

KẾ TOÁN DOANH THU VÀ CÁC KHOẢN GIẢM TRỪ DOANH THU TRONG DOANH NGHIỆP

TS. Bùi Thị Thu Hương*

Hệ thống khuôn khổ pháp lý về kế toán đã và đang được sửa đổi, bổ sung và hoàn thiện hơn theo hướng “tôn trọng nội dung, bản chất hơn hình thức”, tuy nhiên, liên quan đến vấn đề xác định và ghi nhận doanh thu, các khoản giảm trừ doanh thu vẫn còn một số nội dung chưa được hướng dẫn đầy đủ và hợp lý. Bài viết sẽ chỉ rõ một số hạn chế về xác định, ghi nhận doanh thu, giảm trừ doanh thu trong một số trường hợp phát sinh doanh thu và giảm trừ doanh thu của chế độ kế toán hiện hành, đề xuất một số ý kiến khắc phục các hạn chế đó nhằm cung cấp thông tin hữu ích cho các đối tượng sử dụng thông tin.

• Từ khóa: kế toán doanh thu, các khoản giảm trừ doanh thu.

Recently, the legal framework for accounting system has undergone a significant revision and improvement in accordance with international regulations as well as the concept of “substance over form”, which ensures that measurement and disclosure of financial position and business performance of a company would be more relevant and reliable. However, there are probably some issues relating to guidelines of recognition and measurement of revenue and revenue deductions that should be given more clearly and understandably. This paper will give information about some limitations in several cases of recognition and measurement of revenue and revenue deductions according to current accounting regulations. In addition, the author will make recommendations about how to overcome those limitations to improve the quality of accounting information.

• Keywords: revenue accounting, revenue deductions.

Ngày nhận bài: 4/9/2019

Ngày chuyển phân biện: 6/9/2019

Ngày nhận phản biện: 19/9/2019

Ngày chấp nhận đăng: 23/9/2019

Theo hướng dẫn của Chuẩn mực kế toán số 14 - Doanh thu và thu nhập khác, chế độ kế toán theo Thông tư 200/TT-BTC ngày 22/12/2014, quy định về ghi nhận và trình bày thông tin về

doanh thu và các khoản giảm trừ doanh thu trong doanh nghiệp đảm bảo đúng bản chất và phù hợp với thông lệ quốc tế, song theo tác giả vẫn còn một số nội dung cần được hướng dẫn đầy đủ và trình bày hợp lý hơn như sau:

Một là, việc xác định và ghi nhận doanh thu trong trường hợp một hợp đồng bán hàng có nhiều nghĩa vụ doanh nghiệp phải thực hiện hoặc trường hợp bán hàng có khuyến mại nhưng hàng hóa, dịch vụ khuyến mại khách hàng chưa được nhận ngay, thông tư chưa hướng dẫn xác định giá trị và ghi nhận doanh thu cho từng nghĩa vụ như thế nào?

Hai là, xác định và ghi nhận doanh thu trong trường hợp bán hàng cho khách hàng quyền chọn mua thêm hàng hóa, dịch vụ với giá rẻ hơn hoặc miễn phí hoặc các khoản chiết khấu khác trong tương lai hoặc tặng thẻ mua hàng (các chương trình bán hàng dành cho khách hàng thân thiết hay khách hàng truyền thống)..., thông tư mới chỉ hướng dẫn dừng lại ở việc ghi nhận doanh thu trên cơ sở trừ đi phần doanh thu chưa thực hiện là giá trị hợp lý của các hàng hóa, dịch vụ cung cấp miễn phí hoặc các khoản chiết khấu, giảm giá mà chưa có hướng dẫn một cách đầy đủ trong trường hợp nào thì nên hoãn lại doanh thu và trường hợp nào thì không nên hoãn lại doanh thu.

Ba là, trường hợp hợp đồng bán hàng có yếu tố hỗ trợ tài chính đáng kể như bán hàng trả góp hoặc khách hàng ứng trước tiền hàng, chế độ kế

* Học viện Tài chính

toán hướng dẫn xác định ghi nhận và trình bày thông tin về doanh thu và các khoản thanh toán chưa thật hợp lý. Đối với bán hàng trả góp, phần chênh lệch giữa giá bán trả góp với giá trị hiện tại của các khoản phải thu trong tương lai hoặc giá trả ngay ghi nhận vào TK 3387 - Doanh thu chưa thực hiện và trình bày là một khoản phải trả trên BCTC thực sự chưa hợp lý. Còn trong trường hợp bán hàng, khách hàng có khoản hỗ trợ tài chính đáng kể cho doanh nghiệp bằng việc thanh toán trước tiền hàng để được doanh nghiệp giảm giá bán sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ thì hiện tại chế độ kế toán chưa có hướng dẫn xác định và ghi nhận doanh thu, chi phí.

Bốn là, đối với các trường hợp bán hàng có cam kết cho phép khách hàng được giảm giá hay chiết khấu thương mại hay hồi khấu nếu khách hàng mua khối lượng hoặc số lượng hàng hóa hoặc đạt được mức doanh thu nhất định trong hợp đồng, thông tư chưa hướng dẫn cụ thể ghi nhận các khoản giảm trừ doanh thu. Thông tư mới có hướng dẫn chung về các khoản giảm trừ doanh thu phát sinh trong kỳ hoặc kỳ trước trên cơ sở nhận được các chứng từ giảm giá, chiết khấu hoặc hàng bán trả lại. Ngoài ra, trường hợp nhận chứng từ hoặc phát sinh các khoản liên quan đến giảm trừ doanh thu của năm trước khi báo cáo tài chính năm trước đã phát hành thì điều chỉnh phí hồi tố là chưa thận trọng, có thể tạo điều kiện cho doanh nghiệp gian lận trong ghi nhận và trình bày thông tin về doanh thu trên báo cáo tài chính.

Năm là, đối với các dịch vụ bảo hành, bảo trì sau bán hàng, thông tư mới hướng dẫn chung chung là có thể trích dự phòng bảo hành sản phẩm hàng hóa, dịch vụ mà chưa có hướng dẫn đầy đủ trong trường hợp nào thì trích dự phòng, còn trường hợp nào thì phải hoãn lại doanh thu. Với các vấn đề chưa được chế độ kế toán hiện hành hướng dẫn đầy đủ, bao quát trong việc ghi nhận và trình bày thông tin trên báo cáo tài chính trên, theo tác giả cần được hướng dẫn và hoàn thiện theo hướng sau:

Thứ nhất, chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam cần được sửa đổi, bổ sung và ban hành phù hợp với thông lệ quốc tế và chuẩn mực Báo cáo tài chính số 15 (IFRS15) - Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng. Theo đó, trường hợp một hợp đồng bán hàng hóa, dịch vụ với khách hàng,

chuẩn mực và chế độ kế toán cần hướng dẫn doanh nghiệp xác định: 1) Các nghĩa vụ riêng biệt cần thực hiện trong hợp đồng; 2) Giá trị của hợp đồng (đặc biệt trong trường hợp hợp đồng có giá trị nhận về không cố định); 3) Phân bổ giá trị giao dịch cho từng nghĩa vụ của hợp đồng theo giá bán độc lập trên thị trường hoặc giá trị ước tính hợp lý; 4) Ghi nhận doanh thu cho các nghĩa vụ đã thực hiện và phản ánh vào khoản mục doanh thu chưa thực hiện với các nghĩa vụ chưa thực hiện.

Ví dụ 1: Ngày 1/7/2018, Công ty cổ phần bất động sản A, bán một căn hộ cho khách hàng với giá bao gồm cả thuế GTGT 10% là 2.090trđ, khách hàng thanh toán bằng tiền gửi ngân hàng và được nhận nhà ngay, đồng thời được miễn phí dịch vụ tòa nhà trong vòng 10 năm có giá trị bao gồm cả thuế GTGT 10% là 110trđ.

Với hợp đồng này, công ty A có 2 nghĩa vụ gồm: giao nhà cho khách hàng, cung cấp dịch vụ tòa nhà cho khách hàng trong 10 năm. Xác định giá trị của giao dịch là 1.900trđ không bao gồm thuế GTGT.

Xác định (phân bổ) giá trị giao dịch cho từng nghĩa vụ trên cơ sở giá bán độc lập (hay giá trị hợp lý của từng nghĩa vụ) như sau:

- Giá trị căn hộ: $\{1.900\text{trđ} : (1.900 + 100)\} \times 1.900 = 1.805 \text{trđ}$

- Giá trị của dịch vụ tòa nhà: $1.900 - 1.805 = 95\text{trđ}$

- Hóa đơn giá trị gia tăng công ty A viết cho khách hàng có giá chưa thuế GTGT là 1.900trđ và thuế GTGT là 190trđ.

Kế toán công ty A ghi nhận doanh thu năm 2018 như sau:

+ Tại ngày 1/7/2018:

Nợ TK 112 :	2.090 trđ
Có TK 511:	1.805 trđ
Có TK 3387:	95 trđ
Có TK 3331:	190 trđ

+ Tại ngày 31/12/2018: Phân bổ giá trị dịch vụ tòa nhà đã thực hiện, ghi nhận doanh thu như sau:

Nợ TK 3387:	4,75 trđ
Có TK 511:	4,75 trđ

+ Trong các năm sau, mỗi năm sẽ phân bổ vào doanh thu cung cấp dịch vụ tòa nhà 9,5trđ.

Với việc ghi nhận như vậy, trên BCTC năm 2018, trình bày nợ phải trả về doanh thu chưa thực hiện liên quan đến giao dịch bán căn hộ này là 90,25trđ, không trình bày vào chỉ tiêu doanh thu trên kết quả kinh doanh.

Thứ hai, trong trường hợp bán hàng, khách hàng được quyền chọn mua thêm hàng hóa, dịch vụ miễn phí trong tương lai hoặc được tặng thẻ mua hàng, nếu quyền chọn này mang lại cho khách hàng một quyền trọng yếu (thông thường xét về mặt giá trị) khi khách hàng thực hiện mua số hàng hiện tại thì doanh nghiệp cần xác định giá trị quyền chọn và chỉ ghi nhận doanh thu khi khách hàng thực hiện quyền chọn hay doanh nghiệp thực hiện chuyển giao sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ cho khách hàng hoặc khi quyền chọn hết thời hạn. Như vậy, trường hợp này quyền chọn mua của khách hàng trở thành một nghĩa vụ tách biệt mà doanh nghiệp có thể phải thực hiện cho khách hàng. Doanh nghiệp phải phân bổ giá trị giao dịch này theo giá bán độc lập hoặc giá bán ước tính của quyền chọn.

Vi dụ 2: Công ty X có chính sách bán hàng trong dịp Noel năm 2018 như sau: Nếu khách hàng mua hàng có giá trị hóa đơn không bao gồm thuế GTGT là 10trđ, sẽ được doanh nghiệp tặng thẻ mua hàng là 500.000đ. Thời hạn sử dụng thẻ mua hàng là ngày 31/3/2019. Giả sử đến ngày 31/12/2018, tổng số thẻ mua hàng công ty trao cho khách hàng là 220 thẻ có giá trị là 110trđ. Như vậy, tổng số tiền thu được từ các khách hàng được tặng thẻ là 2.200trđ.

Giả sử, doanh nghiệp xác định tất cả 100% khách hàng đều sử dụng thẻ mua hàng để giảm trừ giá trị hàng mua trong thời hạn của thẻ. Trong trường hợp này giá trị quyền chọn theo giá trị hợp lý là 110trđ. Doanh nghiệp thực hiện phân bổ tổng giá trị tiền đã thu 2.200trđ cho giá trị hàng bán trong kỳ là 2.095trđ và giá trị quyền chọn là 105trđ, từ đó chỉ ghi nhận doanh thu cho hàng hóa đã bán là 2.095trđ, còn giá trị quyền chọn sẽ phản ánh vào doanh thu chưa thực hiện

và ghi nhận vào doanh thu khi khách hàng dùng thẻ mua hàng hoặc khi hết thời gian hiệu lực của thẻ (31/3/2019).

Nếu ước tính số khách hàng dùng thẻ mua hàng khoảng 70%, thì giá trị quyền chọn theo giá bán độc lập hay giá trị hợp lý chỉ xác định là $70\% \times 110\text{trđ} = 77\text{trđ}$. Khi đó, xác định giá trị quyền chọn trên cơ sở giá hợp lý quyền chọn 77trđ.

Trường hợp, quyền chọn mua không mang lại cho khách hàng một quyền trọng yếu (giá trị quyền chọn quá nhỏ hoặc khách hàng có quyền chọn mua thêm sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ nhưng không được giảm giá mà mua theo giá thị trường hay giá bán độc lập), thì doanh nghiệp không coi quyền chọn mua của khách hàng là một nghĩa vụ độc lập và toàn bộ tiền thu được từ giao dịch bán hàng hiện tại sẽ được ghi nhận vào doanh thu mà không hoãn lại.

Thứ ba, đối với hợp đồng bán hàng có yếu tố hỗ trợ tài chính đáng kể như bán hàng trả góp hoặc bán hàng khuyến khích người mua trả trước tiền hàng với giá trả trước có sự khác biệt đáng kể so với giá bán thông thường tại thời điểm nhận hàng, chuẩn mực và chế độ kế toán cần có sự hướng dẫn ghi nhận và trình bày báo cáo tài chính hợp lý và phù hợp hơn theo hướng sau:

+ Đối với bán hàng trả góp, chuẩn mực và chế độ kế toán hiện hành quy định về ghi nhận doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ và doanh thu chưa thực hiện đối với phần lãi trả góp phù hợp với thông lệ quốc tế và đảm bảo các nguyên tắc kế toán cơ bản, song hướng dẫn trình bày trên BCTC khoản nợ phải thu bao gồm cả phải thu về tiền lãi trả chậm và trình bày nợ phải trả đối với khoản lãi trả góp chưa thực hiện (TK 3387) của cùng một đối tượng khách hàng là chưa hợp lý và chưa đảm bảo nguyên tắc thận trọng trong kế toán - Tài sản không được ghi nhận và trình bày cao hơn giá trị có thể thu hồi. Do vậy, đối với trường hợp bán hàng trả góp, có sự khác biệt đáng kể giữa giá bán trả góp với giá bán trả ngay hoặc giá trị hiện tại các khoản thanh toán trong tương lai về thời điểm ghi nhận

doanh thu thì việc ghi nhận tuân thủ theo chế độ hiện hành, song khi trình bày BCTC thì nên trình bày khoản nợ phải thu trên Bảng cân đối kế toán theo phần thuần giữa nợ phải thu trả góp và lãi trả góp chưa thực hiện.

+ Đối với trường hợp người mua trả trước tiền hàng để được mua hàng với giá thấp hơn đáng kể với giá bán thông thường tại thời điểm giao hàng (thời điểm khách hàng trả tiền trước là thời điểm ký hợp đồng và thời điểm nhận hàng (ghi nhận doanh thu) cách xa nhau đáng kể) thì trường hợp này có thể xem xét đến vấn đề khách hàng đã thực hiện hỗ trợ tài chính cho doanh nghiệp. Và như vậy, tại thời điểm nhận tiền trả trước của khách hàng doanh nghiệp ghi:

Nợ TK 112 - Tiền gửi ngân hàng

Có TK 131 - Phải thu khách hàng (khoản ứng trước)

Và trong khoảng thời gian từ ngày nhận tiền đến ngày chuyển giao tài sản cho khách hàng, doanh nghiệp phải điều chỉnh giá trị nợ phải trả (người mua ứng trước tiền hàng) theo lãi suất biên đi vay của doanh nghiệp và ghi nhận:

Nợ TK 635 - Chi phí tài chính (lãi vay)

Có TK 131 - Phải thu khách hàng (khoản ứng trước)

Khi chuyển giao tài sản cho khách hàng, kế toán ghi nhận doanh thu:

Nợ TK 131 - Phải thu khách hàng

Có TK 511 - Doanh thu bán hàng

Việc xử lý như vậy sẽ đảm bảo trình bày các khoản nợ phải trả trên BCTC (khi doanh nghiệp chưa chuyển giao quyền kiểm soát tài sản cho khách hàng) và chi phí tài chính theo nguyên tắc thận trọng (không ghi nhận thấp hơn giá trị các khoản nợ phải trả và các khoản chi phí).

Thứ tư, đối với khoản chiết khấu thương mại (hồi khấu) khách hàng được hưởng khi họ tiêu thụ đạt mức doanh thu hoặc khối lượng tiêu thụ quy định trong hợp đồng trong khoảng thời gian nhất định, chế độ kế toán cần hướng dẫn doanh nghiệp xem xét một cách thận trọng khoản doanh nghiệp đã nhận hoặc sẽ nhận về và

các khoản doanh nghiệp đã nhận hoặc sẽ nhận mà có khả năng không được hưởng. Doanh thu chỉ được ghi nhận đối với khoản doanh nghiệp chắc chắn được hưởng. Các khoản có khả năng phải hoàn lại cho khách hàng phải ghi nhận vào khoản nợ phải trả, đồng thời cuối mỗi kỳ kế toán doanh nghiệp phải xác định các khoản nợ phải trả có khả năng phải hoàn lại cho khách hàng để điều chỉnh vào doanh thu (nếu chưa ghi nhận vào doanh thu) hoặc giảm trừ doanh thu (nếu đã ghi vào doanh thu). Quy định như vậy sẽ đảm bảo doanh nghiệp ghi nhận và trình bày về doanh thu và các khoản giảm trừ doanh thu trên BCTC hợp lý, đáng tin cậy, tránh việc ghi nhận doanh thu cao hơn giá trị lợi ích nhận về. Không nên hướng dẫn chỉ ghi nhận giảm trừ doanh thu khi phát hành chứng từ giảm giá (hóa đơn).

Ví dụ 3: Doanh nghiệp X ký hợp đồng với khách hàng A có quy định bán cho khách hàng với giá 10.000/1SP, nhưng nếu trong vòng 12 tháng kể từ ngày khách hàng ký hợp đồng và nhận hàng, khách hàng tiêu thụ cho doanh nghiệp được 12.000 sản phẩm thì khách hàng sẽ chỉ phải thanh toán 9.500/1SP.

+ Nếu sau tháng thứ nhất, khách hàng tiêu thụ được 1.500SP cho doanh nghiệp, dựa trên sự xét đoán và kinh nghiệm của mình, DN dự đoán trong 12 tháng khách hàng sẽ tiêu thụ đạt trên 12.000SP. Do vậy ở tháng thứ nhất, hóa đơn DN có thể xuất theo giá 10.000/1SP và đã thu tiền nhưng DN xác định chỉ có thể được hưởng chắc chắn là 9.500/1SP thì DN ghi sổ như sau:

Nợ TK Tiền : 1.500 x 10.000 = 15.000.000

Có TK 511: 15.000.000

Cuối tháng, dựa trên số lượng tiêu thụ và xét đoán của doanh nghiệp, doanh nghiệp sẽ ước tính số tiền phải hoàn lại cho khách hàng: 1.500SP x 500 = 750.000.

Nợ TK 5211 - Chiết khấu thương mại: 750.000

Có TK phải trả tiền CKTM (dự phòng phải trả): 750.000

Tại các tháng tiếp theo, kế toán tiếp tục xem xét nếu khả năng phải trả tiền hoàn lại xác định đáng tin cậy thì khi ghi nhận doanh thu và ước tính các khoản giảm trừ doanh thu.

+ Nếu sau 12 tháng, tổng hợp khối lượng khách hàng A tiêu thụ được là 13.000SP thì ước tính khoản tiền doanh nghiệp phải hoàn lại cho khách hàng là $13.000 \times 500 = 6.500.000$. Khi thực tế phát hành hóa đơn và hoàn lại tiền cho khách hàng ghi:

Nợ TK phải trả tiền CKTM (dự phòng phải trả): 6.500.000

Có TK tiền: 6.500.000

Đồng thời, xử lý phần thuế GTGT nếu có.

Ngoài ra, trường hợp doanh nghiệp nhận được chứng từ (hàng bán trả lại) hoặc lập các chứng từ điều chỉnh doanh thu (chiết khấu thương mại hoặc giảm giá) của năm trước khi BCTC năm trước đã phát hành mà trước đó doanh nghiệp chưa ước tính khoản giảm trừ doanh thu trong BCTC thì nên quy định theo tinh thần của VAS29 - Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và các sai sót. Tức là, nếu đó là các khoản điều chỉnh giảm doanh thu trọng yếu của năm trước thì nên điều chỉnh hồi tố thông tin trên BCTC và chỉ áp dụng phi hồi tố khi các khoản điều chỉnh giảm doanh thu là không trọng yếu nhằm đảm bảo nguyên tắc thận trọng trong ghi nhận và trình bày doanh thu trên BCTC, tránh gian lận thông tin tài chính doanh nghiệp báo cáo.

Thứ năm, đối với các dịch vụ bảo hành, bảo trì sau bán hàng, thông tư cần hướng dẫn rõ hơn trên cơ sở quy định của đoạn 09 chuẩn mực kế toán số 14 - Tiêu chuẩn nhận biết giao dịch cần áp dụng tách biệt cho từng giao dịch đơn lẻ để phản ánh bản chất của giao dịch. Hay nói cách khác, nếu chỉ là dịch vụ bảo hành thông thường của nhà sản xuất hoặc phân phối thì doanh nghiệp ghi nhận doanh thu theo giá trị nhận về hoặc sẽ nhận về từ khách hàng mà doanh nghiệp được hưởng, đồng thời sẽ vận dụng chuẩn mực kế toán số 18 - Tài sản, nợ tiềm tàng và các khoản dự phòng để trích lập dự phòng phải trả về bảo hành sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ.

Trường hợp hợp đồng với khách hàng có dịch vụ bảo trì, bảo dưỡng, bảo hành khác biệt với dịch vụ thông thường thì doanh nghiệp phải phân bổ giá trị đã nhận về hoặc sẽ nhận về cho nghĩa vụ sau bán hàng và ghi nhận khoản doanh thu chưa thực hiện.

Ví dụ 4: Công ty PICO bán một điện thoại di động cho khách hàng với giá bao gồm thuế VAT 10% là 17.490.000đ, trong đó giá điện thoại là 16.500.000đ và dịch vụ bảo hành máy trong 2 năm (khách hàng được quyền sửa chữa, đổi máy mới nếu máy bị hỏng do lỗi tại khách hàng hoặc nhà sản xuất, phân phối). Trường hợp này, dịch vụ bảo hành máy điện thoại có sự khác biệt đáng kể với dịch vụ bảo hành thông thường, do vậy doanh nghiệp chỉ ghi nhận doanh thu bán máy, còn doanh thu bán dịch vụ sẽ hoãn lại đến khi hoàn thành dịch vụ cho khách hàng mới được ghi nhận doanh thu. Tại thời điểm bán hàng, doanh nghiệp ghi:

Nợ TK tiền:	17.490.000
Có TK 511:	15.000.000
Có TK 3387:	900.000
Có TK 3331:	1.590.000
Khi hoàn thành dịch vụ bảo hành ghi:	
Nợ TK 3387:	900.000
Có TK 511:	900.000

Trên đây là một số ý kiến nhằm làm rõ và hoàn thiện hơn các quy định về xác định, ghi nhận và trình bày thông tin trên BCTC về doanh thu và giảm trừ doanh thu trong một số trường hợp đặc biệt, giúp cho doanh nghiệp cung cấp thông tin phù hợp và đáng tin cậy hơn cho các đối tượng sử dụng thông tin./.

Tài liệu tham khảo:

- VAS14 - Doanh thu và thu nhập khác.*
VAS18 - Tài sản, nợ tiềm tàng và các khoản dự phòng.
VAS29 - Thay đổi chính sách kế toán, ước tính kế toán và sai sót
IFRS15 - Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng.
Thông tư 200/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.
<http://www.iasb.com>.