị (xem đoạn 64 và đoạn 65 đưa ra hướng dẫn về các loại chi phí nghiên cứu và phát triển cần được trình bày theo yêu cầu trình bày thông tin của đoạn 125).

Các thông tin khác

127. Đơn vị được khuyến khích nhưng không bắt buộc phải trình bày các thông tin sau:
- (a) Diễn giải về các tài sản vô hình đã hết khấu hao nhưng vẫn đang được sử dụng; và
- (b) Diễn giải tóm tắt về các tài sản vô hình quan trọng do đơn vị kiểm soát nhưng không được ghi nhận là tài sản do không đáp ứng các tiêu chí ghi nhận trong chuẩn mực này.

Thời gian chuyển tiếp

128. **Các đơn vị đã ghi nhận tài sản vô hình trước đây sẽ áp dụng hồi tố chuẩn mực này theo quy định tại IPSAS 3.**
129. [Xóa bỏ]
130. [Xóa bỏ]
131. [Xóa bỏ]
- 131A. Đoạn số 79 được sửa đổi bởi *Bản cải tiến các IPSAS 2014* ban hành tháng 01/2015. Đơn vị phải áp dụng sửa đổi này cho tất cả đánh giá lại được ghi nhận trong các kỳ báo cáo năm bắt đầu từ hoặc sau ngày áp dụng lần đầu của sửa đổi đó và trong kỳ báo cáo năm ngay trước đó.

Ngày hiệu lực

132. **Chuẩn mực này được áp dụng để lập báo cáo tài chính hàng năm cho kỳ kế toán bắt đầu hoặc sau ngày 01/04/2011. Các đơn vị được khuyến khích áp**

dụng sớm hơn. Đơn vị cần công bố thông tin nếu áp dụng chuẩn mực này cho kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/04/2011 và cũng phải áp dụng IPSAS 21 và IPSAS 26 cùng thời điểm với việc áp dụng chuẩn mực này.

- 132A. Đoạn 6 được sửa đổi bởi IPSAS 32, *Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ: Bên cấp quyền* ban hành tháng 10/2011. Đơn vị phải áp dụng sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2014. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2014 thì đơn vị phải nêu rõ điều này và đồng thời phải áp dụng IPSAS 32, các sửa đổi trong đoạn 6 và 42A của IPSAS 5, các sửa đổi trong các đoạn từ 25-27 và 85B của IPSAS 13, các sửa đổi trong đoạn 5, 7 và 107C của IPSAS 17 và các sửa đổi trong đoạn 2 và 125A của IPSAS 29.
- 132B. Các đoạn 79, 91 và 97 đã được sửa đổi và các đoạn 97A, 97B, 97C và 131A được thêm mới bởi *Bản cải tiến các IPSAS 2014* ban hành tháng 01/2015. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này tiếp tục đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2015. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2015 thì đơn vị phải nêu rõ điều này.
- 132C. Các đoạn 129, 130, 131 và 133 đã được sửa đổi bởi IPSAS 33, *Áp dụng lần đầu các IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích* ban hành tháng 01/2015. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017. Các đơn vị được phép áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng IPSAS 33 đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2017 thì các thay đổi này cũng phải áp dụng cho kỳ báo cáo sớm hơn đó.
- 132D. IPSAS 35, *Báo cáo tài chính hợp nhất* và IPSAS 37, *Thỏa thuận liên doanh* được ban hành tháng 01/2015 đã sửa đổi đoạn 6(d). Đơn vị phải áp dụng sửa đổi này khi áp dụng IPSAS 35 và IPSAS 37.
- 132E. Các đoạn 3, 96, 116 và 117 đã được sửa đổi bởi *Bản cải tiến các IPSAS 2015* ban hành tháng 04/2016. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2017. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2017 thì đơn vị phải nêu rõ điều này.
- 132F. Các đoạn 4 và 5 đã bị xóa bởi *Khả năng áp dụng các IPSAS*, ban hành tháng 04/2016. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2018. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2018 thì đơn vị phải nêu rõ điều này.
- 132G. *Suy giảm giá trị của tài sản đánh giá lại* (Các sửa đổi tại IPSAS 21 và IPSAS 26) được thêm vào đoạn 110. Đơn vị phải áp dụng các sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2018. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với

kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2018 thì đơn vị phải nêu rõ điều này.

- 132H. Các đoạn 6, 35 và 64 được sửa đổi bởi IPSAS 39, *Phúc lợi người lao động*, ban hành tháng 07/2016. Đơn vị phải áp dụng sửa đổi này đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2018. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2018 thì đơn vị phải nêu rõ điều này và áp dụng IPSAS 39 vào cùng thời điểm.
- 132I. Các đoạn 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67 và 117 được sửa đổi và các đoạn 18A, 26A, từ 39A-39E, 93A và 114A được thêm mới bởi IPSAS 40, *Hợp nhất trong lĩnh vực công*, ban hành tháng 01/2017. Đơn vị phải áp dụng sửa đổi này tiếp tục đối với báo cáo tài chính năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2019. Do đó, giá trị được ghi nhận cho tài sản vô hình và lợi thế thương mại trước khi hợp nhất khu vực công sẽ không được điều chỉnh. Các đơn vị được khuyến khích áp dụng sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng các sửa đổi này đối với kỳ báo cáo bắt đầu trước ngày 01/01/2019 thì đơn vị phải nêu rõ điều này và áp dụng IPSAS 40 vào cùng thời điểm.
133. Khi đơn vị áp dụng kế toán 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 báo cáo tài chính sau ngày có hiệu lực này, Chuẩn mực này áp dụng cho báo cáo tài chính năm của đơn vị bắt đầu hoặc sau ngày áp dụng các IPSAS.

Hướng dẫn áp dụng

Phụ lục này là một phần không thể tách rời của IPSAS số 31.

Chi phí website

- AG1. Đơn vị có thể phát sinh các khoản chi phí trong nội bộ để phát triển và vận hành website riêng của mình để truy cập nội bộ hoặc cho phép bên ngoài truy cập được. Một website được thiết kế để cho phép bên ngoài truy cập có thể được sử dụng cho nhiều mục đích khác nhau ví dụ như để tuyên truyền thông tin, giới thiệu dịch vụ, yêu cầu góp ý đối với dự thảo luật, quảng bá và quảng cáo về các dịch vụ và sản phẩm của đơn vị, cung cấp dịch vụ trực tuyến và bán sản phẩm dịch vụ. Một website được thiết kế để truy cập nội bộ có thể được sử dụng để lưu trữ chính sách và thông tin chi tiết về người sử dụng dịch vụ, và tìm kiếm các thông tin liên quan.
- AG2. Các bước phát triển một website có thể được mô tả như sau:
- (a) Lập kế hoạch – bao gồm nghiên cứu khả thi, xác định mục tiêu và đặc điểm, đánh giá các phương án, lựa chọn các ưu tiên;
 - (b) Ứng dụng và xây dựng hạ tầng—bao gồm mua tên miền, mua và xây dựng phần cứng và phần mềm, cài đặt các ứng dụng, và thử nghiệm các tình huống;
 - (c) Xây dựng thiết kế đồ họa—bao gồm việc thiết kế giao diện các trang web; và
 - (d) Xây dựng nội dung—bao gồm việc tạo lập, mua, chuẩn bị và cập nhật thông tin theo dạng văn bản hay dạng đồ họa lên website trước khi hoàn thành việc xây dựng website. Các thông tin này có thể được lưu trữ trong một cơ sở dữ liệu riêng được tích hợp với (hay truy cập từ) website đó hay được mã hóa trực tiếp trong website.
- AG3. Khi đã hoàn tất việc xây dựng website, giai đoạn vận hành bắt đầu. Trong giai đoạn này, đơn vị duy trì và cải thiện các ứng dụng, cơ sở hạ tầng, thiết kế đồ họa và nội dung của website.
- AG4. Khi hạch toán chi phí nội bộ cho việc phát triển và vận hành website của đơn vị, các vấn đề cần quan tâm là:
- (a) Website đó có phải là một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị theo các quy định của chuẩn mực này hay không; và
 - (b) Phương pháp hạch toán phù hợp đối với các khoản chi phí đó.
- AG5. Hướng dẫn áp dụng này không áp dụng đối với chi phí mua, phát triển và vận hành phần cứng (như máy chủ của trang web, máy chủ tạm thời, máy chủ vận hành và đường truyền internet) của một website. Các chi phí này được hạch toán theo IPSAS 17. Ngoài ra, khi đơn vị thanh toán cho dịch vụ internet đối với

website của mình, khoản chi đó được hạch toán là chi phí khi đơn vị nhận được dịch vụ.

- AG6. IPSAS 31 không áp dụng đối với tài sản vô hình do đơn vị nắm giữ để bán trong một chu kỳ hoạt động bình thường (xem IPSAS 11 và IPSAS 12) hoặc để cho thuê theo IPSAS 13. Do vậy, Hướng dẫn áp dụng này không áp dụng với các khoản chi phí cho việc phát triển hay vận hành một website (hay phần mềm website) để bán cho một đơn vị khác. Trường hợp website được cho thuê lại theo hợp đồng thuê hoạt động, đơn vị cho thuê áp dụng Tài liệu hướng dẫn này. Trường hợp website được cho thuê theo hợp đồng thuê tài chính, đơn vị đi thuê áp dụng Tài liệu hướng dẫn này sau khi ghi nhận lần đầu tài sản thuê.
- AG7. Website của một đơn vị được phát triển để sử dụng trong nội bộ hay cho phép truy cập từ bên ngoài là một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị thuộc phạm vi quy định của Chuẩn mực này.
- AG8. Website có được từ hoạt động phát triển được coi là tài sản vô hình khi và chỉ khi đơn vị thỏa mãn các quy định trong đoạn 55 của chuẩn mực này, ngoài việc tuân thủ các quy định chung trong đoạn 28 về tiêu chí ghi nhận và xác định giá trị ban đầu của tài sản. Cụ thể là, đơn vị phải chứng minh được cách thức website đó sẽ tạo ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng theo quy định tại đoạn 55(d) của Chuẩn mực này, ví dụ như khi website có khả năng tạo ra doanh thu, bao gồm cả doanh thu trực tiếp từ việc đặt hàng qua mạng, hay cung cấp dịch vụ bằng website đó mà không cần phải thực hiện tại một địa điểm nào đó và sử dụng nhân lực. Nếu đơn vị không chứng minh được việc website phát triển thuần túy hoặc chủ yếu vì mục đích quảng cáo dịch vụ và sản phẩm sẽ có thể đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị, thì tất cả các chi phí phát triển website đó sẽ được hạch toán là chi phí ngay khi chúng phát sinh.
- AG9. Mọi khoản chi nội bộ cho việc phát triển và vận hành website của đơn vị được hạch toán theo quy định của chuẩn mực này. Bản chất của từng hoạt động làm phát sinh chi phí (như đào tạo cán bộ, bảo trì website) và giai đoạn phát triển cũng như hậu xây dựng website đều phải được đánh giá để xác định phương pháp hạch toán phù hợp (hướng dẫn bổ sung được trình bày trong bảng biểu tại phần cuối của tài liệu hướng dẫn này). Ví dụ như:
- (a) Giai đoạn lập kế hoạch về bản chất tương tự như giai đoạn nghiên cứu được đề cập trong đoạn 52–54 của Chuẩn mực này. Chi phát sinh trong giai đoạn này được hạch toán là chi phí ngay khi phát sinh;
 - (b) Giai đoạn ứng dụng và xây dựng cơ sở hạ tầng, giai đoạn xây dựng thiết kế đồ họa và giai đoạn xây dựng nội dung, miễn là nội dung được xây dựng cho các mục đích không phải để quảng bá và quảng cáo dịch vụ và sản phẩm của đơn vị, về bản chất tương tự như giai đoạn phát triển quy định trong đoạn 55–62 của Chuẩn mực này. Chi phí phát sinh trong các giai đoạn này được tính vào nguyên giá của website và hạch toán như tài sản vô hình theo đoạn AG8 với điều kiện các khoản chi phí này trực tiếp góp phần và cần thiết cho việc tạo lập, xây dựng website hoặc chuẩn bị để website có

thể hoạt động theo ý định của ban lãnh đạo. Ví dụ như các khoản chi để mua hay tạo lập nội dung (ngoài nội dung quảng cáo và quảng bá dịch vụ sản phẩm của đơn vị) cụ thể cho một website, các khoản chi cho việc sử dụng nội dung (ví dụ như phí xin cấp phép sao chép các nội dung) của website đó, được tính vào chi phí phát triển nếu thỏa mãn điều kiện. Tuy nhiên, theo đoạn 83 của Chuẩn mực này, các khoản chi cho một hạng mục vô hình đã được ghi nhận ban đầu là chi phí trong báo cáo tài chính kỳ trước không được ghi nhận vào nguyên giá của tài sản vô hình sau này (ví dụ như một bản quyền đã hết thời gian khấu hao và sau đó nội dung được cung cấp trên một website);

- (c) Các khoản chi phát sinh trong giai đoạn phát triển nội dung, miễn là nội dung được xây dựng để quảng cáo và quảng bá dịch vụ sản phẩm của đơn vị (như ảnh kỹ thuật số về sản phẩm), được hạch toán là chi phí ngay khi phát sinh theo quy định tại đoạn 67(c) của Chuẩn mực này. Ví dụ như khi hạch toán khoản chi cho dịch vụ chụp ảnh kỹ thuật số về sản phẩm và nâng cao hình ảnh sản phẩm đó, thì phải hạch toán vào chi phí ngay khi nhận được dịch vụ, chứ không phải khi ảnh kỹ thuật số được hiển thị trên website; và
- (d) Giai đoạn vận hành bắt đầu ngay khi giai đoạn phát triển website được hoàn tất. Các khoản chi phát sinh trong giai đoạn này được hạch toán là chi phí ngay khi phát sinh trừ khi đáp ứng các tiêu chí ghi nhận trong đoạn 28 của chuẩn mực này.

AG10. Một website được hạch toán là tài sản vô hình theo quy định ở đoạn AG8 của Hướng dẫn áp dụng này được xác định giá trị sau lần ghi nhận đầu tiên bằng cách áp dụng quy định ở đoạn 71–86 của chuẩn mực này. Như được mô tả trong đoạn 91, thời gian sử dụng hữu ích của một trang chủ thường được ước tính ngắn.

AG11. Hướng dẫn ở đoạn AG1–AG10 không áp dụng cụ thể đối với chi phí phát triển phần mềm. Tuy nhiên, đơn vị cũng có thể áp dụng các nguyên tắc trong các đoạn này.

Sửa đổi các Chuẩn mực kế toán công quốc tế khác

[Xóa bỏ]

Cơ sở kết luận

Cơ sở kết luận này kèm theo, nhưng không phải là một phần của IPSAS 31.

Cơ sở

- BC1. Chương trình hội tụ với các IFRS của IPSASB là một phần quan trọng trong chương trình làm việc của IPSASB. Chính sách của IPSASB là hội tụ các IPSAS trên cơ sở dồn tích với các IFRS do Hội đồng chuẩn mực kế toán quốc tế ban hành khi có các nội dung phù hợp với các đơn vị trong lĩnh vực công.
- BC2. Các chuẩn mực IPSAS trên cơ sở dồn tích được hội tụ với các IFRS vẫn duy trì những yêu cầu, cấu trúc và nội dung của IFRS, trừ khi phải thay đổi do đặc thù của lĩnh vực công. Các thay đổi so với các nội dung của IFRS phát sinh khi các quy định hoặc thuật ngữ dùng trong IFRS không phù hợp với lĩnh vực công, hoặc khi cần bổ sung các diễn giải hoặc ví dụ minh họa cho một số quy định cụ thể trong lĩnh vực công. Những nội dung khác biệt giữa các IPSAS và các IFRS tương đương được trình bày trong phần *So sánh với IFRS ở mỗi chuẩn mực*. Phần So sánh với IAS 38 dẫn chiếu tới phiên bản IAS 38 ban hành ngày 31/12/2008.

Phạm vi

- BC3. IPSASB đã xem xét việc có nên đưa các quyền lực và quyền được trao bởi luật, hiến pháp hoặc các phương tiện pháp lý tương tự vào phạm vi của chuẩn mực này hay không. IPSASB chưa hình thành quan điểm đối với chủ đề này, và do đó phạm vi của IPSAS 31 không bao gồm các quyền lực và quyền này. IPSASB hiện đang xây dựng một Khung khái niệm và sẽ xem xét lại việc áp dụng chuẩn mực này đối với các quyền lực và quyền được trao bởi luật, hiến pháp hoặc các phương tiện pháp lý tương tự nếu cần thiết.
- BC4. IAS 38 bao gồm các yêu cầu và hướng dẫn đối với lợi thế thương mại và tài sản vô hình có được từ việc sáp nhập đơn vị. IPSASB đã xem xét liệu có nên đưa lợi thế thương mại và tài sản vô hình có được từ việc sáp nhập đơn vị vào phạm vi của chuẩn mực này hay không. IPSASB chưa ban hành một chuẩn mực nào về nội dung sáp nhập đơn vị và cho rằng có thể có nhiều vấn đề cụ thể của lĩnh vực công sẽ phát sinh khi xây ra sáp nhập các đơn vị trong lĩnh vực công. IPSASB kết luận rằng không nên bao gồm lợi thế thương mại và tài sản vô hình có được từ việc sáp nhập đơn vị trong phạm vi của chuẩn mực này. Theo các hướng dẫn trong IPSAS 3, *Chính sách kế toán, thay đổi trong ước tính kế toán và các sai sót*, người sử dụng có thể tham khảo các quy định của các chuẩn mực kế toán quốc gia hoặc quốc tế liên quan có đề cập đến lợi thế thương mại và tài sản vô hình có được từ việc hợp nhất kinh doanh.
- BC4A. Sau đó, IPSASB đã ban hành IPSAS 40, *Hợp nhất trong lĩnh vực công*. IPSAS 40 quy định về hạch toán đối với hợp nhất khu vực công, bao gồm cả việc ghi nhận ban đầu và xác định giá trị tài sản vô hình.

IPSAS 40 không quy định việc xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu và trình bày

thông tin tài sản vô hình được ghi nhận là một phần của việc hợp nhất khu vực công. Do đó, IPSASB đã cân nhắc lại liệu lợi thế thương mại và tài sản vô hình được ghi nhận trong hợp nhất khu vực công có nên đưa vào phạm vi của Chuẩn mực này hay không. IPSASB nhất trí rằng các tài sản đó nên được đưa vào phạm vi của Chuẩn mực này do IPSASB ban hành IPSAS 40 và đã thực hiện sửa đổi tương ứng đối với Chuẩn mực này.

- BC5. IAS 38 bao gồm các quy định đối với việc trao đổi tài sản khi giao dịch trao đổi không có tính chất thương mại. IPSASB đã xem xét tính cần thiết của hướng dẫn này và kết luận rằng không cần thiết phải đưa các quy định này vào vì đã đề cập đến trong Chuẩn mực số 23.
- BC6. IPSASB đã ban hành Bản dịch nghĩa của IAS 38 đề cập đến kế toán chi phí website. IPSASB tin tưởng rằng các hướng dẫn trong Bản dịch nghĩa số 32 là phù hợp với lĩnh vực công. Theo đó, IPSAS 31 bao gồm phụ lục Hướng dẫn áp dụng trong đó trình bày các định nghĩa và hướng dẫn như trong Bản dịch nghĩa số 32. Phụ lục hướng dẫn áp dụng này là một phần không thể tách rời của IPSAS 31. Phụ lục của Bản dịch nghĩa số 32 minh họa cho các nguyên tắc hạch toán liên quan và mối liên hệ với IPSAS 31 được thể hiện trong phần các ví dụ minh họa.
- BC7. Chuẩn mực này không đề cập đến các chương trình mua bán khí thải. IPSASB ghi nhận rằng, chương trình mua bán khí thải mà chính phủ thiết lập là một loại quyền lực và quyền được trao bởi luật, hiến pháp hoặc các phương tiện pháp lý tương tự, không thuộc phạm vi của Chuẩn mực này (xem đoạn BC3). Chính phủ có thể xin được giấy phép đối với các chương trình mua bán khí thải. Việc hạch toán các giấy phép này hiện đang được các cơ quan xây dựng chuẩn mực quốc gia và quốc tế nghiên cứu và vẫn chưa có sự nhất trí về cách thức hạch toán phù hợp. IPSASB sẽ xem xét lại việc áp dụng Chuẩn mực này đối với các chương trình mua bán khí thải nếu cần thiết.

Tài sản vô hình được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi

- BC8. IPSAS 23 quy định việc ghi nhận ban đầu, xác định giá trị ban đầu và trình bày thông tin về tài sản công nợ phát sinh từ các giao dịch doanh thu không trao đổi. Chuẩn mực này đề cập đến trường hợp một tài sản vô hình được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi. IPSASB thống nhất là, đối với tài sản vô hình phát sinh từ các giao dịch loại này thì đơn vị sẽ áp dụng IPSAS 23 kết hợp với Chuẩn mực này để xác định giá trị ban đầu của tài sản vô hình và, theo đó xem xét các chi phí trực tiếp có liên quan đến tài sản theo quy định trong Chuẩn mực này.

Mô hình đánh giá lại

- BC9. Mô hình đánh giá lại đề ra trong IPSAS 31 tương tự với mô hình trong IAS 38 và quy định việc đánh giá lại được thực hiện đối với từng tài sản. IPSAS 17, *Tài sản cố định hữu hình*, quy định việc đánh giá lại được thực hiện đối với nhóm tài sản thay vì từng tài sản riêng lẻ. IPSASB đã xem xét phương pháp tiếp cận này đối với tài sản vô hình nhưng đã kết luận là không cần thiết vì tài sản vô hình khác tài sản

cổ định hữu hình ở chỗ là chúng không có tính đồng đều như thế. Một trong những loại tài sản vô hình chủ yếu của các đơn vị trong lĩnh vực công là các phần mềm được phát triển trong nội bộ, trong đó đơn vị có đầy đủ thông tin về từng tài sản riêng lẻ. Do vậy, IPSASB kết luận là tài sản vô hình cần được hạch toán theo từng tài sản riêng lẻ.

Việc sửa đổi Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 31 là kết quả của *Bản cải tiến đối với các IPSAS và Các sửa đổi phạm vi hẹp của IASB tháng 12/2013, tháng 5/2014*

BC10. IPSASB đã rà soát các sửa đổi đối với IAS 38 bao gồm trong *Bản cải tiến các IPSAS và Giải thích các phương pháp khấu hao được chấp nhận* do IASB ban hành tháng 12/2013 và tháng 05/2014 và cơ bản nhất trí rằng không có lý do đặc thù nào của lĩnh vực công cho việc không áp dụng các sửa đổi đó.

Sửa đổi IPSAS 31 là do Phần II của *Bản cải tiến đối với các IPSAS 2015: Vấn đề do các bên liên quan đặt ra*

BC11. Các bên liên quan chỉ ra rằng IPSAS đề cập đến các nhóm tài sản dài hạn nắm giữ để bán và chờ thanh lý một cách không nhất quán. IPSASB kết luận rằng IFRS 5, *Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt*, chỉ có thể phù hợp với khu vực công trong các hoàn cảnh nhất định, vì những lý do sau:

- (a) Bán tài sản trong khu vực công có thể không được hoàn thành trong vòng một năm do yêu cầu phê duyệt của các cấp. Điều này đặt ra câu hỏi về mức độ phù hợp và tính nhất quán của thông tin được cung cấp theo IFRS 5. Đặc biệt, IPSASB lưu ý rằng, theo IFRS 5, các tài sản dài hạn nắm giữ để bán không được khấu hao. IPSASB có những lo ngại rằng việc không khấu hao tài sản trong một thời gian dài có thể không phù hợp.
- (b) Nhiều tài sản trong khu vực công được thanh lý thông qua chuyển giao hoặc phân phối miễn phí hoặc với mức giá danh nghĩa rất thấp. Vì IFRS 5 liên quan đến việc bán hàng với giá trị hợp lý, các quy định về xác định giá trị và trình bày thông tin có thể không cung cấp thông tin phù hợp về các chuyển giao này. Tuy nhiên, IPSASB nhận ra rằng các quy định về xác định giá trị và trình bày thông tin trong IFRS 5 có thể phù hợp khi việc bán tài sản dự định thực hiện theo giá trị hợp lý.
- (c) Nhiều hoạt động bị chấm dứt trong khu vực công là các hoạt động trước đây cung cấp dịch vụ miễn phí hoặc với chi phí danh nghĩa rất thấp. Vì IFRS 5 liên quan đến các hoạt động bị chấm dứt là các đơn vị tạo tiền hoặc nhóm các đơn vị tạo tiền trước khi thanh lý hoặc được phân loại là nắm giữ để bán, các quy định trình bày thông tin có thể không cung cấp thông tin liên quan cho các hoạt động bị chấm dứt của khu vực công. Tuy nhiên, IPSASB ghi nhận rằng các quy định trình bày thông tin trong IFRS 5 có thể phù hợp khi các hoạt động bị chấm dứt trước đây là đơn vị tạo tiền hoặc một hoặc nhiều nhóm đơn vị tạo tiền.

Do IPSASB đã kết luận rằng IFRS 5 sẽ chỉ phù hợp trong khu vực công trong một

số trường hợp hạn chế, IPSASB đã đồng ý xóa các tham chiếu trong IPSAS sang các chuẩn mực kế toán quốc tế hoặc quốc gia liên quan đến các tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt. IPSASB đã lo ngại rằng việc giữ lại tham chiếu này có thể dẫn đến việc các đơn vị tuân theo các quy định của IFRS 5 và điều này có thể không phù hợp. IPSASB lưu ý rằng IPSAS 3 đưa ra hướng dẫn về cách chọn chính sách kế toán cho các giao dịch không được đề cập cụ thể trong IPSAS. Hướng dẫn này sẽ cho phép các đơn vị áp dụng chính sách kế toán phù hợp với IFRS 5 khi đơn vị cho rằng điều này là phù hợp.

Việc sửa đổi IPSAS 31 là do Khả năng áp dụng các IPSAS được IPSASB ban hành tháng 4/2016

BC12. IPSASB đã ban hành *Khả năng áp dụng các IPSAS* vào tháng 04/2016. Tuyên bố này sửa đổi các tham chiếu trong tất cả các IPSAS như sau:

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

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

CÁC VÍ DỤ MINH HỌA

NỘI DUNG

	Đoạn
Ghi nhận và xác định giá trị tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị	
Tài sản vô hình.....	IE1–IE5
Ví dụ về việc áp dụng đoạn 63 của chuẩn mực này	IE1–IE4
Ví dụ về việc áp dụng đoạn 55- 65 của chuẩn mực này.....	IE5
Đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của một tài sản vô hình	
Bằng sáng chế có thời gian sử dụng hữu hạn	IE8–IE9
Bằng sáng chế có thời gian sử dụng không xác định thời hạn.....	IE10–IE11
Bản quyền có thời gian pháp lý còn lại là 50 năm	IE12–IE13
Giấy phép truyền thông còn thời hạn 5 năm —Phần A	IE14–IE15
Giấy phép truyền thông còn thời hạn 5 năm —Phần B	IE16–IE17

Quyền vận hành tuyến trung chuyển công cộng giữa hai

thành phố còn thời hạn 3 năm..... IE18–IE19

Danh sách các chủ sở hữu bất động sản..... IE20–IE21

Các ví dụ minh họa phụ lục Hướng dẫn áp dụng IE22

Các ví dụ minh họa

Các ví dụ này kèm theo nhưng không phải là một phần của IPSAS 31.

Ghi nhận và xác định giá trị của một tài sản vô hình được tạo ra từ nội bộ đơn vị

Ví dụ về việc áp dụng đoạn 63 của chuẩn mực này

- IE1. Một đơn vị xây dựng một hệ thống mới để lập kế hoạch các vụ xử án một cách hiệu quả nhằm nâng cao việc thực hiện dịch vụ. Trong năm tài chính kết thúc ngày 31/3/20X8, chi phí phát sinh để phát triển hệ thống là 1000 CU², trong đó 900 CU phát sinh trước ngày 1/3/20X8 và 100 CU phát sinh từ ngày 1/3/20X8 đến ngày 31/3/20X8. Đơn vị có thể chứng minh là tại ngày 1/3/20X8, hệ thống mới phát triển đã đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản vô hình. Giá trị dịch vụ có thể thu hồi của hệ thống đó (bao gồm cả các khoản chi tiền trong tương lai nhằm hoàn thành việc xây dựng hệ thống) được ước tính là 500 CU.
- IE2. Vào cuối năm tài chính, hệ thống phát triển được đã được ghi nhận là tài sản vô hình với nguyên giá là 100 CU (khoản chi phát sinh sau ngày đáp ứng tiêu chí ghi nhận, tức là ngày 1/3/20X8). Khoản chi 900 CU phát sinh trước ngày 1/3/20X8 được ghi nhận là chi phí vì không đáp ứng tiêu chí ghi nhận trước ngày 1/3/20X8. Khoản chi này không được tính vào nguyên giá của hệ thống mới được ghi nhận trên Báo cáo tình hình tài chính.
- IE3. Trong năm tài chính kết thúc vào ngày 31/3/20X9, chi phí phát sinh là 2,000 CU. Vào cuối năm tài chính này, giá trị dịch vụ có thể thu hồi của hệ thống (bao gồm cả các khoản chi tiền trong tương lai nhằm hoàn thành việc xây dựng hệ thống) được ước tính là 1900 CU.
- IE4. Tại ngày 31/3/20X9, nguyên giá của hệ thống là 2,100 đơn vị tiền tệ (100 CU được ghi nhận vào cuối năm 20X8 cộng với 2,000 CU được ghi nhận trong năm tài chính 20X9). Đơn vị ghi nhận một khoản lỗ tổn thất là 200 CU để điều chỉnh giá trị ghi sổ của hệ thống trước tổn thất (2,100 CU) về giá trị dịch vụ có thể thu hồi (1,900 CU). Phần lỗ tổn thất sẽ được hoàn nhập ở kỳ sau nếu đáp ứng quy định về việc hoàn nhập lỗ tổn thất.

Ví dụ về việc áp dụng đoạn 55-65 của chuẩn mực này

- IE5. Một đơn vị đang phát triển một hệ thống lập báo cáo thống kê để sử dụng trong nội bộ và để bán cho bên thứ ba. Hệ thống khá thi về mặt kỹ thuật, đơn vị biết rằng có nhu cầu về loại báo cáo này và các bên thứ ba sẵn sàng trả tiền để mua sản phẩm này và vì thế, hệ thống sẽ mang lại lợi ích kinh tế tương lai. Chi phí dành cho việc phát triển hệ thống này có thể xác định được và tính toán được một cách đáng tin cậy.

² Trong chuẩn mực này, số tiền được tính theo đơn vị tiền tệ CU ("currency units")

Đánh giá thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình

- IE6. Hướng dẫn dưới đây đưa ra các ví dụ về việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của tài sản vô hình theo Chuẩn mực này.
- IE7. Mỗi ví dụ dưới đây mô tả về tài sản vô hình có được, các sự kiện và điều kiện để xác định thời gian sử dụng hữu ích, và cách thức hạch toán sau đó căn cứ vào việc xác định thời gian sử dụng hữu ích của tài sản.

Băng sáng chế có thời gian sử dụng hữu hạn

- IE8. Đơn vị A mua băng sáng chế một công thức sản xuất vắc xin từ đơn vị B để đảm bảo khả năng đơn vị A có thể cung cấp vắc xin miễn phí cho các đối tượng của mình. Vắc xin được bảo hộ bởi băng sáng chế trên dự kiến sẽ mang lại dịch vụ tiềm tàng trong thời gian ít nhất là 15 năm. Đơn vị A có được một cam kết của đơn vị C về việc mua băng sáng chế đó trong vòng 5 năm với giá mua bằng 60% giá trị hợp lý của băng sáng chế tại thời điểm đơn vị A mua, và đơn vị A có ý định bán băng sáng chế đó trong vòng 5 năm tới.
- IE9. Băng sáng chế sẽ được khấu hao trong 5 năm sử dụng ở đơn vị A, với giá trị thanh lý bằng 60% giá trị hợp lý của băng sáng chế đó tại ngày nó được mua. Băng sáng chế này cũng phải được kiểm tra tổn thất theo IPSAS 21.

Băng sáng chế có thời gian sử dụng không xác định thời hạn

- IE10. Đơn vị A mua băng sáng chế một công thức sản xuất vắc xin từ đơn vị B để đảm bảo khả năng đơn vị A có thể cung cấp vắc xin miễn phí cho các đối tượng của mình. Dự kiến là công thức vắc xin phải được điều chỉnh nhẹ sau định kỳ 10 năm để duy trì được hiệu năng của vắc xin. Có bằng chứng về việc băng sáng chế được gia hạn liên tục. Hợp đồng với Đơn vị B quy định là đơn vị B sẽ duy trì hiệu năng của công thức liên tục, và có bằng chứng về khả năng của đơn vị B trong việc duy trì hiệu năng của vắc xin. Chi phí gia hạn băng sáng chế và duy trì hiệu năng công thức được dự kiến là không đáng kể và sẽ được thanh toán cho đơn vị B khi việc cải tiến được thực hiện.
- IE11. Phân tích nghiên cứu vòng đời sản phẩm, xu thế môi trường và nhân khẩu học cho thấy băng sáng chế đó sẽ mang lại dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị A bằng cách cho phép đơn vị A cung cấp chương trình vắc xin trong thời gian không xác định thời hạn. Theo đó, băng sáng chế phải được hạch toán là có thời gian sử dụng không xác định thời hạn. Do vậy, băng sáng chế này sẽ không được trích khấu hao trừ khi thời gian sử dụng hữu ích của băng sáng chế được xác định là hữu hạn. Băng sáng chế phải được kiểm tra tổn thất theo IPSAS 21.

Bản quyền có thời gian pháp lý còn lại là 50 năm

- IE12. Đơn vị A mua bản quyền từ đơn vị B để tái sản xuất và bán sản phẩm từ bản quyền trên cơ sở có thu hồi chi phí cho các đối tượng của mình. Phân tích về thói quen của các đối tượng và các xu thế khác cho thấy sản phẩm từ bản quyền sẽ tạo ra luồng tiền vào thuần trong khoảng 30 năm.

IE13. Bản quyền này sẽ được khấu hao trong 30 năm. Bản quyền cũng phải được kiểm tra tồn thất theo IPSAS 21.

Giấy phép truyền thông còn thời hạn 5 năm — Phần A

IE14. Đơn vị A mua giấy phép truyền thông từ đơn vị B. Đơn vị A dự định cung cấp dịch vụ truyền thông miễn phí cho cộng đồng. Giấy phép phải gia hạn định kỳ 10 năm nếu đơn vị A cung cấp tối thiểu một mức dịch vụ trung bình cho người sử dụng dịch vụ của mình và tuân thủ với các quy định pháp luật có liên quan. Giấy phép có thể được gia hạn vĩnh viễn với chi phí thấp và đã được gia hạn hai lần trước khi mua. Đơn vị A có ý định gia hạn giấy phép vĩnh viễn và có bằng chứng cho thấy đơn vị A có khả năng làm việc này. Trước đây, không có khó khăn lớn trong việc gia hạn giấy phép. Dự kiến công nghệ sử dụng trong lĩnh vực truyền thông sẽ không bị thay thế bởi công nghệ khác trong tương lai gần. Do vậy, giấy phép này sẽ mang lại cho đơn vị A khả năng cung cấp dịch vụ truyền thông miễn phí trong thời gian không xác định.

IE15. Đơn vị B không ghi nhận quyền cấp giấy phép truyền thông là tài sản vô hình. Đơn vị A sẽ hạch toán giấy phép truyền thông như một tài sản có thời gian sử dụng không xác định thời hạn vì kỳ vọng mang lại cho đơn vị khả năng cung cấp dịch vụ truyền thông miễn phí trong thời gian không xác định thời hạn. Do vậy, giấy phép đó không được khấu hao cho đến khi thời gian sử dụng hữu ích của nó được xác định là hữu hạn. Giấy phép cũng phải được kiểm tra tồn thất theo IPSAS 21.

Giấy phép truyền thông còn thời hạn 5 năm — Phần B

IE16. Cơ quan quản lý cấp phép sau đó quyết định rằng họ sẽ không gia hạn giấy phép truyền thông nữa mà sẽ tổ chức đấu giá giấy phép. Vào thời điểm cơ quan cấp phép ra quyết định này, giấy phép của đơn vị A còn 3 năm nữa hết hạn. Đơn vị A dự kiến là giấy phép sẽ tiếp tục mang lại dịch vụ tiềm tàng cho đến khi hết hạn.

IE17. Vì giấy phép truyền thông không thể gia hạn được nữa, thời gian sử dụng hữu ích của giấy phép không còn được coi là không xác định thời hạn. Do đó, giấy phép phải được đơn vị A tính khấu hao trong 3 năm còn lại và ngay lập tức phải được kiểm tra tồn thất theo IPSAS 21.

Quyền vận hành tuyến trung chuyển công cộng giữa hai thành phố còn thời hạn 3 năm

IE18. Đơn vị A mua từ đơn vị B quyền vận hành tuyến trung chuyển công cộng giữa hai thành phố, quyền này có tạo ra doanh thu. Tuyến trung chuyển này sẽ được gia hạn 5 năm một lần, đơn vị A dự định tuân thủ với nguyên tắc và quy tắc đối với việc gia hạn này. Việc gia hạn tuyến trung chuyển được thực hiện định kỳ và chi phí thấp và trước đây tuyến trung chuyển đã được gia hạn khi đơn vị có quyền khai thác tuyến này tuân thủ đầy đủ các nguyên tắc và quy tắc liên quan. Đơn vị A dự kiến cung cấp dịch vụ trung chuyển trên tuyến này trong thời gian không xác định thời hạn. Phân tích nhu cầu và luồng tiền đã hỗ trợ cho các giả định này.

IE19. Vì các sự kiện và điều kiện cho thấy tuyến trung chuyển công cộng này sẽ tạo ra

luồng tiền cho đơn vị A trong thời gian không xác định thời hạn, tài sản vô hình liên quan đến tuyên truyền chuyên này được hạch toán là tài sản có thời gian sử dụng không xác định. Do vậy, tài sản vô hình không được trích hao cho đến khi được xác định là có thời gian sử dụng hữu hạn. Tài sản phải được kiểm tra tồn thất hàng năm và tại bất kỳ thời điểm nào có dấu hiệu bị tổn thất theo quy định của IPSAS 26.

Danh sách các chủ sở hữu bất động sản

- IE20. Một cơ quan quản lý địa phương (đơn vị A) có được danh sách chủ sở hữu bất động sản từ một đơn vị công khác có nhiệm vụ đăng ký bất động sản (đơn vị B). Đơn vị B là một cơ quan chính phủ khác và không phải là đơn vị trực thuộc đơn vị báo cáo của đơn vị A. Đơn vị A dự định sử dụng danh sách này để thu thuế và dự kiến có thể thu được lợi ích từ thông tin trong danh sách³ nói trên ít nhất là 1 năm nhưng không quá 3 năm.
- IE21. Danh sách chủ sở hữu bất động sản sẽ được khấu hao theo ước tính tốt nhất của đơn vị A về thời gian sử dụng hữu ích của nó, chẳng hạn như 18 tháng. Mặc dù đơn vị B có thể có ý định thêm tên chủ sở hữu bất động sản và thông tin khác vào danh sách trong tương lai, nhưng đơn vị A có lợi ích dự kiến đối với danh sách có được chỉ liên quan đến chủ sở hữu bất động sản trong danh sách đó vào ngày đơn vị A có được danh sách. Danh sách các chủ sở hữu bất động sản cũng sẽ được xem xét về suy giảm giá trị theo IPSAS 21 bằng cách đánh giá hàng năm và khi có bất kỳ dấu hiệu nào cho thấy nó có thể bị suy giảm giá trị.

Các ví dụ minh họa phụ lục Hướng dẫn áp dụng

- IE22. Mục đích của bảng là để minh họa các ví dụ về chi tiêu xảy ra trong từng giai đoạn được mô tả trong các đoạn AG2–AG3 và để minh họa việc áp dụng các đoạn AG4–AG11 nhằm hỗ trợ làm rõ ý nghĩa của chúng. Nó không nhằm mục đích trở thành một danh sách kiểm tra toàn diện về chi tiêu có thể phát sinh.

GIAI ĐOẠN/BẢN CHẤT CỦA CHI PHÍ	PHƯƠNG PHÁP HẠCH TOÁN
Lập kế hoạch	
<ul style="list-style-type: none"> • Nghiên cứu khả thi; • Xác định thông số phần mềm và phần cứng; 	Ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh theo đoạn 52 của chuẩn mực này.

³ Mặc dù cơ quan quản lý địa phương dự định bổ sung thông tin về chủ sở hữu bất động sản và thông tin khác vào cơ sở dữ liệu trong tương lai, lợi ích kỳ vọng của cơ sở dữ liệu này chỉ liên quan đến chủ sở hữu bất động sản có tên trên cơ sở dữ liệu tại thời điểm mua. Các bổ sung sau này sẽ được coi là tài sản vô hình tạo ra từ nội bộ và phải được hạch toán theo Chuẩn mực này.

GIAI ĐOẠN/ BẢN CHẤT CỦA CHI PHÍ	PHƯƠNG PHÁP HẠCH TOÁN
<ul style="list-style-type: none"> • Đánh giá các sản phẩm và nhà cung cấp thay thế; và • Lựa chọn các ưu tiên. 	
Ứng dụng và xây dựng hạ tầng	
<ul style="list-style-type: none"> • Mua hoặc phát triển phần cứng. • Xin cấp tên miền; • Phát triển phần mềm hoạt động (ví dụ, hệ thống vận hành và phần mềm máy chủ); • Phát triển mã cho ứng; • Lắp đặt các ứng dụng đã xây dựng trên máy chủ của trang web; và • Thử nghiệm các tình huống. 	<p>Áp dụng quy định của 17.</p> <p>Ghi nhận là chi phí khi phát sinh, trừ khi khoản chi đó có thể tính trực tiếp vào chi phí chuẩn bị cho website hoạt động theo mong muốn của ban lãnh đạo và website đáp ứng tiêu chí ghi nhận ở đoạn 28 và 55⁴ của Chuẩn mực này.</p>
Phát triển thiết kế đồ họa	
<ul style="list-style-type: none"> • Thiết kế giao diện (ví dụ như màu sắc và giao diện) của website. 	<p>Ghi nhận là chi phí khi phát sinh, trừ khi khoản chi đó có thể tính trực tiếp vào chi phí chuẩn bị cho website hoạt động theo mong muốn của ban lãnh đạo và website đáp ứng tiêu chí ghi nhận ở đoạn 28 và 55⁵ của Chuẩn mực này.</p>
Phát triển nội dung	
<ul style="list-style-type: none"> • Tạo lập, mua, xây dựng (ví dụ, tạo đường dẫn và thể nhận dạng), và tải thông tin, dạng văn bản hay dạng đồ họa, lên trang chủ trước khi hoàn tất việc xây dựng trang chủ. Ví dụ về nội dung bao gồm thông tin về đơn vị, dịch vụ hay sản phẩm và các chủ đề cho phép người đăng 	<p>Ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh theo đoạn 67(c) của Chuẩn mực này miễn là nội dung được xây dựng để quảng cáo và quảng bá sản phẩm và dịch vụ của đơn vị (ví dụ như ảnh kỹ thuật số về sản phẩm). Các khoản chi xây dựng nội dung khác được ghi nhận là chi phí</p>

⁴ Tất cả chi phí cho việc phát triển một website đơn lẻ hoặc chủ yếu để quảng bá, quảng cáo hoặc cung cấp thông tin cho công chúng nói chung liên quan đến các sản phẩm và dịch vụ của riêng đơn vị được ghi nhận là một chi phí khi phát sinh theo đoạn 66 của Chuẩn mực này.

⁵ Xem chú thích 3

GIẢI ĐOẠN/BẢN CHẤT CỦA CHI PHÍ	PHƯƠNG PHÁP HẠCH TOÁN
<p>ký truy cập.</p>	<p>khi phát sinh trừ khi chi phí đó trực tiếp liên quan đến việc chuẩn bị cho website vận hành theo cách mong muốn của ban lãnh đạo và website đáp ứng tiêu chí ghi nhận quy định trong đoạn 28 và 55⁶ của Chuẩn mực này.</p>
Vận hành	
<ul style="list-style-type: none"> • Cập nhật hình ảnh đồ họa và thay đổi nội dung; • Bổ sung chức năng mới, đặc điểm và nội dung mới; • Đăng ký website với các công cụ tìm kiếm; • Sao lưu dữ liệu; • Kiểm soát truy cập an toàn; và • Phân tích tình hình sử dụng website. 	<p>Đánh giá liệu website có đáp ứng định nghĩa về tài sản vô hình và tiêu chí ghi nhận trong đoạn 28 của Chuẩn mực này hay không, trường hợp nào thì chi phí được ghi nhận là giá trị của tài sản là website.</p>
Khác	
<ul style="list-style-type: none"> • Chi phí bán hàng, quản lý, và chi phí chung khác trừ các chi phí đó liên quan trực tiếp đến việc chuẩn bị cho website có thể vận hành theo mong muốn của ban lãnh đạo; • Chi phí hoạt động kém hiệu quả và thâm hụt khi vận hành lần đầu phát sinh trước khi website đạt tới mức độ hoạt động theo kế hoạch (ví dụ thực hiện kiểm tra khởi động); và • Chi phí đào tạo cán bộ vận hành website. 	<p>Ghi nhận là chi phí ngay khi phát sinh theo quy định của đoạn 63-69 của Chuẩn mực này.</p>

⁶ Xem chú thích 3

So sánh với IAS 38

IPSAS 31 về cơ bản được rút ra từ IAS 38 (ban hành ngày 31/12/2008). Những khác biệt chính giữa IPSAS 31 và IAS 38 như sau:

- IPSAS 31 không bao gồm quy định về các quyền lực và quyền được trao bởi luật, hiến pháp hoặc các phương tiện pháp lý tương tự.
- IPSAS 31 kết hợp các hướng dẫn trong Bản dịch nghĩa số 32 của Ủy ban hướng dẫn thường trực, *Tài sản vô hình – Chi phí website* trong phần Phụ lục Hướng dẫn áp dụng để minh họa cho các nguyên tắc kế toán liên quan.
- IPSAS 31 không yêu cầu hoặc ngăn cấm việc ghi nhận các di sản vô hình. Nếu đơn vị ghi nhận di sản vô hình thì phải tuân thủ các yêu cầu về trình bày thông tin của chuẩn mực này đối với những di sản đã ghi nhận, nhưng không bắt buộc phải tuân thủ với các quy định khác của chuẩn mực này đối với các di sản đó. IAS 38 không có hướng dẫn tương tự.
- IAS 38 bao gồm hướng dẫn về tài sản vô hình được chính phủ viện trợ. Đoạn 31 của IPSAS 31 sửa đổi phần hướng dẫn này để đề cập tới các tài sản vô hình được tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi. IPSAS 31 nêu rõ khi một tài sản vô hình được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi, nguyên giá của tài sản chính là giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.
- IAS 38 đưa ra hướng dẫn về việc trao đổi tài sản khi giao dịch trao đổi không có tính chất thương mại. IPSAS 31 không bao gồm quy định này.
- Các ví dụ trong IAS 38 đã được sửa lại để phù hợp với các tình huống trong lĩnh vực công.
- IPSAS 31 sử dụng các thuật ngữ khác trong một số trường hợp nhất định so với IAS 38. Ví dụ cơ bản nhất là các thuật ngữ “doanh thu”, “báo cáo kết quả hoạt động”, “thặng dư hoặc thâm hụt”, “lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng”, “thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế”, “hoạt động”, “quyền phát sinh từ thỏa thuận ràng buộc (bao gồm quyền theo hợp đồng và quyền theo pháp luật khác)”, và “tài sản thuần/vốn chủ sở hữu”. Các thuật ngữ tương đương trong IAS 38 là “thu nhập”, “báo cáo tổng thu nhập”, “lãi hoặc lỗ”, “lợi ích kinh tế tương lai”, “thu nhập để lại”, “kinh doanh”, “quyền theo hợp đồng hoặc theo pháp luật” và “vốn chủ sở hữu.”

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.