

KẾ TOÁN DOANH THU THEO CÁCH TIẾP CẬN DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH HÀNG

HÀ THỊ THANH XUÂN- **Trường Cao đẳng Sư phạm Lạng Sơn**

Ngày nhận bài: 17/04/2024; Ngày phản biện, biên tập và sửa chữa: 29/04/2024; Ngày duyệt đăng: 13/05/2024 ABSTRACT

With the development of the economy and marketing science, today's sales policies of businesses are very rich and diverse. Normally, a sales transaction does not have only one obligation but can include two or more obligations (contract combining multiple obligations). Therefore, researching the terms of contracts with customers is extremely important when determining and recording business revenue. Starting from the above importance, the author focuses on researching revenue accounting by approaching revenue from contracts with customers.

Key words: Revenue accounting, customer contracts

I. MỞ ĐẦU

Ngoài cách tiếp cận doanh thu theo cơ sở giao dịch, ngày nay đã có nhiều nước trên thế giới tiếp cận doanh thu theo quan điểm hợp đồng với khách hàng. Theo cách tiếp cận này, doanh thu sẽ được ghi nhận khi nghĩa vụ trong hợp đồng được thực hiện và doanh thu có thể được ghi nhận tại một thời điểm cụ thể hoặc ghi nhận trong một khoảng thời gian khi mà doanh nghiệp chuyển giao quyền kiểm soát tài sản của doanh nghiệp cho khách hàng. Đặc biệt, cách tiếp cận doanh thu từ hợp đồng với khách hàng được quy định rõ ràng và cụ thể hơn so với cách tiếp cận theo cơ sở giao dịch.

II. NỘI DUNG

1. Xác định hợp đồng với khách hàng

Khi nền kinh tế ngày càng phát triển thì các giao dịch mua bán của các chủ thể kinh tế được ràng buộc nhau thông qua hợp đồng. Hợp đồng là sự thỏa thuận giữa các bên về quyền và nghĩa vụ phải thực hiện cho từng trường hợp cụ thể. Trong doanh nghiệp có thể phát sinh nhiều loại hợp đồng khác như: hợp đồng vay vốn, hợp đồng đi thuê và cho thuê tài sản, hợp đồng mua bán tài sản, hợp đồng chuyển nhượng tài sản, hợp đồng hợp tác kinh doanh... Các hợp đồng này có thể được lập bằng văn bản hoặc thỏa thuận bằng miệng hoặc ngầm hiểu theo thông lệ kinh doanh. Việc xác định thời điểm hợp đồng tồn tại và khả năng thực thi của hợp đồng có vai trò quan trọng trong phân tích mối quan hệ giữa doanh thu với các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng. Trong các loại hợp đồng của doanh nghiệp kể trên có thể chia thành 2 nhóm:

Nhóm 1 gồm các loại hợp đồng mà ở đó doanh nghiệp là chủ thể có nhu cầu sử dụng sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ của chủ thể khác (doanh nghiệp đóng vai trò là bên đi mua sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ). Nhóm hợp đồng này sẽ không tạo ra doanh thu cho doanh nghiệp.

Nhóm 2 gồm các loại hợp đồng mà ở đó doanh nghiệp là chủ thể cung cấp sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ cho các chủ thể khác (doanh nghiệp đóng vai trò là bên bán sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ). Nhóm hợp đồng này có thể tạo ra doanh thu cho doanh nghiệp.

Với cách tiếp cận doanh thu theo quan điểm hợp đồng với khách hàng thì khi phát sinh hợp đồng, doanh nghiệp phải xác định xem hợp đồng nào là hợp đồng với khách hàng và hợp đồng với

khách hàng đó có tạo ra doanh thu không? “Khách hàng” ở đây có thể là cá nhân hoặc tổ chức sẽ sử dụng sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ mà doanh nghiệp cung cấp.

2. Xác định nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng

Trong hợp đồng với khách hàng phải nêu rõ từng sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ mà doanh nghiệp cam kết sẽ chuyển giao cho khách hàng. Tuy nhiên, hàng hoá hoặc dịch vụ cam kết chuyển giao này có thể bao gồm các cam kết ngầm định theo thông lệ kinh doanh của doanh nghiệp ngoài các sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ quy định trong hợp đồng. Vì vậy, tại thời điểm bắt đầu của hợp đồng, doanh nghiệp phải đánh giá sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ đã cam kết trong hợp đồng với khách hàng và phải xác định như một là nghĩa vụ thực hiện đối với mỗi cam kết chuyển giao cho khách hàng. Nghĩa vụ được coi là thực hiện khi doanh nghiệp chuyển giao quyền kiểm soát sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ cho khách hàng. Trong hợp đồng với khách hàng, để xác định các nghĩa vụ của doanh nghiệp trong việc chuyển giao sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ cho khách hàng có riêng biệt hay không thì căn cứ vào các yếu tố sau:

Một là, doanh nghiệp không cung cấp một sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ nổi bật từ việc tích hợp sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ với các sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ được cam kết khác trong hợp đồng.

Hai là, sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ không điều chỉnh hoặc tuy chỉnh đáng kể vào sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ được cam kết trong hợp đồng.

Ba là, sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ không bị phụ thuộc hoặc có liên quan đến sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ khác trong hợp đồng. Trong trường hợp khách hàng không mua sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ thì không làm ảnh hưởng lớn đến những sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ khác đã cam kết trong hợp đồng (tức là các sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ này không liên quan nhiều tới các sản phẩm, hàng hoá, dịch vụ mà hợp

3. Xác định giá trị của hợp đồng

Khi một nghĩa vụ trong hợp đồng với khách hàng được thực hiện, doanh nghiệp phải ghi nhận doanh thu theo giá trị của giao dịch. Giá trị giao dịch có thể là giá cố định, có thể là giá biến đổi hoặc có thể cả hai. Trong trường hợp giá trị giao dịch là giá biến đổi thì khi xác định giá trị hợp đồng phải lưu ý đến các ước tính của khoản thanh toán biến đổi, tác động của rủi ro tín dụng liên quan đến khách hàng, giá trị thời gian của tỉ tiền vào và các khoản thanh toán phi tiền tệ.

4. Phân bổ giá trị hợp đồng cho các nghĩa vụ thực hiện

Hợp đồng với khách hàng có thể phát sinh một hoặc nhiều nghĩa vụ. Trong tồn tại nhiều nghĩa vụ phải thực hiện với khách hàng thì doanh nghiệp phải xác ở trường hợp hợp đồng tồn tại giá trị giao dịch cho từng nghĩa vụ thực hiện.

Giá trị của một nghĩa vụ riêng biệt là giá trị của khoản tiền mà doanh nghiệp kỳ vọng nhận được do chuyển giao hàng hoá hoặc dịch vụ đã cam kết trong hợp đồng với khách hàng. Khi hợp đồng có nhiều nghĩa vụ thực hiện khác biệt, doanh nghiệp cần phân bổ giá trị hợp đồng cho tất cả các nghĩa vụ thực hiện theo tỷ lệ tương ứng với giá bán độc lập của sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ trong mỗi nghĩa vụ thực hiện. Để phân bổ giá trị giao dịch cho mỗi nghĩa vụ thực hiện dựa trên giá bán độc lập, doanh nghiệp phải xác định giá bán độc lập của sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ liên quan đến mỗi nghĩa vụ thực hiện tại thời điểm bắt đầu thực hiện hợp đồng phải phân bổ giá trị giao dịch tương ứng với giá bán độc lập đó. Các phương pháp thích hợp để ước tính giá bán độc lập của sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ bao gồm:

Một là, phương pháp giá thị trường có điều chỉnh

Doanh nghiệp có thể đánh giá giá thị trường của sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ mà doanh nghiệp cung cấp và ước tính mức giá mà một khách hàng có thể sẵn sàng thanh toán cho các sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ đó. Ở phương pháp này, doanh nghiệp có thể tham khảo giá của các doanh nghiệp cung cấp sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ tương tự sau đó nếu cần thiết thì doanh nghiệp sẽ điều chỉnh mức giá để phản ánh chi phí và lợi nhuận biên.

Hai là, phương pháp chi phí và lợi nhuận dự kiến

Với phương pháp này, doanh nghiệp có thể dự báo chi phí dự kiến sẽ phát sinh đáp ứng một nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng với khách hàng, sau đó doanh nghiệp sẽ điều chỉnh thêm mức lợi nhuận biên thích hợp cho sản phẩm, hàng hóa hoặc dịch vụ đó.

Ba là, phương pháp giá trị còn lại

Doanh nghiệp ước tính giá bán độc lập bằng cách tham khảo tổng giá giao dịch trừ đi tổng của giá bán độc lập có thể quan sát được của các sản phẩm, hàng hóa hoặc dịch vụ khác đã cam kết trong hợp đồng.

Sau khi phân bổ giá trị giao dịch cho từng nghĩa vụ thực hiện thì doanh thu bản sản phẩm, hàng hóa hoặc dịch vụ chính là giá trị hợp đồng phân bổ cho từng nghĩa vụ thực hiện đã hoàn thành tại một thời điểm hay trong một khoảng thời gian.

5. Ghi nhận doanh thu trong doanh nghiệp

Trên cơ sở phân tích đặc điểm của hợp đồng và nghĩa vụ thực hiện của hợp nguyên tắc sau: đồng với khách hàng, có thể nhận thấy doanh thu được ghi nhận khi tuân thủ các

Thứ nhất, doanh nghiệp phải xác định được thời điểm chuyển giao quyền kiểm soát tài sản cho khách hàng hay thời điểm mà doanh nghiệp đã hoàn thành nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng. Thời điểm được hiểu là khoảng thời gian rất ngắn, có khi là một mốc thời gian cụ thể khi thực hiện giao dịch. Đối với hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ có một số thời điểm quan trọng cần quan tâm khi xem xét việc ghi nhận doanh thu đó là: thời điểm ký hợp đồng; thời điểm khách hàng chấp nhận thanh toán; thời điểm giao hàng hóa, dịch vụ; thời điểm thu tiền.

Thứ hai, tính chắc chắn trong việc thu được lợi ích kinh tế từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ. Doanh thu chỉ được ghi nhận khi lợi ích kinh tế từ giao dịch tạo ra doanh thu phải được đảm bảo. Trong trường hợp doanh nghiệp bán chịu (doanh nghiệp chỉ nhận được quyền thu tiền khi cung cấp sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ) thì doanh nghiệp phải xem xét một cách thận trọng về lợi ích kinh tế thu được từ giao dịch bán chịu này. Trường hợp có xuất hiện dấu hiệu cho thấy việc thu lợi ích kinh tế là không chắc chắn thì doanh nghiệp không được phép ghi nhận doanh thu hoặc doanh nghiệp chỉ ghi nhận khi có đủ bằng chứng chắc chắn về lợi ích kinh tế mà doanh nghiệp sẽ thu được từ hoạt động bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Thứ ba, doanh nghiệp có khả năng xác định giá trị giao dịch một cách đáng tin cậy. Doanh thu được xác định một cách đáng tin cậy khi doanh nghiệp có bằng chứng chắc chắn về cơ sở đo lường doanh thu. Khi ghi nhận doanh thu, doanh nghiệp phải xác định các nghĩa vụ riêng biệt trong hợp đồng, thời điểm mà nghĩa vụ được thực hiện và xác định được giá giao dịch cho từng nghĩa vụ thực hiện riêng biệt.

Căn cứ vào thời điểm hoàn thành nghĩa vụ trong hợp đồng với khách hàng thì nghĩa vụ gồm có 02 loại: Nghĩa vụ hoàn thành tại một thời điểm và nghĩa vụ hoàn thành trong một khoảng

thời gian (theo thời kỳ). Một nghĩa vụ được xác định hoàn thành trong một khoảng thời gian khi doanh nghiệp chuyển giao quyền kiểm soát sản phẩm, hàng hoá hoặc dịch vụ.

Trong hợp đồng với khách hàng, nghĩa vụ thực hiện có thể kéo dài trong một khoảng thời gian, khi đó doanh thu sẽ được ghi nhận trong một thời kỳ khi nghĩa vụ hoàn thành và doanh nghiệp phải đo lường một cách hợp lý tiến độ để đạt tới mức đáp ứng hoàn toàn nghĩa vụ thực hiện. Có nghĩa là doanh nghiệp cần phải xác định tiến độ thực hiện của nghĩa vụ trong hợp đồng để xác định được thời điểm ghi nhận doanh thu. Đối với nghĩa vụ thực hiện trong một thời kỳ sẽ có 02 phương pháp dùng để đánh giá, xác định thời điểm nghĩa vụ hoàn thành, đó là: Phương pháp đầu ra và phương pháp đầu vào.

III. KẾT LUẬN

Xác định đúng doanh thu và cung cấp thông tin chính xác về doanh thu là việc làm cần thiết góp phần nâng cao hiệu quả cũng như uy tín kinh doanh của doanh nghiệp. Do đó doanh thu được thực hiện và ghi nhận như thế nào luôn được các nhà quản trị quan tâm. Cách tiếp cận doanh thu theo quan điểm hợp đồng với khách hàng với mô hình 5 bước sẽ giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định đúng đắn trong kinh doanh, từ đó nâng cao khả năng cạnh tranh của doanh nghiệp trên thị trường.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

1. Vũ Thị Quỳnh Chi (2019), “Nghiên cứu kế toán doanh thu trong các DN kinh doanh dịch vụ viễn thông thuộc Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam (VNPT)”, Luận án Tiến sĩ Kinh tế, Đại học Kinh tế quốc dân, Hà Nội.
2. Trần Hồng Kiên (2017), “Chuẩn mực IFRS 18 áp dụng từ năm 2018: DN Việt cần chú ý điều gì?”
<https://www.tinnhanhchungkhoan.vn/chuan-ifrs-15-ap-dung-tu-2018-doanh-nghiep-viet-can-chu-y-dieu-gi-post152170.html>
3. Trương Thị Thuỷ, Ngô Thị Thu Hồng (2019), Giáo trình Kế toán tài chính DN, Nxb Tài chính, Hà Nội.
4. Nguyễn Thị Quỳnh Trang (2021), “Kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh chính, Hà Nội. doanh tại các DN Lâm nghiệp Việt Nam”, Luận án Tiến sĩ Kinh tế, Học viện Tài