

Tác động của Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế 15 đến CHẤT LƯỢNG THÔNG TIN TRÊN BÁO CÁO TÀI CHÍNH

 Th.S. Trần Thị Thủy*

Nhận: 25/07/2023

Biên tập: 26/07/2023

Duyệt đăng: 20/08/2023

Tóm tắt

Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế 15 (IFRS 15) Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng đã thay đổi đáng kể triết lý ghi nhận doanh thu, đảm bảo tính nhất quán và minh bạch về chất lượng thông tin (CLTT) trong báo cáo tài chính (BCTC), giữa các ngành và khu vực khác nhau. Bằng cách tuân theo IFRS 15, các doanh nghiệp (DN) có thể cung cấp một bức tranh rõ ràng và chính xác về các luồng doanh thu của họ. Điều này giúp các nhà đầu tư, các bên liên quan và các cơ quan quản lý, đưa ra quyết định sáng suốt dựa trên thông tin tài chính có thể so sánh được, đóng một vai trò quan trọng trong việc xây dựng lòng tin trên thị trường tài chính toàn cầu. Bài viết phân tích những thay đổi trong trình bày và thuyết minh thông tin theo IFRS 15, đã ảnh hưởng đến CLTT trên BCTC.

Từ khóa: chất lượng thông tin, báo cáo tài chính, IFRS 15, doanh thu.

Abstract

The implementation of the International Financial Reporting Standard 15 (IFRS 15) titled "Revenue from Contracts with Customers" has brought about substantial changes in the approach to revenue recognition. This standard aims to promote uniformity and clarity in the presentation of financial information across various industries and geographical locations. By adhering to the International Financial Reporting Standards (IFRS) 15, organisations are able to present a transparent and precise representation of their revenue sources. The utilisation of comparable financial information plays a vital role in instilling confidence within the global financial market, as it facilitates informed decision-making for investors, stakeholders, and regulatory bodies. This article examines the impact of the implementation of IFRS 15 on the quality of information in financial reports, specifically focusing on the alterations made in the presentation and explanation of information.

Keywords: quality of information, financial report, IFRS 15, revenue.

JEL Classifications: M40, M49, M41.

Giới thiệu

Ngày nay, nhu cầu tìm kiếm các tổ chức tài trợ chuyên nghiệp cho hoạt động kinh doanh của DN ngày càng gia tăng và điều này đòi hỏi những thay đổi về CLTT trên BCTC mà các DN cung cấp. Chỉ tiêu doanh thu là một con số quan trọng trong BCTC của các DN. Nó là một trong những thước đo quan trọng nhất khi đánh giá hiệu quả tài chính của một DN, vì nó cung cấp thông tin về tình hình kinh doanh, kết quả hoạt động của công ty trong một khoảng thời gian nhất định, đóng vai trò là đầu vào quan trọng để đánh giá triển vọng tương lai của một DN (Wagenhofer, 2014; Godfrey, Hodgson, Tarca, Hamilton & Holmes, 2010; Jones & Pagach, 2013). Hơn nữa, điều quan trọng là phải hiểu các quy định ghi nhận về doanh thu, công bố thông tin của các DN, vì điều này có thể ảnh hưởng nghiêm trọng đến các quyết định của người sử dụng các BCTC.

Như vậy, để CLTT về doanh thu luôn minh bạch và có thể so sánh được, Ủy ban Chuẩn mực Kế toán quốc tế (IASB) đã ban hành IFRS 15, Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng thay thế tất cả các tuyên bố doanh thu trước đó có liên quan của IASB cho tất cả các thời điểm kết thúc năm tài chính, bắt đầu từ ngày 01/01/2018 (IASB, 2019b). Phương pháp ghi nhận doanh thu do IFRS 15 giới thiệu, ghi nhận doanh thu bằng cách xác định 5 bước chính giúp xác định giá trị thực để ghi nhận doanh thu cho các DN kinh tế (Ernst & Young, 2017): bước đầu tiên liên quan đến việc xác định hợp đồng; tiếp theo là việc xác định nghĩa vụ thực hiện; xác định giá giao dịch; sau đó là phân bổ giá giao dịch và cuối cùng là ghi nhận doanh thu. Quy định này sẽ được áp dụng nhất quán trong các giao dịch, ngành và thị trường vốn để cải thiện

*Trường Đại học Thương mại

khả năng so sánh BCTC giữa các DN kinh tế hoạt động trong cùng một lĩnh vực trên toàn cầu và trong một khuôn khổ toàn diện, thống nhất và ổn định (Oncioiu và Tanase, 2016). Đối với việc cải thiện CLTT kế toán, một trong những chức năng chính của IASB là cải thiện CLTT trong BCTC cũng như cung cấp thông tin hữu ích và phù hợp cho người dùng và người ra quyết định, thông qua nỗ lực hội tụ giữa các IFRS 15 và US GAAP (García Jara và cộng sự, 2011). Do vậy, nghiên cứu này xem xét những thay đổi trong việc trình bày và thuyết minh thông tin những tác động đến CLTT trên BCTC.

Quy định của IFRS 15 đến trình bày và thuyết minh thông tin về doanh thu trên BCTC

Mục tiêu của các nguyên tắc được thiết lập trong IFRS 15 là cung cấp thông tin hữu ích về “bản chất, số lượng, thời gian và sự không chắc chắn” của doanh thu và dòng tiền từ các hợp đồng doanh thu của khách hàng (IASB, 2019, đoạn 1). IFRS 15 đưa ra các yêu cầu về trình bày và công bố thông tin rõ ràng, mở rộng hơn so với các chuẩn mực cũ (Financial Reporting Council, 2019), bằng cách yêu cầu các đơn vị công bố thông tin định lượng và định tính về các hợp đồng của DN với khách hàng, các xét đoán quan trọng được đưa ra đối với các hợp đồng (IASB, 2018). Để đạt được mục đích này, DN phải trình bày và thuyết minh các thông tin định tính và định lượng về tất cả các nội dung sau:

Trình bày thông tin

Khi một trong hai bên tham gia hợp đồng đã thực hiện, DN sẽ trình bày hợp đồng trong báo cáo tình hình tài chính dưới dạng tài sản từ hợp đồng hoặc nợ phải trả từ hợp đồng, tùy thuộc vào mối quan hệ giữa việc thực hiện của DN và khoản thanh toán của khách hàng.

Nếu khách hàng thanh toán khoản mục nhận về, hoặc DN có quyền hưởng một giá trị của khoản mục nhận về vô điều kiện trước khi chuyển giao hàng hóa dịch vụ cho khách hàng, DN phải trình bày hợp đồng đó là một khoản nợ phải trả từ hợp đồng khi khoản thanh toán được thực hiện hoặc khi khoản thanh toán đến hạn.

Nếu DN chuyển giao hàng hóa dịch vụ cho khách hàng trước khi khách hàng thanh toán hoặc trước khi khoản thanh toán đến hạn, DN phải trình bày hợp

đồng là một tài sản từ hợp đồng, không bao gồm bất kỳ khoản nào đã được trình bày là khoản phải thu.

Ví dụ: Công ty có hai hợp đồng chưa thanh toán (hợp đồng A và hợp đồng B) với hai khách hàng, để thiết kế và cung cấp các máy dành riêng cho khách hàng. Giá trị hợp đồng A và B lần lượt là \$15.000 và \$18.000. Chi phí phát sinh liên quan đến hợp đồng A \$600 và chi phí phát sinh thêm dự kiến để đáp ứng nghĩa vụ thực hiện được ước tính \$400. Đối với hợp đồng B chi phí phát sinh \$600 và các chi phí còn phát sinh để đáp ứng nghĩa vụ thực hiện được ước tính là \$600. Vào cuối kỳ báo cáo, tiến độ hoàn thành của cả hai hợp đồng được xác định ở mức 50%, bằng cách sử dụng phương pháp đầu ra để đo lường tiến độ. Dựa vào các điều khoản của hợp đồng, khách hàng của hợp đồng A được lập hóa đơn cho 50% giá trị hợp đồng, trong khi khách hàng của hợp đồng B được lập hóa đơn cho 60% giá trị hợp đồng.

- Đối với hợp đồng A:

+ Doanh thu = % hoàn thành công việc x giá trị hợp đồng = $50\% \times 15.000 = 7.500$.

+ Chi phí = % hoàn thành công việc x tổng chi phí = $50\% \times (600 + 400) = 5.000$.

+ Lợi nhuận = $7.500 - 5.000 = 2.500$.

+ Tài sản từ hợp đồng = Chi phí phát sinh đến ngày lập báo cáo + Lợi nhuận ước tính công ty ghi nhận trong kỳ - Giá trị hàng hóa dịch vụ đã xuất hóa đơn = $6.000 + 2.500 - (50\% \times 15.000) = 1.000$.

- Đối với hợp đồng B:

+ Doanh thu = % hoàn thành công việc x giá trị hợp đồng = $50\% \times 18.000 = 9.000$

+ Chi phí = % hoàn thành công việc x tổng chi phí = $50\% \times (600 + 600) = 6.000$

+ Lợi nhuận = $9.000 - 6.000 = 3.000$.

+ Nợ phải trả từ hợp đồng = Chi phí phát sinh đến ngày lập báo cáo + Lợi nhuận ước tính công ty ghi nhận trong kỳ - Giá trị hàng hóa dịch vụ đã xuất hóa đơn = $6.000 + 3.000 - (60\% \times 18.000) = (1.800)$.

Thuyết minh thông tin

Hợp đồng với khách hàng: thông tin này rất quan trọng trong việc đáp ứng mục tiêu công bố thông tin của IFRS 15, vì nhằm mục đích cung cấp cho người dùng đầy đủ thông tin chi tiết trong việc đánh giá bản chất, thời gian và số lượng doanh thu được ghi nhận. Thông tin thuyết minh về các hợp đồng với khách hàng (các khoản doanh thu đã ghi nhận từ hợp đồng

với khách hàng và các khoản suy giảm giá trị đã ghi nhận trên các khoản nợ phải thu phát sinh từ hợp đồng với khách hàng).

Phân loại doanh thu: đây là một tiết lộ quan trọng về công bố doanh thu và là một cải tiến lớn so với yêu cầu công khai trước đó trong hợp đồng doanh thu (IAS18) và hợp đồng xây dựng (IAS11). Bởi vì, đối với mỗi DN, bằng các phương thức kinh doanh mà họ có được doanh thu theo những cách khác nhau. Để đáp ứng mục tiêu công bố thông tin của IFRS 15, IASB (2018b) đã đưa vào các lĩnh vực xem xét khác nhau như một phần của việc phân chia doanh thu bao gồm: vị trí địa lý, chuyển giao quyền kiểm soát, loại thị trường của người tiêu dùng và loại sản phẩm.

Số dư hợp đồng: DN phải công khai số dư đầu kỳ và số dư cuối kỳ của các khoản phải thu, tài sản từ hợp đồng và nợ phải trả từ hợp đồng với khách hàng. IASB (2018b) đã giới thiệu việc công khai số dư hợp đồng và mối quan hệ của chúng với việc ghi nhận doanh thu. Điều này rất cần thiết để đánh giá bản chất, số lượng, thời gian và sự không chắc chắn của doanh thu, các luồng tiền phát sinh từ hợp đồng với khách hàng.

Nghĩa vụ thực hiện thông tin: về nghĩa vụ thực hiện rất quan trọng để người sử dụng thông tin hiểu được bản chất doanh thu của đơn vị trong tất cả các trường hợp. Do vậy, chuẩn mực yêu cầu công bố thông tin để giải thích bản chất các nghĩa vụ thực hiện và thời điểm các nghĩa vụ thực hiện được thỏa mãn. Các thông tin điều khoản thanh toán, các nghĩa vụ đối với việc trả lại hàng hóa, hoàn lại tiền, các hình thức bảo hành và một số các nghĩa vụ liên quan cũng cần được công bố.

Giá giao dịch: DN phải thuyết minh thông tin về giá trị của giao dịch được phân bổ cho các nghĩa vụ thực hiện chưa được thỏa mãn tại thời điểm cuối kỳ báo cáo. Ernst & Young (2015) xác nhận rằng, người sử dụng BCTC sẽ quan tâm đến thông tin liên quan đến hợp đồng dài hạn với doanh thu đáng kể chưa được ghi nhận. Thời điểm DN dự kiến ghi nhận doanh thu, DN phải thuyết minh thông qua công bố thông tin, trên cơ sở định lượng có sử dụng biên độ thời gian phù hợp nhất đối với thời hạn của các nghĩa vụ thực hiện còn lại; hoặc bằng cách sử dụng thông tin định tính bằng cách giải thích mối quan hệ giữa doanh thu được ghi nhận và các nghĩa vụ thực hiện không đạt yêu cầu.

Các xét đoán quan trọng khi áp dụng chuẩn mực IFRS 15: DN phải thuyết minh các xét đoán và các thay đổi xét đoán được đưa ra trong chuẩn mực này, mà có ảnh hưởng đáng kể tới việc xác định giá trị và thời gian phát sinh doanh thu từ các hợp đồng với khách hàng. Cụ thể, DN phải giải thích các xét đoán và các thay đổi xét đoán trong việc xác định thời gian thỏa mãn các nghĩa vụ thực hiện. Nếu nghĩa vụ thực hiện thỏa mãn trong một khoảng thời gian, cần cung cấp thông tin về phương pháp đo lường tiến độ; hoặc nếu doanh thu được ghi nhận theo thời điểm thì cũng cần phải có các xét đoán để xác định thời điểm chuyển giao quyền kiểm soát. Bên cạnh đó, việc xác định giá giao dịch và giá trị được phân bổ cho các nghĩa vụ thực hiện cũng cần các xét đoán.

Thuyết minh các tài sản: được ghi nhận từ chi phí phát sinh thêm để ký được hợp đồng với khách hàng gồm ghi nhận, phân bổ cho các kỳ báo cáo và các khoản suy giảm giá trị của khoản tài sản này.

Tác động của IFRS 15 đến CLTT trên BCTC

CLTT kế toán dựa trên đặc điểm định tính của thông tin trên BCTC. IASB xác định, hai loại đặc điểm định tính chính của thông tin kế toán là tính phù hợp và tính trung thực.

Tính phù hợp

Thông tin kế toán mà các công ty hoặc tổ chức cung cấp cho người dùng của họ được coi là phù hợp, khi thông tin đó có khả năng tạo ra sự khác biệt trong các quyết định của những người dùng, ngay cả khi họ không thực sự sử dụng thông tin đó khi đưa ra quyết định (IASB, 2013). Bên cạnh đó, thông tin kế toán được xem là thích hợp, nếu nó giúp người sử dụng dự đoán về các kết quả của các sự kiện diễn ra trong quá khứ, hiện tại và tương lai. Do vậy, thông tin cần phải được công bố kịp thời và phải có giá trị dự báo hoặc giá trị xác nhận.

Tính trung thực

Thông tin kế toán đề cập trên BCTC phản ánh tình trạng hiện tại của đơn vị. Khái niệm trình bày trung thực cho thấy, tính hợp lệ và khách quan của nội dung BCTC (Sabayhi, 2011). Hơn nữa, IASB nhấn mạnh rằng, việc đại diện trung thực của thông tin kế toán có thể được hiện thị bằng cách khớp các số liệu kế toán với những gì thực sự tồn tại. Bên cạnh đó, việc trình bày trung thực có thể giúp người sử dụng thông tin kế toán nâng cao mức độ tự tin khi đưa ra quyết định (IASB, 2013).

Xem tiếp trang 96

quy định một số nội dung tổ chức thực hiện công tác an toàn, vệ sinh lao động đối với cơ sở sản xuất, kinh doanh.

Thông tư 19/2016/TT-BYT, ngày 30/6/2016 của Bộ Y tế ban hành Thông tư hướng dẫn quản lý vệ sinh lao động và sức khỏe người lao động.

Thông tư 36/2019/TT-BLĐTBXH, ngày 30/12/2019 của Bộ trưởng Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội ban hành Thông tư ban hành Danh mục các loại máy, thiết bị, vật tư, chất có yêu cầu nghiêm ngặt về an toàn, vệ sinh lao động.

Thông tư 06/2020/TT-BLĐTBXH, ngày

20/8/2020 của Bộ trưởng Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội ban hành Thông tư Ban hành Danh mục công việc có yêu cầu nghiêm ngặt về an toàn, vệ sinh lao động.

Thông báo của Bộ LĐTBXH về tai nạn lao động, 2023.

Tiếp theo trang 89

Trên cơ sở những quy định trình bày và thuyết minh thông tin về doanh thu từ hợp đồng với khách hàng theo IFRS 15 đã có những tác động tích cực đáng kể đến CLTT được trình bày trên BCTC, cụ thể:

Nâng cao CLTT kế toán: một trong những chức năng chính của IASB là cải thiện CLTT trong BCTC, cũng như cung cấp thông tin hữu ích và phù hợp cho người dùng và người ra quyết định thông qua nỗ lực hội tụ giữa các IFRS và US GAAP, đặc biệt là liên quan đến IFRS 15 (García Jara và cộng sự, 2011). Dựa trên IFRS 15, thông tin chi tiết về doanh thu, cần được công bố một cách toàn diện và minh bạch hơn. Chẳng hạn như việc phân loại doanh thu, một sự phân chia hợp lý về doanh thu được nhấn mạnh là chìa khóa để người dùng hiểu được bản chất, số lượng và thời gian của doanh thu. Cải thiện tính phù hợp của thông tin là do IFRS 15 yêu cầu năm bước chính, để ghi nhận doanh thu nhằm tăng mức độ tin cậy. Vì vậy, việc áp dụng chuẩn mực có tác dụng quan trọng trong việc nâng cao tính phù hợp của thông tin kế toán.

Thông tin trình bày trung thực: IFRS 15 yêu cầu thuyết minh về số dư đầu kỳ và cuối kỳ của các

khoản phải thu, khoản phải trả từ hợp đồng. Các xét đoán được đo lường bằng các phương pháp cụ thể, hướng tới loại bỏ những mâu thuẫn và những hạn chế của IAS 18 về trình bày và thuyết minh thiếu chắc chắn về doanh thu và chứa đựng nhiều đánh giá theo giả định cá nhân.

Kết luận

IFRS 15 đã thiết lập một khuôn khổ vững chắc hơn để giải quyết những vấn đề liên quan tới doanh thu, thông qua việc triển khai áp dụng IFRS 15, cụ thể: là những thay đổi trong trình bày, thuyết minh thông tin đã làm cho thông tin trên báo cáo chất lượng hơn và có tác động đáng kể về mặt thống kê đối với cải thiện mức độ phù hợp và trình bày trung thực thông tin kế toán có trong báo cáo. Điều này giúp cho thông tin cung cấp trở lên hữu ích, minh bạch tới các đối tượng sử dụng BCTC thông qua những quy định được xây dựng về hoàn thiện về công bố thông tin. Những thông tin như vậy, sẽ phản ánh đúng hiện trạng của DN về hiệu quả hoạt động và tình hình tài chính. ■

Tài liệu tham khảo

Ernst & Young. (2015). *Revenue from Contracts with Customers*. In *International GAAP* (pp. 1921–2054). Hoboken, NJ: Wiley.

Financial Reporting Council. (2019), "IFRS 15 thematic review: Review of disclosures in the first year of application."

García Jara, E., Cuadrado Ebrero, A., & Eslava Zapata, R. (2011). Effect of international financial reporting standards on financial information quality. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 9(2), 176-196

Godfrey, J., Hodgson, A., Tarca, A., Hamilton, J., & Holmes, S. (2010). *Accounting Theory* (7th ed.). Milton, Qld., Australia: John Wiley & Sons, Inc.

International Accounting Standards Board - IASB (2013), *The Conceptual Framework for Financial Reporting*.

International Accounting Standards Board (IASB). (2018). *Conceptual framework for financial reporting*.

International Accounting Standards Board (IASB). (2019b). *IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers*. In *International Financial Reporting Standards: A Guide through IFRS Official pronouncements*. Issued at 1 January 2019 with extensive cross-references and other annotations, Part A1.

Jones, J. P. & Pagach, D. (2013). The next step for revenue recognition: Examining the new principles based five-step model. *The CPA Journal*, 83(10), pp. 30-34.

Sabayhi, N. (2011). *The accounting disclosure in light of the international accounting standards and its impact on the quality of information*- Unpublished Master Thesis, University of Algiers, Algeria.

Oncioiu, I., & Tânase, A. E. (2016). Revenue from Contracts with Customers under IFRS 15: new perspectives on practice. *EuroEconomica*, 35(2), 31-40.

Wagenhofer, A. (2014). The role of revenue recognition in performance reporting. *Accounting and Business Research*, 44(4), pp. 349-379.