

VẬN DỤNG CHUẨN MỤC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ (IFRS) TRONG GHI NHẬN DOANH THU HOẠT ĐỘNG XÂY DỰNG

TS. Bùi Thị Hằng*

Trong những năm qua, hệ thống kế toán Việt Nam về kế toán doanh thu nói riêng đã được xây dựng và hoàn thiện cho phù hợp với nền kinh tế thị trường. Năm 2001, Việt Nam đã lần lượt ban hành 26 chuẩn mực kế toán, trong đó những chuẩn mực liên quan đến ngành xây dựng VAS14 - Doanh thu và thu nhập khác, VAS 15 - Hợp đồng xây dựng. Tuy nhiên những chuẩn mực này hiện nay đã bị lỗi thời không còn phù hợp với thực tế phát triển kinh tế hiện nay. Năm 2014, với sự ra đời Thông tư 200/2014/TT/BTC, đã tạo ra những thay đổi đáng kể trong công tác kế toán. Tuy nhiên, bên cạnh những thành tựu đáng kể vẫn còn những hạn chế nhất định tạo ra những khó khăn cho doanh nghiệp vận dụng trong thực tế, nhất là đối với các doanh nghiệp xây dựng dân dụng. Thực tế công tác kế toán doanh thu tại doanh nghiệp xây dựng vẫn còn nhiều bất cập, chưa phù hợp với các thông lệ, chuẩn mực kế toán quốc tế. Điều này khiến các doanh nghiệp xây dựng khó có thể phát triển hội nhập với các doanh nghiệp xây dựng trong khu vực và quốc tế. Hơn nữa, những bất cập này ảnh hưởng không nhỏ đến kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh cũng như hiệu quả của công tác quản lý trong doanh nghiệp. Nghiên cứu ưu, nhược điểm của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS 15 - Doanh thu từ các hợp đồng với khách hàng trong ghi nhận doanh thu hoạt động xây dựng để hướng tới việc kế toán doanh thu hoạt động xây dựng phù hợp thông lệ kế toán quốc tế.

• Từ khóa: IFRS, doanh thu hoạt động xây dựng, doanh nghiệp.

Over the years, the Vietnamese accounting system on revenue accounting in particular has been built and perfected to suit the market economy. In 2001, Vietnam successively issued 26 accounting standards, including standards related to the construction industry VAS14 - Revenue and other income, VAS 15 - Construction contracts. However, these standards are now outdated and no longer suitable for the current economic development. In 2014, with the promulgation of Circular 200/2014/TT/BTC, significant changes have been made in accounting work. However, in addition to significant achievements, there are still certain limitations that create difficulties for businesses to apply in practice, especially for civil construction businesses. In fact, revenue accounting work in construction businesses still has many shortcomings, not in accordance with international accounting practices and standards. This makes it difficult for construction enterprises to develop and integrate with regional and international construction enterprises. Moreover, these shortcomings significantly affect the results of production and business activities as well as the effectiveness of management in enterprises. Research the advantages and disadvantages of international financial reporting standards IFRS 15 - Revenue from contracts with customers in recording construction revenue to move towards accounting for construction revenue in accordance with international accounting practices.

• Key words: IFRS, construction revenue, enterprise.

Ngày gửi bài: 18/12/2024

Ngày gửi phản biện: 20/12/2024

Ngày nhận kết quả và sửa phản biện: 20/02/2025

Ngày chấp nhận đăng: 27/4/2025

DOI: <https://doi.org/10.71374/jfarv.v25.i289.08>

là các công trình xây dựng có tính đơn chiếc và giá trị cao. Nhu cầu xây dựng ngày càng đa dạng với quy mô ngày càng lớn chính là động lực thúc đẩy ngành xây dựng không ngừng phát triển. Đây là một trong nhân tố quan trọng tác động đến GDP của cả nước. Do vậy, ngành xây dựng, đặc biệt là ngành xây dựng dân dụng có ý nghĩa quan trọng về mặt kinh tế. Trong thời gian qua ngành xây dựng Việt Nam có tốc độ tăng trưởng khá cao trên 7% tính từ năm 2015-2019, đặc biệt là năm 2015 tốc độ tăng trưởng 10.8%, cao nhất trong 10 năm gần đây. Việt Nam được đánh giá là một trong những nước đang phát triển, có tốc độ tăng trưởng xây dựng khá cao trong khu vực. Tuy nhiên đến năm 2020, do sự tác động của dịch Covid 19, tỷ lệ này giảm xuống 6,76%. Mặc dù đây là mức tăng trưởng thấp nhưng vẫn được xem là khá cao so với khu vực và trên thế giới. Trong các ngành kinh tế, dịch Covid-19 ảnh hưởng tiêu cực tới ngành xây dựng ở mức trung bình. Ảnh hưởng tiêu cực của đại dịch chủ yếu thông qua: gián đoạn về kinh tế và sự suy giảm nhu cầu đầu tư. Trong đó, gián đoạn về kinh tế sẽ ảnh hưởng trực tiếp tới tăng trưởng ngắn hạn của ngành, ngược lại suy giảm nhu cầu đầu tư sẽ có ảnh hưởng dài hạn hơn.

Gần đây với việc ban hành và công bố chuẩn mực kế toán quốc tế doanh thu từ hợp đồng với khách hàng (IFRS 15) thay thế cho một số chuẩn mực đã ban hành trước đây IAS 11, IAS 18 đã đưa ra các cách tiếp cận mới thống nhất cho các loại hình doanh nghiệp có mô hình hoạt động kinh doanh theo hợp đồng. Điều này dẫn đến những thay đổi trong việc xác định và ghi nhận doanh thu của các doanh nghiệp. Các nghiên cứu gần đây của E&Y, KPMG, Deloitte... đã cho thấy việc áp dụng IFRS 15 đã tác động lớn đến công

1. Đặt vấn đề

Xây dựng cơ bản và đặc biệt là xây dựng dân dụng là ngành sản xuất ra cơ sở vật chất kỹ thuật cho nền kinh tế quốc dân. Hàng năm vốn đầu tư xây dựng vào ngành xây dựng cơ bản chiếm khoảng 35% vốn đầu tư của cả nước, trong đó xây dựng dân dụng chiếm tỷ trọng khá cao trong cơ cấu giá trị ngành. Theo báo cáo của FPTC, xây dựng cơ sở hạ tầng chiếm 41,2% giá trị ngành, xây dựng dân dụng chiếm 40,6% và còn lại là xây dựng công nghiệp. Với nguồn vốn đầu tư lớn, thời gian thi công dài, quy mô lớn, sản phẩm

* Học viện Tài chính

tác kế toán của các doanh nghiệp, đặc biệt là doanh nghiệp xây dựng.

Hoạt động xây dựng là một ngành kinh tế đặc thù, hoạt động kinh doanh của DNXD không giống như hoạt động bán hàng thông thường mà là sự kết hợp của cả hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ. Thách thức lớn với kế toán là: xác định được cách tiếp cận, đo lường và xác định doanh thu như thế nào? Khi nào ghi nhận doanh thu? Các thông tin này được trình bày trên BCTC như thế nào?

2. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp phân tích và tổng hợp lý thuyết: Phân tích là nghiên cứu các tài liệu, lý luận khác nhau bằng cách phân tích chúng thành từng bộ phận để tìm hiểu sâu sắc về đối tượng. Tổng hợp là liên kết từng mặt, từng bộ phận thông tin đã được phân tích tạo ra một hệ thống lý thuyết mới đầy đủ và sâu sắc về đối tượng.

Phương pháp phân loại và hệ thống hóa lý thuyết: Phân loại là sắp xếp các tài liệu khoa học theo từng mặt, từng đơn vị, từng vấn đề có cùng dấu hiệu bản chất, cùng một hướng phát triển. Hệ thống hóa là sắp xếp tri thức thành một hệ thống trên cơ sở một mô hình lý thuyết làm sự hiểu biết về đối tượng đầy đủ hơn.

3. Kết quả và thảo luận

3.1. Đặc điểm của hoạt động xây dựng ảnh hưởng đến kế toán doanh thu hoạt động xây dựng

Đặc điểm của hoạt động xây dựng đã ảnh hưởng đến kế toán doanh thu hoạt động xây dựng trong DN xây dựng như sau:

Thứ nhất, do trước khi tiến hành xây dựng đều phải có dự toán chi tiết về doanh thu, chi phí phát sinh cho từng HĐ. Đây chính là căn cứ để xác định mức giá dự thầu cho từng công trình, hạng mục công trình. Việc kế toán doanh thu phải gắn liền với các dự toán về doanh thu. Các dự toán càng chi tiết cụ thể, ước tính trước được khả năng mà DNXD có thể gặp phải sẽ giúp kế toán xác định được chính xác doanh thu của từng HĐ.

Thứ hai, do sản phẩm xây dựng là đơn chiếc, có quy mô và kết cấu phức tạp vì vậy, mỗi HĐXD đều được mã hóa riêng. Việc tập hợp doanh thu được kế toán thực hiện theo từng HĐXD hay từng công trình, hạng mục công trình. Doanh thu của công trình nào sẽ được tập hợp trực tiếp cho công trình đó. Các chi phí liên quan hoạt động xây dựng thường phát sinh nhiều hơn so với hoạt động sản xuất kinh doanh khác. Ngoài các chi phí như chi phí nhân công trực tiếp, chi phí nguyên vật liệu trực tiếp, chi phí sản xuất chung, còn có các chi phí liên quan đến máy thi công. Đây là chi phí gắn liền với hoạt động xây dựng. Tuy nhiên, để tận dụng tối đa nguồn lực hiện có, cùng một lúc các DNXD thường sẽ thực hiện nhiều HĐXD khác nhau. Do đó dẫn đến có những khoản mục chi phí có liên quan đến nhiều công trình, hạng mục công trình khác nhau ví dụ như chi phí máy thi công, chi phí giám sát công trình... Những chi phí này không thể tập hợp trực tiếp cho từng công trình, hạng mục công trình, kế toán cần phải phân bổ những chi phí này dựa trên những tiêu thức nhất định cho từng công trình, hạng mục công trình.

Thứ ba, do các công trình xây dựng thời gian thường kéo dài. Một HĐXD có thể kéo dài từ vài tháng đến vài năm dẫn

đến việc thời điểm ghi nhận doanh thu không phải đợi cho đến khi công trình hoàn thành bàn giao mới ghi nhận mà được ghi nhận theo từng giai đoạn phù hợp với tiến trình hoàn thành hợp đồng.

3.2. Đặc điểm của hợp đồng xây dựng ảnh hưởng đến kế toán doanh thu hoạt động xây dựng

Hợp đồng xây dựng (HĐXD): Là hợp đồng dân sự được thỏa thuận bằng văn bản giữa bên giao thầu và bên nhận thầu để thực hiện một phần hoặc toàn bộ công việc trong hoạt động đầu tư xây dựng. Trong đó, bên giao thầu là chủ đầu tư hoặc đại diện của chủ đầu tư hoặc tổng thầu hoặc nhà thầu chính. Bên nhận thầu là tổng thầu hoặc nhà thầu chính khi bên giao thầu là chủ đầu tư, là nhà thầu phụ khi bên giao thầu là tổng thầu hoặc nhà thầu chính. Bên nhận thầu có thể là liên danh của các nhà thầu.

Có rất nhiều loại HĐXD khác nhau. Vì vậy, kế toán các DNXD cần xác định đó là loại hợp đồng gì để từ đó xác định việc ghi nhận doanh thu hoạt động xây dựng cho phù hợp.

Thứ nhất, xác định thời điểm ghi nhận doanh thu hoạt động xây dựng. Mỗi công trình xây dựng đều phải ký một hợp đồng xây dựng riêng biệt. Thời gian của HĐ có thể kéo dài trong một niên độ kế toán hoặc trong nhiều niên độ kế toán khác. Do vậy, việc xác định khi nào ghi nhận doanh thu, chi phí và xác định kết quả hoạt động kinh doanh phụ thuộc vào việc kế toán tiếp cận doanh thu dưới góc độ nào theo giao dịch hoặc theo hợp đồng. Doanh thu có thể được thực hiện khi phát sinh nghiệp vụ mà không phụ thuộc vào hợp đồng. Hoặc doanh thu được ghi nhận khi hoàn thành nghĩa vụ theo hợp đồng.

Thứ hai, phương pháp xác định doanh thu: Tùy thuộc vào thời gian hoàn thành hợp đồng và cam kết theo hợp đồng cũng như cách tiếp cận của DN mà phương pháp xác định doanh thu sẽ khác nhau. Phương pháp xác định doanh thu, chi phí có thể theo phương pháp công việc hoàn thành hoặc theo tiến độ hoàn thành hợp đồng. Ngoài ra, đối với những HĐ mà thời gian thực hiện kéo dài, việc xác định khối lượng công việc hoặc nghĩa vụ hoàn thành bàn giao cũng ảnh hưởng đến việc ghi nhận doanh thu, chi phí. Việc xác định khối lượng công việc hoặc nghĩa vụ hoàn thành bàn giao dựa trên tỷ lệ phần trăm hoàn thành. Tỷ lệ phần trăm hoàn thành có thể được xác định theo nhiều cách khác nhau tùy thuộc vào từng doanh nghiệp.

Thứ ba: Phương pháp kế toán doanh thu

Tùy thuộc vào đối tượng tập hợp mà phương pháp kế toán doanh thu hoạt động xây dựng trong các DNXD là khác nhau. Đối tượng tập hợp có thể theo công việc hoặc có thể theo nghĩa vụ hợp đồng.

Thứ tư: Trình bày thông tin trên báo cáo tài chính. Việc trình bày thông tin trên báo cáo tài chính cũng phụ thuộc vào việc đối tượng xác định doanh thu của DN là theo công việc hay theo nghĩa vụ HĐ. Nếu trình bày thông tin theo công việc, kế toán chỉ cần trình bày mức độ hoàn thành công việc theo từng HĐ. Tuy nhiên nếu cách tiếp cận theo HĐ, việc trình bày thông tin trên báo cáo tài chính còn cần trình bày cụ thể theo từng nghĩa vụ HĐ, mức độ hoàn thành theo từng nghĩa vụ.

3.3. Vận dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) 15 trong ghi nhận doanh thu hoạt động xây dựng - Ưu, nhược điểm

Sau một thời gian nghiên cứu và thảo luận, IASB và FASB đã công bố chuẩn mực báo cáo tài chính IFRS 15- Doanh thu từ các hợp đồng với khách hàng. Chuẩn mực này có hiệu lực từ ngày 01/01/2018. Doanh thu được xem là yếu tố quan trọng hàng đầu trong các DN cũng như các nhà đầu tư. Việc áp dụng chuẩn mực này cũng ảnh hưởng lớn tới việc lập và trình bày BCTC.

Trước đây việc ghi nhận doanh thu, chi phí theo hợp đồng được áp dụng dựa trên IAS 11- Hợp đồng xây dựng và IAS 18 - Doanh thu. Hiện nay một số nước vẫn đang áp dụng những chuẩn mực này. Tuy nhiên, những chuẩn mực này đã bộc lộ nhiều điểm thiếu sót và không nhất quán giữa các chuẩn mực kế toán với nhau. Sự ra đời của chuẩn mực báo cáo tài chính IFRS 15 ra đời nhằm khắc phục những thiếu sót này. Điều này càng thể hiện rõ hơn trong doanh nghiệp xây dựng có. Do đặc điểm riêng có của hoạt động xây dựng là gắn liền HĐXD, do vậy kế toán doanh thu cũng cần phải gắn liền với HĐXD. Trên cơ sở nghiên cứu các chuẩn mực kế toán, tác giả đưa ra những phân tích về ưu, nhược điểm của việc áp dụng theo IFRS 15 so với chuẩn mực kế toán IAS 11/18.

Ưu điểm

Thứ nhất, Xác định HĐXD

Có thể nói, để có thể ghi nhận doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh hoạt động xây dựng cần dựa trên cơ sở hợp đồng. Hợp đồng sẽ đưa ra các thỏa thuận giữa các bên tham gia hợp đồng. Với cách tiếp cận theo IAS 11/18 đã đưa ra các định nghĩa về HĐXD, tuy nhiên chưa đưa ra các điều kiện để đảm bảo hiệu lực của hợp đồng. Điều này đã được giải quyết trong cách tiếp cận theo HĐ. IFRS 15 này đưa ra các quy định làm cơ sở cho việc ghi nhận doanh thu bao gồm cả những HĐ không đáp ứng điều kiện ghi nhận doanh thu.

Hợp đồng XD được coi là nội dung quan trọng trong kế toán xây dựng. Do vậy, việc xác định một HĐ có hiệu lực hay không được coi là một bước quan trọng trong quá trình ghi nhận doanh thu của DN. Các điều kiện đưa ra để xác định hiệu lực của HĐ. Đây là nội dung không được đề cập trong các chuẩn mực trước đây. Việc xác định quyền và nghĩa vụ bắt buộc của HĐXD cung cấp một khung pháp lý cho việc áp dụng các bước ghi nhận doanh thu cũng như giúp các DN đưa ra những quy định phù hợp trong một HĐXD.

IFRS 15 đơn giản hóa việc kết hợp HĐ bằng việc chỉ cần thỏa mãn một hoặc một vài yêu cầu thay vì tất cả các yêu cầu như cách tiếp theo giao dịch.

Cách tiếp cận theo HĐ cũng đưa ra các yêu cầu cho việc sửa đổi HĐ bằng việc xác định những thay đổi trong quyền và nghĩa vụ của HĐ

Thứ hai, xác định nghĩa vụ của HĐ

Một điểm nổi bật trong cách IFRS 15, đó là xác định nghĩa vụ theo HĐ. Theo đó, ngay từ khi bắt đầu HĐ, kế toán đã phải xác định xem có bao nhiêu nghĩa vụ trong một HĐ. Việc xác định một HĐ có nhiều nghĩa vụ hay không phụ thuộc vào việc xác định HĐ có nhiều hàng hóa hoặc dịch vụ có tính tách biệt hay không.

Thứ ba, về thời điểm ghi nhận

IAS 11 và IAS 18 không đề cập đến thời điểm ghi nhận doanh thu. Tuy nhiên với IFRS 15, thời điểm ghi nhận doanh thu được xác định tại một thời điểm hoặc trong một khoảng thời gian. Tùy vào thỏa thuận cũng như các nghĩa vụ theo hợp đồng mà việc xác định thời điểm ghi nhận doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh hoạt động xây dựng ở một thời điểm hoặc theo thời gian. Với cách tiếp cận này đảm bảo doanh thu, chi phí được ghi nhận phù hợp với thực tế phát sinh, phù hợp nghĩa vụ phải thực hiện theo HĐ.

Thứ tư, ghi nhận doanh thu, chi phí theo HĐ

Việc ghi nhận doanh thu, chi phí theo IFRS 15 có sự khác biệt khá lớn so với IAS 11 và IAS18. Theo chuẩn mực kế toán cũ, doanh thu, chi phí được xác định dựa trên cơ sở giao dịch hoàn thành, cách tiếp cận cũ nhấn mạnh vào việc chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích cho khách hàng mà không gắn liền với nghĩa vụ theo HĐ. Hay nói cách khác khi công việc hoàn thành bàn giao, khách hàng chấp nhận thanh toán, khi đó kế toán mới được ghi nhận doanh thu, chi phí. Tuy nhiên IFRS 15 dựa trên cơ sở hoàn thành nghĩa vụ theo HĐ. Cách tiếp cận này tập trung vào quyền kiểm soát hàng hóa, dịch vụ được chuyển giao cho khách hàng thông qua việc thỏa mãn các nghĩa vụ theo HĐ mà không cần đến sự chấp thuận của khách hàng. Kế toán có thể ghi nhận doanh thu, chi phí theo tiến độ HĐ mà không cần dựa trên khối lượng công việc hoàn thành bàn giao.

Thứ năm, xác định giá trị HĐ và phân bổ giá trị HĐ cho các nghĩa vụ

Một nội dung được đề cập mới trong IFRS 15 là giá trị của HĐ cần phải tính đến khoản thanh toán biến đổi. Các hướng dẫn chi tiết về việc xác định và ghi nhận khoản thanh toán biến đổi được trình bày một cách có hệ thống và rõ ràng hơn. Các khoản thanh toán biến đổi được xác định dựa trên nguyên tắc bất kỳ một khoản thanh toán biến đổi nào không chắc chắn đều cần được đánh giá lại. Tuy nhiên, khoản thanh toán biến đổi chỉ được xem xét trong giá trị HĐ khi sự không chắc chắn liên quan đến những ước tính bị hạn chế được giải quyết. Ngoài ra, cũng cần xem xét các yếu tố tài chính đáng kể bởi vì nó sẽ liên quan đến khả năng thanh toán của khách hàng theo nghĩa vụ của HĐ.

Giá trị HĐ sau khi được xác định cần được phân bổ cho các nghĩa vụ theo HĐ. Việc phân bổ này có tính đến việc phân bổ các khoản chiết khấu và khoản thanh toán biến đổi theo HĐ.

Các DN áp dụng hồi tố để chuyển đổi sang IFRS 15 để cung cấp thông tin về doanh thu, chi phí trên BCTC. Các DN có thể thực hiện chuyển đổi sang IFRS 15 theo một trong cách sau:

a) Hồi tố (với một số các quy định để tạo điều kiện thuận tiện cho việc áp dụng trong thực tiễn) điều chỉnh hồi tố vào số dư đầu kỳ của kỳ sớm nhất khi chuyển đổi. Với những DN áp dụng phương pháp này, tất cả các HĐ sẽ phải được trình bày lại (nếu cần).

b) Điều chỉnh hồi tố số dư đầu kỳ của kỳ hiện tại khi chuyển đổi (là kỳ đầu tiên áp dụng IFRS 15). Với những DN áp dụng phương pháp này, các HĐ đã hoàn thành và áp dụng hướng dẫn trước đây về doanh thu thì không cần trình bày lại. Tuy nhiên,

để đảm bảo tính liên tục của thông tin, các HĐ mới và HĐ đang thực hiện cũng phải được trình bày theo quy định cũ trong thuyết minh của năm áp dụng lần đầu và DN phải công bố tác động của việc áp dụng chuẩn mực mới cho các khoản mục.

Nhược điểm

- Mặc dù IFRS làm tăng tính minh bạch tài chính cho người sử dụng BCTC trên toàn thế giới nhưng một số DN cho rằng hệ thống kế toán IFRS quá phức tạp

- Một số quốc gia cơ sở của kế toán vẫn dựa trên cơ sở giá gốc như ở Việt Nam, trong khi đó IFRS 15 dựa trên cơ sở giá trị hợp lý. Để áp dụng giá trị hợp lý cần có một thị trường hoạt động có hiệu quả.

- Chi phí để thực hiện chuyển đổi sang IFRS là khá lớn, khiến nhiều DN chưa muốn chuyển đổi. Hơn nữa việc chuyển đổi còn phụ thuộc vào hệ thống chính trị và văn hóa của từng quốc gia. Việc lựa chọn áp dụng IFRS như thế nào sẽ có sự khác nhau ở các quốc gia khác nhau.

- Trình độ đội ngũ quản lý và nhân sự kế toán cần được đào tạo vào có trình độ chuyên môn cao mới có thể thực hiện.

4. Kết luận và giải pháp: Hiện nay việc ghi nhận doanh thu, chi phí trong các DNXD vẫn chủ yếu tiếp cận theo giao dịch. Tuy nhiên do đặc điểm riêng có của đơn vị xây dựng dân dụng, việc xác định doanh thu, chi phí và xác định kết quả hoạt động kinh doanh được thực hiện trước khi thực hiện hoạt động xây dựng và được thực hiện theo thỏa thuận trong hợp đồng. Điều này dẫn đến việc tiếp cận doanh thu theo giao dịch là không còn phù hợp. Việc ghi nhận doanh thu HĐ sẽ là cơ sở để ghi nhận chi phí theo HĐ. Mặc dù đã có chuẩn mực VAS 15 quy định về doanh thu theo hợp đồng nhưng vẫn chưa đưa ra cách xác định doanh thu theo hợp đồng là như thế nào, trên cơ sở đó để xác định chi phí theo hợp đồng. Do vậy cần đưa ra các bước cụ thể về cách tiếp cận doanh thu theo hợp đồng:

Bước 1: Nhận diện HĐXD và đối tượng của HĐXD

Hợp đồng là một thỏa thuận giữa hai hay nhiều bên mà có hình thành nên các quyền và nghĩa vụ bắt buộc phải thực hiện. Mỗi hợp đồng đều có những thỏa thuận riêng nhưng vẫn phải thỏa mãn những tiêu chí nhất định. Trong nhiều trường hợp, doanh nghiệp còn cần phải kết hợp nhiều hợp đồng lại với nhau và ghi nhận chúng thành một hợp đồng duy nhất. Ngoài ra, trong quá trình ghi nhận doanh thu hợp đồng xây dựng cần xem xét đến những sửa đổi hoặc điều chỉnh trong hợp đồng với khách hàng.

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

Một HĐ bao gồm những cam kết về chuyển giao sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ tới khách hàng. Nếu các sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ là tách biệt nhau thì các cam kết là nghĩa vụ phải thực hiện được ghi nhận một cách riêng biệt. Một sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ được coi là tách biệt nếu như khách hàng có thể thu được lợi ích kinh tế từ riêng từng loại sản phẩm đó, hoặc khi kết hợp với những nguồn lực khác mà khách hàng sẵn có và cam kết chuyển giao sản phẩm đó cho khách hàng được nhận diện một cách riêng biệt với các cam kết khác có trong hợp đồng.

Bước 3: Xác định giá trị của giao dịch

Giá trị của giao dịch là giá trị của khoản thanh toán được

xác định cho một hợp đồng mà doanh nghiệp có quyền nhận được khi thực hiện chuyển giao sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ đã cam kết với một đối tượng khách hàng. Giá trị giao dịch có thể là một khoản thanh toán cố định nhận được từ khách hàng, nhưng trong một số trường hợp có thể bao gồm các khoản không cố định hoặc khoản thanh toán được biểu hiện dưới dạng phi tiền tệ. Giá trị giao dịch cũng được điều chỉnh bởi ảnh hưởng về giá trị thời gian của đồng tiền nếu như hợp đồng có bao gồm điều khoản khách hàng thanh toán trước hoặc sau thời điểm nhận hàng có tồn tại tín dụng thương mại hoặc tồn tại các yếu tố hỗ trợ tài chính đáng kể và được điều chỉnh bởi bất kỳ các khoản phải thanh toán cho khách hàng. Nếu khoản thanh toán là không cố định (biến đổi), doanh nghiệp phải ước lượng giá trị của khoản thanh toán tương ứng với phần sẽ được nhận khi thực hiện trao đổi sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ theo cam kết. Giá trị ước tính của khoản thanh toán không cố định chỉ được tính vào giá trị của giao dịch tối phạm vi mà việc ghi giảm đáng kể giá trị của tổng doanh thu đã ghi nhận có khả năng cao là không phát sinh khi yếu tố không chắc chắn liên quan tới khoản không cố định được xử lý xong.

Bước 4: Phân bổ giá trị của giao dịch cho các nghĩa vụ phải thực hiện trong hợp đồng.

Việc phân bổ giá trị của giao dịch cho từng nghĩa vụ phải thực hiện cần dựa trên cơ sở giá bán đơn lẻ hoặc giá bán độc lập của từng loại sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ riêng biệt cam kết trong hợp đồng. Nếu như giá bán độc lập không thể nhận diện được thì doanh nghiệp phải thực hiện ước tính giá bán độc lập. Trong một số trường hợp, giá trị của giao dịch bao gồm khoản chiết khấu hoặc khoản thanh toán không cố định có liên quan chặt chẽ tới một phần hợp đồng. Các điều kiện ghi nhận chi ra rõ khi nào doanh nghiệp thực hiện phân bổ khoản chiết khấu hoặc khoản thanh toán không cố định cho một hoặc nhiều nghĩa vụ phải thực hiện, nhưng không phải là tất cả các nghĩa vụ (hoặc phân bổ các sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ riêng biệt) trong hợp đồng.

Bước 5: Ghi nhận doanh thu của hợp đồng

Doanh thu được ghi nhận khi nghĩa vụ theo hợp đồng được thực hiện. Thông thường nghĩa vụ hợp đồng được thực hiện, doanh nghiệp ghi nhận doanh thu khi doanh nghiệp chuyển giao sản phẩm, hàng hóa, dịch vụ cam kết tới khách hàng. Doanh nghiệp không nắm được quyền kiểm soát và khách hàng nắm được quyền kiểm soát. Doanh thu được ghi nhận tương ứng với việc thực hiện từng nghĩa vụ theo hợp đồng với giá trị hợp đồng đã được phân bổ cho nghĩa vụ đó. Một nghĩa vụ có thể hoàn thành ở một thời điểm (ví dụ như cam kết giao sản phẩm, hàng hóa cho khách hàng) hoặc qua một khoảng thời gian (thông thường đối với cam kết về cung cấp dịch vụ tới khách hàng). Đối với những nghĩa vụ hoàn thành trong một khoảng thời gian, doanh nghiệp ghi nhận doanh thu qua thời gian bằng cách lựa chọn một phương pháp phù hợp để đánh giá mức độ hoàn thành với mức hoàn thành trọn vẹn của nghĩa vụ phải thực hiện với khách hàng.

Tài liệu tham khảo:

IASB, Hệ thống chuẩn mực kế toán tài chính (ASC)
IASB, Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) số 11, 18, IFRS 15,...
Quốc hội (2015), Luật Kế toán 88/2015/QH13, ban hành ngày 20/11/2015.
Bộ Tài chính (2002), Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 15: hợp đồng xây dựng được ban hành và công bố theo quyết định số 165/2002/QĐ-BTC ngày 31/12/2002 của Bộ trưởng Bộ Tài chính và Thông tư hướng dẫn 161/2007/TT-BTC ngày 31/12/2007.
Các tài liệu tham khảo khác.