

QUYẾT ĐỊNH

Công bố 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 3

BỘ TRƯỞNG BỘ TÀI CHÍNH

Căn cứ Luật Kế toán số 88/2015/QH13 ngày 20 tháng 11 năm 2015;

Căn cứ Nghị định số 174/2016/NĐ-CP ngày 30 tháng 12 năm 2016 của Chính phủ quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành một số điều của Luật kế toán;

Căn cứ Nghị định số 14/2023/NĐ-CP ngày 20 tháng 4 năm 2023 của Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của Bộ Tài chính;

Thực hiện Quyết định số 1299/QĐ-BTC ngày 31 tháng 7 năm 2019 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc phê duyệt Đề án công bố hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam;

Theo đề nghị của Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán; căn cứ yêu cầu thực tế triển khai áp dụng chuẩn mực kế toán công Việt Nam,

QUYẾT ĐỊNH:

Điều 1. Phê duyệt 5 chuẩn mực kế toán công Việt Nam đợt 3 nêu tại các phụ lục kèm theo bao 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” (Phụ lục I);
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 “Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái” (Phụ lục II);
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 “Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng” (Phụ lục III);
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 32 “Thoả thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền” (Phụ lục IV);
- Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43 “Thuê tài sản” (Phụ lục V).

Điều 2. Tổ chức thực hiện:**1. Giao Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán:**

a. Căn cứ nội dung các chuẩn mực kế toán công đã ban hành, nghiên cứu trình cấp có thẩm quyền bổ sung, sửa đổi các chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị kế toán trong lĩnh vực công và các văn bản pháp luật có liên quan, phù hợp với quy định hiện hành về cơ chế tài chính công và ngân sách nhà nước, trình Bộ trưởng Bộ Tài chính Thông tư hướng dẫn chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị theo từng lĩnh vực hoạt động theo lộ trình phù hợp.

b. Phối hợp với các đơn vị liên quan, tiếp tục nghiên cứu các chuẩn mực kế toán công theo kế hoạch nêu trong Quyết định số 1299/QĐ-BTC ngày 31 tháng 7 năm 2019 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc phê duyệt Đề án công bố hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam, trình Bộ trưởng Bộ Tài chính đề công bố các chuẩn mực tiếp theo.

2. Giao Thủ trưởng các đơn vị có liên quan thuộc, trực thuộc Bộ Tài chính, căn cứ chức năng, nhiệm vụ được giao, nghiên cứu, đào tạo, phổ biến nội dung chuẩn mực kế toán công Việt Nam, vận dụng các thông lệ tốt, phù hợp để làm căn cứ đề xuất và tham mưu cho Bộ về việc cải cách cơ chế chính sách trong khu vực công của Việt Nam.

Điều 3. Quyết định này có hiệu lực thi hành kể từ ngày ký.

Điều 4. Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán và các đơn vị có liên quan thuộc, trực thuộc Bộ Tài chính chịu trách nhiệm thi hành Quyết định này. */s/*

Nơi nhận:

- Lãnh đạo Bộ;
- Như Điều 4;
- Lưu: VT, QLKT (40 bản). */s/*

**KT. BỘ TRƯỞNG
THỨ TRƯỞNG**



/s/
Võ Thanh Hưng

Phụ lục I

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 03 CÁC CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN, THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ CÁC SAI SÓT

(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 03 “*Các chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 3 và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 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 03 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 3 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 3 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2000, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 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 03 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 3. 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 03 – CÁC CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN, THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ CÁC SAI SÓT

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 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 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;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43: Thuê tài sản.*

VPSAS 03 - CÁC CHÍNH SÁCH KẾ TOÁN, THAY ĐỔI ƯỚC TÍNH KẾ TOÁN VÀ CÁC SAI SÓT

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 03 “Các chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 49. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG.....	1-6
Mục đích.....	1-2
Phạm vi.....	3-4
Các định nghĩa.....	5-6
Tính trọng yếu.....	6
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....	7-48
Các chính sách kế toán.....	7-30
Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán.....	7-11
Tính nhất quán của các chính sách kế toán.....	12
Các thay đổi trong chính sách kế toán.....	13-27
Áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán.....	18-25
Áp dụng hồi tố.....	20
Các hạn chế trong áp dụng hồi tố.....	21-25
Trình bày thông tin.....	26-27
Các thay đổi ước tính kế toán.....	28-36
Trình bày thông tin.....	35-36
Các sai sót.....	37-45
Các hạn chế trong điều chỉnh hồi tố.....	39-44
Trình bày thông tin về các sai sót trong kỳ trước.....	45
Không thể áp dụng hồi tố và điều chỉnh hồi tố.....	46-49
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 các tiêu chí lựa chọn và thay đổi các chính sách kế toán, cùng với (a) kế toán và trình bày thông tin về các thay đổi trong chính sách kế toán, (b) thay đổi ước tính kế toán và (c) sửa chữa các sai sót. Chuẩn mực này nhằm tăng cường tính hợp lý và độ tin cậy các báo cáo tài chính của đơn vị khả năng có thể so sánh các báo cáo tài chính của một đơn vị giữa các kỳ và với báo cáo tài chính của các đơn vị khác.
2. Đưa ra các yêu cầu trình bày thông tin đối với các thay đổi trong chính sách kế toán, ngoại trừ các yêu cầu đối với các thay đổi trong chính sách kế toán đã được đề cập trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “*Trình bày báo cáo tài chính*”.

Phạm vi

3. **Chuẩn mực này được sử dụng để lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán, kế toán các thay đổi trong chính sách kế toán, các thay đổi ước tính kế toán và sửa chữa các sai sót của các kỳ kế toán trước.**
4. Chuẩn mực này không xem xét các ảnh hưởng của thuế đối với việc sửa chữa sai sót kỳ trước và các điều chỉnh hồi tố đã thực hiện cho việc áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán.

Định nghĩa

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

Áp dụng hồi tố là việc áp dụng một chính sách kế toán mới đối với các giao dịch sự kiện như thể chính sách kế toán này đã luôn được áp dụng trước đó.

Áp dụng phi hồi tố đối với thay đổi trong chính sách kế toán và ghi nhận ảnh hưởng của các thay đổi ước tính kế toán là:

- (a) **Áp dụng chính sách kế toán mới** đối với các giao dịch, sự kiện phát sinh kể từ ngày chính sách kế toán thay đổi; và
- (b) **Ghi nhận ảnh hưởng** của các thay đổi ước tính kế toán trong kỳ hiện tại và các kỳ tương lai có chịu tác động của sự thay đổi đó.

Chính sách kế toán là các nguyên tắc, cơ sở, quy ước và các thông lệ cụ thể được áp dụng bởi một đơn vị trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính.

Điều chỉnh hồi tố là điều chỉnh việc ghi nhận, xác định giá trị và trình bày thông tin về các số liệu của các khoản mục trên báo cáo tài chính như thể các sai sót của kỳ trước chưa hề xảy ra.

Sai sót kỳ trước là việc bỏ sót và công bố sai thông tin đã trình bày trên báo cáo tài chính của đơn vị trong một hoặc nhiều kỳ trước do không sử dụng hoặc sử dụng sai các thông tin đáng tin cậy mà các thông tin đó:

- (a) Sẵn có tại thời điểm báo cáo tài chính của các kỳ đó được phê duyệt để phát hành; và
- (b) Có thể thu thập và sử dụng để lập và trình bày các báo cáo tài chính đó.

Những sai sót này bao gồm các sai sót về tính toán, các lỗi trong áp dụng chính sách kế toán, việc bỏ quên hoặc hiểu sai dẫn đến diễn giải không phù hợp với thực tế và gian lận.

Thay đổi ước tính kế toán là việc điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả hoặc giá trị tiêu hao định kỳ của một tài sản xuất phát từ việc đánh giá tình trạng hiện thời và lợi ích trong tương lai cũng như nghĩa vụ liên quan gắn liền với tài sản hoặc nợ phải trả đó. Các thay đổi ước tính kế toán phát sinh từ các thông tin mới hoặc đơn vị có sự phát triển mới nên không phải là sửa chữa sai sót.

Tính không thể thực hiện: Một quy định được coi không thể thực hiện là sau khi đơn vị đã có nhiều nỗ lực cố gắng để áp dụng nó nhưng vẫn không thể thực hiện được. Đối với một kỳ kế toán cụ thể trước đó, việc áp dụng hồi tố các thay đổi trong chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa các sai sót được coi là không thể thực hiện nếu:

- (a) Không thể xác định được ảnh hưởng của việc áp dụng hồi tố hoặc điều chỉnh hồi tố;
- (b) Việc áp dụng hồi tố hoặc điều chỉnh hồi tố cần phải có các giả thiết về các dự định của lãnh đạo đơn vị trong khoảng thời gian đó; hoặc
- (c) Việc áp dụng hồi tố hoặc điều chỉnh hồi tố cần phải có các ước tính đáng kể về giá trị và không thể phân biệt một cách khách quan thông tin đã sử dụng cho các ước tính trước đó với các thông tin khác mà:
 - (i) Cung cấp bằng chứng về các tình huống tại các thời điểm mà các khoản mục được ghi nhận, được xác định giá trị hoặc trình bày; và
 - (ii) Sẵn có tại thời điểm báo cáo tài chính của kỳ trước được phê duyệt để phát hành.

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.

Tính trọng yếu

- 6. Việc đánh giá việc bỏ sót hoặc báo cáo sai lệch có thể ảnh hưởng đến quyết định của người đọc báo cáo tài chính hay không, có ảnh hưởng trọng yếu hay không, dựa trên mong muốn và năng lực của người sử dụng báo cáo đó. Người sử dụng báo cáo phải có sự hiểu biết hợp lý về lĩnh vực công, các hoạt động kinh tế và kế toán, có ý thức cố gắng ở mức độ cần thiết để tìm hiểu thông tin.

Do đó, khi đánh giá cần tính toán đến mức độ người sử dụng thông tin với những đặc điểm đó có thể bị ảnh hưởng trong việc nhận định về báo cáo tài chính và ra các quyết định.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Các chính sách kế toán

Lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán

7. **Khi một chuẩn mực kế toán công Việt Nam quy định cụ thể cho một giao dịch, sự kiện thì các chính sách kế toán áp dụng cho giao dịch, sự kiện đó được xác định bằng cách áp dụng chuẩn mực kế toán công đó.**
8. Các chuẩn mực kế toán công Việt Nam đưa ra các chính sách kế toán giúp cho báo cáo tài chính phản ánh thông tin phù hợp và đáng tin cậy về các giao dịch, sự kiện khi áp dụng các chính sách kế toán đó. Các chính sách này không nhất thiết phải áp dụng nếu ảnh hưởng của việc áp dụng này là không trọng yếu. Tuy nhiên, việc không tuân thủ quy định của chuẩn mực về tính không trọng yếu hoặc không sửa chữa các sai sót không trọng yếu được xem là không thích hợp nếu việc thực hiện này nhằm đạt mục tiêu trình bày tình hình tài chính, kết quả hoạt động hoặc các luồng tiền của đơn vị theo một hướng khác.
9. **Trong trường hợp không có văn bản pháp luật hoặc chuẩn mực kế toán công Việt Nam quy định cụ thể cho một giao dịch, sự kiện thì lãnh đạo đơn vị phải xây dựng chính sách kế toán cho riêng đơn vị. Chính sách kế toán phải mang lại các thông tin liên quan tới trách nhiệm giải trình và nhu cầu ra quyết định của người sử dụng báo cáo, trình bày đáng tin cậy tình hình tài chính, kết quả hoạt động và dòng tiền của đơn vị phù hợp với quy định của pháp luật, đáp ứng yêu cầu dễ hiểu, kịp thời, có thể so sánh được và khả năng có thể xác minh, trong đó tính đến các hạn chế đối với các thông tin trong các báo cáo tài chính cho mục đích chung và sự cân bằng giữa các đặc điểm định tính này.**
10. Theo quy định tại đoạn 09, khi xây dựng chính sách kế toán, lãnh đạo đơn vị phải tham khảo và xem xét khả năng áp dụng các nguồn thông tin theo thứ tự sau:
 - (a) **Các quy định và hướng dẫn trong các văn bản pháp luật và chuẩn mực kế toán công Việt Nam đề cập đến các vấn đề tương tự và có liên quan;**
 - (b) **Các định nghĩa, tiêu chí ghi nhận và xác định giá trị tài sản, nợ phải trả, doanh thu, chi phí được trình bày trong *Khung khái niệm cho Báo cáo tài chính cho mục đích chung trong khu vực công*.**
11. Theo quy định tại đoạn 09, khi xây dựng chính sách kế toán, lãnh đạo đơn vị cũng có thể xem xét (a) các văn bản pháp luật và chuẩn mực kế toán công Việt Nam ban hành gần nhất có liên quan và (b) các thông lệ kế toán trong lĩnh vực doanh nghiệp hoặc lĩnh vực công đã được chấp nhận với

điều kiện các tài liệu này không mâu thuẫn với các nguồn thông tin đề cập trong đoạn 10.

Tính nhất quán của các chính sách kế toán

12. Đơn vị phải lựa chọn và áp dụng chính sách kế toán nhất quán cho các giao dịch, sự kiện tương tự nhau, trừ khi chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác yêu cầu hoặc cho phép phân loại các giao dịch, sự kiện thành các nhóm cụ thể hơn và việc áp dụng các chính sách kế toán khác nhau cho các nhóm có thể phù hợp. Nếu một chuẩn mực kế toán công Việt Nam yêu cầu hoặc cho phép phân loại như vậy, chính sách kế toán thích hợp sẽ được lựa chọn và áp dụng nhất quán cho từng nhóm các giao dịch, sự kiện.

Các thay đổi trong chính sách kế toán

13. Đơn vị chỉ được thay đổi chính sách kế toán khi:
 - (a) Các văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ kế toán yêu cầu phải thay đổi; hoặc
 - (b) Sự thay đổi sẽ dẫn đến báo cáo tài chính cung cấp thông tin tin cậy và phù hợp hơn về ảnh hưởng của các giao dịch, sự kiện đối với tình hình tài chính, kết quả hoạt động hoặc các luồng tiền của đơn vị.
14. Người sử dụng báo cáo tài chính cần phải có khả năng so sánh báo cáo tài chính của một đơn vị qua nhiều kỳ để xác định xu hướng biến động của tình hình tài chính, kết quả hoạt động và luồng tiền. Do đó, các chính sách kế toán phải được áp dụng giống nhau trong một kỳ, từ kỳ này sang kỳ tiếp theo, trừ khi việc thay đổi chính sách kế toán thực hiện theo một trong các trường hợp nêu tại đoạn 13.
15. Thay đổi từ cơ sở kế toán này sang cơ sở kế toán khác là thay đổi trong chính sách kế toán.
16. Thay đổi về kế toán, ghi nhận hoặc xác định giá trị của một giao dịch, sự kiện trong cùng một cơ sở kế toán được coi là thay đổi trong chính sách kế toán.
17. Các nội dung sau không phải là thay đổi trong chính sách kế toán:
 - (a) Việc áp dụng một chính sách kế toán đối với các giao dịch, sự kiện có bản chất khác với các giao dịch, sự kiện đã xảy ra trước đây; và
 - (b) Việc áp dụng một chính sách kế toán mới đối với các giao dịch, sự kiện chưa từng xảy ra trước đây hoặc không trọng yếu.

Áp dụng các thay đổi trong chính sách kế toán

18. Theo quy định của đoạn 21:
 - (a) Đơn vị sẽ thực hiện thay đổi chính sách kế toán do áp dụng lần đầu các văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ kế toán theo hướng dẫn chuyển đổi cụ thể (nếu có); và
 - (b) Khi đơn vị thay đổi chính sách kế toán do việc áp dụng lần đầu một

văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ kế toán nhưng không có hướng dẫn chuyển đổi cụ thể cho sự thay đổi đó hoặc tự nguyện thay đổi chính sách kế toán thì phải áp dụng hồi tố chính sách kế toán mới.

19. Trong trường hợp không có chuẩn mực kế toán công áp dụng cụ thể cho một giao dịch, sự kiện thì theo quy định tại đoạn 11, lãnh đạo đơn vị có thể áp dụng một chính sách kế toán từ (a) các văn bản pháp luật và chuẩn mực kế toán công Việt Nam ban hành gần nhất có liên quan và (b) các thông lệ kế toán trong lĩnh vực doanh nghiệp hoặc lĩnh vực công được chấp nhận.

Áp dụng hồi tố

20. **Theo quy định của đoạn 21, khi có thay đổi trong chính sách kế toán được áp dụng hồi tố phù hợp với đoạn 18(a) hoặc (b), đơn vị phải điều chỉnh số dư đầu kỳ của mỗi khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu bị ảnh hưởng bởi sự thay đổi từ kỳ kế toán sớm nhất mà đơn vị có thể áp dụng hồi tố và các số liệu so sánh của từng kỳ kế toán trước được trình bày trên báo cáo tài chính như thể chính sách kế toán mới đó đã được áp dụng từ trước.**

Các hạn chế trong áp dụng hồi tố

21. **Khi việc áp dụng hồi tố phải được thực hiện theo quy định của đoạn 18(a) hoặc (b), thay đổi chính sách kế toán phải được áp dụng hồi tố trừ khi không thể xác định được ảnh hưởng cụ thể của từng kỳ trước đó hoặc ảnh hưởng lũy kế của sự thay đổi đó.**
22. **Khi không thể xác định được ảnh hưởng cụ thể của việc thay đổi chính sách kế toán đối với số liệu so sánh của một hoặc nhiều kỳ trước đó, đơn vị phải áp dụng chính sách kế toán mới cho giá trị ghi sổ đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả của kỳ kế toán sớm nhất mà đơn vị có thể áp dụng hồi tố, có thể là kỳ kế toán hiện tại và phải thực hiện điều chỉnh tương ứng đối với số dư đầu kỳ của các khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của kỳ đó.**
23. **Tại thời điểm đầu kỳ kế toán hiện tại, khi không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của việc áp dụng chính sách kế toán mới cho tất cả các kỳ trước đó, đơn vị phải điều chỉnh số liệu so sánh để áp dụng chính sách kế toán mới từ ngày sớm nhất có thể thực hiện được.**
24. Khi đơn vị áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới, đơn vị phải áp dụng chính sách kế toán mới cho các số liệu so sánh của các kỳ kế toán trước đó đến thời điểm xa nhất trong quá khứ có thể thực hiện được. Việc áp dụng hồi tố đối với một kỳ kế toán trước đó sẽ không thể thực hiện được nếu đơn vị không có khả năng xác định được ảnh hưởng lũy kế đối với các số liệu đầu kỳ và cuối kỳ trên báo cáo tình hình tài chính của kỳ đó. Số liệu cần điều chỉnh của các khoản mục trên báo cáo tài chính của các kỳ kế toán trước sẽ được điều chỉnh vào số dư đầu kỳ của mỗi khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu bị ảnh hưởng của kỳ gần nhất. Thông thường số thặng dư hoặc thâm hụt lũy kế sẽ bị điều chỉnh. Ngoài ra các khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu khác cũng có thể bị điều

chính. Bất kỳ thông tin nào về các kỳ kế toán trước, ví dụ như tổng hợp các thông tin tài chính của nhiều kỳ, cũng được điều chỉnh lại đến thời điểm xa nhất trong quá khứ có thể thực hiện được.

25. Theo quy định của đoạn 23, khi đơn vị không thể áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới do không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của việc áp dụng chính sách đó cho tất cả các kỳ trước, đơn vị phải áp dụng phi hồi tố chính sách kế toán mới từ ngày đầu tiên của kỳ sớm nhất có thể áp dụng được. Theo đó, đơn vị không cần quan tâm đến số điều chỉnh lũy kế phát sinh đối với tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu trước ngày đó. Việc thay đổi một chính sách kế toán vẫn được phép thực hiện ngay cả khi không thể áp dụng hồi tố cho các kỳ kế toán trước. Đoạn 46 đến đoạn 49 của chuẩn mực này đưa ra hướng dẫn khi không thể áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới cho một hoặc nhiều kỳ trước.

Trình bày thông tin

26. **Khi áp dụng lần đầu văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ kế toán mà (a) có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại hoặc một kỳ nào đó trong quá khứ, (b) sẽ có ảnh hưởng như vậy, trừ trường hợp không thể xác định được giá trị khoản điều chỉnh từ các ảnh hưởng này hoặc (c) có thể ảnh hưởng đến các kỳ tương lai, đơn vị chỉ trình bày các thông tin sau trên báo cáo tài chính của kỳ hiện tại:**
- (a) Văn bản pháp luật, chuẩn mực kế toán công Việt Nam hoặc chế độ kế toán được áp dụng;
 - (b) Việc thay đổi chính sách kế toán được thực hiện để phù hợp với các hướng dẫn chuyển đổi của chuẩn mực (nếu có);
 - (c) Bản chất của thay đổi trong chính sách kế toán;
 - (d) Nội dung cơ bản của các hướng dẫn chuyển đổi (nếu có);
 - (e) Các hướng dẫn chuyển đổi có thể có ảnh hưởng đến các kỳ tương lai (nếu có);
 - (f) Số điều chỉnh cho mỗi khoản mục được trình bày trên báo cáo tài chính của kỳ hiện tại và mỗi kỳ trước, trong phạm vi có thể thực hiện được;
 - (g) Số điều chỉnh cho các kỳ trước các kỳ được trình bày trên báo cáo tài chính, trong phạm vi có thể thực hiện được; và
 - (h) Diễn giải về việc không thể áp dụng hồi tố nếu việc điều chỉnh hồi tố không thể thực hiện được cho một kỳ cụ thể nào trước đó hoặc cho các kỳ trước kỳ được trình bày trên báo cáo tài chính diễn giải về việc thay đổi trong chính sách kế toán đó đã được áp dụng như thế nào, từ khi nào theo quy định của đoạn 18 (a) hoặc (b).
27. **Khi tự nguyện thay đổi chính sách kế toán mà (a) có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại hoặc một kỳ nào đó trong quá khứ, (b) sẽ có ảnh hưởng như vậy,**

trừ trường hợp không thể xác định được giá trị khoản điều chỉnh từ các ảnh hưởng này, hoặc (c) có thể ảnh hưởng đến các kỳ tương lai, đơn vị chỉ trình bày các thông tin sau trên báo cáo tài chính của kỳ hiện tại:

- (a) Bản chất của các thay đổi trong chính sách kế toán;
- (b) Lý do việc áp dụng chính sách kế toán mới có thể mang lại những thông tin trình bày đáng tin cậy và phù hợp hơn;
- (c) Số điều chỉnh cho mỗi khoản mục được trình bày trên báo cáo tài chính của kỳ hiện tại và mỗi kỳ trước, trong phạm vi có thể thực hiện được
- (d) Số điều chỉnh cho các kỳ trước các kỳ được trình bày trên báo cáo tài chính, trong phạm vi có thể thực hiện được; và
- (e) Diễn giải về việc không thể áp dụng hồi tố nếu việc điều chỉnh hồi tố không thể thực hiện được cho một kỳ cụ thể nào trước đó hoặc cho các kỳ trước kỳ được trình bày trên báo cáo tài chính và diễn giải về việc thay đổi trong chính sách kế toán đó đã được áp dụng như thế nào, từ khi nào.

Các thay đổi ước tính kế toán

28. Do những yếu tố không chắc chắn vốn có của hoạt động cung cấp dịch vụ, kinh doanh thương mại và các hoạt động khác, đơn vị chỉ có thể ước tính mà không xác định được một cách chính xác nhiều khoản mục trên báo cáo tài chính. Việc ước tính đòi hỏi các đánh giá dựa vào các thông tin đáng tin cậy và sẵn có gần nhất. Ví dụ, các ước tính có thể:
 - (a) Nợ khó đòi phát sinh từ các khoản thuế chưa thu hồi được;
 - (b) Hàng tồn kho bị giảm giá;
 - (c) Thời gian sử dụng hữu ích của tài sản;
 - (d) Các nghĩa vụ bảo hành.
29. Việc sử dụng các ước tính hợp lý là một phần thiết yếu của việc lập báo cáo tài chính và không làm giảm bớt độ tin cậy của các báo cáo.
30. Một ước tính có thể sẽ phải thay đổi nếu hoàn cảnh làm cơ sở cho ước tính đó có thay đổi, khi phát sinh các thông tin mới hoặc khi đơn vị đã có nhiều kinh nghiệm hơn trong việc thực hiện ước tính. Về bản chất, việc thay đổi một ước tính không liên quan đến các kỳ kế toán trước và không phải là việc sửa chữa sai sót.
31. Thay đổi trong cơ sở xác định giá trị được áp dụng là thay đổi trong chính sách kế toán và không phải là thay đổi ước tính kế toán. Khi không phân biệt được thay đổi trong chính sách kế toán và thay đổi ước tính kế toán thì thay đổi đó được coi là thay đổi ước tính kế toán.
32. **Ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán phải được áp dụng phi hồi tố**

bằng cách ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt của:

- (a) **Kỳ kế toán có thay đổi, nếu việc thay đổi chỉ ảnh hưởng đến một kỳ đó; hoặc**
 - (b) **Kỳ kế toán có thay đổi và các kỳ tương lai, nếu việc thay đổi có ảnh hưởng đến cả kỳ đó và các kỳ tương lai.**
33. **Ngoài ra, các thay đổi ước tính kế toán dẫn đến thay đổi tài sản và nợ phải trả hoặc liên quan đến một khoản mục tài sản ròng/vốn chủ sở hữu sẽ được ghi nhận bằng cách điều chỉnh giá trị ghi sổ của tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu có liên quan trong kỳ kế toán có thay đổi.**
34. Ghi nhận phi hồi tố ảnh hưởng của thay đổi ước tính kế toán nghĩa là áp dụng thay đổi đó cho các giao dịch, sự kiện kể từ ngày thay đổi ước tính kế toán đó. Một thay đổi ước tính kế toán có thể chỉ ảnh hưởng đến thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ hiện tại, hay ảnh hưởng đến thặng dư và thâm hụt của cả kỳ hiện tại và các kỳ tương lai. Ví dụ như một thay đổi trong ước tính số nợ khó đòi chỉ ảnh hưởng đến thặng dư hoặc thâm hụt của kỳ hiện tại, do đó sẽ được ghi nhận trong kỳ hiện tại. Tuy nhiên, thay đổi trong thời gian sử dụng hữu ích của tài sản có ảnh hưởng đến chi phí khấu hao của kỳ hiện tại và các kỳ tương lai trong suốt thời gian sử dụng hữu ích còn lại của tài sản đó. Trong trường hợp này, ảnh hưởng của thay đổi liên quan đến kỳ hiện tại được ghi nhận là doanh thu hoặc chi phí của kỳ hiện tại. Liên quan đến các kỳ tương lai (nếu có) được ghi nhận vào các kỳ tương lai.

Trình bày thông tin

35. **Đơn vị phải trình bày bản chất và giá trị của thay đổi ước tính kế toán có ảnh hưởng đến kỳ hiện tại hoặc dự kiến sẽ có ảnh hưởng đến các kỳ tương lai, trừ khi việc trình bày về ảnh hưởng đối với các kỳ tương lai không thực hiện được do không ước tính được ảnh hưởng của thay đổi đó.**
36. **Nếu đơn vị không trình bày thông tin về giá trị ảnh hưởng của việc thay đổi ước tính kế toán đối với các kỳ tương lai do không ước tính được thì đơn vị phải trình bày rõ thực tế đó.**

Các sai sót

37. Các sai sót có thể phát sinh từ việc ghi nhận, xác định giá trị, trình bày hoặc công bố thông tin về các khoản mục trên báo cáo tài chính. Báo cáo tài chính không được coi là tuân thủ các chuẩn mực kế toán công Việt Nam nếu bao gồm các sai sót trọng yếu hoặc các sai sót không trọng yếu nhưng được thực hiện một cách cố ý nhằm đạt được một mục đích cụ thể nào đó trong việc trình bày tình hình tài chính, kết quả hoạt động hoặc các luồng tiền của đơn vị. Các sai sót tiềm tàng của kỳ hiện tại được phát hiện ra trong kỳ đó phải được sửa chữa trước khi báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành. Tuy nhiên trong một số trường hợp, các sai sót trọng yếu chỉ được phát hiện ra trong kỳ sau và các sai sót kỳ trước này được điều chỉnh trong phần thông tin so sánh được trình bày trên báo cáo tài chính của kỳ phát hiện ra sai sót (xem đoạn 39–44).

38. Theo quy định tại đoạn 39, đơn vị phải điều chỉnh hồi tố các sai sót trọng yếu của kỳ trước trong bộ báo cáo tài chính được phê duyệt để phát hành của kỳ kế toán đầu tiên sau khi phát hiện ra các sai sót đó bằng cách:
- (a) Trình bày lại các số liệu so sánh cho các kỳ trước có phát sinh sai sót; hoặc
 - (b) Nếu sai sót xảy ra trước kỳ lấy số liệu so sánh thì đơn vị phải trình bày lại số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của kỳ lấy số liệu so sánh.

Các hạn chế trong điều chỉnh hồi tố

39. Sai sót của các kỳ trước phải được sửa chữa bằng cách điều chỉnh hồi tố, trừ khi không thể xác định được các ảnh hưởng cụ thể theo từng kỳ hoặc ảnh hưởng lũy kế của sai sót đó.
40. Khi không thể xác định được ảnh hưởng cụ thể theo từng kỳ của sai sót đối với thông tin so sánh của một hoặc nhiều kỳ trước đó, đơn vị phải trình bày lại số dư đầu kỳ của tài sản, nợ phải trả và tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của kỳ kế toán sớm nhất mà đơn vị có thể điều chỉnh hồi tố (có thể là kỳ kế toán hiện tại).
41. Tại thời điểm đầu kỳ kế toán hiện tại, khi không thể xác định được ảnh hưởng lũy kế của một sai sót đối với tất cả các kỳ trước, đơn vị phải trình bày lại thông tin so sánh để sửa chữa sai sót đó từ ngày sớm nhất có thể thực hiện được.
42. Việc sửa chữa sai sót của kỳ trước sẽ không được ghi nhận vào thẳng dư hoặc thâm hụt của kỳ phát hiện ra sai sót. Tất cả thông tin về các kỳ kế toán trước, bao gồm cả tổng hợp các thông tin tài chính của nhiều kỳ, cũng được trình bày lại đến ngày xa nhất trong quá khứ có thể thực hiện được.
43. Theo quy định của đoạn 41, khi đơn vị không thể xác định được giá trị của sai sót (ví dụ như nhầm lẫn trong việc áp dụng một chính sách kế toán) đối với tất cả các kỳ trước, đơn vị phải trình bày lại các thông tin so sánh từ ngày sớm nhất có thể thực hiện được. Theo đó, đơn vị không cần quan tâm đến số cần trình bày lại lũy kế phát sinh đối với tài sản, nợ phải trả, tài sản ròng/vốn chủ sở hữu trước ngày đó. Đoạn 46 đến đoạn 49 của chuẩn mực này đưa ra hướng dẫn khi không thể sửa chữa bằng cách điều chỉnh hồi tố của một sai sót cho một hoặc nhiều kỳ trước.
44. Cần phải phân biệt việc sửa chữa sai sót với các thay đổi ước tính kế toán. Bản chất của các ước tính kế toán là các khoản gần đúng có thể phải thay đổi khi có thêm các thông tin mới. Ví dụ, lãi hoặc lỗ ghi nhận từ kết quả của một khoản mục tiềm tàng không phải là sửa chữa sai sót.

Trình bày thông tin về các sai sót kỳ trước

45. Khi tuân thủ các quy định của đoạn 38, đơn vị phải thuyết minh thông tin sau của kỳ hiện tại:

- (a) **Bản chất của sai sót kỳ trước;**
- (b) **Số điều chỉnh cho mỗi khoản mục bị ảnh hưởng bởi sai sót đó của mỗi kỳ trước được trình bày trên báo cáo tài chính, trong phạm vi có thể thực hiện được;**
- (c) **Số điều chỉnh vào đầu kỳ của kỳ trước sớm nhất được trình bày; và**
- (d) **Diễn giải về việc không thể áp dụng hồi tố nếu việc điều chỉnh hồi tố không thể thực hiện được cho một kỳ cụ thể nào trước đó và diễn giải về việc sai sót đó đã được điều chỉnh như thế nào và từ khi nào.**

Không thể áp dụng hồi tố và điều chỉnh hồi tố

46. Trong một số trường hợp, đơn vị không thể điều chỉnh các thông tin so sánh cho một hoặc nhiều kỳ quá khứ để có số liệu so sánh với kỳ hiện tại. Ví dụ, đơn vị có thể không thu thập được số liệu của các kỳ quá khứ để có thể áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới (bao gồm cả việc áp dụng phi hồi tố cho các kỳ trước theo hướng dẫn tại đoạn 47–49) hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa một sai sót kỳ trước và đơn vị cũng không thể dựng lại được các thông tin này.
47. Khi áp dụng một chính sách kế toán, đơn vị thường xuyên phải thực hiện các ước tính kế toán để ghi nhận các giao dịch, sự kiện và trình bày trên các khoản mục của báo cáo tài chính. Bản chất của ước tính mang tính chủ quan và các ước tính có thể được thực hiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Mục đích của các ước tính liên quan đến các kỳ trước cũng giống như các ước tính cho kỳ hiện tại là phản ánh các tình huống đã tồn tại tại thời điểm phát sinh các giao dịch, sự kiện. Nên việc thực hiện các ước tính thường khó khăn hơn khi áp dụng hồi tố một chính sách kế toán hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa một sai sót kỳ trước, bởi vì các giao dịch, nghiệp vụ kinh tế bị ảnh hưởng đó đã phát sinh từ rất lâu.
48. Việc áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa một sai sót kỳ trước đòi hỏi phải phân biệt các thông tin sau đây với các thông tin khác:
 - (a) Cung cấp bằng chứng về các tình huống đã tồn tại tại thời điểm xảy ra giao dịch, sự kiện; và
 - (b) Đã tồn tại khi báo cáo tài chính của kỳ quá khứ được phê duyệt để phát hành.

Đối với một số loại ước tính, thì việc phân biệt các loại thông tin trên là bất khả thi. Khi việc áp dụng hồi tố hoặc điều chỉnh hồi tố đòi hỏi phải thực hiện một ước tính đáng kể mà không thể phân biệt được hai loại thông tin trên thì không thể thực hiện được việc áp dụng hồi tố một chính sách kế toán mới hoặc điều chỉnh hồi tố để sửa chữa một sai sót kỳ trước.

49. Không nên sử dụng những nhận thức có được ở các kỳ sau để áp dụng một chính sách kế toán mới hoặc sửa chữa các sai sót trong kỳ trước, kể cả trong việc đưa ra giả thiết về các dự định của lãnh đạo đơn vị đã có trong kỳ trước

hoặc để ước tính về các số liệu đã được ghi nhận, xác định hoặc trình bày trong kỳ trước. Ví dụ khi đơn vị sửa chữa sai sót kỳ trước trong việc phân loại một tòa nhà của chính phủ là một bất động sản đầu tư (tòa nhà này trước đây đã được phân loại là tài sản hữu hình), đơn vị không được thay đổi cơ sở phân loại của kỳ đó nếu như sau này lãnh đạo đơn vị quyết định sử dụng tòa nhà đó làm trụ sở văn phòng. Ngoài ra, khi đơn vị sửa chữa sai sót kỳ trước trong việc tính toán số dự phòng phải trả cho chi phí xử lý ô nhiễm do hoạt động của chính phủ theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 “*Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng*” đơn vị không cần quan tâm đến thông tin trong kỳ tiếp theo mà thông tin đó chỉ xuất hiện sau khi báo cáo tài chính của kỳ trước đã được phê duyệt để phát hành. Việc thường xuyên đòi hỏi các ước tính quan trọng khi điều chỉnh các thông tin so sánh của các kỳ trước không gây cản trở cho các điều chỉnh hoặc sửa chữa đáng tin cậy đối với các thông tin so sánh./.

**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 03	Số hiệu IPSAS 3
1	1
2	2
3	3
4	4
5	7
6	8
7	9
8	10
9	12
10	14
11	15
12	16
13	17
14	18
15	19
16	20
17	21
18	24
19	26
20	27
21	28
22	29
23	30
24	31
25	32

Số hiệu VPSAS 03	Số hiệu IPSAS 3
26	33
27	34
28	37
29	38
30	39
31	40
32	41
33	42
34	43
35	44
36	45
37	46
38	47
39	48
40	49
41	50
42	51
43	52
44	53
45	54
46	55
47	56
48	57
49	58

Phụ lục II

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 04

ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOẠI

(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 04 “*Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 4 “*Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 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 04 không quy định những nội dung của chuẩn mực kế toán công quốc tế số 4 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 4 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2000, 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 04 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 04 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 4. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 (năm 2024), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

STT	Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
1	Công cụ tài chính: Ghi nhận và xác định giá trị	3, 4, 5
2	Báo cáo tài chính riêng	16
3	Báo cáo tài chính hợp nhất	41, 43, 44
4	Đầu tư vào đơn vị liên doanh, liên kết	44

VPSAS 04 - ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOÁI

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 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 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;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43: Thuê tài sản.*

VPSAS 04 – ẢNH HƯỞNG CỦA VIỆC THAY ĐỔI TỶ GIÁ HỐI ĐOẠI

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 04 “Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 59. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG.....	1 - 13
Mục đích.....	1 - 2
Phạm vi	3 - 7
Các định nghĩa	8 - 13
Đồng tiền chức năng	9 - 10
Các khoản mục tiền tệ	11
Đầu tư thuần vào hoạt động nước ngoài	12 - 13
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....	14 - 58
Tóm tắt phương pháp tiếp cận theo yêu cầu của Chuẩn mực này	14 - 16
Báo cáo các giao dịch ngoại tệ theo đồng tiền chức năng.....	17 - 34
Ghi nhận ban đầu.....	17 - 21
Báo cáo tại ngày kết thúc kỳ kế toán.....	22 - 25
Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái.....	26 - 31
Thay đổi đồng tiền chức năng.....	32 - 34
Sử dụng đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng.....	35 - 51
Chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo.....	35 - 39
Chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo đối với hoạt động nước ngoài.....	40 - 45
Thanh lý toàn bộ hoặc thanh lý một phần hoạt động nước ngoài.....	46 - 51
Ảnh hưởng về thuế của chênh lệch tỷ giá hối đoái.....	52
Trình bày thông tin.....	53 - 59
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 cách thức trình bày các giao dịch bằng ngoại tệ, các hoạt động nước ngoài trong báo cáo tài chính của đơn vị và cách thức chuyển đổi báo cáo tài chính sang đồng tiền báo cáo.
2. Các vấn đề chính trong chuẩn mực này là tỷ giá hối đoái nào được sử dụng và cách thức trình bày ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái trên báo cáo tài chính.

Phạm vi

3. **Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này trong các trường hợp sau:**
 - (a) **Kế toán các giao dịch và số dư bằng ngoại tệ, ngoại trừ các giao dịch và số dư của công cụ tài chính phái sinh thuộc phạm vi của chuẩn mực về công cụ tài chính.**
 - (b) **Chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của hoạt động nước ngoài để tổng hợp trong báo cáo tài chính của đơn vị theo phương pháp hợp nhất hoặc phương pháp vốn chủ sở hữu; và**
 - (c) **Chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của một đơn vị sang đồng tiền báo cáo.**
4. Chuẩn mực này không áp dụng cho công cụ tài chính phái sinh bằng ngoại tệ thuộc phạm vi của chuẩn mực về công cụ tài chính. Tuy nhiên, chuẩn mực này được áp dụng khi đơn vị quy đổi các khoản mục liên quan đến công cụ tài chính phái sinh từ đồng tiền chức năng sang đồng tiền báo cáo.
5. Chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán phòng ngừa rủi ro đối với các khoản mục ngoại tệ, bao gồm phòng ngừa cho các khoản đầu tư thuần vào hoạt động nước ngoài.
6. Chuẩn mực này áp dụng cho việc trình bày báo cáo tài chính của đơn vị theo đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng và đưa ra quy định để báo cáo tài chính này tuân thủ các chuẩn mực kế toán công Việt Nam. Chuẩn mực này yêu cầu các thông tin phải được thuyết minh rõ đối với việc chuyển đổi thông tin tài chính không phù hợp với quy định này.
7. Chuẩn mực này không áp dụng cho việc trình bày báo cáo lưu chuyển tiền tệ đối với các dòng tiền phát sinh từ các giao dịch bằng ngoại tệ, hoặc việc quy đổi các dòng tiền của hoạt động nước ngoài (xem Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 “*Báo cáo lưu chuyển tiền tệ*”).

Các định nghĩa

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

Các khoản mục tiền tệ là tiền đang nắm giữ, các khoản phải thu và nợ phải trả bằng một lượng tiền cố định hoặc có thể xác định được.

Chênh lệch tỷ giá hối đoái là chênh lệch phát sinh từ việc quy đổi một số lượng tiền từ đơn vị tiền tệ này sang đơn vị tiền tệ khác theo các tỷ giá hối đoái khác nhau.

Đầu tư thuần vào hoạt động nước ngoài là giá trị phần lợi ích của đơn vị báo cáo trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu của hoạt động nước ngoài đó.

Đồng tiền báo cáo là đơn vị tiền tệ được sử dụng để trình bày báo cáo tài chính.

Đồng tiền chức năng là đơn vị tiền tệ được sử dụng chủ yếu trong các giao dịch kinh tế của đơn vị.

Hoạt động nước ngoài có thể là một đơn vị chịu kiểm soát, hoặc đơn vị liên kết, liên doanh, hoặc chi nhánh của đơn vị báo cáo, mà hoạt động đó được thực hiện ở nước ngoài hoặc sử dụng đơn vị tiền tệ khác với đơn vị báo cáo.

Ngoại tệ là một đơn vị tiền tệ không phải là đồng tiền chức năng của đơn vị.

Tỷ giá cuối kỳ là tỷ giá hối đoái giao ngay tại ngày kết thúc kỳ kế toán.

Tỷ giá hối đoái là tỷ giá trao đổi giữa hai đơn vị tiền tệ.

Tỷ giá hối đoái giao ngay là tỷ giá hối đoái trong giao dịch giao ngay.

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.

Đồng tiền chức năng

9. Đồng tiền chức năng của đơn vị kế toán trong lĩnh vực công là đồng Việt Nam, ngoại trừ trường hợp đơn vị chủ yếu thu, chi bằng đồng tiền khác đồng Việt Nam và được pháp luật hoặc cơ quan có thẩm quyền cho phép lựa chọn đồng tiền đó làm đồng tiền chức năng.
10. Đồng tiền chức năng của đơn vị phản ánh các giao dịch, sự kiện và điều kiện chính có liên quan đến đơn vị đó. Theo đó, khi đồng tiền chức năng đã được xác định thì sẽ không bị thay đổi trừ khi có sự thay đổi trong các giao dịch, sự kiện và điều kiện chính đó.

Các khoản mục tiền tệ

11. Đặc điểm cơ bản của một khoản mục tiền tệ là quyền thu được (hoặc nghĩa vụ phải trả) một lượng tiền cố định hoặc có thể xác định được. Ví dụ, các khoản còn phải thu bằng tiền; các khoản nợ còn phải trả bằng tiền; các khoản đặt cọc, ký cược, ký quỹ được quyền nhận lại bằng tiền; các khoản nhận đặt cọc, ký cược, ký quỹ và phải hoàn trả bằng tiền. Ngược lại, đặc điểm cơ bản của một khoản mục phi tiền tệ là không có quyền thu được (hoặc phải trả) một lượng

tiền cố định hoặc có thể xác định được. Ví dụ, các khoản trả trước cho hàng hóa và dịch vụ; lợi thế thương mại; tài sản vô hình; hàng tồn kho; bất động sản, nhà xưởng và thiết bị; các khoản dự phòng phải trả sẽ được thanh toán bằng việc chuyển giao tài sản phi tiền tệ.

Đầu tư thuần vào hoạt động nước ngoài

12. Đơn vị có thể phát sinh các khoản mục tiền tệ là khoản phải thu từ hoạt động nước ngoài hoặc khoản phải trả cho hoạt động nước ngoài. Trường hợp việc thanh toán khoản phải thu hoặc phải trả nêu trên không được lên kế hoạch cũng như không có khả năng xảy ra trong tương lai gần thì khoản mục đó là một phần của khoản đầu tư thuần của đơn vị vào hoạt động nước ngoài và được kế toán theo hướng dẫn tại đoạn 30 và 31 của chuẩn mực này. Các khoản mục tiền tệ này có thể bao gồm các khoản phải thu hoặc cho vay dài hạn, không bao gồm các khoản phải thu thương mại hoặc phải trả thương mại.
13. Đơn vị có khoản mục tiền tệ là khoản phải thu từ hoạt động nước ngoài hoặc phải trả cho hoạt động nước ngoài được đề cập trong đoạn 12 có thể là đơn vị chịu kiểm soát trong đơn vị kinh tế. Ví dụ, một đơn vị có hai đơn vị chịu kiểm soát là A và B, trong đó đơn vị B là hoạt động nước ngoài. Trường hợp đơn vị A cho đơn vị B vay một khoản tiền và việc thanh toán khoản vay này không được lên kế hoạch cũng như không có khả năng xảy ra trong tương lai gần thì khoản phải thu của đơn vị A đối với đơn vị B là một phần của khoản đầu tư thuần của đơn vị A vào đơn vị B.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Tóm tắt phương pháp tiếp cận theo yêu cầu của Chuẩn mực này

14. Trong quá trình lập báo cáo tài chính, mỗi đơn vị dù là đơn vị độc lập, đơn vị có các hoạt động nước ngoài (ví dụ, đơn vị kiểm soát), hay đơn vị là hoạt động nước ngoài (ví dụ, đơn vị chịu kiểm soát hoặc chi nhánh) đều phải xác định đồng tiền chức năng của mình theo quy định tại đoạn 9 - 10. Đơn vị phải quy đổi các khoản mục ngoại tệ sang đồng tiền chức năng và báo cáo ảnh hưởng của việc quy đổi này theo quy định tại đoạn 17 - 34 và đoạn 52.
15. Đơn vị báo cáo có thể bao gồm một số đơn vị riêng biệt, ví dụ một đơn vị kinh tế bao gồm một đơn vị kiểm soát và một hoặc nhiều đơn vị chịu kiểm soát; hoặc có thể có các khoản đầu tư vào các đơn vị liên kết hoặc các thoả thuận chung; hoặc có thể có các chi nhánh. Để tổng hợp báo cáo tài chính của đơn vị báo cáo, báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của mỗi đơn vị riêng biệt cần phải được chuyển đổi sang đơn vị tiền tệ mà đơn vị báo cáo sử dụng để trình bày báo cáo tài chính. Chuẩn mực này cho phép đơn vị báo cáo có thể trình bày báo cáo tài chính bằng đơn vị tiền tệ khác đồng tiền chức năng. Báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của bất kỳ đơn vị riêng biệt nào trong đơn vị báo cáo mà đồng tiền chức năng của đơn vị riêng biệt đó khác với đồng tiền báo cáo phải được chuyển đổi theo quy định tại đoạn 35-52.
16. Chuẩn mực này cho phép một đơn vị độc lập khi lập báo cáo tài chính hoặc một

đơn vị khi lập báo cáo tài chính riêng theo chuẩn mực về báo cáo tài chính riêng (ví dụ, đơn vị kiểm soát) có thể trình bày báo cáo tài chính bằng đơn vị tiền tệ khác đồng tiền chức năng. Nếu đồng tiền báo cáo của đơn vị khác với đồng tiền chức năng thì báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của đơn vị đó phải được chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo theo quy định tại đoạn 35-52.

Báo cáo các giao dịch ngoại tệ theo đồng tiền chức năng

Ghi nhận ban đầu

17. Giao dịch ngoại tệ là giao dịch được xác định bằng ngoại tệ hoặc yêu cầu thanh toán bằng ngoại tệ, ví dụ các giao dịch phát sinh khi đơn vị:
 - (a) Mua hoặc bán hàng hóa hoặc dịch vụ mà giá cả được xác định bằng đồng ngoại tệ;
 - (b) Vay hoặc cho vay các khoản tiền mà số tiền phải trả hoặc số tiền phải thu được xác định bằng đồng ngoại tệ; hoặc
 - (c) Mua sắm hoặc thanh lý tài sản được xác định bằng đồng ngoại tệ; phát sinh hoặc thanh toán các nghĩa vụ nợ được xác định bằng đồng ngoại tệ.
18. **Giao dịch ngoại tệ phải được ghi nhận ban đầu theo đồng tiền chức năng, giá trị được xác định bằng cách áp dụng tỷ giá hối đoái giao ngay giữa đồng tiền chức năng và đồng ngoại tệ tại ngày giao dịch.**
19. Ngày giao dịch là ngày mà giao dịch lần đầu tiên thỏa mãn điều kiện ghi nhận theo quy định của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam. Do thực tiễn hoạt động, đơn vị có thể sử dụng tỷ giá hạch toán gần đúng với tỷ giá thực tế tại ngày giao dịch. Ví dụ, tỷ giá bình quân tuần hoặc tỷ giá bình quân tháng của ngoại tệ có thể được sử dụng cho tất cả các giao dịch phát sinh bằng loại ngoại tệ đó trong cả tuần hoặc cả tháng đó. Tuy nhiên, việc áp dụng tỷ giá bình quân cả kỳ sẽ không phù hợp nếu tỷ giá hối đoái có sự biến động đáng kể.
20. Khi đơn vị phát sinh việc trả trước/nhận trước bằng ngoại tệ, đơn vị thường ghi nhận tài sản/nợ phải trả phi tiền tệ trước khi ghi nhận tài sản, chi phí hoặc doanh thu có liên quan. Tài sản, chi phí, hoặc doanh thu có liên quan (hoặc một phần của chúng) là giá trị được ghi nhận khi áp dụng các chuẩn mực kế toán công Việt Nam phù hợp, điều này dẫn đến việc dừng ghi nhận tài sản/nợ phải trả phi tiền tệ phát sinh từ các khoản thanh toán trước. Việc áp dụng chuẩn mực này cho các giao dịch và khoản thanh toán trước bằng ngoại tệ như sau:
 - (a) Ngoại trừ trường hợp tại điểm (b) đoạn này, khi dừng ghi nhận tài sản/nợ phải trả phi tiền tệ phát sinh từ các khoản thanh toán trước để ghi nhận ban đầu tài sản, chi phí hoặc doanh thu có liên quan (hoặc một phần của chúng), ngày giao dịch để xác định tỷ giá hối đoái áp dụng cho ghi nhận ban đầu tài sản, chi phí hoặc doanh thu có liên quan (hoặc một phần của chúng) là ngày mà đơn vị ghi nhận ban đầu tài sản/nợ phải trả phi tiền tệ từ việc trả trước/nhận trước. Nếu có nhiều khoản trả trước/nhận trước, đơn

vị phải xác định ngày giao dịch của mỗi khoản trả trước/nhận trước đó.

(b) Các quy định tại điểm (a) đoạn này không áp dụng trong trường hợp đơn vị xác định giá trị tài sản, chi phí hoặc doanh thu có liên quan khi ghi nhận ban đầu:

(i) Theo giá trị hợp lý; hoặc

(ii) Theo giá trị hợp lý của khoản chi ra hoặc nhận về tại ngày khác với ngày ghi nhận ban đầu của tài sản phi tiền tệ hoặc nợ phải trả phi tiền tệ phát sinh từ khoản thanh toán trước (ví dụ, xác định giá trị của lợi thế thương mại).

21. Sự thay đổi tỷ giá hối đoái có thể có ảnh hưởng đến các khoản mục tiền và tương đương tiền bằng ngoại tệ đơn vị đang nắm giữ hoặc đến hạn. Việc trình bày các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đối với các khoản mục này được quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02. Mặc dù các khoản chênh lệch tỷ giá này không phải dòng tiền, nhưng ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá đối với tiền và tương đương tiền bằng ngoại tệ đang nắm giữ hoặc đến hạn được trình bày trong báo cáo lưu chuyển tiền tệ nhằm đối chiếu số tiền và tương đương tiền đầu kỳ và cuối kỳ. Các khoản chênh lệch này được trình bày riêng biệt với dòng tiền từ hoạt động thường xuyên, hoạt động đầu tư và hoạt động tài chính và bao gồm cả những khoản chênh lệch (nếu có) phát sinh do việc đơn vị trình bày các dòng tiền từ các hoạt động theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ.

Báo cáo tại ngày kết thúc kỳ kế toán

22. **Tại ngày kết thúc kỳ kế toán:**

(a) **Các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ phải được quy đổi theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ; và**

(b) **Các khoản mục phi tiền tệ được ghi nhận theo giá gốc bằng ngoại tệ phải được quy đổi theo tỷ giá hối đoái tại ngày giao dịch.**

23. Giá trị ghi sổ của các khoản mục được xác định kết hợp với quy định của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam có liên quan. Ví dụ, bất động sản, nhà xưởng và thiết bị có thể được xác định theo quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*”. Nếu giá trị khoản mục được xác định bằng ngoại tệ thì phải được quy đổi sang đồng tiền chức năng theo quy định của chuẩn mực này.

24. Giá trị ghi sổ của một số khoản mục được xác định bằng cách so sánh hai hay nhiều giá trị với nhau. Ví dụ, giá trị ghi sổ của hàng tồn kho là giá trị thấp hơn giữa giá gốc và giá trị thuần có thể thực hiện được theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 12 “*Hàng tồn kho*”. Khi các tài sản là tài sản phi tiền tệ và được xác định bằng ngoại tệ thì giá trị ghi sổ được xác định bằng cách so sánh:

(a) Giá gốc được quy đổi theo tỷ giá tại ngày giá trị đó được xác định (ví dụ, tỷ giá được xác định tại ngày giao dịch); và

- (b) Giá trị thuần có thể thực hiện được được quy đổi phù hợp theo tỷ giá tại ngày giá trị đó được xác định (ví dụ, tỷ giá cuối kỳ tại ngày kết thúc kỳ kế toán).

Ảnh hưởng của việc so sánh này có thể dẫn đến một khoản lỗ được ghi nhận theo đồng tiền chức năng, nhưng sẽ không được ghi nhận theo ngoại tệ hoặc ngược lại.

25. Khi có nhiều tỷ giá hối đoái khác nhau, tỷ giá được sử dụng là tỷ giá mà các dòng tiền dự kiến trong tương lai sẽ phát sinh liên quan đến khoản thanh toán cho khoản mục, với giả định dòng tiền đó phát sinh tại ngày xác định giá trị của khoản mục.

Ghi nhận chênh lệch tỷ giá hối đoái

26. Như đã đề cập trong đoạn 5, chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán phòng ngừa rủi ro đối với các khoản mục ngoại tệ.
27. **Chênh lệch tỷ giá phát sinh từ việc thanh toán các khoản mục tiền tệ, hoặc quy đổi các khoản mục tiền tệ theo các tỷ giá khác với tỷ giá được ghi nhận ban đầu trong kỳ kế toán, hoặc trong báo cáo tài chính kỳ trước phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ phát sinh, ngoại trừ các quy định tại đoạn 30.**
28. Chênh lệch tỷ giá hối đoái là chênh lệch phát sinh khi có sự thay đổi tỷ giá hối đoái giữa ngày giao dịch và ngày thanh toán của các khoản mục tiền tệ có gốc ngoại tệ. Khi giao dịch được thanh toán trong cùng một kỳ kế toán mà nó phát sinh, thì tất cả chênh lệch tỷ giá được ghi nhận vào kỳ đó. Tuy nhiên, nếu giao dịch được thanh toán trong kỳ kế toán sau, chênh lệch tỷ giá được ghi nhận trong từng kỳ tính đến ngày thanh toán được xác định bằng sự thay đổi của tỷ giá hối đoái trong mỗi kỳ.
29. Việc trình bày các thay đổi của tỷ giá hối đoái trên báo cáo lưu chuyển tiền tệ đã được đề cập trong đoạn 21.
30. **Các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh từ một khoản mục tiền tệ là một phần khoản đầu tư thuần của đơn vị báo cáo vào hoạt động nước ngoài (xem đoạn 12) phải được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trên báo cáo tài chính riêng của đơn vị báo cáo hoặc báo cáo tài chính riêng lẻ của hoạt động nước ngoài, tùy từng trường hợp cụ thể. Trên báo cáo tài chính tổng hợp số liệu của cả hoạt động nước ngoài và đơn vị báo cáo (ví dụ, báo cáo tài chính hợp nhất trong đó hoạt động nước ngoài là một đơn vị chịu kiểm soát), các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái đó phải được ghi nhận ban đầu là một phần riêng biệt trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và khi thanh lý khoản đầu tư thuần thì được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt theo quy định của đoạn 46.**
31. Đối với một khoản mục tiền tệ là một phần của khoản đầu tư thuần của đơn vị báo cáo vào hoạt động nước ngoài:

- (a) Nếu được xác định theo đồng tiền chức năng của đơn vị báo cáo, thì chênh lệch tỷ giá hối đoái sẽ phát sinh trên báo cáo tài chính riêng lẻ của hoạt động nước ngoài theo quy định tại đoạn 27.
- (b) Nếu được xác định theo đồng tiền chức năng của hoạt động nước ngoài, thì chênh lệch tỷ giá sẽ phát sinh trên báo cáo tài chính riêng của đơn vị báo cáo theo quy định tại đoạn 27.
- (c) Nếu được xác định theo đồng tiền không phải đồng tiền chức năng của đơn vị báo cáo hoặc hoạt động nước ngoài, thì chênh lệch tỷ giá sẽ phát sinh trên cả báo cáo tài chính riêng của đơn vị báo cáo và báo cáo tài chính riêng lẻ của hoạt động nước ngoài theo quy định tại đoạn 27.

Các khoản chênh lệch tỷ giá này đều được tái phân loại như một phần riêng biệt trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu trên báo cáo tài chính tổng hợp số liệu của cả đơn vị báo cáo và hoạt động nước ngoài, ví dụ báo cáo tài chính mà hoạt động nước ngoài được hợp nhất hoặc được kế toán bằng phương pháp vốn chủ sở hữu.

Thay đổi đồng tiền chức năng

- 32. **Trường hợp đơn vị được phép thay đổi đồng tiền chức năng, đơn vị áp dụng phi hồi tố khi chuyển đổi sang đồng tiền chức năng mới kể từ ngày thay đổi.**
- 33. Theo quy định tại đoạn 10, đồng tiền chức năng của một đơn vị phản ánh các giao dịch, sự kiện và điều kiện chính có liên quan đến đơn vị đó. Theo đó, đồng tiền chức năng chỉ được thay đổi khi có sự thay đổi của các giao dịch, sự kiện và điều kiện chính đó. Ví dụ, sự thay đổi của đơn vị tiền tệ có ảnh hưởng chính đến giá bán hoặc dự phòng phải trả của hàng hóa và dịch vụ có thể dẫn đến sự thay đổi đồng tiền chức năng của đơn vị đó.
- 34. Ảnh hưởng của việc thay đổi đồng tiền chức năng được áp dụng phi hồi tố. Cụ thể, đơn vị phải quy đổi tất cả các khoản mục sang đồng tiền chức năng mới theo tỷ giá hối đoái tại ngày thay đổi. Giá trị các khoản mục phi tiền tệ sau khi được quy đổi được xử lý như là giá gốc của các khoản mục này. Các khoản chênh lệch tỷ giá phát sinh từ việc quy đổi hoạt động nước ngoài trước đó đã được phân loại là tài sản ròng/vốn chủ sở hữu theo quy định tại đoạn 30 và 36(c) không được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt cho đến khi hoạt động nước ngoài bị thanh lý.

Sử dụng đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng

Chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo

- 35. Nếu đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng của đơn vị, đơn vị phải chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính sang đồng tiền báo cáo. Ví dụ, khi một đơn vị kinh tế gồm nhiều đơn vị riêng biệt với các đồng tiền chức năng khác nhau, thì báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của mỗi đơn vị cần được thể hiện bằng cùng một đồng tiền báo

cáo theo quy định để có thể lập được báo cáo tài chính hợp nhất.

- 36. Báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của đơn vị phải được chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng theo các nguyên tắc sau:**
- (a) Tài sản và nợ phải trả trên báo cáo tình hình tài chính (bao gồm cả số liệu so sánh) phải được quy đổi theo tỷ giá cuối kỳ của kỳ lập báo cáo tình hình tài chính;**
 - (b) Doanh thu và chi phí trên báo cáo kết quả hoạt động (bao gồm cả số liệu so sánh) phải được quy đổi theo các tỷ giá hối đoái tại thời điểm phát sinh các giao dịch; và**
 - (c) Tất cả các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh do việc quy đổi được ghi nhận là một phần riêng biệt trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu.**
37. Khi quy đổi các dòng tiền, tức là các khoản thu và các khoản chi bằng tiền, của hoạt động nước ngoài để hợp nhất vào báo cáo lưu chuyển tiền tệ của đơn vị thì đơn vị phải tuân thủ các quy định trong Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 quy định các dòng tiền của một đơn vị chịu kiểm soát thỏa mãn định nghĩa hoạt động nước ngoài phải được quy đổi theo tỷ giá hối đoái giữa đồng tiền báo cáo và ngoại tệ tại thời điểm phát sinh các dòng tiền. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 02 cũng quy định việc trình bày các khoản lãi/lỗ chưa thực hiện do thay đổi tỷ giá đối với các khoản tiền và tương đương tiền có gốc ngoại tệ đang được đơn vị nắm giữ hoặc đến kỳ đáo hạn.
38. Do thực tiễn hoạt động, đơn vị có thể sử dụng tỷ giá hạch toán gần đúng với tỷ giá tại thời điểm phát sinh giao dịch. Ví dụ, đơn vị có thể sử dụng tỷ giá bình quân trong kỳ để quy đổi các khoản mục doanh thu và chi phí. Tuy nhiên, nếu tỷ giá hối đoái có sự biến động đáng kể thì việc áp dụng tỷ giá bình quân trong kỳ là không phù hợp.
39. Các khoản chênh lệch tỷ giá đề cập trong đoạn 36(c) phát sinh từ:
- (a) Quy đổi các khoản doanh thu và chi phí theo tỷ giá hối đoái tại ngày phát sinh giao dịch và quy đổi các khoản tài sản và nợ phải trả theo tỷ giá cuối kỳ. Các khoản chênh lệch tỷ giá này phát sinh đối với cả các khoản mục doanh thu và chi phí được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt và các khoản mục được ghi nhận trực tiếp vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu.
 - (b) Quy đổi tài sản ròng/vốn chủ sở hữu đầu kỳ theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ mà tỷ giá này khác với tỷ giá hối đoái cuối kỳ trước.

Do những thay đổi tỷ giá hối đoái này có ảnh hưởng ít hoặc không ảnh hưởng trực tiếp đến dòng tiền từ các hoạt động trong hiện tại và tương lai, các khoản chênh lệch tỷ giá này không được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt. Trường hợp hợp nhất hoạt động nước ngoài không thuộc sở hữu toàn bộ của đơn vị báo

cáo, phần chênh lệch tỷ giá lũy kế phát sinh từ việc quy đổi phần lợi ích tương ứng với bên thiếu số được phân bổ và ghi nhận vào lợi ích của bên không kiểm soát trên báo cáo tình hình tài chính hợp nhất.

Chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo đối với hoạt động nước ngoài

40. Các đoạn 41-45 bổ sung nội dung cho các đoạn 35-39, áp dụng khi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của hoạt động nước ngoài được chuyển đổi sang đồng tiền báo cáo nhằm mục đích hợp nhất báo cáo tài chính hoặc áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu.
41. Việc hợp nhất báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của một hoạt động nước ngoài vào báo cáo tài chính của đơn vị báo cáo được thực hiện theo trình tự hợp nhất thông thường. Ví dụ, loại trừ các số dư và giao dịch nội bộ của đơn vị kinh tế theo chuẩn mực kế toán công Việt Nam về báo cáo tài chính hợp nhất.
42. Tuy nhiên, tài sản tiền tệ (hoặc nợ phải trả) nội bộ của đơn vị kinh tế, dù ngắn hạn hay dài hạn, không thể bị loại trừ cho khoản nợ phải trả (hoặc tài sản) nội bộ tương ứng của đơn vị kinh tế đó mà không chỉ ra kết quả của sự biến động tiền tệ trên báo cáo tài chính hợp nhất. Điều này là do các khoản mục tiền tệ (a) trình bày cam kết chuyển đổi từ đơn vị tiền tệ này thành đơn vị tiền tệ khác và (b) mang lại cho đơn vị báo cáo một khoản lỗ hoặc lãi thông qua sự biến động tiền tệ đó. Theo đó, trên báo cáo tài chính hợp nhất của đơn vị báo cáo, các khoản chênh lệch tỷ giá này tiếp tục được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt hoặc được ghi nhận vào tài sản ròng/vốn chủ sở hữu (nếu phát sinh từ các trường hợp được đề cập trong đoạn 30) cho đến khi hoạt động nước ngoài bị thanh lý.
43. Khi báo cáo tài chính của hoạt động nước ngoài được lập tại ngày khác với ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị báo cáo, hoạt động nước ngoài thường phải lập thêm một báo cáo bổ sung cùng ngày với báo cáo tài chính của đơn vị báo cáo. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về báo cáo tài chính hợp nhất quy định về trường hợp kỳ báo cáo của đơn vị kiểm soát khác với kỳ báo cáo của đơn vị chịu kiểm soát. Trường hợp có sự khác biệt về ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị báo cáo và hoạt động nước ngoài nhưng hoạt động nước ngoài không lập báo cáo bổ sung cùng ngày với báo cáo tài chính của đơn vị báo cáo, tài sản và nợ phải trả của hoạt động nước ngoài được quy đổi theo tỷ giá tại ngày kết thúc kỳ kế toán của hoạt động nước ngoài.
44. Các điều chỉnh được thực hiện đối với những thay đổi đáng kể về tỷ giá hối đoái cho đến ngày kết thúc kỳ kế toán của đơn vị báo cáo theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về báo cáo tài chính hợp nhất. Cách tiếp cận tương tự được sử dụng để áp dụng phương pháp vốn chủ sở hữu cho các đơn vị liên doanh, liên kết theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam về đầu tư vào đơn vị liên doanh, liên kết.
45. **Bất kỳ khoản lợi thế thương mại nào phát sinh từ việc mua lại một hoạt**

động nước ngoài và bất kỳ điều chỉnh giá trị hợp lý nào đối với giá trị ghi sổ của tài sản và nợ phải trả phát sinh từ việc mua lại hoạt động nước ngoài đó phải được xử lý như tài sản và nợ phải trả của hoạt động nước ngoài. Do đó, các khoản này được thể hiện theo đồng tiền chức năng của hoạt động nước ngoài và được quy đổi theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ theo quy định tại đoạn 36.

Thanh lý toàn bộ hoặc thanh lý một phần hoạt động nước ngoài

46. **Khi thanh lý toàn bộ hoạt động nước ngoài, giá trị lũy kế của các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái liên quan đến hoạt động nước ngoài đó và được trình bày lũy kế trong một phần riêng biệt của tài sản ròng/vốn chủ sở hữu sẽ được phân loại lại thành thặng dư hoặc thâm hụt khi lãi hoặc lỗ từ việc thanh lý được ghi nhận (xem Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 01 “Trình bày báo cáo tài chính”).**
47. Ngoài trường hợp thanh lý toàn bộ lợi ích của đơn vị báo cáo đối với hoạt động nước ngoài, các giao dịch thanh lý một phần sau đây được kế toán như là thanh lý toàn bộ:
 - (a) Khi việc thanh lý một phần dẫn đến mất quyền kiểm soát đối với đơn vị chịu kiểm soát có hoạt động nước ngoài, kể cả sau khi thanh lý một phần đơn vị vẫn còn giữ lợi ích không kiểm soát đối với đơn vị chịu kiểm soát trước đây; và
 - (b) Khi lợi ích còn lại sau thanh lý một phần lợi ích trong thỏa thuận chung hoặc thanh lý một phần lợi ích trong đơn vị liên kết có hoạt động nước ngoài giảm xuống là tài sản tài chính có hoạt động nước ngoài.
48. Khi thanh lý toàn bộ đơn vị chịu kiểm soát có hoạt động nước ngoài, giá trị lũy kế của các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái liên quan đến hoạt động nước ngoài thuộc về lợi ích của bên không kiểm soát sẽ được chuyển trực tiếp vào thặng dư/thâm hụt lũy kế.
49. **Khi thanh lý một phần đơn vị chịu kiểm soát có hoạt động nước ngoài, đơn vị sẽ tính lại tỷ lệ tương ứng số lũy kế của các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái trong một phần riêng biệt của tài sản ròng/vốn chủ sở hữu đối với lợi ích của bên không kiểm soát trong hoạt động nước ngoài đó. Trong bất kỳ trường hợp thanh lý một phần nào khác của hoạt động nước ngoài, đơn vị sẽ chỉ chuyển vào thặng dư/thâm hụt lũy kế phần tương ứng trong phạm vi số lũy kế của chênh lệch tỷ giá hối đoái được tích lũy trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu.**
50. Việc thanh lý một phần lợi ích của đơn vị trong hoạt động nước ngoài là bất kỳ sự giảm sút nào trong lợi ích sở hữu của đơn vị trong hoạt động nước ngoài, ngoại trừ trường hợp giảm được coi như thanh lý toàn bộ quy định tại đoạn 47.
51. Đơn vị có thể thanh lý toàn bộ hoặc thanh lý một phần lợi ích của mình trong hoạt động nước ngoài thông qua giao dịch bán, giải thể, hoàn trả số vốn đã góp hoặc từ bỏ tất cả hoặc một phần lợi ích của đơn vị đó. Việc thanh toán cổ tức

hoặc các khoản phân phối tương tự chỉ được coi là một phần của quá trình thanh lý khi nó là một khoản thu hồi vốn đầu tư. Ví dụ, khi cổ tức hoặc các khoản phân phối tương tự được trả từ khoản thặng dư đã có trước ngày đầu tư. Việc ghi giảm giá trị ghi sổ của hoạt động nước ngoài, do các khoản lỗ của chính hoạt động nước ngoài đó hoặc do sự suy giảm giá trị được ghi nhận bởi đơn vị nắm giữ lợi ích, không cấu thành nên giao dịch thanh lý một phần. Theo đó, không có phần lãi hoặc lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái hoãn lại nào được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt tại thời điểm ghi giảm giá trị.

Ảnh hưởng về thuế của chênh lệch tỷ giá hối đoái

52. Đối với các đơn vị báo cáo phải nộp thuế thu nhập doanh nghiệp thì việc xử lý (a) các ảnh hưởng về thuế liên quan đến các khoản lãi và lỗ từ các giao dịch bằng ngoại tệ và (b) các khoản chênh lệch tỷ giá hối đoái phát sinh trong quá trình chuyển đổi báo cáo kết quả hoạt động và báo cáo tình hình tài chính của một đơn vị (bao gồm cả hoạt động nước ngoài) sang một đơn vị tiền tệ khác thực hiện theo quy định về thuế thu nhập doanh nghiệp và kế toán thuế thu nhập doanh nghiệp.

Trình bày thông tin

53. Trong đoạn 55, 57, 58 và 59 đề cập đến “đồng tiền chức năng”, trong trường hợp một đơn vị kinh tế thì áp dụng đồng tiền chức năng của đơn vị kiểm soát.
54. Đơn vị cần thuyết minh:
- (a) Số chênh lệch tỷ giá được ghi nhận vào thặng dư hoặc thâm hụt trong kỳ; và
 - (b) Chênh lệch tỷ giá thuần được phân loại là một phần riêng biệt trong tài sản ròng/vốn chủ sở hữu và đối chiếu số đầu kỳ và số cuối kỳ của các khoản chênh lệch tỷ giá này.
55. Khi đồng tiền báo cáo khác với đồng tiền chức năng, thì việc này phải được trình bày đồng thời với việc thuyết minh đồng tiền chức năng và lý do sử dụng đồng tiền báo cáo khác.
56. Khi có sự thay đổi đồng tiền chức năng của đơn vị báo cáo hoặc của hoạt động nước ngoài trọng yếu thì đơn vị phải trình bày việc này và lý do thay đổi đồng tiền chức năng.
57. Khi đơn vị trình bày báo cáo tài chính theo đồng tiền khác với đồng tiền chức năng, báo cáo tài chính được coi là tuân thủ các chuẩn mực kế toán công Việt Nam chỉ khi đơn vị tuân thủ các yêu cầu của từng chuẩn mực có liên quan, bao gồm cả quy định về phương pháp chuyển đổi tại đoạn 36 của chuẩn mực này.
58. Trong một số trường hợp, đơn vị có thể trình bày báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính khác của mình bằng một đơn vị tiền tệ không phải là đồng tiền chức năng dù không đáp ứng được các quy định của đoạn 57. Ví dụ, đơn vị

có thể chỉ quy đổi sang đơn vị tiền tệ khác đối với một số khoản mục nhất định trên báo cáo tài chính của mình; hoặc đơn vị có thể chuyển đổi báo cáo tài chính sang một đơn vị tiền tệ khác bằng cách quy đổi tất cả các khoản mục theo tỷ giá hối đoái cuối kỳ gần nhất. Việc chuyển đổi này không phù hợp với các chuẩn mực kế toán công Việt Nam và đơn vị phải trình bày thông tin như quy định trong đoạn 59.

- 59. Khi đơn vị trình bày báo cáo tài chính hoặc các thông tin tài chính theo một đơn vị tiền tệ khác với đồng tiền chức năng hoặc đồng tiền báo cáo của mình và không đáp ứng các yêu cầu của đoạn 57, đơn vị phải:**
- (a) Xác định rõ ràng các thông tin này chỉ là thông tin bổ sung để phân biệt với các thông tin tuân thủ với các chuẩn mực kế toán công Việt Nam;**
 - (b) Thuyết minh đơn vị tiền tệ được dùng để trình bày các thông tin bổ sung; và**
 - (c) Thuyết minh đồng tiền chức năng và phương pháp quy đổi tiền tệ được sử dụng để xác định các thông tin bổ sung.**

**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 04	Số hiệu IPSAS 4
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	8
7	9
8	10
9	11, 12, 13, 14
10	15
11	17
12	18
13	19
14	20
15	21
16	22
17	23
18	24
19	25
20	Phụ lục A
21	26
22	27
23	28
24	29
25	30
26	31
27	32
28	33
29	34
30	37

Số hiệu VPSAS 04	Số hiệu IPSAS 4
31	38
32	40
33	41
34	42
35	43
36	44
37	45
38	46
39	47
40	50
41	51
42	52
43	53, 54
44	55
45	56
46	57
47	57A
48	57B
49	57C
50	57D
51	58
52	59
53	60
54	61
55	62
56	63
57	64
58	65
59	66

Phụ lục III

CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG VIỆT NAM SỐ 19 CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, NỢ PHẢI TRẢ TIỀM TÀNG VÀ TÀI SẢN TIỀM TÀNG

(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 19 “*Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng*” được soạn thảo dựa trên Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) số 19 “*Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng*” và các quy định hiện hành về cơ chế tài chính, ngân sách của Việt Nam. Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 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 19 không quy định những nội dung của Chuẩn mực kế toán công quốc tế số 19 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 19 được làm căn cứ là bản lưu hành năm 2002, được sửa đổi để phù hợp với các chuẩn mực kế toán công quốc tế khác đến ngày 31/01/2018, do Hội đồng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSASB) ban hành.

Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 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 19 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 19. Việc trích dẫn cụ thể ký hiệu và tên chuẩn mực sẽ được thực hiện sau khi các chuẩn mực liên quan được ban hành.

Đến thời điểm ban hành Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 19 (năm 2024), các chuẩn mực liên quan chưa được ban hành bao gồm:

STT	Tên chuẩn mực kế toán công	Đoạn có nội dung tham chiếu
1	Hợp nhất khu vực công	4

VPSAS 19 - CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, NỢ PHẢI TRẢ TIỀM TÀNG VÀ TÀI SẢN TIỀM TÀNG

**Quá trình ban hành, cập nhật chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19
(sau đây gọi tắt là Chuẩn mực)**

Phiên bản chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 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 32: Thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ - Bên cấp quyền;*
- *Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 43: Thuê tài sản.*

VPSAS 19- CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, NỢ PHẢI TRẢ TIỀM TÀNG VÀ TÀI SẢN TIỀM TÀNG

NỘI DUNG

Nội dung của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 19 “Các khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng” được trình bày từ đoạn 1 đến đoạn 98. Tất cả các đều có giá trị như nhau.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG.....	1-16
Mục đích	1
Phạm vi	2-12
Phúc lợi xã hội.....	6
Các trường hợp không thuộc phạm vi của chuẩn mực này.....	7-12
Định nghĩa.....	11-16
Các khoản dự phòng và nợ phải trả khác.....	14
Mối quan hệ giữa các khoản dự phòng và nợ phải trả tiềm tàng.....	15-16
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....	17-98
Ghi nhận	17-38
Các khoản dự phòng	17-29
Nghĩa vụ hiện tại.....	18-19
Sự kiện trong quá khứ	20-25
Khả năng chắc chắn xảy ra sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng.....	26-27
Ước tính đáng tin cậy về nghĩa vụ	28-29
Nợ phải trả tiềm tàng.....	30-33
Tài sản tiềm tàng	34-38
Xác định giá trị	39-56
Ước tính tốt nhất.....	39-44
Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn.....	45-47
Giá trị hiện tại	48-51
Các sự kiện tương lai.....	52-54
Ước tính về thanh lý tài sản.....	55-56
Các khoản bồi hoàn.....	57-62
Những thay đổi trong các khoản dự phòng.....	63-64
Sử dụng các khoản dự phòng.....	65-66

Áp dụng các nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị.....	67-87
Thâm hụt ròng từ các hoạt động của đơn vị trong tương lai.....	67-68
Các hợp đồng có rủi ro lớn.....	69-72
Tái cơ cấu.....	73-87
<i>Bán hoặc chuyển giao hoạt động.....</i>	<i>81-83</i>
<i>Dự phòng tái cơ cấu.....</i>	<i>84-87</i>
Trình bày thông tin.....	88-98
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 là nhằm (a) xác định các khoản dự phòng phải trả, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng và (b) xác định những tình huống cần ghi nhận khoản dự phòng phải trả, cách xác định giá trị và trình bày thông tin về các khoản dự phòng phải trả. Chuẩn mực này cũng quy định một số thông tin liên quan đến các khoản nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng phải được trình bày trong thuyết minh báo cáo tài chính để giúp người sử dụng báo cáo hiểu được bản chất, thời điểm và giá trị của những khoản mục đó.

Phạm vi

2. Đơn vị lập và trình bày báo cáo tài chính trên cơ sở kế toán dồn tích phải áp dụng chuẩn mực này trong kế toán các khoản dự phòng phải trả, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng, ngoại trừ:
 - (a) Những khoản dự phòng và nợ phải trả tiềm tàng phát sinh từ phúc lợi xã hội do đơn vị cung cấp, mà đơn vị cung cấp không nhận lại trực tiếp từ bên nhận những phúc lợi này một giá trị tương ứng với giá trị hàng hóa dịch vụ đã cung cấp;
 - (b) Những khoản mục phát sinh từ các hợp đồng chờ thực hiện, trừ trường hợp hợp đồng có rủi ro lớn (bao gồm cả các hợp đồng có rủi ro lớn quy định tại điểm c, d, e của đoạn này);
 - (c) Những khoản mục thuộc phạm vi của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác;
 - (d) Những khoản mục phát sinh liên quan đến thuế thu nhập hoặc tương đương thuế thu nhập; và
 - (e) Những khoản mục phát sinh từ phúc lợi người lao động, trừ các khoản trợ cấp chấm dứt hợp đồng lao động do tái cơ cấu được quy định trong chuẩn mực này.
3. Chuẩn mực này không áp dụng cho các công cụ tài chính (bao gồm cả các khoản bảo lãnh) thuộc phạm vi của chuẩn mực về công cụ tài chính.
4. Chuẩn mực này không áp dụng cho khoản thanh toán tiềm tàng của bên mua trong hoạt động hợp tác khu vực công thuộc phạm vi của chuẩn mực kế toán công Việt Nam về hợp tác khu vực công.
5. Chuẩn mực này áp dụng đối với các khoản dự phòng phải trả phục vụ hoạt động tái cơ cấu (bao gồm cả các hoạt động bị chấm dứt). Đơn vị phải thuyết minh thông tin cho phép người sử dụng báo cáo tài chính của đơn vị đánh giá các tác động tài chính của việc tái cơ cấu.

Phúc lợi xã hội

6. Trong chuẩn mực này, “phúc lợi xã hội” là hàng hóa, dịch vụ và các lợi ích khác được cung cấp nhằm đạt được các mục tiêu chính sách xã hội của nhà nước. Những phúc lợi này có thể bao gồm:
- (a) Các dịch vụ y tế, giáo dục, nhà ở, giao thông và các dịch vụ xã hội khác cung cấp cho cộng đồng. Trong hầu hết các trường hợp, những người thụ hưởng các dịch vụ này không phải trả một khoản tiền tương đương với giá trị của các dịch vụ được hưởng này; và
 - (b) Khoản hỗ trợ của Chính phủ, chính quyền các cấp cho các cá nhân và nhóm cộng đồng giúp họ có thể tiếp cận với các dịch vụ đáp ứng những nhu cầu cá nhân, hoặc bổ sung thu nhập như chi trả các khoản phúc lợi cho người già, người khuyết tật, người thất nghiệp và các đối tượng khác.

Các trường hợp không thuộc phạm vi của chuẩn mực này

- 7. Chuẩn mực này không áp dụng đối với những hợp đồng chờ thực hiện trừ khi những hợp đồng này có rủi ro lớn.
- 8. Khi chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác đã có quy định về một loại dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng cụ thể thì đơn vị sẽ áp dụng chuẩn mực đó thay cho chuẩn mực này, ví dụ Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 11 “*Hợp đồng xây dựng*”.
- 9. Chuẩn mực này không áp dụng đối với các khoản dự phòng đối với thuế thu nhập hoặc tương đương thuế thu nhập (đơn vị phải tham chiếu đến quy định về thuế thu nhập doanh nghiệp). Chuẩn mực này cũng không áp dụng đối với các khoản dự phòng phát sinh từ phúc lợi người lao động (đơn vị phải tham chiếu đến quy định về phúc lợi người lao động).
- 10. Một số khoản được ghi nhận là dự phòng có thể liên quan tới việc ghi nhận doanh thu, tuy nhiên việc ghi nhận doanh thu phải được thực hiện theo Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 09 “*Doanh thu từ các giao dịch trao đổi*”.
- 11. Các khoản dự phòng theo chuẩn mực này là những khoản phải trả chưa chắc chắn về mặt thời gian hoặc giá trị; không bao gồm hao mòn, khấu hao tài sản, giảm giá các khoản đầu tư, giảm giá hàng tồn kho và nợ khó đòi.
- 12. Việc hạch toán các khoản chi tiêu của đơn vị là tài sản (vốn hóa) hoặc là chi phí được thực hiện theo các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác, chuẩn mực này không quy định vốn hóa hoặc không vốn hóa những khoản chi phí trích lập dự phòng phải trả.

Định nghĩa

- 13. **Các thuật ngữ trong chuẩn mực này được hiểu như sau:**

Dự phòng là khoản nợ phải trả chưa chắc chắn về mặt thời gian hoặc giá trị nhưng đơn vị có khả năng chắc chắn phải thanh toán trong tương lai.

Hợp đồng chờ thực hiện là hợp đồng mà chưa bên nào thực hiện nghĩa vụ của mình hoặc các bên chỉ mới thực hiện một phần nghĩa vụ của mình với mức độ tương đương nhau (khối lượng và giá trị đã thanh toán).

Hợp đồng có rủi ro lớn là hợp đồng trao đổi tài sản hoặc dịch vụ mà trong quá trình thực hiện các nghĩa vụ của hợp đồng sẽ phát sinh các khoản chi phí không thể tránh khỏi vượt quá lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng dự kiến sẽ nhận được từ hợp đồng này.

Nghĩa vụ liên đới là nghĩa vụ phát sinh từ các hoạt động của đơn vị mà:

- (a) Đơn vị đã thể hiện cho các bên khác rằng mình sẽ chấp nhận những nghĩa vụ nhất định theo thông lệ trong quá khứ, hoặc các chính sách đã được ban hành hoặc các thông báo cụ thể trong hiện tại; và
- (b) Đơn vị đã tạo ra sự kỳ vọng cho các bên khác rằng đơn vị sẽ chịu trách nhiệm thanh toán những nghĩa vụ đó.

Nghĩa vụ pháp lý là nghĩa vụ phát sinh từ:

- (a) Hợp đồng (thông qua các điều khoản đã ký rõ ràng hoặc dẫn chiếu đến các quy định hiện hành của pháp luật);
- (b) Quy định pháp luật.

Nợ phải trả tiềm tàng là:

- (a) Nghĩa vụ của đơn vị có khả năng phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ và sự tồn tại của nó sẽ chỉ được xác nhận khi xảy ra hoặc không xảy ra một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà đơn vị không kiểm soát được hoàn toàn; hoặc
- (b) Nghĩa vụ hiện tại phát sinh từ những sự kiện trong quá khứ, nhưng chưa được ghi nhận vì:
 - (i) Không có khả năng chắc chắn sẽ có sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng do việc đơn vị phải thanh toán cho các nghĩa vụ đó; hoặc
 - (ii) Giá trị của nghĩa vụ đó không được xác định một cách đáng tin cậy.

Sự kiện phát sinh nghĩa vụ là sự kiện tạo ra nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới, theo đó đơn vị không có cách nào khác ngoài việc bắt buộc phải thanh toán cho các nghĩa vụ này.

Tái cơ cấu là chương trình được lãnh đạo đơn vị hoặc cấp có thẩm quyền lập kế hoạch, kiểm soát và làm thay đổi một cách trọng yếu:

- (a) Phạm vi các hoạt động của đơn vị; hoặc
- (b) Cách thức thực hiện những hoạt động này.

Tài sản tiềm tàng là tài sản của đơn vị có khả năng phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ và sự tồn tại của nó sẽ chỉ được xác nhận khi xảy ra hoặc

không xảy ra một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà đơn vị không kiểm soát được hoàn toàn.

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

Các khoản dự phòng và nợ phải trả khác

14. Các khoản dự phòng phải được phân biệt với các khoản nợ phải trả (bao gồm các khoản phải trả và các khoản trích trước) do dự phòng phải trả chưa chắc chắn về mặt thời gian hoặc giá trị phải thanh toán trong tương lai.
 - (a) Các khoản phải trả là những khoản nợ mà đơn vị phải thanh toán cho hàng hóa đã nhận hoặc dịch vụ đã được cung cấp và đã được lập hóa đơn hoặc chính thức chấp nhận thanh toán với nhà cung cấp;
 - (b) Các khoản trích trước là các khoản nợ mà đơn vị phải thanh toán cho hàng hóa đã nhận hoặc dịch vụ đã được cung cấp nhưng chưa thanh toán, chưa được lập hóa đơn hoặc chưa chính thức chấp nhận thanh toán với nhà cung cấp, bao gồm những khoản phải trả cho nhân viên (ví dụ những khoản liên quan đến trích trước tiền lương nghỉ phép). Mặc dù đôi khi cần phải ước tính giá trị hoặc thời gian của các khoản trích trước nhưng mức độ chắc chắn của các khoản trích trước thường lớn hơn các khoản dự phòng phải trả.
 - (c) Các khoản dự phòng và khoản nợ phải trả phải được trình bày riêng biệt.

Mối quan hệ giữa các khoản dự phòng và nợ phải trả tiềm tàng

15. Các khoản dự phòng nói chung đều là tiềm tàng vì có sự không chắc chắn về mặt thời gian hoặc giá trị. Tuy nhiên, trong phạm vi chuẩn mực này, thuật ngữ tiềm tàng được sử dụng cho những khoản nợ và tài sản không được ghi nhận vì sự tồn tại của chúng sẽ chỉ được xác nhận khi xảy ra hoặc không xảy ra một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà đơn vị không kiểm soát hoàn toàn được. Ngoài ra, thuật ngữ nợ phải trả tiềm tàng được sử dụng cho những khoản nợ phải trả không thỏa mãn các tiêu chí ghi nhận.
16. Chuẩn mực này hướng dẫn phân biệt giữa:
 - (a) Các khoản dự phòng được ghi nhận là khoản nợ phải trả (với giả định có thể ước tính một cách đáng tin cậy) bởi vì đây là những nghĩa vụ nợ hiện tại và có khả năng chắc chắn sẽ có sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán cho những nghĩa vụ đó; và
 - (b) Nợ phải trả tiềm tàng không được ghi nhận là khoản nợ phải trả bởi vì:
 - (i) Những nghĩa vụ có thể có nhưng chưa xác định được là nghĩa vụ hiện tại của đơn vị để có thể dẫn đến sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng; hoặc

- (ii) Đã xác định là nghĩa vụ hiện tại của đơn vị nhưng không đáp ứng các tiêu chí ghi nhận của chuẩn mực này vì không có khả năng chắc chắn có sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán cho những nghĩa vụ đó hoặc giá trị của nghĩa vụ không thể ước tính một cách đáng tin cậy.

II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ

Ghi nhận

Các khoản dự phòng

17. Khoản dự phòng phải trả phải được ghi nhận khi và chỉ khi:

- (a) Đơn vị có nghĩa vụ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc liên đới) phát sinh từ một sự kiện trong quá khứ;
- (b) Có khả năng chắc chắn có sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán cho nghĩa vụ đó; và
- (c) Giá trị của nghĩa vụ có thể ước tính một cách đáng tin cậy.

Nghĩa vụ hiện tại

18. Trong trường hợp nghĩa vụ hiện tại của đơn vị không rõ ràng thì cần xem xét sự kiện trong quá khứ, nếu tất cả những bằng chứng hiện có cho thấy khả năng có tồn tại nghĩa vụ này tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm cao hơn khả năng không tồn tại thì được coi là phát sinh nghĩa vụ hiện tại.

19. Hầu hết các trường hợp đều có thể xác định được một cách rõ ràng là sự kiện trong quá khứ có/hay không làm phát sinh nghĩa vụ hiện tại. Tuy nhiên trong một số trường hợp có thể chưa xác định được một cách rõ ràng, ví dụ xảy ra một vụ kiện còn có tranh luận về những sự kiện nhất định trong quá khứ, mà những sự kiện đó chưa chắc chắn dẫn đến một nghĩa vụ hiện tại. Khi đó, đơn vị phải xem xét tất cả những bằng chứng hiện có để xác định về sự tồn tại của nghĩa vụ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, bao gồm cả ý kiến của các chuyên gia. Các bằng chứng được xem xét có thể bao gồm cả bằng chứng được bổ sung từ các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Trên cơ sở các bằng chứng đã được xem xét:

- (a) Đơn vị ghi nhận một khoản dự phòng, nếu các tiêu chí ghi nhận được thỏa mãn và khả năng tồn tại một nghĩa vụ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm cao hơn khả năng không tồn tại; và
- (b) Đơn vị trình bày thông tin về một khoản nợ phải trả tiềm tàng, nếu nhiều khả năng không tồn tại nghĩa vụ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm (trừ khi có rất ít khả năng có sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng của đơn vị, xem đoạn 90).

Sự kiện trong quá khứ

20. Sự kiện trong quá khứ dẫn đến nghĩa vụ hiện tại được coi là một sự kiện phát sinh nghĩa vụ. Một sự kiện được coi là sự kiện phát sinh nghĩa vụ khi đơn vị

không có cách nào khác ngoài việc bắt buộc phải thanh toán cho các nghĩa vụ nợ do sự kiện đó tạo ra.

Điều này chỉ xảy ra khi:

- (a) Quy định của pháp luật bắt buộc đơn vị phải thanh toán nghĩa vụ nợ đó; hoặc
- (b) Trường hợp phát sinh nghĩa vụ liên đới, khi sự kiện này tạo ra sự kỳ vọng cho các bên khác (có thể là do một hành động của đơn vị) rằng đơn vị sẽ chịu trách nhiệm thanh toán nghĩa vụ đó.

21. Báo cáo tình hình tài chính của đơn vị chỉ phản ánh tình hình tài chính tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo mà không phản ánh được tình hình tài chính (có thể có) của đơn vị trong tương lai. Do đó, chỉ được ghi nhận và trình bày trên báo cáo tình hình tài chính của đơn vị những khoản nợ phải trả đã tồn tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm mà không được ghi nhận khoản dự phòng phải trả đối với các khoản chi phí cần thiết để tiếp tục các hoạt động của đơn vị trong tương lai.

22. Chỉ những nghĩa vụ nợ phát sinh từ các sự kiện trong quá khứ một cách độc lập với các hoạt động trong tương lai của đơn vị mới được ghi nhận là các khoản dự phòng. Một số ví dụ cần xem xét để trích lập dự phòng:

- Trường hợp đơn vị có các hành vi làm ô nhiễm môi trường trái phép, chắc chắn sẽ phải chịu các khoản phạt hoặc chi phí khôi phục môi trường theo quy định của pháp luật. Khi đơn vị thực hiện hai nghĩa vụ này đều chắc chắn dẫn đến sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng của đơn vị (bất kể việc đơn vị có thực hiện thêm hoạt động nào trong tương lai) thì phải ghi nhận dự phòng dự cho nghĩa vụ này.

- Trường hợp chính quyền quyết định dỡ bỏ một công trình hoặc một cơ sở gây ô nhiễm (thuộc quyền quản lý), nếu đơn vị có nghĩa vụ phải khắc phục những thiệt hại mà tài sản này đã gây ra trước đó thì đơn vị phải ghi nhận khoản dự phòng đối với các nghĩa vụ này (trừ chi phí tháo dỡ và khôi phục mặt bằng được tính vào nguyên giá của tài sản theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 17 “*Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị*”).

Tuy nhiên trong một số trường hợp, đơn vị không được ghi nhận khoản dự phòng, như trường hợp khi đơn vị thực hiện theo quy định của pháp luật hoặc do áp lực của dư luận hoặc lãnh đạo đơn vị mong muốn thể hiện khả năng lãnh đạo của mình mà đơn vị có ý định chi trả một số khoản chi nhất định trong tương lai. Ví dụ, bệnh viện có ý định trong tương lai sẽ lắp đặt thêm các thiết bị hiện đại để xử lý rác thải y tế nhằm tránh hậu quả ô nhiễm môi trường, khi đó Bệnh viện sẽ có thể tránh được những khoản chi trả để khắc phục các vấn đề môi trường và không phải đền bù cho dân cư xung quanh trong tương lai; trong trường hợp này Bệnh viện không có nghĩa vụ hiện tại đối với những khoản chi trả trong tương lai nên không được ghi nhận khoản dự phòng.

23. Nghĩa vụ của một bên sẽ luôn liên quan đến một bên khác có quyền lợi đối với nghĩa vụ đó, tuy nhiên không nhất thiết phải xác định rõ bên có quyền lợi, vì trên thực tế nghĩa vụ này có thể liên quan đến cả cộng đồng lớn. Một quyết định của lãnh đạo đơn vị hoặc cấp có thẩm quyền không làm phát sinh một nghĩa vụ nợ liên đới tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, trừ khi quyết định này đã được thông báo một cách cụ thể và đầy đủ trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm tới các bên chịu ảnh hưởng để tạo ra cho họ sự kỳ vọng (mang tính hợp pháp) rằng đơn vị sẽ thực hiện những nghĩa vụ đó.
24. Một sự kiện không làm phát sinh ngay nghĩa vụ nhưng có thể làm phát sinh nghĩa vụ sau đó, có thể do những thay đổi của pháp luật hoặc do một hoạt động của đơn vị (thông báo cụ thể và đầy đủ được công khai) làm phát sinh nghĩa vụ liên đới. Ví dụ, trường hợp bệnh viện gây ra tổn hại môi trường do rác thải y tế thì trước mắt có thể không có nghĩa vụ phải khắc phục hậu quả, nhưng đến khi pháp luật có các quy định mới về bảo vệ môi trường và lúc đó Bệnh viện bắt buộc phải có trách nhiệm khắc phục hậu quả môi trường thì sự việc này sẽ trở thành một sự kiện phát sinh nghĩa vụ. Hoặc trường hợp, khi một cấp chính quyền công khai thừa nhận trách nhiệm của mình trong việc khắc phục hậu quả ô nhiễm môi trường của bệnh viện thì cũng sẽ tạo ra một nghĩa vụ liên đới.
25. Khi những quy định pháp luật mới được đề xuất nhưng chưa được phê chuẩn thì nghĩa vụ chỉ phát sinh khi văn bản đó đã được ký và có hiệu lực.

Khả năng chắc chắn xảy ra sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng

26. Khoản nợ phải trả chỉ được ghi nhận khi thỏa mãn 2 tiêu chí sau: Có sự tồn tại của nghĩa vụ hiện tại và chắc chắn có sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán cho nghĩa vụ đó. Theo chuẩn mực này, sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng được coi là có khả năng chắc chắn khi sự kiện đó nhiều khả năng xảy ra hơn là khả năng không xảy ra. Khi không có khả năng chắc chắn về sự tồn tại của nghĩa vụ hiện tại thì đơn vị chỉ trình bày thông tin về khoản nợ phải trả tiềm tàng, trừ khi có ít khả năng đơn vị bị giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng (xem đoạn 90).
27. Khi có một nghĩa vụ tương tự cho nhiều đối tượng khác nhau (ví dụ, như nghĩa vụ của một cấp chính quyền trong việc bồi thường cho các hộ gia đình bị ảnh hưởng do ô nhiễm môi trường đốt rác thải y tế của bệnh viện công trên địa bàn) thì khả năng có sự giảm sút lợi ích kinh tế để thanh toán cho nghĩa vụ đó được xác định bằng cách xem xét cho toàn bộ các đối tượng có liên quan. Mặc dù khả năng giảm sút lợi ích kinh tế cho nghĩa vụ tính trên từng cá nhân có thể là nhỏ, nhưng khả năng chắc chắn sẽ phải chi trả cho tất cả các đối tượng đó. Trường hợp này đơn vị phải ghi nhận dự phòng (nếu các tiêu chí ghi nhận khác cũng được thỏa mãn).

Ước tính đáng tin cậy về nghĩa vụ

28. Sử dụng ước tính là một phần quan trọng trong việc lập báo cáo tài chính, nó không làm giảm mức độ tin cậy của các báo cáo. Đặc biệt trong trường hợp đơn

vị ghi nhận các khoản dự phòng, đây là các khoản mà bản chất của nó ít chắc chắn hơn hầu hết các khoản mục tài sản và nợ phải trả khác được trình bày trên báo cáo tài chính. Trừ trường hợp hãn hữu, đơn vị có khả năng xác định chính xác được trong khoảng kết quả có thể xảy ra, từ đó đưa ra một ước tính đủ tin cậy về nghĩa vụ để sử dụng trong việc ghi nhận khoản dự phòng.

29. Trong trường hợp đơn vị không thể ước tính giá trị một cách đáng tin cậy thì không được ghi nhận khoản dự phòng, mà phải trình bày là một khoản nợ phải trả tiềm tàng (xem đoạn 90).

Nợ phải trả tiềm tàng

30. **Đơn vị không được ghi nhận khoản nợ phải trả tiềm tàng.**
31. Nợ phải trả tiềm tàng được trình bày theo yêu cầu của đoạn 90, trừ khi khả năng xảy ra sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng là rất thấp.
32. Trường hợp đơn vị phải chịu cả trách nhiệm chung và trách nhiệm riêng đối với một nghĩa vụ thì phần nghĩa vụ dự kiến do các bên khác đảm nhận sẽ được coi là nợ phải trả tiềm tàng. Ví dụ, trong trường hợp nghĩa vụ nợ của một liên doanh mà đơn vị tham gia thì phần nghĩa vụ do các bên tham gia liên doanh khác chịu trách nhiệm được coi là nợ phải trả tiềm tàng của đơn vị. Trường hợp này đơn vị chỉ ghi nhận khoản dự phòng đối với phần nghĩa vụ của đơn vị (có khả năng chắc chắn sẽ xảy ra sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng, trừ khi không thể ước tính được giá trị một cách đáng tin cậy).
33. Đơn vị phải đánh giá thường xuyên đối với khoản nợ phải trả tiềm tàng để xác định về khả năng chắc chắn có sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để chi trả cho nghĩa vụ nợ (vì thực tế thường xảy ra theo cách thức không dự kiến trước được). Nếu có khả năng chắc chắn xảy ra sự giảm sút lợi ích kinh tế tương lai hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán cho một khoản nợ phải trả tiềm tàng trước đây thì đơn vị phải ghi nhận khoản dự phòng và trình bày trên báo cáo tài chính của kỳ phát sinh sự thay đổi này (trừ những trường hợp không thể ước tính được giá trị một cách đáng tin cậy). Ví dụ đơn vị có hoạt động có thể vi phạm Luật môi trường nhưng hiện tại vẫn chưa rõ ràng là liệu hoạt động đó có gây ra sự tổn hại cho môi trường hay không; nhưng sau đó, nếu đơn vị nhận thấy rõ ràng là có tổn hại đã xảy ra và đơn vị phải có nghĩa vụ khắc phục thì phải ghi nhận khoản dự phòng, vì khi đó đã có khả năng chắc chắn xảy ra sự giảm sút lợi ích kinh tế của đơn vị để chi trả cho nghĩa vụ này.

Tài sản tiềm tàng

34. **Đơn vị không được ghi nhận tài sản tiềm tàng.**
35. Tài sản tiềm tàng luôn phát sinh từ các sự kiện không nằm trong kế hoạch hoặc không được dự tính mà (a) đơn vị không kiểm soát được hoàn toàn và (b) dẫn đến khả năng có sự gia tăng lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng của đơn vị. Ví dụ, đơn vị có khả năng nhận được một khoản bồi thường mà đơn vị hiện đang tiến hành các thủ tục có liên quan nhưng kết quả chưa chắc chắn.

36. Tài sản tiềm tàng không được ghi nhận trên báo cáo tài chính vì điều này có thể dẫn đến việc ghi nhận doanh thu mà có thể đơn vị không bao giờ thu được. Tuy nhiên, khi doanh thu có khả năng được ghi nhận một cách chắc chắn thì tài sản liên quan không còn là tài sản tiềm tàng và việc ghi nhận tài sản là phù hợp.
37. Tài sản tiềm tàng được trình bày theo yêu cầu của đoạn 94, khi có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng.
38. Tài sản tiềm tàng phải được đơn vị đánh giá thường xuyên để đảm bảo đã được trình bày hợp lý trên báo cáo tài chính. Nếu có khả năng thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng thì đơn vị phải trình bày thông tin về tài sản tiềm tàng (xem đoạn 94). Nếu khả năng thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng được xác định chắc chắn và giá trị tài sản có thể được xác định một cách đáng tin cậy thì tài sản và doanh thu tương ứng sẽ được ghi nhận và được trình bày trên báo cáo tài chính của kỳ báo cáo phát sinh sự thay đổi.

Xác định giá trị

Ước tính tốt nhất

39. **Để ghi nhận khoản dự phòng phải căn cứ giá trị ước tính tốt nhất của khoản đơn vị sẽ phải chi ra để thanh toán cho nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.**
40. Ước tính tốt nhất là khoản ước tính giá trị của khoản chi mà đơn vị sẽ phải chi trả một cách hợp lý để thanh toán cho nghĩa vụ nợ đó hoặc để chuyển giao cho một bên thứ ba tại thời điểm kết thúc kỳ kế toán năm.
41. Các ước tính về kết quả và ảnh hưởng về mặt tài chính được xác định trên cơ sở xét đoán của đơn vị, kinh nghiệm về những giao dịch tương tự và trong một số trường hợp có thể tham khảo ý kiến từ các chuyên gia độc lập. Những bằng chứng được xem xét có thể bao gồm cả các bằng chứng bổ sung từ các sự kiện sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

Ví dụ:

Một đơn vị bán thiết bị cho các đơn vị khác và chịu trách nhiệm bảo hành, sửa chữa bất kỳ hư hỏng nào xảy ra trong vòng 6 tháng sau khi bán. Theo ước tính của đơn vị, nếu tất cả các thiết bị đã bán đều bị hư hỏng nhỏ thì tổng chi phí để sửa chữa là 1 tỷ đồng, nếu hư hỏng lớn thì chi phí này là 4 tỷ đồng. Ngoài ra, theo kinh nghiệm trước đây của đơn vị cho thấy trong thời gian bảo hành, 75% các thiết bị sẽ không có hư hỏng, 20% thiết bị sẽ có hư hỏng nhỏ và 5% thiết bị sẽ có hư hỏng lớn. Theo đoạn 25, đơn vị sẽ đánh giá khả năng phát sinh các khoản phải chi trả để thanh toán cho toàn bộ nghĩa vụ bảo hành này là: $(75\% \times 0) + (20\% \times 1 \text{ tỷ}) + (5\% \times 4 \text{ tỷ}) = 0,4 \text{ tỷ}$.

42. Tùy từng trường hợp cụ thể, việc xử lý các yếu tố không chắc chắn phát sinh khi xác định giá trị một khoản dự phòng có thể được thực hiện bằng nhiều

phương pháp khác nhau. Khi khoản dự phòng cần được xác định liên quan đến nhiều khoản mục thì nghĩa vụ nợ được ước tính bằng số trung bình của tất cả các kết quả có thể thu được với tất cả các xác suất có thể xảy ra. Phương pháp ước tính thống kê này được gọi là phương pháp “giá trị dự kiến”. Theo đó, tùy thuộc vào xác suất phát sinh của một giá trị nhất định thì khoản dự phòng phải trích lập sẽ khác nhau. Khi có một khoảng liên tục các kết quả có thể xảy ra và mỗi điểm trong khoảng đó đều có khả năng xảy ra như nhau thì sẽ chọn điểm nằm giữa trong khoảng đó.

43. Ước tính tốt nhất về giá trị của một nghĩa vụ nợ đơn lẻ là kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất. Tuy nhiên, ngay cả trong trường hợp đó đơn vị cũng phải xem xét những kết quả khác có khả năng xảy ra. Trường hợp những kết quả khác có khả năng xảy ra hầu hết đều lớn hơn hoặc nhỏ hơn kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất thì ước tính tốt nhất sẽ là một giá trị cao hơn hoặc thấp hơn. Ví dụ, khi đơn vị phải sửa chữa một hư hỏng lớn của một thiết bị mà đơn vị đã bán cho khách hàng, kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất là việc sửa chữa sẽ thành công ngay từ lần đầu tiên với chi phí 100 triệu đồng, tuy nhiên cần lập dự phòng với một con số cao hơn nếu có nhiều khả năng cao là phải sửa chữa tiếp.
44. Giá trị khoản dự phòng được xác định có thể phù hợp hoặc khác biệt so với quy định của Luật thuế thu nhập doanh nghiệp.

Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn

45. **Khi xác định giá trị ước tính tốt nhất của một khoản dự phòng đơn vị phải xem xét đến những rủi ro và yếu tố không chắc chắn liên quan đến nhiều sự kiện và tình huống.**
46. Thực tế rủi ro sẽ ảnh hưởng đến kết quả đầu ra nên trong trường hợp đơn vị điều chỉnh rủi ro có thể làm tăng giá trị của khoản nợ phải trả đã được xác định. Trường hợp này đơn vị cần phải thận trọng khi đưa ra những đánh giá trong các điều kiện thiếu chắc chắn để không làm doanh thu hoặc tài sản được báo cáo cao hơn và chi phí hoặc nợ phải trả được báo cáo thấp hơn. Tuy nhiên, kể cả trong tình trạng không chắc chắn thì đơn vị cũng không được tạo ra những khoản dự phòng quá mức hoặc khai không các khoản nợ phải trả một cách cố ý. Ví dụ, khi ước tính cho một kết quả đặc biệt bất lợi nào đó liên quan đến đơn vị trên cơ sở thận trọng thì không được chủ quan coi kết quả đó có khả năng chắc chắn xảy ra hơn các trường hợp thực tế khác. Đơn vị cần chú ý để tránh việc xác định ảnh hưởng trùng lặp đối với rủi ro và yếu tố không chắc chắn dẫn đến làm tăng các khoản dự phòng phải trích lập.
47. Việc trình bày về các yếu tố không chắc chắn được thực hiện theo quy định của đoạn 89(b).

Giá trị hiện tại

48. **Nếu ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền là trọng yếu thì giá trị khoản dự phòng là giá trị hiện tại của khoản chi dự tính cần phải chi ra để thanh toán cho nghĩa vụ nợ.**

49. Do ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền nên các khoản dự phòng liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh ngay sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm có giá trị thực cao hơn những khoản dự phòng liên quan đến các luồng tiền ra có cùng giá trị nhưng phát sinh muộn hơn. Theo đó, nếu giá trị thời gian của tiền có ảnh hưởng trọng yếu thì đơn vị phải chiết khấu các khoản dự phòng. Giá trị hiện tại của khoản dự phòng sẽ tăng lên hàng năm khi đã được chiết khấu qua một số năm, vì khoản dự phòng tiến đến gần hơn thời hạn thanh toán dự kiến.
50. Đoạn 88(e) của chuẩn mực này quy định phải trình bày giá trị tăng lên theo thời gian của khoản được chiết khấu trong kỳ.
51. **Tỷ lệ chiết khấu là tỷ lệ trước thuế, phản ánh những ước tính trên thị trường hiện tại về giá trị thời gian của tiền và những rủi ro cụ thể của khoản nợ đó. Tuy nhiên, tỷ lệ chiết khấu không được phản ánh những rủi ro đã sử dụng để ước tính dòng tiền tương lai.**

Các sự kiện tương lai

52. **Nếu đơn vị có đầy đủ bằng chứng khách quan cho thấy các sự kiện trong tương lai xảy ra có thể ảnh hưởng đến giá trị khoản cần chi ra để thanh toán nghĩa vụ nợ thì phải phản ánh ảnh hưởng này vào giá trị của khoản dự phòng.**
53. Những sự kiện dự tính sẽ xảy ra trong tương lai có thể rất quan trọng trong việc đơn vị xác định giá trị các khoản dự phòng. Một số ví dụ:
 - Nghĩa vụ nợ của đơn vị liên quan đến việc bồi thường có thể phải tính đến các chỉ số lạm phát hoặc các chỉ số khác về việc thay đổi giá cả. Theo đó, nếu đơn vị có đầy đủ bằng chứng về tỷ lệ lạm phát dự kiến thì điều này cần được phản ánh trong giá trị của khoản dự phòng.
 - Các sự kiện trong tương lai có ảnh hưởng đến giá trị của khoản dự phòng như trường hợp chính quyền tin tưởng rằng khoản chi phí để làm sạch các chất gây ô nhiễm môi trường khi chấm dứt hoạt động của một nhà máy sẽ giảm xuống nhờ các tiến bộ công nghệ trong tương lai; khi đó, giá trị dự phòng được ghi nhận trên cơ sở khoản chi phí dự kiến sẽ phát sinh phải được những người có đủ trình độ kỹ thuật và khách quan xem xét đến tất cả những bằng chứng hiện có về việc công nghệ mới sẽ có mặt tại thời điểm phá dỡ nhà máy.

Các khoản chi phí ước tính cũng giảm xuống nếu đơn vị vẫn áp dụng công nghệ hiện tại với kinh nghiệm vận hành tăng lên hoặc áp dụng công nghệ này cho một phạm vi lớn hơn và đồng bộ hơn so với trước đây. Tuy nhiên, thực tế đơn vị không thể dự đoán trước được sự phát triển của một công nghệ hoàn toàn mới trong việc làm sạch trừ khi có đủ các bằng chứng khách quan chứng minh cho việc này.
54. Khi có quy định pháp luật mới được ban hành và sẽ có hiệu lực trong tương lai thì đơn vị phải xem xét ảnh hưởng có thể tác động đến giá trị của nghĩa vụ nợ hiện tại của đơn vị, tuy nhiên trong trường hợp này việc xem xét cần phải phù hợp trong bối cảnh quy định hiện hành về trích lập dự phòng.

Ước tính về thanh lý tài sản

55. **Khi đơn vị xác định giá trị khoản dự phòng không được tính đến khoản chênh lệch thu lớn hơn chi (lãi) ước tính có được từ hoạt động thanh lý tài sản mà đơn vị dự kiến sẽ thực hiện.**
56. Khoản chênh lệch thu lớn hơn chi (lãi) ước tính từ hoạt động thanh lý tài sản dự kiến sẽ không được tính đến khi xác định giá trị một khoản dự phòng, ngay cả khi hoạt động thanh lý tài sản dự kiến có liên quan chặt chẽ tới sự kiện làm phát sinh khoản dự phòng. Thay vào đó, đơn vị ghi nhận khoản chênh lệch lãi từ hoạt động thanh lý tài sản căn cứ vào thời điểm quy định trong chuẩn mực kế toán công Việt Nam liên quan đến tài sản.

Các khoản bồi hoàn

57. **Khi một phần hoặc toàn bộ các khoản chi phí cần thiết đơn vị phải bỏ ra để thanh toán cho các nghĩa vụ nợ (mà đơn vị đã trích lập dự phòng) dự kiến được bồi hoàn bởi một bên khác thì khoản bồi hoàn chỉ được ghi nhận khi và chỉ khi đơn vị chắc chắn nhận được khoản bồi hoàn đó nếu như đơn vị thực hiện thanh toán nghĩa vụ. Trong trường hợp này khoản bồi hoàn phải được hạch toán như một tài sản riêng biệt. Giá trị khoản bồi hoàn được ghi nhận không được vượt quá giá trị của khoản dự phòng đã trích lập.**
58. **Trong báo cáo kết quả hoạt động, đơn vị có thể trình bày khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng theo giá trị còn lại sau khi đã bù trừ với giá trị khoản bồi hoàn được ghi nhận.**
59. Trong một số trường hợp, đơn vị có khả năng được một bên thứ ba chi trả một phần hoặc toàn bộ chi phí cần thiết đơn vị phải bỏ ra để thanh toán các nghĩa vụ nợ đã được trích lập dự phòng (ví dụ, thông qua các hợp đồng bảo hiểm, điều khoản bồi thường hoặc nghĩa vụ bảo hành của nhà cung cấp). Bên thứ ba có thể hoàn lại khoản tiền mà đơn vị đã chi trả hoặc thanh toán trực tiếp.
60. Trong hầu hết các trường hợp, đơn vị phải chịu trách nhiệm và phải thanh toán toàn bộ khoản nợ kể cả bên thứ ba chi trả hay không chi trả vì bất kỳ lý do nào. Trong trường hợp này, khoản dự phòng được ghi nhận đối với toàn bộ giá trị của khoản nợ phải trả và nếu chắc chắn đơn vị sẽ thu được khoản bồi hoàn khi thanh toán khoản nợ thì đơn vị ghi nhận khoản bồi hoàn dự kiến nhận được là một tài sản riêng biệt.
61. Trong một số trường hợp, đơn vị không phải chịu trách nhiệm về các khoản chi trả nếu như bên thứ ba không thanh toán các nghĩa vụ nợ. Khi đó, đơn vị cũng không phải chịu các khoản chi phí này và không được tính vào giá trị khoản dự phòng.
62. Như đã nêu trong đoạn 32, một nghĩa vụ nợ mà đơn vị phải chịu trách nhiệm chung và riêng là một khoản nợ phải trả tiềm tàng nếu như nghĩa vụ nợ đó sẽ được các bên khác thanh toán.

Những thay đổi trong các khoản dự phòng

63. **Hàng năm, tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, các khoản dự phòng phải được đơn vị xem xét lại và điều chỉnh để phản ánh những ước tính tốt nhất ở thời điểm hiện tại. Nếu không còn có khả năng chắc chắn xảy ra sự giảm sút lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán nghĩa vụ nợ thì đơn vị phải hoàn nhập khoản dự phòng.**
64. Khi sử dụng phương pháp chiết khấu thì giá trị ghi sổ của khoản dự phòng tăng lên trong mỗi kỳ kế toán để phản ánh ảnh hưởng của yếu tố thời gian. Phần giá trị tăng lên này đơn vị ghi nhận là khoản chi phí lãi vay

Sử dụng các khoản dự phòng

65. **Đơn vị chỉ được sử dụng dự phòng để thanh toán cho những khoản chi trả mà đơn vị đã trích lập dự phòng ngay từ đầu cho chính khoản phải trả đó.**
66. Chỉ những khoản chi trả liên quan tới khoản dự phòng ban đầu mới được bù đắp bằng chính khoản dự phòng đó. Việc sử dụng dự phòng để chi trả cho các nội dung có mục đích khác sẽ không phản ánh được sự ảnh hưởng của các sự kiện khác nhau.

Áp dụng các nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị

Thâm hụt ròng từ các hoạt động của đơn vị trong tương lai

67. **Đơn vị không được ghi nhận dự phòng cho khoản thâm hụt ròng từ các hoạt động của đơn vị trong tương lai.**
68. Thâm hụt ròng từ các hoạt động của đơn vị trong tương lai không thỏa mãn định nghĩa nợ phải trả trong đoạn 13 và tiêu chí ghi nhận chung đối với các khoản dự phòng trong đoạn 17.

Các hợp đồng có rủi ro lớn

69. **Đơn vị phải ghi nhận và xác định giá trị khoản dự phòng cho hợp đồng có rủi ro lớn theo nghĩa vụ hiện tại (sau khi đã trừ đi các khoản sẽ thu hồi được) theo hợp đồng.**
70. Đoạn 69 của chuẩn mực này chỉ áp dụng với các hợp đồng có rủi ro lớn.
71. Đối với hợp đồng liên quan đến các giao dịch trao đổi (ví dụ một số đơn đặt hàng thường xuyên) có thể bị hủy bỏ mà không phải bồi thường cho bên còn lại thì đơn vị không phát sinh nghĩa vụ nợ. Tuy nhiên, nếu phát sinh những sự kiện làm cho hợp đồng này trở nên có rủi ro lớn thì hợp đồng sẽ thuộc phạm vi của chuẩn mực này và đơn vị phải ghi nhận một khoản dự phòng phải trả. Những hợp đồng chờ thực hiện không có rủi ro lớn không nằm trong phạm vi của chuẩn mực này.
72. Chuẩn mực này định nghĩa hợp đồng có rủi ro lớn là một hợp đồng trao đổi tài sản hoặc dịch vụ mà các khoản chi trả bắt buộc sẽ phát sinh trong việc thực hiện các nghĩa vụ của hợp đồng, các khoản chi trả này vượt quá lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng dự kiến sẽ nhận được từ hợp đồng, bao gồm cả các khoản khác sẽ thu hồi được. Do đó, khoản dự phòng là nghĩa vụ nợ hiện tại trừ đi các

khoản có thể thu hồi, được ghi nhận theo đoạn 69. Các khoản chi trả không thể tránh khỏi của một hợp đồng là số tiền thấp hơn giữa chi phí cần thiết để hoàn thành hợp đồng và các chi phí phải bỏ ra nếu rút khỏi hợp đồng (bao gồm tất cả các khoản bồi thường, tiền phạt,...).

Tái cơ cấu

73. Một số ví dụ về các sự kiện có thể là các hoạt động tái cơ cấu theo quy định của chuẩn mực này, như sau:
 - (a) Đơn vị chấm dứt hoặc thanh lý một hoạt động hoặc một dịch vụ;
 - (b) Đơn vị đóng cửa một bộ phận hoặc chấm dứt các hoạt động của đơn vị ở một địa điểm hoặc khu vực nhất định, hoặc di chuyển các hoạt động từ khu vực này đến khu vực khác;
 - (c) Thay đổi cơ cấu quản lý của đơn vị, ví dụ như sáp nhập một cấp quản lý; và
 - (d) Thay đổi cơ bản các hoạt động của đơn vị làm ảnh hưởng trọng yếu tới bản chất và trọng tâm hoạt động của đơn vị.
74. Đơn vị chỉ được phép ghi nhận khoản dự phòng đối với chi phí tái cơ cấu khi các tiêu chí ghi nhận quy định trong đoạn 17 được thỏa mãn. Các đoạn từ 75 đến 87 quy định việc áp dụng các tiêu chí ghi nhận đối với tái cơ cấu.
75. **Nghĩa vụ liên đới đối với việc tái cơ cấu chỉ phát sinh khi đơn vị:**
 - (a) **Có kế hoạch chính thức chi tiết về việc tái cơ cấu, trong đó ít nhất phải nêu rõ:**
 - (i) **Hoạt động/bộ phận hoạt động hoặc một phần hoạt động/bộ phận hoạt động có liên quan;**
 - (ii) **Những vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;**
 - (iii) **Vị trí, nhiệm vụ và ước tính số lượng nhân viên sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;**
 - (iv) **Các khoản chi phí sẽ phải chi trả;**
 - (v) **Thời điểm thực hiện kế hoạch; và**
 - (b) **Bắt đầu thực hiện kế hoạch hoặc thông báo những điểm chính trong kế hoạch tái cơ cấu tới những đối tượng bị ảnh hưởng.**
76. Tái cơ cấu có thể xảy ra ở cấp độ địa phương, cấp bộ, ngành và cấp đơn vị.
77. Một số hoạt động thể hiện việc một cấp chính quyền hoặc một đơn vị cụ thể đã bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu như (a) thông báo rộng rãi về những nội dung chính của kế hoạch, (b) bán hoặc chuyển giao các tài sản, (c) thông báo ý định hủy bỏ các hợp đồng thuê mướn, hoặc (d) thiết lập các thỏa thuận thay thế cho thỏa thuận hiện tại với các đối tượng đang sử dụng dịch vụ của đơn vị. Thông báo kế hoạch tái cơ cấu làm phát sinh nghĩa vụ liên đới khi nó được thông báo rộng rãi và đầy đủ chi tiết các nội dung chính của kế hoạch, phải đảm

bảo cho các đối tượng bị ảnh hưởng (người sử dụng dịch vụ, nhà cung cấp, người lao động,...) nắm được và tin tưởng chắc chắn việc cấp chính quyền hoặc đơn vị sẽ thực hiện theo kế hoạch tái cơ cấu đó.

78. Kế hoạch tái cơ cấu được coi là đủ chi tiết để làm phát sinh nghĩa vụ liên đới khi nó được lập và thực hiện kế hoạch càng sớm càng tốt, phải hoàn tất kế hoạch trong khoảng thời gian dự tính. Vì trong trường hợp đơn vị dự tính vẫn còn một khoảng thời gian dài trước khi tiến hành tái cơ cấu hoặc quá trình tái cơ cấu phải mất thời gian dài một cách bất hợp lý, thì không thể chắc chắn làm cho các bên khác tin tưởng là kế hoạch sẽ được thực hiện và có thể tiến hành đúng thời gian cho phép.
79. Quyết định của lãnh đạo đơn vị hoặc cơ quan có thẩm quyền về tái cơ cấu đơn vị đưa ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm không làm phát sinh nghĩa vụ liên đới trừ khi trước đó đơn vị đã:
 - (a) Bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu; hoặc
 - (b) Thông báo những điểm chính của kế hoạch tái cơ cấu đến những đối tượng bị ảnh hưởng đủ để họ tin tưởng chắc chắn rằng đơn vị sẽ thực hiện việc tái cơ cấu đó.

Trường hợp đơn vị chỉ bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu hoặc thông báo những điểm chính của kế hoạch tái cơ cấu đến các đối tượng bị ảnh hưởng sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì có thể phải trình bày thông tin theo quy định của Chuẩn mực kế toán công Việt Nam số 14 “*Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm*” nếu như việc tái cơ cấu là trọng yếu và việc không trình bày thông tin về nó có thể ảnh hưởng đến các quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.

80. Nghĩa vụ liên đới cũng có thể phát sinh do sự kết hợp các sự kiện trước đó với quyết định của lãnh đạo đơn vị hoặc cơ quan có thẩm quyền liên quan đến việc tái cơ cấu. Ví dụ, các thỏa thuận với người lao động về các khoản thanh toán thôi việc, hoặc thống nhất với bên mua về việc bán hoặc chuyển giao một hoạt động và chỉ chờ sự phê duyệt của lãnh đạo đơn vị hoặc cơ quan có thẩm quyền. Khi quyết định đã được phê chuẩn và đã được thông báo cho các bên thì đơn vị có nghĩa vụ liên đới đối với việc tái cơ cấu nếu các điều kiện của đoạn 75 được thỏa mãn.

Bán hoặc chuyển giao hoạt động

81. **Nghĩa vụ chỉ phát sinh khi tồn tại thỏa thuận ràng buộc với cam kết nhượng bán hoặc chuyển giao một hoạt động của đơn vị.**
82. Khi đơn vị quyết định bán một hoạt động và thông báo rộng rãi về quyết định của mình thì chưa xác định được là đơn vị đã cam kết bán cho đến khi xác định được bên mua và có một thỏa thuận ràng buộc về giao dịch bán. Khi chưa có thỏa thuận ràng buộc về giao dịch bán thì đơn vị vẫn có khả năng thay đổi quyết định của mình, trong trường hợp đó đơn vị có thể sẽ phải thực hiện các biện pháp khác nếu không thể tìm được bên mua với những điều khoản phù hợp.

Nếu việc bán một hoạt động chỉ là một phần của chương trình tái cơ cấu thì nghĩa vụ liên đới có thể phát sinh đối với những phần khác của chương trình tái cơ cấu trước khi thỏa thuận ràng buộc về việc bán được ký kết.

83. Hoạt động tái cơ cấu trong khu vực công thường diễn ra theo quyết định của cấp có thẩm quyền, liên quan đến việc chuyển giao hoạt động từ một đơn vị chịu kiểm soát này sang một đơn vị chịu kiểm soát khác mà không được nhận lại hoặc chỉ nhận lại với giá trị danh nghĩa và không phát sinh các thỏa thuận ràng buộc được đề cập trong đoạn 81. Trong trường hợp này việc chuyển giao không dẫn đến việc phải ghi nhận một khoản dự phòng, tuy nhiên có thể phải trình bày thông tin theo yêu cầu của các chuẩn mực kế toán công Việt Nam khác.

Dự phòng tái cơ cấu

84. **Đơn vị chỉ được lập dự phòng cho những chi phí trực tiếp phát sinh liên quan đến việc tái cơ cấu, bao gồm các chi phí thỏa mãn đồng thời cả hai điều kiện sau:**

- (a) Cần thiết cho việc tái cơ cấu; và
- (b) Không phải hoạt động thường xuyên của đơn vị.

85. Đơn vị không được lập dự phòng tái cơ cấu cho các khoản chi phí sau:

- (a) Đào tạo lại hoặc chuyển chuyên nhân viên đơn vị vẫn tiếp tục sử dụng;
- (b) Tiếp thị; hoặc
- (c) Đầu tư cho các hệ thống và mạng lưới phân phối mới.

Vì những chi phí này liên quan tới việc thực hiện hoạt động của đơn vị trong tương lai và không phải là các khoản nợ phải trả do tái cơ cấu tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Theo đó, các khoản chi phí này không liên quan tới việc tái cơ cấu của đơn vị và được ghi nhận theo các nguyên tắc ghi nhận chi phí.

86. Đơn vị không được lập dự phòng cho những khoản thâm hụt từ các hoạt động của đơn vị trong tương lai có thể xác định được đến thời điểm tái cơ cấu, trừ khi chúng liên quan đến hợp đồng có rủi ro lớn như định nghĩa trong đoạn 13.
87. Lãi từ hoạt động thanh lý tài sản dự kiến không được xem xét khi xác định giá trị khoản dự phòng tái cơ cấu, kể cả trường hợp việc bán tài sản đã được dự tính trong kế hoạch tái cơ cấu (theo yêu cầu của đoạn 55).

Trình bày thông tin

88. **Đối với mỗi loại dự phòng, đơn vị phải trình bày các thông tin sau:**

- (a) Số dư đầu kỳ và cuối kỳ;
- (b) Số dự phòng trích lập tăng trong kỳ, bao gồm cả các khoản trích lập thêm cho các khoản dự phòng hiện có;
- (c) Số dự phòng đã sử dụng trong kỳ (số chi phí thực tế đã phát sinh và được bù đắp bằng các khoản dự phòng đã trích lập);

- (d) Số dự phòng không sử dụng được hoàn nhập trong kỳ; và
- (e) Số dự phòng tăng trong kỳ do giá trị hiện tại của khoản dự phòng tăng lên theo thời gian và ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ lệ chiết khấu.

Đơn vị không phải trình bày thông tin so sánh đối với các khoản dự phòng.

89. **Đối với mỗi loại dự phòng, đơn vị phải trình bày các thông tin sau:**

- (a) **Diễn giải tóm tắt về bản chất của nghĩa vụ và thời gian dự kiến phải chi trả lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán nghĩa vụ;**
- (b) **Dấu hiệu cho thấy có sự không chắc chắn về mặt giá trị hoặc thời gian của việc chi trả. Khi cần nêu đầy đủ thông tin thì đơn vị phải trình bày những giả định chủ yếu liên quan đến những sự kiện trong tương lai theo quy định trong đoạn 52; và**
- (c) **Giá trị của các khoản bồi hoàn dự tính sẽ được nhận, nêu rõ giá trị của khoản mục tài sản đã ghi nhận liên quan đến khoản bồi hoàn dự tính đó.**

90. **Đơn vị phải trình bày diễn giải tóm tắt về bản chất của mỗi loại nợ phải trả tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, trừ khi có khả năng phải chi trả lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng để thanh toán nghĩa vụ. Ngoài ra, đơn vị trình bày các thông tin sau nếu có thể:**

- (a) **Ước tính giá trị của khoản nợ phải trả tiềm tàng được xác định theo quy định của các đoạn từ 39 đến 56;**
- (b) **Nhận thấy dấu hiệu của sự không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian của việc chi trả; và**
- (c) **Khả năng nhận được các khoản bồi hoàn.**

91. **Khi xác định có thể tập hợp để trình bày chung các khoản dự phòng hoặc các khoản nợ phải trả tiềm tàng trên báo cáo tài chính thì cần phải cân nhắc xem liệu bản chất của các khoản mục đó có tương đồng với nhau để có thể trình bày chung trong cùng một khoản mục trên báo cáo mà vẫn thoả mãn quy định ở các đoạn 89 (a), (b) và 90 (a), (b).**

92. **Khi một khoản dự phòng và một khoản nợ tiềm tàng phát sinh từ cùng một tình huống thì đơn vị phải trình bày theo quy định ở đoạn 88, 89 và 90, đồng thời chỉ rõ mối liên hệ giữa khoản dự phòng và nợ phải trả tiềm tàng đó.**

93. **Trong một số trường hợp, đơn vị có thể sử dụng dịch vụ định giá của các chuyên gia bên ngoài để xác định giá trị một khoản dự phòng. Trong trường hợp này, đơn vị có thể trình bày thêm thông tin liên quan đến việc định giá trên báo cáo tài chính.**

94. **Khi có khả năng chắc chắn thu được lợi ích kinh tế hoặc dịch vụ tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì đơn vị phải trình bày diễn giải tóm tắt về bản chất của tài sản tiềm tàng. Ngoài ra đơn vị cũng có thể trình bày**

thêm ước tính giá trị của các tài sản tiềm tàng này được xác định theo các nguyên tắc đã quy định trong các đoạn từ 39 đến 56.

95. Yêu cầu trình bày thông tin trong đoạn 94 chỉ áp dụng đối với những tài sản tiềm tàng khi đơn vị xem xét và dự đoán được việc đơn vị có khả năng thu được lợi ích. Ngoài ra không có quy định về việc đơn vị phải trình bày những thông tin này về tất cả các tài sản tiềm tàng (xem các đoạn từ 34 đến 38). Các thông tin về tài sản tiềm tàng không được mang lại những dấu hiệu sai lệch về khả năng phát sinh doanh thu.
96. Yêu cầu trình bày thông tin trong đoạn 94 bao gồm cả tài sản tiềm tàng phát sinh từ giao dịch trao đổi và không trao đổi.
97. **Đơn vị phải nêu rõ lý do khi các thông tin theo yêu cầu của các đoạn 90 và 94 không được trình bày vì không thể thực hiện.**
98. **Trong một số trường hợp hiếm gặp, đơn vị không cần phải trình bày một phần hoặc toàn bộ những thông tin theo yêu cầu của các đoạn từ 88 đến 96, nếu các thông tin này có thể gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến vị thế của đơn vị khi có tranh chấp với các bên khác về một vấn đề có liên quan tới khoản dự phòng, nợ phải trả tiềm tàng hoặc tài sản tiềm tàng. Khi đó, đơn vị phải trình bày thông tin chung về bản chất của vụ tranh chấp và lý do không thể trình bày các thông tin theo quy định./.**

**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 19	Số hiệu IPSAS 19	Số hiệu VPSAS 19	Số hiệu IPSAS 19	Số hiệu VPSAS 19	Số hiệu IPSAS 19
1	0	39	44	77	85
2	1	40	45	78	86
3	4	41	46	79	87
4	4A	42	47	80	88
5	6	43	48	81	90
6	7	44	49	82	91
7	12	45	50	83	92
8	13	46	51	84	93
9	14	47	52	85	94
10	15	48	53	86	95
11	16	49	54	87	96
12	17	50	55	88	97
13	18	51	56	89	98
14	19	52	58	90	100
15	20	53	59	91	101
16	21	54	60	92	102
17	22	55	61	93	103
18	23	56	62	94	105
19	24	57	63	95	106
20	25	58	64	96	107
21	26	59	65	97	108
22	27	60	66	98	109
23	28	61	67		
24	29	62	68		
25	30	63	69		
26	31	64	70		
27	32	65	71		
28	33	66	72		
29	34	67	73		
30	35	68	74		
31	36	69	76		
32	37	70	77		
33	38	71	78		
34	39	72	79		
35	40	73	81		
36	41	74	82		
37	42	75	83		
38	43	76	84		

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 – THỎA THUẬN NHƯỜNG 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.

	Đoạn
I. QUY ĐỊNH CHUNG.....	1-6
Mục đích	1
Phạm vi	2-5
Định nghĩa	6
II. QUY ĐỊNH CỤ THỂ.....	7-31
Ghi nhận và xác định giá trị của tài sản nhượng quyền dịch vụ	7-11
Ghi nhận và xác định giá trị nợ phải trả	12-26
Mô hình nợ phải trả tài chính	16-21
Mô hình cấp quyền cho bên vận hành.....	22-24
Mô hình kết hợp	25-26
Các khoản nợ phải trả, các cam kết, nợ phải trả tiềm tàng và tài sản tiềm tàng khác.....	27
Doanh thu khác	28
Trình bày và thuyết minh thông tin	29-31
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 thỏa 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 quyền 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 thỏa thuận tương tự như hình thức hợp đồng.

Thỏa thuận 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 thỏa 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 thoả 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 thỏa 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 ... tùy 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 thỏa 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 thỏa 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 thỏa 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 thỏa 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 thỏa 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 thỏa 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. Tùy 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 thỏa 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. Tùy 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 thỏa 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 thỏa 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 thỏa 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 thẳng 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 thẳng dư hoặc thâm hụt.

HD48. Đơn vị phải xác định lại giá trị nợ phải trả tài chính khi việc điều chỉnh thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ được thống nhất hoặc khi các khoản thanh toán thỏa 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 thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ bằng cách sử dụng lãi suất chiết khấu không thay đổi khi thời gian của thỏa 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 bản 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 01 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		

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.

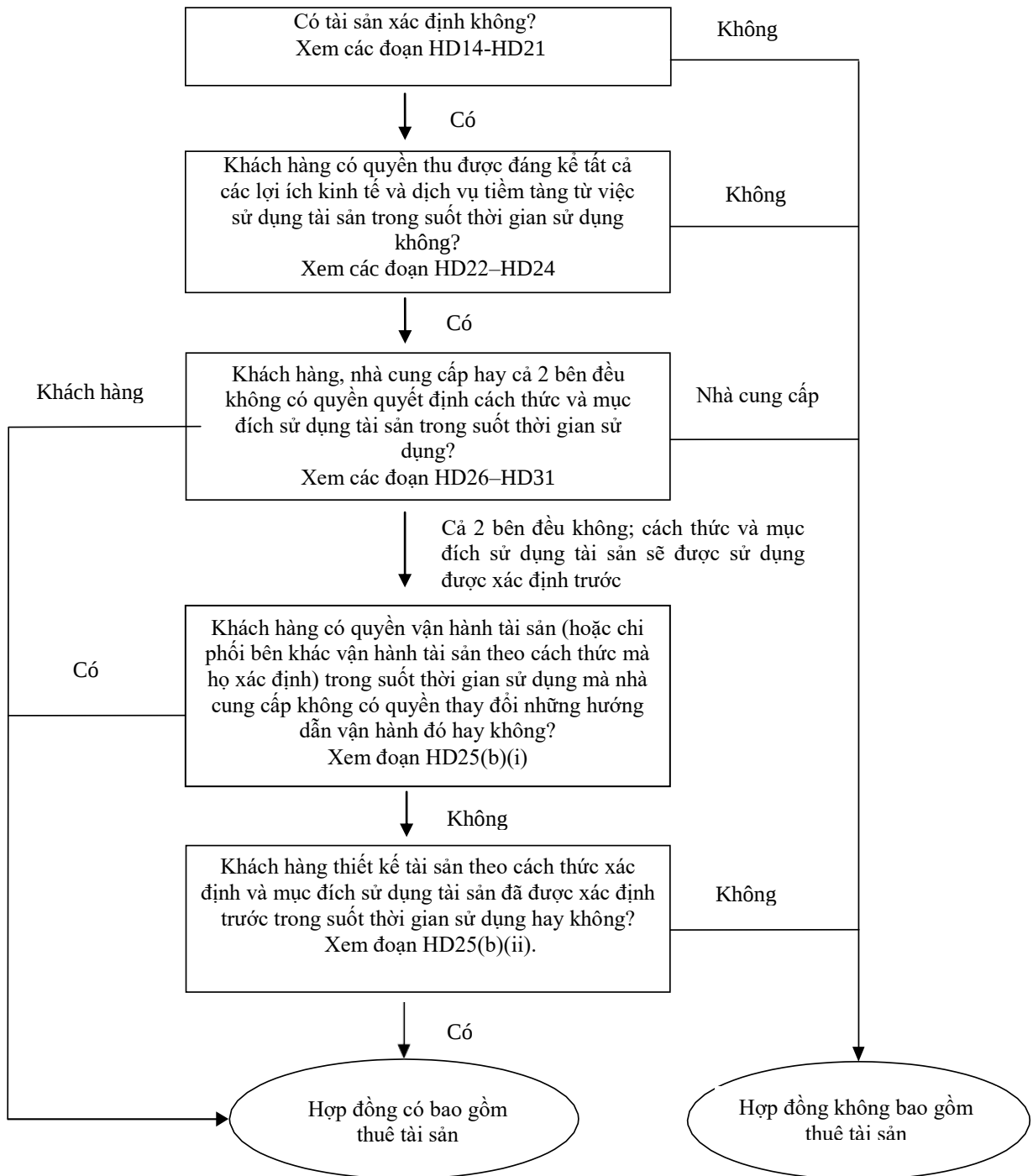
HD30. Khi đánh giá liệu khách hàng có quyền chi phối việc sử dụng tài sản hay không, đơn vị chỉ phải xem xét quyền ra quyết định đối với việc sử dụng tài sản trong suốt thời gian sử dụng trừ khi khách hàng đã thiết kế tài sản (hoặc đặc tính cụ thể của tài sản) như được nêu trong đoạn HD25(b)(ii). Do 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 bỏ đáng kể tài sản thuê không được dự tính tại thời điểm bắt đầu thời hạn thuê, mà việc tu bỏ 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