**PHỤ LỤC IV**

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 32 THOẢ THUẬN NHƯỢNG QUYỀN DỊCH VỤ - BÊN CẤP QUYỀN
*(Kèm theo Quyết định số 1351/QĐ-BTC ngày 14/06/2024 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 32 *“Thoả thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền”*được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 32 *“Thoả thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền”*và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32 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 32 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 32 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 32 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2011, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 15/01/2013, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32 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 32 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 32. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

**VPSAS 32 – THOẢ THUẬN NHƯỢNG QUYỀN DỊCH VỤ - BÊN CẤP QUYỀN**

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32**
**(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32 được ban hành lần đầu theo

Quyết định số 1351/QĐ-BTC ngày 14/06/2024 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.

Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 14/06/2024, được áp dụng từ ngày 14/06/2024. Các chuẩn mực có cùng ngày hiệu lực, gồm:

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03: Các chính sách kế toán, thay đổi* *trong ước tính kế toán và các sai sót;*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04: Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái;*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19: Các khoản dự phòng, nợ phải trả* *tiềm tàng và tài sản tiềm tàng;*

*- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43: Thuê tài sản.*

**VPSAS 32 – THỎA THUẬN NHƯỢNG QUYỀN DỊCH VỤ- BÊN CẤP QUYỀN**

**NỘI DUNG**

*Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32 “Thoả thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 31. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.*

**I. QUY ĐỊNH CHUNG**

**Mục đích**

**Phạm vi**

**Định nghĩa**

**II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ**

**Ghi nhận và xác định giá trị của tài sản nhượng quyền dịch vụ**

**Ghi nhận và xác định giá trị nợ phải trả**

Mô hình nợ phải trả tài chính

Mô hình cấp quyền cho bên vận hành

Mô hình kết hợp

**Các khoản nợ phải trả, các cam kết, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng khác**

**Doanh thu khác**

**Trình bày và thuyết minh thông tin**

**Hướng dẫn áp dụng**

**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 việc kế toán các thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ đối với bên cấp quyền là đơn vị trong lĩnh vực công (đơn vị).

**Phạm vi**

2. **Bên cấp quyền là đơn vị trong lĩnh vực công lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này để kế toán các thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ.**

3. Các thỏa thuận thuộc phạm vi của chuẩn mực này là các thoả thuận liên quan tới bên vận hành là bên thay mặt cho bên cấp quyền cung cấp các dịch vụ công liên quan tới tài sản nhượng quyền dịch vụ.

4. Các thỏa thuận không thuộc phạm vi của chuẩn mực này là các thỏa thuận không liên quan tới việc cung cấp các dịch vụ công và các thỏa thuận liên quan tới những phần việc quản lý và dịch vụ khi tài sản chưa thuộc kiểm soát của bên cấp quyền (ví dụ, các hợp đồng thuê ngoài, hợp đồng dịch vụ, …).

5. Chuẩn mực này không quy định việc kế toán đối với bên vận hành.

**Định nghĩa (xem các đoạn HD1–HD2)**

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

**Bên cấp quyề n là đơn vị cấp quyền sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ** **cho bên vận hành.**

**Bên vận hành là bên sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ để cung cấp dịch vụ công dưới sự kiểm soát của bên cấp quyền đối với tài sản đó.**

**Tài sản nhượng quyền dịch vụ là tài sản được sử dụng để cung cấp dịch vụ** **công trong một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ, mà tài sản này:**

(a) **Do bên vận hành cung cấp, trong đó:**

(i) **Tài sản là tài sản hiện có của bên vận hành; hoặc**

(ii) **Tài sản do bên vận hành xây dựng, triển khai hoặc mua lại từ bên thứ ba; hoặc**

(b) **Do bên cấp quyền cung cấp, trong đó:**

(i) **Tài sản là tài sản hiện có của bên cấp quyền; hoặc**

(ii) **Tài sản được nâng cấp từ tài sản hiện có của bên cấp quyền.**

**Thỏa thuận ràng buộc là hợp đồng hoặc các thỏa thuận khác, trong đó quy định quyền và nghĩa vụ của các bên tham gia thoả thuận tương tự như hình thức hợp đồng.**

**Thỏa nhuận nhượng quyền dịch vụ là thỏa thuận ràng buộc giữa bên cấp quyền và bên vận hành trong đó:**

(a) **Bên vận hành thay mặt cho bên cấp quyền sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ để cung cấp dịch vụ công trong một khoảng thời gian nhất định; và**

(b) **Bên vận hành được bù đắp cho phần dịch vụ mà mình đã cung cấp trong suốt thời gian của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ.**

**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.**

**II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ**

**Ghi nhận và xác định giá trị của tài sản nhượng quyền dịch vụ (xem các đoạn HD3-HD30)**

7. **Bên cấp quyền phải ghi nhận tài sản nhượng quyền dịch vụ từ tài sản do bên vận hành cung cấp và phần tài sản được nâng cấp thêm từ tài sản hiện có của bên cấp quyền khi:**

(a) **Bên cấp quyền kiểm soát hoặc quy định những dịch vụ, đối tượng sử dụng dịch vụ và mức giá của dịch vụ mà bên vận hành cung cấp từ tài sản; và**

(b) **Bên cấp quyền kiểm soát tất cả những lợi ích còn lại đáng kể trong tài sản khi kết thúc thời hạn của thỏa thuận, thông qua quyền sở hữu, quyền hưởng lợi hoặc quyền khác.**

8. **Đối với tài sản mà toàn bộ thời gian sử dụng hữu ích được sử dụng trong một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ thì được ghi nhận là tài sản nhượng quyền dịch vụ nếu thoả mãn điều kiện trong đoạn 7(a).**

9. Bên cấp quyền xác định ban đầu giá trị của tài sản nhượng quyền dịch vụ nêu ở đoạn 7 (hoặc đoạn 8) theo giá trị hợp lý.

10. **Bên cấp quyền phân loại tài sản hiện có của mình thành tài sản nhượng quyền dịch vụ nếu tài sản này thỏa mãn các điều kiện đã nêu trong đoạn 7 (hoặc đoạn 8).**

11. **Sau khi ghi nhận ban đầu hoặc phân loại lại, tùy từng trường hợp, tài sản nhượng quyền dịch vụ được kế toán như một loại tài sản riêng biệt theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 *“Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị”*hoặc Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 *“Tài sản vô hình”*.**

**Ghi nhận và xác định giá trị nợ phải trả (xem các đoạn HD31–HD53)**

12. **Bên cấp quyền ghi nhận khoản nợ phải trả khi ghi nhận tài sản nhượng quyền dịch vụ theo đoạn 7 (hoặc đoạn 8). Bên cấp quyền không ghi nhận khoản nợ phải trả trong trường hợp tài sản hiện có của mình được phân loại** **là tài sản nhượng quyền dịch vụ theo đoạn 10, trừ các trường hợp mà bên vận hành phải trả thêm một số tiền, như được nêu trong đoạn 13.**

13. **Khoản nợ phải trả được ghi nhận ban đầu đúng bằng giá trị tài sản nhượng quyền dịch vụ được xác định theo đoạn 9. Trường hợp có phát sinh các khoản phải thanh toán giữa bên cấp quyền và bên vận hành thì phải điều chỉnh vào giá trị ghi nhận này.**

14. Khoản nợ phải trả được ghi nhận dựa trên thoả thuận ràng buộc giữa bên cấp quyền và bên vận hành và được xác định bằng cách tham chiếu tới các điều khoản của thỏa thuận ràng buộc, phù hợp với quy định của pháp luật.

15. Để đổi lấy tài sản nhượng quyền dịch vụ, bên cấp quyền có thể phải bù đắp cho bên vận hành như sau:

(a) Thanh toán cho bên vận hành (mô hình nợ phải trả tài chính); hoặc

(b) Bồi hoàn cho bên vận hành bằng các hình thức khác (mô hình cấp quyền cho bên vận hành), ví dụ như:

(i) Cấp cho bên vận hành quyền được hưởng doanh thu từ người sử dụng tài sản nhượng quyền; hoặc

(ii) Cấp cho bên vận hành quyền tiếp cận tài sản tạo ra doanh thu khác để bên vận hành sử dụng. Ví dụ, nhượng quyền dịch vụ một bệnh viện để khám chữa bệnh công cộng và cho phép bên vận hành khai thác bãi đỗ xe bên cạnh bệnh viện để tạo ra doanh thu.

**Mô hình nợ phải trả tài chính (xem các đoạn HD32–HD50)**

16. **Trường hợp bên cấp quyền có nghĩa vụ bắt buộc phải thanh toán bằng tiền hoặc bằng một tài sản tài chính khác cho bên vận hành để xây dựng, triển khai, mua lại hoặc nâng cấp một tài sản nhượng quyền dịch vụ, thì bên cấp quyền phải hạch toán khoản nợ phải trả theo đoạn 12 là một khoản nợ phải trả tài chính.**

17. Bên cấp quyền có nghĩa vụ bắt buộc phải thanh toán bằng tiền nếu đã cam kết sẽ thanh toán cho bên vận hành:

(a) Những khoản xác định hoặc có thể xác định được; hoặc

(b) Phần còn thiếu (nếu có) giữa số tiền mà bên vận hành nhận được từ những đối tượng sử dụng dịch vụ công và những khoản xác định hoặc có thể xác định được nêu trong đoạn 17(a), ngay cả khi khoản phải thanh toán này là tiềm tàng, với điều kiện bên vận hành đảm bảo tài sản nhượng quyền dịch vụ đáp ứng những yêu cầu nhất định về chất lượng hoặc tính hiệu quả.

18. Nợ phải trả tài chính phải được xác định giá trị ban đầu, xác định giá trị sau ghi nhận và đánh giá lại (xem các đoạn HD43-HD50).

19. **Bên cấp quyền phải phân bổ các khoản phải thanh toán cho bên vận hành.** **Việc hạch toán phải tùy vào bản chất của từng khoản thanh toán, có thể là** **khoản chi phí tài chính hoặc khoản thanh toán cho dịch vụ mà bên vận hành cung cấp hoặc hạch toán giảm trừ vào nợ phải trả được ghi nhận theo đoạn 12.**

20. **Chi phí tài chính và các khoản thanh toán cho dịch vụ mà bên vận hành cung cấp trong một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ được xác định theo đoạn 19 phải được hạch toán là chi phí.**

21. **Nếu thành phần tài sản và dịch vụ của một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ có thể xác định được một cách riêng biệt thì các khoản thanh toán cho dịch vụ mà bên vận hành cung cấp sẽ được phân bổ bằng cách tham chiếu đến giá trị phù hợp tương ứng của phần tài sản và dịch vụ. Nếu thành phần tài sản và dịch vụ không thể xác định được một cách riêng biệt thì khoản thanh toán cho dịch vụ mà bên vận hành cung cấp sẽ được ước tính một cách phù hợp.**

**Mô hình cấp quyền cho bên vận hành (xem các đoạn H51–HD52)**

22. **Trong trường hợp bên cấp quyền cấp cho bên vận hành quyền được hưởng doanh thu từ người sử dụng dịch vụ hoặc tài sản tạo ra doanh thu khác thì khoản nợ phải trả theo đoạn 12 là doanh thu chưa thực hiện phát sinh từ việc trao đổi tài sản giữa bên cấp quyền và bên vận hành.**

23. **Bên cấp quyền ghi nhận doanh thu và ghi giảm doanh thu chưa thực hiện đã được ghi nhận theo đoạn 22 tùy theo bản chất kinh tế của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ.**

24. Nếu bên cấp quyền bồi hoàn cho bên vận hành để đổi lấy tài sản nhượng quyền dịch vụ bằng cách cấp cho bên vận hành quyền được hưởng doanh thu từ người sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ hoặc một tài sản tạo ra doanh thu khác, thì việc trao đổi này được coi là một giao dịch tạo ra doanh thu. Bên cấp quyền không ghi nhận doanh thu ngay từ sự trao đổi này mà ghi nhận là doanh thu chưa thực hiện vì quyền đã cấp cho bên vận hành có hiệu lực trong thời hạn của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Doanh thu chưa thực hiện được ghi giảm để ghi tăng doanh thu phù hợp với thoả thuận nhượng quyền dịch vụ.

**Mô hình kết hợp (xem đoạn HD53)**

25. **Nếu bên cấp quyền bù đắp cho bên vận hành để đổi lấy tài sản nhượng quyền dịch vụ bằng cách kết hợp cả hai mô hình nợ phải trả tài chính và mô hình cấp quyền cho bên vận hành thì phải hạch toán riêng biệt mỗi phần trong tổng số nợ phải trả được ghi nhận theo đoạn 12. Giá trị được ghi nhận ban đầu của tổng số nợ phải trả là giá trị được xác định trong đoạn 13.**

26. **Bên cấp quyền phải hạch toán mỗi phần của khoản nợ phải trả được đề cập trong đoạn 25 theo các quy định trong các đoạn 16–24.**

**Các khoản nợ phải trả, các cam kết, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm** **tàng khác (xem các đoạn HD54–HD55)**

27. **Bên cấp quyền phải hạch toán các khoản nợ phải trả, các cam kết, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng khác phát sinh từ một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 *“Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng”.***

**Doanh thu khác (xem các đoạn HD56–HD65)**

28. **Bên cấp quyền phải hạch toán doanh thu từ thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09 *“Doanh thu từ các giao dịch trao đổi”*(ngoài các khoản doanh thu được xác định trong các đoạn 22–24)*.***

**Trình bày và thuyết minh thông tin (xem các đoạn HD66–HD68)**

29. **Bên cấp quyền trình bày thông tin theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 *“Trình bày báo cáo tài chính”*.**

30. **Khi xác định các thông tin cần thiết phải được trình bày trong phần thuyết minh, phải xem xét tất cả các khía cạnh của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Bên cấp quyền phải trình bày những thông tin sau liên quan đến các thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ trong mỗi kỳ báo cáo:**

(a) **Thông tin chung về thỏa thuận;**

(b) **Những điều khoản quan trọng của thỏa thuận có thể ảnh hưởng đến giá trị, thời gian và tính chắc chắn của những dòng tiền tương lai (ví dụ, thời hạn nhượng quyền, ngày xác định lại giá, cơ sở xác định lại giá hoặc thỏa thuận lại);**

(c) **Bản chất và quy mô (ví dụ, số lượng, thời hạn, giá trị … tuỳ theo từng** **trường hợp) của:**

(i) **Quyền sử dụng những tài sản xác định;**

(ii) **Những dịch vụ nhất định mà bên vận hành phải cung cấp liên quan tới thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ;**

(iii) **Giá trị ghi sổ của tài sản nhượng quyền dịch vụ tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, bao gồm tài sản hiện có của bên cấp quyền được phân loại lại là tài sản nhượng quyền dịch vụ;**

(iv) **Quyền được nhận những tài sản xác định khi kết thúc thỏa thuận** **nhượng quyền dịch vụ;**

(v) **Các lựa chọn gia hạn hoặc chấm dứt thỏa thuận;**

(vi) **Những quyền và nghĩa vụ khác (ví dụ, nâng cấp tài sản nhượng quyền dịch vụ); và**

(vii) **Nghĩa vụ phải cung cấp cho bên vận hành quyền tiếp cận tài sản** **nhượng quyền dịch vụ hoặc các tài sản tạo ra doanh thu khác; và**

(d) **Những thay đổi trong thỏa thuận phát sinh trong kỳ báo cáo.**

31. Những thông tin được yêu cầu trong đoạn 30 được trình bày riêng biệt cho mỗi thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ trọng yếu hoặc trình bày tổng hợp cho mỗi nhóm thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ có cùng bản chất. Những thông tin được trình bày theo từng nhóm tài sản nhượng quyền dịch vụ được trình bày thêm ngoài những thông tin đã trình bày theo yêu cầu trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 hoặc Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 cho từng nhóm tài sản. Các tài sản nhượng quyền dịch vụ nằm trong các thoả thuận nhượng quyền dịch vụ có cùng bản chất được trình bày tổng hợp có thể tạo thành một nhóm nhỏ trong nhóm tài sản được trình bày theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 hoặc Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31. Ví dụ, để phục vụ mục đích trình bày theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 thì một cây cầu có thu phí được gộp chung nhóm với những cây cầu khác. Để phục vụ mục đích trình bày trong đoạn này thì cây cầu có thu phí đó có thể được gộp chung nhóm với những con đường có thu phí./.

**Hướng dẫn áp dụng**

*Hướng dẫn áp dụng này là một phần không thể tách rời của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32.*

**Các định nghĩa (xem đoạn 6)**

HD1. Đoạn 6 đưa ra định nghĩa về thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Những đặc điểm phổ biến của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ là:

(a) Bên cấp quyền là đơn vị thuộc lĩnh vực công;

(b) Bên vận hành không chỉ đóng vai trò đại diện của bên cấp quyền mà ít nhất phải chịu trách nhiệm đối với một số hoạt động quản lý tài sản nhượng quyền dịch vụ và các dịch vụ liên quan;

(c) Thỏa thuận quy định mức giá ban đầu mà bên vận hành được thực hiện và việc điều chỉnh thay đổi giá trong thời gian của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ;

(d) Bên vận hành có nghĩa vụ bàn giao tài sản nhượng quyền dịch vụ với một tình trạng nhất định cho bên cấp quyền khi kết thúc thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ mà không phải bù đắp hoặc bù đắp một khoản không đáng kể, không phụ thuộc ban đầu tài sản đó thuộc về bên nào; và

(e) Phải được điều chỉnh bằng một thỏa thuận ràng buộc theo quy định của pháp luật, trong đó quy định các tiêu chuẩn hoạt động, cơ chế điều chỉnh giá và thỏa thuận giải quyết các tranh chấp.

HD2. Các ví dụ về tài sản nhượng quyền dịch vụ có thể là: đường, cầu, bệnh viện, sân bay, cơ sở cấp nước, mạng lưới cung cấp năng lượng và viễn thông và các tài sản hữu hình hoặc vô hình dài hạn khác được sử dụng cho mục đích cung cấp các dịch vụ công.

**Ghi nhận và xác định giá trị ban đầu tài sản nhượng quyền dịch vụ (xem các đoạn** **7–11)**

*Ghi nhận tài sản nhượng quyền dịch vụ*

HD3. Việc đánh giá để ghi nhận tài sản nhượng quyền dịch vụ phải được thực hiện trên cơ sở tất cả các dữ liệu và tình huống của thỏa thuận.

HD4. Việc kiểm soát hoặc quy định được nêu trong đoạn 7(a) có thể bởi thỏa thuận ràng buộc hoặc những quy định khác (ví dụ, thông qua bên quản lý thứ ba để quản lý các đơn vị khác hoạt động trong cùng ngành hoặc cùng lĩnh vực như bên cấp quyền). Các tình huống có thể bao gồm bên cấp quyền trả tiền toàn bộ, hoặc những người sử dụng dịch vụ khác trả tiền một phần hoặc toàn bộ cho dịch vụ được cung cấp. Yếu tố cơ bản của kiểm soát là khả năng ngoại trừ hoặc điều chỉnh sự tiếp cận của những đối tượng khác đối với lợi ích của tài sản, phân biệt tài sản của đơn vị với các tài sản công cộng mà tất cả các đối tượng khác đều có quyền tiếp cận và hưởng lợi. Thỏa thuận ràng buộc quy định mức giá ban đầu mà bên vận hành được thực hiện và quy định việc điều chỉnh giá trong suốt thời gian của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ.

HD5. Để thoả mãn điều kiện nêu trong đoạn 7(a), bên cấp quyền không cần phải kiểm soát hoàn toàn về giá mà sự kiểm soát chỉ cần đủ để mức giá được quản lý trực tiếp bởi bên cấp quyền, thông qua thoả thuận ràng buộc hoặc thông qua một bên quản lý thứ ba quản lý các đơn vị khác hoạt động trong cùng ngành hoặc cùng lĩnh vực như bên cấp quyền (ví dụ bằng một cơ chế giá tối đa). Tuy nhiên, điều kiện này phải được xem xét dựa trên bản chất của thỏa thuận. Ví dụ, trong trường hợp có quy định về mức giá tối đa nhưng chỉ áp dụng trong một số tình huống ít khi xảy ra thì không phải là bản chất của thoả thuận nên không được tính đến. Ngược lại, trong trường hợp thỏa thuận cho phép bên vận hành có thể điều chỉnh giá nhưng phần lợi nhuận vượt trội phải được nộp lại cho bên cấp quyền, thì lợi nhuận của bên vận hành được coi là bị áp mức tối đa và được coi là thỏa mãn yếu tố kiểm soát.

HD6. Khi Chính phủ trực tiếp điều chỉnh hoạt động của một số đơn vị hoặc thành lập một đơn vị công để điều hành thì trong trường hợp này cũng không thoả mãn quy định về quyền kiểm soát tại đoạn 7(a). Trong chuẩn mực này, thuật ngữ “quy định” hoặc “kiểm soát” phải được xác định dựa trên những điều khoản và điều kiện nhất định của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ.

HD7. Theo mục đích của đoạn 7(b), việc kiểm soát của bên cấp quyền đối với bất kỳ lợi ích còn lại đáng kể nào đều phải hạn chế được khả năng mà bên vận hành bán hoặc cầm cố tài sản và phải đảm bảo cho bên cấp quyền có quyền kiểm soát tài sản trong suốt thời hạn của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Lợi ích còn lại trong tài sản là giá trị hiện tại ước tính của tài sản tại thời điểm kết thúc thời hạn của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ.

HD8. Cần phải phân biệt sự kiểm soát với việc quản lý. Nếu bên cấp quyền duy trì cả mức độ kiểm soát như mô tả trong đoạn 7(a) và tất cả giá trị lợi ích còn lại đáng kể trong tài sản thì bên vận hành chỉ đang quản lý tài sản thay mặt cho bên cấp quyền – ngay cả khi trong nhiều trường hợp bên vận hành có một phạm vi quyết định quản lý rộng.

HD9. Việc đồng thời thoả mãn các điều kiện trong đoạn 7(a) và 7(b) xác định tài sản do bên cấp quyền kiểm soát trong suốt vòng đời kinh tế của tài sản, bao gồm cả các phần thay thế cần thiết. Ví dụ, nếu bên vận hành phải thay thế một phần của tài sản trong thời hạn của thỏa thuận (như bề mặt một con đường hoặc mái của một tòa nhà) thì vẫn được coi là toàn bộ tài sản. Theo đó, điều kiện trong đoạn 7(b) chỉ được thỏa mãn đối với toàn bộ tài sản, bao gồm cả phần bị thay thế, nếu như bên cấp quyền kiểm soát bất kỳ lợi ích còn lại đáng kể nào trong phần thay thế cuối cùng của bộ phận đó.

HD10. Trong một số trường hợp, việc sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ bị quy định một phần như trong đoạn 7(a) và một phần không bị quy định. Tuy nhiên, những thỏa thuận này có nhiều hình thức khác nhau:

(a) Bất kỳ tài sản riêng biệt nào có khả năng vận hành một cách độc lập và tạo ra lợi ích kinh tế trong tương lai được phân tích một cách riêng biệt để xác định liệu điều kiện quy định trong đoạn 7(a) có thỏa mãn hay không nếu như nó được sử dụng toàn bộ cho mục đích không bị quy định. Ví dụ, điều này có thể áp dụng đối với một khu vực riêng của một bệnh viện, trong khi phần còn lại của bệnh viện được bên cấp quyền sử dụng để điều trị cho bệnh nhân; và

(b) Khi các hoạt động phụ trợ (ví dụ, các cửa hàng thuốc trong bệnh viện) không bị quy định thì các thử nghiệm kiểm soát được áp dụng như là các dịch vụ này không tồn tại. Lý do là trong các trường hợp mà bên cấp quyền kiểm soát các dịch vụ theo quy định trong đoạn 7(a) thì sự tồn tại của các hoạt động phụ trợ không làm giảm đi sự kiểm soát của bên cấp quyền đối với tài sản nhượng quyền dịch vụ.

HD11. Bên vận hành có thể có quyền sử dụng tài sản riêng biệt nêu trong đoạn HD10(a) hoặc những cơ sở được sử dụng để cung cấp các hoạt động phụ trợ không bị quy định nêu trong đoạn HD10(b). Trong cả hai trường hợp, về bản chất nếu có giao dịch thuê, trong đó bên cấp quyền cho bên vận hành thuê, thì giao dịch này được hạch toán theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43 *“Thuê tài sản”*.

**Tài sản hiện có của bên cấp quyền**

HD12. Thỏa thuận có thể liên quan tới tài sản hiện có của bên cấp quyền:

(a) Tài sản mà bên cấp quyền cấp cho bên vận hành quyền tiếp cận để phục vụ mục đích của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ; hoặc

(b) Tài sản mà bên cấp quyền cấp cho bên vận hành quyền tiếp cận để phục vụ mục đích tạo ra doanh thu nhằm bù đắp cho tài sản nhượng quyền dịch vụ.

HD13. Những tài sản hiện có của bên cấp quyền được sử dụng trong thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ được phân loại lại thay vì được ghi nhận theo đoạn 7 (hoặc đoạn 8) chuẩn mực này. Trong trường hợp có phát sinh việc nâng cấp tài sản hiện có của bên cấp quyền (như việc nâng cấp để làm tăng công suất của tài sản) thì phần phát sinh này được ghi nhận là tài sản nhượng quyền dịch vụ theo quy định trong đoạn 7 (hoặc đoạn 8).

HD14. Tuỳ từng trường hợp, nếu tài sản không còn đáp ứng những điều kiện ghi nhận trong đoạn 7 (hoặc đoạn 8) thì bên cấp quyền phải tuân thủ các nguyên tắc ghi giảm tài sản theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 hoặc Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31. Ví dụ, (1) nếu tài sản được chuyển giao vĩnh viễn cho bên vận hành thì phải ghi giảm tài sản, (2) nếu tài sản được chuyển giao tạm thời thì bên cấp quyền xem xét liệu thỏa thuận này là một giao dịch thuê hay là giao dịch bán và thuê lại (theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43), … để quyết định việc ghi giảm tài sản.

HD15. Trong trường hợp tài sản hiện có của bên cấp quyền đang trong thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ được nâng cấp khiến cho lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng mà tài sản cung cấp tăng lên thì phải đánh giá việc nâng cấp tài sản này theo các điều kiện ghi nhận trong đoạn 7 (hoặc đoạn 8). Nếu thỏa mãn thì việc nâng cấp được ghi nhận và xác định giá trị theo chuẩn mực này.

**Tài sản hiện có của bên vận hành**

HD16.Trường hợp bên vận hành cung cấp tài sản hiện có để sử dụng trong thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ thì bên cấp quyền phải xác định theo các điều kiện nêu trong đoạn 7 (hoặc đoạn 8). Nếu các điều kiện ghi nhận được thỏa mãn thì bên cấp quyền ghi nhận tài sản đó là tài sản nhượng quyền dịch vụ và hạch toán theo chuẩn mực này.

**Tài sản được xây dựng hoặc triển khai bởi bên vận hành**

HD17. Nếu tài sản được xây dựng hoặc triển khai thỏa mãn các điều kiện trong đoạn 7 (hoặc đoạn 8) thì bên cấp quyền ghi nhận và xác định giá trị của tài sản theo chuẩn mực này. Các tiêu chí và thời điểm ghi nhận tài sản nhượng quyền dịch vụ thực hiện theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 và Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31.

HD18. Khi xác định việc ghi nhận tài sản nhượng quyền dịch vụ trong kỳ mà tài sản được xây dựng hoặc triển khai thì phải xem xét các tiêu chí ghi nhận tài sản cùng với những điều kiện và điều khoản cụ thể của thoả thuận ràng buộc. Đối với bất động sản, nhà xưởng, thiết bị và tài sản vô hình, tiêu chí ghi nhận có thể thỏa mãn trong thời gian xây dựng hoặc triển khai nên bên cấp quyền thường sẽ ghi nhận tài sản nhượng quyền dịch vụ trong khoảng thời gian này.

HD19.Việc chắc chắn thu được lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng là tiêu chí ghi nhận đầu tiên mà bên cấp quyền phải xác định khi ghi nhận tài sản nhượng quyền dịch vụ vì mục tiêu cơ bản của tài sản nhượng quyền dịch vụ là

cung cấp dịch vụ tiềm tàng thay mặt cho bên cấp quyền thuộc lĩnh vực công.

HD20.Tiêu chí ghi nhận thứ hai yêu cầu nguyên giá ban đầu hoặc giá trị hợp lý của tài sản có thể ước tính được một cách đáng tin cậy. Tuỳ từng trường hợp, bên cấp quyền phải có thông tin đáng tin cậy về nguyên giá hoặc giá trị hợp lý của tài sản trong giai đoạn xây dựng hoặc triển khai để xem xét tiêu chí ghi nhận theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 hoặc Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31. Ví dụ, nếu thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ yêu cầu bên vận hành phải cung cấp cho bên cấp quyền báo cáo tiến độ trong suốt giai đoạn xây dựng hoặc triển khai tài sản, thì các chi phí phát sinh có thể đo lường giá trị được nên có thể đáp ứng nguyên tắc ghi nhận đối với tài sản được xây dựng trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 hoặc đối với tài sản được triển khai trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31. Ngoài ra, nếu bên cấp quyền chắc chắn phải chấp nhận chi phí xây dựng hoặc triển khai tài sản để đáp ứng với các tiêu chuẩn kỹ thuật của thỏa thuận ràng buộc thì các khoản chi phí này được ghi nhận theo tiến độ thực hiện cho đến khi hoàn thành tài sản, bên cấp quyền ghi nhận tài sản nhượng quyền dịch vụ đồng thời ghi nhận nghĩa vụ nợ phải trả tương ứng.

*Xác định giá trị của tài sản nhượng quyền dịch vụ*

HD21. Đoạn 9 quy định các tài sản nhượng quyền dịch vụ được ghi nhận theo đoạn 7 (hoặc đoạn 8) phải được xác định giá trị ban đầu theo giá trị hợp lý. Giá trị hợp lý được sử dụng để xác định nguyên giá của một tài sản nhượng quyền dịch vụ khi xây dựng hoặc triển khai hoặc chi phí nâng cấp tài sản hiện có tại thời điểm ghi nhận ban đầu. Quy định trong đoạn 9 không áp dụng đối với tài sản hiện có của bên cấp quyền được phân loại lại là tài sản nhượng quyền dịch vụ theo đoạn 10 của chuẩn mực này.

HD22.Khi xác định giá trị hợp lý của tài sản nhượng quyền dịch vụ để ghi nhận ban đầu cần xem xét đến hình thức bù đắp của bên cấp quyền cho bên vận hành. Một số cách thức xác định như sau:

(a) Nếu bên cấp quyền thực hiện các khoản thanh toán cho bên vận hành thì giá trị hợp lý khi ghi nhận ban đầu của tài sản nhượng quyền dịch vụ là giá trị của khoản thanh toán này.

(b) Nếu bên cấp quyền không thực hiện các khoản thanh toán cho bên vận hành thì thực hiện như trao đổi một tài sản phi tiền tệ được quy định tại Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 và Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31.

**Các hình thức bù đắp**

HD23.Căn cứ vào điều khoản của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ, bên cấp quyền có thể bù đắp cho bên vận hành cho phần tài sản nhượng quyền dịch vụ và dịch vụ mà họ cung cấp bằng một hoặc nhiều cách sau:

(a) Thanh toán (ví dụ như thanh toán bằng tiền) cho bên vận hành;

(b) Bồi hoàn cho bên vận hành bằng các hình thức khác, ví dụ như:

(i) Cấp cho bên vận hành quyền được hưởng doanh thu từ bên thứ ba là những người sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ; hoặc

(ii) Cấp cho bên vận hành quyền tiếp cận với tài sản tạo ra doanh thu khác để họ được sử dụng.

HD24. Nếu bên cấp quyền bù đắp cho bên vận hành cho phần tài sản nhượng quyền dịch vụ bằng cách thanh toán cho bên vận hành thì phần tài sản và phần dịch vụ của các khoản thanh toán có thể tách rời được (ví dụ, thỏa thuận ràng buộc nêu rõ giá trị của các khoản thanh toán được phân bổ cho phần tài sản nhượng quyền dịch vụ) hoặc không thể tách rời được.

**Các khoản thanh toán có thể tách rời được**

HD25. Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ có thể tách rời được trong nhiều trường hợp, ví dụ:

(a) Một phần của khoản thanh toán thay đổi theo giá trị của tài sản nhượng

quyền dịch vụ và phần khác thay đổi theo việc thoả thuận sử dụng hoặc thực hiện các dịch vụ nhất định;

(b) Những phần khác nhau của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ thuộc những giai đoạn khác nhau hoặc có thể bị chấm dứt một cách riêng rẽ với nhau.

Ví dụ, một phần dịch vụ riêng có thể bị chấm dứt mà không ảnh hưởng đến phần còn lại của thỏa thuận tiếp tục thực hiện; hoặc

(c) Những phần khác nhau của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ có thể được thỏa thuận lại một cách riêng biệt.

HD26.Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 và Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 yêu cầu xác định giá trị ban đầu của một tài sản được mua trong một giao dịch trao đổi theo nguyên giá (là giá trị tương đương bằng tiền cho tài sản đó). Đối với các giao dịch trao đổi thì nguyên giá này coi là giá trị hợp lý, trừ khi có quy định khác. Trong trường hợp các khoản thanh toán có thể tách rời được phần tài sản và dịch vụ thì giá trị tương đương bằng tiền của tài sản nhượng quyền dịch vụ là giá trị hiện tại của khoản thanh toán được phân bổ cho tài sản nhượng quyền dịch vụ. Tuy nhiên, nếu giá trị hiện tại của khoản thanh toán được phân bổ cho tài sản nhượng quyền dịch vụ lớn hơn giá trị hợp lý thì tài sản nhượng quyền dịch vụ được xác định giá trị ban đầu theo giá trị hợp lý.

**Các khoản thanh toán không thể tách rời được**

HD27.Nếu khoản thanh toán mà bên cấp quyền trả cho bên vận hành không thể tách rời được thì giá trị hợp lý nêu trong đoạn 9 được xác định bằng cách sử dụng các kỹ thuật ước tính phù hợp.

HD28.Theo yêu cầu của chuẩn mực này, các khoản thanh toán và các khoản bù đắp khác theo thỏa thuận được phân bổ từ ngày đầu của thỏa thuận hoặc khi có sự đánh giá lại thỏa thuận có thể phân bổ riêng phần thanh toán cho tài sản nhượng quyền dịch vụ và các phần thanh toán khác của thoả thuận nhượng quyền dịch vụ (ví dụ, cho việc bảo trì và vận hành tài sản) trên cơ sở giá trị hợp lý tương ứng của chúng. Giá trị hợp lý của tài sản nhượng quyền dịch vụ chỉ bao gồm các khoản liên quan tới tài sản, không bao gồm các khoản liên quan tới các phần khác của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Trong một số trường hợp, bên cấp quyền phải ước tính để phân bổ các khoản thanh toán cho tài sản từ các khoản thanh toán cho các phần khác của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Ví dụ, bên cấp quyền có thể ước tính các khoản thanh toán cho tài sản bằng cách tham chiếu tới giá trị hợp lý của một tài sản có thể so sánh được trong một thỏa thuận khác, mà thỏa thuận này không bao gồm các phần khác; hoặc có thể lấy tổng số phải thanh toán theo thỏa thuận trừ đi các khoản thanh toán ước tính cho các phần khác trong thỏa thuận này, các khoản ước tính này được xác định bằng cách tham chiếu tới các thỏa thuận khác có thể so sánh được.

**Những hình thức bù đắp khác cho bên vận hành**

HD29.Những loại giao dịch được đề cập tới trong đoạn 15(b) là các giao dịch trao đổi phi tiền tệ. Tùy từng trường hợp, đoạn 33 của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 và đoạn 44 của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 đưa ra hướng dẫn cụ thể.

HD30.Khi bên vận hành được cấp quyền hưởng doanh thu từ người sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ, từ tài sản tạo ra doanh thu khác, hoặc nhận được khoản bù đắp không bằng tiền từ bên cấp quyền, thì tại bên cấp quyền không phát sinh chi phí một cách trực tiếp từ việc có được tài sản nhượng quyền dịch vụ. Bản chất của việc này là nhằm bù đắp cho bên vận hành các chi phí của tài sản nhượng quyền dịch vụ và vận hành tài sản trong thời hạn của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Bên cấp quyền cần phải xác định giá trị ban đầu của phần tài sản theo cách thức nhất quán với quy định trong đoạn 9.

*Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu*

HD31.Sau khi ghi nhận ban đầu, bên cấp quyền áp dụng Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 và Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 trong việc xác định giá trị và ghi giảm tài sản nhượng quyền dịch vụ. Những quy định trong hai chuẩn mực này được áp dụng với tất cả các tài sản được ghi nhận hoặc phân loại là tài sản nhượng quyền dịch vụ theo chuẩn mực Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32.

**Ghi nhận và xác định giá trị nợ phải trả (xem các đoạn 12–26)**

HD32. Bên cấp quyền ghi nhận khoản nợ phải trả theo đoạn 12 chỉ khi tài sản nhượng quyền dịch vụ được ghi nhận theo đoạn 7 (hoặc đoạn 8). Căn cứ vào bản chất kinh tế, khoản nợ phải trả được ghi nhận theo đoạn 12 có sự khác biệt theo từng trường hợp được nêu trong HD22.

*Mô hình nợ phải trả tài chính (xem các đoạn 16–21)*

HD33. Khi bên cấp quyền có nghĩa vụ bắt buộc phải thanh toán những khoản xác định trước cho bên vận hành thì nghĩa vụ này là một khoản nợ phải trả tài chính.

HD34. Khoản thanh toán được xác định trước mà bên cấp quyền trả cho bên vận hành có liên quan đến giá trị tài sản đã ghi nhận là khoản nợ phải trả theo đoạn 12 sẽ không bao gồm chi phí tài chính và phần thanh toán cho dịch vụ được quy định trong đoạn 19.

HD35. Các khoản thanh toán mà bên cấp quyền trả cho bên vận hành trước khi tài sản nhượng quyền dịch vụ được ghi nhận thì bên cấp quyền phải hạch toán là khoản trả trước.

HD36. Nếu có thể xác định được, chi phí tài chính đã nêu trong đoạn 19 được xác định dựa trên chi phí vốn của bên vận hành liên quan trực tiếp đến tài sản nhượng quyền dịch vụ.

HD37. Nếu không thể xác định được chi phí vốn của bên vận hành liên quan trực tiếp đến tài sản nhượng quyền dịch vụ thì sử dụng lãi suất ngầm định trong thỏa thuận liên quan trực tiếp đến tài sản nhượng quyền dịch vụ, lãi suất vay vốn của bên cấp quyền hoặc một lãi suất khác phù hợp với các điều khoản và điều kiện của thỏa thuận.

HD38. Nếu không có đủ thông tin về lãi suất thì ước tính chi phí tài chính bằng cách tham khảo lãi suất được kỳ vọng để có được tài sản tương tự (ví dụ, thuê một tài sản tương tự ở cùng địa điểm, với các điều khoản tương tự). Giá trị ước tính của lãi suất phải được xem xét cùng với:

(a) Giá trị hiện tại của các khoản thanh toán;

(b) Giá trị hợp lý giả định của tài sản; và

(c) Giá trị còn lại giả định, để đảm bảo tất cả số liệu đều hợp lý và nhất quán với nhau.

HD39. Trường hợp bên cấp quyền tài trợ một phần cho tài sản (ví dụ, cho bên vận hành vay vốn để xây dựng, triển khai, mua lại hoặc nâng cấp một tài sản nhượng quyền dịch vụ, hoặc bảo lãnh cho bên vận hành) thì có thể sử dụng lãi suất vay vốn của bên cấp quyền để xác định chi phí tài chính.

HD40. Lãi suất được sử dụng để xác định chi phí tài chính không được phép thay đổi, trừ trường hợp phần thỏa thuận liên quan đến tài sản hoặc toàn bộ thỏa thuận được thương lượng lại.

HD41. Chi phí tài chính liên quan đến khoản nợ phải trả trong thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ được trình bày một cách nhất quán với các khoản chi phí tài chính khác.

HD42. Khoản thanh toán trả cho dịch vụ mà bên vận hành cung cấp theo đoạn 19 thường được ghi nhận đồng đều trong suốt thời hạn của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ vì mô hình ghi nhận này thích hợp nhất với việc cung cấp dịch vụ. Trường hợp các khoản chi phí cụ thể khác phải trả được bù đắp một cách riêng biệt vào thời điểm có thể xác định được thì ghi nhận ngay khi phát sinh.

HD43. Đơn vị phải lưu ý việc xác định giá trị ban đầu của nợ phải trả tài chính như sau:

(a) Đơn vị phải xác định giá trị ban đầu của nợ phải trả tài chính theo giá trị hiện tại của các khoản thanh toán thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ (không bao gồm khoản thanh toán được phân bổ cho dịch vụ do bên vận hành cung cấp theo đoạn 19 của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32) mà không được thanh toán tại ngày đó. Các khoản thanh toán thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ sẽ được chiết khấu theo lãi suất ngầm định trong thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ, nếu lãi suất đó có thể được dễ dàng xác định được. Trường hợp không dễ dàng xác định được lãi suất ngầm định thì đơn vị sử dụng lãi suất biên đi vay của đơn vị.

(b) Khi ghi nhận ban đầu, các khoản thanh toán thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ (trừ khoản thanh toán được phân bổ cho dịch vụ do bên vận hành cung cấp) sẽ bao gồm các khoản thanh toán chưa được trả vào ngày bắt đầu thỏa thuận sau đây:

(i) Các khoản thanh toán cố định; và

(ii) Các khoản thanh toán biến đổi, xác định giá trị ban đầu theo chỉ số hoặc tỷ lệ có liên quan (ví dụ: chỉ số giá tiêu dùng) tại ngày ghi nhận ban đầu. Chỉ số hoặc tỷ lệ được sử dụng chỉ liên quan đến các phần của các khoản thanh toán được phân bổ để trả nợ và chi phí tài chính.

HD44. Sau ghi nhận ban đầu đơn vị phải xác định giá trị của nợ phải trả tài chính bằng cách:

(a) Xác định tăng giá trị ghi sổ để phản ánh lãi trên nợ phải trả tài chính;

(b) Xác định giảm giá trị ghi sổ để phản ánh các khoản thanh toán thoả thuận nhượng quyền dịch vụ đã thực hiện; và

(c) Xác định lại giá trị ghi sổ để phản ánh việc đánh giá lại nợ phải trả tài chính sau các thay đổi đối với các khoản thanh toán thoả thuận nhượng quyền dịch vụ.

HD45. Khoản lãi phát sinh tính trên nợ phải trả tài chính từng kỳ trong thời gian nhượng quyền dịch vụ là khoản được xác định căn cứ lãi suất cố định trên số dư của nợ phải trả tài chính. Lãi suất là lãi suất chiết khấu được nêu trong đoạn HD43(a).

HD46. Sau ghi nhận ban đầu nợ phải trả tài chính, đơn vị phải ghi nhận giá trị của các khoản sau đây vào thặng dư hoặc thâm hụt:

(a) Lãi trên nợ phải trả tài chính;

(b) Khoản thanh toán được phân bổ để trả cho dịch vụ do bên vận hành cung cấp; và

(c) Ảnh hưởng của đánh giá lại nợ phải trả tài chính.

HD47. Sau ghi nhận ban đầu về nợ phải trả tài chính, đơn vị phải ghi nhận giá trị được xác định lại của nợ phải trả tài chính vào thặng dư hoặc thâm hụt.

HD48. Đơn vị phải xác định lại giá trị nợ phải trả tài chính khi việc điều chỉnh thoả thuận nhượng quyền dịch vụ được thống nhất hoặc khi các khoản thanh toán thoả thuận nhượng quyền dịch vụ đã thay đổi vì lý do nào đó khác (ví dụ, khi các khoản thanh toán tăng theo tỉ lệ lạm phát và tỉ lệ đó đã thay đổi). Khi xác định lại giá trị nợ phải trả tài chính, đơn vị không tính đến phần của khoản thanh toán mà được phân bổ để trả cho các dịch vụ do bên vận hành cung cấp. Các khoản thanh toán cho dịch vụ do bên vận hành cung cấp không hình thành nên nợ phải trả tài chính.

HD49. Khi có thay đổi trong thời gian thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ, đơn vị phải xác định lại giá trị nợ phải trả tài chính bằng cách chiết khấu các khoản thanh toán điều chỉnh của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ theo lãi suất chiết khấu điều chỉnh. Lãi suất chiết khấu điều chỉnh được xác định là lãi suất ngầm định trong thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ cho phần còn lại của thỏa thuận, nếu lãi suất đó có thể dễ dàng xác định được. Trường hợp không xác định được lãi suất này thì đơn vị sử dụng lãi suất đi vay của đơn vị.

HD50. Đơn vị phải xác định lại nợ phải trả tài chính bằng cách chiết khấu các khoản thanh toán điều chỉnh của thoả thuận nhượng quyền dịch vụ bằng cách sử dụng lãi suất chiết khấu không thay đổi khi thời gian của thoả thuận nhượng quyền dịch vụ không thay đổi.

*Mô hình cấp quyền cho bên vận hành (xem các đoạn 22-24)*

HD51. Để đổi lấy tài sản nhượng quyền dịch vụ thì bên cấp quyền có thể bù đắp cho bên vận hành quyền được hưởng doanh thu từ người sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ trong thời hạn của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Đồng thời, bên cấp quyền cũng được hưởng lợi ích gắn liền với tài sản nhận được trong thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Theo đó, chưa được ghi nhận ngay doanh thu, mà ghi nhận doanh thu chưa thực hiện tương ứng với phần doanh thu chưa được hưởng. Sau đó, ghi nhận doanh thu đồng thời ghi giảm doanh thu chưa thực hiện theo quy định của đoạn 23 dựa trên bản chất kinh tế của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ, thường là quyền tiếp cận với tài sản nhượng quyền dịch vụ được cấp cho bên vận hành trong suốt thời gian của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Bên cấp quyền có thể bù đắp cho bên vận hành bằng cách kết hợp cả các khoản thanh toán và cấp quyền được hưởng doanh thu trực tiếp từ người sử dụng tài sản. Trong trường hợp này, nếu doanh thu từ người sử dụng tài sản tăng hơn so với dự kiến thì có thể áp dụng một cách thích hợp hơn để ghi giảm khoản nợ phải trả tài chính (ví dụ, có điều khoản quy định các trường hợp khoản thanh toán xác định trước trong tương lai được giảm đi hoặc bị xóa bỏ).

HD52. Để đổi lấy tài sản nhượng quyền dịch vụ thì bên cấp quyền có thể bù đắp cho bên vận hành bằng tài sản tạo ra doanh thu không phải là tài sản nhượng quyền dịch vụ. Trong trường hợp này, doanh thu được ghi nhận đồng thời với việc ghi giảm doanh thu chưa thực hiện theo quy định trong đoạn HD51. Ngoài ra, bên cấp quyền cũng phải xem xét các quy định ghi giảm tài sản trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 hoặc Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 theo từng trường hợp.

*Mô hình kết hợp (xem các đoạn 25-26)*

HD53. Nếu bên cấp quyền bù đắp cho bên vận hành một phần bằng các khoản thanh toán đã định trước, một phần bằng quyền được hưởng doanh thu từ người sử dụng tài sản hoặc bằng tài sản tạo ra doanh thu khác thì cần phải hạch toán riêng khoản nợ phải trả liên quan đến từng khoản bù đắp của bên cấp quyền. Trong các trường hợp này, khoản bù đắp cho bên vận hành được chia ra thành phần nợ phải trả tài chính đối với các khoản thanh toán xác định trước, phần doanh thu chưa thực hiện đối với quyền cấp cho bên vận hành được hưởng doanh thu từ người sử dụng tài sản hoặc tài sản tạo ra doanh thu khác. Mỗi phần của khoản nợ phải trả đều được ghi nhận ban đầu theo giá trị hợp lý của khoản bù đắp đã trả hoặc phải trả.

**Các khoản nợ phải trả, các cam kết, nợ tiềm tàng và tài sản tiềm tàng khác (xem đoạn**

**27)**

HD54. Các thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ có thể bao gồm rất nhiều hình thức bảo lãnh tài chính (ví dụ, bảo lãnh, bảo đảm, bồi thường cho các khoản nợ của bên vận hành để tài trợ cho việc xây dựng, phát triển, mua lại hoặc nâng cấp một tài sản nhượng quyền dịch vụ), hoặc bảo lãnh kết quả (ví dụ, bảo đảm doanh thu tối thiểu, bao gồm việc đền bù cho phần thiếu hụt).

HD55. Tài sản tiềm tàng hoặc nợ phải trả tiềm tàng có thể phát sinh từ những tranh chấp trong các điều khoản của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ và được hạch toán theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19.

**Doanh thu khác (xem đoạn 28)**

HD56. Để có thể tiếp cận được với tài sản nhượng quyền dịch vụ thì bên vận hành phải bỏ ra một số khoản sau đây cho bên cấp quyền:

(a) Khoản trả trước hoặc các khoản thanh toán;

(b) Các khoản chia sẻ doanh thu;

(c) Khoản giảm trừ các khoản thanh toán định trước mà bên cấp quyền phải trả cho bên vận hành; và

(d) Các khoản thanh toán tiền thuê cho việc bên vận hành được tiếp cận với tài sản tạo ra doanh thu.

HD57. Khi bên cấp quyền nhận được khoản bù đắp như nêu trong đoạn HD56 thì phải hạch toán các khoản thanh toán này theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số

09*.*Thời điểm ghi nhận doanh thu được xác định bởi các điều khoản và điều kiện của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ.

HD58. Trường hợp ngoài tài sản nhượng quyền dịch vụ, bên vận hành còn thực hiện khoản trả trước, các khoản thanh toán hoặc khoản bù đắp khác cho bên cấp quyền để được quyền hưởng doanh thu từ người sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ, hoặc từ tài sản tạo ra doanh thu khác thì bất cứ khoản thanh toán nào nhận được từ bên vận hành mà chưa được tính vào doanh thu trong kỳ kế toán hiện tại được ghi nhận là nợ phải trả cho đến khi các điều kiện ghi nhận doanh thu được thỏa mãn.

HD59. Khi các điều kiện ghi nhận doanh thu đã thỏa mãn thì ghi giảm nợ phải trả và tăng doanh thu theo đoạn 28.

HD60. Tuy nhiên, với tính đa dạng của các loại tài sản có thể được sử dụng trong các thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ và thời gian vận hành của thỏa thuận, có thể có nhiều phương pháp thay thế phù hợp hơn trong việc ghi nhận doanh thu gắn với các khoản thu vào được quy định trong thỏa thuận ràng buộc. Những phương pháp này phản ánh tốt hơn các chi phí bỏ ra của bên vận hành trong việc sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ hoặc giá trị theo thời gian của tiền tệ.

HD61. Đối với những thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ mà bên vận hành được cấp quyền hưởng doanh thu từ người sử dụng tài sản nhượng quyền dịch vụ thì doanh thu liên quan đến lợi ích kinh tế thu được khi dịch vụ được cung cấp và do đó bên cấp quyền ghi nhận doanh thu trên cùng một cơ sở khi khoản doanh thu chưa thực hiện được giảm trừ. Tuy nhiên, trong các trường hợp này, bên cấp quyền thường thỏa thuận lại để có điều khoản chia sẻ doanh thu với bên vận hành. Việc chia sẻ doanh thu là một phần của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ, có thể dựa trên toàn bộ doanh thu mà bên vận hành được hưởng, doanh thu vượt quá ngưỡng nhất định hoặc doanh thu vượt quá mức cần thiết mà bên vận hành cần thu được để đạt được một tỷ lệ lợi nhuận nhất định.

HD62. Bên cấp quyền ghi nhận doanh thu phát sinh thực hiện theo các điều khoản chia sẻ doanh thu trong thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ khi được hưởng, tùy theo bản chất của thỏa thuận liên quan, sau khi đã tính tất cả mọi sự kiện tiềm tàng (ví dụ, việc đạt được ngưỡng doanh thu) được coi là đã xảy ra. Bên cấp quyền áp dụng Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 để xác định khi nào sự kiện tiềm tàng đã xảy ra.

HD63. Khoản thanh toán định trước trong tương lai mà bên cấp quyền phải trả cho bên vận hành được giảm trừ trực tiếp ứng với khoản bồi hoàn trả trước không bằn tiền cho bên cấp quyền. Doanh thu được ghi nhận tương ứng nợ phải trả được ghi giảm.

HD64. Khi bên vận hành thanh toán khoản tiền thuê danh nghĩa để được tiếp cận với một tài sản tạo ra doanh thu thì doanh thu từ tiền thuê được ghi nhận theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 23 *“Doanh thu từ các giao dịch không trao đổi”.*

**Trình bày và thuyết minh thông tin (xem các đoạn 29-31)**

HD65. Việc thuyết minh thông tin liên quan tới các nội dung của thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ có thể được quy định trong các chuẩn mực khác. Chuẩn mực này chỉ quy định thêm các thông tin trình bày liên quan tới thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ. Khi một chuẩn mực khác đã quy định việc kế toán nội dung cụ thể của một thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ thì ngoài những yêu cầu nêu trong đoạn 30, bên cấp quyền cũng phải tuân thủ các quy định đó.

HD66. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 0 1 quy định chi phí phải được trình bày trên báo cáo kết quả hoạt động, trong đó bao gồm chi phí tài chính được xác định theo đoạn 19.

HD67. Ngoài những thông tin trình bày theo yêu cầu của đoạn 29-31, bên cấp quyền cũng áp dụng những yêu cầu trình bày và thuyết minh thông tin trong các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác liên quan đến tài sản, nợ phải trả, doanh thu, chi phí được ghi nhận theo chuẩn mực này.

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

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Số hiệu****VPSAS 32** | **Số hiệu****IPSAS 32** |  | **Số hiệu****VPSAS 32** | **Số hiệu****IPSAS 32** |  | **Số hiệu****VPSAS 32** | **Số hiệu****IPSAS 32** |
| 1 | 1 |  | HD4 | AG6 |  | HD38 | AG42 |
| 2 | 2 |  | HD5 | AG7 |  | HD39 | AG43 |
| 3 | 5 |  | HD6 | AG8 |  | HD40 | AG44 |
| 4 | 6 |  | HD7 | AG9 |  | HD41 | AG45 |
| 5 | 7 |  | HD8 | AG10 |  | HD42 | AG46 |
| 6 | 8 |  | HD9 | AG11 |  | HD43 |  |
| 7 | 9 |  | HD10 | AG12 |  | HD44 |  |
| 8 | 10 |  | HD11 | AG13 |  | HD45 |  |
| 9 | 11 |  | HD12 | AG14 |  | HD46 |  |
| 10 | 12 |  | HD13 | AG15 |  | HD47 |  |
| 11 | 13 |  | HD14 | AG17 |  | HD48 |  |
| 12 | 14 |  | HD15 | AG18 |  | HD49 |  |
| 13 | 15 |  | HD16 | AG19 |  | HD50 |  |
| 14 | 16 |  | HD17 | AG20 |  | HD51 | AG47 |
| 15 | 17 |  | HD18 | AG21 |  | HD52 | AG48 |
| 16 | 18 |  | HD19 | AG22 |  | HD53 | AG50 |
| 17 | 19 |  | HD20 | AG23 |  | HD54 | AG51 |
| 18 | 20 |  | HD21 | AG24 |  | HD55 | AG54 |
| 19 | 21 |  | HD22 | AG25 |  | HD56 | AG55 |
| 20 | 22 |  | HD23 | AG27 |  | HD57 | AG56 |
| 21 | 23 |  | HD24 | AG28 |  | HD58 | AG57 |
| 22 | 24 |  | HD25 | AG29 |  | HD59 | AG58 |
| 23 | 25 |  | HD26 | AG30 |  | HD60 | AG59 |
| 24 | 26 |  | HD27 | AG31 |  | HD61 | AG61 |
| 25 | 27 |  | HD28 | AG32 |  | HD62 | AG62 |
| 26 | 28 |  | HD29 | AG33 |  | HD63 | AG63 |
| 27 | 29 |  | HD30 | AG34 |  | HD64 | AG64 |
| 28 | 30 |  | HD31 | AG35 |  | HD65 | AG65 |
| 29 | 31 |  | HD32 | AG36 |  | HD66 | AG66 |
| 30 | 32 |  | HD33 | AG37 |  | HD67 | AG67 |
| 31 | 33 |  | HD34 | AG38 |  |  |  |
| HD1 | AG1 |  | HD35 | AG39 |  |  |  |
| HD2 | AG2 |  | HD36 | AG40 |  |  |  |
| HD3 | AG5 |  | HD37 | AG41 |  |  |  |