**IFRS 15 VÀ NHỮNG KHÁC BIỆT TRONG VIỆC GHI NHẬN DOANH THU Ở CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM (VAS 14)**

***TS. Trịnh Lê Tân***

***Khoa Đào Tạo Quốc Tế – Đại học Duy Tân***

***letandtu@gmail.com***

***ThS. Đào Thị Đài Trang***

***Khoa Kế Toán – Đại học Duy Tân***

***daitrangdtu@gmail.com***

**Tóm tắt:**

Một thông tin quan trọng đối với người đọc BCTC đó là chỉ tiêu doanh thu.Việc ghi nhận doanh thu tác động lớn tới thông tin về tình hình tài chính của một doanh nghiệp nên có một phương pháp ghi nhận doanh thu nhất quán cũng như phù hợp với xu hướng phát triển của nền kinh tế là cần thiết. Nhận thấy được tầm quan trọng của việc này hội đồng Chuẩn mực Kế toán (CMKT) quốc tế (IASB) ban hành chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) 15 “DT từ hợp đồng với khách hàng” vào tháng 5/2014 và có hiệu lực bắt đầu từ ngày 01/01/2018. Nghiên cứu IFRS 15 cho thấy, có những thay đổi lớn và một số thách thức, tác động không nhỏ trong việc thực hiện chuẩn mực ở hầu hết các DN. Bài viết trao đổi về một số điểm mới của IFRS cũng như những khác biệt trong việc ghi nhận doanh thu theo CMKT số 15 với VAS 14 ở các doanh nghiệp Việt Nam.

*Từ khóa: IFRS 15, doanh thu từ hợp đồng.*

1. ***Điểm mới của chuẩn mực kế toán quốc tế số 15 (IFRS 15).***

Chuẩn mực mới này giới thiệu một mô hình ghi nhận doanh thu 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 như CMKT quốc tế - IAS (International Accounting Standards) 18 DT; IAS 11 hợp đồng xây dựng; Các hướng dẫn của ủy ban hướng dẫn chuẩn mực BCTC quốc tế - IFRICs (International Financial Reporting Interpretations Committee) 13 Chương trình khách hàng trung thành; IFRIC 15 Thỏa thuận về Xây dựng Bất động sản và IFRIC 18 Chuyển nhượng tài sản từ khách hàng; SIC 31 DT - Giao dịch trao đổi hàng hóa liên quan đến dịch vụ quảng cáo.

Trước khi chuẩn mực IFRS 15 được ban hành và có hiệu lực, doanh thu được ghi nhận dựa trên đánh giá, liệu doanh nghiệp 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.

Với mục tiêu thay thế tất cả các chuẩn mực và các diễn giải chuẩn mực trước đây về ghi nhận doanh thu, IFRS 15 đã giới thiệu một mô hình ghi nhận doanh thu duy nhất cho tất cả các hợp đồng với khách hàng, bao gồm 5 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.

Bước 2: Xác định nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng

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.

Cam kết có thể là:

- Việc cung cấp thành phẩm hoặc bán lại hàng hóa;

- Việc sắp xếp một bên khác cung cấp sản phẩm hoặc dịch vụ;

- Việc sẵn sàng cung cấp sản phẩm dịch vụ trong tương lai;

- Xây dựng, thiết kế, sản xuất, tạo ra một tài sản theo yêu cầu của khách hàng;

- Việc cho phép sử dụng hoặc tiếp cận tài sản vô hình như tài sản trí tuệ

Bước 3: Xác định giá trị giao dịch

Giá trị giao dịch (một con số chính xác hoặc một khoảng giá trị) là số tiền doanh nghiệp mong đợi nhận được khi chuyển giao hàng hóa dịch vụ không tính số tiền thu hộ cho bên thứ 3 (ví dụ: thuế giá trị gia tăng đầu ra).

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

Giá hàng hóa dịch vụ trên hợp đồng có thể không phải là giá trị giao dịch, doanh nghiệp 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 giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng

Đối với một hợp đồng có nhiều hơn một nghĩa vụ thực hiện, một đơn vị phải phân bổ giá giao dịch cho mỗi nghĩa vụ thực hiện trong một khoản tiền thể hiện khoản chi phí mà đơn vị dự kiến sẽ được hưởng, để đổi lấy từng nghĩa vụ thực hiện.

Bước 5: Nhận biết DT khi đơn vịđáp ứng nghĩa vụ thực hiện

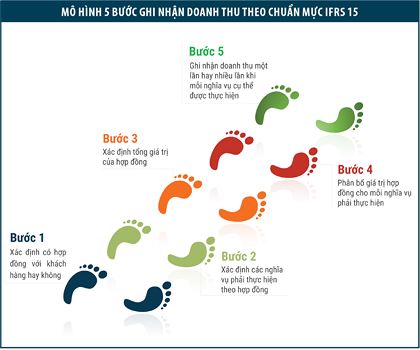
Doanh nghiệp ghi nhận doanh thu khi đáp ứng nhiệm vụ thực hiện bằng cách chuyển giao hàng hóa dịch vụ cho khách hàng, nghĩa là khách hàng giữ quyền kiểm soát, khả năng sử dụng trực tiếp và nắm giữ thực chất toàn bộ lợi ích còn lại. Quyền kiểm soát trong một khoảng thời gian hay tại một thời điểm quyết định khi nào doanh thu được ghi nhận.

Doanh thu được ghi nhận qua một thời kỳ nếu đáp ứng các điều kiện sau:

- Khách hàng nhận và hưởng lợi ích cùng lúc khi doanh nghiệp thực hiện nghĩa vụ;

- Hoạt động của doanh nghiệp tạo ra 1 tài sản mà khách hàng kiểm soát tài sản cả khi đang sản xuất (xây dựng) dở dang;

- Hoạt động của doanh nghiệp tạo ra 1 tài sản không thể sử dụng ở đơn vị khác và doanh nghiệp có quyền buộc khách hàng phải thanh toán khi hoàn thành.



1. **Khác biệt trong việc ghi nhận DT theo VAS 14 và IFRS 15.**

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

- Phí thuê bao cố định hàng tháng của khách hàng A là 20.000 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 300.000 đồng /tháng.

Giả sử, bỏ qua một một số điều liên quan: Giá của một bộ SIM, hoặc những tình huống phát sinh khác.

|  |  |
| --- | --- |
| **Ghi nhận DT theo VAS 14** | **Ghi nhận DT theo IFRS 15** |
| - Ghi nhận DT dịch vụ hàng tháng 20.000 đồng. Không ghi nhận DT của thiết bị cầm tay.  - Điện thoại được ghi nhận như một khoản chi phí bán hàng. | **Bước 1**: Hợp đồng cung cấp dịch vụ Viễn thông với khách hàng A trong 12 tháng  **Bước 2**: Xác định các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng với khách hàng A:  - Nghĩa vụ cung cấp một chiếc điện thoại di động;  - Nghĩa vụ cung cấp dịch vụ mạng 1 năm  **Bước 3**: Xác định giá giao dịch cần phân bổ  Giá giao dịch là: 240.000 (đồng) = 20.000 x 12 (tháng)  **Bước 4**: Phân bổ giá giao dịch 240.000 cho các nghĩa vụ thực hiện riêng lẻ trong hợp đồng.  Điện thoại= 240.000\*(500.000/(500.000+3.600.000))= 29.280  Dịch vụ mạng = 240.000-29.280=210.720.  **Bước 5**: Ghi nhận DT cho thiết bị cầm tay: 29.280  Ghi nhận DT cho dịch vụ mạng: 210.720  Điều đó có nghĩa, phí hàng tháng mà khách hàng A trả cho VNPT là không chỉ trả cho các dịch vụ mạng, mà còn cho cả điện thoại di động. |
| Trình bày và công bố:   * Trường hợp hợp đồng diễn ra và kết thúc trong năm tài chính thì DT và Lợi nhuận được ghi nhận theo VAS 14 ko khác so với IFRS 15 * Trường hợp hợp đồng dài hạn thì năm tài chính đầu tiên khoản mục DT và lợi nhuận ghi nhận theo VAS 14< DT và LN ghi nhận theo IFRS 15.   Ví dụ hợp đồng trên bắt đầu vào tháng 7/N: | |
| **Ghi nhận DT theo VAS**   * DT từ thiết bị cầm tay: 0 * DT từ dịch vụ mạng: 20.000\*6=120.000 * Tổng: 120.000 | **Ghi nhận DT theo IFRS 15**   * DT từ thiết bị cầm tay: 29.280 * DT từ dịch vụ mạng: 210.790/12\*6=105.395 * Tổng: 134.675 |

**Kết luận**

Do Việt Nam chưa chính thức áp dụng IFRS nên doanh nghiệp trong nước chưa bắt buộc phải áp dụng chuẩn mực IFRS 15 trong báo cáo tài chính mà vẫn ghi nhậntheo quy định của Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (VAS). Các doanh nghiệp tại Việt Nam phải áp dụng IFRS 15 sẽ chỉ giới hạn ở các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài khi lập các báo cáo tài chính phục vụ tập đoàn theo chuẩn mực IFRS và các doanh nghiệp Việt Nam đang tự nguyện lập báo cáo tài chính IFRS, bên cạnh báo cáo tài chính VAS theo luật định.Tuy nhiên, cần chú ý rằng, nhiều thay đổi về cách thức ghi nhận doanh thu 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 doanh thu 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. Vì thế, việc hiểu được bản chất và các thay đổi trong IFRS 15 sẽ giúp các doanh nghiệp Việt Nam có được cái nhìn toàn diện hơn về bản chất của các thay đổi trong ghi nhận doanh thu đã được Thông tư 200 đặt ra, đồng thời giúp cho các doanh nghiệp 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 doanh thu.

**Tài liệu tham khảo**:

1. CMKT số 14 - DT và thu nhập khác

2. CMKT quốc tế số 18-DT

3. IASB, 2014.IFRS 15 Revenue from contracts with customers. London: IFRS Foundation Publications Department

4. <http://tinnhanhchungkhoan.vn/chung-khoan/chuan-ifrs-15-ap-dung-tu-2018-doanh-nghiep-viet-can-chu-y-dieu-gi-176177.html>

5. <http://www.hoiketoanhcm.org.vn/vn/trao-doi/chuan-muc-bao-cao-tai-chinh-quoc-te-ifrs-so-15-va-nhung-thach-thuc-tac-dong-doi-voi-nganh-vien-thong/>