

IFRS 15: chuẩn mực yêu cầu về ghi nhận doanh thu và điều kiện áp dụng đối với các doanh nghiệp xây lắp tại Việt Nam

Hoàng Mai Chi

Trần Thị Lan Hương

Trường Đại học Công nghệ Giao thông Vận tải

Bài viết tập trung phân tích, đánh giá về Chuẩn mực kế toán tài chính IFRS 15 về ghi nhận doanh thu và điều kiện áp dụng đối với các doanh nghiệp xây lắp tại Việt Nam. Qua nghiên cứu về vấn đề này, bài viết đề cập và luận giải một số các điều kiện để các doanh nghiệp xây lắp tại Việt Nam có thể áp dụng chuẩn mực này trong hoạt động sản xuất kinh doanh.

1. Khái quát về IFRS 15 và điều kiện ghi nhận doanh thu theo IFRS 15

Trong bối cảnh ngày nay, áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế IFRS (International Financial Reporting Standards) là một điều cần thiết cho các doanh nghiệp muốn tham gia vào kinh doanh trên quy mô toàn cầu. Trong đó, IFRS 15 - Chuẩn mực Báo cáo tài chính mới nhất về Doanh thu từ Hợp đồng với Khách hàng, đã trở thành một trong những chuẩn mực quan trọng nhất cho các doanh nghiệp muốn báo cáo doanh thu một cách chính xác và minh bạch.

Ngày 16/3/2020, Bộ trưởng Bộ Tài chính đã ban hành Quyết định số 345/QĐ-BTC Phê duyệt Đề án áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tại Việt Nam. Lộ trình áp dụng này gồm 3 giai đoạn: Giai đoạn chuẩn bị: từ năm 2020 đến hết năm 2021. Giai đoạn áp dụng tự nguyện: từ năm 2022 đến hết năm 2025: Áp dụng ở cấp độ báo cáo tài chính hợp nhất đối với một số doanh nghiệp cụ thể như Công ty mẹ của tập đoàn kinh tế Nhà nước, Công ty mẹ là công ty niêm yết, Công ty đại chúng quy mô lớn là công ty mẹ chưa niêm yết; và Công ty mẹ quy mô lớn khác. Giai đoạn bắt buộc áp dụng: từ sau năm 2025: Áp dụng ở cấp độ báo cáo tài chính hợp nhất đối với các doanh nghiệp ở nhóm đối tượng áp dụng tự nguyện như trên.

IFRS 15 là chuẩn mực Kế toán Quốc tế về Doanh thu từ Hợp đồng với Khách hàng, được Ban Kế toán Quốc tế (IASB) ban hành vào tháng 5 năm 2014 và chính thức áp dụng cho kỳ báo cáo hàng năm bắt đầu từ ngày 1 tháng 1 năm 2018, được sửa đổi và hiệu chỉnh vào ngày 12 tháng 04 năm 2016, có hiệu lực cùng ngày. Các quy tắc này đã thay thế các chuẩn mực ghi nhận doanh thu cũ (IAS 11 - Hợp đồng xây dựng, IAS 18 - Doanh thu) và hầu hết các hướng dẫn ghi nhận doanh thu 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 - Doanh thu - Giao dịch trao đổi liên quan đến dịch vụ quảng cáo).

Hiện nay, nguyên tắc ghi nhận và xác định doanh thu của hợp đồng xây dựng theo quy định về kế toán doanh nghiệp. Thông tư này quy định cụ thể Nguyên tắc ghi nhận và xác định doanh thu của hợp đồng xây dựng như sau: Doanh thu của hợp đồng xây dựng bao gồm: (1) Doanh thu ban đầu được ghi trong hợp đồng, (2) Các khoản tăng, giảm khi thực hiện hợp đồng, các khoản tiền thưởng và các khoản thanh toán khác nếu các khoản này có khả năng làm thay đổi doanh thu, và có thể xác định được một cách đáng tin cậy, (3) Khoản thanh toán khác mà nhà thầu thu được từ khách hàng hay một bên khác để bù đắp cho các chi phí không bao gồm trong giá hợp đồng. Nguyên tắc ghi nhận và xác định thời điểm hạch toán doanh thu của hợp đồng xây dựng theo quy định của pháp luật thuế là thời điểm nghiệm thu, bàn giao công trình, hạng mục công trình, khối lượng xây dựng, lắp đặt hoàn thành, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền. Ngày lập hóa đơn đối với xây dựng, lắp đặt là thời điểm nghiệm thu, bàn giao công trình, hạng mục công trình, khối lượng xây dựng, lắp đặt hoàn thành, không phân biệt đã thu được tiền hay chưa thu được tiền. Trường hợp giao hàng nhiều lần hoặc bàn giao từng hạng mục, công đoạn dịch vụ thì mỗi lần giao hàng hoặc bàn giao đều phải lập hóa đơn cho khối lượng, giá trị hàng hóa, dịch vụ được giao tương ứng. Có thể nhận thấy theo các quy định trên, việc xác định doanh thu là theo giá trong hợp đồng thương mại ký kết giữa các bên và thời điểm ghi nhận doanh thu là khi kết thúc công việc và bàn giao sản phẩm (đối với hoạt động xây lắp là thời điểm bàn giao đưa vào sử dụng) cho khách hàng. Cụ thể như sau:

Đối với các doanh nghiệp xây lắp, khi thực hiện các công trình có nhiều hạng mục, nội dung công việc, thì doanh thu được ghi nhận theo hướng dẫn tại Chuẩn mực kế toán 15 – Hợp đồng xây dựng: Doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng được ghi nhận theo những trường hợp cụ thể sau:

(a) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo tiến độ kế hoạch, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được ước tính một cách đáng tin cậy, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành do nhà thầu tự xác định vào ngày lập báo cáo tài chính mà không phụ thuộc vào hóa đơn thanh toán theo tiến độ kế hoạch đã lập hay chưa và số tiền ghi trên hóa đơn là bao nhiêu.

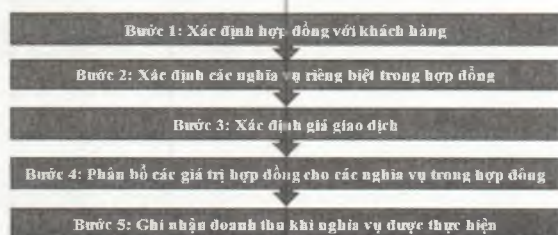
(b) Trường hợp hợp đồng xây dựng quy định nhà thầu được thanh toán theo giá trị khối lượng thực hiện, khi kết quả thực hiện hợp đồng xây dựng được xác định một cách đáng tin cậy và được khách hàng chấp nhận, thì doanh thu và chi phí liên quan đến hợp đồng được ghi nhận tương ứng với phần công việc đã hoàn thành được khách hàng chấp nhận trong kỳ được phản ánh trên hóa đơn đã lập."

Chính vì vậy, có 2 trường hợp xác định thời điểm ghi nhận doanh thu và chi phí của hợp đồng xây dựng là: i) Căn cứ vào tiến độ do hai bên thống nhất; ii) Căn cứ vào biên bản xác nhận khối lượng công trình và hóa đơn đã lập.

Đối với các hợp đồng kiểu như trên, chuẩn mực cũ không tách hợp đồng thành các nghĩa vụ thực hiện khác nhau. Doanh thu được ghi nhận toàn bộ khi sản phẩm, được xem là sản phẩm chính, được thực hiện. Các chi phí thực hiện các sản phẩm kèm theo, trong trường hợp các sản phẩm này chưa được thực hiện, sẽ được trích trước.

IFRS 15 tiếp cận vấn đề hoàn toàn khác. Các sản phẩm kèm theo được xem là các nghĩa vụ thực hiện tách biệt với sản phẩm chính và theo đó có doanh thu đi kèm. Doanh nghiệp sẽ phải phân bổ tổng giá trị hợp đồng vào các nghĩa vụ thực hiện và chỉ ghi nhận doanh thu khi nghĩa vụ thực hiện tương ứng được hoàn thành. Theo cách tiếp cận mới này, một phần doanh thu thường được ghi nhận chậm hơn.

Nguyên tắc cốt lõi của IFRS 15 là doanh thu được ghi nhận khi hàng hóa hoặc dịch vụ được chuyển giao cho khách hàng, với giá giao dịch. Doanh thu được ghi nhận theo nguyên tắc cốt lõi đó bằng cách áp dụng mô hình 5 bước như dưới đây:



Một khác biệt khá phổ biến khác là sự tồn tại của các cấu phần tài chính. Về bản chất, cấu phần tài chính là việc hỗ trợ vốn cho một bên trong hợp đồng cung cấp sản phẩm. Khi hợp đồng xây lắp qui định chủ đầu tư " tạm ứng thực hiện hợp đồng", chủ đầu tư thực chất đang hỗ trợ vốn cho nhà thầu xây lắp ngoài giá trị phải trả cho sản phẩm. Ngược lại, khi chủ đầu tư được thanh toán chậm hơn hẳn so với thời điểm nghiệm thu khối lượng, chủ đầu tư được nhà thầu xây dựng hỗ trợ vốn. Để phản ánh đúng mỗi giao dịch một cách khách quan, không thể có hỗ trợ miễn phí. Bên hỗ trợ sẽ phát sinh thu nhập và bên được hỗ trợ phát sinh chi phí. Việc giá trị hợp đồng không đề cập đến cấu phần tài chính có nghĩa là cấu phần tài chính nằm ẩn trong tổng giá trị hợp đồng và do đó, cần được tách ra và hạch toán riêng.

2. Điều kiện để các doanh nghiệp xây lắp áp dụng IFRS 15 trong ghi nhận doanh thu

Để có thể chuyển đổi hiệu quả và thành công sang IFRS 15, các doanh nghiệp xây lắp cần chú ý đến một số điểm cơ bản như sau:

Đầu tiên, các doanh nghiệp xây lắp cần bắt đầu sớm, tìm hiểu rõ và lên lộ trình chuyển đổi ghi nhận doanh thu sang IFRS15 ngay khi có quyết định chuyển đổi để có thể đề ra những kế hoạch thay đổi về quy trình kinh doanh, tuyển dụng nhân sự và nguồn lực tài chính cho việc chuyển đổi IFRS thay vì đợi đến năm lập báo cáo tài chính theo IFRS lần đầu tiên;

Thứ hai, các doanh nghiệp cần phải có hệ thống kiểm soát nội bộ mạnh mẽ và đáp ứng các tiêu chuẩn của IFRS 15. Hệ thống kiểm soát nội bộ của các doanh nghiệp cần phải đảm bảo rằng việc áp dụng IFRS 15 sẽ được thực hiện đúng và đầy đủ, đảm bảo tính chính xác và minh bạch của thông tin báo cáo tài chính. Các doanh nghiệp cần phải có quy trình kiểm soát nội bộ để đảm bảo rằng các quy định của IFRS 15 được thực hiện đúng và đầy đủ.

Thứ ba, các doanh nghiệp cần phải có nhân viên có đủ kinh nghiệm và kiến thức về IFRS 15. Để áp dụng IFRS 15 một cách hiệu quả, các doanh nghiệp cần phải có đội ngũ nhân viên có đủ kinh nghiệm và kiến thức về chuẩn mực này. Các nhân viên này cần phải được đào tạo và hướng dẫn để có thể áp dụng IFRS 15 một cách chính xác và đầy đủ. Việc đào tạo và nâng cao kiến thức cho nhân viên sẽ giúp cho các doanh nghiệp đảm bảo tính chính xác và đáng tin cậy của thông tin báo cáo tài chính.

Thứ tư, các doanh nghiệp cần phải có công cụ và phần mềm hỗ trợ để áp dụng IFRS 15 một cách hiệu quả. Công nghệ hiện đại đang giúp cho các doanh nghiệp áp dụng chuẩn mực IFRS 15 một cách chính xác và nhanh chóng. Các công cụ và phần mềm hỗ trợ cho IFRS 15 sẽ giúp cho các doanh nghiệp tiết

Xem tiếp trang 36

có luật Tổ chức tín dụng, luật Bảo hiểm tiền gửi, Luật NHNN..., lưu ý chất lượng và năng lực thực thi, tổ chức - bộ máy phù hợp); cần xây dựng cơ chế xử lý khủng hoảng để có thể phản ứng nhanh, bài bản, hiệu quả, trong đó các cơ quan thanh tra - giám sát cần nâng cao năng lực, cần độc lập hơn, vai trò bảo hiểm tiền gửi cũng cần rõ nét hơn, vấn đề giáo dục tài chính và quyền lợi của người tiêu dùng tài chính cũng cần được quan tâm thực hiện;

(3) Quan tâm hơn đến kiểm soát rủi ro hệ thống tài chính, nhất là mối quan hệ liên thông giữa ngân hàng - chứng khoán - bất động sản (nên có cơ quan đầu mối tổng hợp, phân tích, đánh giá và kiểm soát rủi ro hệ thống). Đồng thời, tăng cường kiểm soát rủi ro sở hữu chéo, cho vay nhóm khách hàng liên quan bằng cách tăng tính công khai, minh bạch, kiểm tra - giám sát, chế tài nghiêm minh.v.v.;

(4) Nâng cao vai trò và hiệu quả truyền thông, kiểm soát và xử lý nghiêm những thông tin sai lệch, thất thiệt làm suy giảm niềm tin của người gửi tiền và nhà đầu tư, đặc biệt trong bối cảnh thị trường nhạy cảm, nhiều biến động phức tạp; và

(5) Các tổ chức tài chính, ngân hàng cần quan tâm đến cả hai vế trong hoạt động: tăng trưởng, lợi nhuận trong kiểm soát được rủi ro, trong đó cần đa dạng hóa và quản lý các loại rủi ro chính và phát triển bền vững

5. Kết luận

Với những tác động bất lợi từ kinh tế thế giới, Chính phủ Việt Nam cần tiếp tục kiên định duy trì mục tiêu kiểm soát lạm phát, ổn định kinh tế vĩ mô, tạo nền tảng để thúc đẩy kinh tế phục hồi và tăng trưởng bền vững. Tăng cường công tác truyền thông để ổn định tâm lý nhà đầu tư và người dân trong bối cảnh hệ thống tài chính, ngân hàng của nhiều quốc gia có dấu hiệu bất ổn. Đẩy mạnh tái cơ cấu nền kinh tế, nâng cao khả năng chống chịu của nền kinh tế trước những biến động bên ngoài. Tiếp tục cải thiện môi trường đầu tư kinh doanh, tinh giản thủ tục hành chính để thu hút nguồn vốn đầu tư có chọn lọc./.

Tài liệu tham khảo

NHNN (2023a) Thống kê một số chỉ tiêu cơ bản. <https://www.sbv.gov.vn/webcenter/portal/vi/me-nu/trangchu/tk/hdchtctctd> (truy cập ngày: 16/2/2023(truy cập ngày: 16/2/2023

World Bank (2023) Sharp, Long - lasting Slowdown to Hit Developing Countries Hard

IFRS 15: chuẩn mực yêu cầu về ghi nhận...

Tiếp theo trang 55

kiệm thời gian và nâng cao tính chính xác của thông tin báo cáo tài chính.

Cuối cùng, các doanh nghiệp cần phải có sự cam kết và tôn trọng chuẩn mực IFRS 15. IFRS 15 được phát triển và ban hành với mục đích đảm bảo tính chính xác và minh bạch của thông tin tài chính, cũng như tăng cường sự đồng bộ trong báo cáo tài chính trên toàn cầu. Vì vậy, các doanh nghiệp cần phải có sự cam kết và tôn trọng chuẩn mực này để đảm bảo tính chính xác và độ tin cậy của thông tin tài chính.

Việc chuyển đổi từ các chuẩn mực kế toán Việt Nam sang IFRS của Việt Nam là một yếu tố quan trọng giúp cho các doanh nghiệp ở Việt Nam có thể hội nhập và gia nhập ở mức độ cao hơn nữa với các thị trường tài chính quốc tế. Để các doanh nghiệp áp dụng chuẩn mực IFRS 15 một cách hiệu quả và đạt được tính chính xác và minh bạch trong báo cáo tài chính, cần phải đáp ứng các điều kiện như hiểu rõ chuẩn mực, có hệ thống kiểm soát nội bộ mạnh mẽ, có đội ngũ nhân viên có đủ kinh nghiệm và kiến thức, sử dụng công cụ và phần mềm hỗ trợ, và có sự cam

kết và tôn trọng chuẩn mực IFRS 15. Việc áp dụng chuẩn mực IFRS 15 sẽ giúp cho các doanh nghiệp nâng cao tính minh bạch và tin cậy trong báo cáo tài chính của mình, đồng thời giúp các doanh nghiệp tham gia vào kinh doanh trên quy mô toàn cầu./.

Tài liệu tham khảo

Tạp chí Kế toán Việt Nam, "Áp dụng tiêu chuẩn kế toán quốc tế IFRS 15 trong ngành xây dựng Việt Nam"

Đoàn Luật sư TW Việt Nam, "Các vấn đề liên quan đến doanh thu trong kế toán xây dựng"

Công ty tư vấn kiểm toán Deloitte Việt Nam, "Áp dụng IFRS 15 trong lĩnh vực xây dựng tại Việt Nam"

International Financial Reporting Standard (IFRS) 15, Revenue from Contracts with Customers

Deloitte Vietnam, "IFRS 15 - Revenue from contracts with customers"

PwC Vietnam, "IFRS 15 Revenue from contracts with customers"