

Chuẩn mực Báo cáo Tài chính Quốc tế số 15 - Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng VÀ MỘT SỐ TÌNH HUỐNG ÁP DỤNG TRONG THỰC TIỄN

 Th.S. Lê Thị Thanh Huệ*

Nhận: 15/02/2022

Biên tập: 16/02/2022

Duyệt đăng: 20/03/2022

Tóm tắt

Việc ghi nhận doanh thu (DT) có tác động lớn đến thông tin về tình hình tài chính của doanh nghiệp (DN), do vậy cần có phương pháp ghi nhận DT nhất quán, phù hợp với xu hướng phát triển của nền kinh tế. Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS 15) - DT từ hợp đồng với khách hàng được giới thiệu bởi Hội đồng Chuẩn mực Kế toán quốc tế, nhằm cung cấp một mô hình ghi nhận DT toàn diện cho tất cả các hợp đồng với khách hàng, góp phần cải thiện khả năng so sánh trong ngành, giữa các ngành và trên thị trường vốn.

Các quy tắc mới về ghi nhận DT bắt đầu có hiệu lực từ ngày 01/01/2018. Các quy tắc này đã thay thế các chuẩn mực ghi nhận DT cũ (IAS 11 – Hợp đồng xây dựng, IAS 18 – DT) và hầu hết các hướng dẫn ghi nhận DT khác (IFRIC 13 – Chương trình khách hàng thân thiết, IFRIC 15 – Thỏa thuận về xây dựng bất động sản, IFRIC 18 – Chuyển nhượng tài sản từ khách hàng và SIC 31 – DT – Giao dịch trao đổi liên quan đến dịch vụ quảng cáo). Bài viết trao đổi về một số điểm mới trong ghi nhận DT và đồng thời đưa ra một số ví dụ áp dụng trong thực tiễn, khi áp dụng theo mô hình mới này. Trong đó, có phân tích những điểm giống và khác nhau khi áp dụng giữa Chuẩn mực mới IFRS 15 và Chuẩn mực cũ IAS 18.

Từ khóa: IFRS 15, DT, mô hình năm bước.

Abstract

Recognizing revenue has a huge effect on financial situation of a company. Therefore, it is necessary to have a method for recognizing revenue consistently, in accordance with the current development of the economy. IFRS 15 – Revenue from contracts with customers was introduced by IASB, providing a complete model for recognizing revenue from contracts with customers, and therefore contributing to the improvement of the comparable ability in a particular industrial field, among different fields and capital market.

New rules for recognizing revenue were effective for annual periods beginning on or after 1 January 2018. These rules replaced previous standards for recognizing revenue (IAS 11 – Construction contracts, IAS 18 - Revenue) and most of the IFRICs for revenue.

This article discusses some new points for revenue recognition and also gives some practical examples when applying this new model.

Keywords: IFRS 15, revenue, five step model.

1. Đặt vấn đề

Trước khi IFRS 15 được ban hành và có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2018, DT được ghi nhận dựa trên đánh giá, liệu DN đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền với sản phẩm, dịch vụ cho khách hàng hay chưa, đi kèm với việc vận dụng các hướng dẫn cụ thể về các tình huống cung cấp sản phẩm và dịch vụ cho khách hàng.

Chuẩn mực mới này giới thiệu một mô hình ghi nhận DT duy nhất cho các hợp đồng với khách hàng, thay thế tất

cả các chuẩn mực hay các diễn giải chuẩn mực ban hành trước đó.

Do Việt Nam chưa chính thức áp dụng IFRS nên DN trong nước chưa bắt buộc phải áp dụng IFRS 15 trong BCTC, theo quy định của Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (VAS). Các DN tại Việt Nam phải áp dụng IFRS 15 sẽ chỉ giới hạn ở các DN có vốn đầu tư nước ngoài khi lập các báo cáo tài chính (BCTC), phục vụ tập đoàn theo IFRS và các DN Việt Nam

đang tự nguyện lập BCTC IFRS, bên cạnh BCTC VAS theo luật định.

Tuy nhiên, cần chú ý rằng, nhiều thay đổi về cách thức ghi nhận DT theo VAS được quy định tại Thông tư 200/2014/TT-BTC là khá tương đồng với các quy định trong IFRS 15, dù các lý giải cho việc thay đổi cách ghi nhận DT trong Thông tư 200 vẫn được đánh giá là chưa toàn diện, so với các lý giải cho các vấn đề tương tự trong IFRS 15.

*Khoa Kế toán Tài chính – Trường Đại học Nha Trang

Vì thế, việc hiểu được bản chất và các thay đổi trong IFRS 15, sẽ giúp các DN Việt Nam có được cái nhìn toàn diện hơn về bản chất của các thay đổi trong ghi nhận DT đã được Thông tư 200 đặt ra. Đồng thời, giúp cho các DN Việt Nam có các bước chuẩn bị tốt hơn, khi Việt Nam tiến tới áp dụng các nguyên tắc còn lại của IFRS 15 về ghi nhận DT.

2. Tổng quan về IFRS 15

IFRS 15 thiết lập các nguyên tắc cho các đơn vị có thể áp dụng, để báo cáo các thông tin hữu ích đến người sử dụng BCTC về bản chất, số tiền, thời gian và sự không chắc chắn của các khoản DT và dòng tiền thu được từ hợp đồng với khách hàng. Việc áp dụng IFRS 15 là bắt buộc, kể từ năm báo cáo từ ngày 01/01/2018 trở về sau.

2.1. Lịch sử hình thành của IFRS 15

6/2002: dự án về DT được IASB thực hiện.

24/6/2010: phát hành bản Dự thảo ED/2010/6 về DT từ hợp đồng với khách hàng.

28/5/2014: IFRS 15 được ban hành.

11/9/2015: IASB gia hạn ngày áp dụng có hiệu lực của IFRS 15 là ngày 01/01/2018.

12/4/2016: diễn giải về IFRS 15 được ban hành.

2.2. Mục tiêu của IFRS 15

IFRS 15 thiết lập các nguyên tắc cho các DN vận dụng để báo cáo những thông tin hữu ích tới đối tượng sử dụng BCTC về bản chất, giá trị, thời điểm ghi nhận và những yếu tố không chắc chắn liên quan đến DT và các dòng tiền phát sinh từ hợp đồng với khách hàng.

2.3. Phạm vi áp dụng của IFRS 15

IFRS 15 áp dụng cho tất cả các hợp đồng với khách hàng ngoại trừ:

- Hợp đồng thuê tài sản theo IFRS 16 – Thuê tài sản.

- Hợp đồng bảo hiểm được quy định trong phạm vi của IFRS 4- Hợp đồng bảo hiểm.

- Công cụ tài chính và các quyền hoặc nghĩa vụ theo hợp đồng, được quy định trong phạm vi của IFRS 9.

- Công cụ tài chính, IFRS 10 – BCTC hợp nhất; IFRS 11 – Joint Arrangements; IAS 27 – BCTC riêng và IAS 28 – Các khoản đầu tư vào công ty liên doanh, liên kết.

- Hoạt động trao đổi phi tiền tệ giữa các DN hoạt động trong cùng lĩnh vực kinh doanh, nhằm tạo điều kiện thuận lợi trong bán hàng hay cung cấp dịch vụ cho khách hàng hay khách hàng tiềm năng.

2.4. Nguyên tắc của IFRS 15

Nguyên tắc chính của chuẩn mực này là DN phải ghi nhận DT, để phản ánh việc chuyển giao hàng hóa và dịch vụ đã cam kết cho khách hàng theo giá trị phản ánh khoản mục nhận về mà DN dự kiến có quyền thụ hưởng qua trao đổi hàng hóa, dịch vụ đó.

3. Nội dung của IFRS 15

3.1. Mô hình ghi nhận DT 05 bước

Với mục tiêu thay thế tất cả các chuẩn mực và các diễn giải chuẩn mực trước đây về ghi nhận DT, IFRS 15 đã giới thiệu một mô hình ghi nhận DT duy nhất cho tất cả các hợp đồng với khách hàng, bao gồm 05 bước:

Bước 1: xác định các hợp đồng với khách hàng

IFRS 15 định nghĩa: “Hợp đồng là một thỏa thuận giữa hai hoặc nhiều bên tạo ra các quyền và nghĩa vụ có hiệu lực và đưa ra các tiêu chuẩn cho mỗi hợp đồng phải đáp ứng”.

Hợp đồng với khách hàng phải đáp ứng tất cả các điều kiện sau:

- Các bên tham gia đã thông qua hợp đồng được trao quyền thực hiện nghĩa vụ tương ứng.

- Đơn vị có thể xác định quyền lợi của mỗi bên, liên quan đến việc chuyển giao hàng hóa và dịch vụ.

- Đơn vị có thể xác định thời hạn thanh toán, khi chuyển giao hàng hóa và dịch vụ.

- Hợp đồng có nội dung thương mại (về rủi ro, thời gian, số tiền của dòng tiền tăng lên trong tương lai như là kết quả của hợp đồng).

- Có khả năng đơn vị sẽ thu được lợi ích, khi chuyển giao hàng hóa dịch vụ cho khách hàng.

Bước 2: xác định các nghĩa vụ thực hiện

Một nghĩa vụ thực hiện là một lời hứa, một cam kết trong một hợp đồng với khách hàng, để chuyển một dịch vụ hoặc hàng hoá cho khách hàng (ví dụ: việc cung cấp thành phẩm, bán lại hàng hóa...).

- Hàng hóa, dịch vụ được coi là riêng biệt nếu đáp ứng 2 điều kiện sau:
+ Khách hàng có thể hưởng lợi từ bản thân hàng hóa hoặc dịch vụ đó hoặc kết hợp với các nguồn lực có sẵn khác (readily available resource).

+ Cam kết của DN chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng có thể được nhận biết một cách riêng biệt với các cam kết khác trong hợp đồng.

- *Nghĩa vụ thực hiện có thể vừa rõ ràng (explicit) vừa ngầm định (implicit).*

- *Nếu không có sự chuyển giao cho khách hàng thì dẫn đến Nghĩa vụ thực hiện không tồn tại.*

Bước 3: xác định giá trị giao dịch
Giá trị giao dịch - transaction price - (một con số chính xác hoặc

con số ước tính) là số tiền DN mong đợi nhận được khi chuyển giao hàng hóa dịch vụ không tính số tiền thu hộ cho bên thứ ba (ví dụ: thuế giá trị gia tăng đầu ra...).

Giá trị giao dịch sẽ được DN phân bổ cho từng nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng và theo đó DT được ghi nhận.

Giá hàng hóa dịch vụ trên hợp đồng có thể không phải là giá trị giao dịch, DN cần xem xét tất cả thông tin khi xác định giá trị giao dịch (ví dụ khoản giảm giá, ưu đãi cho khách hàng).

Bước 4: phân bổ giá trị giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện

Khi một hợp đồng có nhiều nghĩa vụ thực hiện, đơn vị sẽ phân bổ giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng bằng cách tham chiếu đến các giá bán riêng lẻ của chúng.

- DN phải phân bổ giá giao dịch cho mỗi nghĩa vụ thực hiện đã được xác định trong hợp đồng, trên cơ sở giá bán độc lập (stand-alone selling prices).

- DN phải xác định giá bán độc lập tại thời điểm bắt đầu hợp đồng của hàng hóa dịch vụ tách biệt, liên quan đến mỗi nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng và phân bổ giá giao dịch tương ứng với giá bán độc lập đó.

+ **Giá bán độc lập** (stand-alone selling prices): là giá mà DN sẽ bán hàng hóa hoặc dịch vụ riêng biệt đến cho khách hàng.

+ **Các cách để xác định giá bán độc lập:**

Một là, lấy giá bán có thể quan sát được.

Hai là, nếu giá bán độc lập không thể quan sát trực tiếp được, đơn vị phải ước tính giá bán độc lập theo các phương pháp phân bổ sau:

++ Phương pháp điều chỉnh giá thị trường: DN xem xét thị trường để ước tính giá hàng hóa dịch vụ.

++ Phương pháp ước tính chi phí: tất cả chi phí (trực tiếp và gián tiếp) và chi phí nội bộ (nghiên cứu và phát triển) được xét đến. DN cũng xem xét các yếu tố và điều kiện đặc thù của thị trường cụ thể, để xác định phạm vi phù hợp.

++ Phương pháp tính phần còn lại: tổng giá trị giao dịch trừ đi phần hàng hóa dịch vụ, có thể xác định giá trị riêng biệt.

Bước 5: ghi nhận DT khi DN thỏa mãn nghĩa vụ thực hiện

- DN ghi nhận DT khi đáp ứng nhiệm vụ thực hiện bằng cách chuyển giao hàng hóa dịch vụ cho khách hàng, nghĩa là khách hàng giữ quyền kiểm soát, khả năng sử dụng trực tiếp và nắm giữ thực chất toàn bộ lợi ích còn lại.

- DT được ghi nhận khi khả năng kiểm soát được thông qua theo thời gian hoặc tại một thời điểm. [IFRS 15:32].

- Một đơn vị ghi nhận DT qua thời gian (over time) nếu một trong các điều kiện sau đây thỏa mãn [IFRS 15:35].

+ Khách hàng đồng thời nhận và sử dụng tất cả các lợi ích đem lại, từ việc đơn vị thực hiện nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng.

+ Việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị tạo ra hoặc nâng cao giá trị một tài sản mà khách hàng có quyền kiểm soát với tài sản đó khi tài sản được tạo ra.

+ Việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị không nhằm mục đích tạo ra một tài sản với một mục đích sử dụng khác cho đơn vị và đơn vị có quyền nhận được một khoản tiền,

khi việc thực hiện nghĩa vụ hoàn thành đến hạn.

- Nếu đơn vị không hoàn thành nghĩa vụ thực hiện của mình qua thời gian thì nó chỉ thỏa mãn, tại một thời điểm. Trong trường hợp này, DT sẽ được ghi nhận khi quyền kiểm soát được thông qua, tại một thời điểm nhất định (at the point of time).

3.2. Chi phí hợp đồng

Chi phí gia tăng để có thể có được một hợp đồng phải được ghi nhận là tài sản, nếu đơn vị dự kiến sẽ thu hồi được chi phí đó. Tuy nhiên, những khoản phí này giới hạn đến mức chi phí mà đơn vị sẽ không phải chịu, nếu hợp đồng không thành công (ví dụ như “phí thành công” trả cho bên môi giới). Trong thực tiễn áp dụng, đơn vị có thể ghi nhận các chi phí tăng thêm để có được hợp đồng là chi phí trong kỳ khi phát sinh, nếu thời gian phân bổ của tài sản (nếu được ghi nhận) là một năm hoặc ngắn hơn [IFRS 15:91-94].

4. Một số tình huống áp dụng trong thực tiễn và phân tích điểm giống và khác nhau giữa Chuẩn mực mới IFRS 15 và Chuẩn mực cũ IAS 18

Tình huống 1: DT ghi nhận trong hợp đồng có nhiều nghĩa vụ thực hiện

Khách hàng A tham gia hợp đồng viễn thông kéo dài 12 tháng với nhà khai thác di động Vina-phone (VNPT). Các điều khoản của hợp đồng như sau:

- Phí thuê bao cố định hàng tháng của khách hàng A là 100.000 đồng /tháng.

- Khách hàng A nhận được một chiếc điện thoại di động miễn phí khi bắt đầu thực hiện hợp đồng.

VNPT bán chiếc điện thoại di động tương tự 500.000 đồng và các gói dịch vụ trả trước hàng tháng tương tự mà không có điện thoại di động là 80.000 đồng /tháng.

Vậy, VNPT ghi nhận DT từ hợp đồng này phù hợp với IAS 18 và IFRS 15 là bao nhiêu?

• Đối với IFRS 15, DT sẽ được ghi nhận theo mô hình năm bước như sau:

♦ **Bước 1:** Xác định hợp đồng với khách hàng: VNPT cung cấp dịch vụ viễn thông kéo dài 12 tháng với khách hàng A

♦ **Bước 2:** Xác định nghĩa vụ thực hiện:

- + Cung cấp điện thoại cho KH
- + Cung cấp dịch vụ mạng 12 tháng cho KH

♦ **Bước 3:** Xác định giá trị giao dịch: Giá trị giao dịch=

$$100.000 \cdot 12 (\text{tháng}) = 1.200.000 (\text{đồng})$$

♦ **Bước 4:** Phân bổ giá trị giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện:

$$+ \text{Tổng giá bán} = 500.000 + 80.000 \cdot 12 = 1.460.000 (\text{đồng})$$

$$+ \text{Phân bổ cho điện thoại} = 1.200.000 \cdot \frac{500.000}{1.460.000} = 410.959 (\text{đồng})$$

$$+ \text{Phân bổ cho dịch vụ mạng} = 1.200.000 \cdot \frac{80.000 \cdot 12}{1.460.000} = 789.041 (\text{đồng})$$

♦ **Bước 5:** Ghi nhận DT khi đơn vị đáp ứng nghĩa vụ thực hiện:

$$+ \text{DT khi cung cấp điện thoại} = 410.959 (\text{đồng})$$

$$+ \text{DT khi cung cấp dịch vụ mạng} = \frac{789.041}{12} = 65.753 (\text{đồng/tháng})$$

• Đối với IAS 18, DT sẽ được ghi nhận như sau:

♦ Hàng tháng ghi nhận DT dịch vụ thuê bao mạng:

$$\text{Tổng DT} = 100.000 \cdot 12 = 1.200.000 (\text{đồng})$$

$$\text{DT cung cấp dịch vụ mạng hàng tháng} = \frac{1.200.000}{12} = 100.000 (\text{đồng/tháng})$$

♦ Điện thoại được cung cấp miễn phí trong hợp đồng này vì vậy sẽ không ghi nhận giá trị của điện thoại. DT điện thoại = 0 (đồng)

Tình huống 2: DT ghi nhận khi sửa đổi hợp đồng

Công ty A, nhà sản xuất máy tính, ký hợp đồng với đại học B để cung cấp 300 máy tính, với tổng giá 600.000 (USD) (2.000 (USD)/máy tính). Do công việc chuẩn bị cần thiết, đại học B đồng ý giao máy tính trong ba lần giao hàng riêng biệt trong ba tháng tới (100 máy tính trong mỗi lần giao hàng). Đại học B kiểm soát các máy tính khi giao hàng, sau lần giao hàng đầu tiên được thực hiện, Đại học B và Công ty A sửa đổi hợp đồng. Công ty A sẽ cung cấp thêm 200 máy tính (tổng cộng 500).

- Công ty A nên tính toán DT từ hợp đồng này như thế nào cho năm kết thúc, ngày 31/12/20X1 nếu:

+ Trường hợp 1: giá cho 200 máy tính bổ sung đã được thỏa thuận ở 388.000 (USD), là 1.940 (USD)/máy tính. Công ty A cung cấp mức chiết khấu 03% cho giao hàng bổ sung, phản ánh mức giảm giá khối lượng thông thường được cung cấp trong các hợp đồng tương tự với các khách hàng khác.

+ Trường hợp 2: giá cho 200 máy tính bổ sung đã được thỏa thuận ở 280.000 (USD), là 1.400

(USD)/máy tính. Công ty A cung cấp mức chiết khấu 30% cho giao hàng bổ sung vì hi vọng hợp tác trong tương lai với Đại học B (chưa có thảo luận cụ thể).

Giả sử tính đến ngày 31/12/20X1, Công ty A đã giao 400 máy tính (300 theo thỏa thuận ban đầu và 100 theo sửa đổi hợp đồng).

Công ty A sẽ tính toán DT theo IAS 18 và IFRS 15 như thế nào, trong năm 31/12/20X1?

• Theo IAS 18, DT được ghi nhận như sau: Công ty A cung cấp tổng cộng 400 máy tính bao gồm:

- + 300 máy theo hợp đồng ban đầu
- + 100 máy theo hợp đồng sửa đổi

Theo IAS 18 không bắt buộc phải kiểm tra xem việc giao hàng bổ sung này có phản ánh giá bán độc lập hay không. Vì vậy, khi ghi nhận DT, Công ty A sẽ tách biệt thành hai hợp đồng riêng biệt với mức giá khác nhau cho từng hợp đồng.

♦ **Trường hợp 1:** DT = $300 \cdot 2.000 + 100 \cdot 1.940 = 794.000$ (USD).

♦ **Trường hợp 2:** DT = $300 \cdot 2.000 + 100 \cdot 1.400 = 740.000$ (USD).

• Theo IFRS 15, DT được ghi nhận như sau:

♦ **Trường hợp 1:** Trong trường hợp này, Công ty A khi sửa đổi hợp đồng đã cung cấp thêm 200 máy tính và 200 máy tính này đã thỏa mãn hai điều kiện:

+ Máy tính trong hợp đồng sửa đổi là riêng biệt, khác với 300 máy tính trong hợp đồng ban đầu

+ Mức giá trong hợp đồng sửa đổi phản ánh mức giá độc lập (do giá bán cung cấp mức chiết khấu 3% thông thường giống như các hợp đồng tương tự khác).

Vì vậy, DT ở trường hợp này sẽ được ghi nhận giống như chuẩn mực cũ IAS 18 và hợp đồng sửa đổi, sẽ được tách biệt với hợp đồng ban đầu.

$$DT = 300 \times 2.000 + 100 \times 1.940 = 794.000 \text{ (USD)}$$

♦ **Trường hợp 2:** Công ty A khi sửa đổi hợp đồng đã cung cấp mức giá với chiết khấu 30%. Đây là mức chiết khấu lớn so với thông thường, vì Công ty A hy vọng rằng sẽ được hợp tác trong tương lai với Đại học B, mặc dù chưa có thỏa thuận cụ thể gì. Trong trường hợp, mức giá 1.400 (USD)/máy tính đã phản ánh mức giá không độc lập khi sửa đổi hợp đồng.

Vì vậy, hợp đồng sửa đổi không cần phải tách biệt với hợp đồng cũ mà ghi nhận chung:

$$+ \text{DT của hợp đồng trước khi sửa đổi (đã bán được 100 máy tính)} = 100 \times 2.000 = 200.000 \text{ (USD)}$$

$$+ \text{DT của hợp đồng sau khi sửa đổi:}$$

$$\begin{aligned} &\text{Tổng giá trị của 400 máy tính (gồm 200 máy tính của hợp đồng đầu và 200 máy tính của hợp đồng sửa đổi)} = 200 \times 2.000 + 200 \times 1.400 \\ &= 680.000 \text{ (USD)} \end{aligned}$$

$$\text{DT của 300 máy tính bán được} = 300 \times 1.700 = 510.000 \text{ (USD)}$$

$$\text{Đơn giá của một máy tính} =$$

$$\frac{680.000}{400} = 1.700 \text{ (USD)}$$

$$\begin{aligned} &\text{Tổng DT trong năm tại ngày 31/12/20X1} = 200.000 + 510.000 = \\ &710.000 \text{ (USD)} \end{aligned}$$

Như vậy, trong tình huống trên, DT ghi nhận trong năm tại ngày 31/12/20X1 ở trường hợp 1 trong cả hai chuẩn mực cũ IAS 18 và chuẩn mực mới IFRS 15 là như nhau và bằng 794.000 (USD). Còn ở trường hợp 2, DT ghi nhận là khác nhau, theo IAS 18 là 740.000 (USD) và theo IFRS 15 là 710.000 (USD).

Tình huống 3: DT ghi nhận tại một thời điểm hay theo thời gian

Công ty C, nhà phát triển bất động sản, xây dựng một khu dân cư phức hợp bao gồm 50 căn hộ. Các căn hộ có kích thước và tỷ lệ tương tự nhau. Tuy nhiên, chúng có thể được tùy chỉnh theo nhu cầu của khách hàng. Công ty C ký kết hai hợp đồng với hai khách hàng khác nhau (A và B). Cả hai khách hàng đều muốn mua những căn hộ gần như giống hệt nhau và đồng ý với tổng giá 100.000 (USD)/căn. Tiến độ thanh toán như sau: sau khi ký hợp đồng, khách hàng trả tiền đặt cọc là 10.000 (USD)/căn.

Mốc quan trọng: trước khi hoàn thành một năm, công ty C sẽ gửi báo cáo tiến độ cho khách hàng và khách hàng cần thanh toán 50.000 (USD) cho mỗi căn hộ.

Hoàn thành: sau khi hoàn thành việc xây dựng, quyền sở hữu hợp pháp đối với căn hộ được chuyển giao cho khách hàng và họ phải thanh toán số tiền còn lại là 40.000 (USD) cho mỗi căn hộ. Giá định thời gian thì công là hai năm, kể từ ngày ký hợp đồng. Công ty C có quyền giữ lại các khoản thanh toán từ bất kỳ khách hàng nào, trong trường hợp khách hàng đó không có khả năng thanh toán hợp đồng, trước khi căn hộ hoàn thành. Các hợp đồng với khách hàng A và B không giống nhau. Các điều khoản hợp đồng khác chỉ rõ rằng: “Không có điều khoản cụ thể nào khác, trong hợp đồng với khách hàng A. Hợp đồng với khách hàng B quy định rằng, công ty C không được chuyển nhượng căn hộ cho khách hàng khác và đổi lại, khách hàng B không được chấm dứt hợp đồng. Nếu khách

hàng B không có khả năng thanh toán trong hợp đồng trước khi hoàn thành (nói cách khác là không thanh toán theo đúng tiến độ), công ty C có quyền xác định giá của hợp đồng nếu công ty C vẫn quyết định hoàn thành hợp đồng”.

DT sẽ được ghi nhận khác biệt như thế nào theo IFRS 15 trong hai trường hợp, đối với khách hàng A và B.

Theo IFRS 15, khi một DN thực hiện hợp đồng mà không tạo ra một tài sản có khả năng sử dụng thay thế và DN có quyền thanh toán bắt buộc khi nghĩa vụ thực hiện hoàn thành đúng hạn, thì DN sẽ ghi nhận DT theo thời gian. Đối với một DN bất động sản, vấn đề DN có quyền thanh toán bắt buộc hay không đối với nghĩa vụ thực hiện đúng hạn được xem là quan trọng. Nếu hợp đồng không đáp ứng được điều kiện này thì DT sẽ được ghi nhận tại một thời điểm, khi tài sản được chuyển giao cho khách hàng.

Đối với khách hàng A: hợp đồng với khách hàng A không đáp ứng được điều kiện để ghi nhận theo thời gian. Lý do là, công ty C dễ dàng có quyền chuyển nhượng hay bán căn hộ cho khách hàng khác trong trường hợp chậm trễ thanh toán và công ty C cũng không có quyền thanh toán bắt buộc, khi nghĩa vụ thực hiện đúng hạn.

Công ty C chỉ được quyền giữ những khoản thanh toán theo tiến độ trong trường hợp khách hàng mất khả năng thanh toán và khách hàng có thể không phải chịu chi phí của DN để hoàn thành căn hộ.

Vì vậy, trong trường hợp này, công ty C sẽ ghi nhận DT tại một thời điểm – đó là khi căn hộ được chuyển giao cho khách hàng A (sau khi hoàn thành ở năm thứ 2).

Bảng 1 (Đơn vị tính: USD)

Thời gian	DT hợp đồng với khách hàng A	DT hợp đồng với khách hàng B
Năm thứ 1	0	45.000
Năm thứ 2	100.000	55.000
Tổng cộng	100.000	100.000

Đối với khách hàng B: hợp đồng với khách hàng B đáp ứng điều kiện thanh toán theo thời gian.

Lý do là vì, công ty C không thể chuyển giao căn hộ cho mục đích sử dụng khác bởi vì hợp đồng với khách hàng B không cho phép chuyển giao căn hộ cho khách hàng khác.

Bên cạnh đó, công ty C có quyền thanh toán bắt buộc khi nghĩa vụ thực hiện hoàn thành đúng hạn.

Vì vậy, trong trường hợp này, công ty C ghi nhận DT theo thời gian – đó là trong suốt hai năm của quá trình xây dựng. Giả sử, trong năm đầu tiên, công ty C phát sinh 45% chi phí xây dựng và trong năm thứ 2 là 55% chi phí xây dựng. Dựa vào đó, công ty C ghi nhận DT như sau:

+ Trong năm thứ 1: 45.000 USD (45% của 100.000 USD).

+ Trong năm thứ 2: 55.000 USD (55% của 100.000 USD).

Tình huống này đã chỉ ra những sự khác nhau trong điều khoản hợp đồng, đã ảnh hưởng đến việc ghi nhận DT như thế nào.

Dưới đây là bảng so sánh việc ghi nhận DT của công ty trong hợp đồng với khách hàng A và khách hàng B theo IFRS 15 như Bảng 1.

5. Kết luận và kiến nghị

5.1. Kết luận

Qua nghiên cứu cho thấy, các DN ở mọi lĩnh vực sẽ bị tác động bởi các mức độ khác nhau khi áp dụng chuẩn mực IFRS 15: mức tác động thấp nhất là DN chỉ phải đánh giá lại tất cả hợp đồng với khách hàng, dựa trên mô

hình 05 bước. Đồng thời ghi chép lại kết quả đánh giá là không phải điều chỉnh việc ghi nhận DT hiện tại; mức độ tác động sẽ lớn hơn khi việc đánh giá dẫn đến kết quả là cần có sự thay đổi cả về thời điểm ghi nhận DT và mức DT được ghi nhận.

Ở Việt Nam, những khó khăn và thách thức khi áp dụng IFRS là không nhỏ, do các yếu tố sau: thị trường hoạt động; vấn đề nội tại của IFRS; hạ tầng cơ sở thông tin; rào cản ngôn ngữ; năng lực nguồn nhân sự... Thực tế cho thấy, chỉ một số ít DN niêm yết trên Sở Giao dịch Chứng khoán Thành phố Hồ Chí Minh (HOSE), chủ yếu là các DN có giao dịch với các đối tác quốc tế là đã có thực hành IFRS. Các DN khác vẫn còn khá xa lạ với chuẩn mực quốc tế này, vì một số nguyên nhất định.

5.2. Kiến nghị

Hiện nay, Việt Nam chưa chính thức áp dụng IFRS nên các DN trong nước chưa bắt buộc phải áp dụng IFRS 15 trong BCTC mà vẫn ghi nhận theo quy định của VAS. Hiện tại, các DN tại Việt Nam áp dụng IFRS 15 chỉ giới hạn ở các DN có vốn đầu tư nước ngoài khi lập các BCTC phục vụ tập đoàn theo chuẩn mực IFRS và các DN Việt Nam đang tự nguyện lập BCTC IFRS, bên cạnh BCTC VAS theo luật định. Tuy nhiên, cần chú ý rằng, nhiều thay đổi về cách thức ghi nhận DT theo VAS được quy định tại Thông tư số 200/2014/TT-BTC là khá tương đồng với các quy định trong IFRS 15, dù các lý giải cho việc thay đổi cách ghi nhận DT vẫn

được đánh giá là chưa toàn diện so với các lý giải cho các vấn đề tương tự trong IFRS 15. Vì vậy, việc hiểu được bản chất và các thay đổi trong IFRS 15 sẽ giúp các DN Việt Nam có được cái nhìn toàn diện hơn về bản chất của các thay đổi trong ghi nhận DT, đã được Thông tư 200/2014/TT-BTC đặt ra. Đồng thời, giúp cho các DN Việt Nam có các bước chuẩn bị tốt hơn, khi Việt Nam tiến tới áp dụng các nguyên tắc còn lại của IFRS 15 về ghi nhận DT. ■

Tài liệu tham khảo

1. IFRS 15 và vấn đề đặt ra với DN Việt Nam, (2019), <https://tapchitaichinh.vn/tai-chinh-kinh-doanh/chuan-muc-bao-cao-tai-chinh-quoc-te-so-15-va-van-de-dat-ra-voi-doanh-nghiep-viet-nam-302825.html>.
2. IFRS 15 và những thách thức, tác động đối với ngành viễn thông, (2019), <https://www.hoiketoanhcm.org.vn/vn/trao-doi/chuan-muc-bao-cao-tai-chinh-quoc-te-ifrs-so-15-va-nhung-thach-thuc-tac-don-g-doi-voi-nganh-vien-thong>.
3. IFRS 15 áp dụng từ 2018: DN Việt cần chú ý điều gì, (2017), <https://tinnhanhchungkhoan.vn/chuan-ifrs-15-ap-dung-tu-2018-doanh-nghiep-viet-can-chu-y-dieu-u-gi-post152170.html>.
4. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers, <https://ifrs.vn/standard/ifrs-15/>.
5. IFRS 15 – Revenue from Contracts with Customers, <https://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs15>.
6. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers – Summary, <https://www.cpdbox.com/ifrs-15-revenue-contracts-customers/>.
7. IFRS 15 Examples: How IFRS 15 affects your company, <https://www.cpdbox.com/ifrs-15-examples/>