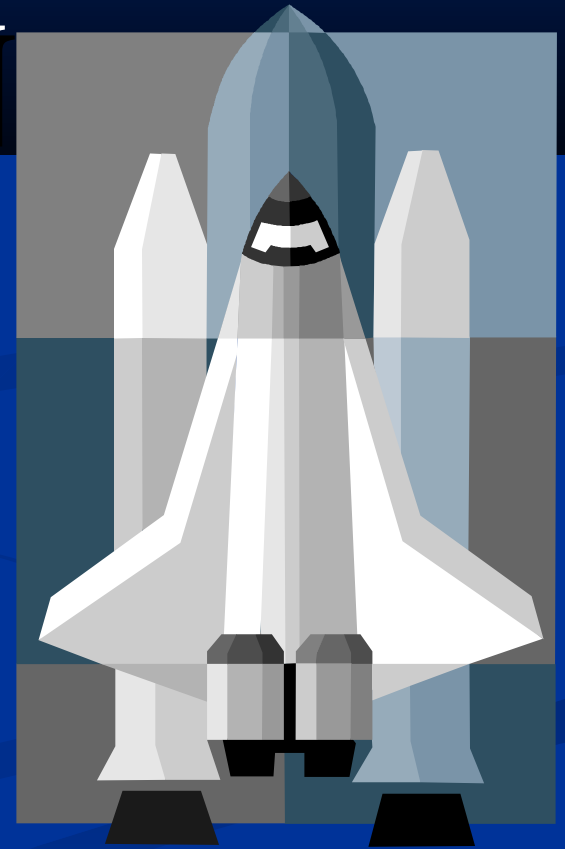
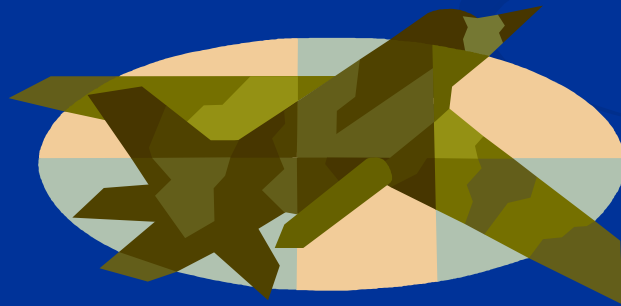
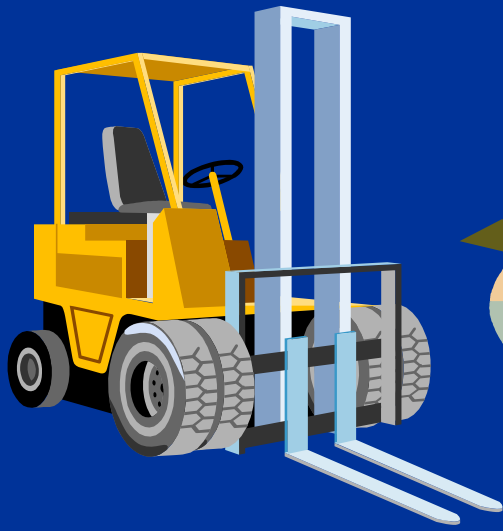


CHUẨN MỰC KẾ TOÁN SỐ 06 THUÊ TÀI SẢN



Phân loại thuê tài sản

- **Thuê tài sản:** Là sự thỏa thuận giữa bên cho thuê và bên thuê về việc bên cho thuê chuyển quyền sử dụng tài sản cho bên thuê trong một khoảng thời gian nhất định để được nhận tiền cho thuê một lần hoặc nhiều lần

Thuê tài sản gồm:

- Thuê tài chính
- Thuê hoạt động



Phân loại thuê tài sản

- Phân loại thuê tài sản phải căn cứ vào bản chất các điều khoản trong hợp đồng và phải thực hiện ngay tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản.
- Phân loại thuê tài sản được căn cứ vào mức độ chuyển giao các rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản thuê từ bên cho thuê cho bên thuê.

Phân loại thuê tài sản

1.1. Thuê tài chính:

- **Thuê tài chính:** Là thuê tài sản mà bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho bên thuê. Quyền sở hữu tài sản có thể chuyển giao vào cuối thời hạn thuê.
- **Hợp đồng thuê tài sản được coi là hợp đồng thuê tài chính nếu hợp đồng thoả mãn ít nhất một trong ba (3) trường hợp sau:**
 - + Nếu bên thuê huỷ hợp đồng và đền bù tổn thất phát sinh liên quan đến việc huỷ hợp đồng cho bên cho thuê;
 - + Thu nhập hoặc tổn thất do sự thay đổi giá trị hợp lý của giá trị còn lại của tài sản thuê gắn với bên thuê;
 - + Bên thuê có khả năng tiếp tục thuê lại tài sản sau khi hết hạn hợp đồng thuê với tiền thuê thấp hơn giá thuê thị trường.

Phân loại thuê tài sản

- *Ví dụ 1: Ngày 01 tháng 1 năm 2008, Công ty A ký hợp đồng thuê thiết bị của Công ty TNHH B trong 3 năm. Thời gian sử dụng hữu ích của thiết bị là 4,5 năm. Giá trị hợp lý của thiết bị tại thời điểm thuê là 500 triệu đồng. Tiền thuê sẽ phải trả 6 tháng một lần bắt đầu từ ngày 1 tháng 1 năm 2008. Tiền thuê được trả 6 kỳ mỗi kỳ 90 triệu. Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu là 432 triệu. Công ty A đã nhận thiết bị vào ngày 1 tháng 1 năm 2008.*

Phân loại thuê tài sản

Hợp đồng thuê tài sản này được phân loại là thuê tài chính vì:

- *Thời hạn thuê tài sản chiếm phần lớn thời gian sử dụng kinh tế của tài sản (93%) cho dù không có sự chuyển giao quyền sở hữu.*
- *Tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản, giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu chiếm phần lớn (92%) giá trị hợp lý của tài sản thuê.*

Phân loại thuê tài sản

- 1.2.2. Thuê hoạt động:
- Thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động nếu nội dung của hợp đồng thuê tài sản không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản.
- Thuê tài sản là quyền sử dụng đất thường được phân loại là thuê hoạt động

Ghi nhận thuê tài sản tài chính trong BCTC

■ *Bên thuê*

Tại thời điểm nhận tài sản thuê, bên thuê ghi nhận giá trị tài sản thuê tài chính và nợ gốc phải trả về thuê tài chính với cùng một giá trị bằng với giá trị hợp lý của tài sản thuê. Nếu giá trị hợp lý của tài sản thuê cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu thì ghi theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu.

Ghi nhận thuê tài sản tài chính trong BCTC

- Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu được tính theo công thức:

- $$PV = \sum_{t=1}^n \frac{a}{(1+i)^t}$$

- Trong đó:

PV là giá trị hiện tại

t: là thời gian thuê

i: là lãi suất ngầm định hoặc lãi suất đi vay ngân hàng của bên đi thuê tại thời điểm thuê

a: là khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu. Khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu được tính theo từng trường hợp của hợp đồng.

Ghi nhận thuê tài sản tài chính trong BCTC

- **Ví dụ 2:** Giả sử Công ty TNHH A có 1 hợp đồng thuê ô tô trong thời hạn 3 năm, giá trị hợp lý của ô tô là 135.000.000đ (Chưa bao gồm thuế GTGT); Tiền thuê phải trả mỗi năm 1 lần vào cuối năm là 50.000.000đ (Chưa bao gồm thuế GTGT); Lãi suất biên đi vay giả sử là 10% năm; (Lãi suất ngầm định là thông tin nội bộ của bên cho thuê bên đi thuê thường khó biết); Giá trị còn lại được đảm bảo là 10.000.000đ.

Ghi nhận thuê tài sản tài chính trong BCTC

- Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu được tính như sau:

- $50.000 \quad 50.000 \quad 50.000 \quad 10.000$

- $PV = \frac{\quad}{(1+0,1)^1} + \frac{\quad}{(1+0,1)^2} + \frac{\quad}{(1+0,1)^3} + \frac{\quad}{(1+0,1)^3}$

- $= 45.454.545 + 41.322.314 + 37.565.740 + 7.513.148 = 131.885.747đ$

- *Vì giá trị hợp lý của tài sản thuê lớn hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu nên trường hợp này giá trị tài sản thuê và nợ phải trả được ghi theo giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu là 131.855.747đ.*

Ghi nhận thuê tài sản tài chính trong BCTC

- 1.2. Khoản thanh toán tiền thuê tài sản thuê tài
- Khoản thanh toán tiền thuê tài sản thuê tài chính : *chia ra thành chi phí tài chính (số tiền lãi thuê tài chính) và khoản phải trả nợ gốc từng kỳ.*
- *Số tiền lãi thuê tài chính phải trả được hạch toán vào chi phí tài chính trong suốt thời hạn thuê. Số tiền lãi thuê tài chính ghi nhận vào chi phí tài chính từng kỳ được xác định bằng số dư nợ gốc còn lại nhân (x) với tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định.*
- *Số tiền lãi thuê tài chính phải trả được hạch toán vào chi phí tài chính trong suốt thời hạn thuê. Số tiền lãi thuê tài chính ghi nhận vào chi phí tài chính từng kỳ được xác định bằng số dư nợ gốc còn lại nhân (x) với tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định.*
- 1.3. Các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính được tính vào nguyên giá của tài sản thuê.

Nguyên giá TSCĐ thuê TC

- Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính: bằng giá trị hợp lý của tài sản thuê hoặc là giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu (trường hợp giá trị hợp lý cao hơn giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu) cộng với các chi phí trực tiếp phát sinh ban đầu liên quan đến hoạt động thuê tài chính.
- Nguyên giá của TSCĐ thuê tài chính không bao gồm số thuế GTGT bên cho thuê đã trả khi mua TSCĐ để cho thuê

Khấu hao tài sản cố định thuê TC

- Bên thuê có trách nhiệm tính, trích khấu hao tài sản cố định vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo định kỳ trên cơ sở áp dụng chính sách khấu hao nhất quán với chính sách khấu hao của tài sản cùng loại thuộc sở hữu của mình.

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

Ví dụ 3:

Ngày 31 tháng 12 năm 2007 Công ty TNHH A ký hợp đồng thuê thiết bị của Công ty cho thuê tài chính B. Đây là hợp đồng không thể huỷ ngang có thời hạn 5 năm. Tiền thuê phải trả hàng năm (ngày 2/01 hàng năm) là 70 triệu đồng/năm bắt đầu từ năm 2008. Thiết bị này được thiết kế theo yêu cầu của Công ty TNHH A, do đó không có giá trị thị trường. Lãi suất tiền vay ngân hàng kỳ hạn 5 năm của Công ty TNHH A là 12% năm. Thiết bị được khấu hao theo phương pháp đường thẳng theo thời hạn của hợp đồng là 5 năm. Thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản cũng là 5 năm. Giả sử rằng giá trị thu hồi tại thời điểm kết thúc hợp đồng thuê bằng không ($= 0$) và đây là hợp đồng thuê tài sản duy nhất của Công ty TNHH A trong năm 2008.

Yêu cầu : Xác định nguyên giá TSCĐ thuê tài chính, ghi sổ kế toán và trình bày báo cáo tài chính năm 2008 & 2009

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- *Kế toán sẽ ghi nhận và trình bày hợp đồng thuê thiết bị này trong năm 2008 như sau:*
- Hợp đồng thuê thiết bị được phân loại là thuê tài chính
- Công ty TNHH A ghi nhận nguyên giá tài sản thuê tài chính và nợ gốc phải trả về thuê tài chính với cùng một giá trị bằng với giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu được xác định như sau:

$$4 \quad 70.000.000$$

- $PV = \sum_{t=1}^4 \frac{70.000.000}{(1+0,12)^t} + 70.000.000 = 282.614.454đ$

$$t=1 \quad (1+0,12)^t$$

- *Chi phí khấu hao hàng năm được xác định là:*
 $282.614.454/5 \text{ năm} = 56.522.890 \text{ đồng}$

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- *Chi phí tài chính hàng năm được xác định như sau:*

Năm	Nợ phải trả đầu năm	Tiền thuê đã trả	Số dư nợ trong năm	Chi phí tài chính	Nợ phải trả cuối năm
2008	282.614.454	70.000.000	212.614.454	25.513.735	238.128.189
2009	238.128.189	70.000.000	168.128.189	20.175.383	188.303.571
2010	188.303.571	70.000.000	118.303.571	14.196.429	132.500.000
2011	132.500.000	70.000.000	62.500.000	7.500.000	70.000.000
2012	70.000.000	70.000.000	0	0	0

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- Tại ngày 2/1/2008 khi nhận thiết bị kế toán căn cứ vào hợp đồng thuê tài sản và chứng từ liên quan để ghi nhận tài sản thuê tài chính như sau:

Nợ TK 212 - TSCĐ thuê tài chính	282.614.454 đ
Có TK 342 - Nợ dài hạn	212.614.454 đ
Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả	70.000.000 đ

Đồng thời tại ngày 2/1/2008, Căn cứ vào hoá đơn yêu cầu thanh toán tiền thuê tài chính và chứng từ chuyển tiền tại ngân hàng, kế toán ghi nhận:

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ	7.000.000 đ
Nợ TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả	70.000.000 đ
Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng	77.000.000 đ

- Hàng tháng kế toán xác định chi phí tài chính phát sinh trong tháng và ghi nhận chi phí tài chính như sau:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính	2.126.145 đ
Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả	2.126.145 đ

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- 2. Vay và nợ ngắn hạn

Thuê tài chính đến hạn trả: 70.000.000

- 3. Vay và nợ dài hạn

Nợ thuê tài chính

168.128.189

- Trong báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh năm 2008, hợp đồng thuê tài chính này sẽ được phản ánh trong các chỉ tiêu sau:
- Chi phí tài chính:
25.513.735
- Thuyết minh báo cáo tài chính năm 2008 sẽ được trình bày như sau:

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- a) Chính sách kế toán
- Hợp đồng thuê tài sản được phân loại là thuê tài chính nếu bên cho thuê có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu tài sản cho Công ty. Tài sản cố định thuê tài chính được phản ánh theo giá thấp hơn giữa giá trị hợp lý của tài sản và giá trị hiện của các khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu tại thời điểm khởi đầu thuê tài sản. Tài sản cố định thuê tài chính được khấu hao theo phương pháp đường thẳng trên cơ sở thời gian sử dụng hữu ích của tài sản. Trường hợp hợp không chắc chắn rằng Công ty sẽ có quyền sở hữu tài sản khi hết hạn thuê thì tài sản sẽ được khấu hao theo thời gian ngắn hơn giữa thời hạn thuê và thời gian sử dụng hữu ích của tài sản.
- Khoản thanh toán tiền thuê tài sản được chia thành chi phí tài chính và khoản phải trả nợ gốc. Chi phí tài chính được tính theo từng kỳ kế toán trong thời gian thuê theo tỷ lệ lãi suất định kỳ cố định trên số dư nợ còn lại cho mỗi kỳ kế toán.

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- b) Tăng, giảm tài sản cố định thuê tài chính
- Tài sản cố định thuê tài chính là thiết bị được thuê theo hợp đồng thuê tài chính không hủy ngang có thời hạn là 5 năm. Nghĩa vụ thuê tài sản được đảm bảo bằng chính tài sản được thuê. Tình hình tăng TSCĐ thuê TC trong năm (Xem trang sau)
- Không có tiền thuê phát sinh thêm trong năm và không có các điều khoản thay đổi hợp đồng thuê phát sinh trong năm.

Tình hình tăng giảm tài sản cố định thuê tài chính trong năm 2008

Khoản mục	Máy móc thiết bị
- Nguyên giá	
Tại ngày 01/01/2008	-
-Thuê tài chính trong năm	282.614.454
Tại ngày 31/12/2008	282.614.454
- Giá trị hao mòn lũy kế	
Tại ngày 01/01/2008	-
Khấu hao trong năm	56.522.891
Tại ngày 31/12/2008	56.522.891
- Giá trị còn lại	
Tại ngày 01/01/2008	-
Tại ngày 31/12/2008	226.091.563

Trình bày BCTC

- c) Các khoản nợ thuê tài chính
- Các khoản nợ thuê tài chính được thanh toán như sau:

Thời hạn thuê	Năm nay			Năm trước		
	Tổng khoản thanh toán tiền thuê	Trả lãi tiền thuê	Trả tiền thuê gốc	Tổng khoản thanh toán tiền thuê	Trả lãi tiền thuê	Trả tiền thuê gốc
- Dưới 1 năm	70.000.000	25.513.735	44.486.265	-	-	-
- Từ 1 đến 3 năm	210.000.000	41.871.811	168.128.189	-	-	-
- Trên 3 năm	-	-	-	-	-	-
	280.000.000	67.385.546	212.614.454	-	-	-

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- **Ví dụ 4:** Ngày 31 tháng 12 năm 2007 Công ty TNHH A ký hợp đồng thuê thiết bị của Công Ty cho thuê tài chính B. Đây là hợp đồng không thể huỷ ngang có thời hạn là 5 năm. Tiền thuê phải trả vào cuối mỗi năm là 70 triệu đồng/ bắt đầu từ năm 2008. Thiết bị này được thiết kế theo yêu cầu của Công ty TNHH A, do đó không có giá trị thị trường. Lãi suất tiền vay ngân hàng kỳ hạn 5 năm của Công ty TNHH A là 12% năm. Thiết bị được khấu hao theo phương pháp đường thẳng theo thời hạn của hợp đồng là 5 năm. Thời gian sử dụng hữu ích ước tính của tài sản cũng là 5 năm. Giả sử rằng giá trị thu hồi tại thời điểm kết thúc hợp đồng thuê bằng không ($= 0$) và đây là hợp đồng thuê tài sản duy nhất của Công ty TNHH A trong năm 2008.
- **Yêu cầu :** Xác định nguyên giá TSCĐ thuê tài chính và ghi sổ kế toán năm 2008 & 2009

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- Kế toán ghi nhận hợp đồng thuê thiết bị này trong năm 2008 như sau:
- Hợp đồng thuê thiết bị này được phân loại là thuê tài chính
- Công ty TNHH A ghi nhận nguyên giá tài sản thuê tài chính và nợ gốc phải trả về *thuê tài chính bằng với giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu vì thiết bị này không có giá trị thị trường.*
- Giá trị hiện tại của khoản thanh toán tiền thuê tối thiểu được xác định như sau:

$$PV = \sum_{t=1}^5 \frac{70.000.000}{(1+0,12)^t} = 252.334.334 \text{ đ}$$

Chi phí khấu hao hàng năm được xác định là:

$$252.334.334 / 5 \text{ năm} = 50.466.867 \text{ đồng.}$$

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

Chi phí tài chính hàng năm được xác định như sau:

(Đơn vị tính: đồng)

Năm	Nợ phải trả đầu năm	Chi phí tài chính	Tiền thuê đã trả	Nợ phải trả cuối năm
2008	252.334.334	30.280.120	70.000.000	212.614.454
2009	212.614.454	25.513.735	70.000.000	168.128.189
2010	168.128.189	20.175.383	70.000.000	118.303.571
2011	118.303.571	14.196.429	70.000.000	62.500.000
2012	62.500.000	7.500.000	70.000.000	0

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- Hàng tháng kế toán xác định chi phí khấu hao (50.466.867/12) và ghi nhận chi phí khấu hao như sau:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung	4.205.572
Có TK 214 - Hao mòn tài sản cố định	4.205.572

- Đồng thời tại ngày 31/12/2008, căn cứ vào hoá đơn yêu cầu thanh toán tiền thuê tài chính và chứng từ chuyển tiền tại ngân hàng, kế toán ghi nhận:

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ	7.000.000
Nợ TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả	70.000.000
Có TK 112 - Tiền gửi ngân hàng	77.000.000

- Cuối năm 2008, kế toán xác định số nợ đến hạn trả trong kỳ sau và ghi nhận:

Nợ TK 342 - Nợ dài hạn	44.486.265
Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả	44.486.265

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- Năm 2009, kế toán sẽ ghi nhận hợp đồng thuê tài sản này như sau:
- Hàng tháng, kế toán xác định chi phí tài chính phát sinh trong tháng và ghi nhận như sau:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính 2.126.145

Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả 2.126.145

(Chi phí tài chính mỗi tháng của năm 2009 = $25.513.735 / 12$)

- Hàng tháng kế toán xác định chi phí khấu hao và ghi nhận chi phí khấu hao hàng tháng như sau:

Nợ TK 627 - Chi phí sản xuất chung 4.205.572

Có TK 214 - Hao mòn tài sản cố định
4.205.572

Ví dụ minh họa Thuê tài chính

- Cuối năm 2009, kế toán xác định số nợ đến hạn trả trong kỳ sau và ghi nhận:

Nợ TK 342 - Nợ dài hạn 49.824.617

Có TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả 49.824.617

- Định kỳ trả tiền thuê:

Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ 7.000.000

Nợ TK 315 - Nợ dài hạn đến hạn trả 70.000.000

Có TK 111 - Tiền mặt 77.000.000

Thuê hoạt động

- Ghi nhận thuê tài sản là thuê hoạt động đối với doanh nghiệp thuê
- Thuê tài sản là thuê hoạt động thì doanh nghiệp thuê không phản ánh giá trị tài sản đi thuê trên Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp, mà chỉ phản ánh chi phí tiền thuê hoạt động vào chi phí sản xuất, kinh doanh theo phương pháp đường thẳng cho suốt thời hạn thuê tài sản, không phụ thuộc vào phương thức thanh toán tiền thuê (Trả tiền thuê từng kỳ hay trả trước, trả sau).



Kê toán TSCĐ thuê hoạt động

- *Khi xác định chi phí tiền thuê tài sản là thuê hoạt động phải trả trong kỳ, ghi:*

Nợ các TK 623, 627, 641, 642

Nợ TK 133- Thuế GTGT được khấu trừ (1332)

Có TK 331 - Phải trả cho người bán, hoặc

Có các TK 111, 112,...

Kê toán TSCĐ thuê hoạt động

- Trường hợp doanh nghiệp phải trả trước tiền thuê tài sản là thuê hoạt động cho nhiều kỳ.
- Khi xuất tiền trả trước tiền thuê cho nhiều kỳ, ghi:
 - Nợ các TK 623, 627, 641, 642 (Số trả cho kỳ này)
 - Nợ TK 142 - Chi phí trả trước
 - Nợ TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn
 - Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có)
 - Có các TK 111, 112...
- Định kỳ, phân bổ tiền thuê tài sản là thuê hoạt động đã trả trước vào chi phí sản xuất, kinh doanh, ghi:
 - Nợ các TK 623, 627, 641, 642
 - Có TK 142 - Chi phí trả trước, hoặc
 - Có TK 242 - Chi phí trả trước dài hạn.

Cho thuê hoạt động

- Ghi nhận TSCĐ cho thuê hoạt động
- Cho thuê hoạt động là bên cho thuê không có sự chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn với quyền sở hữu tài sản cho thuê. Bên cho thuê vẫn ghi nhận tài sản cho thuê hoạt động trên Bảng cân đối kế toán theo cách phân loại tài sản của doanh nghiệp cho thuê.
- Doanh thu cho thuê tài sản từ cho thuê hoạt động phải được ghi nhận theo phương pháp đường thẳng trong suốt thời hạn cho thuê mà không phụ thuộc vào phương thức thanh toán, trừ khi áp dụng phương pháp tính khác hợp lý hơn.

Cho thuê hoạt động

- Chi phí cho thuê hoạt động trong kỳ bao gồm khoản khấu hao tài sản cho thuê hoạt động và số chi phí trực tiếp ban đầu được ghi nhận ngay hoặc phân bổ dần cho suốt thời hạn cho thuê phù hợp với việc ghi nhận doanh thu.
- Khấu hao tài sản cố định cho thuê hoạt động theo quy định của Chuẩn mực kế toán TSCĐ hữu hình hoặc Chuẩn mực kế toán TSCĐ vô hình phù hợp với chính sách khấu hao của doanh nghiệp.

Bán và thuê lại là thuê TC

- Giao dịch bán và thuê lại tài sản được thực hiện khi tài sản được bán và được thuê lại bởi chính người bán.
- Khoản chênh lệch giữa thu nhập bán tài sản với giá trị còn lại trên sổ kế toán không được ghi nhận ngay là một khoản lãi hoặc lỗ từ việc bán tài sản mà phải ghi nhận là thu nhập chưa thực hiện hoặc chi phí trả trước dài hạn và phân bổ cho suốt thời gian thuê tài sản.
- Trong giao dịch bán và thuê lại, nếu có chi phí phát sinh ngoài chi phí khấu hao thì được hạch toán vào chi phí sản xuất, kinh doanh trong kỳ.

Bán và thuê lại là thuê hoạt động

- *Ghi nhận giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động*
- Nếu giá bán được thỏa thuận ở mức giá trị hợp lý thì các khoản lỗ hoặc lãi phải được ghi nhận ngay vào Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh trong kỳ phát sinh;
- Nếu giá bán được thỏa thuận thấp hơn giá trị hợp lý thì các khoản lãi hoặc lỗ cũng phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh, trừ trường hợp khoản lỗ được bù đắp bằng khoản tiền thuê trong tương lai ở một mức giá thuê thấp hơn giá thuê thị trường, thì khoản lỗ này không được ghi nhận ngay mà phải phân bổ dần phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng;

Bán và thuê lại là thuê hoạt động

- Nếu giá bán cao hơn giá trị hợp lý thì khoản chênh lệch cao hơn giá trị hợp lý không được ghi nhận ngay là một khoản lãi trong kỳ mà phải được phân bổ dần trong suốt thời gian mà tài sản đó được dự kiến sử dụng;
- Đối với thuê hoạt động, nếu giá trị hợp lý tại thời điểm bán và thuê lại tài sản thấp hơn giá trị còn lại của tài sản, khoản lỗ bằng số chênh lệch giữa giá trị còn lại và giá trị hợp lý phải được ghi nhận ngay trong kỳ phát sinh.

Kế toán bán và thuê lại là thuê hoạt động

- **Ví dụ 5:** Doanh nghiệp X có 1 TSCĐ có nguyên giá là 120 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 40 triệu đồng, doanh nghiệp quyết định bán cho công ty cho thuê A với giá 110 triệu đồng thu bằng tiền mặt (trong đó thuế GTGT 10%), đồng thời ký hợp đồng thuê lại chính tài sản cố định đó theo giá thuê tính trên cơ sở giá hợp lý là 100 triệu đồng (giá bán và thuê lại = giá trị hợp lý trên thị trường = 100) và thời gian thuê 2 năm (Biết rằng thời gian sử dụng hữu ích còn lại của TSCĐ là 6 năm) (Đơn vị tính: 1.000.000đ).
- **Yêu cầu:** Tính toán và ghi nhận giao dịch bán và thuê lại TSCĐ là thuê hoạt động

Giá bán bằng giá trị hợp lý (Lãi)

- Theo ví dụ trên thì thuê tài sản được phân loại là thuê hoạt động và giá bán bằng (=) giá trị hợp lý và có lãi.
- Kế toán đối với bên bán và thuê lại như sau:

- Ghi nhận thu nhập khác khi bán TSCĐ theo giá trị hợp lý:

Nợ TK 111- Tiền mặt	110	
Có TK 711- Thu nhập khác		100
Có TK 3331- Thuế giá trị gia tăng phải nộp		10

- Đồng thời ghi giảm TSCĐ bán

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ	40	
Nợ TK 811- Chi phí khác	80	
Có TK 211-TSCĐ hữu hình		120

Giá bán bằng giá trị hợp lý (Lãi)

- Cuối kỳ kế toán kết chuyển:
- Thu nhập khác để xác định kết quả kinh doanh, ghi:

Nợ TK 711- Thu nhập khác 100

Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh 100

- Chi phí khác

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh 80

Có TK 811- Chi phí khác

Giá bán bằng giá trị hợp lý (Lỗi)

- Doanh nghiệp X có 1 TSCĐ có nguyên giá là 120 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 40 triệu đồng, doanh nghiệp quyết định bán cho công ty cho thuê A với giá 77 triệu đồng thu bằng tiền mặt (trong đó thuế GTGT 10%), đồng thời ký hợp đồng thuê lại chính tài sản cố định đó theo giá thuê tính trên cơ sở giá hợp lý là 70 triệu đồng (giá bán và thuê lại = giá trị hợp lý trên thị trường = 70) và thời gian thuê 2 năm (Biết rằng thời gian sử dụng hữu ích còn lại của TSCĐ là 6 năm) (Đơn vị tính: 1.000.000đ).

Giá bán bằng giá trị hợp lý (Lỗi)

- Kế toán đối với bên bán và thuê lại như sau:
- Ghi nhận thu nhập khác khi bán TSCĐ theo giá trị hợp lý:

Nợ TK 111- Tiền mặt	77	
Có TK 711- Thu nhập khác		70
Có TK 3331- Thuế GTGT phải nộp	7	



Giá bán bằng giá trị hợp lý (LỖ)

- Đồng thời ghi giảm TSCĐ bán:

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ	40
Nợ TK 811- Chi phí khác	80
Có TK 211-TSCĐ hữu hình	120



- Cuối kỳ kế toán kết chuyển:

- Thu nhập khác để xác định kết quả kinh doanh, ghi:

Nợ TK 711- Thu nhập khác	70
Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh	70

- Chi phí khác, ghi:

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh	80
Có TK 811- Chi phí khác	80



Giá bán nhỏ hơn giá trị hợp lý

Trường hợp thuê theo giá thuê thị trường do đó ghi nhận ngay lỗ hoặc lãi:

- **Ví dụ 7:** Doanh nghiệp X có 1 TSCĐ có nguyên giá là 120 triệu đồng, hao mòn lũy kế là 40 triệu đồng, doanh nghiệp quyết định bán cho công ty cho thuê A với giá 99 triệu đồng thu bằng tiền mặt (trong đó thuế GTGT 10%), đồng thời ký hợp đồng thuê lại chính tài sản cố định đó theo giá thuê tính trên cơ sở giá hợp lý là 90 triệu đồng (giá bán và thuê lại nhỏ hơn giá trị hợp lý trên thị trường) và thời gian thuê 2 năm (Biết rằng thời gian sử dụng hữu ích còn lại của TSCĐ là 6 năm) (Đơn vị tính: 1.000.000đ).

Giá bán nhỏ hơn giá trị hợp lý

- Kế toán đối với bên bán và thuê lại như sau:

(Đơn vị tính: 1.000.000 đ)

- Ghi nhận thu nhập khác khi bán TSCĐ theo giá trị hợp lý:

Nợ TK 111- Tiền mặt	99	
Có TK 711- Thu nhập khác		90
Có TK 3331- Thuế giá trị gia tăng phải nộp		9

Đồng thời ghi giảm TSCĐ bán:

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ	40	
Nợ TK 811- Chi phí khác	8	
Có TK 211-TSCĐ hữu hình		120

Giá bán nhỏ hơn giá trị hợp lý

- Cuối kỳ kế toán kết chuyển:
- Thu nhập khác để xác định kết quả kinh doanh, ghi:

Nợ TK 711- Thu nhập khác 90

Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh
90

- Chi phí khác, ghi:

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh 80

Có TK 811- Chi phí khác

80



Giá bán nhỏ hơn giá trị hợp lý

- Bán và thuê lại nhỏ hơn giá trị hợp lý nhưng mức giá thuê nhỏ hơn giá thuê thị trường, khoản lỗ này không được ghi nhận ngay mà phải phân bổ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong thời gian thuê tài sản.

Ví dụ 8: Doanh nghiệp X có 1 tài sản với nguyên giá là 146 triệu đồng, số hao mòn lũy kế là 20 triệu đồng, giá bán là 99 triệu đồng gồm cả thuế GTGT 10%, biết rằng giá trị hợp lý của TSCĐ là 100 triệu đồng và thời gian thuê là 3 năm (Biết rằng thời gian sử dụng hữu ích còn lại của TSCĐ là 7 năm), tài sản thuê dùng cho hoạt động sản xuất kinh doanh:

Yêu cầu: Lập các bút toán ghi sổ kế toán bán và thuê lại

Giá bán nhỏ hơn giá trị hợp lý

- Kế toán đối với bên bán và thuê lại như sau:
(Đơn vị tính: 1.000.000 đ)
- Ghi nhận thu nhập khác khi bán TSCĐ theo giá trị hợp lý:

Nợ TK 111- Tiền mặt	99	
Có TK 711- Thu nhập khác		90
Có TK 3331- Thuế giá trị gia tăng phải nộp		9

- Đồng thời ghi giảm TSCĐ bán:

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ	20	
Nợ TK 811- Chi phí khác	90	
Nợ TK 242- Chi phí trả trước dài hạn	36	
Có TK 211-TSCĐ hữu hình		146

Giá bán nhỏ hơn giá trị hợp lý

- Cuối kỳ kế toán kết chuyển:
- Thu nhập khác để xác định kết quả kinh doanh, ghi:

Nợ TK 711- Thu nhập khác	90	
Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh		90
- Chi phí khác, ghi:

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh	90	
Có TK 811- Chi phí khác		90
- Định kỳ phân bổ số lỗ về giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động vào chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến sử dụng (thuê)

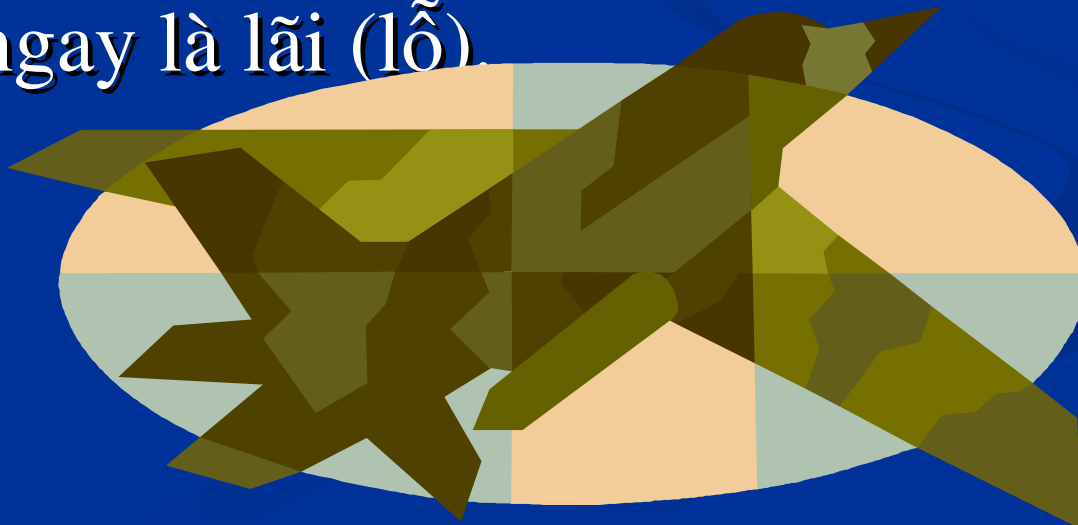
Nợ TK 627- Chi phí sản xuất chung	1	
Có TK 242- Chi phí trả trước dài hạn		1

(Số phân bổ được hàng tháng được tính = 36/36 tháng)



Giá bán lớn hơn giá trị hợp lý

- Giá bán lớn hơn giá trị hợp lý của tài sản bán và thuê lại thì:
- Chênh lệch giữa giá bán và giá trị hợp lý chưa được ghi nhận ngay mà phải phân bổ;
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị còn lại được ghi nhận ngay là lãi (lỗ).



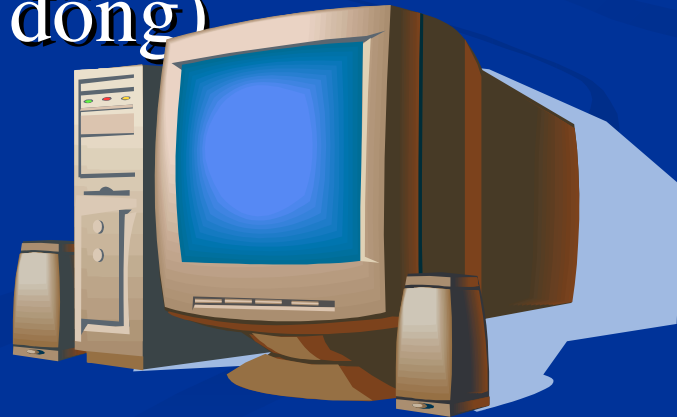
Giá bán lớn hơn giá trị hợp lý

- *Ví dụ 9:* Doanh nghiệp X có TSCĐ nguyên giá là 120 triệu đồng, đã khấu hao 40 triệu đồng, giá bán TSCĐ chưa có thuế là 124 triệu đồng, biết rằng thuế GTGT 10%, giá trị hợp lý của TSCĐ là 100 triệu đồng, thuế 2 năm.
- Yêu cầu: lập các bút toán ghi sổ kế toán



Giá bán lớn hơn giá trị hợp lý

- Theo ví dụ này thì cần phải tính ra hai khoản chênh lệch, đó là:
- Chênh lệch giữa giá bán và giá trị hợp lý:
 $124 - 100 = 24$ (triệu đồng)
- Chênh lệch giữa giá trị hợp lý và giá trị còn lại:
 $100 - 80 = 20$ (triệu đồng)



Giá bán lớn hơn giá trị hợp lý

- Kế toán đối với bên bán và thuê lại như sau:
- Ghi nhận thu nhập khác khi bán TSCĐ theo giá trị hợp lý:

Nợ TK 111- Tiền mặt	136,4	
Có TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3387)		24
Có TK 711- Thu nhập khác		100
Có TK 3331- Thuế giá trị gia tăng phải nộp		12,4

- Đồng thời ghi giảm TSCĐ bán:

Nợ TK 214- Hao mòn TSCĐ	40	
Nợ TK 811- Chi phí khác	80	
Có TK 211-TSCĐ hữu hình		120



Giá bán lớn hơn giá trị hợp lý

- Cuối kỳ kế toán kết chuyển:
- Thu nhập khác để xác định kết quả kinh doanh, ghi:

Nợ TK 711- Thu nhập khác	100	
Có TK 911- Xác định kết quả kinh doanh		100
- Chi phí khác, ghi:

Nợ TK 911- Xác định kết quả kinh doanh	80	
Có TK 811- Chi phí khác		80
- Định kỳ phân bổ số lãi về giao dịch bán và thuê lại tài sản là thuê hoạt động ghi giảm chi phí sản xuất kinh doanh trong kỳ phù hợp với khoản thanh toán tiền thuê trong suốt thời gian mà tài sản đó dự kiến sử dụng (thuê), ghi:

Nợ TK 338 - Phải trả, phải nộp khác (3387)	1	
Có TK 627- Chi phí sản xuất chung		1

(Số phân bổ được hàng tháng được tính = 24/24 tháng)