

Intermediate Accounting IFRS Edition

Kieso, Weygandt, Warfield

Fourth Edition

Chương 18

Ghi nhận doanh thu

Prepared by

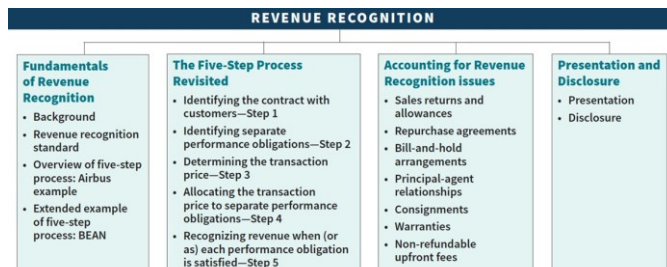
Coby Harmon

University of California, Santa Barbara

Westmont College

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

TÓM TẮT NỘI DUNG CHƯƠNG 18



Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

3

Mục tiêu học tập:

Sau khi học chương này, người học có thể:

- LO 1** Hiểu những **nguyên tắc cơ bản** liên quan đến việc ghi nhận và đo lường doanh thu.
- LO 2** Hiểu và áp dụng được **mô hình ghi nhận doanh thu 5 bước**
- LO 3** **Áp dụng** mô hình ghi nhận doanh thu 5 bước cho một số tình huống chủ yếu
- LO 4** Mô tả việc **trình bày và công bố** thông tin khoản mục **doanh thu** trên Báo cáo tài chính

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

2

MỤC TIÊU 1

Hiểu những **nguyên tắc cơ bản** liên quan đến việc đo lường và ghi nhận doanh thu



LO 1

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

4

BỐI CẢNH

Cả IASB và FASB đã chỉ ra các dấu hiệu rằng hiện trạng báo cáo về doanh thu theo quy định trước đây là chưa đạt yêu cầu.

Do đó, **năm 2014**, IASB đã ban hành một chuẩn mực tích hợp về ghi nhận doanh thu với tên gọi

DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH HÀNG.



IFRS 15 – DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH

Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng, áp dụng phương pháp tiếp cận **Tài sản-nợ phải trả**

- Doanh nghiệp kế toán doanh thu dựa trên tài sản hoặc nợ phải trả phát sinh từ các hợp đồng với khách hàng.
- Doanh nghiệp phân tích hợp đồng với khách hàng bởi vì hợp đồng là khởi đầu của giao dịch liên quan đến doanh thu.
 - Các hợp đồng chỉ ra các điều khoản của giao dịch,
 - Cung cấp cách đo lường về khoản tiền được thanh toán, và
 - Chỉ ra các cam kết cần được thực hiện.

IFRS 15 – DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH

Mục tiêu chính

Ghi nhận doanh thu là sự mô tả về việc **chuyển giao hàng hóa/dịch vụ** cho khách hàng **theo giá trị tương ứng** với số tiền mà doanh nghiệp đã nhận (hoặc kỳ vọng sẽ nhận được) từ khách hàng khi đổi lấy hàng hóa/dịch vụ đó.

Nguyên tắc ghi nhận doanh thu

Ghi nhận doanh trong kỳ kế toán khi **nghĩa vụ trong hợp đồng được thực hiện.**



IFRS 15 – DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH

Mô hình 5 bước ghi nhận doanh thu

- Bước 1: Xác định hợp đồng với khách hàng
- Bước 2: Xác định các nghĩa vụ phải thực hiện phân biệt trong hợp đồng
- **Bước 3: Xác định Giá giao dịch**
- Bước 4: Phân bổ Giá giao dịch cho từng nghĩa vụ phải thực hiện riêng biệt
- Bước 5: Ghi nhận doanh thu khi mỗi nghĩa vụ trong hợp đồng được thực hiện



MỤC TIÊU 2

Hiểu và áp dụng mô hình ghi nhận doanh thu 5 bước.



LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

9

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 1: Xác định hợp đồng với khách hàng

Hợp đồng:

- Thỏa thuận giữa 2 hoặc nhiều bên, trong đó tạo ra những **nghĩa vụ và quyền lợi** có hiệu lực.
- Hợp đồng có thể ở dạng:
 - văn bản viết,
 - Lời nói, hoặc
 - Hàm ý trong các thông lệ kinh doanh.



LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

11

IFRS 15 – DOANH THU TỪ HỢP ĐỒNG VỚI KHÁCH

Mô hình 5 bước ghi nhận doanh thu

- Bước 1: Xác định hợp đồng với khách hàng
- Bước 2: Xác định các nghĩa vụ phải thực hiện phân biệt trong hợp đồng
- **Bước 3: Xác định Giá giao dịch**
- Bước 4: Phân bổ Giá giao dịch cho từng nghĩa vụ phải thực hiện riêng biệt
- Bước 5: Ghi nhận doanh thu khi mỗi nghĩa vụ trong hợp đồng được thực hiện



Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

10

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 1: Xác định hợp đồng với khách hàng

Kế toán

- Doanh thu không được ghi nhận cho đến khi có một hợp đồng tồn tại.
- Công ty đạt được quyền được thu khoản thanh toán của khách hàng, và gánh chịu nghĩa vụ giao hàng hóa hoặc dịch vụ.
- Các quyền lợi và các nghĩa vụ thực hiện làm gia tăng tài sản (thuần) hoặc nợ phải trả (thuần).
- Công ty không ghi nhận tài sản hoặc nợ phải trả hợp đồng cho đến khi một hoặc cả hai bên thực hiện hợp đồng.

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

12

16

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

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

Minh họa 2:

Giả sử rằng **Tata Motors** (IND) bán một chiếc xe hơi cho Marquart Auto Dealers với giá bao gồm 6 tháng dịch vụ hỗ trợ. Dịch vụ này thường được bán độc lập bởi Tata Motors để thu phí hàng tháng. Sau 6 tháng, khách hàng có thể gia hạn dịch vụ dựa theo giá được Tata Motors quy định.

Hỏi: Tata Motors đang bán 1 hay 2 sản phẩm?

Nếu nhìn vào mục tiêu của Tata Motors, có thể thấy công ty đang bán 2 sản phẩm: xe và dịch vụ hỗ trợ. **Cả hai sản phẩm đều riêng biệt (vì chúng có thể được bán một cách riêng rẽ) và không phụ thuộc lẫn nhau.**

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

17

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch

Giá giao dịch là:

- Giá trị **kh khoản thanh toán mà công ty kỳ vọng nhận** được từ khách hàng.
- Trong một hợp đồng nếu khách hàng đồng ý trả một khoản cố định, giá giao dịch rất dễ xác định
- Với một số hợp đồng khác, công ty **cần xem xét các yếu tố:**
 - Khoản thanh toán biến đổi
 - Giá trị của dòng tiền theo thời gian
 - Khoản thanh toán không bằng tiền
 - Các khoản phải trả hoặc đã trả cho khách hàng



LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

19

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

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

Minh họa 3:

SoftTech Inc. cấp phép sử dụng phần mềm quản lý quan hệ khách hàng cho Lopez Company. Đi kèm với phần mềm, SoftTech cam kết cung cấp dịch vụ tư vấn bằng cách tùy chỉnh mở rộng phần mềm cho tương thích với môi trường công nghệ thông tin của Lopez, tổng tiền phí là \$600,000. Trong trường hợp này, mục tiêu của SoftTech là chuyển giao một sản phẩm kết hợp mà trong đó hàng hóa và dịch vụ riêng lẻ là yếu tố đầu vào. Nói cách khác, SoftTech đang cung cấp một dịch vụ có ý nghĩa bằng cách kết hợp hàng và dịch vụ (giấy phép sử dụng phần mềm và dịch vụ tư vấn) thành một nội dung kết hợp theo hợp đồng với Lopez. Hơn nữa, phần mềm đã được tùy chỉnh đáng kể bởi SoftTech theo các thông số kỹ thuật thương lượng bởi Lopez. Kết quả, **giấy phép sử dụng phần mềm và dịch vụ tư vấn dù là riêng biệt nhưng bị phụ thuộc lẫn nhau, và do đó nên được kế toán như là một nghĩa vụ thực hiện.**

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

18

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch – Khoản thanh toán biến đổi

- Giá giao dịch phụ thuộc vào các sự kiện trong tương lai
 - Có thể bao gồm sự tăng giá, chiết khấu thương mại, giảm giá, chiết khấu, khoản tiền thưởng theo hiệu suất hoặc chương trình khách hàng truyền thống.
- Công ty ước tính số tiền doanh thu dựa trên phương pháp:
 - Giá trị kỳ vọng
 - Giá trị có khả năng nhất

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

20

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch – Khoản thanh toán biến đổi

Giá trị kỳ vọng: giá trị tính theo xác suất trong phạm vi các giả định có thể xem xét.	Giá trị có khả năng nhất: Số tiền có khả năng xảy ra nhất trong một loạt các giả định xem xét có thể xảy ra
<ul style="list-style-type: none"> Phù hợp khi công ty có nhiều hợp đồng có đặc điểm tương tự Được tính dựa trên số lượng các giả định và khả năng thực hiện các giả định đó. 	<ul style="list-style-type: none"> Thường phù hợp khi hợp đồng chỉ có hai giả định có thể xảy ra

MÔ TẢ 18.4

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

21

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch – Khoản thanh toán biến đổi:

Lưu ý:

- Các công ty chỉ phân bổ khoản thanh toán biến đổi nếu được đảm bảo hợp lý rằng họ sẽ được nhận khoản thanh toán đó.
- Công ty chỉ ghi nhận khoản thanh toán biến đổi khi:
 - Công ty có kinh nghiệm với những hợp đồng tương tự và có thể ước tính doanh thu
 - Dựa trên kinh nghiệm, công ty không mong đợi có sự đảo chiều đáng kể về doanh thu đã ghi nhận trước đó.

Nếu các điều kiện trên không được đáp ứng, việc ghi nhận doanh thu sẽ bị hạn chế.

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

23

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch – Khoản thanh toán biến đổi

Ước tính khoản thanh toán biến đổi

Công ty xây dựng Peabody thực hiện hợp đồng với khách hàng về việc xây dựng một nhà kho với giá \$100,000 kèm theo một khoản tiền thưởng trị giá \$50,000 được thanh toán theo thời gian hoàn thành hợp đồng. Khoản tiền thưởng sẽ giảm 10% mỗi tuần nếu hoàn thành sau ngày thỏa thuận. Dựa trên kinh nghiệm trước đây, ban quản lý công ty ước tính 60% hợp đồng sẽ hoàn thành đúng hạn, 30% hợp đồng sẽ trễ hạn 1 tuần và 10% hợp đồng sẽ trễ hạn 2 tuần.

Hỏi: Công ty Peabody sẽ ghi nhận doanh thu cho hợp đồng này như thế nào?

Giá giao dịch được tính theo ước tính của ban quản lý công ty. **Phương pháp giá trị kỳ vọng** là phương pháp phù hợp để ước tính khoản thanh toán biến đổi trong hợp đồng này

Hoàn thành đúng hạn	60% cơ hội nhận \$150,000	= \$ 90,000
Hoàn thành trễ 1 tuần	30% cơ hội nhận \$ 145,000	43,500
Hoàn thành trễ 2 tuần	10% cơ hội nhận \$ 140,000	14,000
	Giá giao dịch	\$ 147,500

Trường hợp ban quản lý tin rằng Peabody sẽ có thể hoàn thành đúng hạn, giá giao dịch sẽ được ước tính theo phương pháp giá trị có khả năng xảy ra nhất. Vì vậy, giá giao dịch trong hợp đồng này là **\$150,000** (xác suất xảy ra 60%)

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

22

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch – Giá trị tiền theo thời gian:

- Khi hợp đồng có **thành phần tài chính quan trọng (độ trễ thời gian giữa việc hoàn thành nghĩa vụ và thời điểm nhận tiền trên 12 tháng)**:
 - Tiền lãi của khoản thanh toán được trả theo thời gian
 - Giá trị hợp lý được xác định dựa trên khoản thanh toán nhận được hoặc **giá trị chiết khấu** của khoản thanh toán theo lãi suất quy định.
 - Khoản **tiền lãi** được công ty ghi nhận vào P/L (**doanh thu tài chính**).

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

24

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch – Giá trị tiền theo thời gian:

Minh họa 4: 01/07/2022, công ty SEK bán hàng hóa cho công ty Grant với giá \$900,000 để đổi lấy một trái phiếu không lãi suất, kỳ hạn **4 năm** có mệnh giá \$1,416,163. Lô hàng này có giá vốn trên sổ sách của SEK là \$590,000.

Hỏi:

- Công ty SEK nên ghi nhận doanh thu như thế nào tại ngày 01/07/2022?
- Công ty SEK nên ghi nhận doanh thu như thế nào tại ngày 31/12/2022?

ILLUSTRATION 18.7

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

25

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch – Giá trị tiền theo thời gian:

Hướng dẫn:		
01/07/2022, SEK hoàn thành nghĩa vụ giao hàng nên ghi nhận Doanh thu bán hàng		
Phải thu	900,000	
Doanh thu bán hàng		900,000
Đồng thời, công ty ghi nhận bút toán giá vốn:		
Giá vốn hàng bán	590,000	
Hàng tồn kho		590,000
31/12/2022, công ty SEK ghi nhận doanh thu tài chính cho khoản tiền lãi của trái phiếu với lãi suất 12%/năm		
Phải thu	54,000	
Doanh thu tài chính (= 900,000 x 12% x ½)		54,000

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

26

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3_Xác định giá giao dịch – Khoản thanh toán không bằng tiền:

Hàng hóa, dịch vụ hoặc những khoản thanh toán không bằng tiền khác.

- Các công ty đôi khi nhận được sự đóng góp (như quyền góp, quà tặng)
- Khách hàng đôi khi thanh toán bằng hàng hóa hoặc dịch vụ (như thiết bị, lao động) để trả cho hàng hóa hoặc dịch vụ được thực hiện.
- Công ty thường ghi nhận doanh thu dựa trên giá trị hợp lý của khoản thanh toán không bằng tiền.**

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

27

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch – Các khoản thanh toán cho khách hàng:

- Có thể bao gồm khoản chiết khấu, giảm giá theo số lượng, phiếu giảm giá, sản phẩm hoặc dịch vụ miễn phí.
- Nhìn chung, những khoản thanh toán này sẽ làm giảm giá giao dịch và do đó làm giảm doanh thu được ghi nhận.**

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

28

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 3: Xác định giá giao dịch – Các khoản thanh toán cho khách hàng:

Giảm giá theo số lượng

Tập đoàn Samsung đưa ra đề nghị với khách hàng về việc giảm giá 3% nếu trong năm dương lịch khách hàng mua hàng với giá trị từ ¥ 2 triệu. **31/03/2022**, Samsung đã bán một lô hàng trị giá ¥ 700,000 cho công ty Artic. Hai năm trước đây, Samsung đã từng bán cho Artic với giá trị trên ¥ 3 triệu từ ngày 01/04 đến 31/12. Giả định rằng Samsung lập Báo cáo tài chính theo quý.

Hỏi: Samsung ghi nhận doanh thu bao nhiêu cho 3 tháng đầu năm 2022?

ILLUSTRATION 18.8

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

29

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 4: Phân bổ giá giao dịch cho từng nghĩa vụ phải thực hiện riêng biệt

- Việc phân bổ dựa trên **giá trị hợp lý** của từng nghĩa vụ riêng biệt.
- Giá trị hợp lý là giá trị mà công ty có thể bán hàng hóa hoặc dịch vụ trên cơ sở độc lập.
- Nếu **Giá bán độc lập** không có sẵn, công ty nên dùng phương pháp tốt nhất để ước tính giá bán độc lập của hàng hóa hoặc dịch vụ.



LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

31

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Hướng dẫn:

Do **khả năng cao** Samsung sẽ thực hiện việc giảm giá, vì vậy Samsung nên ghi nhận Doanh thu với số tiền ¥ 679,000 (¥ 700,000 - ¥ 700,000 x 0,3). Samsung ghi nhận bút toán tại ngày 31/03/2022 như sau:

Phải thu khách hàng	679,000	
Doanh thu bán hàng		679,000
Nếu khách hàng đáp ứng điều kiện chiết khấu:		
Tiền	679,000	
Phải thu khách hàng		679,000
Nếu khách hàng không đáp ứng điều kiện chiết khấu:		
Tiền	700,000	
Phải thu khách hàng		679,000
Thu nhập khác		21,000

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

30

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 4: Phân bổ giá giao dịch cho từng nghĩa vụ phải thực hiện riêng biệt

Phương pháp phân bổ	Thực hiện
Giá trị thị trường có điều chỉnh	Đánh giá thị trường mà công ty bán hàng hóa hoặc dịch vụ và ước tính giá mà khách hàng trong thị trường đó sẵn sàng trả cho hàng hóa hoặc dịch vụ. Theo phương pháp này, công ty sẽ tham chiếu với giá mà các đối thủ cạnh tranh đưa ra, sau đó điều chỉnh cho phù hợp với công ty (giá vốn và lợi nhuận biên).
Chi phí dự kiến cộng lợi nhuận biên	Công ty phải ước tính chi phí giá vốn để thực hiện nghĩa vụ trong hợp đồng và cộng với mức lợi nhuận biên phù hợp
Phần còn lại	Trường hợp giá bán độc lập của hàng hóa hoặc dịch vụ thay đổi quá nhiều hoặc không chắc chắn, công ty có thể ước tính giá bán độc lập dựa trên tổng giá giao dịch trong hợp đồng trừ đi giá bán độc lập của những hàng hóa hoặc dịch vụ riêng biệt khác.

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

32

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Minh họa 5:

Handler Company là một nhà sản xuất **thiết bị xây dựng**. Sản phẩm của Handler bao gồm nhiều loại, từ các chi tiết lớn nhỏ riêng biệt của máy tự động cho đến các hệ thống phức hợp gồm nhiều thành phần. Đơn giá bán dao động từ \$600,000 đến \$4,000,000 và giá này đã bao gồm công lắp đặt và đào tạo. Quá trình lắp đặt không tạo ra thay đổi đối với các tính năng của thiết bị và không cần thông tin độc quyền về thiết bị để có thể lắp đặt thiết bị hoạt động theo thông số kỹ thuật.

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

33

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Minh họa 5:

Handler có thỏa thuận sau với **Công ty Chai**.

Chai mua **thiết bị** từ Handler với giá 2.000.000 USD và chọn Handler để thực hiện việc **lắp đặt**. Handler tính cùng một mức giá cho thiết bị bất kể có lắp đặt hay không. (Một số công ty muốn tự thực hiện việc lắp đặt vì họ muốn nhân viên của chính công ty họ thực hiện công việc hoặc vì mối quan hệ với các khách hàng khác) Dịch vụ lắp đặt được ước tính có giá bán độc lập là 20.000 USD.

Giá bán độc lập của các buổi đào tạo ước tính khoảng 50.000 USD. Một số công ty khác cũng cung cấp dịch vụ đào tạo này.

Chai có nghĩa vụ trả cho Handler **số tiền 2.000.000 đô la** khi giao và lắp đặt thiết bị.

Handler giao hàng và hoàn tất việc lắp đặt thiết bị vào ngày 1 tháng 11 năm 20X2. Quá trình **đào tạo** liên quan đến thiết bị sẽ bắt đầu sau khi quá trình lắp đặt hoàn tất và kéo dài trong 1 năm.

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

34

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 1: Handler → **Hợp đồng** ← Chai (Khách hàng)

- **Nghĩa vụ:** Giao thiết bị, lắp đặt, đào tạo 1 năm \$ 2,000,000 : **Nghĩa vụ**
- **Quyền lợi:** : **Quyền lợi**

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

35

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Handler tính cùng một mức giá cho thiết bị bất kể có lắp đặt hay không. (Một số công ty muốn tự thực hiện việc lắp đặt vì họ muốn nhân viên của chính công ty họ thực hiện công việc hoặc vì mối quan hệ với các khách hàng khác) Dịch vụ lắp đặt được ước tính có giá bán độc lập là 20.000 USD.

Giá bán độc lập của các buổi đào tạo ước tính khoảng 50.000 USD. Một số công ty khác cũng cung cấp dịch vụ đào tạo này.

Bước 4: Phân bổ giá giao dịch cho các nghĩa vụ riêng biệt trong hợp đồng

	Giá giao dịch	Giá bán độc lập
Thiết bị	1,932,367	2,000,000
Lắp đặt	19,324	20,000
Đào tạo	48,309	50,000
Tổng	2,000,000	2,070,000

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

36

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

	Giá giao dịch	1/11/20X2	
Thiết bị	1,932,367	⇒ Hoàn thành	⇒ Doanh thu
Lắp đặt	19,324	⇒ Hoàn thành	⇒ Doanh thu
Đào tạo	48,309	⇒ Chưa hoàn thành	⇒ Doanh thu chưa thực hiện
Tổng	2,000,000		

Ngày 1 tháng 11, 20X2

Tiền	2,000,000
Doanh thu dịch vụ (lắp đặt)	19,324
Doanh thu chưa thực hiện (đào tạo)	48,309
Doanh thu bán hàng (thiết bị)	1,932,367

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

37

Nếu giá gốc của thiết bị là \$1,500,000, bút toán ghi sổ giá vốn như sau

Ngày 1 tháng 11, 20X2

Giá vốn hàng bán	1,500,000
Hàng tồn kho	1,500,000

Handler ghi nhận doanh thu đào tạo theo cơ sở đường thẳng bắt đầu từ ngày 1/11/2022, tức là \$4,026 ($\$48,309 \div 12$) cho mỗi tháng trong vòng 1 năm.

Ngày 31 tháng 12, 20X2

Doanh thu chưa thực hiện	8,052
Doanh thu đào tạo ($\$4,026 \times 2$)	8,052

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

38

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 5: Ghi nhận doanh thu cho từng nghĩa vụ riêng biệt đã đáp ứng

Công ty đáp ứng được các nghĩa vụ thực hiện khi khách hàng có được quyền kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ.

Những dấu hiệu của sự thay đổi quyền kiểm soát

1. Công ty có quyền được nhận khoản thanh toán cho tài sản.
2. Công ty đã chuyển giao quyền pháp lý đối với tài sản.
3. Công ty đã chuyển giao quyền sở hữu vật chất của tài sản.
4. Khách hàng đã chịu rủi ro và được hưởng lợi ích quan trọng gắn với quyền sở hữu.
5. Khách hàng chấp nhận tài sản.



LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

39

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

40

MÔ HÌNH GHI NHẬN DOANH THU 5 BƯỚC

Bước 5: Ghi nhận doanh thu cho từng nghĩa vụ riêng biệt đã đáp ứng

Ghi nhận doanh thu với một nghĩa vụ kéo dài qua thời gian

- Quy trình đo lường **mức độ hoàn thành**
 - Phương pháp đo lường mức độ hoàn thành cần mô tả được sự chuyển giao quyền kiểm soát từ công ty đến khách hàng.
 - Các phương pháp phổ biến nhất là “cost-to-cost” và “units-of-delivery”
 - Mục tiêu của các phương pháp là đo lường mức độ hoàn thành dựa trên chi phí, khối lượng hoặc giá trị tăng thêm.

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

41

Tóm tắt mô hình 5 bước ghi nhận doanh thu

Bước 2

Bước	Mô tả	Thực hiện
2. Xác định các nghĩa vụ thực hiện riêng biệt trong hợp đồng	Nghĩa vụ thực hiện là một cam kết trong hợp đồng cung cấp sản phẩm hoặc dịch vụ cho khách hàng. Nghĩa vụ thực hiện tồn tại nếu khách hàng có thể tự mình hưởng lợi từ hàng hóa/dịch vụ, hoặc hưởng lợi cùng với các nguồn lực sẵn có khác.	Một hợp đồng có thể bao gồm nhiều nghĩa vụ thực hiện. Việc hạch toán nhiều nghĩa vụ thực hiện dựa trên việc đánh giá liệu sản phẩm hoặc dịch vụ có riêng biệt trong hợp đồng. Nếu mỗi hàng hóa hoặc dịch vụ là riêng biệt, nhưng đều phụ thuộc và liên quan lẫn nhau, thì những hàng hóa và dịch vụ này được kết hợp và báo cáo là một nghĩa vụ thực hiện.

ILLUSTRATION 18.15

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

43

Tóm tắt mô hình 5 bước ghi nhận doanh thu

Bước 1

Bước	Mô tả	Thực hiện
1. Xác định hợp đồng với khách hàng	Một hợp đồng là một thỏa thuận tạo ra các quyền và nghĩa vụ có hiệu lực.	Công ty áp dụng hướng dẫn doanh thu về hợp đồng với khách hàng.

ILLUSTRATION 18.15

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

42

Tóm tắt mô hình 5 bước ghi nhận doanh thu

Bước 3

Bước	Mô tả	Thực hiện
3. Tính giá giao dịch	Giá giao dịch là khoản thanh toán mà một công ty mong đợi nhận được từ khách hàng để đổi lấy việc chuyển giao hàng hóa và dịch vụ.	Khi xác định giá giao dịch, các công ty phải xem xét các yếu tố sau: (1) khoản thanh toán của tiền, (2) giá trị thời gian không dùng tiền mặt, và (4) khoản thanh toán đã trả hoặc phải trả cho khách hàng.

ILLUSTRATION 18.15

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

44

Tóm tắt mô hình 5 bước ghi nhận doanh thu

Bước 4

Bước	Mô tả	Thực hiện
4. Phân bổ giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện riêng biệt	Nếu có nhiều hơn một nghĩa vụ thực hiện, hãy phân bổ giá giao dịch dựa trên giá trị hợp lý tương đối.	Thước đo giá trị hợp lý tốt nhất là giá mà hàng hóa hoặc dịch vụ có thể được bán trên cơ sở độc lập (giá bán độc lập). Ước tính của giá bán độc lập có thể dựa trên (1) đánh giá thị trường có điều chỉnh, (2) chi phí dự kiến cộng với lợi nhuận biên (3) phương pháp số dư còn lại

ILLUSTRATION 18.15

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

45

MỤC TIÊU 3

Áp dụng mô hình ghi nhận doanh thu 5 bước cho một số tình huống chủ yếu



LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

47

Tóm tắt mô hình 5 bước ghi nhận doanh thu

Bước 5

Bước	Mô tả	Thực hiện
5. Ghi nhận doanh thu khi từng nghĩa vụ thực hiện được đáp ứng	Một công ty đáp ứng nghĩa vụ thực hiện của mình khi khách hàng có được quyền kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ.	Các công ty đáp ứng các nghĩa vụ thực hiện tại một thời điểm hoặc trong một khoảng thời gian. Các công ty ghi nhận doanh thu trong một khoảng thời gian nếu đáp ứng một trong các tiêu chí sau: (1) khách hàng nhận và tiêu thụ các lợi ích ngay khi người bán thực hiện, (2) khách hàng kiểm soát tài sản ngay khi nó được tạo ra, hoặc (3) công ty không có cách sử dụng nào khác cho tài sản.

ILLUSTRATION 18.15

LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

46

MỘT SỐ TÌNH HUỐNG:

- **Hàng bán bị trả lại và giảm giá**
- Thỏa thuận mua lại
- Thỏa thuận xuất hóa đơn nhưng chưa giao hàng
- **Mối quan hệ giữa chủ hàng và đại lý**
- **Thỏa thuận ký gửi hàng**
- **Bảo hành**
- Phí trả trước không hoàn trả



LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

48

HÀNG BÁN BỊ TRẢ LẠI & GIẢM GIÁ

Hàng bán bị trả lại đến từ nhiều lý do (như sự không hài lòng với sản phẩm).

Khi trả lại sản phẩm, khách hàng có thể nhận được:

1. Hoàn trả toàn bộ hoặc một phần số tiền đã thanh toán.
2. Khoản tín dụng mà khách hàng có thể sử dụng để cần trừ với số tiền nợ đơn vị ở hiện tại hoặc trong tương lai
3. Đổi một sản phẩm khác



LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

49

HÀNG BÁN BỊ TRẢ LẠI & GIẢM GIÁ

Trường hợp bán chịu

Minh họa 6: Ngày **13/01/2022**, Venden NV bán **100** máy ảnh với giá €100/ máy cho công ty Amaya SA. Venden, và cho phép Amaya có quyền trả lại bất cứ máy nào bị hư hỏng trong vòng 45 ngày kể từ ngày mua. Biết giá vốn cho mỗi máy là €60. **Venden ước tính rằng:**

1. 3 sản phẩm sẽ bị trả lại.
2. Chi phí cho việc thu hồi sản phẩm là không đáng kể.
3. Sản phẩm bị trả lại dự kiến vẫn có thể bán được

Bút toán doanh thu được ghi vào ngày 13/01/2022:

Phải thu khách hàng	10,000
Doanh thu bán hàng ($100 \times €100$)	10,000
Giá vốn hàng bán	6,000
Hàng tồn kho ($100 \times €60$)	6,000

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

50

HÀNG BÁN BỊ TRẢ LẠI & GIẢM GIÁ

Trường hợp bán chịu

Ngày 24/01, Amaya đã trả lại 2 máy ảnh.

Bút toán ghi nhận 2 máy bị trả lại vào ngày 24/01/2022:

Hàng bán bị trả lại	200
Phải thu khách hàng ($2 \times €100$)	200
Hàng tồn kho	120
Giá vốn hàng bán ($2 \times €60$)	120

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

51

HÀNG BÁN BỊ TRẢ LẠI & GIẢM GIÁ

Trường hợp bán chịu

Ngày 31/01, Venden chuẩn bị lập Báo cáo tài chính và xác định có khả năng thêm 1 máy sẽ bị trả lại.

Bút toán ghi nhận tại ngày 31/01/2022:

Hàng bán bị trả lại	100
Phải trả - hàng bị trả lại ($1 \times €100$)	100

Đồng thời, Venden thực hiện bút toán ghi giảm Giá vốn hàng bán tương ứng

Hàng tồn kho – ước tính bị trả lại	60
Giá vốn hàng bán ($1 \times €60$)	60

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

52

HÀNG BÁN BỊ TRẢ LẠI & GIẢM GIÁ

BÁO CÁO THU NHẬP (31/01/2022)

Doanh thu bán hàng (100 x €100)	€ 10,000
Trừ Hàng bán bị trả lại (€200 + €100)	300
Doanh thu thuần	9,700
Giá vốn hàng bán (97 x €60)	5,820
Lợi nhuận gộp	€ 3,880

ILLUSTRATION 18.16

BÁO CÁO TÌNH HÌNH TÀI CHÍNH (31/01/2022)

Phải thu khách hàng (€10,000 - €200)	€ 9,800
Hàng tồn kho – ước tính bị trả lại (3 x €60)	180
Phải trả - Hàng bị trả lại (1 x €100)	100

ILLUSTRATION 18.17

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

53

HÀNG BÁN BỊ TRẢ LẠI & GIẢM GIÁ

Trường hợp bán đã thu tiền

Minh họa 7: Ngày **12/01/2022**, Venden NV bán **100** máy ảnh với giá €100/ máy cho công ty Amaya SA, đã thu tiền. Venden, và cho phép Amaya có quyền trả lại bất cứ máy nào bị hư hỏng trong vòng 45 ngày kể từ ngày mua. Biết giá vốn cho mỗi máy là €60. **Venden ước tính rằng:**

- 3 sản phẩm sẽ bị trả lại.
- Chi phí cho việc thu hồi sản phẩm là không đáng kể.
- Sản phẩm bị trả lại dự kiến vẫn có thể bán được

Bút toán doanh thu được ghi vào ngày 13/01/2022:

Tiền	10,000	
Doanh thu bán hàng (100 × €100)		10,000
Giá vốn hàng bán	6,000	
Hàng tồn kho (100 × €60)		6,000

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

54

HÀNG BÁN BỊ TRẢ LẠI & GIẢM GIÁ

Trường hợp bán đã thu tiền

Ngày 24/01, Amaya đã trả lại 2 máy ảnh.

Bút toán ghi nhận 2 máy bị trả lại vào ngày 24/01/2022:

Hàng bán bị trả lại	200	
Phải trả - hàng bị trả lại (2 × €100)		200
Hàng tồn kho	120	
Giá vốn hàng bán (2 × €60)		120

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

55

HÀNG BÁN BỊ TRẢ LẠI & GIẢM GIÁ

Trường hợp bán đã thu tiền

Ngày 31/01, Venden chuẩn bị lập Báo cáo tài chính và xác định có khả năng thêm 1 máy sẽ bị trả lại.

Bút toán ghi nhận tại ngày 31/01/2022:

Hàng bán bị trả lại	100	
Phải trả - hàng bị trả lại (1 × €100)		100
<i>Đồng thời, Venden thực hiện bút toán giảm Giá vốn hàng bán tương ứng</i>		
Hàng tồn kho	60	
Giá vốn hàng bán (1 × €60)		60

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

56

HÀNG BÁN BỊ TRẢ LẠI & GIẢM GIÁ

Trường hợp bán đã thu tiền

BÁO CÁO THU NHẬP (31/01/2022)	
Doanh thu bán hàng (100 x €100)	€ 10,000
Trừ Hàng bán bị trả lại (€200 + €100)	300
Doanh thu thuần	9,700
Giá vốn hàng bán (97 x €60)	5,820
Lợi nhuận gộp	€ 3,880

ILLUSTRATION 18.18

BÁO CÁO TÌNH HÌNH TÀI CHÍNH (31/01/2022)	
Tiền	€ 10,000
Hàng tồn kho (3 x €60)	180
Phải trả - Hàng bị trả lại (€200 + €100)	300

ILLUSTRATION 18.19

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

57

MỐI QUAN HỆ GIỮA CHỦ HÀNG & ĐẠI LÝ

Chủ hàng là bên có nghĩa vụ cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng.

Đại lý là bên trung gian, phục vụ chủ hàng để cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng.

- Ví dụ:
 - Công ty du lịch (đại lý) hỗ trợ giới thiệu khách hàng đặt các chuyến du ngoạn bằng du thuyền cho công ty du thuyền Regency (chủ hàng).
 - Công ty Priceline (đại lý) nhận hỗ trợ công ty Hertz (chủ hàng) bán các dịch vụ khác nhau như cho thuê xe

Doanh thu đại lý được tính dựa trên phần hoa hồng được nhận.

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

58

THỎA THUẬN KÝ GỬI HÀNG

- Nhà sản xuất (hay nhà phân phối) đã giao hàng nhưng vẫn **nắm giữ quyền sở hữu** hàng hóa cho đến khi hàng được bán.
- Bên gửi hàng** (nhà sản xuất hay nhà phân phối) chịu trách nhiệm gửi hàng đến cho bên nhận hàng (đại lý) để giúp bên gửi hàng trong việc phân phối hàng hóa đến khách hàng.
- Bên gửi hàng** ghi nhận doanh thu bán hàng và ghi nhận hàng hóa vào khoản mục Hàng tồn kho.
- Bên nhận hàng** ghi nhận doanh thu dựa trên hoa hồng được nhận.

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

59

THỎA THUẬN KÝ GỬI HÀNG

Minh họa 8: Công ty sản xuất **Nelba** giao một lô hàng có giá vốn €36,000 trong một thỏa thuận ký gửi hàng với cửa hàng **Best Value**. Nelba đã thanh toán €3,750 chi phí vận chuyển, Best Value đã thanh toán €2,250 chi phí quảng cáo và sẽ được hoàn trả lại từ công ty Nelba. Cuối kỳ kế toán, Best Value đã bán thu tiền 2/3 hàng nhận ký gửi với giá €40,000. Best Value đã thông báo đến Nelba về doanh thu bán hàng. Theo thỏa thuận, Best Value giữ lại 10% hoa hồng và thanh toán cho Nelba phần còn lại.

Hỏi: Công ty Nelba và Best Value thực hiện các bút toán ghi sổ như thế nào?

Xuất hàng ký gửi		
Bên gửi hàng (Nelba)		Bên nhận hàng (Best Value)
Hàng tồn kho (hàng ký gửi):	36,000	Không ghi nhận
Hàng tồn kho (thành phẩm):	36,000	

ILLUSTRATION 18.23

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

60

THỎA THUẬN KÝ GỬI HÀNG

Công ty sản xuất **Nelba** giao một lô hàng có giá vốn €36,000 trong một thỏa thuận ký gửi hàng với cửa hàng **Best Value**. Nelba đã thanh toán €3,750 chi phí vận chuyển.

Chi phí vận chuyển	
Bên gửi hàng (Nelba)	Bên nhận hàng (Best Value)
Hàng tồn kho (hàng ký gửi): 3,750 Tiền : 3,750	Không ghi nhận

ILLUSTRATION 18.23

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

61

THỎA THUẬN KÝ GỬI HÀNG

Cuối kỳ kế toán, **Best Value đã bán thu tiền 2/3 hàng nhận ký gửi với giá €40,000**. Best Value đã thông báo đến Nelba về doanh thu bán hàng. Theo thỏa thuận, Best Value giữ lại 10% hoa hồng và thanh toán cho Nelba phần còn lại.

Tiền thu từ việc bán hàng	
Bên gửi hàng (Nelba)	Bên nhận hàng (Best Value)
	Nợ Tiền 40,000 Có Phải trả Nelba 40,000

ILLUSTRATION 18.23

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

63

THỎA THUẬN KÝ GỬI HÀNG

Công ty sản xuất **Nelba** giao một lô hàng có giá vốn €36,000 trong một thỏa thuận ký gửi hàng với cửa hàng **Best Value**. Best Value đã thanh toán €2,250 chi phí quảng cáo và **sẽ được hoàn trả lại** từ công ty Nelba.

Khoản chi phí quảng cáo	
Bên gửi hàng (Nelba)	Bên nhận hàng (Best Value)
	Nợ Phải thu Nelba: 2,250 Tiền : 2,250

ILLUSTRATION 18.23

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

62

THỎA THUẬN KÝ GỬI HÀNG

Best Value đã thông báo đến Nelba về doanh thu bán hàng. Theo thỏa thuận, Best Value giữ lại 10% hoa hồng và thanh toán cho Nelba phần còn lại.

Thông báo về hàng đã bán trong kỳ			
Bên gửi hàng (Nelba)		Bên nhận hàng (Best Value)	
Nợ Tiền	33,750	Nợ Phải trả Nelba	40,000
Nợ Chi phí quảng cáo	2,250	Có Phải thu Nelba	2,250
Nợ Chi phí hoa hồng	4,000	Có Doanh thu hoa hồng	4,000
Có Doanh thu bán hàng 40,000		Có Tiền	33,750
Bút toán điều chỉnh về giá trị hàng tồn kho			
Nợ Giá vốn hàng bán 26,500			
Có Hàng tồn kho 26,500			
($= 2/3 \times (\text{€}36,000 + \text{€}3.750)$)			

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

64

BẢO HÀNH SẢN PHẨM

Có 2 loại bảo hành sản phẩm cho khách hàng:

1. Sản phẩm phải đáp ứng một số yêu cầu trong hợp đồng tại thời điểm sản phẩm được bán.
 - a. Chi phí bảo hành đã bao gồm trong giá bán sản phẩm (**bảo hành đảm bảo**).
2. Chi phí bảo hành không bao gồm trong giá bán sản phẩm (**Bảo hành dịch vụ**).
 - b. Ghi nhận như một nghĩa vụ riêng biệt trong hợp đồng.

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

65

BẢO HÀNH SẢN PHẨM

Minh họa 9: Ngày 01/10/2022, Công ty Maverick bán 1,000 sản phẩm với giá \$6,000,000, kèm theo cam kết bảo hành. Lô hàng có giá vốn \$4,000,000. Thời gian bảo hành là 2 năm với chi phí bảo hành ước tính \$80,000. Ngoài ra, Maverick còn cung cấp dịch vụ bảo hành mở rộng thêm 3 năm với giá \$18,000. Ngày 22/11/2022, Maverick phát sinh chi phí bảo hành gồm chi phí nhân viên \$3,000 và chi phí vật liệu \$25,000. Maverick lập Báo cáo tài chính vào ngày 31/12/2022 và ước tính tổng chi phí bảo hành là \$44,000.

Hỏi: Thực hiện các bút toán nhật ký trong năm 2022 tại công ty Maverick

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

66

BẢO HÀNH SẢN PHẨM

01/10/2022

Maverick ghi nhận bút toán liên quan đến sản phẩm đã bán và dịch vụ bảo hành mở rộng:

Tiền (\$6,000,000 + \$18,000)	6,018,000
Doanh thu bán hàng	6,000,000
Doanh thu chưa thực hiện – bảo hành	18,000

Bút toán giá vốn cho lô hàng này:

Giá vốn hàng bán	4,000,000
Hàng tồn kho	4,000,000

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

67

BẢO HÀNH SẢN PHẨM

22/11/2022

Chi phí bảo hành	28,000
Phải trả người lao động	3,000
Hàng tồn kho	25,000

Bút toán điều chỉnh chi phí bảo hành cuối năm

31/12/2022

Chi phí bảo hành	44,000
Dự phòng bảo hành sản phẩm	44,000

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

68

THỎA THUẬN MUA LẠI

- Cho phép công ty bán tài sản nhưng có quyền mua lại tài sản đó sau này.
- Nếu **giá mua lại lớn hơn hoặc bằng giá bán** thì giao dịch này được xem như là giao dịch tài chính.

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

69

THỎA THUẬN MUA LẠI

Giả sử trong hợp đồng quy định lãi suất 10%, Morgan thực hiện các bút toán sau:

Ngày 01/01/2022:	Tiền	100,000
	Nợ phải trả - Lane	100,000

Ngày 31/12/2022:	Chi phí lãi vay	10,000
	Nợ phải trả - Lane ($£100,000 \times 10\%$)	10,000

Ngày 31/12/2023	Chi phí lãi vay	11,000
	Nợ phải trả - Lane ($£110,000 \times 10\%$)	11,000
	Nợ phải trả - Lane	121,000
	Tiền ($£100,000 + £10,000 + £11,000$)	121,000

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

71

THỎA THUẬN MUA LẠI

Ví dụ: Morgan Ltd., một đại lý thiết bị, ngày 01/01/2022 bán 1 thiết bị cho công ty xây dựng Lane với giá £100,000. Theo thỏa thuận, Morgan đồng ý mua lại thiết bị này từ công ty xây dựng Lane với giá £121,000 vào ngày 31/12/2023.

Hỏi: Công ty Morgan nên ghi nhận bút toán doanh thu bán hàng như thế nào tại ngày 01/01/2022?

Hướng dẫn: Đối với một thỏa thuận mua bán, các điều khoản cần phân tích xem liệu Morgan có chuyển giao quyền kiểm soát cho khách hàng là công ty Lane không. Như đã nêu trước đó, việc kiểm soát tài sản đề cập đến khả năng chỉ đạo việc sử dụng và thu được phần lớn lợi ích kinh tế từ tài sản. Kiểm soát cũng bao gồm khả năng ngăn chặn các công ty khác chỉ đạo việc sử dụng và nhận lợi ích từ hàng hóa và dịch vụ. Trong tình huống này, **Morgan vẫn tiếp tục kiểm soát tài sản vì công ty đã đồng ý mua lại tài sản đó với số tiền lớn hơn giá bán.** Vì vậy, thỏa thuận này là một **giao dịch tài chính** chứ không phải giao dịch mua bán. Do đó, tài sản không bị xóa khỏi sổ của công ty Morgan.

ILLUSTRATION 18.20

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

70

THỎA THUẬN XUẤT HÓA ĐƠN & CHƯA GIAO HÀNG

Đây là một thỏa thuận mà theo đó, đơn vị xuất hóa đơn cho khách hàng cho một sản phẩm nhưng đơn vị nắm giữ vật chất đối với sản phẩm cho đến khi sản phẩm được chuyển giao cho khách hàng tại một thời điểm trong tương lai.

Kết quả là người mua mặc dù chưa nhận hàng nhưng đã nhận quyền sở hữu hàng và đã thanh toán.

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

72

THỎA THUẬN XUẤT HÓA ĐƠN & CHƯA GIAO HÀNG

Ví dụ: Ngày 01/03/2022, Butler A.S. bán một số lò sưởi với giá ₺450,000 (giá vốn ₺280,000) cho một cửa hàng cà phê, Baristo. Baristo đang có kế hoạch mở rộng thêm một số địa điểm kinh doanh xung quanh thành phố. Theo thỏa thuận, Baristo đề nghị Butler giữ lại những lò sưởi này trong kho cho đến khi các cửa hàng cà phê mới đã sẵn sàng. Quyền sở hữu lò sưởi đã được chuyển giao cho Baristo ngay tại thời điểm hợp đồng được ký kết.

Hỏi: Butler nên ghi nhận doanh thu bán hàng tại thời điểm nào?

ILLUSTRATION 18.21

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

73

THỎA THUẬN XUẤT HÓA ĐƠN & CHƯA GIAO HÀNG

Baristo có được quyền kiểm soát sản phẩm, đồng thời các tiêu chí sau đây cũng thỏa:

- a) Lý do thực hiện thỏa thuận xuất hóa đơn và chưa giao hàng
- b) Sản phẩm đã được xác định một cách tách biệt là thuộc về Baristo.
- c) Sản phẩm cũng đã sẵn sàng chuyển giao cho Baristo.
- d) Butler không có quyền sử dụng sản phẩm hoặc dùng cho khách hàng khác

Trong tình huống này, khi các điều kiện trên đã thỏa, doanh thu bán hàng được ghi nhận tại thời điểm hợp đồng ký kết. Đây là thời điểm mà Butler đã chuyển giao quyền kiểm soát cho Baristo.

ILLUSTRATION 18.21

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

74

THỎA THUẬN XUẤT HÓA ĐƠN & CHƯA GIAO HÀNG

Ngày 01/03/2022, Butler thực hiện bút toán sau:

Phải thu khách hàng	450,000
Doanh thu bán hàng	450,000
Giá vốn hàng bán	280,000
Hàng tồn kho	280,000

ILLUSTRATION 18.21

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

75

PHÍ TRẢ TRƯỚC KHÔNG HOÀN TRẢ

Đây là khoản thanh toán của khách hàng trước khi:

- Hàng hóa được chuyển giao.
- Dịch vụ được thực hiện.

Nhìn chung, đây là khoản phí nhằm đảm bảo hàng hóa hoặc dịch vụ sẽ được cung cấp trong tương lai.

Khoản phí trả trước này thường sẽ không được hoàn lại.

Ví dụ:

- Phí thành viên trong hợp đồng tham gia câu lạc bộ chăm sóc sức khỏe
- Phí kích hoạt cho điện thoại, internet hoặc cáp.

LO 3

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

76

MỤC TIÊU 4

Mô tả việc trình bày và công bố khoản mục Doanh thu



LO 2

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

77

TRÌNH BÀY & CÔNG BỐ

Công ty cần phải công bố các thông tin định tính và định lượng như sau:

- Các hợp đồng với khách hàng.
- Các xét đoán quan trọng.
- Tài sản được ghi nhận từ các chi phí thực hiện hợp đồng (Tài sản hợp đồng).

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

78

TRÌNH BÀY & CÔNG BỐ

Ngoài ra, công ty còn công bố:

- Phân loại doanh thu
- Đối chiếu số dư hợp đồng
- Các nghĩa vụ thực hiện còn lại
- Chi phí có được hợp đồng và Chi phí thực hiện hợp đồng.
- Những công bố định tính khác:
 - Những xét đoán quan trọng và sự thay đổi từ những xét đoán đó.
 - Doanh thu tối thiểu không bị ảnh hưởng bởi các rào cản khi ước tính các khoản thanh toán thay đổi.

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

79

TÀI SẢN HỢP ĐỒNG

Tài sản phát sinh từ hợp đồng có 2 loại:

1. **Quyền vô điều kiện** được nhận khoản thanh toán bởi vì công ty đã đáp ứng xong nghĩa vụ trong hợp đồng.
2. **Quyền có điều kiện** được nhận khoản thanh toán bởi vì công ty đã đáp ứng xong 1 nghĩa vụ trong hợp đồng nhưng phải đáp ứng một nghĩa vụ khác trước khi công ty lập hóa đơn cho khách hàng.

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

80

TÀI SẢN HỢP ĐỒNG

Minh họa 9: Ngày 01/01/2022, **Finn ASA** tham gia hợp đồng trị giá €100,000 với công ty Obermine Overstock về việc chuyển giao sản phẩm A và B. Hợp đồng yêu cầu việc thanh toán sản phẩm A chỉ thực hiện khi sản phẩm B đã được chuyển giao. Finn xác định giá bán độc lập của sản phẩm A và B lần lượt là €30,000 và €70,000. Ngày 01/02/2022, Finn đã chuyển giao sản phẩm A cho công ty Obermine. Ngày 01/03/2022, Finn đã chuyển giao sản phẩm B cho công ty Obermine.

Yêu cầu: Thực hiện các bút toán nhật ký tại công ty Finn trong năm 2022.

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

81

TÀI SẢN HỢP ĐỒNG

01/02/2022, Finn ghi nhận bút toán:

Tài sản hợp đồng	30,000
Doanh thu bán hàng	30,000

Finn không ghi nhận các khoản phải thu khách hàng vì hợp đồng yêu cầu Finn nhận được khoản thanh toán €100,000 chỉ khi Finn đã chuyển giao sản phẩm B cho công ty Obermine.

01/03/2022, khi Finn chuyển giao sản phẩm B, Finn ghi nhận bút toán:

Phải thu khách hàng	100,000
Tài sản hợp đồng	30,000
Doanh thu bán hàng	70,000

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

82

NỢ PHẢI TRẢ HỢP ĐỒNG

Minh họa 10: 01/03/2022, công ty **Henly** tham gia hợp đồng với khách hàng Propel Inc. về việc chuyển giao sản phẩm vào ngày 01/07/2022. Hợp đồng quy định Propel sẽ thanh toán toàn bộ giá trị hợp đồng trị giá \$10,000 vào ngày 15/04/2022. Ngày 31/07/2022, Henly đã chuyển giao sản phẩm với giá vốn \$7,500.

Yêu cầu: Thực hiện các bút toán nhật ký tại công ty Henly trong năm 2022.

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

83

NỢ PHẢI TRẢ HỢP ĐỒNG

15/04/2022, khi nhận tiền công ty **Henly** ghi:

Tiền	10,000
Doanh thu chưa thực hiện	10,000

31/07/2022, Khi nghĩa vụ trong hợp đồng đã thực hiện, Henly thực hiện các bút toán sau:

Doanh thu chưa thực hiện	10,000
Doanh thu bán hàng	10,000
và	
Giá vốn hàng bán	7,500
Hàng tồn kho	7,500

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

84

SỬA ĐỔI HỢP ĐỒNG

Sự thay đổi các điều khoản trong hợp đồng khi hợp đồng đang được thực hiện.

Công ty cần phải xác định sự thay đổi này là:

- Kết quả của một hợp đồng mới (nghĩa vụ thực hiện riêng biệt) hay
- Điều chỉnh hợp đồng hiện tại



LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

85

SỬA ĐỔI HỢP ĐỒNG

Hợp đồng mới (nghĩa vụ thực hiện riêng biệt)

Minh họa 11: Công ty **Crandall** có một hợp đồng với khách hàng về việc cung cấp 100 sản phẩm với giá \$10,000 (\$100/ sản phẩm) và thanh toán trong vòng 6 tháng. Sau khi đã giao 60 sản phẩm, Crandall đã sửa đổi hợp đồng cam kết giao thêm 20 sản phẩm với mức phí tăng thêm là \$1,900, hoặc \$95/ sản phẩm (đây là giá bán riêng biệt của sản phẩm tăng thêm tại thời điểm sửa đổi hợp đồng). Các sản phẩm này thường được Crandall bán một cách riêng biệt.

Với hợp đồng mới, Crandall phân tích:

Hợp đồng ban đầu [(100 – 60 sản phẩm) x \$100]	\$ 4,000
Sản phẩm mới (20 sản phẩm x \$95)	1,900
Tổng doanh thu	5,900

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

87

SỬA ĐỔI HỢP ĐỒNG

Hợp đồng mới (nghĩa vụ thực hiện riêng biệt)

Kế toán sẽ xử lý như một **hợp đồng mới** nếu thỏa **hai điều kiện** sau đây:

- Hàng hóa hoặc dịch vụ tăng thêm là **riêng biệt** (như công ty có thể bán riêng biệt và không phụ thuộc vào hàng hóa và dịch vụ khác) và
- Công ty có quyền thu được **khoản thanh toán** phản ánh giá bán riêng lẻ của hàng hóa hoặc dịch vụ tăng thêm đó.

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

86

SỬA ĐỔI HỢP ĐỒNG

Điều chỉnh hợp đồng hiện tại

Nếu sự điều chỉnh không hình thành nên nghĩa vụ riêng biệt
→ **Điều chỉnh phi hồi tố**

Công ty nên:

- Ghi nhận ảnh hưởng của sự thay đổi trong kỳ kế toán phát sinh sự thay đổi cũng như các kỳ kế toán trong tương lai.
- **Không thay đổi kết quả đã báo cáo ở các kỳ kế toán trước đó.**

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

88

SỬA ĐỔI HỢP ĐỒNG

Điều chỉnh hợp đồng hiện tại

Crandall tính lại phần giá giao dịch phân bổ cho mỗi sản phẩm còn lại như sau:

Sản phẩm chưa chuyển giao theo hợp đồng ban đầu	\$ 4,000
Sản phẩm phải chuyển giao thêm theo nội dung sửa đổi	1,900
Tổng Doanh thu	\$ 5,900
Doanh thu tính cho 1 sản phẩm (\$5,900 / 60)	\$ 98,33

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

89

CHI PHÍ HỢP ĐỒNG

Chi phí thực hiện hợp đồng được chia làm hai loại:

1. Chi phí ghi nhận vào **Tài sản**.
2. Chi phí ghi nhận vào **Chi phí**.

CHI PHÍ để có được hợp đồng

Vốn hóa nếu chi phí dự kiến sẽ được thu hồi

Phân bổ tương xứng với việc ghi nhận doanh thu

Ví dụ:

- *Hoa hồng bán hàng;*
- *Chi phí pháp lý;*
- *Thưởng cho nhân viên.*

CHI PHÍ để thực hiện hợp đồng

Vốn hóa nếu chi phí:

- Liên quan trực tiếp đến hợp đồng;
- tạo ra hoặc gia tăng các nguồn lực của đơn vị mà sẽ được sử dụng để thực hiện các nghĩa vụ trong tương lai;
- Dự kiến sẽ được thu hồi.

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

90

CHI PHÍ HỢP ĐỒNG

Ví dụ 1

Một trường đại học ở Anh sẽ chi trả cho một đơn vị đại diện tại HCM 300 nghìn đô la - hoa hồng để giới thiệu một sinh viên theo học chương trình 4 năm. Trường đại học ở Anh nên hạch toán như thế nào?

Ví dụ 2

Một công ty nhân sự đã ký hợp đồng 3 năm với khách hàng để quản lý bảng lương, trả lương hàng tháng và MPF với mức phí hàng tháng là \$100k. Công ty đã phát sinh các chi phí sau:

- Thiết bị phần cứng máy tính \$300
- Phần mềm nhân sự \$200
- Dịch vụ thiết kế \$150
- Làm sạch và chuyển đổi dữ liệu \$100

Làm thế nào để xử lý các chi phí khác nhau?

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

91

KHẢ NĂNG THU TIỀN KHÁCH HÀNG

Đây là **rủi ro tín dụng** mà khách hàng không có khả năng thanh toán theo hợp đồng

- Việc công ty có được khách hàng thanh toán hay không không phải là Giá giao dịch khi xác định Doanh thu.
- Số tiền ghi nhận doanh thu không được điều chỉnh theo rủi ro tín dụng khách hàng.

LO 4

Copyright ©2020 John Wiley & Sons, Inc.

92