

Phụ lục V

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 43

THUÊ TÀI SẢN

(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 43 “*Thuê tài sản*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 43 “*Thuê tài sản*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43 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 43 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 43 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 43 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2022, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2022, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43 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 43 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 43. 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 43 - THUÊ TÀI SẢN

**Quá trình ban hành, cập nhật Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43 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 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 32: Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền.*

VPSAS 43 - THUÊ TÀI SẢN

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43 “Thuê tài sản” được trình bày từ đoạn 01 đến đoạn 89. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG.....	1-5
Mục đích	1-2
Phạm vi	3-4
Định nghĩa.....	5
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....	6-89
Ngoại trừ ghi nhận.....	6-9
Xác định hợp đồng thuê tài sản.....	10-18
Tách biệt thành phần của hợp đồng	13-18
Thời hạn thuê	19-22
Bên đi thuê.	23-54
Ghi nhận	23
Xác định giá trị	24-43
Trình bày	44-46
Thuyết minh	47-54
Bên cho thuê	55-83
Phân loại hợp đồng thuê tài sản.....	55-60
Thuê tài chính	61-68
Thuê hoạt động	69-74
Thuyết minh	75-83
Giao dịch bán và thuê lại.....	84-89
Đánh giá liệu chuyển giao tài sản có phải là giao dịch bán hay không..	84-89
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. Chuẩn mực này quy định nguyên tắc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày và công bố thông tin về hợp đồng thuê tài sản với mục đích là đảm bảo bên đi thuê và bên cho thuê cung cấp thông tin phù hợp theo cách thức phản ánh trung thực giao dịch. Các thông tin này là cơ sở cho người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá tác động của hợp đồng thuê tài sản đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dòng tiền của đơn vị.
2. Đơn vị phải cân nhắc các điều khoản, điều kiện của hợp đồng và toàn bộ những sự kiện, tình huống liên quan khi áp dụng chuẩn mực này. Đơn vị phải áp dụng nhất quán chuẩn mực này đối với những hợp đồng có đặc điểm và tình huống tương tự.

Phạm vi

3. Đơn vị phải áp dụng chuẩn mực này đối với tất cả các hợp đồng thuê tài sản, bao gồm cả hợp đồng thuê tài sản quyền sử dụng trong trường hợp cho thuê lại, ngoại trừ:
 - (a) Hợp đồng thuê tài sản để khai thác hoặc để sử dụng khoáng sản, dầu, khí thiên nhiên và nguồn tài nguyên không thể tái tạo tương tự;
 - (b) Hợp đồng thuê tài sản sinh học mà bên đi thuê nắm giữ;
 - (c) Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ trong phạm vi của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32 “*Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền*”; và
 - (d) Quyền được nắm giữ các tài sản bởi bên đi thuê theo thỏa thuận cấp phép trong phạm vi của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 “*Tài sản vô hình*” như phim ảnh, bản ghi hình, kịch bản, bản thảo, bằng sáng chế và quyền tác giả.
4. Đối với hợp đồng thuê tài sản vô hình khác với loại tài sản được nêu trong đoạn 3(d), bên đi thuê có thể lựa chọn áp dụng hoặc không áp dụng chuẩn mực này.

Định nghĩa

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

Bên cho thuê là đơn vị cung cấp quyền sử dụng tài sản cơ sở trong một khoảng thời gian để được nhận tiền cho thuê.

Bên đi thuê là đơn vị có được quyền sử dụng tài sản cơ sở trong một khoảng thời gian và phải trả tiền thuê.

Các khoản thanh toán tiền thuê là các khoản thanh toán bên đi thuê trả cho bên cho thuê liên quan đến quyền sử dụng tài sản cơ sở trong suốt thời hạn thuê, bao gồm các khoản sau:

- (a) Khoản thanh toán tiền thuê cố định (bao gồm cả các khoản có bản chất là khoản thanh toán tiền thuê cố định), trừ đi các khoản ưu đãi hợp đồng thuê tài sản;
- (b) Các khoản thanh toán tiền thuê biến đổi phụ thuộc vào một chỉ số hoặc tỷ lệ;
- (c) Giá thực hiện quyền chọn mua nếu bên đi thuê chắc chắn thực hiện quyền chọn mua đó; và
- (d) Các khoản phải trả về tiền phạt để chấm dứt hợp đồng thuê tài sản nếu điều khoản hợp đồng quy định việc bên đi thuê thực hiện quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê.

Đối với bên đi thuê, các khoản thanh toán tiền thuê cũng bao gồm số tiền dự kiến bên đi thuê phải trả cho giá trị còn lại được đảm bảo. Các khoản thanh toán tiền thuê không bao gồm các khoản thanh toán được phân bổ cho các thành phần không phải là thuê tài sản của hợp đồng, trừ khi bên đi thuê kết hợp các thành phần không phải là thuê tài sản với một thành phần thuê và kế toán gộp thành một thành phần thuê tài sản đơn lẻ.

Đối với bên cho thuê, các khoản thanh toán tiền thuê cũng bao gồm phần giá trị còn lại được đảm bảo mà bên đi thuê, một bên liên quan đến bên đi thuê hoặc bên thứ ba không liên quan đến bên cho thuê có khả năng tài chính thực hiện nghĩa vụ bảo lãnh cung cấp cho bên cho thuê. Các khoản thanh toán tiền thuê không bao gồm các khoản thanh toán được phân bổ cho các thành phần không phải là thuê tài sản.

Chi phí trực tiếp ban đầu là chi phí tăng thêm để có được một hợp đồng thuê tài sản, chi phí này lẽ ra sẽ không phát sinh nếu không có hợp đồng thuê tài sản.

Cho thuê lại là giao dịch trong đó tài sản cơ sở được cho thuê lại bởi bên đi thuê (bên cho thuê trung gian) cho bên thứ ba, trong khi hợp đồng thuê tài sản (hợp đồng thuê ban đầu) giữa bên cho thuê ban đầu và bên đi thuê ban đầu vẫn còn hiệu lực.

Doanh thu tài chính chưa được hưởng là chênh lệch giữa:

- (a) Khoản đầu tư gộp trong hợp đồng thuê tài sản; và
- (b) Khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản.

Giá trị còn lại được đảm bảo của tài sản thuê là giá trị (hoặc một phần giá trị) của tài sản cơ sở, mà bên cho thuê được bảo lãnh bởi một bên không liên quan đến bên cho thuê, sẽ thu hồi được khi kết thúc hợp đồng thuê với một số tiền tối thiểu cụ thể.

Giá trị còn lại không được đảm bảo của tài sản thuê là phần giá trị còn lại của tài sản cơ sở mà việc thực hiện giá trị còn lại đó của bên cho thuê không được đảm bảo hoặc chỉ được đảm bảo bởi một bên có liên quan đến bên cho thuê.

Giá trị hợp lý, cho mục đích áp dụng các yêu cầu về kế toán đối với bên cho thuê trong chuẩn mực này, là giá trị tài sản có thể được trao đổi hoặc khoản nợ phải trả được thanh toán giữa các bên có hiểu biết và tự nguyện trong một giao dịch ngang giá.

Hợp đồng, theo phạm vi của chuẩn mực này, là thỏa thuận giữa hai hoặc nhiều bên xác lập quyền và nghĩa vụ có hiệu lực thi hành.

Hợp đồng thuê tài sản là hợp đồng hoặc một phần của hợp đồng chuyển giao quyền sử dụng tài sản (tài sản cơ sở) trong một khoảng thời gian để nhận được khoản thanh toán tiền thuê.

Hợp đồng thuê ngắn hạn là hợp đồng thuê tài sản có thời hạn thuê không quá 12 tháng kể từ thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản. Hợp đồng thuê tài sản bao gồm quyền chọn mua thì không phải hợp đồng thuê ngắn hạn.

Khoản đầu tư gộp trong hợp đồng thuê tài sản là tổng của:

- (a) Các khoản thanh toán tiền thuê mà bên cho thuê có thể được nhận theo hợp đồng thuê tài chính; và
- (b) Bất kỳ khoản giá trị còn lại không được đảm bảo nào của tài sản thuê thuộc về bên cho thuê.

Khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản là khoản đầu tư gộp trong hợp đồng thuê tài sản được chiết khấu theo lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê.

Khoản thanh toán quyền chọn chấm dứt hoặc gia hạn hợp đồng thuê tài sản là các khoản thanh toán bên đi thuê trả cho bên cho thuê để đổi lấy quyền sử dụng tài sản cơ sở trong suốt thời hạn của quyền chọn gia hạn hay quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê tài sản mà không bao gồm trong thời hạn thuê.

Khoản thanh toán tiền thuê biến đổi là khoản thanh toán của bên đi thuê trả cho bên cho thuê để sử dụng tài sản cơ sở trong thời hạn thuê do những thay đổi trong thực tế hoặc tình huống xảy ra sau thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản mà không phải là do yếu tố thời gian.

Khoản thanh toán tiền thuê cố định là khoản thanh toán mà bên đi thuê trả cho bên cho thuê đối với quyền sử dụng tài sản cơ sở trong suốt thời hạn thuê, không bao gồm các khoản thanh toán tiền thuê biến đổi.

Lãi suất biên đi vay của bên đi thuê (lãi suất đi vay tương đương của bên đi thuê) là lãi suất mà bên đi thuê sẽ phải trả để vay khoản tiền cần thiết với thời hạn và đảm bảo tương tự nhằm có được một tài sản có giá trị tương đương với tài sản quyền sử dụng trong một môi trường kinh tế tương tự.

Lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản là lãi suất chiết khấu để làm cho giá trị hiện tại của (a) các khoản thanh toán tiền thuê và (b) giá trị còn lại không được đảm bảo bằng với tổng của (i) giá trị hợp lý của tài sản

cơ sở và (ii) các chi phí trực tiếp ban đầu của bên cho thuê.

Sửa đổi hợp đồng thuê tài sản là thay đổi phạm vi hoặc khoản thanh toán của hợp đồng thuê tài sản, các thay đổi này không nằm trong các điều khoản và điều kiện ban đầu của hợp đồng thuê tài sản (ví dụ, thêm hoặc chấm dứt quyền sử dụng một hoặc nhiều tài sản cơ sở, kéo dài hoặc rút ngắn thời hạn thuê theo hợp đồng).

Tài sản cơ sở là tài sản, là đối tượng của hợp đồng thuê tài sản, mà quyền sử dụng tài sản đó được bên cho thuê giao cho bên đi thuê.

Tài sản quyền sử dụng là tài sản thể hiện quyền sử dụng tài sản cơ sở của bên đi thuê trong suốt thời hạn thuê.

Thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản (thời điểm bắt đầu) là ngày mà bên cho thuê chuyển giao tài sản cơ sở ở trạng thái sẵn sàng sử dụng cho bên đi thuê tài sản.

Thời điểm hiệu lực của việc sửa đổi là ngày mà các bên đồng ý về việc sửa đổi hợp đồng thuê tài sản.

Thời điểm khởi đầu hợp đồng thuê tài sản (thời điểm khởi đầu) là ngày sớm hơn giữa ngày ký hợp đồng thuê và ngày các bên cam kết các điều khoản và điều kiện chính của hợp đồng thuê tài sản.

Thời gian sử dụng là tổng thời gian một tài sản được sử dụng để thực hiện hợp đồng với khách hàng (kể cả các giai đoạn không liên tục).

Thời hạn thuê là thời hạn không hủy ngang mà bên đi thuê có quyền sử dụng tài sản cơ sở, cùng với:

- (a) Thời hạn được gắn liền với một quyền chọn gia hạn hợp đồng thuê tài sản nếu bên đi thuê chắc chắn thực hiện quyền chọn đó; và
- (b) Thời hạn được gắn liền với một quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê tài sản nếu bên đi thuê chắc chắn không thực hiện quyền chọn đó.

Thuê hoạt động là hợp đồng thuê tài sản không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu của tài sản cơ sở.

Thuê tài chính là hợp đồng thuê tài sản có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu của tài sản cơ sở.

Ưu đãi hợp đồng thuê tài sản là khoản thanh toán liên quan đến hợp đồng thuê tài sản mà bên cho thuê trả cho bên đi thuê hoặc khoản mà bên cho thuê hoàn trả hay gánh chịu chi phí thay cho bên đi thuê.

Vòng đời kinh tế là:

- (a) Khoảng thời gian mà một tài sản được dự tính sẽ tạo ra lợi ích kinh tế cho người sử dụng tài sản thuê; hoặc
- (b) Số lượng sản phẩm hoặc đơn vị tương đương dự tính sẽ thu được từ việc sử dụng tài sản thuê.

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

Ngoại trừ ghi nhận (xem các đoạn từ HD4–HD9)

6. Bên đi thuê có thể chọn không áp dụng yêu cầu trong các đoạn từ 23-45 đối với:
 - (a) Hợp đồng thuê ngắn hạn; và
 - (b) Hợp đồng thuê tài sản mà tài sản cơ sở có giá trị thấp (như được nêu trong các đoạn từ HD4-HD9).
7. Nếu bên đi thuê chọn áp dụng đoạn 6 thì phải ghi nhận các khoản thanh toán tiền thuê liên quan đến hợp đồng thuê tài sản đó là chi phí theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời hạn thuê hoặc theo phương pháp có tính hệ thống khác mà phương pháp đó mang tính đại diện hơn cho cách thức thu được lợi ích của bên đi thuê.
8. Nếu bên đi thuê kế toán hợp đồng thuê ngắn hạn theo đoạn 7, bên đi thuê phải xem xét lại hợp đồng thuê tài sản có phải là hợp đồng thuê mới thuộc phạm vi áp dụng Chuẩn mực này nếu:
 - (a) Hợp đồng thuê tài sản có nội dung sửa đổi; hoặc
 - (b) Có thay đổi về thời hạn thuê (ví dụ, bên đi thuê thực hiện quyền chọn mà trước đây chưa tính đến trong việc xác định thời hạn thuê).
9. Việc phân loại hợp đồng thuê ngắn hạn phải xác định theo loại tài sản cơ sở có quyền sử dụng liên quan, loại tài sản cơ sở là một tập hợp các tài sản cơ sở có bản chất và sử dụng tương tự nhau trong hoạt động của đơn vị. Việc phân loại hợp đồng thuê tài sản mà tài sản cơ sở có giá trị thấp có thể được xác định trên cơ sở từng hợp đồng thuê tài sản.

Xác định hợp đồng thuê tài sản (xem các đoạn từ HD10-HD34)

10. **Tại thời điểm khởi đầu hợp đồng, đơn vị phải đánh giá liệu hợp đồng là (hoặc có chứa) hợp đồng thuê tài sản hay không. Hợp đồng là (hoặc có chứa) hợp đồng thuê tài sản nếu hợp đồng đó chuyển giao quyền kiểm soát việc sử dụng tài sản xác định trong một khoảng thời gian để nhận được khoản tiền thuê. Các đoạn từ HD10-HD32 hướng dẫn để đánh giá liệu hợp đồng là (hoặc có chứa) hợp đồng thuê tài sản hay không.**
11. Khoảng thời gian có thể còn được thể hiện bằng mức độ sử dụng của tài sản thuê (ví dụ, số lượng đơn vị sản phẩm được sản xuất ra khi sử dụng tài sản thuê).
12. Khi điều khoản và điều kiện của hợp đồng có thay đổi, đơn vị phải đánh giá lại liệu hợp đồng là (hoặc có chứa) hợp đồng thuê tài sản hay không.

Tách biệt các thành phần của hợp đồng

13. Đối với hợp đồng là (hoặc có chứa) hợp đồng thuê tài sản, đơn vị phải kế toán thành phần thuê tài sản tách biệt với các thành phần không phải là thuê tài sản, trừ khi đơn vị áp dụng cách thức thuận tiện trong thực tế nêu tại đoạn 16. Các đoạn từ HD33-HD34 hướng dẫn về việc tách biệt các thành phần của hợp đồng.

Bên đi thuê

14. Đối với hợp đồng bao gồm thành phần thuê tài sản và thành phần không phải thuê tài sản, bên đi thuê phải phân bổ khoản tiền thuê trong hợp đồng cho mỗi thành phần thuê tài sản trên cơ sở giá độc lập tương đối của thành phần thuê tài sản và tổng giá độc lập của các thành phần không phải thuê tài sản.
15. Giá độc lập tương đối của thành phần thuê tài sản và không phải thuê tài sản phải được xác định trên cơ sở giá của bên cho thuê (hoặc một nhà cung cấp tương tự) đối với thành phần đó hoặc đối với thành phần tương tự một cách riêng biệt. Nếu không có sẵn giá độc lập có thể quan sát được, bên đi thuê phải sử dụng tối đa thông tin có thể quan sát được để ước tính giá độc lập.
16. Để thuận tiện trong thực tế, bên đi thuê có thể lựa chọn theo loại tài sản cơ sở, không tách biệt thành phần không phải thuê tài sản với thành phần thuê tài sản, theo đó kế toán thành phần thuê tài sản và thành phần không phải là thuê tài sản kèm theo là một thành phần thuê tài sản đơn lẻ.
17. Nếu không áp dụng cách thức phù hợp trong thực tế trong đoạn 16, bên đi thuê phải kế toán thành phần không phải thuê tài sản theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác có thể áp dụng.

Bên cho thuê

18. Đối với hợp đồng có chứa thành phần thuê tài sản và một hay nhiều thành phần bổ sung là thuê tài sản hoặc không phải thuê tài sản, bên cho thuê phải phân bổ khoản thanh toán tiền cho thuê theo từng thành phần thuê tài sản trên cơ sở giá bán độc lập tương đối của thành phần thuê tài sản với tổng giá độc lập của các thành phần không phải thuê tài sản.

Giá bán độc lập là mức giá bên cho thuê sẽ cho thuê tài sản cơ sở cho một bên đi thuê một cách riêng biệt. Mức giá bán độc lập tốt nhất là giá quan sát được khi bên cho thuê tài sản đó (hoặc tài sản tương đương) riêng biệt trong các trường hợp tương tự với thời hạn thuê tương tự và cho những bên đi thuê tương tự. Giá được nêu trong hợp đồng hoặc giá niêm yết đối với hợp đồng cho thuê tài sản có thể là giá bán độc lập của thuê tài sản đó. Nếu không có sẵn giá độc lập có thể quan sát được, bên đi thuê phải sử dụng tối đa thông tin có thể quan sát được để ước tính giá độc lập.

Thời hạn thuê (xem các đoạn từ HD35-HD42)

19. Đơn vị phải xác định thời hạn thuê là thời hạn không thể hủy ngang của hợp đồng thuê tài sản, cùng với:
 - (a) Thời hạn gắn liền với quyền chọn gia hạn hợp đồng thuê tài sản nếu bên đi thuê chắc chắn thực hiện quyền chọn đó; và

- (b) Thời hạn gắn liền với quyền chọn để chấm dứt hợp đồng thuê tài sản nếu bên đi thuê chắc chắn không thực hiện quyền chọn đó.
20. Khi đánh giá liệu bên đi thuê có chắc chắn thực hiện quyền chọn gia hạn hợp đồng thuê tài sản hoặc không thực hiện quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê tài sản, bên đi thuê phải cân nhắc tất cả các yếu tố và tình huống có liên quan tạo nên lợi ích kinh tế cho bên đi thuê thực hiện quyền chọn gia hạn hợp đồng thuê tài sản hoặc không thực hiện quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê tài sản như được nêu trong các đoạn từ HD38-HD41.
21. Bên đi thuê phải đánh giá lại liệu xem có chắc chắn thực hiện quyền chọn gia hạn hợp đồng thuê tài sản hoặc không thực hiện quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê tài sản, khi có sự kiện quan trọng hoặc thay đổi đáng kể trong các tình huống mà:
- (a) Trong tầm kiểm soát của bên đi thuê; và
 - (b) Tác động đến việc liệu bên đi thuê có chắc chắn thực hiện quyền chọn chưa được tính đến trước đó khi xác định thời hạn thuê hoặc không thực hiện quyền chọn đã được tính đến trước đó khi xác định thời hạn hợp đồng thuê tài sản (như được nêu trong đoạn HD42).
22. Đơn vị phải điều chỉnh thời hạn thuê nếu có thay đổi thời hạn không hủy ngang của hợp đồng thuê tài sản. Ví dụ, thời hạn không hủy ngang của hợp đồng thuê tài sản sẽ thay đổi nếu:
- (a) Bên đi thuê thực hiện quyền chọn chưa được tính đến trước đó khi xác định thời hạn thuê;
 - (b) Bên đi thuê không thực hiện quyền chọn đã được tính đến trước đó khi xác định thời hạn thuê;
 - (c) Sự kiện xảy ra ràng buộc về hợp đồng đối với bên đi thuê để thực hiện quyền chọn chưa được tính đến trước đó trong xác định thời hạn thuê; hoặc
 - (d) Sự kiện xảy ra mà về mặt hợp đồng sẽ ngăn cản bên đi thuê thực hiện quyền chọn đã được tính đến trước đó trong xác định thời hạn thuê.

Bên đi thuê

Ghi nhận

23. **Tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, bên đi thuê phải ghi nhận tài sản quyền sử dụng và khoản nợ phải trả trong hợp đồng thuê tài sản.**

Xác định giá trị

Xác định giá trị ban đầu

Xác định giá trị ban đầu của tài sản quyền sử dụng

24. **Tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, bên đi thuê phải xác định giá trị tài sản quyền sử dụng theo giá gốc.**

25. Giá gốc của tài sản quyền sử dụng phải bao gồm:
- (a) Giá trị xác định ban đầu của khoản nợ phải trả trong hợp đồng thuê tài sản như được nêu tại đoạn 27;
 - (b) Các khoản thanh toán tiền thuê được trả trước hoặc tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản trừ đi các ưu đãi hợp đồng thuê tài sản nhận được;
 - (c) Các khoản chi phí trực tiếp ban đầu mà bên đi thuê chịu; và
 - (d) Ước tính chi phí mà bên đi thuê phải chịu do việc tháo dỡ và di dời tài sản cơ sở, phục hồi mặt bằng của tài sản hoặc phục hồi tài sản cơ sở về trạng thái cần thiết theo điều khoản và điều kiện của hợp đồng thuê tài sản, trừ khi chi phí này phát sinh để sản xuất hàng tồn kho. Các chi phí này phát sinh tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản hoặc do việc sử dụng tài sản cơ sở trong một kỳ cụ thể.
26. Bên đi thuê phải ghi nhận chi phí được nêu trong đoạn 25(d) là một phần của giá gốc tài sản quyền sử dụng khi phát sinh nghĩa vụ của bên đi thuê đối với chi phí này. Bên đi thuê áp dụng Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “*Hàng tồn kho*” đối với chi phí phát sinh của việc sử dụng tài sản quyền sử dụng trong kỳ để sản xuất hàng tồn kho trong kỳ đó. Nghĩa vụ đối với chi phí này được kế toán theo Chuẩn mực này hoặc Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 được ghi nhận và xác định giá trị theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 “*Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng*”.

Xác định giá trị ban đầu của nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản

27. **Tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, bên đi thuê phải xác định giá trị nợ phải trả trong hợp đồng thuê tài sản bằng giá trị hiện tại của các khoản thanh toán tiền thuê chưa được trả tại ngày đó. Các khoản thanh toán tiền thuê phải được chiết khấu theo lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản nếu lãi suất đó có thể xác định được. Nếu lãi suất đó không thể xác định được, bên đi thuê phải sử dụng lãi suất biên đi vay của bên đi thuê.**
28. Tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, khoản thanh toán tiền thuê được tính trong giá trị nợ phải trả trong hợp đồng thuê tài sản bao gồm các khoản thanh toán dưới đây chưa được trả để có được quyền sử dụng tài sản cơ sở trong thời hạn thuê:
- (a) Khoản thanh toán tiền thuê cố định (bao gồm cả các khoản xét về bản chất là khoản thanh toán tiền thuê cố định nêu trong các đoạn từ HD43), trừ đi các khoản phải thu từ ưu đãi hợp đồng thuê tài sản;
 - (b) Khoản thanh toán tiền thuê biến đổi phụ thuộc vào chỉ số hoặc lãi suất, được xác định giá trị ban đầu theo chỉ số hoặc lãi suất tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản (được nêu trong đoạn 29);
 - (c) Giá trị dự kiến bên đi thuê phải trả cho giá trị còn lại được đảm bảo;
 - (d) Giá thực hiện của quyền chọn mua nếu bên đi thuê chắc chắn sẽ thực hiện

quyền chọn đó (xem xét các yếu tố được nêu trong các đoạn từ HD38-HD41); và

- (e) Các khoản phải trả về tiền phạt để chấm dứt hợp đồng thuê tài sản nếu điều khoản hợp đồng có quy định việc bên đi thuê thực hiện quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê.
29. Ví dụ về khoản thanh toán tiền thuê biến đổi phụ thuộc vào chỉ số hoặc lãi suất được nêu trong đoạn 28(b) bao gồm: Khoản thanh toán gắn với chỉ số giá tiêu dùng, khoản thanh toán gắn với lãi suất chuẩn, hoặc khoản thanh toán biến đổi để phản ánh những biến động về đơn giá thuê trên thị trường.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu của tài sản quyền sử dụng

30. Sau ghi nhận ban đầu, bên đi thuê phải xác định giá trị tài sản quyền sử dụng theo giá gốc:
- (a) Trừ đi giá trị khấu hao lũy kế; và
 - (b) Điều chỉnh cho các khoản xác định lại giá trị của khoản nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản được nêu trong đoạn 33(c).
31. Bên đi thuê phải áp dụng quy định về khấu hao trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*” cho việc khấu hao tài sản quyền sử dụng theo quy định trong đoạn 32.
32. Nếu hợp đồng thuê tài sản chuyển giao quyền sở hữu tài sản cơ sở cho bên đi thuê vào cuối thời hạn thuê hoặc nếu giá gốc tài sản quyền sử dụng phản ánh bên đi thuê sẽ thực hiện quyền chọn mua, thì bên đi thuê phải khấu hao tài sản quyền sử dụng từ thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản đến khi kết thúc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cơ sở. Nếu không, bên đi thuê phải khấu hao tài sản quyền sử dụng từ thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản đến thời điểm sớm hơn giữa thời điểm kết thúc thời gian sử dụng hữu ích của tài sản cơ sở và thời điểm kết thúc thời hạn thuê.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu của nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản

33. **Sau thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, bên đi thuê phải xác định giá trị nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản bằng cách:**
- (a) Ghi tăng giá trị ghi sổ để phản ánh tiền lãi tính trên nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản;
 - (b) Ghi giảm giá trị ghi sổ để phản ánh các khoản thanh toán tiền thuê đã trả; và
 - (c) **Đánh giá lại giá trị ghi sổ để phản ánh việc đánh giá lại hoặc sửa đổi hợp đồng thuê tài sản được quy định trong các đoạn từ 36-43 hoặc để phản ánh khoản thanh toán tiền thuê có bản chất cố định được điều chỉnh (xem đoạn HD43).**

34. Tiền lãi tính trên nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản của mỗi kỳ trong suốt thời hạn thuê là số tiền được xác định trên cơ sở lãi suất định kỳ cố định và số dư còn lại của nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản. Lãi suất định kỳ là lãi suất chiết khấu được nêu trong đoạn 27 hoặc lãi suất chiết khấu được điều chỉnh nêu trong đoạn 38, đoạn 40 hoặc đoạn 42(c).
35. Sau thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, bên đi thuê phải ghi nhận hai khoản sau vào báo cáo kết quả hoạt động (trừ khi các khoản này được ghi vào giá trị ghi sổ của các tài sản khác theo quy định của các chuẩn mực khác):
- (a) Tiền lãi trên khoản nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản; và
 - (b) Khoản thanh toán tiền thuê biến đổi không được tính khi xác định giá trị của khoản nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản trong kỳ có sự kiện hoặc điều kiện làm phát sinh các khoản thanh toán đó.

Đánh giá lại nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản

36. Sau thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, bên đi thuê phải áp dụng các đoạn 37-40 để xác định lại giá trị nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản để phản ánh thay đổi của khoản thanh toán tiền thuê. Bên đi thuê phải ghi nhận giá trị đánh giá lại của nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản là một khoản điều chỉnh cho tài sản quyền sử dụng. Nếu giá trị ghi sổ của tài sản quyền sử dụng được giảm xuống bằng không và nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản vẫn được đánh giá giảm thêm, bên đi thuê phải ghi nhận bất cứ giá trị còn lại nào của việc đánh giá lại vào báo cáo kết quả hoạt động.
37. Bên đi thuê phải xác định lại giá trị nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản bằng cách chiết khấu các khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh theo lãi suất chiết khấu điều chỉnh nếu:
- (a) Có sự thay đổi về thời hạn thuê được nêu trong các đoạn 21-22. Bên đi thuê phải xác định khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh trên cơ sở thời hạn thuê điều chỉnh; hoặc
 - (b) Có sự thay đổi trong đánh giá quyền chọn mua tài sản cơ sở, đánh giá các sự kiện và tình huống được nêu trong các đoạn 21-22 trong bối cảnh của quyền chọn mua. Bên đi thuê phải xác định khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh để phản ánh thay đổi trong khoản phải trả theo quyền chọn mua.
38. Khi áp dụng đoạn 37, bên đi thuê phải xác định lãi suất chiết khấu điều chỉnh là lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản trong thời hạn thuê còn lại nếu lãi suất đó có thể được xác định dễ dàng hoặc là lãi suất biên đi vay của bên đi thuê tại ngày đánh giá lại nếu lãi suất ngầm định không thể xác định được dễ dàng.
39. Bên đi thuê phải đánh giá lại giá trị nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản bằng cách chiết khấu khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh nếu:
- (a) Có sự thay đổi trong khoản dự tính phải trả cho giá trị còn lại được đảm

bảo. Bên đi thuê phải xác định khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh để phản ánh thay đổi trong khoản dự tính phải trả theo giá trị còn lại được đảm bảo.

- (b) Có sự thay đổi trong khoản thanh toán tiền thuê trong tương lai bắt nguồn từ sự thay đổi chỉ số hoặc lãi suất sử dụng để xác định khoản thanh toán đó. Ví dụ, thay đổi để phản ánh thay đổi giá thuê sau khi xem xét lại giá thuê trên thị trường. Bên đi thuê phải xác định lại giá trị nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản để phản ánh khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh chỉ khi có sự thay đổi dòng tiền (khi điều chỉnh khoản thanh toán tiền thuê có hiệu lực). Bên đi thuê phải xác định khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh đối với thời hạn thuê còn lại dựa trên khoản thanh toán theo hợp đồng được điều chỉnh.

- 40. Khi áp dụng đoạn 39, bên đi thuê phải sử dụng lãi suất chiết khấu không thay đổi, trừ khi việc thay đổi khoản thanh toán tiền thuê là do thay đổi lãi suất thả nổi. Trong trường hợp này, bên đi thuê phải dùng lãi suất chiết khấu điều chỉnh phản ánh thay đổi về lãi suất.

Sửa đổi hợp đồng thuê tài sản

- 41. Bên đi thuê phải kế toán việc sửa đổi hợp đồng thuê tài sản là hợp đồng thuê tài sản riêng biệt nếu đồng thời:
 - (a) Việc sửa đổi làm tăng phạm vi của hợp đồng thuê tài sản bằng cách bổ sung quyền để sử dụng một hay nhiều tài sản cơ sở; và
 - (b) Khoản thanh toán cho hợp đồng thuê tài sản tăng lên một giá trị tương ứng với giá độc lập của phạm vi thuê tăng lên đó và các khoản điều chỉnh phù hợp đối với giá độc lập đó để phản ánh tình huống của hợp đồng cụ thể.
- 42. Đối với trường hợp sửa đổi hợp đồng thuê tài sản không được kế toán là hợp đồng thuê tài sản riêng biệt, tại thời điểm hiệu lực của việc sửa đổi hợp đồng thuê tài sản, bên đi thuê phải:
 - (a) Phân bổ khoản thanh toán trong hợp đồng sửa đổi theo quy định của các đoạn 14-17;
 - (b) Xác định thời hạn thuê của hợp đồng thuê tài sản đã sửa đổi theo quy định của các đoạn 19-20; và
 - (c) Xác định lại giá trị khoản nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản bằng cách chiết khấu khoản thanh toán tiền thuê sửa đổi sử dụng lãi suất chiết khấu điều chỉnh. Lãi suất chiết khấu điều chỉnh được xác định là lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản trong thời hạn thuê còn lại hoặc là lãi suất biên đi vay của bên đi thuê tại thời điểm sửa đổi hợp đồng thuê có hiệu lực, nếu lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản không thể dễ dàng xác định được.
- 43. Đối với trường hợp sửa đổi hợp đồng thuê tài sản không được kế toán là hợp đồng thuê tài sản riêng biệt, bên đi thuê phải xác định lại nợ phải trả hợp đồng

thuê tài sản bằng cách:

- (a) Ghi giảm giá trị ghi sổ của tài sản quyền sử dụng để phản ánh việc chấm dứt một phần hoặc toàn bộ hợp đồng đối với hợp đồng thuê tài sản đã được sửa đổi giảm phạm vi hợp đồng. Bên đi thuê phải ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt khoản lãi hoặc lỗ liên quan đến việc chấm dứt một phần hoặc toàn bộ hợp đồng thuê tài sản.
- (b) Thực hiện điều chỉnh tương ứng đối với tài sản quyền sử dụng cho tất cả các sửa đổi khác của hợp đồng thuê tài sản.

Trình bày

- 44. Bên đi thuê phải trình bày trong báo cáo tình hình tài chính:
 - (a) Tài sản quyền sử dụng riêng biệt với các tài sản khác.
 - (b) Khoản nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản riêng biệt với các khoản nợ phải trả khác.
- 45. Bên đi thuê phải trình bày trong báo cáo kết quả hoạt động chi phí lãi vay tính trên nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản riêng biệt với chi phí khấu hao tài sản quyền sử dụng. Chi phí lãi vay tính trên nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản là một thành phần của chi phí tài chính và chi phí tài chính phải được trình bày riêng biệt trong báo cáo kết quả hoạt động theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “*Trình bày báo cáo tài chính*”.
- 46. Bên đi thuê phải phân loại trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ:
 - (a) Khoản tiền thanh toán cho phần gốc của nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản vào dòng tiền hoạt động tài chính;
 - (b) Khoản tiền thanh toán cho phần lãi vay của nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản áp dụng theo các yêu cầu của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 “*Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*” đối với tiền lãi đã trả; và
 - (c) Khoản thanh toán tiền thuê ngắn hạn, khoản thanh toán đối với hợp đồng thuê tài sản có giá trị thấp và khoản thanh toán tiền thuê biến đổi không thuộc giá trị nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản vào dòng tiền hoạt động thường xuyên.

Thuyết minh

- 47. **Bên đi thuê trình bày thông tin trong thuyết minh cùng với thông tin được cung cấp trong báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo lưu chuyển tiền tệ, giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính có cơ sở đánh giá tác động của hợp đồng thuê tài sản đến tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dòng tiền của bên đi thuê. Các yêu cầu để đáp ứng mục đích này được nêu tại các đoạn 48-56.**
- 48. Bên đi thuê phải thuyết minh riêng thông tin về hợp đồng thuê tài sản. Tuy nhiên, bên đi thuê không phải nêu lại thông tin đã được trình bày ở phần khác trong báo cáo tài chính với điều kiện là thông tin này được tham chiếu trong

thuyết minh riêng về hợp đồng thuê tài sản.

49. Bên đi thuê phải thuyết minh các khoản sau cho kỳ báo cáo:
- (a) Chi phí khấu hao cho các tài sản quyền sử dụng theo loại tài sản cơ sở;
 - (b) Chi phí lãi vay tính trên khoản nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản;
 - (c) Chi phí liên quan đến hợp đồng thuê ngắn hạn được kế toán theo đoạn 7. Chi phí này không bao gồm chi phí liên quan đến hợp đồng thuê tài sản có thời hạn thuê không quá một tháng;
 - (d) Chi phí liên quan đến hợp đồng thuê tài sản có giá trị thấp được kế toán theo đoạn 7. Chi phí này không bao gồm chi phí liên quan đến hợp đồng thuê tài sản ngắn hạn của các tài sản có giá trị thấp quy định tại đoạn 49(c);
 - (e) Chi phí liên quan đến khoản thanh toán tiền thuê biến đổi không được tính khi xác định giá trị của khoản nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản;
 - (f) Doanh thu từ cho thuê lại tài sản quyền sử dụng;
 - (g) Tổng dòng tiền chi ra cho hợp đồng thuê tài sản;
 - (h) Tài sản quyền sử dụng phát sinh thêm;
 - (i) Khoản lãi hoặc lỗ phát sinh từ giao dịch bán và thuê lại tài sản; và
 - (k) Giá trị còn lại của tài sản quyền sử dụng tại thời điểm cuối kỳ báo cáo theo loại tài sản cơ sở.
50. Bên đi thuê phải trình bày các thuyết minh cụ thể theo đoạn 49 bằng bảng số liệu, trừ khi có hình thức khác phù hợp hơn. Giá trị được thuyết minh phải bao gồm cả chi phí mà bên đi thuê đã tính vào giá trị ghi sổ của tài sản khác trong kỳ báo cáo.
51. Bên đi thuê phải thuyết minh giá trị cam kết hợp đồng thuê tài sản đối với hợp đồng thuê ngắn hạn được kế toán theo đoạn 7 nếu danh mục tài sản thuê ngắn hạn cam kết vào cuối kỳ báo cáo khác với danh mục hợp đồng thuê tài sản ngắn hạn có chi phí thuê liên quan được thuyết minh theo đoạn 49(c).
52. Bên đi thuê phải thuyết minh về phân tích kỳ hạn của khoản nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản riêng biệt với phân tích kỳ hạn của nợ phải trả tài chính khác. Phân tích kỳ hạn phải chỉ ra kỳ hạn còn lại theo hợp đồng, bên cho thuê sử dụng xét đoán của mình để xác định số lượng khoảng thời gian phù hợp. Ví dụ, đơn vị có thể xác định các khoảng thời gian sau là phù hợp:
- (a) Dưới 1 tháng;
 - (b) Trên 1 tháng và dưới 3 tháng;
 - (c) Trên 3 tháng và dưới 1 năm;
 - (d) Trên 1 năm và dưới 5 năm.

53. Ngoài thông tin thuyết minh được yêu cầu trong các đoạn từ 49-52, bên đi thuê phải thuyết minh thông tin định tính và định lượng bổ sung về hoạt động thuê tài sản cần thiết để đáp ứng mục đích trình bày thông tin trong đoạn 47 (nêu trong đoạn HD49). Thông tin bổ sung này có thể bao gồm nhưng không giới hạn để giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá:
- (a) Bản chất hoạt động thuê tài sản của bên đi thuê;
 - (b) Dòng tiền trong tương lai mà bên đi thuê có thể phải chi ra nhưng không được phản ánh khi xác định giá trị khoản nợ phải trả hợp đồng thuê tài sản. Bao gồm các khoản phát sinh từ:
 - (i) Khoản thanh toán tiền thuê biến đổi (như được nêu trong đoạn HD50);
 - (ii) Quyền chọn gia hạn và quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê tài sản (như được nêu trong đoạn HD51);
 - (iii) Giá trị còn lại được đảm bảo (như được nêu trong đoạn HD52); và
 - (iv) Các hợp đồng thuê tài sản bên đi thuê được cam kết chưa bắt đầu.
 - (c) Những hạn chế hoặc những thoả thuận đặt ra bởi hợp đồng thuê tài sản; và
 - (d) Giao dịch bán và thuê lại tài sản (như được nêu trong đoạn HD53).
54. Bên đi thuê kế toán hợp đồng thuê ngắn hạn hoặc hợp đồng thuê tài sản có giá trị thấp theo đoạn 7 thì phải thuyết minh các thông tin đó.

Bên cho thuê

Phân loại hợp đồng thuê tài sản (xem các đoạn từ HD54-HD59)

55. **Bên cho thuê phải phân loại từng hợp đồng thuê tài sản của mình là thuê hoạt động hoặc thuê tài chính.**
56. **Hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê tài chính nếu có sự chuyển giao phần lớn các rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cơ sở. Hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động nếu không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cơ sở.**
57. Phân loại hợp đồng thuê tài sản là thuê tài chính hay thuê hoạt động phụ thuộc vào bản chất của giao dịch hơn là hình thức hợp đồng. Hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê tài chính nếu thuộc ít nhất một trong các tình huống sau:
- (a) Quyền sở hữu tài sản cơ sở được chuyển giao cho bên đi thuê khi kết thúc thời hạn thuê;
 - (b) Bên đi thuê có quyền chọn mua tài sản cơ sở ở mức giá ước tính thấp hơn đáng kể so với giá trị hợp lý tại ngày quyền chọn có thể được thực hiện mà ngay tại thời điểm khởi đầu thời hạn hợp đồng thuê tài sản đã xác định tương đối chắc chắn khả năng bên đi thuê thực hiện quyền chọn mua;
 - (c) Thời hạn thuê chiếm phần lớn vòng đời kinh tế của tài sản cơ sở ngay cả khi quyền sở hữu không được chuyển giao;

- (d) Tại thời điểm khởi đầu hợp đồng thuê tài sản, giá trị hiện tại của các khoản thanh toán tiền thuê ít nhất phải bằng phần lớn giá trị hợp lý của tài sản cơ sở; và
 - (e) Tài sản cơ sở thuộc loại chuyên dùng mà chỉ có bên đi thuê có thể sử dụng mà không cần sửa đổi lớn nào.
58. Hợp đồng thuê tài sản cũng có thể được phân loại là thuê tài chính nếu có ít nhất một trong các dấu hiệu sau:
- (a) Bên đi thuê phải gánh chịu những thiệt hại của bên cho thuê phát sinh từ việc hủy bỏ hợp đồng nếu bên đi thuê có thể hủy hợp đồng thuê tài sản;
 - (b) Lãi hoặc lỗ do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê thuộc về bên đi thuê (ví dụ, giảm giá thuê gần như ngang bằng với mức giá bán tài sản khi kết thúc hợp đồng thuê tài sản); và
 - (c) Bên đi thuê có khả năng tiếp tục hợp đồng thuê tài sản trong giai đoạn tiếp theo sau khi hết hạn hợp đồng ở mức giá thuê thấp hơn đáng kể giá thị trường.
59. Các tình huống và dấu hiệu trong đoạn 57-58 không phải luôn mang tính quyết định. Nếu các đặc điểm khác chỉ rõ hợp đồng thuê tài sản không chuyển giao phần lớn tất cả rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cơ sở thì hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động. Ví dụ, trường hợp này có thể xảy ra nếu quyền sở hữu tài sản cơ sở được chuyển giao vào cuối thời hạn hợp đồng với mức giá thanh toán biến đổi bằng với giá trị hợp lý của tài sản tại thời điểm đó hoặc khoản thanh toán tiền thuê biến đổi dẫn đến bên cho thuê không chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích.
60. Phân loại hợp đồng thuê tài sản được thực hiện tại thời điểm khởi đầu hợp đồng thuê tài sản và chỉ được đánh giá lại khi có sửa đổi hợp đồng thuê tài sản. Các thay đổi về ước tính (ví dụ, thay đổi trong ước tính vòng đời kinh tế hoặc giá trị còn lại của tài sản cơ sở) hoặc thay đổi về hoàn cảnh (ví dụ, bên đi thuê phá sản) không cần phải phân loại lại hợp đồng thuê tài sản cho mục đích kế toán.

Thuê tài chính

Ghi nhận và xác định giá trị

61. **Tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, bên cho thuê phải ghi nhận và trình bày tài sản nắm giữ để cho thuê tài chính là khoản phải thu trong báo cáo tình hình tài chính với giá trị bằng khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản.**

Xác định giá trị ban đầu

62. Bên cho thuê phải sử dụng lãi suất ngầm định để xác định giá trị khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản. Trong trường hợp cho thuê lại tài sản, nếu lãi suất ngầm định trong hợp đồng cho thuê lại tài sản không thể xác định được, bên cho thuê trung gian có thể sử dụng lãi suất chiết khấu được sử dụng trong hợp đồng thuê ban đầu (điều chỉnh cho các chi phí trực tiếp ban đầu liên quan

đến việc cho thuê lại tài sản) để xác định giá trị khoản đầu tư thuần trong hợp đồng cho thuê lại tài sản.

63. Các chi phí trực tiếp ban đầu đã được tính trong giá trị ban đầu của khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản nên làm giảm doanh thu trong suốt thời hạn thuê. Lãi suất ngầm định được xác định dựa trên khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản đã bao gồm chi phí trực tiếp ban đầu.

Theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17, lãi hoặc lỗ phát sinh từ ghi giảm tài sản cơ sở được xác định là chênh lệch giữa số tiền thuần thu được từ việc thanh lý và giá trị còn lại của tài sản. Để xác định số tiền thuần thu được từ việc thanh lý, chi phí trực tiếp ban đầu được giảm trừ vào khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản.

Xác định giá trị ban đầu của khoản thanh toán tiền thuê được tính vào khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản

64. Tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản, khoản thanh toán tiền thuê được tính vào giá trị đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản bao gồm các khoản chưa thu được sau đây:

- (a) Khoản thanh toán cố định (bao gồm cả các khoản xét về bản chất là khoản thanh toán cố định được hướng dẫn tại đoạn HD43), trừ (-) các khoản ưu đãi phải trả về hợp đồng thuê tài sản;
- (b) Khoản thanh toán tiền thuê biến đổi phụ thuộc vào chỉ số hoặc lãi suất, ban đầu được xác định theo chỉ số hoặc lãi suất tại thời điểm bắt đầu hợp đồng thuê tài sản;
- (c) Giá trị còn lại của tài sản thuê được đảm bảo bởi bên đi thuê hoặc bên liên quan đến bên đi thuê hoặc bên thứ ba không liên quan đến bên cho thuê mà các bên này có đủ năng lực tài chính để thực hiện nghĩa vụ bảo đảm;
- (d) Giá thực hiện quyền chọn mua nếu bên đi thuê chắc chắn thực hiện quyền chọn đó (xem xét đến các yếu tố được hướng dẫn tại đoạn HD38); và
- (e) Các khoản thanh toán tiền phạt do chấm dứt hợp đồng thuê tài sản, nếu điều khoản thuê quy định về việc bên đi thuê được thực hiện quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê.

Xác định giá trị sau ghi nhận ban đầu

65. **Bên cho thuê phải ghi nhận doanh thu tài chính trong suốt thời hạn thuê dựa trên công thức phản ánh tỷ suất sinh lời cố định trên khoản đầu tư thuần của bên cho thuê trong hợp đồng thuê tài sản.**
66. Bên cho thuê phải phân bổ doanh thu tài chính trong suốt thời hạn thuê một cách hợp lý và có hệ thống. Bên cho thuê phải căn cứ khoản thanh toán tiền thuê trong kỳ để điều chỉnh cho khoản đầu tư gộp trong hợp đồng thuê tài sản để làm giảm cả phần gốc và doanh thu tài chính chưa được hưởng.

Sửa đổi hợp đồng thuê tài sản

67. Bên cho thuê phải kế toán sửa đổi hợp đồng thuê tài chính là một hợp đồng thuê tài sản riêng biệt khi đồng thời thỏa mãn:
- (a) Có sự thay đổi làm tăng phạm vi hợp đồng thuê tài sản do bổ sung thêm quyền sử dụng một hoặc nhiều tài sản cơ sở; và
 - (b) Khoản thanh toán cho hợp đồng thuê tài sản tăng lên một khoản tương ứng với giá độc lập riêng lẻ do phạm vi hợp đồng thuê tài sản tăng lên và các điều chỉnh phù hợp đối với giá độc lập riêng lẻ để phản ánh các tình huống của hợp đồng cụ thể.
68. Trường hợp việc sửa đổi hợp đồng thuê tài chính không được kế toán là một hợp đồng thuê tài sản riêng biệt, bên cho thuê phải kế toán đối với phần sửa đổi hợp đồng thuê như sau:
- (a) Nếu hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động và việc sửa đổi có hiệu lực tại thời điểm khởi đầu hợp đồng thuê tài sản, bên cho thuê phải:
 - (i) Kế toán sửa đổi hợp đồng thuê tài sản là một hợp đồng thuê mới từ thời điểm việc sửa đổi có hiệu lực; và
 - (ii) Xác định giá trị ghi sổ của tài sản cơ sở dựa trên giá trị khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản ngay trước thời điểm việc sửa đổi hợp đồng có hiệu lực.
 - (b) Nếu không phân loại là thuê hoạt động, bên cho thuê phải xác định lại giá trị của khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản bằng cách:
 - (i) Xác định lại giá trị khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản bằng cách chiết khấu các khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh và giá trị còn lại không được đảm bảo điều chỉnh, sử dụng lãi suất chiết khấu điều chỉnh khi có thay đổi thời hạn thuê
 - (ii) Xác định lãi suất chiết khấu điều chỉnh là lãi suất ngầm định trong hợp đồng thuê tài sản cho thời gian còn lại của hợp đồng thuê sửa đổi.
 - (iii) Xác định lại giá trị khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản bằng cách chiết khấu các khoản thanh toán tiền thuê điều chỉnh và giá trị còn lại không được đảm bảo điều chỉnh, sử dụng lãi suất chiết khấu ban đầu khi không có thay đổi thời hạn thuê.
 - (iv) Ghi nhận thay đổi trong khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản vào thẳng dư hoặc thâm hụt.

Thuê hoạt động

Ghi nhận và xác định giá trị

69. **Bên cho thuê phải ghi nhận các khoản thanh toán tiền thuê từ hợp đồng cho thuê hoạt động là doanh thu theo phương pháp đường thẳng hoặc theo một cơ sở khác một cách có hệ thống nếu cơ sở đó thể hiện rõ hơn cách**

thức thu được lợi ích từ việc sử dụng tài sản cơ sở bị giảm.

70. Bên cho thuê phải ghi nhận các khoản chi phí, bao gồm khấu hao phát sinh liên quan đến doanh thu từ việc cho thuê tài sản là chi phí trong kỳ.
71. Bên cho thuê phải cộng chi phí trực tiếp ban đầu phát sinh để có được hợp đồng cho thuê hoạt động vào giá trị ghi sổ của tài sản cơ sở và phân bổ chi phí đó là chi phí trong kỳ trong suốt thời hạn thuê theo cùng một cơ sở ghi nhận doanh thu từ việc cho thuê tài sản.
72. Chính sách khấu hao đối với tài sản cơ sở cho thuê hoạt động phải nhất quán với chính sách khấu hao thông thường đối với các tài sản tương tự của bên cho thuê. Bên cho thuê phải tính khấu hao theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 và Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31.

Sửa đổi hợp đồng thuê tài sản

73. Bên cho thuê phải kế toán việc sửa đổi hợp đồng cho thuê hoạt động là một hợp đồng thuê mới từ thời điểm việc sửa đổi có hiệu lực, đồng thời xem xét các khoản trả trước hoặc các khoản thanh toán lũy kế liên quan đến hợp đồng thuê tài sản ban đầu là một phần của các khoản thanh toán tiền thuê cho hợp đồng thuê tài sản mới.

Trình bày

74. Bên cho thuê phải căn cứ vào bản chất của tài sản cơ sở để trình bày tài sản cơ sở là cho thuê hoạt động trong báo cáo tình hình tài chính.

Thuyết minh

75. **Bên cho thuê trình bày thông tin trong thuyết minh cùng với thông tin được cung cấp trong báo cáo tình hình tài chính, báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo lưu chuyển tiền tệ, giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính có cơ sở đánh giá tác động của hợp đồng thuê tài sản đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dòng tiền của bên cho thuê. Các yêu cầu để đáp ứng mục đích này được nêu tại các đoạn từ 76-83.**
76. Bên cho thuê phải trình bày các thông tin dưới đây cho kỳ báo cáo:
 - (a) Đối với thuê tài chính:
 - (i) Thặng dư hoặc thâm hụt từ việc bán tài sản;
 - (ii) Doanh thu tài chính từ khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản; và
 - (iii) Doanh thu liên quan đến các khoản thanh toán tiền thuê biến đổi không được bao gồm trong xác định giá trị khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản.
 - (b) Đối với thuê hoạt động, doanh thu từ hợp đồng thuê tài sản, phải trình bày thông tin riêng biệt doanh thu liên quan đến các khoản thanh toán tiền thuê biến đổi không phụ thuộc vào chi số hoặc lãi suất.

77. Bên cho thuê phải trình bày thông tin được quy định trong đoạn 76 bằng bảng số liệu, trừ khi có hình thức khác phù hợp hơn.
78. Bên cho thuê phải trình bày bổ sung thông tin định tính và định lượng cần thiết về các hoạt động cho thuê của mình để đáp ứng mục đích trình bày thông tin trong đoạn 75. Thông tin bổ sung này bao gồm nhưng không giới hạn để giúp cho người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá:
- (a) Bản chất của hợp đồng thuê tài sản của bên cho thuê; và
 - (b) Cách bên cho thuê quản lý những rủi ro đi kèm với bất kỳ quyền mà đơn vị giữ lại trong tài sản cơ sở. Cụ thể, bên cho thuê phải trình bày thông tin chiến lược quản lý rủi ro đối với quyền mà họ còn giữ lại trong tài sản cơ sở, bao gồm bất kỳ phương thức nào mà bên cho thuê dùng để giảm thiểu rủi ro. Các phương thức đó có thể bao gồm, thỏa thuận mua lại, giá trị còn lại được đảm bảo hoặc các khoản thanh toán tiền thuê biến đổi do việc sử dụng vượt quá giới hạn được xác định.

Thuê tài chính

79. Bên cho thuê phải đưa ra giải thích về mặt định tính và định lượng đối với những thay đổi đáng kể trong giá trị ghi sổ của khoản đầu tư thuần trong thuê tài chính.
80. Bên cho thuê phải trình bày bảng phân tích kỳ hạn của các khoản thanh toán tiền thuê phải thu, thể hiện các khoản thanh toán tiền thuê chưa chiết khấu sẽ nhận được hàng năm cho ít nhất 05 năm đầu tiên và tổng số tiền cho các năm còn lại. Bên cho thuê phải đối chiếu các khoản thanh toán tiền thuê chưa chiết khấu với khoản đầu tư thuần trong hợp đồng thuê tài sản. Việc đối chiếu cần xác định doanh thu tài chính chưa thực hiện liên quan đến các khoản thanh toán tiền thuê phải thu và bất kỳ giá trị còn lại không được đảm bảo nào đã được chiết khấu.

Thuê hoạt động

81. Bên cho thuê phải áp dụng yêu cầu trình bày thông tin của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 đối với tài sản là bất động sản, nhà xưởng và thiết bị là đối tượng cho thuê hoạt động. Khi áp dụng yêu cầu trình bày thông tin của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17, bên cho thuê phải phân tách mỗi loại bất động sản, nhà xưởng và thiết bị thành tài sản cho thuê hoạt động và tài sản không cho thuê hoạt động. Theo đó, bên cho thuê phải trình bày thông tin theo yêu cầu của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 đối với tài sản là đối tượng cho thuê hoạt động (theo loại tài sản cơ sở) riêng biệt với tài sản được bên cho thuê sở hữu nắm giữ và sử dụng
82. Bên cho thuê phải áp dụng yêu cầu trình bày thông tin của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 31 và các chuẩn mực khác có liên quan đối với tài sản là đối tượng cho thuê hoạt động.
83. Bên cho thuê phải trình bày bảng phân tích kỳ hạn của các khoản thanh toán

tiền thuê, trình bày các khoản thanh toán tiền thuê chưa được chiết khấu được nhận hàng năm cho ít nhất 05 năm đầu tiên và tổng số tiền cho các năm còn lại.

Giao dịch bán và thuê lại tài sản

84. Nếu đơn vị (bên bán-bên đi thuê) chuyển giao một tài sản cho một đơn vị khác (bên mua-bên cho thuê) và thuê lại tài sản đó từ bên mua-bên cho thuê, cả hai bên bán-bên đi thuê và bên mua-bên cho thuê phải kế toán hợp đồng chuyển giao và hợp đồng thuê tài sản theo các đoạn từ 85-89.

Đánh giá việc chuyển giao tài sản là giao dịch bán

85. Đơn vị phải xác định liệu việc chuyển giao tài sản có được kế toán là giao dịch bán tài sản hay không bằng cách đánh giá xem bên mua-bên cho thuê có kiểm soát tài sản cơ sở hay không. Bên mua-bên cho thuê sẽ không có kiểm soát đối với tài sản cơ sở khi bên bán-bên đi thuê có:
- (a) Nghĩa vụ mua tài sản cơ sở khi kết thúc hợp đồng thuê tài sản; hoặc
 - (b) Quyền mua lại tài sản cơ sở (quyền chọn mua); hoặc
 - (c) Nghĩa vụ mua lại tài sản cơ sở theo yêu cầu của bên mua-bên cho thuê (quyền chọn bán) theo giá thấp hơn giá bán ban đầu của tài sản và bên mua-bên cho thuê có động lực kinh tế đáng kể để thực hiện quyền đó. Ví dụ, nếu giá mua lại được kỳ vọng cao hơn đáng kể so với giá thị trường của tài sản tại ngày bên bán-bên đi thuê sẽ phải mua lại tài sản, điều này có thể cho thấy rằng bên mua-bên cho thuê có động lực kinh tế đáng kể để thực hiện quyền chọn bán.

Việc chuyển giao tài sản là giao dịch bán

86. Nếu việc chuyển giao tài sản của bên bán-bên đi thuê thỏa mãn yêu cầu để được kế toán là một giao dịch bán tài sản:
- (a) Bên bán-bên đi thuê phải xác định giá trị tài sản quyền sử dụng phát sinh từ việc thuê lại tài sản theo tỷ lệ có liên quan đến quyền sử dụng mà bên bán-bên đi thuê nắm giữ trong giá trị ghi sổ trước đây của tài sản. Theo đó, bên bán-bên đi thuê phải ghi nhận giá trị của bất kỳ khoản lãi hoặc lỗ nào liên quan đến quyền được chuyển giao sang cho bên mua-bên cho thuê.
 - (b) Bên mua-bên cho thuê phải kế toán mua tài sản theo chuẩn mực có liên quan và kế toán hợp đồng thuê tài sản theo yêu cầu về kế toán đối với bên cho thuê trong Chuẩn mực này.
87. Nếu giá trị hợp lý của khoản thanh toán nhận được từ việc bán tài sản không bằng giá trị hợp lý của tài sản hoặc khoản thanh toán cho hợp đồng thuê tài sản không theo mức giá thị trường, đơn vị phải thực hiện các điều chỉnh sau để xác định giá trị khoản doanh thu từ việc bán tài sản theo giá trị hợp lý:
- (a) Bất kỳ khoản thấp hơn giá trị thị trường phải được kế toán là trả trước cho các khoản thanh toán tiền thuê; và

- (b) Bất kỳ khoản cao hơn giá trị thị trường phải được kế toán là phần tài trợ bổ sung mà bên mua-bên cho thuê cấp cho bên bán-bên đi thuê.
88. Đơn vị phải xác định giá trị bất kỳ khoản điều chỉnh tiềm tàng theo yêu cầu của đoạn 87 trên cơ sở có thể dễ dàng xác định hơn giữa:
- (a) Khoản chênh lệch giữa giá trị hợp lý của khoản thanh toán từ việc bán tài sản và giá trị hợp lý của tài sản; và
 - (b) Khoản chênh lệch giữa giá trị hiện tại của các khoản thanh toán theo hợp đồng đối với hợp đồng thuê tài sản và giá trị hiện tại của các khoản thanh toán đối với hợp đồng thuê tài sản theo mức giá thị trường.

Việc chuyển giao tài sản không phải là giao dịch bán

89. Nếu việc chuyển giao tài sản từ bên bán-bên đi thuê không thỏa mãn yêu cầu để được kế toán là một giao dịch bán tài sản:
- (a) Bên bán-bên đi thuê phải tiếp tục ghi nhận tài sản được chuyển giao và phải ghi nhận một khoản nợ phải trả tài chính bằng với khoản tiền nhận được từ việc chuyển giao. Đơn vị phải kế toán nợ phải trả tài chính như sau:
 - (i) Xác định giá trị ban đầu của nợ phải trả tài chính theo giá trị hiện tại của các khoản thanh toán mà không được trả tại ngày đó. Các khoản thanh toán phải được chiết khấu sử dụng lãi suất ngầm định trong thoả thuận bán và thuê lại.
 - (ii) Sau khi ghi nhận ban đầu nợ phải trả tài chính, xác định giá trị nợ phải trả tài chính bằng cách ghi tăng giá trị còn lại để phản ánh chi phí lãi (được tính theo lãi suất chiết khấu trong mục (i) ở trên) và ghi giảm giá trị còn lại để phản ánh các khoản thanh toán đã trả.
 - (b) Bên mua-bên cho thuê không được ghi nhận tài sản được chuyển giao và phải ghi nhận một tài sản tài chính bằng với số tiền thanh toán cho việc chuyển giao. Đơn vị phải kế toán tài sản tài chính như sau:
 - (i) Xác định giá trị ban đầu của tài sản tài chính theo giá trị hiện tại của các khoản phải thu chưa thu được tại ngày đó. Các khoản phải thu phải được chiết khấu sử dụng lãi suất ngầm định trong thoả thuận bán và thuê lại.
 - (ii) Sau khi ghi nhận ban đầu tài sản tài chính, đơn vị phải xác định giá trị tài sản tài chính bằng cách ghi tăng giá trị còn lại để phản ánh doanh thu lãi (được tính theo lãi suất chiết khấu trong mục (i) ở trên) và ghi giảm giá trị còn lại để phản ánh các khoản thanh toán đã nhận được.

Hướng dẫn áp dụng

*Hướng dẫn áp dụng là một phần không thể tách rời
của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43*

Áp dụng cho danh mục hợp đồng

HD1. Chuẩn mực này áp dụng cho việc kế toán hợp đồng thuê tài sản đơn lẻ. Tuy nhiên, để thuận tiện trong thực tế, đơn vị có thể áp dụng chuẩn mực này cho một danh mục hợp đồng thuê tài sản có đặc điểm tương tự nếu đơn vị kỳ vọng hợp lý rằng ảnh hưởng đến báo cáo tài chính khi áp dụng chuẩn mực này cho danh mục đó sẽ không khác biệt trọng yếu so với áp dụng chuẩn mực này cho từng hợp đồng thuê tài sản đơn lẻ trong danh mục đó. Nếu kế toán theo danh mục hợp đồng, đơn vị phải sử dụng ước tính và giả định phản ánh quy mô và thành phần của danh mục.

Kết hợp hợp đồng

HD2. Khi áp dụng chuẩn mực này, đơn vị phải kết hợp hai hoặc nhiều hợp đồng mà đơn vị ký kết vào cùng thời điểm hoặc gần thời điểm với cùng một đối tác (hoặc các bên có liên quan của đối tác) và kế toán các hợp đồng này như là một hợp đồng riêng lẻ nếu thỏa mãn một hoặc nhiều tiêu chí sau đây:

- (a) Các hợp đồng được thỏa thuận theo gói với mục tiêu thương mại tổng thể mà mục tiêu này chỉ có thể hiểu được nếu xem xét các hợp đồng cùng với nhau; hoặc
- (b) Giá trị của khoản thanh toán được trả cho một hợp đồng phụ thuộc vào giá hoặc việc thực hiện hợp đồng khác; hoặc
- (c) Quyền sử dụng tài sản cơ sở được thể hiện trong các hợp đồng (hoặc một số quyền sử dụng tài sản cơ sở được thể hiện trong mỗi hợp đồng) hình thành một thành phần thuê tài sản đơn lẻ như được nêu trong đoạn HD33.

Định nghĩa (xem đoạn 5)

HD3. Đơn vị cần nhắc bản chất hơn là hình thức pháp lý của thỏa thuận khi xác định thỏa thuận đó có phải ‘hợp đồng’ theo mục đích của chuẩn mực này hay không. Hợp đồng, theo mục đích của chuẩn mực này có các đặc điểm chung sau:

- Hợp đồng có liên quan đến các bên sẵn sàng tham gia thỏa thuận;
- Các điều khoản của hợp đồng quy định quyền và nghĩa vụ của các bên đối với hợp đồng; các quyền, nghĩa vụ đó không nhất thiết dẫn đến việc mỗi bên phải thực hiện hợp đồng như nhau; và
- Biện pháp khắc phục việc không thực hiện hợp đồng được thực thi theo pháp luật.

Ngoại trừ ghi nhận: Hợp đồng thuê tài sản mà tài sản cơ sở có giá trị thấp (xem các đoạn 6-9)

HD4. Trừ trường hợp được quy định tại đoạn HD8, chuẩn mực này cho phép bên đi

thuê áp dụng đoạn 7 để kế toán hợp đồng thuê tài sản mà tài sản cơ sở có giá trị thấp. Bên đi thuê phải đánh giá giá trị của tài sản cơ sở dựa trên giá trị của tài sản đó khi nó là tài sản mới, bất kể tuổi đời của tài sản đang được cho thuê.

HD5. Việc đánh giá liệu tài sản cơ sở có giá trị thấp hay không được thực hiện trên cơ sở số tuyệt đối. Hợp đồng thuê tài sản có giá trị thấp thỏa mãn điều kiện để kế toán theo đoạn 7, bất kể hợp đồng thuê tài sản có là trọng yếu đối với bên đi thuê hay không. Việc đánh giá này không bị ảnh hưởng bởi quy mô, bản chất hoặc tình hình của bên đi thuê. Theo đó, các bên đi thuê khác nhau được kỳ vọng rằng sẽ có các kết luận tương tự nhau về việc liệu một tài sản cơ sở cụ thể có phải là có giá trị thấp hay không.

HD6. Tài sản cơ sở được đánh giá là có giá trị thấp chỉ khi:

- (a) Bên đi thuê có thể thu được lợi ích từ việc sử dụng riêng tài sản cơ sở hoặc kết hợp với nguồn lực khác sẵn có của bên đi thuê; và
- (b) Tài sản cơ sở không phụ thuộc nhiều hoặc không liên quan nhiều đến các tài sản khác.

HD7. Hợp đồng thuê tài sản cơ sở không thỏa mãn điều kiện là hợp đồng thuê tài sản có giá trị thấp nếu về bản chất tài sản khi còn mới thường không phải tài sản có giá trị thấp. Ví dụ, các hợp đồng thuê xe ô tô không thỏa mãn điều kiện là hợp đồng thuê tài sản có giá trị thấp bởi vì xe ô tô mới thường không có giá trị thấp.

HD8. Nếu bên đi thuê cho thuê lại tài sản hoặc dự tính cho thuê lại tài sản, hợp đồng thuê chính không đủ điều kiện là hợp đồng thuê tài sản có giá trị thấp.

HD9. Ví dụ tài sản cơ sở có giá trị thấp có thể bao gồm: Máy tính bảng, máy tính cá nhân, hạng mục nhỏ của nội thất văn phòng hoặc điện thoại.

Xác định hợp đồng thuê tài sản (xem các đoạn 10-12)

HD10. Để đánh giá liệu hợp đồng có chuyển giao quyền kiểm soát việc sử dụng một tài sản xác định (xem các đoạn HD14-HD21) trong một khoảng thời gian hay không, đơn vị phải đánh giá liệu trong suốt thời gian sử dụng khách hàng có cả hai điều sau hay không:

- (a) Quyền thu được đáng kể tất cả lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản xác định đó (như được nêu trong các đoạn HD22-HD24); và
- (b) Quyền chi phối việc sử dụng tài sản được xác định đó (như được nêu trong các đoạn HD25-HD31).

HD11. Nếu khách hàng có quyền kiểm soát việc sử dụng một tài sản xác định chỉ trong một phần của thời hạn hợp đồng, thì hợp đồng này bao gồm hợp đồng thuê tài sản cho phần thời hạn đó.

HD12. Một hợp đồng nhận được hàng hóa hoặc dịch vụ có thể dưới dạng thỏa thuận với một liên doanh hoặc đại diện của một liên doanh như được định nghĩa trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về thỏa thuận liên doanh. Trong trường hợp

này, liên doanh đó có thể được coi là khách hàng trong hợp đồng. Theo đó, trong việc đánh giá liệu hợp đồng như vậy có bao gồm hợp đồng thuê tài sản hay không, đơn vị phải đánh giá liệu liên doanh đó có quyền để kiểm soát việc sử dụng tài sản xác định đó trong suốt thời gian sử dụng tài sản hay không.

HD13.Đơn vị phải đánh giá liệu hợp đồng thuê tài sản có bao gồm thuê tài sản cho mỗi thành phần thuê tài sản riêng biệt. Xem đoạn HD33 về hướng dẫn các thành phần thuê tài sản riêng biệt.

Tài sản xác định

HD14.Thông thường tài sản được xác định bằng việc quy định cụ thể trong hợp đồng. Tuy nhiên, tài sản cũng có thể được xác định bằng việc ngầm định vào thời điểm tài sản sẵn sàng để khách hàng sử dụng.

Quyền thay thế đáng kể

HD15.Ngay cả khi tài sản được quy định cụ thể, khách hàng không có quyền sử dụng tài sản xác định nếu nhà cung cấp có quyền đáng kể để thay thế tài sản đó trong suốt thời gian sử dụng. Nhà cung cấp có quyền đáng kể để thay thế tài sản chỉ khi tồn tại cả hai điều kiện sau:

- (a) Nhà cung cấp có khả năng thực tế để thực hiện thay thế tài sản trong suốt thời gian sử dụng (ví dụ, khách hàng không thể ngăn cản nhà cung cấp thay thế tài sản và nhà cung cấp có sẵn tài sản hoặc nhà cung cấp có thể tìm ra nguồn để thay thế tài sản trong một khoảng thời gian hợp lý); và
- (b) Nhà cung cấp có lợi ích kinh tế từ việc thực hiện các quyền của họ để thay thế tài sản (các lợi ích kinh tế từ việc thay thế tài sản được kỳ vọng cao hơn chi phí của việc thay thế tài sản).

HD16.Nếu nhà cung cấp có quyền hoặc nghĩa vụ thay thế tài sản tại ngày hoặc sau ngày cụ thể hoặc sự kiện cụ thể xảy ra, quyền thay thế của nhà cung cấp là không đáng kể bởi vì nhà cung cấp không có khả năng thực tế để thay thế tài sản trong suốt thời gian sử dụng.

HD17.Đánh giá của đơn vị về việc liệu quyền thay thế của nhà cung cấp là đáng kể hay không phải dựa trên các sự kiện và các tình huống ở thời điểm khởi đầu của hợp đồng thuê tài sản, cần loại trừ các sự kiện trong tương lai mà tại thời điểm khởi đầu của hợp đồng các sự kiện này không được xem là có thể xảy ra. Ví dụ về sự kiện trong tương lai mà tại thời điểm khởi đầu của hợp đồng không được xem là có thể xảy ra và do đó phải được loại trừ khỏi việc đánh giá bao gồm:

- (a) Thỏa thuận từ một khách hàng tương lai sẽ trả mức giá cao hơn mức giá thị trường cho việc sử dụng tài sản;
- (b) Áp dụng công nghệ mới mà chưa được phát triển đáng kể tại thời điểm khởi đầu hợp đồng;
- (c) Khác biệt đáng kể giữa việc sử dụng tài sản của khách hàng hoặc hiệu quả hoạt động của tài sản và việc sử dụng hoặc hiệu quả hoạt động được coi là có thể xảy ra tại thời điểm khởi đầu hợp đồng; và

- (d) Khác biệt đáng kể giữa giá thị trường của tài sản trong suốt thời gian sử dụng và giá thị trường được coi là có nhiều khả năng xảy ra tại thời điểm khởi đầu hợp đồng.

HD18. Nếu tài sản được đặt ở trụ sở của khách hàng hoặc ở nơi khác, các chi phí của việc thay thế thường cao hơn khi được đặt ở trụ sở của nhà cung cấp và do đó nhiều khả năng sẽ vượt quá lợi ích của việc thay thế tài sản.

HD19. Quyền hoặc nghĩa vụ của nhà cung cấp khi thay thế tài sản để sửa chữa, bảo trì nếu tài sản không vận hành tốt hoặc nâng cấp kỹ thuật sẽ không hạn chế quyền sử dụng tài sản xác định của khách hàng.

HD20. Nếu khách hàng không thể dễ dàng xác định liệu nhà cung cấp có quyền thay thế đáng kể, khách hàng cần giả định rằng bất kỳ quyền thay thế nào cũng là không đáng kể.

Các phần của tài sản

HD21. Một phần công suất của tài sản là một tài sản xác định nếu tách biệt về mặt vật chất (ví dụ, một tầng của một tòa nhà). Một phần công suất hoặc phần khác của tài sản nếu không tách biệt về mặt vật chất (ví dụ, phần công suất của cáp quang) không phải là một tài sản xác định, trừ khi nó đại diện đáng kể cho tất cả công suất của tài sản đó và do đó đem lại cho khách hàng quyền thu được đáng kể tất cả lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản.

Quyền thu lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản

HD22. Để kiểm soát việc sử dụng tài sản xác định, khách hàng cần phải có quyền thu được đáng kể tất cả lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản trong suốt thời gian sử dụng (ví dụ, từ việc sử dụng độc quyền tài sản trong suốt thời gian đó). Khách hàng có thể thu lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản trực tiếp hoặc gián tiếp theo nhiều cách, chẳng hạn từ việc sử dụng, nắm giữ hoặc cho thuê lại tài sản. Lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản bao gồm sản phẩm chính và sản phẩm phụ của tài sản (bao gồm dòng tiền tiềm năng có thể có được từ các kết quả hoạt động hoặc sản phẩm này). Lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng khác có thể có từ việc sử dụng tài sản để thực hiện giao dịch thương mại với bên thứ ba.

HD23. Khi đánh giá quyền thu được đáng kể tất cả lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng tài sản, đơn vị phải xem xét lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng bắt nguồn từ việc sử dụng tài sản trong phạm vi quyền của khách hàng đối với việc sử dụng tài sản (xem đoạn HD31). Ví dụ:

- (a) Nếu hợp đồng giới hạn việc sử dụng một chiếc xe chỉ trong một địa bàn cụ thể trong suốt thời gian sử dụng, đơn vị chỉ cần xem xét lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng xe trong địa bàn đó và không vượt quá địa bàn đó.
- (b) Nếu hợp đồng quy định cụ thể khách hàng chỉ có thể sử dụng xe với số kilômét tối đa cụ thể trong suốt thời gian sử dụng, đơn vị chỉ cần xem xét

lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng từ việc sử dụng xe trong quãng đường cho phép và không được vượt quá quãng đường đó.

HD24. Nếu hợp đồng yêu cầu khách hàng thanh toán cho nhà cung cấp hoặc một bên khác một phần của dòng tiền phát sinh từ việc sử dụng tài sản là khoản thanh toán tiền thuê, dòng tiền đó phải được coi là một phần của lợi ích kinh tế mà khách hàng thu được từ việc sử dụng tài sản. Ví dụ, nếu khách hàng được yêu cầu thanh toán cho nhà cung cấp một tỷ lệ doanh thu từ việc sử dụng mặt bằng bán lẻ là khoản thanh toán tiền thuê cho việc sử dụng đó, yêu cầu này không hạn chế khách hàng có quyền thu được đáng kể tất cả lợi ích kinh tế từ việc sử dụng mặt bằng bán lẻ. Điều này là do dòng tiền phát sinh từ doanh thu đó được coi là lợi ích kinh tế mà khách hàng thu được từ việc sử dụng mặt bằng bán lẻ, trong đó một phần sau đó được thanh toán cho nhà cung cấp là khoản thanh toán tiền thuê cho quyền sử dụng mặt bằng đó.

Quyền chi phối việc sử dụng

HD25. Khách hàng có quyền chi phối việc sử dụng tài sản xác định trong suốt thời gian sử dụng chỉ khi một trong hai điều sau xảy ra:

- (a) Khách hàng có quyền chi phối cách thức và mục đích sử dụng tài sản trong suốt thời gian sử dụng (như được nêu trong các đoạn [HD26-HD31](#)); hoặc
- (b) Quyết định có liên quan về cách thức và mục đích sử dụng tài sản đã được xác định trước và:
 - (i) Khách hàng có quyền vận hành tài sản (hoặc chi phối bên khác vận hành tài sản theo cách thức mà họ xác định) trong suốt thời gian sử dụng mà nhà cung cấp không có quyền thay đổi những hướng dẫn vận hành đó; hoặc
 - (ii) Khách hàng thiết kế tài sản (hoặc các đặc tính cụ thể của tài sản) theo cách thức và mục đích sử dụng tài sản đã được xác định trước trong suốt thời gian sử dụng.

Cách thức và mục đích sử dụng tài sản

HD26. Khách hàng có quyền chi phối cách thức và mục đích sử dụng tài sản nếu khách hàng có thể thay đổi cách thức và mục đích sử dụng tài sản trong suốt thời gian sử dụng trong phạm vi quyền sử dụng được định nghĩa trong hợp đồng. Khi thực hiện đánh giá này, đơn vị phải cân nhắc quyền ra quyết định có liên quan nhất với việc thay đổi cách thức và mục đích sử dụng tài sản trong suốt thời gian sử dụng. Quyền ra quyết định là phù hợp khi quyền này tác động đến các lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng phát sinh từ việc sử dụng tài sản. Quyền ra quyết định có liên quan nhất có thể khác nhau đối với các hợp đồng khác nhau, phụ thuộc vào bản chất của tài sản, điều khoản và điều kiện của hợp đồng.

HD27. Ví dụ về quyền ra quyết định có trao quyền thay đổi cách thức và mục đích sử dụng tài sản, nằm trong phạm vi quyền sử dụng của khách hàng được xác định

(tùy thuộc vào từng tình huống), bao gồm:

- (a) Quyền thay đổi loại sản phẩm, dịch vụ đầu ra mà tài sản tạo ra (ví dụ, quyết định dùng tài sản là thùng đựng hàng vận chuyển để vận chuyển hàng hóa hay để trữ hàng);
- (b) Quyền thay đổi khi nào sản xuất sản phẩm đầu ra (ví dụ, quyết định khi nào các hạng mục của máy móc thiết bị hay nhà máy sẽ được sử dụng);
- (c) Quyền thay đổi địa điểm sản xuất sản phẩm đầu ra (ví dụ, quyết định điểm đến của xe tải hoặc tàu thủy, hay quyết định địa điểm sử dụng thiết bị); và
- (d) Quyền thay đổi có sản xuất sản phẩm đầu ra hay không và số lượng sản phẩm đầu ra (ví dụ, quyết định có sản xuất điện năng từ nhà máy điện hay không và bao nhiêu điện năng được sản xuất từ nhà máy điện đó).

HD28. Ví dụ về quyền ra quyết định mà không trao quyền thay đổi cách thức và mục đích sử dụng tài sản bao gồm các quyền chỉ được giới hạn ở việc vận hành hoặc bảo trì tài sản. Các quyền này có thể do khách hàng hoặc nhà cung cấp nắm giữ. Mặc dù quyền để vận hành hoặc bảo trì tài sản là cần thiết để sử dụng hiệu quả tài sản, nhưng không phải là quyền chi phối cách thức và mục đích sử dụng tài sản và thường phụ thuộc vào quyết định về cách thức và mục đích sử dụng tài sản. Tuy nhiên, quyền vận hành tài sản có thể mang lại cho khách hàng quyền chi phối việc sử dụng của tài sản nếu quyết định có liên quan về cách thức và mục đích sử dụng tài sản đã được xác định trước (xem đoạn HD25(b)(i)).

Quyết định được xác định trước và trong thời gian sử dụng

HD29. Quyết định có liên quan về cách thức và mục đích sử dụng tài sản có thể được xác định trước theo nhiều cách. Ví dụ, quyết định có liên quan có thể được xác định trước do thiết kế của tài sản hoặc giới hạn theo hợp đồng về việc sử dụng tài sản.

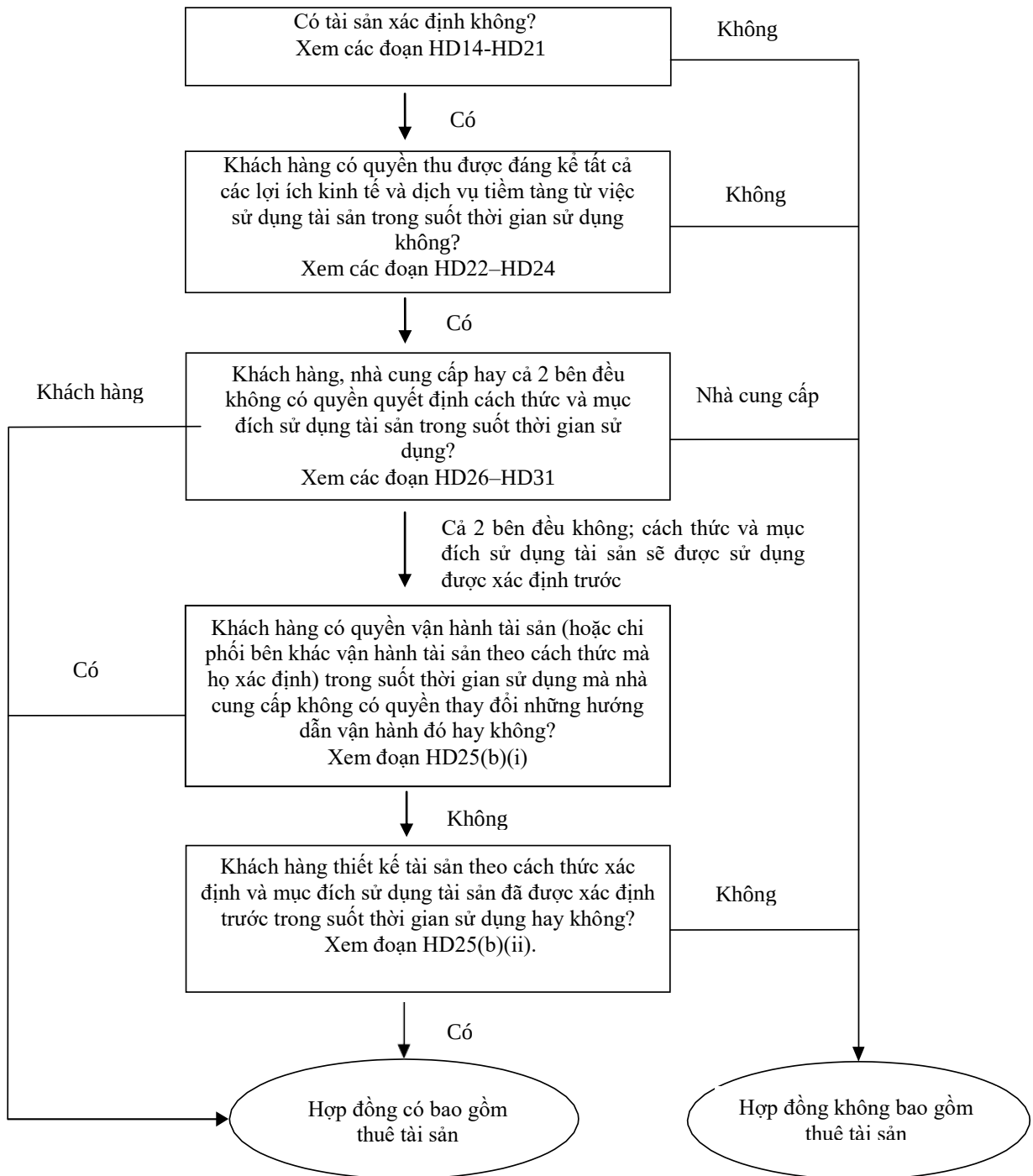
HD30. Khi đánh giá liệu khách hàng có quyền chi phối việc sử dụng tài sản hay không, đơn vị chỉ phải xem xét quyền ra quyết định đối với việc sử dụng tài sản trong suốt thời gian sử dụng trừ khi khách hàng đã thiết kế tài sản (hoặc đặc tính cụ thể của tài sản) như được nêu trong đoạn HD25(b)(ii). Do vậy, trừ khi điều kiện trong đoạn HD25(b)(ii) tồn tại, đơn vị sẽ không phải xem xét quyền quyết định mà nó đã được xác định trước trước thời gian sử dụng. Ví dụ, nếu khách hàng chỉ có thể chỉ định đầu ra của tài sản trước thời gian sử dụng, thì khách hàng không có quyền chi phối việc sử dụng của tài sản đó. Khả năng chỉ định cụ thể đầu ra trong hợp đồng trước thời gian sử dụng, mà không có bất kỳ quyền ra quyết định nào khác liên quan đến việc sử dụng tài sản, thì chỉ mang lại cho khách hàng các quyền tương tự như bất kỳ khách hàng nào khác mua sản phẩm hay dịch vụ.

Quyền được bảo vệ

HD31. Hợp đồng có thể bao gồm các điều khoản và điều kiện được thiết lập để bảo vệ quyền lợi của nhà cung cấp đối với tài sản đó hoặc các tài sản khác, bảo vệ nhân

sự của họ hoặc để đảm bảo là nhà cung cấp tuân thủ với pháp luật hoặc các quy định. Ví dụ, một hợp đồng có thể (i) chỉ định mức độ sử dụng tối đa một tài sản hay giới hạn địa điểm và thời gian khách hàng có thể sử dụng tài sản, (ii) yêu cầu khách hàng tuân thủ các hướng dẫn vận hành cụ thể hoặc (iii) yêu cầu khách hàng thông báo cho nhà cung cấp về thay đổi cách thức sử dụng tài sản. Quyền được bảo vệ thường xác định phạm vi quyền sử dụng của khách hàng nhưng không ngăn cản khách hàng có quyền chi phối việc sử dụng tài sản.

HD32. Sơ đồ sau có thể trợ giúp đơn vị trong việc đánh giá liệu hợp đồng có là hợp đồng thuê tài sản, hoặc có chứa hợp đồng thuê tài sản.



Tách biệt các thành phần của hợp đồng (xem các đoạn 13-18)

HD33. Quyền sử dụng tài sản cơ sở là một thành phần thuê tài sản riêng biệt nếu đồng thời:

- (a) Bên đi thuê có thể có được lợi ích từ việc sử dụng tài sản cơ sở đơn lẻ hoặc kết hợp với các nguồn lực khác có sẵn của bên đi thuê. Các nguồn lực có sẵn là hàng hóa hoặc dịch vụ được bán hoặc được thuê riêng biệt (từ bên cho thuê hoặc các nhà cung cấp khác) hoặc các nguồn lực mà bên đi thuê đã có (từ bên cho thuê, từ giao dịch hoặc sự kiện khác); và
- (b) Tài sản cơ sở không phụ thuộc nhiều và cũng không có liên quan nhiều đến các tài sản cơ sở khác trong hợp đồng. Ví dụ, bên đi thuê có thể quyết định không thuê tài sản cơ sở mà không ảnh hưởng đáng kể đến quyền sử dụng tài sản cơ sở khác trong hợp đồng thì có thể thấy rằng tài sản cơ sở đó không phụ thuộc nhiều, cũng như không có liên quan nhiều đến tài sản cơ sở khác.

HD34. Hợp đồng có thể bao gồm khoản phải trả của bên đi thuê cho hoạt động và chi phí mà không có sự chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho bên đi thuê. Ví dụ, bên cho thuê có thể tính gộp tổng giá trị phải trả khoản phí tính cho các công việc hành chính hoặc những chi phí khác phát sinh gắn liền với thuê tài sản mà không chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho bên đi thuê. Khoản phải trả này không làm phát sinh thành phần riêng biệt của hợp đồng nhưng được coi là một phần của tổng giá trị phải trả được phân bổ cho các thành phần được xác định riêng biệt của hợp đồng.

Thời hạn thuê (xem các đoạn 19–22)

HD35. Khi xác định thời hạn thuê và đánh giá thời hạn không thể hủy ngang của hợp đồng thuê tài sản, đơn vị phải áp dụng định nghĩa hợp đồng và xác định thời hạn mà hợp đồng có hiệu lực thi hành. Hợp đồng thuê tài sản không có hiệu lực thi hành nữa khi bên đi thuê và bên cho thuê có quyền chấm dứt hợp đồng thuê tài sản mà không cần bên kia cho phép và không có khoản phạt đáng kể nào.

HD36. Nếu chỉ bên đi thuê có quyền chấm dứt hợp đồng thuê tài sản, quyền đó được coi là quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê tài sản sẵn có đối với bên đi thuê mà đơn vị xem xét khi xác định thời hạn thuê. Nếu chỉ bên cho thuê có quyền chấm dứt hợp đồng thuê tài sản, thì thời hạn không thể hủy ngang của hợp đồng thuê tài sản bao gồm cả khoảng thời gian của quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê tài sản đó.

HD37. Thời hạn thuê tính từ thời điểm bắt đầu thời hạn thuê, bao gồm cả thời gian bên cho thuê miễn tiền thuê cho bên đi thuê.

HD38. Tại thời điểm bắt đầu thời hạn thuê, đơn vị đánh giá liệu bên đi thuê chắc chắn sẽ thực hiện quyền chọn gia hạn thuê tài sản, mua tài sản cơ sở hoặc không thực hiện quyền chọn chấm dứt thuê tài sản. Đơn vị xem xét tất cả các sự kiện và

tình huống có liên quan tạo ra lợi ích kinh tế cho bên đi thuê để thực hiện hoặc không thực hiện quyền chọn, bao gồm bất kỳ những thay đổi được kỳ vọng nào trong các sự kiện và tình huống từ ngày bắt đầu thời hạn thuê cho đến ngày thực hiện quyền chọn. Ví dụ các yếu tố phải xem xét bao gồm nhưng không giới hạn bởi:

- (a) Các điều khoản và điều kiện của hợp đồng cho giai đoạn có quyền chọn so với mức giá thị trường, chẳng hạn như:
 - (i) Giá trị các khoản thanh toán cho hợp đồng thuê tài sản trong giai đoạn nào có quyền chọn;
 - (ii) Giá trị của các khoản thanh toán biến đổi đối với hợp đồng thuê tài sản hoặc các khoản thanh toán tiềm tàng khác. Ví dụ, khoản thanh toán phát sinh từ khoản phạt chấm dứt hợp đồng và khoản giá trị còn lại được đảm bảo; và
 - (iii) Các điều khoản và điều kiện của bất kỳ quyền chọn nào có thể thực hiện sau giai đoạn có quyền chọn ban đầu (ví dụ, quyền chọn mua có thể thực hiện vào cuối kỳ gia hạn theo mức giá thấp hơn mức giá thị trường).
- (b) Sự cải thiện đáng kể tài sản thuê đã được thực hiện (hoặc được kỳ vọng sẽ thực hiện) trong thời hạn hợp đồng mà những cải thiện này được kỳ vọng đem lại lợi ích kinh tế đáng kể cho bên đi thuê khi quyền chọn gia hạn, chấm dứt hợp đồng thuê tài sản hoặc việc mua tài sản cơ sở có thể thực hiện được;
- (c) Chi phí liên quan đến việc chấm dứt hợp đồng thuê tài sản (ví dụ: chi phí đàm phán, chi phí di dời, chi phí xác định tài sản cơ sở khác phù hợp nhu cầu của bên đi thuê; Chi phí đưa một tài sản mới vào hoạt động của bên đi thuê) hoặc khoản phạt chấm dứt hợp đồng thuê tài sản và chi phí tương tự (bao gồm chi phí gắn liền với việc hoàn trả tài sản cơ sở về trạng thái hoặc địa điểm được quy định trong hợp đồng);
- (d) Tầm quan trọng của tài sản cơ sở đối với các hoạt động của bên đi thuê. Ví dụ, liệu tài sản cơ sở có phải là tài sản đặc biệt, vị trí của tài sản cơ sở và tính sẵn có của các lựa chọn thay thế phù hợp; và
- (e) Điều kiện đi kèm với việc thực hiện quyền chọn (quyền chọn được thực hiện chỉ khi một hay nhiều điều kiện được đáp ứng) và khả năng điều kiện đó sẽ được tồn tại.

HD39. Quyền chọn gia hạn hoặc chấm dứt hợp đồng thuê tài sản có thể kết hợp với một hoặc nhiều điều khoản khác của hợp đồng (ví dụ, khoản giá trị còn lại được đảm bảo) đến mức độ mà việc bên đi thuê đảm bảo cho bên cho thuê nhận được một khoản thu nhập tối thiểu hoặc cố định về cơ bản là tương đương nhau bất kể quyền chọn có được thực hiện hay không. Trong các trường hợp này, không phụ thuộc hướng dẫn về khoản thanh toán tiền thuê có bản chất cố định trong đoạn HD43, đơn vị vẫn phải giả định là bên đi thuê chắc chắn sẽ thực hiện

quyền chọn gia hạn hợp đồng thuê tài sản, hoặc không thực hiện quyền chọn chấm dứt hợp đồng thuê tài sản.

HD40. Thời hạn không thể hủy ngang của hợp đồng thuê tài sản càng ngắn, càng có khả năng là bên đi thuê sẽ thực hiện quyền chọn gia hạn thuê tài sản hoặc không thực hiện quyền chọn chấm dứt thuê tài sản. Điều này là do các chi phí cho việc có được một tài sản thay thế càng cao, thời hạn không thể hủy ngang càng ngắn.

HD41. Hoạt động trước đó của bên đi thuê trong khoảng thời gian mà bên đi thuê thường sử dụng các loại tài sản cụ thể (bất kể được thuê hay sở hữu) và lý do kinh tế cho việc làm này có thể cung cấp thông tin hữu ích để đánh giá liệu bên đi thuê chắc chắn thực hiện, hoặc không thực hiện quyền chọn. Ví dụ, nếu bên đi thuê thường sử dụng các loại tài sản cụ thể trong một khoảng thời gian cụ thể hoặc nếu bên đi thuê thường thực hiện các quyền chọn thuê tài sản với loại tài sản cơ sở cụ thể, bên đi thuê phải xem xét lý do kinh tế của các hoạt động trước đó trong đánh giá liệu bên đi thuê có chắc chắn thực hiện quyền chọn thuê tài sản với các tài sản đó hay không.

HD42. Theo đoạn 21, sau thời điểm bắt đầu thời hạn thuê, bên đi thuê đánh giá lại thời hạn thuê khi xảy ra sự kiện quan trọng hoặc thay đổi đáng kể trong các tình huống nằm trong tầm kiểm soát của bên đi thuê và tác động đến việc liệu bên đi thuê chắc chắn thực hiện quyền chọn mà trước đây không có khi xác định thời hạn thuê hoặc không thực hiện quyền chọn mà trước đây đã có khi xác định thời hạn thuê. Ví dụ về sự kiện quan trọng hoặc thay đổi đáng kể trong các tình huống quan trọng bao gồm:

- (a) Tu bổ đáng kể tài sản thuê không được dự tính tại thời điểm bắt đầu thời hạn thuê, mà việc tu bổ này được kỳ vọng đem lại lợi ích kinh tế đáng kể cho bên đi thuê khi quyền chọn gia hạn hoặc chấm dứt hợp đồng thuê tài sản hoặc quyền chọn mua tài sản cơ sở trở nên có thể thực hiện;
- (b) Sửa chữa đáng kể hoặc tùy chỉnh tài sản cơ sở mà không được dự tính tại thời điểm bắt đầu thời hạn thuê;
- (c) Thời điểm khởi đầu cho thuê lại tài sản cơ sở sau thời điểm kết thúc thời hạn thuê đã được xác định trước; và
- (d) Quyết định của bên đi thuê liên quan trực tiếp đến việc thực hiện hoặc không thực hiện quyền chọn (ví dụ, quyết định gia hạn thuê một tài sản bổ sung, thanh lý một tài sản thay thế hoặc thanh lý hoạt động mà tài sản quyền sử dụng được thuê).

Khoản thanh toán tiền thuê có bản chất cố định (xem các đoạn 28(a), 33(c) và 64(a))

HD43. Khoản thanh toán tiền thuê bao gồm các khoản thanh toán tiền thuê có bản chất cố định. Các khoản thanh toán tiền thuê có bản chất cố định là những khoản thanh toán mà về hình thức có khả năng biến đổi nhưng về bản chất là không thể tránh được. Các khoản thanh toán tiền thuê được coi là thanh toán tiền thuê có bản chất cố định, nếu:

- (a) Khoản thanh toán được coi là khoản thanh toán tiền thuê biến đổi, nhưng không thật sự có sự thay đổi trong khoản thanh toán đó. Các khoản thanh toán đó có các điều khoản biến đổi nhưng không có bản chất của khoản thanh toán tiền thuê biến đổi. Ví dụ của những khoản thanh toán này như sau:
 - (i) Khoản thanh toán chỉ được trả nếu tài sản được chứng minh là có khả năng vận hành trong suốt hợp đồng thuê tài sản hoặc chỉ khi có sự kiện xảy ra, mà sự kiện đó có khả năng cao là sẽ xảy ra; hoặc
 - (ii) Khoản thanh toán ban đầu được coi là khoản thanh toán tiền thuê biến đổi gắn với việc sử dụng tài sản cơ sở nhưng khả năng biến đổi sẽ được giải quyết vào một thời điểm sau thời điểm bắt đầu thời hạn thuê để khoản thanh toán trở thành cố định trong thời hạn thuê còn lại. Khoản thanh toán này về bản chất là khoản thanh toán cố định khi khả năng biến đổi được giải quyết.
- (b) Có nhiều khoản thanh toán mà bên đi thuê có thể trả nhưng bên đi thuê chỉ hiện thực được một trong các khoản thanh toán đó. Trong trường hợp này, đơn vị phải coi các khoản thanh toán đã hiện thực đó là khoản thanh toán tiền thuê.
- (c) Có nhiều khoản thanh toán hiện thực mà bên đi thuê có thể trả nhưng bên đi thuê phải trả ít nhất một trong các khoản thanh toán đó. Trong trường hợp này, đơn vị phải coi khoản thanh toán có giá trị thấp nhất (trên cơ sở chiết khấu) là khoản thanh toán tiền thuê.

Sự tham gia của bên đi thuê với tài sản cơ sở trước thời điểm bắt đầu thời hạn thuê

Chi phí của bên đi thuê liên quan đến việc xây dựng hoặc thiết kế tài sản cơ sở

HD44. Đơn vị có thể đàm phán thuê tài sản trước khi tài sản cơ sở sẵn sàng để sử dụng bởi bên đi thuê. Đối với một số hợp đồng thuê tài sản, tài sản cơ sở có thể phải được xây dựng hoặc thiết kế lại để bên đi thuê sử dụng. Căn cứ các điều khoản và điều kiện của hợp đồng, bên đi thuê có thể phải trả khoản tiền liên quan đến việc xây dựng hoặc thiết kế tài sản.

HD45. Nếu bên đi thuê gánh chịu các chi phí liên quan đến việc xây dựng hoặc thiết kế tài sản cơ sở, bên đi thuê phải kế toán các chi phí đó theo các chuẩn mực có liên quan như Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17. Chi phí liên quan đến việc xây dựng hoặc thiết kế tài sản cơ sở không bao gồm khoản thanh toán mà bên đi thuê trả cho quyền sử dụng tài sản cơ sở. Khoản thanh toán cho quyền sử dụng tài sản cơ sở chính là khoản thanh toán tiền thuê tài sản, không phụ thuộc vào thời điểm của các khoản thanh toán đó.

Quyền pháp lý đối với tài sản cơ sở

HD46. Bên đi thuê có thể có quyền pháp lý đối với tài sản cơ sở trước khi quyền đó được chuyển giao cho bên cho thuê và tài sản được cho bên đi thuê thuê. Việc

có được quyền pháp lý không quyết định phương pháp kế toán đối với giao dịch thuê tài sản.

HD47. Nếu bên đi thuê kiểm soát (hoặc có quyền kiểm soát) tài sản cơ sở trước khi tài sản đó được chuyển giao cho bên cho thuê, giao dịch đó là một giao dịch bán và thuê lại tài sản được kế toán theo đoạn 84-89.

HD48. Tuy nhiên, nếu bên đi thuê không có quyền kiểm soát tài sản cơ sở trước khi tài sản được chuyển giao cho bên cho thuê, giao dịch đó không phải là một giao dịch bán và thuê lại tài sản. Ví dụ, trường hợp nhà sản xuất, bên cho thuê và bên đi thuê đàm phán một giao dịch, theo đó bên cho thuê mua tài sản từ nhà sản xuất và sau đó cho bên đi thuê thuê. Bên đi thuê có thể có quyền pháp lý đối với tài sản cơ sở trước khi quyền đó được chuyển giao cho bên cho thuê. Trong trường hợp này, nếu bên đi thuê có quyền pháp lý đối với tài sản cơ sở nhưng không có quyền kiểm soát tài sản trước khi nó được chuyển giao cho bên cho thuê, giao dịch không được kế toán là giao dịch bán và thuê lại tài sản mà chỉ là thuê tài sản.

Thuyết minh của bên đi thuê (đoạn 53)

HD49. Khi xác định các thông tin bổ sung về hoạt động thuê tài sản cần thiết để thuyết minh thông tin theo đoạn 47, bên đi thuê phải xem xét:

- (a) Liệu thông tin có thích hợp cho người sử dụng báo cáo tài chính hay không. Bên đi thuê phải cung cấp thông tin bổ sung được nêu trong đoạn 53 chỉ khi thông tin này dự kiến là thích hợp cho người sử dụng báo cáo tài chính. Trong trường hợp này, thông tin có thể giúp người sử dụng hiểu được:
 - (i) Tính linh hoạt của hợp đồng thuê tài sản. Hợp đồng thuê tài sản có khả năng linh hoạt, ví dụ, bên đi thuê có thể giảm khả năng bị rủi ro bằng cách thực hiện quyền chọn chấm dứt hoặc gia hạn thuê tài sản với các điều khoản và điều kiện có lợi.
 - (ii) Giới hạn mà hợp đồng thuê tài sản đặt ra, ví dụ, bằng cách yêu cầu bên đi thuê duy trì các chỉ số tài chính cụ thể.
 - (iii) Độ nhạy của thông tin báo cáo đối với các biến số chính, ví dụ, khoản thanh toán tiền thuê biến đổi trong tương lai.
 - (iv) Khả năng bị rủi ro khác phát sinh từ hợp đồng thuê tài sản.
 - (v) Khác biệt với thông lệ ngành, ví dụ, các điều khoản và điều kiện bất thường hoặc duy nhất tác động đến danh mục thuê tài sản của bên đi thuê.
- (b) Liệu thông tin đó có xuất hiện từ những thông tin được trình bày hoặc được thuyết minh trên báo cáo tài chính hay không. Bên đi thuê không cần lặp lại thông tin đã được trình bày ở chỗ khác trên báo cáo tài chính.

HD50. Tuy theo các tình huống, thông tin bổ sung liên quan đến khoản thanh toán tiền thuê biến đổi có thể là cần thiết để thỏa mãn mục đích thuyết minh trong đoạn

47 có thể bao gồm các thông tin giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá, ví dụ:

- (a) Lý do bên đi thuê sử dụng khoản thanh toán tiền thuê biến đổi và mức độ xuất hiện nhiều của khoản thanh toán đó;
- (b) Mức độ tương đối của khoản thanh toán tiền thuê biến đổi so với khoản thanh toán tiền thuê cố định;
- (c) Biến số chính mà khoản thanh toán tiền thuê biến đổi phụ thuộc vào và cách thức khoản thanh toán dự kiến biến đổi để đáp ứng lại thay đổi trong biến số chính đó; và
- (d) Ảnh hưởng về hoạt động và tài chính của các khoản thanh toán tiền thuê biến đổi.

HD51. Tùy theo các tình huống, thông tin bổ sung liên quan đến quyền chọn gia hạn hoặc quyền chọn chấm dứt hợp đồng có thể cần thiết để thỏa mãn mục đích thuyết minh theo đoạn 47 bao gồm các thông tin giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá, ví dụ:

- (a) Lý do bên đi thuê sử dụng quyền chọn gia hạn hoặc quyền chọn chấm dứt hợp đồng và mức độ xuất hiện nhiều của quyền chọn đó;
- (b) Mức độ tương đối của khoản thanh toán quyền chọn thuê tài sản đối với khoản thanh toán tiền thuê;
- (c) Mức độ xuất hiện nhiều của việc sử dụng quyền chọn không được bao gồm trong xác định giá trị nợ phải trả thuê tài sản; và
- (d) Ảnh hưởng về hoạt động và tài chính khác của quyền chọn đó.

HD52. Tùy theo các tình huống, thông tin bổ sung liên quan đến giá trị còn lại được đảm bảo có thể cần thiết để thỏa mãn mục đích thuyết minh theo đoạn 47 bao gồm các thông tin giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá, ví dụ:

- (a) Lý do mà bên đi thuê cung cấp giá trị còn lại được đảm bảo và mức độ xuất hiện nhiều của khoản đảm bảo đó;
- (b) Mức độ gánh chịu rủi ro của bên đi thuê về giá trị còn lại;
- (c) Bản chất của tài sản cơ sở mà khoản đảm bảo đó được cung cấp; và
- (d) Ảnh hưởng về hoạt động và tài chính khác của khoản đảm bảo đó.

HD53. Tùy theo các tình huống, thông tin bổ sung liên quan đến giao dịch bán và thuê lại có thể cần thiết để thỏa mãn mục đích thuyết minh theo đoạn 47 bao gồm thông tin giúp người sử dụng báo cáo tài chính đánh giá, ví dụ:

- (a) Lý do của bên đi thuê đối với giao dịch bán và thuê lại và mức độ xuất hiện nhiều của các giao dịch đó;
- (b) Các điều khoản và điều kiện chính của từng giao dịch bán và thuê lại;
- (c) Khoản thanh toán không được tính khi xác định giá trị nợ phải trả thuê tài

sản; và

- (d) Ảnh hưởng đến dòng tiền của các giao dịch bán và thuê lại trong kỳ báo cáo.

Phân loại thuê tài sản của bên cho thuê (đoạn 55-60)

- HD54. Việc phân loại thuê tài sản đối với bên cho thuê trong chuẩn mực này dựa trên mức độ mà hợp đồng thuê tài sản chuyển giao các rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cơ sở. Rủi ro bao gồm khả năng tổn thất từ việc không sử dụng hết công suất hoặc sự lạc hậu về công nghệ và biến động trong thu nhập do điều kiện kinh tế thay đổi. Lợi ích có thể diễn tả bằng sự kỳ vọng về hoạt động sinh lời trong vòng đời kinh tế của tài sản cơ sở và thu nhập từ sự tăng giá trị hoặc việc hiện thực hóa giá trị còn lại.
- HD55. Hợp đồng thuê tài sản có thể bao gồm các điều khoản và điều kiện để điều chỉnh khoản thanh toán tiền thuê đối với các thay đổi cụ thể xảy ra giữa thời điểm khởi đầu thuê tài sản và thời điểm bắt đầu thời hạn thuê (như là thay đổi về chi phí tài sản cơ sở của bên cho thuê hoặc thay đổi về chi phí để tài trợ cho thuê tài sản của bên cho thuê). Trong trường hợp này, đối với mục đích phân loại thuê tài sản, tác động của bất kỳ thay đổi như vậy cần được coi là đã xảy ra tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản.
- HD56. Khi thuê tài sản bao gồm cả hai thành phần quyền sử dụng đất và nhà cửa, bên cho thuê cần đánh giá sự phân loại của mỗi yếu tố là thuê tài chính hoặc thuê hoạt động riêng biệt theo đoạn 56-60 và HD54-HD55.
- HD57. Bất cứ khi nào phân loại và kế toán thuê tài sản quyền sử dụng đất và nhà cửa, bên cho thuê cần phân bổ khoản thanh toán tiền thuê (bất kỳ khoản thanh toán trọn gói trả trước) giữa thành phần quyền sử dụng đất và nhà cửa của hợp đồng thuê tài sản theo tỷ lệ giá trị hợp lý tương đối của lợi ích thuê tài sản trong thành phần quyền sử dụng đất và nhà cửa của thuê tài sản tại thời điểm khởi đầu hợp đồng thuê tài sản. Nếu khoản thanh toán tiền thuê không thể phân bổ được một cách đáng tin cậy giữa hai thành phần này, toàn bộ thuê tài sản được phân loại là thuê tài chính, trừ khi rõ ràng là cả hai thành phần đều là thuê hoạt động, trong trường hợp này toàn bộ hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động.
- HD58. Đối với hợp đồng thuê tài sản quyền sử dụng đất và nhà cửa trong đó giá trị của thành phần quyền sử dụng đất không trọng yếu đối với hợp đồng thuê tài sản, bên cho thuê có thể kế toán quyền sử dụng đất và nhà cửa là một đơn vị riêng lẻ cho mục đích phân loại hợp đồng thuê tài sản là thuê tài chính hoặc thuê hoạt động theo đoạn 56-60 và HD54-HD55. Trong trường hợp như vậy, bên cho thuê cần xem xét vòng đời kinh tế của nhà cửa là vòng đời kinh tế của toàn bộ tài sản cơ sở.

Phân loại cho thuê lại tài sản

- HD59. Khi phân loại cho thuê lại tài sản, bên cho thuê trung gian cần phân loại cho thuê lại tài sản là thuê tài chính hoặc thuê hoạt động như sau:

- (a) Nếu hợp đồng thuê ban đầu là hợp đồng thuê tài sản ngắn hạn mà đơn vị là bên đi thuê đã kế toán theo đoạn 6, thì cho thuê lại tài sản phải được phân loại là thuê hoạt động.
- (b) Nếu không, cho thuê lại tài sản phải được phân loại bằng cách tham chiếu đến tài sản quyền sử dụng phát sinh từ hợp đồng thuê ban đầu hơn là tham chiếu đến tài sản cơ sở (ví dụ, khoản mục bất động sản, nhà xưởng hoặc thiết bị là đối tượng thuê tài sản)/.

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

Số hiệu VPSAS 43	Số hiệu IPSAS 43
HD 26	AG 26
HD 27	AG 27
HD 28	AG 28
HD 29	AG 29
HD 30	AG 30
HD 31	AG 31
HD 32	AG 32
HD 33	AG 33
HD 34	AG 34
HD 35	AG 35
HD 36	AG 36
HD 37	AG 37
HD 38	AG 38

Số hiệu VPSAS 43	Số hiệu IPSAS 43
HD 39	AG 39
HD 40	AG 40
HD 41	AG 41
HD 42	AG 42
HD 43	AG 43
HD 44	AG 44
HD 45	AG 45
HD 46	AG 46
HD 47	AG 47
HD 48	AG 48
HD 49	AG 49
HD 50	AG 50
HD 51	AG 51

Số hiệu VPSAS 43	Số hiệu IPSAS 43
HD 52	AG 52
HD 53	AG 53
HD 54	AG 54
HD 55	AG 55
HD 56	AG 56
HD 57	AG 57
HD 58	AG 58
HD 59	AG 59