

CHUẨN MỰC KẾ TOÁN VIỆT NAM SỐ 18

CÁC KHOẢN DỰ PHÒNG, TÀI SẢN VÀ NỢ TIỀM TÀNG

(Ban hành và công bố theo Quyết định số 100/2005/QĐ-BTC ngày 28 tháng 12 năm 2005 của Bộ trưởng Bộ Tài chính, và

có hiệu lực thi hành từ ngày 05/02/2006)

QUY ĐỊNH CHUNG

01. Mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, phương pháp kế toán các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng, gồm: Nguyên tắc ghi nhận; xác định giá trị; các khoản bồi hoàn; thay đổi các khoản dự phòng; sử dụng các khoản dự phòng; áp dụng nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị các khoản dự phòng làm cơ sở lập và trình bày báo cáo tài chính.

02. Chuẩn mực này áp dụng cho tất cả các doanh nghiệp để kế toán các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng, ngoại trừ:

- a) Các khoản mục phát sinh từ các hợp đồng thông thường, không kể các hợp đồng có rủi ro lớn;
- b) Những khoản mục đã quy định trong các chuẩn mực kế toán khác.

03. Chuẩn mực này không áp dụng cho các công cụ tài chính (bao gồm cả điều khoản bảo lãnh). Các công cụ tài chính áp dụng theo quy định của chuẩn mực kế toán về công cụ tài chính.

04. Khi có một chuẩn mực kế toán khác đề cập đến một loại dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng cụ thể thì doanh nghiệp phải áp dụng chuẩn mực đó. Ví dụ Chuẩn mực kế toán số 11 “Hợp nhất kinh doanh” đề cập đến phương pháp ghi nhận của người mua đối với các khoản nợ tiềm tàng phát sinh khi hợp nhất. Tương tự, cũng có các loại dự phòng được đề cập trong các chuẩn mực khác, như:

- Chuẩn mực kế toán số 15 “Hợp đồng xây dựng”;

- Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”;

- Chuẩn mực kế toán số 06 “Thuê tài sản”. Trừ trường hợp tài sản thuê hoạt động có rủi ro lớn thì áp dụng chuẩn mực này.

05. Một số khoản được coi là khoản dự phòng liên quan đến nguyên tắc ghi nhận doanh thu (Ví dụ: Khoản phí bảo hành) thì áp dụng nguyên tắc ghi nhận doanh thu quy định tại Chuẩn mực kế toán số 14 “Doanh thu và thu nhập khác”.

06. Chuẩn mực này áp dụng cho các khoản dự phòng đối với hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp (kể cả trường hợp ngừng hoạt động). Nếu việc tái cơ cấu phù hợp các định nghĩa về ngừng hoạt động thì phải trình bày bổ sung theo quy định của các chuẩn mực kế toán hiện hành.

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

Một khoản dự phòng: Là khoản nợ phải trả không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian.

Một khoản nợ phải trả: Là nghĩa vụ nợ hiện tại của doanh nghiệp phát sinh từ các sự kiện đã qua và việc thanh toán khoản phải trả này dẫn đến sự giảm sút về lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.

Sự kiện có tính chất bất buộc: Là sự kiện làm nảy sinh một nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới khiến cho doanh nghiệp không có sự lựa chọn nào khác ngoài việc thực hiện nghĩa vụ đó.

Nghĩa vụ pháp lý: Là nghĩa vụ phát sinh từ:

- a) Một hợp đồng;
- b) Một văn bản pháp luật hiện hành.

Nghĩa vụ liên đới: Là nghĩa vụ phát sinh từ các hoạt động của một doanh nghiệp khi thông qua các chính sách đã ban hành hoặc hồ sơ, tài liệu hiện tại có liên quan để chứng minh cho các đối tác khác biết rằng doanh nghiệp sẽ chấp nhận và thực hiện những nghĩa vụ cụ thể.

Nợ tiềm tàng: Là:

a) Nghĩa vụ nợ có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của nghĩa vụ nợ này sẽ chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được; hoặc

b) Nghĩa vụ nợ hiện tại phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra nhưng chưa được ghi nhận vì:

(i) Không chắc chắn có sự giảm sút về lợi ích kinh tế do việc phải thanh toán nghĩa vụ nợ; hoặc

(ii) Giá trị của nghĩa vụ nợ đó không được xác định một cách đáng tin cậy.

Tài sản tiềm tàng: Là tài sản có khả năng phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra và sự tồn tại của tài sản này chỉ được xác nhận bởi khả năng hay xảy ra hoặc không hay xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được.

Hợp đồng có rủi ro lớn: Là hợp đồng trong đó có những chi phí không thể tránh được buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó.

Tái cơ cấu doanh nghiệp: Là một chương trình do Ban Giám đốc lập kế hoạch, kiểm soát và có những thay đổi quan trọng về:

- a) Phạm vi hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp; hoặc
- b) Phương thức hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

NỘI DUNG CHUẨN MỰC

Các khoản dự phòng và các khoản nợ phải trả

08. Các khoản dự phòng có thể phân biệt được với các khoản nợ phải trả như: Các khoản nợ phải trả người bán, phải trả tiền vay,... là các khoản nợ phải trả được xác định gần như chắc chắn về giá trị và thời gian, còn các khoản dự phòng là các khoản nợ phải trả chưa chắc chắn về giá trị hoặc thời gian.

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

09. Tất cả các khoản dự phòng đều là nợ tiềm tàng vì chúng không được xác định một cách chắc chắn về giá trị hoặc thời gian. Tuy nhiên, trong phạm vi chuẩn mực này thuật ngữ “tiềm tàng” được áp dụng cho các khoản nợ và những tài sản không được ghi nhận vì chúng chỉ được xác định cụ thể khi khả năng xảy ra hoặc không xảy ra của một hoặc nhiều sự kiện không chắc chắn trong tương lai mà doanh nghiệp không kiểm soát được. Hơn nữa, thuật ngữ “nợ tiềm tàng” được áp dụng cho các khoản nợ không thoả mãn điều kiện để ghi nhận là một khoản nợ phải trả thông thường.

10. Chuẩn mực này phân biệt rõ các khoản dự phòng với các khoản nợ tiềm tàng, như sau:

a) Các khoản dự phòng là các khoản đã được ghi nhận là các khoản nợ phải trả (giả định đưa ra một ước tính đáng tin cậy) vì nó là các nghĩa vụ về nợ phải trả hiện tại và chắc chắn sẽ làm giảm sút các lợi ích kinh tế để thanh toán các nghĩa vụ về khoản nợ phải trả đó; và

b) Các khoản nợ tiềm tàng là các khoản không được ghi nhận là các khoản nợ phải trả thông thường, vì: Các khoản nợ phải trả thường xảy ra, còn khoản nợ tiềm tàng thì chưa chắc chắn xảy ra.

Nguyên tắc ghi nhận

Các khoản dự phòng

11. Một khoản dự phòng chỉ được ghi nhận khi thoả mãn các điều kiện sau:

a) Doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hiện tại (nghĩa vụ pháp lý hoặc nghĩa vụ liên đới) do kết quả từ một sự kiện đã xảy ra;

b) Sự giảm sút về những lợi ích kinh tế có thể xảy ra dẫn đến việc yêu cầu phải thanh toán nghĩa vụ nợ; và

c) Đưa ra được một ước tính đáng tin cậy về giá trị của nghĩa vụ nợ đó.

Nghĩa vụ nợ

12. Rất ít trường hợp không thể chắc chắn được rằng liệu doanh nghiệp có nghĩa vụ nợ hay không. Trong trường hợp này một sự kiện đã xảy ra được xem là phát sinh ra nghĩa vụ nợ khi xem xét tất cả các chứng cứ đã có chắc chắn xác định được nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

13. Trong hầu hết các trường hợp đều có thể xác định rõ được rằng một sự kiện đã xảy ra có phát sinh một nghĩa vụ nợ hay không. Một số ít trường hợp không chắc chắn được rằng một số sự kiện xảy ra có dẫn đến một nghĩa vụ nợ hay không. Ví dụ: Trong một vụ xét xử, có thể gây ra tranh luận để xác định rằng những sự kiện cụ thể đã xảy ra hay chưa và có dẫn đến một nghĩa vụ nợ hay không. Trường hợp như thế, doanh nghiệp phải xác định xem liệu có tồn tại nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm hay không thông qua việc xem xét tất cả các chứng cứ đã có, bao gồm cả ý kiến của các chuyên gia. Chứng cứ đưa ra xem xét phải tính đến bất cứ một dấu hiệu bổ sung nào của các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Dựa trên cơ sở của các dấu hiệu đó:

a) Khi chắc chắn xác định được nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, thì doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản dự phòng (nếu thoả mãn các điều kiện ghi nhận); và

b) Khi chắc chắn không có một nghĩa vụ nợ nào tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, thì doanh nghiệp phải trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính một khoản nợ tiềm tàng, trừ khi khả năng giảm sút các lợi ích kinh tế rất khó có thể xảy ra (như quy định tại đoạn 81).

Sự kiện đã xảy ra

14. Một sự kiện đã xảy ra làm phát sinh nghĩa vụ nợ hiện tại được gọi là một sự kiện ràng buộc. Một sự kiện trở thành sự kiện ràng buộc, nếu doanh nghiệp không có sự lựa chọn nào khác ngoài việc thanh toán nghĩa vụ nợ gây ra bởi sự kiện đó. Điều này chỉ xảy ra:

a) Khi việc thanh toán nghĩa vụ nợ này do pháp luật bắt buộc; hoặc

b) Khi có nghĩa vụ nợ liên đới, khi sự kiện này (có thể là một hoạt động của doanh nghiệp) dẫn đến có ước tính đáng tin cậy để bên thứ ba chắc chắn là doanh nghiệp sẽ thanh toán khoản nợ phải trả đó.

15. Báo cáo tài chính chỉ liên quan đến tình trạng tài chính của doanh nghiệp tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo và không liên quan đến vấn đề tài chính có thể xảy ra trong tương lai. Vì vậy, không cần phải ghi nhận bất kỳ một khoản dự phòng nào cho các khoản chi phí cần thiết cho hoạt động trong tương lai. Các khoản nợ phải trả được ghi nhận trong Bảng cân đối kế toán của doanh nghiệp là những khoản nợ phải trả đã xác định tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

16. Chỉ có những nghĩa vụ nợ phát sinh từ các sự kiện đã xảy ra độc lập với các hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp mới được ghi nhận là các khoản dự phòng, ví dụ chi phí phạt hoặc chi phí xử lý thiệt hại do vi phạm pháp luật về môi trường, đều làm giảm sút các lợi ích kinh tế và tất yếu sẽ ảnh hưởng đến các hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp. Tương tự, doanh nghiệp phải ghi nhận một khoản dự phòng cho những chi phí, như chi phí tháo dỡ trang thiết bị khi di chuyển hoặc tái cơ cấu doanh nghiệp. Các chi phí phát sinh do áp lực về thương mại hoặc qui định của pháp luật mà doanh nghiệp dự định phải chi tiêu như trường hợp đặc biệt trong tương lai thì không được lập dự phòng (Ví dụ: Lắp thêm các thiết bị lọc khói cho một nhà máy). Các biện pháp dự định thực hiện trong tương lai của doanh nghiệp có thể tránh được chi phí (Ví dụ: Doanh nghiệp dự định thay đổi phương thức hoạt động), doanh nghiệp sẽ không phải chịu nghĩa vụ hiện tại cho các khoản chi phí trong tương lai và cũng không phải ghi nhận bất kỳ một khoản dự phòng nào.

17. Một khoản nợ phải trả thường liên quan đến một bên đối tác có quyền lợi đối với khoản nợ đó. Tuy nhiên, cũng không cần thiết phải xác định rõ bên có quyền lợi đối với khoản nợ đó, ví dụ khoản nợ đối với cộng đồng. Một khoản nợ luôn gắn với các cam kết với bên đối tác khác. Một quyết định của Ban Giám đốc không nhất thiết phát sinh nghĩa vụ nợ liên đới tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, trừ khi quyết định này đã được thông báo cụ thể và đầy đủ trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm cho những đối tượng sẽ được hưởng quyền lợi.

18. Một sự kiện không nhất thiết phát sinh nghĩa vụ nợ ngay lập tức mà có thể sẽ phát sinh sau này do những thay đổi về pháp luật hoặc do hoạt động của doanh nghiệp dẫn đến nghĩa vụ nợ liên đới. Ví dụ: Khi xảy ra thiệt hại về môi trường có thể sẽ không phát sinh ra nghĩa vụ nợ để giải quyết các hậu quả gây ra. Tuy nhiên, nguyên nhân gây ra thiệt hại sẽ trở thành một sự kiện hiện tại khi có một qui định mới yêu cầu các thiệt hại hiện tại phải được điều chỉnh hoặc khi doanh nghiệp công khai thừa nhận nghĩa vụ của mình trong việc xử lý các thiệt hại đó như là nghĩa vụ nợ liên đới.

Sự giảm sút lợi ích kinh tế có thể xảy ra

19. Điều kiện ghi nhận một khoản nợ là khoản nợ đó phải là khoản nợ hiện tại và có khả năng làm giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán khoản nợ đó. Theo quy định của chuẩn mực này, một khoản nợ phải kèm theo sự giảm sút lợi ích kinh tế có khả năng xảy ra hơn là không xảy ra. Khi không thể xác định được

một nghĩa vụ nợ hiện tại, thì doanh nghiệp phải thuyết minh một khoản nợ tiềm tàng, trừ khi khả năng giảm sút về lợi ích kinh tế là khó có thể xảy ra theo quy định tại đoạn 81.

20. Khi có nhiều nghĩa vụ nợ tương tự nhau (Ví dụ các giấy bảo hành sản phẩm hoặc các hợp đồng giống nhau) thì khả năng giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán nghĩa vụ nợ được xác định thông qua việc xem xét toàn bộ nhóm nghĩa vụ nói chung. Mặc dù việc giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán từng nghĩa vụ nợ là rất nhỏ, nhưng hoàn toàn có thể làm giảm sút lợi ích kinh tế do việc thanh toán toàn bộ nhóm nghĩa vụ đó. Trường hợp này, cần ghi nhận một khoản dự phòng nếu thoả mãn các điều kiện ghi nhận khác.

Ước tính đáng tin cậy về nghĩa vụ nợ phải trả

21. Việc sử dụng các ước tính là một phần quan trọng của việc lập báo cáo tài chính và không làm mất đi độ tin cậy của báo cáo tài chính. Điều này đặc biệt đúng với các khoản mục dự phòng mặc dù xét về tính chất các khoản mục dự phòng không chắc chắn bằng các khoản mục khác trong Bảng cân đối kế toán. Ngoại trừ trường hợp đặc biệt, doanh nghiệp phải xác định đầy đủ các điều kiện để có thể ước tính nghĩa vụ nợ để ghi nhận một khoản dự phòng.

22. Trong các trường hợp không thể ước tính nghĩa vụ nợ một cách đáng tin cậy, thì khoản nợ hiện tại không được ghi nhận, mà phải được trình bày như một khoản nợ tiềm tàng theo quy định tại đoạn 81.

Nợ tiềm tàng

23. Doanh nghiệp không được ghi nhận một khoản nợ tiềm tàng.

24. Khoản nợ tiềm tàng phải được trình bày theo quy định tại đoạn 81, trừ khi xảy ra giảm sút lợi ích kinh tế của doanh nghiệp.

25. Khi doanh nghiệp chịu nghĩa vụ pháp lý chung hoặc riêng rẽ đối với một khoản nợ, thì phần nghĩa vụ dự tính thuộc về các chủ thể khác được xem như một khoản nợ tiềm tàng. Doanh nghiệp phải ghi nhận khoản dự phòng cho phần nghĩa vụ có thể xảy ra làm giảm sút lợi ích kinh tế, trừ khi không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy.

26. Các khoản nợ tiềm tàng thường xảy ra không theo dự tính ban đầu. Do đó chúng phải được ước tính thường xuyên để xác định xem liệu sự giảm sút lợi ích kinh tế có xảy ra hay không. Nếu sự giảm sút lợi ích kinh tế trong tương lai có thể xảy ra có liên quan đến một khoản mục trước đây là một khoản nợ tiềm tàng, thì phải ghi nhận khoản dự phòng đó vào báo cáo tài chính của kỳ kế toán có khả năng thay đổi ngoại trừ trường hợp không đưa ra được cách ước tính đáng tin cậy.

Tài sản tiềm tàng

27. Doanh nghiệp không được ghi nhận một tài sản tiềm tàng.

28. Tài sản tiềm tàng phát sinh từ các sự kiện không có trong kế hoạch hoặc chưa được dự tính, dẫn đến khả năng có thể thu được lợi ích kinh tế cho doanh nghiệp. Ví dụ: một khoản được bồi thường đang tiến hành các thủ tục pháp lý khi kết quả chưa chắc chắn.

29. Doanh nghiệp không được ghi nhận tài sản tiềm tàng trên báo cáo tài chính vì điều này có thể dẫn đến việc ghi nhận khoản thu nhập có thể không bao giờ thu được. Tuy nhiên, khi có khoản thu nhập gần như

chắc chắn thì tài sản liên quan đến nó không còn là tài sản tiềm tàng và được ghi nhận vào báo cáo tài chính là hợp lý.

30. Khi có thể thu được lợi ích kinh tế trong tương lai thì doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính một tài sản tiềm tàng như quy định trong đoạn 84.

31. Tài sản tiềm tàng phải được đánh giá thường xuyên để đảm bảo là đã được phản ánh một cách hợp lý trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính. Nếu doanh nghiệp gần như chắc chắn thu được lợi ích kinh tế, thì tài sản và khoản thu nhập liên quan phải được ghi nhận trên báo cáo tài chính của kỳ kế toán có khả năng thể xảy ra khoản thu nhập đó theo quy định tại đoạn 84.

Xác định giá trị

Giá trị ước tính hợp lý

32. *Giá trị ghi nhận một khoản dự phòng phải là giá trị được ước tính hợp lý nhất về khoản tiền sẽ phải chi để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.*

33. Giá trị ước tính hợp lý nhất về khoản chi phí để thanh toán nghĩa vụ nợ hiện tại là giá trị mà doanh nghiệp sẽ phải thanh toán nghĩa vụ nợ hoặc chuyển nhượng cho bên thứ ba tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Thường là không thể bỏ ra chi phí rất cao để thanh toán hoặc chuyển nhượng nghĩa vụ nợ tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Tuy nhiên, cách ước tính về giá trị mà doanh nghiệp phải suy tính để thanh toán hoặc chuyển nhượng nghĩa vụ nợ sẽ đưa ra được giá trị ước tính đáng tin cậy nhất về chi phí sẽ phải dùng để thanh toán nghĩa vụ hiện tại tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

34. Cách ước tính về kết quả và ảnh hưởng tài chính đều được xác định thông qua đánh giá của Ban giám đốc doanh nghiệp, được bổ sung thông qua kinh nghiệm từ các hoạt động tương tự và các bản báo cáo của các chuyên gia độc lập. Các căn cứ có thể dựa trên bao gồm cả các sự kiện xảy ra sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm.

35. Có nhiều phương pháp đánh giá để ghi nhận giá trị các khoản mục không chắc chắn là một khoản dự phòng. Khi các khoản dự phòng được đánh giá là có liên quan đến nhiều khoản mục, thì nghĩa vụ nợ sẽ được tính theo tất cả các kết quả có thể thu được với các xác suất có thể xảy ra (phương pháp giá trị ước tính). Do đó, khoản dự phòng sẽ phụ thuộc vào xác suất phát sinh khoản lỗ đã ước tính là bao nhiêu, ví dụ: 60% hay 90%. Nếu các kết quả ước tính đều tương đương nhau và liên tục trong một giới hạn nhất định và mỗi điểm ở trong giới hạn đó đều có khả năng xảy ra như nhau thì sẽ chọn điểm ở giữa trong giới hạn đó.

Ví dụ

Một doanh nghiệp bán hàng cho khách hàng có kèm giấy bảo hành sửa chữa các hỏng hóc do lỗi sản xuất được phát hiện trong vòng sáu tháng sau khi mua. Nếu tất cả các sản phẩm bán ra đều có lỗi hỏng hóc nhỏ, thì tổng chi phí sửa chữa là 1 triệu đồng. Nếu tất cả các sản phẩm bán ra đều có lỗi hỏng hóc lớn, thì tổng chi phí sửa chữa là 4 triệu đồng. Kinh nghiệm cho thấy trong năm tới, 75% hàng hóa bán ra không bị hỏng hóc, 20% hàng hóa bán ra sẽ hỏng hóc nhỏ và 5% hàng hóa bán ra sẽ có hỏng hóc lớn. Theo quy định tại đoạn 20, doanh nghiệp phải đánh giá xác suất xảy ra cho từng mức chi phí sửa chữa cho toàn bộ các nghĩa vụ bảo hành.

Giá trị ước tính chi phí sửa chữa trong trường hợp trên sẽ là: $(75\% \times 0) + (20\% \times 1 \text{ triệu}) + (5\% \times 4 \text{ triệu}) = 0,4 \text{ triệu đồng}$.

36. Khi đánh giá từng nghĩa vụ một cách riêng rẽ, mỗi kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất sẽ là giá trị nợ phải trả ước tính hợp lý nhất. Tuy nhiên, thậm chí trong trường hợp như thế, doanh nghiệp cũng cần phải xét đến các kết quả khác nữa. Khi các kết quả khác hoặc là hầu hết lớn hơn hoặc là hầu hết nhỏ hơn kết quả có nhiều khả năng xảy ra nhất, thì giá trị ước tính đáng tin cậy nhất sẽ là giá trị cao hơn hoặc thấp hơn đó. Ví dụ, doanh nghiệp buộc phải sửa chữa một hỏng hóc nghiêm trọng trong một thiết bị lớn đã bán cho khách hàng, và kết quả có khả năng xảy ra nhất là sẽ tốn 1 triệu đồng để sửa chữa thành công lần đầu, nhưng nếu có khả năng phải sửa chữa các lần tiếp theo thì phải đưa ra một khoản dự phòng có giá trị lớn hơn.

37. Khoản dự phòng phải được ghi nhận trước thuế, vì các ảnh hưởng về thuế của khoản dự phòng và những thay đổi trong các kết quả đó đã được quy định trong Chuẩn mực kế toán số 17 “Thuế thu nhập doanh nghiệp”.

Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn

38. Rủi ro và các yếu tố không chắc chắn tồn tại xung quanh các sự kiện và các trường hợp phải được xem xét khi xác định giá trị ước tính hợp lý nhất cho một khoản dự phòng.

39. Rủi ro thể hiện sự giảm sút kết quả. Việc điều chỉnh rủi ro có thể làm tăng giá trị các khoản nợ đã được ghi nhận. Doanh nghiệp cần phải thận trọng khi đưa ra những đánh giá trong các điều kiện không chắc chắn để không làm sai lệch tăng thu nhập hay tài sản và cũng không làm sai lệch giảm chi phí và các khoản nợ. Tuy nhiên, tình trạng không chắc chắn không có nghĩa là tạo ra các khoản dự phòng quá mức hoặc khai khống các khoản nợ một cách cố ý. Ví dụ: Nếu các khoản chi phí dự tính cho một rủi ro nào đó được ước tính trên cơ sở thận trọng, thì không nên chủ quan xem kết quả đó là có khả năng xảy ra hơn các trường hợp thực tế khác. Doanh nghiệp cần phải chú ý để tránh các bước đánh giá trùng lặp đối với rủi ro và sự không chắc chắn dẫn đến làm tăng các khoản dự phòng.

40. Việc thuyết minh yếu tố không chắc chắn đối với giá trị của các khoản chi trả được quy định tại đoạn 80 (b).

Giá trị hiện tại

41. Nếu ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền là trọng yếu, thì giá trị của một khoản dự phòng cần được xác định là giá trị hiện tại của khoản chi phí dự tính để thanh toán nghĩa vụ nợ.

42. Phụ thuộc vào giá trị thời gian của tiền, 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 các khoản dự phòng có cùng giá trị liên quan đến các luồng tiền ra phát sinh muộn hơn. Do đó các khoản dự phòng đều phải được chiết khấu khi giá trị thời gian của tiền có ảnh hưởng trọng yếu.

43. Tỷ lệ chiết khấu phải là tỷ lệ trước thuế và phản ánh rõ những ước tính trên thị trường hiện tại về giá trị thời gian của tiền và rủi ro cụ thể của khoản nợ đó. Tỷ lệ chiết khấu không được phản ánh rủi ro đã tính đến của giá trị ước tính luồng tiền trong tương lai.

Các sự kiện xảy ra trong tương lai

44. Những sự kiện xảy ra trong tương lai có thể ảnh hưởng đến giá trị đã ước tính để thanh toán nghĩa vụ nợ thì phải được phản ánh vào giá trị của khoản dự phòng khi có đủ dấu hiệu cho thấy các sự kiện đó sẽ xảy ra.

45. Những sự kiện dự tính sẽ xảy ra trong tương lai có thể rất quan trọng khi đánh giá các khoản dự phòng. Ví dụ, doanh nghiệp có thể cho rằng chi phí thanh lý tài sản vào cuối thời gian sử dụng của tài sản sẽ giảm do những thay đổi về công nghệ trong tương lai. Giá trị được ghi nhận đã phản ánh cách ước tính hợp lý của các nhà nghiên cứu có trình độ kỹ thuật và khách quan có tính đến các bằng chứng về công nghệ tại thời điểm thanh lý. Do vậy, việc giảm giá trị dự phòng bằng một khoản tương đương với chi phí tiết kiệm được là hợp lý khi các khoản chi phí này được cắt giảm do kinh nghiệm đã thu được khi áp dụng công nghệ hiện có của hoạt động thanh lý có nhiều phức tạp hoặc có qui mô lớn hơn so với hoạt động đã tiến hành trước đây. Tuy nhiên, doanh nghiệp khó có thể đoán trước được sự phát triển của kỹ thuật công nghệ mới áp dụng cho việc thanh lý tài sản, trừ khi có đầy đủ bằng chứng khách quan.

46. Khi đánh giá nghĩa vụ nợ phải xét đến ảnh hưởng có thể xảy ra của các quy định mới nếu có đủ bằng chứng khách quan cho thấy qui định này chắc chắn được thông qua. Do có nhiều trường hợp phát sinh nên không thể xác định được từng sự kiện riêng biệt để đưa ra đầy đủ bằng chứng khách quan cho mọi trường hợp. Bằng chứng được yêu cầu gồm cả qui định cần phải áp dụng và xem xét qui định này có thông qua chắc chắn và được đem ra áp dụng vào thời điểm thích hợp hay không. Trong một số trường hợp sẽ không đưa ra được bằng chứng khách quan, đầy đủ cho đến khi qui định mới được thông qua.

Thanh lý tài sản dự tính

47. Lãi từ hoạt động thanh lý tài sản dự tính không được xét đến khi xác định giá trị của khoản dự phòng.

48. Không được tính các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản khi xác định giá trị khoản dự phòng, ngay cả khi hoạt động thanh lý dự tính gắn liền với sự kiện làm phát sinh khoản dự phòng đó. Thay vào đó, doanh nghiệp phải ghi nhận các khoản lãi từ hoạt động thanh lý tài sản đã dự tính tại thời điểm quy định trong các Chuẩn mực kế toán liên quan.

Các khoản bồi hoàn

49. Khi một phần hay toàn bộ chi phí để thanh toán một khoản dự phòng dự tính được bên khác bồi hoàn thì khoản bồi hoàn này chỉ được ghi nhận khi doanh nghiệp chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó. Khoản bồi hoàn này phải được ghi nhận như một tài sản riêng biệt. Giá trị ghi nhận của khoản bồi hoàn không được vượt quá giá trị khoản dự phòng.

50. Trong Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh, chi phí liên quan đến khoản dự phòng có thể được trình bày theo giá trị sau khi trừ giá trị khoản bồi hoàn được ghi nhận.

51. Trong một số trường hợp, doanh nghiệp có thể tìm kiếm một bên thứ ba để thanh toán một phần hay toàn bộ chi phí cho khoản dự phòng (ví dụ, thông qua các hợp đồng bảo hiểm, các điều khoản bồi thường hoặc các giấy bảo hành của nhà cung cấp). Bên thứ ba có thể thanh toán trực tiếp hoặc hoàn trả lại các khoản doanh nghiệp đã thanh toán.

52. Hầu hết các trường hợp, doanh nghiệp đều phải chịu và phải thanh toán toàn bộ các nghĩa vụ nợ nếu bên thứ ba không có khả năng bồi hoàn do bất kỳ nguyên nhân nào. Trường hợp này, phải ghi nhận khoản

dự phòng cho toàn bộ giá trị của khoản nợ, và phải ghi nhận khoản bồi hoàn đã dự tính là tài sản khi chắc chắn sẽ nhận được khoản bồi hoàn đó nếu doanh nghiệp thanh toán khoản nợ.

53. Có trường hợp, doanh nghiệp không phải chịu các khoản chi phí chưa rõ ràng nếu bên thứ ba không thực hiện thanh toán. Trường hợp doanh nghiệp không phải chịu các khoản chi phí thì các khoản chi phí này không được đưa vào khoản dự phòng.

54. Theo quy định trong đoạn 25, một khoản nợ khi doanh nghiệp phải chịu nghĩa vụ pháp lý chung hoặc riêng sẽ được ghi nhận là nợ tiềm tàng trong phạm vi dự tính nghĩa vụ sẽ được bên thứ ba thanh toán.

Thay đổi các khoản dự phòng

55. Các khoản dự phòng phải được xem xét lại và điều chỉnh tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm để phản ánh ước tính hợp lý nhất ở thời điểm hiện tại. Nếu doanh nghiệp chắc chắn không phải chịu sự giảm sút về lợi ích kinh tế do không phải chi trả nghĩa vụ nợ thì khoản dự phòng đó phải được hoàn nhập.

56. Khi sử dụng phương pháp chiết khấu, giá trị ghi sổ của một khoản dự phòng tăng lên trong mỗi kỳ kế toán năm để phản ánh ảnh hưởng của yếu tố thời gian. Phần giá trị tăng lên này phải được ghi nhận là chi phí đi vay.

Sử dụng các khoản dự phòng

57. Chỉ nên sử dụng một khoản dự phòng cho những chi phí mà khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu.

58. Chỉ những khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đã được lập ban đầu mới được bù đắp bằng khoản dự phòng đó. Việc sử dụng khoản dự phòng cho các chi phí không liên quan đến khoản dự phòng đó hoặc cho các chi phí liên quan đến khoản dự phòng được lập cho mục đích khác có thể không thể hiện ảnh hưởng của hai sự kiện khác nhau.

Áp dụng nguyên tắc ghi nhận và xác định giá trị

Các khoản lỗ hoạt động trong tương lai

59. Doanh nghiệp không được ghi nhận khoản dự phòng cho các khoản lỗ hoạt động trong tương lai.

60. Khoản lỗ hoạt động trong tương lai là khoản không thoả mãn định nghĩa về một khoản nợ phải trả quy định trong đoạn 07 và điều kiện ghi nhận các khoản dự phòng ở đoạn 11.

61. Mỗi ước tính về khoản lỗ hoạt động xảy ra trong tương lai đều là dấu hiệu về sự tổn thất của một số tài sản dùng trong kinh doanh. Doanh nghiệp phải tiến hành kiểm tra việc tổn thất đối với những tài sản này.

Các hợp đồng có rủi ro lớn

62. Nếu doanh nghiệp có hợp đồng có rủi ro lớn, thì nghĩa vụ nợ hiện tại theo hợp đồng phải được ghi nhận và đánh giá như một khoản dự phòng.

63. Nhiều hợp đồng (Ví dụ: Đơn mua hàng thường xuyên) có thể bị huỷ bỏ mà không phải thanh toán bồi thường, tức là không phát sinh nghĩa vụ nợ. Các hợp đồng có quy định rõ quyền và nghĩa vụ đối với từng bên tham gia ký kết hợp đồng thì khi phát sinh sự kiện rủi ro, hợp đồng đó sẽ thuộc phạm vi chi phối của

chuẩn mực này và khoản nợ phải trả phát sinh được ghi nhận. Những hợp đồng thông thường mà không có rủi ro lớn thì không thuộc phạm vi áp dụng của chuẩn mực này.

64. Chuẩn mực này qui định hợp đồng có rủi ro lớn là hợp đồng mà trong đó, chi phí bắt buộc phải trả cho các nghĩa vụ liên quan đến hợp đồng vượt quá lợi ích kinh tế dự tính thu được từ hợp đồng đó. Các chi phí bắt buộc phải trả theo điều khoản của hợp đồng phản ánh chi phí thấp nhất nếu từ bỏ hợp đồng. Mức chi phí đó sẽ thấp hơn mức chi phí để thực hiện hợp đồng, kể cả các khoản bồi thường hoặc đền bù phát sinh do việc không thực hiện được hợp đồng.

65. Trước khi lập một khoản dự phòng riêng biệt cho một hợp đồng có rủi ro lớn, doanh nghiệp phải ghi nhận bất kỳ sự giảm sút giá trị nào của tài sản có liên quan đến hợp đồng đó.

Tái cơ cấu doanh nghiệp

66. Ví dụ về những sự kiện nằm trong định nghĩa về "tái cơ cấu doanh nghiệp":

- a) Bán hoặc chấm dứt một dây chuyền sản xuất sản phẩm;
- b) Đóng cửa cơ sở kinh doanh ở một địa phương, một quốc gia khác hoặc chuyển đổi hoạt động kinh doanh từ địa phương này, quốc gia này sang một địa phương hoặc một quốc gia khác;
- c) Thay đổi cơ cấu bộ máy quản lý, ví dụ loại bỏ một cấp quản lý;
- d) Hoạt động tái cơ cấu cơ bản sẽ gây ra tác động lớn đến bản chất và mục tiêu hoạt động kinh doanh của doanh nghiệp.

67. Khoản dự phòng cho chi phí tái cơ cấu doanh nghiệp chỉ được ghi nhận khi các điều kiện chung đối với khoản dự phòng như quy định trong đoạn 11 được thoả mãn. Các đoạn 69 - 78 chỉ rõ làm thế nào để áp dụng các điều kiện chung cho hoạt động tái cơ cấu doanh nghiệp.

68. Khi tiến hành tái cơ cấu doanh nghiệp thì nghĩa vụ liên đới chỉ phát sinh khi:

a) Có kế hoạch chính thức, cụ thể để xác định rõ việc tái cơ cấu doanh nghiệp, trong đó phải thoả mãn ít nhất 5 nội dung sau:

- (i) Thay đổi toàn bộ hoặc một phần hoạt động kinh doanh;***
- (ii) Các vị trí quan trọng bị ảnh hưởng;***
- (iii) Vị trí, nhiệm vụ và số lượng nhân viên ước tính sẽ được nhận bồi thường khi họ buộc phải thôi việc;***
- (iv) Các khoản chi phí sẽ phải chi trả; và***
- (v) Khi kế hoạch được thực hiện.***

b) Đưa danh sách chủ thể chắc chắn bị ảnh hưởng; thực hiện kế hoạch tái cơ cấu hoặc thông báo các vấn đề quan trọng đến những chủ thể bị ảnh hưởng của việc tái cơ cấu.

69. Bằng chứng cho thấy doanh nghiệp đã tiến hành kế hoạch tái cơ cấu. Ví dụ: Tháo dỡ nhà xưởng, bán tài sản hoặc thông báo công khai về những vấn đề quan trọng của kế hoạch. Thông báo công khai về một kế hoạch tái cơ cấu cụ thể sẽ dẫn đến một nghĩa vụ nợ pháp lý khi kế hoạch đó được thực hiện theo dự tính và đầy đủ chi tiết (tức là phải chỉ rõ những vấn đề quan trọng của kế hoạch) từ đó đưa ra dự tính chắc

chấn về những chủ thể có liên quan như khách hàng, các nhà cung cấp, các nhân viên (hoặc những người đại diện cho họ) để doanh nghiệp có thể tiến hành tái cơ cấu.

70. Để kế hoạch có đủ chi tiết liên quan đến nghĩa vụ nợ khi thông báo đến những đối tượng bị ảnh hưởng, thì phải lập và thực hiện kế hoạch càng sớm càng tốt, phải hoàn tất kế hoạch trong khoảng thời gian dự tính. Nếu doanh nghiệp dự tính vẫn còn một khoảng thời gian dài trước khi tiến hành tái cơ cấu hoặc quá trình tái cơ cấu phải mất một thời gian dài bất hợp lý, thì không thể chắc chắn là kế hoạch sẽ được thực hiện đúng thời gian cho phép.

71. Nếu quyết định tái cơ cấu của Ban Giám đốc đưa ra trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì không dẫn đến nghĩa vụ nợ liên đới tại ngày đó, trừ khi trước ngày kết thúc kỳ kế toán năm doanh nghiệp đã:

a) Bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu; hoặc

b) Thông báo những vấn đề quan trọng của kế hoạch tái cơ cấu cho những đối tượng bị ảnh hưởng theo một cách cụ thể, đầy đủ để họ có được dự tính chắc chắn về việc doanh nghiệp sẽ tiến hành tái cơ cấu.

Nếu doanh nghiệp bắt đầu thực hiện kế hoạch tái cơ cấu, hoặc thông báo những vấn đề quan trọng của kế hoạch đó tới những đối tượng bị ảnh hưởng sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm thì việc trình bày trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính được thực hiện theo quy định tại Chuẩn mực kế toán số 23 “Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm”. Nếu việc tái cơ cấu là trọng yếu mà không được trình bày trong báo cáo tài chính thì có thể ảnh hưởng đến việc đưa ra quyết định kinh tế của người sử dụng báo cáo tài chính.

72. Nghĩa vụ nợ liên đới không chỉ được tạo ra từ quyết định của Ban Giám đốc. Nghĩa vụ nợ liên đới có thể là kết quả của các sự kiện đã xảy ra: Ví dụ, thoả thuận với đại diện của người làm công về các khoản thanh toán khi họ thôi việc, hoặc thoả thuận với người mua khi nhượng bán một bộ phận kinh doanh của doanh nghiệp. Một khi đã đạt được sự chấp thuận có thể đã được kết luận chỉ chờ chấp thuận của Hội đồng quản trị và được thông báo đến chủ thể đối tác thì lúc đó doanh nghiệp có nghĩa vụ thực hiện tái cơ cấu nếu thoả mãn các điều kiện quy định tại đoạn 68.

73. Không có nghĩa vụ nợ phát sinh cho tới khi doanh nghiệp ký cam kết nhượng bán, tức là khi doanh nghiệp có hợp đồng nhượng bán hiện tại.

74. Khi doanh nghiệp quyết định nhượng bán một bộ phận kinh doanh và thông báo công khai quyết định đó, thì vẫn chưa được coi là cam kết cho đến khi xác định được người mua và hợp đồng nhượng bán được ký kết. Từ khi quyết định đến khi ký kết hợp đồng nhượng bán ràng buộc, doanh nghiệp vẫn có thể thực hiện các hoạt động khác nếu không tìm được người mua với điều khoản phù hợp. Khi công việc nhượng bán một bộ phận kinh doanh chỉ là một phần của việc tái cơ cấu, thì tài sản hoạt động phải được xem xét lại xem có tổn thất không và nghĩa vụ nợ liên đới có thể phát sinh từ các phần khác của việc tái cơ cấu trước khi một hợp đồng hiện tại được ký kết.

75. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu chỉ được dự tính cho những chi phí trực tiếp phát sinh từ hoạt động tái cơ cấu, đó là những chi phí thoả mãn cả hai điều kiện:

a) Cần phải có cho hoạt động tái cơ cấu; và

b) Không liên quan đến hoạt động thường xuyên của doanh nghiệp.

76. Một khoản dự phòng cho việc tái cơ cấu không bao gồm các chi phí như:

- a) Đào tạo lại hoặc chuyển nhân viên hiện có;
- b) Tiếp thị; hoặc
- c) Đầu tư vào những hệ thống mới và các mạng lưới phân phối.

Những chi phí này liên quan đến hoạt động trong tương lai của doanh nghiệp và không phải là các khoản nợ phải trả cho việc tái cơ cấu tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm. Các chi phí này phải được ghi nhận theo nguyên tắc ghi nhận các chi phí không liên quan tới việc tái cơ cấu.

77. Những khoản lỗ từ hoạt động kinh doanh trong tương lai có thể xác định được tính đến ngày tái cơ cấu thì không được bao gồm trong khoản dự phòng, trừ khi chúng liên quan đến một hợp đồng có rủi ro lớn như đã quy định trong đoạn 07.

78. Lãi dự tính thu được từ hoạt động thanh lý tài sản, ngay cả khi việc thanh lý tài sản được xem như một phần của hoạt động tái cơ cấu, không được xét đến khi xác định mức dự phòng cho việc tái cơ cấu, như đã quy định trong đoạn 47.

Trình bày báo cáo tài chính

79. Doanh nghiệp phải trình bày trong báo cáo tài chính từng loại dự phòng theo các khoản mục:

- a) Số dư đầu kỳ và cuối kỳ;**
- b) Số dự phòng tăng do các khoản dự phòng trích lập bổ sung trong kỳ, kể cả việc tăng các khoản dự phòng hiện có;**
- c) Số dự phòng giảm trong kỳ do phát sinh các khoản chi phí liên quan đến khoản dự phòng đó đã được lập từ ban đầu;**
- d) Số dự phòng không sử dụng đến được ghi giảm (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 do ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ lệ chiết khấu dòng tiền.**

Doanh nghiệp không phải trình bày thông tin so sánh về các khoản dự phòng.

80. Đối với mỗi loại dự phòng có giá trị trọng yếu, doanh nghiệp phải trình bày các thông tin sau:

- a) Tóm tắt bản chất của nghĩa vụ nợ và thời gian chi trả dự tính;**
- b) Dấu hiệu cho thấy có sự không chắc chắn về giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả. Khi cần đưa ra thông tin đầy đủ thì doanh nghiệp phải trình bày những giả định chính liên quan đến các sự kiện xảy ra trong tương lai, như đã quy định trong đoạn 44; và**
- c) Giá trị của khoản bồi hoàn dự tính nhận được nếu giá trị của tài sản đã được ghi nhận liên quan đến khoản bồi hoàn dự tính đó.**

81. Trừ khi khó xảy ra khả năng phải chi trả, doanh nghiệp phải trình bày tóm tắt bản chất của khoản nợ tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm cùng với các thông tin sau:

- a) Ước tính về ảnh hưởng tài chính của khoản nợ tiềm tàng này theo quy định ở các đoạn 32 - 48;**

- b) Dấu hiệu không chắc chắn liên quan đến giá trị hoặc thời gian của các khoản chi trả có thể xảy ra; và***
- c) Khả năng nhận được các khoản bồi hoàn.***

82. Khi xác định các khoản dự phòng hoặc các khoản nợ tiềm tàng có thể tập hợp thành một loại để trình bày báo cáo tài chính thì cần phải cân nhắc xem liệu bản chất của các khoản mục đó có tương đồng với nhau đủ để trình bày chung trong một khoản mục trên báo cáo mà vẫn thoả mãn quy định ở các đoạn 80 (a), (b) và 81 (a), (b). Ví dụ, hoàn toàn có thể nhóm chung các khoản dự phòng liên quan đến việc bảo hành các sản phẩm khác nhau, nhưng lại không thể nhóm chung dự phòng bảo hành thông thường và các khoản phải trả liên quan đến vụ kiện.

83. Khi một khoản dự phòng và một khoản nợ tiềm tàng phát sinh từ cùng một tình huống thì doanh nghiệp phải trình bày theo quy định ở đoạn 79 - 81 đồng thời chỉ rõ mối liên hệ giữa khoản dự phòng và nợ tiềm tàng đó.

84. Khi có thể thu được một số lợi ích kinh tế thì doanh nghiệp phải trình bày tóm tắt về bản chất của các tài sản tiềm tàng tại ngày kết thúc kỳ kế toán năm, và khi có thể, trình bày ước tính về ảnh hưởng tài chính của chúng theo các nguyên tắc đã quy định tại đoạn 32 - 48 đối với các khoản dự phòng .

85. Việc trình bày các tài sản tiềm tàng trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính phải tránh đưa ra các dấu hiệu sai lệch về khả năng có thể xảy ra khoản thu nhập phát sinh.

86. Nếu không thể trình bày được thông tin nào quy định trong đoạn 81 và 84, doanh nghiệp phải nêu rõ trong Bản thuyết minh báo cáo tài chính.

87. Trong một số trường hợp, việc trình bày một số hay toàn bộ các thông tin như quy định trong các đoạn 79 - 84 có thể gây ảnh hưởng nghiêm trọng đến vị thế của doanh nghiệp trong việc tranh chấp với các chủ thể khác liên quan đến nội dung của khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng thì doanh nghiệp phải trình bày bản chất chung của vấn đề đang tranh chấp và lý do không trình bày những thông tin này.