**PHỤ LỤC SỐ 05**

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 23

DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH KHÔNG TRAO ĐỔI
*(Kèm theo Quyết định số 1366/QĐ-BTC ngày 06/07/2022 của Bộ Tài chính)*

**GIỚI THIỆU**

Hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam được Ban soạn thảo chuẩn mực kế toán công thuộc Bộ Tài chính nghiên cứu, xây dựng đảm bảo đáp ứng yêu cầu tuân thủ theo các thông lệ quốc tế về kế toán và phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có cùng ký hiệu chuẩn mực với chuẩn mực kế toán công quốc tế tương ứng.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam (VPSAS) số 23 *“Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi”* được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 23 *“Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi (thuế và các khoản chuyển giao)”* và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 quy định những nội dung phù hợp với các quy định pháp lý của Việt Nam hiện hành và các quy định dự kiến có thể được sửa đổi, bổ sung trong thời gian tới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 23 không phù hợp với cơ chế tài chính, ngân sách trong dài hạn, việc bổ sung quy định sẽ được thực hiện căn cứ tình hình thực tế theo từng giai đoạn phù hợp.

Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 23 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2006, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 ký hiệu lại số thứ tự các đoạn so với chuẩn mực kế toán công quốc tế. Để so sánh, bảng tham chiếu ký hiệu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với ký hiệu các đoạn chuẩn mực kế toán công quốc tế được nêu kèm theo chuẩn mực này. Đối với các nội dung có liên quan đến các chuẩn mực kế toán công khác, Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 trích dẫn theo ký hiệu, tên các chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đã được ban hành. Đối với các chuẩn mực chưa được ban hành, chuẩn mực này chỉ nêu tên chuẩn mực hoặc nội dung liên quan cần tham chiếu, không trích dẫn số hiệu các chuẩn mực liên quan như trong Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 23. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 23 (năm 2022), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **STT** | **Tên chuẩn mực kế toán công** | **Đoạn có nội dung tham chiếu** |
| 1 | Hợp nhất trong lĩnh vực công | 4 |
| 2 | Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng | 33, 98 |

**VPSAS 23 - DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH KHÔNG TRAO ĐỔI**

**Quá trình ban hành, cập nhật Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 được ban hành lần đầu theo Quyết định số 1366/2022/QĐ-BTC ngày 06/07/2022 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 06/07/2022, được áp dụng từ ngày 06/07/2022.

Các chuẩn mực có cùng ngày hiệu lực, gồm:

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 05: Chi phí đi vay;*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09: Doanh thu từ các giao dịch trao đổi:*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11: Hợp đồng xây dựng;*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 14: Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm;*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 24: Trình bày thông tin ngân sách trong báo cáo tài chính.*

**VPSAS 23 - DOANH THU TỪ CÁC GIAO DỊCH KHÔNG TRAO ĐỔI**

**NỘI DUNG**

*Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 “Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi" được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 108. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.*

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Đoạn** |
| **I. QUY ĐỊNH CHUNG…………………………………………………………………** | **1-25** |
| **Mục đích……………………………………………………………………………….**  | **1** |
| **Phạm vi………………………………………………………………………………...**  | **2-4** |
| **Định nghĩa……………………………………………………………………………..**  | **5-25** |
| Các giao dịch không trao đổi…………………………………………………………  | 6-9 |
| Doanh thu………………………………………………………………………………  | 10-11 |
| Các quy định đối với tài sản chuyển giao…………………………………………..  | 12-14 |
| Điều kiện đối với tài sản chuyển giao………………………………………………  | 15-16 |
| Hạn chế đối với tài sản chuyển giao………………………………………………..  | 17 |
| Bản chất quan trọng hơn hình thức…………………………………………………  | 18-23 |
| Các khoản thuế………………………………………………………………………..  | 24-25 |
| **II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ………………………………………………………………..** | **26-108** |
| Phân tích luồng vào ban đầu của các nguồn lực từ giao dịch không trao đổi….  | 26 |
| **Ghi nhận tài sản**………………………………………………………………………..  | 27-10 |
| Kiểm soát tài sản……………………………………………………………………….  | 29-30 |
| Sự kiện trong quá khứ…………………………………………………………………  | 31 |
| Luồng vào của nguồn lực có khả năng phát sinh…………………………………..  | 32 |
| Tài sản tiềm tàng……………………………………………………………………….  | 33 |
| Vốn góp của chủ sở hữu………………………………………………………………  | 34-35 |
| Các yếu tố trao đổi và không trao đổi của một giao dịch………………………….. | 36-38 |
| Xác định giá trị tài sản khi ghi nhận ban đầu………………………………………..  | 39-40 |
| **Ghi nhận doanh thu từ giao dịch không trao đổi……………………………….**  | **41-44** |
| **Xác định doanh thu từ giao dịch không trao đổi………………………………..**  | **45-46** |
| **Nghĩa vụ hiện tại được ghi nhận là nợ phải trả………………………………….** | **47-54** |
| Nghĩa vụ hiện tại………………………………………………………………………..  | 48-50 |
| Điều kiện đối với tài sản chuyển giao………………………………………………… | 51-52 |
| Xác định giá trị nợ phải trả khi ghi nhận ban đầu……………………………………. | 53-54 |
| **Các khoản thuế…………………………………………………………………………**  | **55-67** |
| Sự kiện phát sinh thuế………………………………………………………………….. | 60 |
| Các khoản thuế nhận trước……………………………………………………………  | 61 |
| Xác định giá trị tài sản phát sinh từ giao dịch thuế…………………………………  | 62-65 |
| Chi tiêu thuế……………………………………………………………………………. | 66-67 |
| **Các khoản chuyển giao……………………………………………………………..** | **68-98** |
| Xác định giá trị tài sản chuyển giao………………………………………………….  | 75 |
| Xóa nợ và nhận nợ thay………………………………………………………………. | 76-79 |
| Tiền phạt…………………………………………………………………………..........  | 80-81 |
| Các khoản thừa kế…………………………………………………………...............  | 82-84 |
| Quà tặng và các khoản viện trợ……………………………………………………..  | 85-89 |
| Hỗ trợ bằng dịch vụ…………………………………………………………..............  | 90-95 |
| Các cam kết………………………………………………………….........................  | 96 |
| Các khoản chuyển giao nhận trước………………………………………………… | 97 |
| Các khoản chuyển giao khác…………………………………………………………  | 98 |
| **Trình bày thông tin……………………………………………………………………** | **99-108** |
| **Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế** |  |

**I. QUY ĐỊNH CHUNG**

**Mục đích**

1. Mục đích của chuẩn mực này nhằm quy định phương pháp kế toán và trình bày báo cáo tài chính đối với doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi, không bao gồm các giao dịch không trao đổi liên quan đến việc hợp nhất đơn vị. Nội dung chuẩn mực này đề cập đến các vấn đề cần xem xét khi ghi nhận và xác định doanh thu từ các giao dịch không trao đổi và xác định vốn góp từ chủ sở hữu.

**Phạm vi**

2. **Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này để kế toán doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi. Chuẩn mực này không áp dụng cho các giao dịch không trao đổi liên quan đến việc hợp nhất đơn vị.**

3. Chuẩn mực này quy định các nội dung liên quan đến doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi. Doanh thu phát sinh từ các giao dịch trao đổi được quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09 *“Doanh thu từ các giao dịch trao đổi”*. Tại các đơn vị trong lĩnh vực công (đơn vị) có thể phát sinh doanh thu từ các giao dịch trao đổi và không trao đổi, tuy nhiên chủ yếu doanh thu phát sinh từ các giao dịch không trao đổi, bao gồm:

(a) Các khoản thuế; và

(b) Các khoản chuyển giao nhận được (bằng tiền hoặc không bằng tiền), bao gồm các khoản viện trợ không hoàn lại, xóa nợ, tiền phạt, các khoản thừa kế, quà tặng, ủng hộ từ thiện, hàng hóa và dịch vụ được biếu tặng và các khoản thu khác đáp ứng tiêu chí doanh thu không trao đổi.

4. Cơ quan có thẩm quyền có thể sắp xếp lại một số đơn vị bằng cách sáp nhập một số đơn vị với nhau, hoặc chia tách một đơn vị thành hai hay nhiều đơn vị khác. Giao dịch hợp nhất lĩnh vực công xảy ra khi hai hoặc nhiều hoạt động được sáp nhập lại để hình thành nên một đơn vị báo cáo mới. Việc tái cơ cấu này dẫn đến việc một đơn vị mới hoặc một đơn vị đang hoạt động tiếp quản toàn bộ tài sản và nợ phải trả của một hoạt động hoặc của đơn vị khác. Các giao dịch hợp nhất lĩnh vực công phải được hạch toán theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam về hợp nhất trong lĩnh vực công.

**Định nghĩa**

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

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

**Các khoản phạt là lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà các đơn vị đã nhận được hoặc có khả năng nhận được theo quyết định của tòa án hoặc các cơ quan có thẩm quyền do hành vi vi phạm pháp luật của bên vi phạm.**

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

**Điều kiện đối với tài sản chuyển giao là các điều khoản yêu cầu đơn vị tiếp nhận tài sản phải sử dụng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó theo các quy định đã được đặt ra trước, nếu không phải hoàn trả lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó cho bên chuyển giao.**

**Hạn chế đối với tài sản chuyển giao là các thỏa thuận nhằm hạn chế hoặc hướng dẫn việc sử dụng tài sản chuyển giao, nhưng không có các yêu cầu cụ thể rằng đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản cho bên chuyển giao nếu không sử dụng theo các quy định đã được đặt ra.**

**Quy định đối với tài sản chuyển giao là các nội dung được pháp luật quy định hoặc các thỏa thuận có tính chất ràng buộc, do một đơn vị bên ngoài đơn vị báo cáo đặt ra và quy định cách đơn vị báo cáo sử dụng tài sản chuyển giao.**

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

**Sự kiện phát sinh thuế là sự kiện mà pháp luật về thuế xác định đối tượng nộp thuế phải chịu thuế.**

**Thuế là khoản nộp ngân sách nhà nước bắt buộc của tổ chức, hộ gia đình, hộ kinh doanh, cá nhân theo quy định của các luật thuế. Trong chuẩn mực này các khoản thuế không bao gồm các khoản phạt.**

**Thu khác thuộc ngân sách nhà nước là khoản thu khác vào ngân sách nhà nước theo quy định của pháp luật về ngân sách nhà nước phát sinh từ những giao dịch không trao đổi.**

**Các thuật ngữ đã được định nghĩa trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác được sử dụng trong chuẩn mực này có cùng nghĩa như trong các chuẩn mực đó.**

**Các giao dịch không trao đổi**

6. Các giao dịch thông thường được thực hiện thông qua việc trao đổi ngang giá được gọi là giao dịch trao đổi và được quy định cụ thể trong các chuẩn mực khác.

7. Các giao dịch không trao đổi thuộc phạm vi của chuẩn mực này là các giao dịch mà đơn vị tiếp nhận các nguồn lực theo nguyên tắc không bồi hoàn trực tiếp hoặc chỉ bồi hoàn danh nghĩa. Ví dụ như người nộp thuế phải nộp thuế theo quy định của Luật thuế. Mặc dù sau khi thu thuế Chính phủ sẽ cung cấp nhiều loại dịch vụ công cho người nộp thuế, nhưng vấn đề bồi hoàn cho người nộp thuế bằng các dịch vụ công này không được đặt ra khi quyết định việc thu thuế.

8. Ngoài ra, còn có một số các giao dịch không trao đổi, trong đó đơn vị có thể bồi hoàn một khoản trực tiếp cho nguồn lực đã nhận, nhưng giá trị bồi hoàn không tương đương với giá trị hợp lý của nguồn lực đã nhận. Trong các trường hợp này, đơn vị phải xem xét để xác định yếu tố trao đổi và không trao đổi trong cùng một giao dịch để hạch toán riêng rẽ từng yếu tố.

9. Trường hợp giao dịch mà đơn vị không dễ dàng xác định ngay từ đầu là giao dịch trao đổi hay không trao đổi thì đơn vị phải xem xét bản chất của giao dịch để xác định đó là giao dịch trao đổi hay không trao đổi. Ví dụ giao dịch bán hàng thường được phân loại là giao dịch trao đổi; tuy nhiên, nếu hàng hóa được bán với mức trợ giá có nghĩa là giá bán không ngang bằng với giá trị hợp lý của hàng hóa, thì giao dịch đáp ứng định nghĩa của giao dịch không trao đổi. Để xác định bản chất của một giao dịch là trao đổi hoặc không trao đổi thì phải thực hiện những đánh giá mang tính chuyên môn. Ngoài ra, đơn vị có thể nhận được các khoản chiết khấu thương mại, chiết khấu số lượng hoặc giảm giá hàng bán vì nhiều lý do khác nhau, tuy nhiên giao dịch mua hàng với các khoản chiết khấu giảm giá này không nhất thiết được xác định là giao dịch không trao đổi.

**Doanh thu**

10. Doanh thu bao gồm tổng giá trị của các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị đã thu được hoặc sẽ thu được, làm tăng tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị nhưng không bao gồm các khoản góp vốn của chủ sở hữu. Các khoản thu hộ cho Chính phủ, các đơn vị khác thuộc Chính phủ hoặc các bên thứ ba không làm tăng tài sản ròng hoặc doanh thu của đơn vị thu hộ, vì đơn vị thu hộ không có quyền kiểm soát hoặc hưởng lợi từ tài sản thu hộ trong quá trình thực hiện các hoạt động của mình.

11. Khi phát sinh chi phí liên quan đến việc thu được doanh thu từ các giao dịch không trao đổi, thì doanh thu là tổng luồng vào của các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị thu được, còn các chi phí phát sinh phải được ghi nhận là chi phí của giao dịch đó.

**Các quy định đối với tài sản chuyển giao**

12. Trong trường hợp đơn vị nhận được tài sản và phải sử dụng những tài sản này theo các quy định đã được đặt ra trước, bao gồm quy định của pháp luật hoặc các thỏa thuận ràng buộc với các bên khác mà có quyền áp đặt các điều kiện về sử dụng các tài sản chuyển giao với đơn vị thì được xác định là các quy định đối với tài sản chuyển giao như được định nghĩa trong chuẩn mực này. Các quy định đối với tài sản chuyển giao không bao gồm những quy định nội bộ do đơn vị tự đặt ra cho chính mình.

13. Các quy định đối với tài sản chuyển giao có thể là các điều kiện hoặc các hạn chế. Mặc dù cả điều kiện và hạn chế cùng quy định một đơn vị phải sử dụng tài sản cho một mục đích nhất định (nghĩa vụ thực hiện) khi ghi nhận ban đầu, tuy nhiên chỉ trường hợp đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả lại các lợi ích kinh tế tương lai và dịch vụ tiềm tàng cho bên chuyển giao nếu vi phạm các quy định đối với tài sản chuyển giao (nghĩa vụ hoàn trả) mới được coi là điều kiện.

14. Trường hợp các thỏa thuận ràng buộc nhưng không có hiệu lực thi hành thì đó không phải là một quy định như được định nghĩa trong chuẩn mực này. Các quy định không làm phát sinh nghĩa vụ liên đới. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng quy định về việc ghi nhận và xác định các nghĩa vụ liên đới.

**Điều kiện đối với tài sản chuyển giao**

15. Các ràng buộc đối với tài sản chuyển giao được coi là điều kiện khi các ràng buộc này yêu cầu đơn vị tiếp nhận tài sản phải sử dụng tài sản đó theo một cách thức được quy định trước, nếu không thực hiện đúng sẽ phải hoàn trả lại các tài sản đó cho bên chuyển giao. Do đó ngay khi tiếp nhận tài sản chuyển giao có điều kiện, đơn vị tiếp nhận đã phát sinh nghĩa vụ chuyển giao các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho các bên thứ ba. Theo đó, đơn vị tiếp nhận chắc chắn phải chi ra các nguồn lực sau khi nhận tài sản theo các yêu cầu gắn liền với tài sản chuyển giao, có thể là cung cấp các loại hàng hóa hoặc dịch vụ nhất định cho bên thứ ba, hoặc phải hoàn trả các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng đó cho bên chuyển giao. Vì vậy, khi đơn vị ghi nhận tài sản chuyển giao có điều kiện thì đơn vị cũng đồng thời phải ghi nhận nợ phải trả.

16. Thực tế đơn vị có thể hoàn trả tài sản chuyển giao hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác bằng cách trừ vào số dự kiến sẽ còn tiếp tục được chuyển giao cho các mục đích khác. Trường hợp này đơn vị vẫn phải trình bày đầy đủ số liệu trên báo cáo tài chính, bằng cách ghi nhận giảm tài sản và nợ phải trả đối với việc hoàn trả tài sản do vi phạm điều kiện chuyển giao và ghi nhận tăng tài sản, nợ phải trả và/hoặc doanh thu đối với khoản chuyển giao mới.

**Hạn chế đối với tài sản chuyển giao**

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

**Bản chất quan trọng hơn hình thức**

18. Đơn vị phải xem xét bản chất của các quy định đối với tài sản chuyển giao để xác định đó là các điều kiện hay là các hạn chế. Ví dụ, chỉ quy định chung về việc tài sản chuyển giao phải được sử dụng để cung cấp hàng hóa dịch vụ cho các bên thứ ba, nếu không thực hiện sẽ phải hoàn trả lại tài sản cho bên chuyển giao, là chưa đủ căn cứ để kết luận nghĩa vụ hoàn trả (nợ phải trả) đã phát sinh khi đơn vị tiếp nhận tài sản.

19. Để xác định một quy định là điều kiện hay hạn chế thì đơn vị phải xem xét cụ thể về hiệu lực có thể thi hành đối với yêu cầu hoàn trả tài sản hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác và khả năng thực hiện của bên chuyển giao. Nếu bên chuyển giao không có khả năng cưỡng chế thu hồi tài sản hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác, thì quy định đó không đáp ứng được định nghĩa của điều kiện, nên được coi là một hạn chế. Nếu kinh nghiệm cho thấy bên chuyển giao thường là không thể cưỡng chế thu hồi tài sản chuyển giao hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác khi xảy ra vi phạm, trường hợp này bản chất là hạn chế chứ không phải là điều kiện. Nếu đơn vị tiếp nhận chưa có kinh nghiệm với bên chuyển giao, hoặc chưa bao giờ vi phạm các quy định dẫn đến việc bên chuyển giao có thể quyết định cưỡng chế thu hồi tài sản hoặc lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng khác và không có bằng chứng cho thấy việc không bị thu hồi, thì trường hợp này được coi là bên chuyển giao sẽ thực hiện cưỡng chế thi hành quy định, theo đó đáp ứng định nghĩa của điều kiện.

20. Điều kiện đối với tài sản chuyển giao là việc áp đặt lên đơn vị tiếp nhận nghĩa vụ thực hiện, theo đó phải sử dụng các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản chuyển giao theo một cách thức được quy định trước, nếu không sẽ phải hoàn trả cho bên chuyển giao. Vì vậy để thỏa mãn định nghĩa về điều kiện thì nghĩa vụ thực hiện phải có hiệu lực thi hành trên thực tế, không chỉ đơn thuần về mặt hình thức.

21. Để đáp ứng tiêu chí ghi nhận nợ phải trả thì đơn vị cần xác định được tính chắc chắn của việc phải chi ra các nguồn lực, cũng như phải đánh giá được kết quả thực hiện các điều kiện. Do đó, để được coi là một điều kiện thì phải chỉ ra được các nội dung có liên quan, ví dụ như tính chất hoặc khối lượng hàng hóa, dịch vụ phải cung cấp hoặc tính chất của tài sản cần phải mua sắm hoặc công việc và thời gian phải thực hiện. Ngoài ra, việc thực hiện còn phải chịu sự giám sát của bên chuyển giao hoặc đại diện của bên chuyển giao một cách thường xuyên liên tục. Đặc biệt đối với trường hợp có quy định đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả một phần giá trị tài sản tương ứng, nếu trước đây đơn vị đã từng có những vi phạm như chỉ thực hiện được một phần các điều kiện và nghĩa vụ hoàn trả và đã từng bị bên chuyển giao thu hồi.

22. Trong một số trường hợp, tài sản có thể được chuyển giao với quy định là đơn vị tiếp nhận phải hoàn trả tài sản đó cho bên chuyển giao nếu một sự kiện cụ thể nào đó không xảy ra trong tương lai. Trong những trường hợp này, nghĩa vụ hoàn trả chỉ phát sinh cho đến khi xảy ra trường hợp đơn vị tiếp nhận vi phạm các quy định về sử dụng tài sản, do vậy đơn vị tiếp nhận không hạch toán nợ phải trả cho đến khi các tiêu chí ghi nhận nợ phải trả được thỏa mãn.

23. Tuy nhiên, đơn vị tiếp nhận phải xem xét bản chất của những khoản chuyển giao để phân biệt với khoản nhận trước. Theo chuẩn mực này, khoản nhận trước là các nguồn lực đơn vị được nhận trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế hoặc trước khi thỏa thuận chuyển giao trở thành ràng buộc. Khoản nhận trước làm tăng tài sản và nghĩa vụ của đơn vị, bởi vì khi đó thỏa thuận chuyển giao chưa có tính ràng buộc. Khi khoản nhận trước có bản chất là giao dịch trao đổi thì đơn vị phải áp dụng các quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09.

**Các khoản thuế**

24. Các khoản thuế là nguồn thu chủ yếu của ngân sách nhà nước, mang lại doanh thu cho Chính phủ và chính quyền địa phương.

25. Các khoản nhận trước đối với thuế là số tiền đã nhận được trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế.

**II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ**

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

26. Đơn vị phải ghi nhận tài sản phát sinh từ một giao dịch không trao đổi khi có quyền kiểm soát các nguồn lực, mà nguồn lực này đáp ứng được định nghĩa về tài sản và các tiêu chí ghi nhận tài sản. Trong một số trường hợp cụ thể, khi đơn vị được xóa nợ, thay vì ghi nhận tài sản thì phải ghi giảm giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả; Hoặc trường hợp đơn vị tiếp nhận quyền kiểm soát tài sản đồng thời đi kèm với nó là các nghĩa vụ thì đơn vị sẽ phải ghi nhận là nợ phải trả. Các khoản góp vốn từ chủ sở hữu không phải là doanh thu, do đó loại nghiệp vụ này phải được phân tích và hạch toán riêng biệt. Để nhất quán với phương pháp tiếp cận trong chuẩn mực này, đơn vị phải phân tích các giao dịch không trao đổi để xác định phải trình bày vào chỉ tiêu nào của báo cáo tài chính. Sơ đồ dưới đây minh họa cho quá trình phân tích khi có luồng vào của nguồn lực để xác định có phát sinh doanh thu hay không. Quy định về kế toán đối với từng loại nghiệp vụ được trình bày từ đoạn 27 đến đoạn 108.

**Sơ đồ minh họa quá trình phân tích luồng vào ban đầu của các nguồn lực1**



1. Sơ đồ trên chỉ mang tính chất minh họa và không thay thế cho chuẩn mực này. Sơ đồ được cung cấp nhằm trợ giúp người đọc hiểu chuẩn mực tốt hơn.

2. Trong một số trường hợp nhất định, ví dụ như đơn vị được xóa nợ, đơn vị phải ghi giảm giá trị ghi sổ của khoản nợ phải trả thay vì ghi nhận tài sản.

3. Khi xác định liệu đơn vị đã hoàn tất mọi nghĩa vụ hiện tại, cần phải xem xét việc áp dụng định nghĩa về điều kiện đối với tài sản chuyển giao và tiêu chí ghi nhận nợ phải trả.

**Ghi nhận tài sản**

27. Theo định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 *“Trình bày Báo cáo tài chính”*, tài sản là các nguồn lực được kiểm soát bởi đơn vị do kết quả của những sự kiện trong quá khứ và đơn vị có khả năng thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các nguồn lực này.

28. **Luồng vào của nguồn lực từ một giao dịch không trao đổi đáp ứng định nghĩa của tài sản (không bao gồm các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ) sẽ được ghi nhận là tài sản khi và chỉ khi:**

**(a) Đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ tài sản đó; và**

**(b) Giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy.**

**Kiểm soát tài sản**

29. Yếu tố quan trọng của kiểm soát để phân biệt tài sản của đơn vị với các tài sản thuộc sở hữu công cộng mà tất cả các đơn vị đều có quyền sử dụng và hưởng lợi ích là khả năng ngăn chặn hoặc điều chính quyền tiếp cận của các đơn vị khác vào lợi ích của tài sản. Trong lĩnh vực công, Chính phủ thực hiện vai trò điều tiết đối với một số hoạt động nhất định, vai trò điều tiết này không có nghĩa là các khoản mục bị điều tiết đáp ứng định nghĩa là tài sản của Chính phủ, hoặc đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản trên báo cáo tài chính nhà nước. Theo đoạn 90 của chuẩn mực này, đơn vị có thể, nhưng không bị bắt buộc hạch toán các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ.

30. Trong trường hợp có một bên công bố dự định chuyển giao tài sản cho một đơn vị công, thì thông tin về dự định này là chưa đủ để xác định việc đơn vị tiếp nhận có quyền kiểm soát đối với tài sản. Ví dụ, nếu một trường học bị hư hỏng do bão, lụt và nhà tài trợ đã công bố kế hoạch sẽ tài trợ kinh phí để xây dựng lại trường học thì tại thời điểm công bố, trường học chưa được ghi nhận tăng nguồn lực. Trong trường hợp phải ký kết thỏa thuận chuyển giao trước khi nguồn lực được chuyển giao thì đơn vị tiếp nhận chỉ có quyền kiểm soát đối với tài sản khi thỏa thuận chuyển giao đã mang tính ràng buộc, bởi vì trước đó đơn vị tiếp nhận chưa có khả năng ngăn chặn hoặc điều chỉnh đơn vị chuyển giao trong việc tiếp cận với tài sản đó. Trong nhiều trường hợp, đơn vị phải thực thi quyền kiểm soát đối với nguồn lực trước khi có thể ghi nhận tài sản. Nếu đơn vị không thể thực thi quyền đối với nguồn lực thì đơn vị đó không có khả năng ngăn chặn hoặc điều chỉnh đơn vị chuyển giao trong việc tiếp cận các nguồn lực đó.

**Sự kiện trong quá khứ**

31. Các đơn vị thường tiếp nhận tài sản do ngân sách nhà nước, đơn vị cấp trên cấp, mua hoặc tự sản xuất tài sản; do đó, sự kiện trong quá khứ dẫn đến quyền kiểm soát đối với tài sản có thể là một sự kiện mua sắm, sự kiện phát sinh thuế hoặc nhận chuyển giao. Các giao dịch và sự kiện dự kiến sẽ xảy ra trong tương lai không phát sinh tài sản, ví dụ dự định thu thuế không phải là một sự kiện trong quá khứ làm tăng tài sản dưới hình thức quyền thu từ đối tượng nộp thuế.

**Luồng vào của nguồn lực có khả năng phát sinh**

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

**Tài sản tiềm tàng**

33. Một khoản mục có đầy đủ các đặc điểm cơ bản của tài sản nhưng không đáp ứng được tiêu chí ghi nhận tài sản thì được coi là tài sản tiềm tàng và được trình bày trên thuyết minh báo cáo tài chính (quy định tại chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng).

**Vốn góp của chủ sở hữu**

34. Các khoản vốn góp của chủ sở hữu được định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01. Một giao dịch được coi là giao dịch góp vốn của chủ sở hữu phải đáp ứng được những tiêu chí đề ra trong định nghĩa. Để xác định một giao dịch đáp ứng được định nghĩa về khoản vốn góp của chủ sở hữu thì đơn vị cần xem xét bản chất của giao dịch thay vì xem xét hình thức của giao dịch. Đoạn 35 chỉ ra các hình thức góp vốn của chủ sở hữu. Không phụ thuộc vào hình thức của giao dịch, trong trường hợp xác định rõ ràng bản chất của giao dịch là một khoản vay hoặc một khoản nợ phải trả hoặc là doanh thu thì đơn vị phải ghi nhận đúng bản chất của giao dịch đó và trình bày thông tin phù hợp trong thuyết minh báo cáo tài chính nếu đó là một giao dịch trọng yếu. Ví dụ như một giao dịch có hình thức giống như khoản vốn góp của chủ sở hữu, nhưng lại chỉ rõ rằng đơn vị nhận vốn phải trả cho bên chuyển giao những khoản thanh toán cố định cùng với lợi nhuận cho khoản đầu tư của bên chuyển giao tại những thời điểm nhất định trong tương lai thì giao dịch đó có nhiều đặc điểm của một khoản vay hơn là một khoản vốn góp. Đối với những thỏa thuận hợp đồng, đơn vị có thể xem xét các hướng dẫn trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam về trình bày công cụ tài chính để phân biệt giữa nợ phải trả và vốn góp của chủ sở hữu.

35. Một khoản vốn góp của chủ sở hữu có thể được chứng minh bởi:

(a) Quyết định chính thức của bên góp vốn hoặc đơn vị kiểm soát của bên góp vốn về việc chuyển giao để hình thành nên một phần tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị tiếp nhận, bất kể quyết định này được đưa ra trước thời điểm góp vốn hay tại thời điểm góp vốn;

(b) Thỏa thuận chính thức về việc góp vốn làm hình thành hoặc làm tăng lợi ích tài chính trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của đơn vị tiếp nhận, mà lợi ích tài chính này có thể được đem bán, chuyển nhượng hoặc hoàn trả lại; hoặc

(c) Việc phát hành các công cụ vốn có thể đem bán, chuyển nhượng hoặc mua lại.

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

36. Đoạn 37 và 38 dưới đây đề cập đến những trường hợp đơn vị có quyền kiểm soát đối với các nguồn lực đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng ngoài các khoản vốn góp của chủ sở hữu.

37. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09 đã cung cấp định nghĩa về giao dịch trao đổi và không trao đổi và đề cập việc một giao dịch có thể bao gồm cả hai yếu tố trao đổi và không trao đổi.

38. Khi tiếp nhận tài sản từ một giao dịch bao gồm cả hai yếu tố trao đổi và không trao đổi, đơn vị phải ghi nhận yếu tố trao đổi theo các nguyên tắc và yêu cầu của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác. Yếu tố không trao đổi được ghi nhận theo các nguyên tắc và yêu cầu của chuẩn mực này. Đơn vị cần thực hiện những đánh giá mang tính chuyên môn để xác định liệu giao dịch có bao gồm cả hai yếu tố trao đổi và không trao đổi hay không. Nếu không thể phân biệt rõ ràng hai yếu tố trao đổi và không trao đổi thì giao dịch được coi là không trao đổi.

**Xác định giá trị tài sản khi ghi nhận ban đầu**

39. **Tài sản được tiếp nhận thông qua một giao dịch không trao đổi phải được ghi nhận ban đầu ở mức giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.**

40. Để nhất quán với Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 *“Hàng tồn kho”*, Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 *“Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị”* và chuẩn mực kế toán công Việt Nam về bất động sản đầu tư, tài sản được tiếp nhận thông qua các giao dịch không trao đổi phải được ghi nhận ở mức giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận.

**Ghi nhận doanh thu từ giao dịch không trao đổi**

41. **Luồng vào của nguồn lực phát sinh từ giao dịch không trao đổi đã được ghi nhận tăng tài sản thì đồng thời được ghi nhận tăng doanh thu hoặc nợ phải trả.**

42. **Khi đáp ứng được nghĩa vụ hiện tại của luồng vào đối với nguồn lực phát sinh từ giao dịch không trao đổi mà trước đó đơn vị đã ghi nhận là nợ phải trả thì đơn vị phải hạch toán giảm nợ phải trả và tăng doanh thu tương ứng.**

43. Khi đơn vị ghi nhận tăng tài sản ròng do kết quả của một giao dịch không trao đổi thì đơn vị phải ghi nhận doanh thu. Trường hợp luồng vào của nguồn lực từ giao dịch không trao đổi mà đơn vị đã ghi nhận nợ phải trả, khi sự kiện phát sinh thuế xảy ra hoặc khi đã đáp ứng được các điều kiện ghi nhận doanh thu thì đơn vị phải ghi giảm nợ phải trả đồng thời ghi nhận tăng doanh thu. Nếu luồng vào của một giao dịch đáp ứng định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu thì đơn vị không được ghi nhận nợ phải trả hoặc doanh thu.

44. Thời điểm ghi nhận doanh thu được xác định bởi bản chất của các điều kiện và việc thỏa mãn các điều kiện đó. Ví dụ, khi một điều kiện nêu rõ đơn vị phải cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho các bên thứ ba, nếu không phải hoàn trả lại kinh phí chưa sử dụng cho bên chuyển giao, thì doanh thu chỉ được ghi nhận khi hàng hóa hoặc dịch vụ đã được cung cấp.

**Xác định doanh thu từ giao dịch không trao đổi**

**45. Doanh thu từ giao dịch không trao đổi được xác định bằng với giá trị tăng lên của tài sản ròng được đơn vị ghi nhận.**

46. Trong một giao dịch không trao đổi, khi đơn vị ghi nhận tài sản thì đồng thời phải ghi nhận doanh thu tương ứng với giá trị tài sản đã được xác định theo quy định tại đoạn 39, trừ khi phải ghi nhận là một khoản nợ phải trả. Trường hợp phải ghi nhận khoản nợ phải trả thì khoản nợ phải trả sẽ được xác định theo quy định tại đoạn 53. Mọi phát sinh khi ghi nhận tăng tài sản ròng sẽ phải đồng thời ghi nhận tăng doanh thu tương ứng. Khi nợ phải trả giảm xuống do sự kiện phát sinh thuế xảy ra hoặc khi đơn vị đáp ứng được những điều kiện đối với tài sản chuyển giao thì đơn vị hạch toán giảm nợ phải trả, số nợ phải trả ghi giảm sẽ phải được ghi nhận là doanh thu.

**Nghĩa vụ hiện tại được ghi nhận là nợ phải trả**

47. **Nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ một giao dịch không trao đổi đáp ứng được định nghĩa nợ phải trả sẽ được ghi nhận là nợ phải trả khi và chỉ khi:**

**(a) Chắc chắn có sự giảm sút của nguồn lực đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng do phải sử dụng để thanh toán cho nghĩa vụ đó; và**

**(b) Giá trị phải thanh toán cho nghĩa vụ đó có thể ước tính một cách đáng tin cậy.**

**Nghĩa vụ hiện tại**

48. Nghĩa vụ hiện tại đối với giao dịch không trao đổi là trách nhiệm phải thực hiện công việc theo một cách nhất định và có thể làm tăng nợ phải trả. Nghĩa vụ hiện tại có thể được áp đặt bởi các quy định của pháp luật hoặc các thỏa thuận ràng buộc đối với các khoản chuyển giao. Nghĩa vụ hiện tại cũng có thể phát sinh từ hoạt động thông thường, như việc đơn vị nhận được các khoản nhận trước.

49. Trong quá trình hoạt động thông thường, đơn vị có thể tiếp nhận nguồn lực trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế, Trong trường hợp đó, đơn vị phải ghi nhận khoản nhận trước là nợ phải trả cho đến khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế.

50. Nếu đơn vị nhận được nguồn lực trước khi có các thỏa thuận chuyển giao mang tính chất ràng buộc thì đơn vị đó phải ghi nhận là khoản nhận trước cho đến khi thỏa thuận đó trở thành ràng buộc.

**Điều kiện đối với tài sản chuyển giao**

51. **Các điều kiện đối với tài sản chuyển giao làm phát sinh nghĩa vụ hiện tại khi ghi nhận ban đầu sẽ được ghi nhận theo quy định của đoạn 47.**

52. Đoạn 5 đã cung cấp định nghĩa các thuật ngữ sử dụng trong chuẩn mực. Đoạn 12 đến đoạn 23 đã cung cấp hướng dẫn cách xác định liệu một quy định là điều kiện hay hạn chế. Đơn vị phải phân tích tất cả các quy định đi kèm với luồng vào của nguồn lực để xác định các quy định đó có áp đặt điều kiện hoặc hạn chế hay không.

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

53. **Giá trị được ghi nhận là khoản nợ phải trả phải là ước tính tốt nhất về giá trị cần thiết đơn vị phải bỏ ra để thanh toán cho các nghĩa vụ hiện tại tại ngày báo cáo.**

54. Việc ước tính phải xem xét mức độ chắc chắn liên quan đến các sự kiện dẫn đến việc ghi nhận nợ phải trả.

**Các khoản thuế**

55. **Việc ghi nhận tài sản là các khoản thuế sau khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế và tiêu chí ghi nhận tài sản được đáp ứng.**

56. Nguồn lực phát sinh từ các khoản thuế đáp ứng định nghĩa tài sản khi cơ quan thu có quyền kiểm soát đối với nguồn lực do kết quả của một sự kiện trong quá khứ và dự kiến sẽ nhận được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các nguồn lực đó. Nguồn lực phát sinh từ các khoản thuế đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản khi có khả năng chắc chắn phát sinh luồng vào của nguồn lực đó và giá trị hợp lý của chúng có thể xác định một cách đáng tin cậy. Mức độ chắc chắn của luồng vào của nguồn lực được xác định trên cơ sở bằng chứng sẵn có tại thời điểm ghi nhận ban đầu, trong đó bao gồm việc đối tượng nộp thuế kê khai thuế.

57. Doanh thu từ thuế chỉ phát sinh đối với Chính phủ và chính quyền địa phương, không phát sinh đối với các đơn vị khác. Ví dụ, cơ quan thuế thực hiện thu thuế nhưng tài sản và doanh thu thu được thuộc về Chính phủ chứ không thuộc về cơ quan thuế. Nếu một đơn vị thu hộ tiền thuế cho cơ quan thu thì đơn vị đó đóng vai trò là đơn vị thu hộ. Ví dụ, một cơ quan thuế địa phương thu thuế hộ cho chính quyền địa phương khác thì cơ quan thuế đó không ghi nhận doanh thu từ thuế thu được, mà chính quyền địa phương nơi được hưởng số thu sẽ ghi nhận tài sản và doanh thu từ thuế thu được.

58. Các khoản thuế không đáp ứng định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu, bởi vì các khoản nộp không mang lại cho đối tượng nộp quyền nhận được (a) các khoản phân phối lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ Chính phủ, chính quyền địa phương trong suốt thời gian hoạt động của họ hoặc (b) bất kỳ khoản phân phối chênh lệch tài sản lớn hơn nợ phải trả trong trường hợp chi tách, sáp nhập cấp chính quyền.

59. Các khoản thuế đáp ứng định nghĩa giao dịch không trao đổi vì đối tượng nộp chuyển giao nguồn lực cho Chính phủ mà không được bồi hoàn trực tiếp một giá trị tương đương. Mặc dù đối tượng nộp thuế có thể hưởng lợi từ nhiều chính sách an sinh xã hội của Chính phủ nhưng đó không phải là các khoản bồi hoàn trực tiếp cho các khoản đã nộp.

**Sự kiện phát sinh thuế**

60. Sự kiện phát sinh thuế được hiểu là thời điểm xác định thuế theo quy định của pháp luật về thuế. Ví dụ như thời điểm xác định thu nhập chịu thuế đối với thu nhập từ tiền lương, tiền công là thời điểm tổ chức cá nhân trả thu nhập cho người nộp thuế.

**Các khoản thuế nhận trước**

61. Để nhất quán với định nghĩa “tài sản”, “nợ phải trả” và quy định ở đoạn 55, nguồn lực từ các khoản thuế thu được trước khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế phải được ghi nhận là tài sản và nợ phải trả (khoản nhận trước) bất kể việc đã nhận được luồng vào của nguồn lực hay chưa vì (a) chưa xảy ra sự kiện làm phát sinh quyền của đơn vị thu đối với các khoản thuế, và (b) tiêu chí ghi nhận doanh thu từ thuế chưa được thỏa mãn (xem đoạn 55). Các khoản nhận trước đối với thuế về cơ bản không khác biệt so với các khoản nhận trước khác, vì thế đơn vị phải ghi nhận là nợ phải trả cho đến khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế, đơn vị ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu.

**Xác định giá trị tài sản phát sinh từ giao dịch thuế**

62. Đoạn 39 quy định tài sản phát sinh từ giao dịch thuế phải được xác định theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận. Tài sản phát sinh từ giao dịch thuế được xác định theo mức ước tính tốt nhất của luồng vào của nguồn lực mà đơn vị nhận được. Đơn vị báo cáo sẽ phải xây dựng các chính sách kế toán để xác định giá trị tài sản phát sinh từ giao dịch thuế phù hợp với quy định tại đoạn 39. Các chính sách kế toán để ước tính các tài sản này sẽ tính toán đến cả khả năng Chính phủ, chính quyền địa phương thu được các nguồn lực phát sinh từ các giao dịch thuế và giá trị hợp lý của các tài sản nhận được từ đó.

63. Khi có sự tách bạch giữa thời điểm xảy ra sự kiện phát sinh thuế và thời điểm thu được thuế, các đơn vị có thể xác định tài sản phát sinh từ giao dịch thuế một cách đáng tin cậy bằng cách sử dụng mô hình thống kê dựa vào lịch sử thu sắc thuế đó trong các kỳ trước (nếu đủ điều kiện thực hiện). Nếu sử dụng mô hình cần phải bao gồm việc xem xét về thời điểm thu được tiền từ người nộp thuế, thông tin kê khai của đối tượng nộp thuế, mối quan hệ giữa số thuế phải thu với các sự kiện khác trong nền kinh tế. Các mô hình xác định giá trị cũng sẽ xem xét và tính toán các nhân tố khác, như:

(a) Luật thuế cho phép người nộp thuế có khoảng thời gian để làm thủ tục kê khai thuế dài hơn khoảng thời gian Chính phủ, chính quyền địa phương được phép để phát hành báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung;

(b) Người nộp thuế không kê khai thuế đúng hạn;

(c) Việc định giá các tài sản không bằng tiền cho mục đích đánh thuế;

(d) Sự phức tạp của luật thuế khi quy định phải gia hạn thời gian phải nộp thuế cho một số đối tượng nộp thuế nhất định;

(c) Khả năng các chi phí Chính phủ hoặc chính quyền địa phương phải bỏ ra để thi hành luật thuế một cách chặt chẽ và cưỡng chế thu thuế có thể vượt quá lợi ích từ số thuế thu được;

(f) Luật thuế cho phép đối tượng nộp thuế được chậm nộp một số loại thuế; và

(g) Các trường hợp cụ thể khác của từng sắc thuế.

64. Việc xác định giá trị tài sản và doanh thu phát sinh từ các giao dịch thuế bằng cách sử dụng mô hình thống kê có thể dẫn đến việc giá trị thực tế của tài sản và doanh thu đã ghi nhận khác với giá trị mà đối tượng nộp thuế phải nộp được xác định trong các kỳ báo cáo tiếp theo đối với kỳ báo cáo hiện tại. Việc sửa đổi các ước tính được thực hiện theo hướng dẫn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót.

65. Trường hợp cơ sở tính thuế không chắc chắn và không có khả năng ước tính một cách đáng tin cậy thì tài sản phát sinh từ các giao dịch thuế và doanh thu liên quan không thể xác định một cách đáng tin cậy cho đến khi sự kiện phát sinh thuế đã xảy ra một thời gian. Trong nhiều trường hợp, tài sản và doanh thu có thể được ghi nhận trong kỳ tiếp sau của kỳ xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Tuy nhiên, có những trường hợp ngoại lệ mà một sự kiện phát sinh thuế chỉ mang lại luồng vào của nguồn lực thỏa mãn định nghĩa tài sản và đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản sau nhiều kỳ báo cáo kể từ kỳ phát sinh sự kiện đó.

**Chi tiêu thuế**

66. **Doanh thu từ thuế không được bao gồm các khoản chi tiêu thuế.**

67. Trong một số trường hợp cơ quan có thẩm quyền sử dụng hệ thống thuế để khuyến khích một số hành vi tài chính và hạn chế một số hành vi khác. Ví dụ, khoản ủng hộ, tài trợ được tính là chi phí được trừ đối với doanh nghiệp khi xác định thu nhập chịu thuế thu nhập doanh nghiệp, hoặc các chính sách miễn thuế, giảm thuế cho một nhóm các đối tượng nhất định, các ưu đãi này chỉ áp dụng đối với những người phải nộp thuế. Nếu một đơn vị không nộp thuế thì không được hưởng những ưu đãi này. Các loại ưu đãi này được gọi là chi tiêu thuế. Các khoản chi tiêu thuế được tính trước doanh thu, không phải là chi phí của Chính phủ hoặc chính quyền địa phương do không làm tăng luồng vào hoặc luồng ra của các nguồn lực, nghĩa là không làm tăng tài sản, nợ phải trả, doanh thu hoặc chi phí của Chính phủ hoặc chính quyền địa phương khi cơ quan có thẩm quyền ban hành các loại thuế đó.

**Các khoản chuyển giao**

68. **Đơn vị phải ghi nhận tài sản từ một giao dịch chuyển giao khi các nguồn lực được chuyển giao đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn các tiêu chí ghi nhận tài sản.**

69. Các khoản chuyển giao bao gồm các khoản viện trợ, xóa nợ, các khoản phạt, thừa kế, quà tặng và hỗ trợ bằng hàng hóa hoặc dịch vụ. Tất cả các khoản mục này đều có đặc điểm chung là chuyển giao nguồn lực từ đơn vị này sang đơn vị khác mà không được bồi hoàn lại bằng một giá trị tương đương và không phải là các khoản thuế theo định nghĩa trong chuẩn mực này,

70. Các khoản chuyển giao đáp ứng định nghĩa tài sản khi đơn vị có quyền kiểm soát đối với các nguồn lực do kết quả của một sự kiện trong quá khứ và dự kiến sẽ thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng từ các nguồn lực đó. Các khoản chuyển giao đáp ứng tiêu chí ghi nhận tài sản khi có khả năng chắc chắn có luồng vào của nguồn lực và giá trị hợp lý có thể xác định được một cách đáng tin cậy. Trong những trường hợp nhất định, ví dụ khi chủ nợ đồng ý xóa nợ, lúc này giá trị ghi sổ khoản nợ phải trả trước đó đã ghi nhận sẽ bị giảm đi; khi đó thay vì ghi nhận tăng tài sản thì đơn vị ghi nhận giảm giá trị ghi sổ đối với khoản nợ phải trả.

71. Đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực được chuyển giao khi đơn vị đã nhận được nguồn lực hoặc có quyền cưỡng chế đối với bên chuyển giao mà trước đó đơn vị không thể ngăn chặn hoặc điều chỉnh các đơn vị khác trong việc tiếp cận với các lợi ích từ các nguồn lực dự kiến sẽ được chuyển giao. Có nhiều thỏa thuận chuyển giao đã có hiệu lực ràng buộc trước khi việc chuyển giao nguồn lực diễn ra. Tuy nhiên, trong một số trường hợp có đơn vị đã cam kết sẽ chuyển giao nhưng lại không thực hiện, Do đó, chỉ khi (a) quyền cưỡng chế có hiệu lực thi hành và (b) đơn vị đánh giá khả năng chắc chắn sẽ có luồng vào của nguồn lực thì tài sản, nợ phải trả hoặc doanh thu mới được ghi nhận.

72. Việc chuyển giao các nguồn lực nếu đáp ứng định nghĩa vốn góp của chủ sở hữu sẽ không làm tăng doanh thu. Các thỏa thuận về bản chất là thỏa thuận góp vốn của chủ sở hữu nếu (a) chỉ rõ việc đơn vị cung cấp các nguồn lực được quyền nhận các khoản phân phối lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng trong suốt thời gian hoạt động của đơn vị tiếp nhận, hoặc quyền được phân phối bất kỳ khoản chênh lệch tài sản lớn hơn nợ phải trả của đơn vị khi đơn vị giải thể hoặc (b) chỉ rõ việc đơn vị cung cấp các nguồn lực nhận được lợi ích tài chính trong đơn vị tiếp nhận mà lợi ích này có thể đem bán, trao đổi, chuyển nhượng, hoặc mua lại.

73. Các khoản chuyển giao đáp ứng định nghĩa của giao dịch không trao đổi vì bên chuyển giao cung cấp nguồn lực cho đơn vị nhận chuyển giao mà không cần đơn vị nhận chuyển giao bồi hoàn trực tiếp bằng một giá trị tương đương. Nếu thỏa thuận quy định đơn vị nhận chuyển giao phải bồi hoàn một giá trị tương đương thì thỏa thuận đó không phải là thỏa thuận chuyển giao mà là hợp đồng cho một giao dịch trao đổi và phải được hạch toán theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09.

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

**Xác định giá trị tải sản chuyển giao**

75. Theo quy định tại đoạn 39, tài sản chuyển giao được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận. Các đơn vị phải xây dựng và triển khai chính sách kế toán đối với việc ghi nhận và xác định giá trị của tài sản phù hợp với quy định của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam và pháp luật có liên quan.

**Xóa nợ và nhận nợ thay**

76. Trong một số trường hợp, đơn vị thuộc lĩnh vực công có thể được xóa nợ. Ví dụ Chính phủ có thể xóa nợ cho một chính quyền địa phương nào đó. Trong trường hợp này, khi đó chính quyền địa phương ghi nhận tăng tài sản ròng tương ứng với khoản nợ phải trả đã được xóa.

77. Các đơn vị ghi nhận doanh thu liên quan đến việc xóa nợ khi khoản nợ này không còn đáp ứng định nghĩa nợ phải trả hoặc không còn thỏa mãn tiêu chuẩn ghi nhận là nợ phải trả và khoản xóa nợ đó không đáp ứng định nghĩa khoản vốn góp của chủ sở hữu.

78. Khi đơn vị kiểm soát xóa nợ hoặc nhận nợ thay cho một đơn vị chịu kiểm soát toàn bộ, cần xem xét giao dịch này có thể là giao dịch góp vốn của chủ sở hữu như được mô tả trong đoạn 34 và 35.

79. Doanh thu phát sinh từ việc xóa nợ được ghi nhận theo giá trị ghi sổ của khoản nợ được xóa.

**Tiền phạt**

80. Tiền phạt là lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng mà đơn vị nhận được hoặc có thể nhận được từ một cá nhân hoặc một đơn vị khác theo quy định.

81. Tiền phạt được ghi nhận là doanh thu khi đáp ứng được định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản như được đề cập trong đoạn 28. Như được quy định trong đoạn 10, nếu đơn vị thu tiền phạt hộ cho đơn vị khác thì tiền phạt thu được không phải là doanh thu của đơn vị thu hộ. Đơn vị có thể ước tính một cách tốt nhất tài sản phát sinh từ các khoản tiền phạt bằng luồng vào của các nguồn lực nhận được.

**Các khoản thừa kế**

82. Khoản thừa kế là một khoản chuyển giao được thực hiện theo di chúc của người đã qua đời. Sự kiện thừa kế xảy ra khi đơn vị có quyền thi hành di chúc mà người để lại di chúc qua đời hoặc khi di chúc được chứng thực trong quá khứ, dẫn đến việc đơn vị có quyền kiểm soát đối với nguồn lực từ khoản thừa kế này đem lại lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng cho đơn vị.

83. Các khoản thừa kế thỏa mãn định nghĩa tài sản được ghi nhận tăng tài sản và doanh thu tương ứng khi đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng và giá trị hợp lý của tài sản có thể xác định một cách đáng tin cậy. Việc xác định khả năng chắc chắn có luồng vào các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng có thể khó khăn nếu thời điểm người để lại di chúc qua đời và thời điểm đơn vị nhận được tài sản khác nhau. Đơn vị phải xác định liệu di sản của người quá cố có đủ để thanh toán mọi khoản nợ của người quá cố hay không và đủ cho tất cả các khoản thừa kế được nêu trong di chúc hay không. Ngoài ra trong trường hợp di chúc có tranh chấp thì có thể gây ảnh hưởng đến khả năng nhận được tài sản của đơn vị.

84. Giá trị hợp lý của tài sản thừa kế được xác định tương tự như trường hợp được nhận quà tặng hoặc viện trợ được trình bày trong đoạn 89. Các khoản thừa kế được ghi nhận theo giá trị hợp lý của những nguồn lực đã nhận hoặc có thể nhận được.

**Quà tặng và các khoản viện trợ**

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

86. Hàng hóa viện trợ được chuyển giao cho đơn vị trong một giao dịch không trao đổi, không phải trả tiền nhưng có thể có quy định kèm theo. Các khoản hỗ trợ từ các tổ chức phát triển song phương hoặc đa phương thường bao gồm hàng hóa, viện trợ.

87. Quà tặng và các khoản viện trợ (không bao gồm các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ) được ghi nhận tăng tài sản và doanh thu tương ứng khi đơn vị có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng và giá trị hợp lý của nó có thể ước tính một cách đáng tin cậy. Đối với quà tặng và các khoản viện trợ thì thời điểm cho tặng và thời điểm chuyển giao quyền sở hữu hợp pháp thường trùng nhau nên đơn vị chắc chắn sẽ thu được lợi ích kinh tế từ nó.

88. Hàng hóa viện trợ được ghi nhận tăng tài sản khi đơn vị nhận được hàng hóa hoặc khi có thỏa thuận ràng buộc là đơn vị sẽ được nhận hàng hóa. Nếu hàng hóa viện trợ được nhận mà không có điều kiện kèm theo thì đơn vị phải ghi nhận doanh thu ngay. Nếu có điều kiện kèm theo thì đơn vị phải ghi nhận nợ phải trả, sau đó khi thỏa mãn các điều kiện thì ghi giảm nợ phải trả và ghi tăng doanh thu tương ứng.

89. Khi ghi nhận ban đầu, quà tặng và các khoản viện trợ bằng hàng hóa được ghi nhận theo giá trị hợp lý tại ngày tiếp nhận, có thể xác định bằng giá sản phẩm cùng loại trên thị trường hoặc bằng việc đánh giá giá trị tài sản, hàng hóa theo quy định của pháp luật.

**Hỗ trợ bằng dịch vụ**

**90. Đơn vị có thể, nhưng không bắt buộc phải ghi nhận tăng tài sản và doanh thu tương ứng từ các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ.**

91. Các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ là các dịch vụ do tổ chức, các cá nhân cung cấp cho các đơn vị trong một giao dịch không trao đổi. Các dịch vụ này đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị có thể kiểm soát nguồn lực mà từ đó đơn vị có thể thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng. Tuy nhiên, thực tế các tài sản này được sử dụng ngay và nếu có thể xác định được giá trị thì có thể đồng thời ghi nhận luồng vào và việc sử dụng nguồn lực này. Ví dụ một trường học công lập, nhận được các dịch vụ tình nguyện từ sinh viên để dọn dẹp vô sinh môi trường sau đợt lụt bão, khi giá trị hợp lý của các dịch vụ này có thể được xác định một cách đáng tin cậy thì trường học có thể ghi nhận đồng thời tăng chi phí và doanh thu trong kỳ của đơn vị. Trong trường hợp các dịch vụ hỗ trợ để hình thành tài sản thì giá trị của dịch vụ hỗ trợ được tính vào chi phí hình thành tài sản.

92. Các đơn vị có thể nhận được các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ theo các chương trình tình nguyện hoặc không tình nguyện vì lợi ích cộng đồng. Ví dụ:

(a) Hỗ trợ kỹ thuật từ các Chính phủ khác hoặc từ các tổ chức quốc tế;

(b) Hỗ trợ thực hiện dịch vụ công ích cho các đơn vị từ tổ chức, cá nhân khác;

(c) Hỗ trợ dịch vụ cho các bệnh viện công từ người tình nguyện;

(d) Hỗ trợ dịch vụ tình nguyện từ phụ huynh học sinh, nhân dân địa phương như dọn vệ sinh, sắp xếp dọn dẹp các lớp học sau lụt bão; và

(e) Hỗ trợ các dịch vụ phòng cháy, chữa cháy từ người tình nguyện cho chính quyền địa phương.

93. Một số dịch vụ hỗ trợ không đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị không có toàn quyền kiểm soát đối với dịch vụ được cung cấp. Trường hợp đơn vị có thể kiểm soát được dịch vụ nhưng không có khả năng xác định giá trị của các dịch vụ một cách đáng tin cậy thì chúng không thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản. Tuy nhiên, thực tế các đơn vị có thể có khả năng xác định giá trị hợp lý của một số dịch vụ hỗ trợ nhất định. Ví dụ các dịch vụ hỗ trợ chuyên nghiệp hoặc các dịch vụ hỗ trợ khác đã có sẵn trên thị trường trong nước hoặc thị trường quốc tế. Ngoài ra khi đã xác định được giá trị hợp lý của các loại dịch vụ hỗ trợ được đề cập trong đoạn 92, đơn vị cũng có thể kết luận rằng giá trị của các dịch vụ này không trọng yếu. Trong trường hợp khác, dịch vụ hỗ trợ được thực hiện bởi các tình nguyện viên không được đào tạo nên về cơ bản nó sẽ khác biệt hẳn với các dịch vụ tương đương mà đơn vị có thể sử dụng nếu không có hỗ trợ.

94. Chuẩn mực này không yêu cầu việc ghi nhận dịch vụ hỗ trợ do còn nhiều yếu tố không chắc chắn liên quan đến các khoản hỗ trợ bằng dịch vụ, bao gồm cả khả năng thực hiện kiểm soát đối với dịch vụ và khả năng xác định giá trị hợp lý của dịch vụ. Tuy nhiên, đoạn 101 khuyến khích việc thuyết minh thông tin về bản chất của các loại dịch vụ hỗ trợ đơn vị đã nhận được trong kỳ báo cáo. Cũng như các thông tin khác, thông tin về dịch vụ hỗ trợ chỉ được thuyết minh khi có tính trọng yếu, cần lưu ý một số trường hợp có thể không trọng yếu về mặt giá trị nhưng lại trọng yếu về bản chất.

95. Khi xây dựng chính sách kế toán về các loại dịch vụ hỗ trợ, đơn vị phải xem xét nhiều yếu tố liên quan khác nhau, bao gồm ảnh hưởng của những dịch vụ hỗ trợ đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động và các luồng tiền của đơn vị. Mức độ phụ thuộc của đơn vị vào các dịch vụ hỗ trợ trong việc thực hiện các mục tiêu của mình có thể ảnh hưởng đến các quy định và chính sách kế toán áp dụng cho đơn vị về việc ghi nhận tài sản. Ví dụ, một đơn vị phụ thuộc nhiều vào một loại dịch vụ hỗ trợ trong việc thực hiện các mục tiêu của mình có thể phải ghi nhận các dịch vụ hỗ trợ đáp ứng định nghĩa tài sản và thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản. Trong những trường hợp nhất định, đơn vị có thể xem xét đối với những đơn vị tương tự hoạt động trong cùng môi trường để quyết định việc ghi nhận dịch vụ hỗ trợ.

**Các cam kết**

96. Các cam kết là sự hứa hẹn của một bên về việc chuyển giao tài sản cho đơn vị nhận cam kết. Các cam kết không đáp ứng định nghĩa tài sản vì đơn vị nhận cam kết không có khả năng kiểm soát sự tiếp cận của bên cam kết với các lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng mang lại từ các khoản được cam kết, do vậy đơn vị không được ghi nhận các khoản được cam kết là tài sản và doanh thu. Cho đến khi các khoản cam kết được chuyển giao cho bên nhận cam kết thì khi đó mới được ghi nhận là quà tặng hoặc viện trợ theo hướng dẫn của các đoạn 85 đến 89. Đơn vị có thể thuyết minh thông tin về các khoản cam kết là tài sản tiềm tàng theo quy định tại chuẩn mực kế toán công Việt Nam về dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng.

**Các khoản chuyển giao nhận trước**

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

**Các khoản chuyển giao khác**

98. Ngoài các khoản chuyển giao đã nêu trên, trong lĩnh vực công tại Việt Nam còn có thể phát sinh các khoản chuyển giao khác là khoản thu khác thuộc ngân sách nhà nước đáp ứng tiêu chí của giao dịch không trao đổi, đây là các khoản thu khác do cơ quan thu quản lý theo quy định của pháp luật về ngân sách nhà nước. Khoản thu khác thuộc ngân sách nhà nước đáp ứng tiêu chí của giao dịch không trao đổi được ghi nhận và trình bày thông tin trên báo cáo tài chính theo quy định tại chuẩn mực này.

**Trình bày thông tin**

99. **Đơn vị phải trình bày trên báo cáo tài chính hoặc trong phần thuyết minh báo cáo tài chính phục vụ mục đích chung các thông tin sau:**

**(a) Giá trị của doanh thu từ giao dịch không trao đổi được ghi nhận trong kỳ, chi tiết theo từng loại:**

**(i) Các khoản thuế chi tiết theo từng sắc thuế chủ yếu; và**

**(ii) Các khoản chuyển giao, chi tiết theo từng loại doanh thu chuyển giao chủ yếu.**

**(b) Giá trị các khoản phải thu từ doanh thu không trao đổi;**

**(c) Giá trị các khoản nợ phải trả đã ghi nhận tương ứng với các tài sản chuyển giao có điều kiện kèm theo;**

**(d) Giá trị tài sản có hạn chế và bản chất của các hạn chế đó;**

**(e) Sự tồn tại và giá trị của bất kỳ khoản nhận trước nào liên quan đến các giao dịch không trao đổi; và**

**(f) Giá trị của các khoản nợ được xóa.**

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

**(a) Các chính sách kế toán áp dụng trong việc ghi nhận doanh thu từ các giao dịch không trao đổi;**

**(b) Cơ sở xác định giá trị hợp lý luồng vào của nguồn lực của các khoản doanh thu không trao đổi chủ yếu đã ghi nhận trong kỳ;**

**(c) Thông tin về bản chất các loại thuế chủ yếu mà đơn vị không thể xác định doanh thu từ thuế một cách đáng tin cậy ngay trong kỳ xảy ra sự kiện phát sinh thuế; và**

**(d) Bản chất và các loại thừa kế, quà tặng, viện trợ và chuyển giao khác có giá trị lớn, chi tiết theo từng loại hàng hóa nhận được.**

101. Các đơn vị được khuyến khích thuyết minh thông tin bản chất và phân loại về các loại dịch vụ hỗ trợ chủ yếu nhận được, bao gồm cả các dịch vụ hỗ trợ không được ghi nhận. Mức độ phụ thuộc của đơn vị vào một loại dịch vụ hỗ trợ sẽ quyết định mức độ thuyết minh thông tin về loại dịch vụ đó.

102. Việc thuyết minh thông tin theo quy định tại đoạn 99 và 100 sẽ giúp cho đơn vị báo cáo đáp ứng mục đích của báo cáo tài chính đã được đề cập trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho quá trình ra quyết định và chứng minh trách nhiệm giải trình của đơn vị về những nguồn lực được giao cho đơn vị.

103. Việc thuyết minh thông tin về những loại doanh thu chủ yếu sẽ giúp người sử dụng báo cáo tài chính đưa ra những đánh giá về khả năng tiếp cận của đơn vị với những loại doanh thu mà đơn vị nhận được.

104. Các điều kiện và hạn chế đặt ra những ràng buộc trong việc sử dụng tài sản có ảnh hưởng đến hoạt động của đơn vị. Việc thuyết minh về (a) giá trị của các khoản nợ phải trả đã ghi nhận tương ứng với các điều kiện và (b) giá trị của các tài sản có hạn chế giúp người sử dụng báo cáo tài chính có thể đánh giá về khả năng đơn vị sử dụng các tài sản. Các đơn vị được khuyến khích trình bày chi tiết các thông tin được yêu cầu phải thuyết minh theo đoạn 99(c).

105. Đoạn 99(e) quy định đơn vị phải thuyết minh về các khoản nhận trước từ giao dịch không trao đổi. Các khoản nợ phải trả này có thể phát sinh rủi ro, vì đơn vị sẽ phải chi ra lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng nếu sự kiện phát sinh thuế không xảy ra, hoặc thỏa thuận chuyển giao không có hiệu lực ràng buộc. Việc thuyết minh thông tin về các khoản nhận trước này giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá được thông tin doanh thu và tài sản ròng trong tương lai của đơn vị.

106. Theo đoạn 63, đơn vị có khả năng xác định giá trị tài sản và doanh thu phát sinh từ các giao dịch thuế một cách đáng tin cậy bằng cách sử dụng các mô hình thống kẽ, Tuy nhiên, có thể chỉ xác định giá trị tài sản và doanh thu một cách đáng tin cậy sau một hoặc nhiều kỳ báo cáo kể từ khi xảy ra sự kiện phát sinh thuế. Trong trường hợp này, trên báo cáo tài chính phải thuyết minh thông tin về bản chất của các sắc thuế chủ yếu mà không thể xác định doanh thu một cách đáng tin cậy và do đó không thể ghi nhận trong kỳ báo cáo khi sự kiện phát sinh thuế xảy ra. Việc thuyết minh thông tin này sẽ giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính đưa ra các đánh giá về doanh thu và tài sản ròng trong tương lai của đơn vị lập báo cáo.

107. Đoạn 100(d) quy định đơn vị phải thuyết minh thông tin về tính chất và các loại thừa kế, quà tặng, viện trợ có giá trị lớn đã nhận được trong kỳ. Luồng vào của các nguồn lực này được chuyển giao theo mong muốn của bên chuyển giao và chứa đựng rủi ro vì trong tương lai có thể có những thay đổi một cách đáng kể. Việc thuyết minh thông tin về các khoản mục này giúp người sử dụng báo cáo đưa ra các đánh giá về doanh thu và tài sản ròng trong tương lai của đơn vị.

108. Khi các dịch vụ hỗ trợ đáp ứng định nghĩa tài sản vả thỏa mãn tiêu chí ghi nhận tài sản, đơn vị có thể lựa chọn việc ghi nhận các dịch vụ hỗ trợ này và xác định giá trị dịch vụ theo giá trị hợp lý. Đoạn 101 khuyến khích đơn vị thuyết minh thông tin về bản chất và các loại dịch vụ hỗ trợ đã nhận được, bất kể đơn vị có ghi nhận hay không. Việc thuyết minh thông tin này giúp người sử dụng báo cáo đưa ra các đánh giá về (a) sự đóng góp của các dịch vụ hỗ trợ đó vào kết quả của đơn vị trong quá trình thực hiện các mục tiêu trong kỳ và (b) mức độ phụ thuộc của đơn vị vào các dịch vụ hỗ trợ đó trong quá trình thực hiện các mục tiêu của mình./.

**Bảng tham chiếu các đoạn của chuẩn mực kế toán công Việt Nam so với các đoạn của chuẩn mực kế toán công quốc tế**

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệuVPSAS 23** | **Số hiệu IPSAS 23** |  | **Số hiệu VPSAS 23** | **Số hiệu IPSAS 23** |  | **Số hiệu VPSAS 23** | **Số hiệu IPSAS 23** |
| 1 | 1 |  | 39 | 42 |  | 77 | 85 |
| 2 | 2 |  | 40 | 43 |  | 78 | 86 |
| 3 | 5 |  | 41 | 44 |  | 79 | 87 |
| 4 | 6 |  | 42 | 45 |  | 80 | 88 |
| 5 | 7 |  | 43 | 46 |  | 81 | 89 |
| 6 | 8 |  | 44 | 47 |  | 82 | 90 |
| 7 | 9 |  | 45 | 48 |  | 83 | 91 |
| 8 | 10 |  | 46 | 49 |  | 84 | 92 |
| 9 | 11 |  | 47 | 50 |  | 85 | 93 |
| 10 | 12 |  | 48 | 51 |  | 86 | 94 |
| 11 | 13 |  | 49 | 53 |  | 87 | 95 |
| 12 | 14 |  | 50 | 54 |  | 88 | 96 |
| 13 | 15 |  | 51 | 55 |  | 89 | 97 |
| 14 | 16 |  | 52 | 56 |  | 90 | 98 |
| 15 | 17 |  | 53 | 57 |  | 91 | 99 |
| 16 | 18 |  | 54 | 58 |  | 92 | 100 |
| 17 | 19 |  | 55 | 59 |  | 93 | 101 |
| 18 | 20 |  | 56 | 60 |  | 94 | 102 |
| 19 | 21 |  | 57 | 61 |  | 95 | 103 |
| 20 | 22 |  | 58 | 62 |  | 96 | 104 |
| 21 | 23 |  | 59 | 63 |  | 97 | 105 |
| 22 | 24 |  | 60 | 65 |  | 98 |  |
| 23 | 25 |  | 61 | 66 |  | 99 | 106 |
| 24 | 26 |  | 62 | 67 |  | 100 | 107 |
| 25 | 28 |  | 63 | 68 |  | 101 | 108 |
| 26 | 29 |  | 64 | 69 |  | 102 | 109 |
| 27 | 30 |  | 65 | 70 |  | 103 | 110 |
| 28 | 31 |  | 66 | 73 |  | 104 | 111 |
| 29 | 32 |  | 67 | 74 |  | 105 | 112 |
| 30 | 33 |  | 68 | 76 |  | 106 | 113 |
| 31 | 34 |  | 69 | 77 |  | 107 | 114 |
| 32 | 35 |  | 70 | 78 |  | 108 | 115 |
| 33 | 36 |  | 71 | 79 |  |  |  |
| 34 | 37 |  | 72 | 80 |  |  |  |
| 35 | 38 |  | 73 | 81 |  |  |  |
| 36 | 39 |  | 74 | 82 |  |  |  |
| 37 | 40 |  | 75 | 83 |  |  |  |
| 38 | 41 |  | 76 | 84 |  |  |  |