

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		

