**IFRS 15 Doanh thu từ Hợp đồng với Khách hàng**

Vào tháng 4 năm 2001, Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (Ủy ban) đã thông qua IAS 11 *Hợp đồng Xây dựng* và IAS 18 *Doanh thu*, cả hai chuẩn mực này được ban hành lần đầu bởi Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IASC) vào tháng 12 năm 1993. IAS 18 đã thay thế một chuẩn mực trước đó có tên: *Ghi nhận Doanh thu* (ban hành vào tháng 12 năm 1982). IAS 11 đã thay thế một số phần của IAS 11 *Kế toán Hợp đồng Xây dựng* (ban hành vào tháng 3 năm 1979).

Vào tháng 12 năm 2001, Ủy ban đã ban hành SIC-31 *Doanh thu - Các giao dịch đổi hàng có liên quan đến Dịch vụ Quảng cáo*. Bản giải thích ban đầu được thực hiện bởi Ủy ban Giải thích Chuẩn mực của IASC để xác định các tình huống người bán dịch vụ quảng cáo có thể đo lường doanh thu một cách tin cậy theo giá trị hợp lý của các dịch vụ quảng cáo được cung cấp trong giao dịch đổi hàng.

Vào tháng 6 năm 2007, Ủy ban đã ban hành IFRIC 13 *Chương trình khách hàng trung thành*. Bản giải thích được thực hiện bởi Ủy ban diễn giải IFRS (Ủy ban diễn giải) để hướng dẫn kế toán cho đơn vị cấp chương trình tích điểm cho khách hàng của mình.

Vào tháng 7 năm 2008, Ủy Ban đã ban hành IFRIC 15 về *Thỏa thuận xây dựng Bất động sản*. Bản giải thích được chuẩn bị bởi Ủy ban phiên dịch để áp dụng cho kế toán doanh thu và các chi phí liên quan của các đơn vị thực hiện việc xây dựng bất động sản trực tiếp hoặc thông qua các nhà thầu phụ.

Vào tháng 1 năm 2009, Ủy Ban đã ban hành IFRIC 18 *Chuyển giao tài sản từ khách hàng*. Bản giải thích được chuẩn bị bởi Ủy ban phiên dịch để áp dụng cho kế toán chuyển giao các bất động sản, nhà xưởng và thiết bị của các đơn vị nhận tài sản chuyển giao đó từ khách hàng của mình.

Vào tháng 5 năm 2014, Ủy ban đã ban hành IFRS 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng*, cùng với việc giới thiệu tài liệu: Chủ đề 606 vào Quy chế chuẩn kế toán được đưa ra bởi Ủy ban Chuẩn mực kế toán tài chính (Hoa Kỳ). IFRS 15 thay thế các chuẩn mực: IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 và SIC-31. IFRS 15 cung cấp một khuôn khổ đầy đủ để ghi nhận doanh thu từ các hợp đồng với các khách hàng.

Vào tháng 9 năm 2015, Ủy ban đã ban hành văn bản: Ngày có hiệu lực của IFRS 15, theo đó ngày có hiệu lực bắt buộc của IFRS 15 được hoãn lại đến 1 tháng 1 năm 2018.

Vào tháng 4 năm 2016, Ủy ban đã ban hành tài liệu: Bản giải thích chuẩn mực IFRS 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng* để làm rõ ý định của Hội đồng khi đưa ra một số yêu cầu trong IFRS 15. Những sửa đổi này không thay đổi các nguyên tắc cơ bản của IFRS 15 mà làm rõ cách áp dụng các nguyên tắc và cung cấp bổ sung sự hỗ trợ cho việc chuyển giao.

Vào tháng 5 năm 2017, Ủy ban đã ban hành IFRS 17 *Hợp đồng Bảo hiểm* cho phép đơn vị lựa chọn áp dụng IFRS 17 hoặc IFRS 15 đối với những hợp đồng dịch vụ có phí cố định cụ thể mà hợp đồng đó thỏa mãn định nghĩa của một hợp đồng bảo hiểm.

Các Chuẩn mực khác đã thực hiện một số sửa đổi nhỏ là hệ quả của IFRS 15, bao gồm IFRS 16 *Thuê tài sản* (ban hành tháng 1 năm 2016) và các thay đổi để tham chiếu đến Khung khái niệm trong các Chuẩn mực IFRS (ban hành tháng 3 năm 2018).

**MỤC LỤC**

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Từ đoạn** |

[Chuẩn mực lập Báo cáo tài chính quốc tế số 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng*](#_Toc19490576)

[Mục tiêu 1](#_Toc19490577)

[Để đạt được mục tiêu 2](#_Toc19490578)

[Phạm vi 5](#_Toc19490579)

[Ghi nhận 9](#_Toc19490580)

[Xác định hợp đồng 9](#_Toc19490581)

[Kết hợp các hợp đồng 17](#_Toc19490582)

[Sửa đổi hợp đồng 18](#_Toc19490583)

[Xác định các nghĩa vụ thực hiện 22](#_Toc19490584)

[Hoàn thành các nghĩa vụ thực hiện 31](#_Toc19490586)

[Xác định doanh thu 46](#_Toc19490587)

[Xác định giá giao dịch 47](#_Toc19490588)

[Phân bổ giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện 73](#_Toc19490589)

[Thay đổi giá giao dịch 87](#_Toc19490590)

[Chi phí của hợp đồng 91](#_Toc19490591)

[Chi phí tăng thêm để có được hợp đồng 91](#_Toc19490592)

[Chi phí hoàn thành hợp đồng 95](#_Toc19490593)

[Phân bổ và suy giảm giá trị 95](#_Toc19490594)

[Trình bày 105](#_Toc19490595)

[Thuyết minh 110](#_Toc19490596)

[Hợp đồng với khách hàng 113](#_Toc19490597)

[Xét đoán quan trọng khi áp dụng Chuẩn mực này 123](#_Toc19490598)

[Tài sản được ghi nhận từ chi phí để có được hoặc hoàn thành hợp đồng với khách hàng 127](#_Toc19490599)

[Thực tiễn áp dụng 129](#_Toc19490600)

[Phụ lục](#_Toc19490601)

[Phụ lục A Định nghĩa các thuật ngữ](#_Toc19490602)

[Phụ lục B Hướng dẫn áp dụng](#_Toc19490603)

[Phụ lục C Ngày có hiệu lực và chuyển đổi](#_Toc19490605)

[Phụ lục D Sửa đổi các Chuẩn mực khác](#_Toc19490609)

[Phê chuẩn của Hội đồng đối với IFRS 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng* ban hành vào tháng 5/2014](#_Toc19490610)

[Phê chuẩn của Hội đồng đối với IFRS 15](#_Toc19490611)

[Phê chuẩn của Hội đồng đối với Ngày có hiệu lực của IFRS 15 ban hành vào tháng 9/2015](#_Toc19490612)

[Phê chuẩn của Hội đồng đối với *Bản giải thích của IFRS 15* Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng được ban hành vào tháng 4/2016](#_Toc19490613)

|  |
| --- |
| Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng* (IFRS 15) được nêu trong các đoạn 1 - 129 và các phụ lục A - D. Tất cả các đoạn đều có giá trị như nhau. Các đoạn in **đậm** là các nguyên tắc cơ bản. Các thuật ngữ được định nghĩa trong Phụ lục A được in *nghiêng* khi chúng xuất hiệnlần đầu tiên trong Chuẩn mực. Các định nghĩa về các thuật ngữ khác được đưa ra trong Bộ thuật ngữ trong các Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS. Chuẩn mực nên được đọc hiểu trong bối cảnh liên quan đến mục tiêu, Cơ sở cho các kết luận, *Lời mở đầu của chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế* và *Khung khái niệm* báo cáo tài chính. IAS 8 Các chính sách kế toán, các thay đổi ước tính kế toán và các sai sót, cung cấp cơ sở để lựa chọn và áp dụng các chính sách kế toán trong trường hợp không hướng dẫn rõ ràng. |

# Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế số 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng*

# Mục tiêu

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

**1.** **Mục tiêu của Chuẩn mực này là quy định các nguyên tắc đơn vị phải áp dụng để báo cáo các thông tin hữu ích cho người sử dụng báo cáo tài chính về bản chất, giá trị, thời gian và sự không chắc chắn của doanh thuvà các dòng tiền phát sinh từ hợp đồng với khách hàng.**

##  Đạt được mục tiêu

2. Để đạt được mục tiêu được nêu tại đoạn 1, nguyên tắc cơ bản của Chuẩn mực này là đơn vị phải ghi nhận doanh thu để phản ánh việc chuyển giao hàng hóa và dịch vụ đã cam kết cho khách hàng theo giá trị phản ánh khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua việc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ đó.

3. Đơn vị phải xem xét các điều khoản của hợp đồng và tất cả các sự kiện và tình huống có liên quan khi áp dụng Chuẩn mực này. Đơn vị phải áp dụng Chuẩn mực này, bao gồm cả việc sử dụng kinh nghiệm thực tiễn một cách nhất quán đối với các hợp đồng có các đặc điểm tương tự và trong các tình huống tương tự.

4. Chuẩn mực này quy định việc kế toán cho từng hợp đồng riêng lẻ với khách hàng. Tuy nhiên, trong thực tiễn, đơn vị có thể áp dụng Chuẩn mực này đối với một danh mục các hợp đồng (hoặc các nghĩa vụ thực hiện) có các đặc điểm tương tự nếu đơn vị dự kiến một cách hợp lý rằng ảnh hưởng đến báo cáo tài chính của việc áp dụng Chuẩn mực này đối với một danh mục hợp đồng sẽ không khác biệt một cách trọng yếu so với việc áp dụng đối với từng hợp đồng riêng lẻ (hoặc từng nghĩa vụ thực hiện) trong danh mục hợp đồng đó. Khi kế toán cho một danh mục hợp đồng, đơn vị phải sử dụng các ước tính và các giả định phản ánh quy mô và thành phần của danh mục đó.

# Phạm vi

**\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_**

5. Đơn vị phải áp dụng Chuẩn mực này đối với tất cả các hợp đồng với các khách hàng, trừ các trường hợp sau:

(a) Các hợp đồng thuê tài sản thuộc phạm vi điều chỉnh của IFRS 16 *Thuê tài sản*;

(b) Các hợp đồng thuộc phạm vi của IFRS 17 *Hợp đồng Bảo hiểm.* Tuy nhiên, đơn vị có thể lựa chọn áp dụng chuẩn mực này đối với các hợp đồng bảo hiểm mà mục tiêu cơ bản của việc cung cấp dịch vụ là để lấy mức phí cố định theo quy định tại đoạn 8 của IFRS 17;

(c) Các công cụ tài chính và các quyền hoặc nghĩa vụ theo hợp đồng khác thuộc phạm vi điều chỉnh của IFRS 9 *Công cụ tài chính*, IFRS 10 *Báo cáo tài chính hợp nhất*, IFRS 11 *Thỏa thuận chung*, IAS 27 *Báo cáo tài chính riêng* và IAS 28 *Các khoản đầu tư vào công ty liên doanh và công ty liên kết*; và

(d) Các giao dịch trao đổi phi tiền tệ giữa các đơn vị trong cùng ngành nghề kinh doanh để hỗ trợ việc bán hàng cho các khách hàng hoặc khách hàng tiềm năng. Ví dụ, Chuẩn mực này không áp dụng cho hợp đồng giữa hai công ty dầu khí, khi hai bên thống nhất với nhau về giao dịch trao đổi dầu để kịp thời đáp ứng nhu cầu của khách hàng tại các địa điểm khác nhau đã được xác định trước.

6. Đơn vị chỉ áp dụng Chuẩn mực này đối với một hợp đồng (không phải là hợp đồng được liệt kê tại đoạn 5) nếu đối tác trong hợp đồng là khách hàng. Khách hàng là một bên ký kết hợp đồng với đơn vị để được nhận hàng hóa hoặc dịch vụ là đầu ra của hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường của đơn vị, đổi lại bằng một khoản thanh toán. Ví dụ, đối tác trong hợp đồng không phải là khách hàng nếu đối tác đó ký kết hợp đồng với đơn vị để tham gia vào một hoạt động hoặc quy trình mà các bên tham gia hợp đồng cùng chia sẻ rủi ro và lợi ích phát sinh từ hoạt động hoặc quy trình đó (ví dụ như thỏa thuận cùng hợp tác phát triển một tài sản) mà không phải là để được nhận đầu ra của hoạt động sản xuất kinh doanh thông thường của đơn vị.

7. Một hợp đồng với khách hàng có thể có một phần thuộc phạm vi của Chuẩn mực này và một phần thuộc phạm vi của các Chuẩn mực khác được liệt kê tại đoạn 5.

(a) Nếu các Chuẩn mực khác quy định cách thức phân chia và/hoặc đo lường ban đầu đối với một hoặc nhiều phần của hợp đồng, thì trước hết đơn vị phải áp dụng các quy định về phân chia và/hoặc đo lường của các Chuẩn mực đó. Đơn vị phải loại trừ giá trị của một (hoặc nhiều) phần của hợp đồng đã được đo lường ban đầu theo quy định của Chuẩn mực khác, ra khỏi giá giao dich và phải áp dụng các đoạn 73-86 để phân bổ phần giá trị còn lại của giá giao dịch (nếu có) cho từng nghĩa vụ thực hiện thuộc phạm vi của Chuẩn mực này và cho các phần khác của hợp đồng đã được xác định theo đoạn 7(b).

(b) Nếu các Chuẩn mực khác không quy định rõ cách thức phân chia và/hoặc đo lường ban đầu đối với một hoặc nhiều phần của hợp đồng, thì đơn vị phải áp dụng Chuẩn mực này để phân chia và/hoặc đo lường một (hoặc nhiều) phần của hợp đồng đó.

8. Chuẩn mực này quy định việc kế toán các chi phí phát sinh thêm để có được hợp đồng với khách hàng và các chi phí phát sinh để hoàn thành hợp đồng với khách hàng nếu các chi phí đó không thuộc phạm vi của Chuẩn mực khác (xem các đoạn 91-104). Đơn vị phải áp dụng các đoạn nêu trên đối với các chi phí phát sinh có liên quan đến hợp đồng với khách hàng (hoặc một phần của hợp đồng đó) thuộc phạm vi của Chuẩn mực này.

# Ghi nhận

## Xác định hợp đồng

**9. Đơn vị chỉ kế toán hợp đồng với khách hàng thuộc phạm vi của Chuẩn mực này khi tất cả các tiêu chí sau được thỏa mãn:**

**(a) các bên tham gia hợp đồng đã thông qua hợp đồng (dưới hình thức văn bản, lời nói hoặc theo các thông lệ kinh doanh khác) và đã cam kết thực hiện các nghĩa vụ tương ứng của mình;**

**(b) đơn vị có thể xác định được quyền của mỗi bên, các quyền này có liên quan đến hàng hóa hoặc dịch vụ sẽ được chuyển giao;**

**(c) đơn vị có thể xác định được các điều khoản thanh toán cho hàng hóa hoặc dịch vụ sẽ được chuyển giao;**

**(d) hợp đồng có tính chất thương mại (nghĩa là, rủi ro, thời gian hoặc giá trị của các dòng tiền trong tương lai được dự kiến sẽ thay đổi do hệ quả của việc thực hiện hợp đồng); và**

**(e) có nhiều khả năng là đơn vị sẽ thu được khoản thanh toán mà đơn vị có quyền thụ hưởng thông qua việc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ được chuyển giao cho khách hàng. Để đánh giá liệu có nhiều khả năng thu được khoản thanh toán hay không, đơn vị phải xem xét khả năng và ý định thanh toán của khách hàng khi khoản thanh toán đến hạn. Giá trị của khoản thanh toán mà đơn vị có quyền thụ hưởng có thể thấp hơn mức giá nêu trong hợp đồng nếu khoản thanh toán là biến đổi bởi vì đơn vị có thể đề xuất một khoản giảm giá cho khách hàng (xem đoạn 52).**

10. Hợp đồng là một thỏa thuận giữa hai hoặc nhiều bên tạo nên các quyền và nghĩa vụ có hiệu lực thi hành. Khả năng có hiệu lực thi hành của quyền và nghĩa vụ trong một hợp đồng là một vấn đề pháp lý. Hợp đồng có thể được lập dưới hình thức văn bản, lời nói hoặc các hình thức khác được ngầm hiểu theo thông lệ kinh doanh của đơn vị. Các thông lệ và quy trình thiết lập hợp đồng với khách hàng có thể khác nhau giữa các quốc gia, vùng lãnh thổ, các ngành nghề kinh doanh và các đơn vị. Thêm vào đó, trong cùng một đơn vị thì các thông lệ và quy trình thiết lập các hợp đồng với khách hàng cũng có thể khác nhau (ví dụ, chúng có thể phụ thuộc vào nhóm khách hàng hoặc bản chất của hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết). Đơn vị phải xem xét các thông lệ và quy trình đó khi xác định liệu một thỏa thuận với khách hàng có tạo ra các quyền và nghĩa vụ có hiệu lực thi hành hay không và thời điểm có hiệu lực (nếu có) là khi nào.

11. Một số hợp đồng với khách hàng có thể không có thời hạn cố định và có thể bị chấm dứt hoặc sửa đổi bởi một trong các bên tại bất kỳ thời điểm nào. Các hợp đồng khác có thể được tự động gia hạn trên cơ sở định kỳ theo quy định trong hợp đồng. Đơn vị phải áp dụng Chuẩn mực này đối với thời hạn của hợp đồng (nghĩa là thời gian hợp đồng có hiệu lực) mà trong thời hạn đó các bên tham gia hợp đồng có các quyền và nghĩa vụ hiện tại có hiệu lực thi hành.

12. Với mục đích áp dụng Chuẩn mực này, một hợp đồng sẽ không tồn tại nếu mỗi bên trong hợp đồng có quyền hợp pháp đơn phương chấm dứt hợp đồng hoàn toàn chưa được thực hiện mà không phải đền bù cho bên kia (hoặc các bên còn lại). Một hợp đồng hoàn toàn chưa được thực hiện nếu cả hai tiêu chí sau được thỏa mãn:

(a) đơn vị chưa chuyển giao bất kỳ hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết nào cho khách hàng; và

(b) đơn vị chưa nhận được và chưa có quyền thụ hưởng bất kỳ khoản thanh toán nào để đổi lại các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết.

13. Nếu hợp đồng với khách hàng thỏa mãn các tiêu chí quy định tại đoạn 9 tại thời điểm bắt đầu hợp đồng, đơn vị không phải đánh giá lại các tiêu chí đó trừ khi xuất hiện dấu hiệu có sự thay đổi đáng kể về các sự kiện và tình huống. Ví dụ, nếu khả năng thanh toán của khách hàng bị suy giảm đáng kể, đơn vị sẽ đánh giá lại liệu có nhiều khả năng thu được khoản thanh toán mà đơn vị có quyền thụ hưởng hay không nếu đơn vị vẫn chuyển giao những hàng hóa hoặc dịch vụ còn lại cho khách hàng.

14. Nếu hợp đồng với khách hàng không thỏa mãn các tiêu chí quy định tại đoạn 9, đơn vị phải tiếp tục đánh giá hợp đồng để xác định xem liệu các tiêu chí quy định tại đoạn 9 có được thỏa mãn sau đó hay không.

15. Khi hợp đồng với khách hàng không thỏa mãn các tiêu chí quy định tại đoạn 9 và đơn vị nhận được yêu cầu giao dịch từ khách hàng, đơn vị chỉ ghi nhận khoản thanh toán đã nhận được là doanh thu khi một trong hai sự kiện sau đã xảy ra:

(a) đơn vị không có nghĩa vụ còn lại phải chuyển giao hàng hóa và dịch vụ cho khách hàng và đơn vị đã nhận được toàn bộ, hoặc gần như toàn bộ khoản thanh toán mà khách hàng đã cam kết và khoản thanh toán đó là không hoàn trả; hoặc

(b) hợp đồng đã được chấm dứt và khoản thanh toán đã nhận được từ khách hàng là không hoàn trả.

16. Đơn vị phải ghi nhận khoản thanh toán đã nhận được từ khách hàng là khoản nợ phải trả cho đến khi một trong các sự kiện nêu tại đoạn 15 xảy ra; hoặc cho đến khi các tiêu chí quy định tại đoạn 9 sau đó được thỏa mãn (xem đoạn 14). Tùy thuộc vào các sự kiện và tình huống có liên quan đến hợp đồng, khoản nợ phải trả đã ghi nhận thể hiện nghĩa vụ của đơn vị: hoặc là chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ trong tương lai, hoặc là hoàn trả khoản thanh toán đã nhận được. Trong cả hai trường hợp, khoản nợ phải trả được đo lường theo giá trị của khoản thanh toán đã nhận được từ khách hàng.

## Kết hợp các hợp đồng

17. Đơn vị phải kết hợp hai hay nhiều hơn các hợp đồng đã ký kết tại cùng một thời điểm hoặc tại các thời điểm gần nhau, với cùng một khách hàng (hoặc với các bên liên quan của khách hàng đó) và kế toán các hợp đồng này như là một hợp đồng duy nhất nếu một hoặc các tiêu chí sau được thỏa mãn:

(a) các hợp đồng được thương thảo như là một gói hợp đồng với cùng một mục đích thương mại duy nhất;

(b) giá trị của khoản thanh toán sẽ được chi trả trong một hợp đồng phụ thuộc vào giá hoặc kết quả thực hiện của hợp đồng khác; hoặc

(c) những hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết trong các hợp đồng (hoặc một số hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết trong mỗi hợp đồng) là một nghĩa vụ thực hiện duy nhất theo quy định tại các đoạn 22-30.

## Sửa đổi hợp đồng

18. Sửa đổi hợp đồng là việc thay đổi về phạm vi hoặc giá (hoặc cả hai) của hợp đồng đã được thông qua bởi các bên tham gia hợp đồng. Trong một số lĩnh vực kinh doanh và một số quốc gia, vùng lãnh thổ, việc sửa đổi hợp đồng có thể được mô tả như sự thay đổi đơn hàng, điều khoản biến đổi hoặc điều chỉnh hợp đồng. Việc sửa đổi hợp đồng xảy ra khi các bên tham gia thông qua sự thay đổi trong hợp đồng mà thay đổi đó hoặc tạo nên các quyền và nghĩa vụ có hiệu lực thi hành mới, hoặc làm thay đổi các quyền và nghĩa vụ có hiệu lực thi hành hiện có của các bên tham gia hợp đồng. Việcsửa đổi hợp đồng có thể được thông qua dưới hình thức văn bản, lời nói hoặc các hình thức được ngầm định theo các thông lệ kinh doanh. Nếu các bên tham gia hợp đồng chưa thông qua việc sửa đổi hợp đồng, đơn vị phải tiếp tục áp dụng Chuẩn mực này đối với hợp đồng hiện tại cho đến khi việc sửa đổi hợp đồng được thông qua.

19. Việc sửa đổi hợp đồng có thể xảy ra ngay cả khi các bên tham gia hợp đồng còn đang đàm phán về phạm vi hoặc giá (hoặc cả hai) của việc sửa đổi; hoặc các bên đã thông qua thay đổi về phạm vi của hợp đồng nhưng chưa quyết định sự thay đổi tương ứng về giá . Để xác định liệu các quyền và nghĩa vụ đã thay đổi hoặc phát sinh mới do sửa đổi hợp đồng có hiệu lực thi hành hay không, đơn vị phải xem xét tất cả các sự kiện và tình huống có liên quan, bao gồm các điều khoản của hợp đồng và bằng chứng khác. Nếu các bên tham gia hợp đồng đã thông qua thay đổi về phạm vi của hợp đồng nhưng chưa quyết định sự thay đổi tương ứng về giá thì đơn vị phải ước tính sự thay đổi về giá giao dịch phát sinh từ sửa đổi hợp đồng đó theo quy định tại các đoạn 50-54 về việc ước tính khoản thanh toán biến đổi và các đoạn 56-58 về việc hạn chế giá trị các ước tính của khoản thanh toán biến đổi.

20. Đơn vị phải kế toán cho việc sửa đổi hợp đồng như là một hợp đồng riêng biệt nếu tồn tại cả hai điều kiện sau:

(a) Phạm vi của hợp đồng mở rộng do tăng thêm hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết và hàng hóa,hoặc dịch vụ tăng thêm là tách biệt (theo quy định tại các đoạn 26-30); và

(b) giá của hợp đồng tăng thêm một khoản thanh toán mà khoản tăng thêm đó phản ánh giá bán riêng lẻ của đơn vị đối với các hàng hóa hoặc dịch vụ tăng thêm đã cam kếtvà bất kỳ sự điều chỉnh phù hợp nào đối với giá phản ánh các tình huống của một hợp đồng cụ thể. Ví dụ, đơn vị có thể điều chỉnh giảm giá bán riêng lẻ của một hàng hóa hoặc dịch vụ tăng thêm cho khách hàng bởi vì đơn vị không cần phát sinh các chi phí liên quan đến việc bán hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự cho một khách hàng mới.

21. Nếu việc sửa đổi hợp đồng không được kế toán như là một hợp đồng riêng biệt theo quy định tại đoạn 20, đơn vị phải kế toán các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết nhưng chưa được chuyển giao tại ngày sửa đổi hợp đồng (là các hàng hóa hoặc dịch vụ còn lại đã cam kết ) theo một trong những phương thức thích hợp sau:

(a) Đơn vị phải kế toán cho việc sửa đổi hợp đồng như là chấm dứt hợp đồng hiện tại và thiết lập một hợp đồng mới nếu như những hàng hóa hoặc dịch vụ còn lại là tách biệt với các hàng hóa hoặc dịch vụ đã được chuyển giao trước hoặc vào ngày sửa đổi hợp đồng. Giá trị khoản thanh toán cần được phân bổ cho các nghĩa vụ thực hiện còn lại (hoặc cho hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt còn lại trong nghĩa vụ thực hiện duy nhất được xác định theo đoạn 22(b)) là tổng của:

(i) Khoản thanh toán mà khách hàng đã cam kết (bao gồm các khoản đã nhận được từ khách hàng) đã bao gồm trong giá giao dịch ước tính và chưa được ghi nhận là doanh thu; và

(ii) Khoản thanh toán được cam kết như là một phần của việc sửa đổi hợp đồng.

(b) Đơn vị phải kế toán cho việc sửa đổi hợp đồng như là một phần của hợp đồng hiệntại nếu như những hàng hóa hoặc dịch vụ còn lại là không tách biệt và do đó cấu thành một phần của nghĩa vụ thực hiện duy nhất mà đã được thực hiện một phần tại ngày sửa đổi hợp đồng. Tại ngày sửa đổi hợp đồng, doanh thu được điều chỉnh cho ảnh hưởng của việc sửa đổi hợp đồng (như một khoản tăng hoặc giảm doanh thu) đối với giá giao dịch và việc đo lường của đơn vị về tiến độ hoàn thành để hoàn tất nghĩa vụ thực hiện (nghĩa là khoản điều chỉnh doanh thu được thực hiện trên cơ sở lũy kế ảnh hưởng).

(c) Nếu hàng hóa hoặc dịch vụ còn lại là một sự kết hợp của (a) và (b), thì đơn vị phải kế toán cho ảnh hưởng của việc sửa đổi hợp đồng đối với các nghĩa vụ thực hiện chưa hoàn thành (bao gồm cả các nghĩa vụ đã thực hiện nhưng mới hoàn thành một phần ) trong hợp đồng đã sửa đổi theo cách thức nhất quán với mục tiêu của đoạn này.

## Xác định nghĩa vụ thực hiện

**22.** **Tại thời điểm bắt đầu hợp đồng, đơn vị phải đánh giá các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết trong hợp đồng với khách hàng và phải xác định từng nghĩa vụ thực hiện đối với mỗi cam kết chuyển giao cho khách hàng theo một trong hai yếu tố sau:**

**(a)** **một hàng hóa hoặc dịch vụ (hoặc một gói hàng hóa hoặc dịch vụ) tách biệt; hoặc**

**(b)** **một nhóm các hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt, về cơ bản giống nhau và có cùng cách thức chuyển giao cho khách hàng (xem đoạn 23).**

23. Một nhóm các hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt có cùng cách thức chuyển giao cho khách hàng nếu thỏa mãn cả hai tiêu chí sau:

(a) mỗi hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt trong nhóm hàng hóa hoặc dịch vụ mà đơn vị cam kết sẽ chuyển giao cho khách hàng thỏa mãn các tiêu chí quy định tại đoạn 35 để trở thành một nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian; và

(b) theo quy định tại các đoạn 39-40, đơn vị phải sử dụng cùng một phương pháp để đo lường tiến độ hoàn thành nghĩa vụ thực hiện chuyển giao từng hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt trong nhóm hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng.

### Cam kết trong hợp đồng với khách hàng

24. Hợp đồng với khách hàng thường nêu rõ các hàng hóa hoặc dịch vụ mà đơn vị cam kết sẽ chuyển giao cho khách hàng. Tuy nhiên, các nghĩa vụ thực hiện được xác định trong một hợp đồng với khách hàng có thể không chỉ giới hạn ở các hàng hóa hoặc dịch vụ đã được quy định rõ trong hợp đồng. Điều này bởi vì một hợp đồng với khách hàng cũng có thể bao gồm các cam kết được ngầm định theo thông lệ kinh doanh của đơn vị, các chính sách đã công bố hoặc các tuyên bố cụ thể, nếu tại thời điểm bắt đầu tham gia hợp đồng, các cam kết này tạo nên kỳ vọng có cơ sở của khách hàng rằng đơn vị sẽ chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng.

25. Các nghĩa vụ thực hiện không bao gồm các hoạt động mà đơn vị phải thực hiện để hoàn thành hợp đồng trừ các hoạt động chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng. Ví dụ, một đơn vị cung cấp dịch vụ có thể cần thực hiện nhiều công việc hành chính để tạo lập hợp đồng. Việc thực hiện các công việc đó không phải là chuyển giao dịch vụ cho khách hàng. Do đó, các hoạt động tạo lập hợp đồng đó không phải là một nghĩa vụ thực hiện.

## Hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt

26. Tùy thuộc vào hợp đồng, các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết có thể bao gồm, nhưng không giới hạn ở các mục sau:

(a) bán sản phẩm do đơn vị tự sản xuất (ví dụ, hàng tồn kho của một đơn vị sản xuất);

(b) bán lại hàng hóa mua từ đơn vị khác (ví dụ, hàng hóa của một đơn vị bán lẻ);

(c) bán lại quyền đối với hàng hóa hoặc dịch vụ mà đơn vị mua từ đơn vị khác (ví dụ, đơn vị bán lại vé với vai trò là chủ thể như được trình bày tại các đoạn B34-B38);

(d) thực hiện một (hoặc nhiều) công việc đã được thỏa thuận trước trong hợp đồng với một khách hàng;

(e) cung cấp dịch vụ chờ để cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ (ví dụ, cung cấp dịch vụ cập nhật phần mềm không xác định thời điểm mỗi khi có bản cập nhật mới) hoặc chuẩn bị hàng hóa hoặc dịch vụ sẵn sàng cho khách hàng sử dụng khi khách có nhu cầu;

(f) cung cấp dịch vụ sắp xếp để bên khác chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng (ví dụ, đơn vị đóng vai trò là đại lý của một bên khác như được mô tả tại các đoạn B34-B38);

(g) cấp quyền đối với hàng hóa hoặc dịch vụ sẽ được cung cấp trong tương lai mà khách hàng có thể bán lại hoặc cung cấp cho khách hàng của họ (ví dụ, đơn vị bán sản phẩm cho một đơn vị bán lẻ và cam kết chuyển giao thêm hàng hóa hoặc dịch vụ cho một cá nhân mua sản phẩm đó từ đơn vị bán lẻ);

(h) thay mặt cho khách hàng thực hiện xây dựng, sản xuất hoặc phát triển một tài sản;

(i) cấp giấy phép (xem các đoạn B52-B63); và

(j) cấp quyền chọn mua thêm hàng hóa hoặc dịch vụ (khi các quyền chọn này mang lại cho khách hàng một lợi ích đáng kể, được trình bày tại các đoạn B39-B43).

27. Một hàng hóa hoặc dịch vụ đã được cam kết với khách hàng là hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt nếu cả hai tiêu chí sau được thỏa mãn:

(a) khách hàng có thể hưởng lợi từ chính hàng hóa hoặc dịch vụ đó; hoặc kết hợp với các nguồn lực sẵn có khác của khách hàng (nghĩa là hàng hóa hoặc dịch vụ có khả năng tách biệt); và

(b) cam kết của đơn vị để chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng có thể được xác định một cách riêng biệt với các cam kết khác trong hợp đồng (nghĩa là cam kết chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ là tách biệt trong bối cảnh của hợp đồng).

28. Khách hàng có thể hưởng lợi từ một hàng hóa hoặc dịch vụ như đã nêu tại đoạn 27(a) nếu hàng hóa hoặc dịch vụ đó có thể được sử dụng, tiêu dùng hoặc bán với số tiền lớn hơn giá trị thanh lý hoặc được nắm giữ để tạo ra các lợi ích kinh tế. Đối với một số loại hàng hóa hoặc dịch vụ, khách hàng có thể hưởng lợi từ chính hàng hóa hoặc dịch vụ đó. Đối với một số hàng hóa hoặc dịch vụ khác, khách hàng chỉ có thể hưởng lợi từ hàng hóa hoặc dịch vụ đó khi kết hợp sử dụng với các nguồn lực sẵn có khác. Một nguồn lực sẵn có là hàng hóa hoặc dịch vụ được bán riêng biệt (bởi đơn vị hoặc đơn vị khác) hoặc một nguồn lực mà đơn vị đã trao cho khách hàng trước đó (bao gồm cả hàng hóa hoặc dịch vụ mà theo hợp đồng đơn vị đã chuyển giao cho khách hàng) hoặc từ các giao dịch hoặc sự kiện khác. Nhiều yếu tố có thể cung cấp bằng chứng rằng khách hàng có thể hưởng lợi từ chính hàng hóa hoặc dịch vụ, hoặc kết hợp với các nguồn lực sẵn có khác. Ví dụ, việc đơn vị thường bán riêng lẻ hàng hóa hoặc dịch vụ đã chỉ ra rằng khách hàng có thể hưởng lợi từ chính hàng hóa hoặc dịch vụ đó, hoặc khi kết hợp với các nguồn lực sẵn có khác.

29. Để có thể đánh giá liệu những cam kết chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng có thể xác định một cách tách biệt được như quy định tại đoạn 27(b) hay không, cần phải xác định bản chất của cam kết trong phạm vi hợp đồng là chuyển giao riêng biệt từng hàng hóa hoặc dịch vụ đó, hay là chuyển giao một hoặc nhiều sản phẩm tích hợp mà hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết chỉ là các yếu tố đầu vào. Các yếu tố cho thấy hai hay nhiều cam kết chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho một khách hàng là không thể xác định một cách tách biệt bao gồm, nhưng không giới hạn ở các điểm sau:

(a) đơn vị cung cấp dịch vụ đáng kể trong việc kết hợp hàng hóa hoặc dịch vụ đó với các hàng hóa hoặc dịch vụ khác đã cam kết trong hợp đồng để tạo thành một gói các hàng hóa hoặc dịch vụ thể hiện một hoặc nhiều sản phẩm đầu ra tích hợp mà khách hàng đã ký hợp đồng. Nói cách khác, đơn vị đang sử dụng hàng hóa hoặc dịch vụ làm yếu tố đầu vào để sản xuất hoặc chuyển giao sản phẩm đầu ra tích hợp được quy định trong hợp đồng với khách hàng. Một hoặc nhiều sản phẩm đầu ra tích hợp có thể bao gồm một hoặc nhiều công đoạn, thành phần hoặc đơn vị.

(b) một hoặc nhiều hàng hóa, dịch vụ làm thay đổi hoặc bị thay đổi, bị cá biệt hóa một cách đáng kể bởi một hoặc nhiều hàng hóa, dịch vụ khác đã cam kết trong hợp đồng.

(c) các hàng hóa hoặc dịch vụ có mức độ phụ thuộc lẫn nhau hoặc có mức độ liên quan với nhau cao. Nói cách khác, mỗi hàng hóa hoặc dịch vụ bị ảnh hưởng đáng kể bởi một hoặc nhiều hàng hóa hoặc dịch vụ khác trong hợp đồng. Ví dụ, trong một số trường hợp, hai hoặc nhiều hơn các hàng hóa hoặc dịch vụ có ảnh hưởng đáng kể đến nhau bởi vì đơn vị không thể hoàn thành được cam kết bằng việc chuyển giao từng hàng hóa hoặc dịch vụ đó một cách độc lập.

30. Nếu một hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết không phải là tách biệt, đơn vị phải kết hợp hàng hóa hoặc dịch vụ đó với các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết khác cho đến khi đơn vị xác định được một gói các hàng hóa hoặc dịch vụ là tách biệt. Trong một số trường hợp, điều này sẽ khiến đơn vị kế toán tất cả các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết trong một hợp đồng như một nghĩa vụ thực hiện duy nhất.

## Hoàn thành các nghĩa vụ thực hiện

**31.** **Đơn vị phải ghi nhận doanh thu khi (hoặc ngay khi) đơn vị hoàn thành một nghĩa vụ thực hiện bằng cách chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết (nghĩa là một tài sản) cho khách hàng. Một tài sản được chuyển giao khi (hoặc ngay khi) khách hàng nắm được quyền kiểm soát tài sản đó.**

32. Đối với mỗi nghĩa vụ thực hiện được xác định theo quy định tại các đoạn 22-30, tại thời điểm bắt đầu của hợp đồng, đơn vị phải xác định liệu nghĩa vụ thực hiện sẽ được hoàn thành trong một khoảng thời gian (theo quy định tại các đoạn 35-37) hay tại một thời điểm (theo quy định tại đoạn 38). Nếu đơn vị không hoàn thành nghĩa vụ thực hiện trong một khoảng thời gian, thì nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành tại một thời điểm.

33. Các hàng hóa và dịch vụ là tài sản khi chúng được tiếp nhận và sử dụng (như trong trường hợp nhiều dịch vụ), ngay cả khi chỉ trong một thời gian ngắn. Quyền kiểm soát một tài sản nói đến khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ lợi ích còn lại từ tài sản đó. Quyền kiểm soát bao gồm khả năng ngăn cản các đơn vị khác quyết định việc sử dụng và có được lợi ích từ tài sản. Lợi ích của tài sản là các dòng tiền tiềm tàng (dòng tiền vào hoặc giảm dòng tiền ra) có thể có được một cách trực tiếp hoặc gián tiếp bằng nhiều cách như:

(a) sử dụng tài sản để sản xuất hàng hóa hoặc cung cấp dịch vụ (bao gồm cả các dịch vụ công);

(b) sử dụng tài sản để làm gia tăng giá trị của các tài sản khác;

(c) sử dụng tài sản để thanh toán nợ phải trả hoặc giảm chi phí trong kỳ;

(d) bán hoặc trao đổi tài sản;

(e) thế chấp tài sản để đảm bảo cho một khoản vay; và

(f) nắm giữ tài sản.

34. Khi đánh giá liệu một khách hàng có nắm được quyền kiểm soát tài sản hay không, đơn vị phải xem xét bất kỳ thỏa thuận mua lại tài sản nào (xem các đoạn B64-B76).

### Nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian

35. Đơn vị chuyển giao quyền kiểm soát một tài sản hoặc dịch vụ trong một khoảng thời gian và, do đó, hoàn thành một nghĩa vụ thực hiện và ghi nhận doanh thu trong một khoảng thời gian nếu một trong các tiêu chí sau được thỏa mãn:

(a) khách hàng đồng thời tiếp nhận và sử dụng lợi ích từ việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị (xem các đoạn B3-B4);

(b) việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị tạo ra hoặc làm gia tăng giá trị một tài sản (ví dụ, sản phẩm dở dang) mà khách hàng kiểm soát trong quá trình tài sản đó được tạo ra hoặc được gia tăng giá trị (xem đoạn B5); hoặc

(c) việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị không tạo ra một tài sản có mục đích sử dụng khác đối với đơn vị (xem đoạn 36) và quyền yêu cầu thanh toán của đơn vị cho phần công việc đã hoàn thành tính đến thời điểm hiện tại có hiệu lực thi hành (xem đoạn 37).

36. Một tài sản được tạo ra bởi việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị không có mục đích sử dụng khác đối với đơn vị nếu thuộc vào một trong hai trường hợp sau. Hoặc là, theo hợp đồng, đơn vị bị hạn chế ngay lập tức quyết định việc sử dụng tài sản đó cho một mục đích khác trong quá trình tạo ra hoặc làm gia tăng giá trị tài sản đó. Hoặc là, trong thực tế, đơn vị bị hạn chế ngay lập tức quyết định việc sử dụng tài sản đã hoàn thành cho mục đích khác. Việc đánh giá liệu một tài sản có mục đích sử dụng khác đối với đơn vị hay không được thực hiện tại thời điểm bắt đầu hợp đồng. Sau thời điểm đó, đơn vị không được cập nhật việc đánh giá về mục đích sử dụng khác của một tài sản trừ khi các bên tham gia hợp đồng thông qua việc sửa đổi hợp đồng, mà việc đó làm thay đổi đáng kể nghĩa vụ thực hiện đó. Các đoạn B6-B8 đưa ra hướng dẫn để đánh giá liệu một tài sản có mục đích sử dụng khác đối với đơn vị hay không.

37. Đơn vị phải xem xét các điều khoản của hợp đồng cũng như bất kỳ luật nào áp dụng cho hợp đồng khi đánh giá liệu quyền yêu cầu thanh toán của đơn vị cho phần công việc đã hoàn thành tính đến thời điểm hiện tại theo quy định tại đoạn 35(c) có hiệu lực hay không. Quyền được nhận thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành tính đến thời điểm hiện tại không nhất thiết phải là một giá trị cố định. Tuy nhiên, tại mọi thời điểm trong suốt thời hạn của hợp đồng, đơn vị phải có quyền thụ hưởng một khoản thanh toán ít nhất đủ bù đắp cho phần công việc đã hoàn thành tính đến thời điểm hiện tại nếu hợp đồng bị chấm dứt bởi khách hàng hoặc một bên khác mà lý do không phải là đơn vị không thực hiện như đã cam kết. Các đoạn B9-B13 hướng dẫn đánh giá sự tồn tại và hiệu lực thi hành của quyền yêu cầu thanh toán và đánh giá liệu quyền yêu cầu thanh toán có cho phép đơn vị nhận được khoản thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành tính đến thời điểm hiện tại hay không.

### Nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành tại một thời điểm

38. Nếu một nghĩa vụ thực hiện không được hoàn thành trong một khoảng thời gian theo quy định tại đoạn 35-37, thì đơn vị hoàn thành nghĩa vụ thực hiện đó tại một thời điểm. Để xác định thời điểm mà khách hàng nắm được quyền kiểm soát một tài sản đã cam kết và đơn vị hoàn thành một nghĩa vụ thực hiện, đơn vị phải xem xét các yêu cầu về quyền kiểm soát được quy định tại các đoạn 31-34. Ngoài ra, đơn vị phải xem xét các dấu hiệu của việc chuyển giao quyền kiểm soát, bao gồm nhưng không giới hạn ở các điểm sau:

(a) Đơn vị có quyền hiện tại yêu cầu thanh toán cho tài sản – nếu khách hàng đang có nghĩa vụ hiện tại phải thanh toán cho tài sản đó, thì điều đó chỉ ra rằng khách hàng đã có được khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ lợi ích còn lại từ tài sản được trao đổi.

(b) Khách hàng có quyền sở hữu về mặt pháp lý đối với tài sản – quyền sở hữu về mặt pháp lý có thể chỉ ra đối tác nào trong hợp đồng có khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ lợi ích còn lại từ tài sản hoặc có khả năng hạn chế sự tiếp cận của các đơn vị khác đối với những lợi ích đó. Vì vậy, việc chuyển giao quyền sở hữu về mặt pháp lý của một tài sản có thể chỉ ra rằng khách hàng đã nắm được quyền kiểm soát tài sản đó. Nếu đơn vị giữ lại quyền sở hữu về mặt pháp lý của tài sản chỉ cho mục đích bảo đảm nếu khách hàng không thanh toán, thì các quyền đó của đơn vị không ngăn cản khách hàng có được quyền kiểm soát tài sản.

(c) Đơn vị đã chuyển giao việc nắm giữ vật chất của tài sản – việc nắm giữ vật chất của khách hàng đối với tài sản có thể chỉ ra rằng khách hàng có khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ lợi ích còn lại của tài sản hoặc hạn chế sự tiếp cận của các đơn vị khác đối với các lợi ích đó. Tuy nhiên, việc nắm giữ vật chất có thể không đồng nghĩa với quyền kiểm soát tài sản. Ví dụ, trong một số thỏa thuận mua lại và một số thỏa thuận ký gửi, khách hàng hoặc bên được ký gửi có thể nắm giữ về mặt vật chất của một tài sản mà đơn vị kiểm soát. Ngược lại, trong một số thỏa thuận xuất hóa đơn - chưa giao hàng, đơn vị có thể nắm giữ vật chất của tài sản mà khách hàng kiểm soát. Các đoạn B64-B76, B77-B78 và B79-B82 đưa ra hướng dẫn về kế toán cho các thỏa thuận mua lại, thỏa thuận ký gửi và thỏa thuận xuất hóa đơn - chưa giao hàng.

(d) Khách hàng có rủi ro và lợi ích đáng kể gắn liền với quyền sở hữu tài sản – việc chuyển giao rủi ro và lợi ích đáng kể gắn liền với quyền sở hữu một tài sản cho khách hàng có thể chỉ ra rằng khách hàng đã có được khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ lợi ích còn lại từ tài sản. Tuy nhiên, khi đánh giá rủi ro và lợi ích gắn liền với quyền sở hữu của một tài sản đã cam kết, đơn vị phải loại trừ các rủi ro làm phát sinh một nghĩa vụ thực hiện riêng ngoài nghĩa vụ thực hiện chuyển giao tài sản. Ví dụ, đơn vị có thể đã chuyển giao quyền kiểm soát một tài sản cho khách hàng nhưng chưa hoàn thành thêm nghĩa vụ thực hiện khác là cung cấp dịch vụ bảo trì liên quan đến tài sản được chuyển giao.

(e) Khách hàng đã chấp nhận tài sản – việc chấp nhận tài sản của khách hàng có thể chỉ ra rằng khách hàng đã có được khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ lợi ích còn lại từ tài sản. Để đánh giá ảnh hưởng của một điều khoản trong hợp đồng về sự chấp nhận của khách hàng đối với thời điểm quyền kiểm soát được chuyển giao, đơn vị phải xem xét hướng dẫn tại các đoạn B83-B86.

### Đo lường tiến độ thực hiện để hoàn tất nghĩa vụ thực hiện

39. Đối với mỗi nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian theo quy định tại các đoạn 35-37, đơn vị phải ghi nhận doanh thu trong một khoảng thời gian bằng cách đo lường tiến độ thực hiện để hoàn tất nghĩa vụ thực hiện đó. Mục tiêu khi đo lường tiến độ thực hiện là để phản ánh phần công việc đã thực hiện của đơn vị trong việc chuyển giao quyền kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết với khách hàng (nghĩa là hoàn thành một nghĩa vụ thực hiện của đơn vị).

40. Đơn vị phải áp dụng một phương pháp duy nhất để đo lường tiến độ thực hiện đối với mỗi nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian và đơn vị phải áp dụng phương pháp đó một cách nhất quán đối với các nghĩa vụ thực hiện tương tự và trong các tình huống tương tự. Tại thời điểm kết thúc mỗi kỳ báo cáo, đơn vị phải đo lường lại tiến độ của nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian.

#### Các phương pháp đo lường tiến độ thực hiện

41. Các phương pháp đo lường tiến độ thực hiện thích hợp bao gồm các phương pháp đầu ra và các phương pháp đầu vào. Các đoạn B14-B19 đưa ra hướng dẫn cho việc sử dụng các phương pháp đầu ra và các phương pháp đầu vào để đo lường tiến độ một nghĩa vụ thực hiện của đơn vị. Để quyết định phương pháp thích hợp đo lường tiến độ thực hiện, đơn vị phải xem xét bản chất của hàng hóa hoặc dịch vụ mà đơn vị đã cam kết sẽ chuyển giao cho khách hàng.

42. Khi áp dụng phương pháp để đo lường tiến độ thực hiện, đơn vị phải loại trừ ra khỏi việc đo lường tiến độ thực hiện bất kỳ hàng hóa hoặc dịch nào mà đơn vị không chuyển giao quyền kiểm soát cho khách hàng. Ngược lại, đơn vị phải bao gồm trong việc đo lường tiến độ thực hiện bất kỳ hàng hóa hoặc dịch vụ nào mà đơn vị chuyển giao quyền kiểm soát cho khách hàng khi hoàn thành nghĩa vụ thực hiện đó.

43. Bởi vì bối cảnh thay đổi theo thời gian, đơn vị phải cập nhật việc đo lường tiến độ thực hiện của mình để phản ánh bất kỳ sự thay đổi nào về kết quả của nghĩa vụ thực hiện. Các thay đổi về tiến độ thực hiện này của đơn vị phải được kế toán như một thay đổi trong ước tính kế toán theo IAS *8 Các chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót.*

#### Đo lường hợp lý tiến độ thực hiện

44. Đơn vị chỉ ghi nhận doanh thu cho một nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian nếu đơn vị có thể đo lường một cách hợp lý tiến độ nghĩa vụ thực hiện. Đơn vị không thể đo lường một cách hợp lý tiến độ nghĩa vụ thực hiện nếu đơn vị thiếu thông tin tin cậy cần có để áp dụng một phương pháp đo lường tiến độ thực hiện phù hợp.

45. Trong một số trường hợp (ví dụ, trong các giai đoạn đầu của một hợp đồng), đơn vị có thể không đo lường được một cách hợp lý kết quả của nghĩa vụ thực hiện, nhưng đơn vị dự kiến sẽ thu hồi các chi phí phát sinh để hoàn thành nghĩa vụ thực hiện đó. Trong các trường hợp đó, đơn vị phải ghi nhận doanh thu chỉ trong phạm vi các chi phí đã phát sinh cho tới một thời điểm mà đơn vị có thể đo lường được một cách hợp lý kết quả của nghĩa vụ thực hiện.

## Đo lường doanh thu

**46.** **Khi (hoặc ngay khi) một nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành, đơn vị phải ghi nhận doanh thu theo giá giao dịch (giá trị này không bao gồm giá trị ước tính bị giới hạn của khoản thanh toán biến đổi theo quy định tại các đoạn 56-58) được phân bổ cho nghĩa vụ thực hiện đó.**

## Xác định giá giao dịch

47. **Đơn vị phải xem xét các điều khoản của hợp đồng và thông lệ kinh doanh của đơn vị để xác định giá giao dịch. Giá giao dịch là giá trị của khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết cho khách hàng, không bao gồm các khoản thu hộ bên thứ ba (ví dụ, một số loại thuế khi bán hàng). Khoản thanh toán cam kết trong hợp đồng với khách hàng có thể bao gồm các khoản cố định, các khoản biến đổi hoặc cả hai**.

48. Bản chất, thời gian và giá trị của khoản thanh toán mà khách hàng cam kết có thể ảnh hưởng tới giá trị ước tính của giá giao dịch. Khi xác định giá giao dịch, đơn vị phải xem xét ảnh hưởng của toàn bộ các yếu tố sau:

 (a) khoản thanh toán biến đổi (xem các đoạn 50-55 và 59);

 (b) các giá trị ước tính bị giới hạn của khoản thanh toán biến đổi (xem các đoạn 56-58);

 (c) sự tồn tại của cấu phần tài chính đáng kể trong hợp đồng (xem các đoạn 60-65);

 (d) khoản thanh toán phi tiền tệ (xem các đoạn 66-69); và

 (e) khoản thanh toán phải trả cho khách hàng (xem các đoạn 70-72).

49. Với mục đích xác định giá giao dịch, đơn vị phải giả định rằng hàng hóa hoặc dịch vụ sẽ được chuyển giao cho khách hàng như đã cam kết trong hợp đồng hiện tại và hợp đồng đó sẽ không bị hủy bỏ, gia hạn hoặc sửa đổi.

### Khoản thanh toán biến đổi

50. Nếu khoản thanh toán đã cam kết trong hợp đồng bao gồm một khoản biến đổi, đơn vị phải ước tính giá trị của khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết cho khách hàng.

51. Giá trị của khoản thanh toán có thể thay đổi do chiết khấu, điều chỉnh giá, hoàn tiền, giảm giá tích điểm, giảm giá, ưu đãi, thưởng hiệu suất, khoản phạt hoặc các khoản tương tự khác. Khoản thanh toán đã cam kết cũng có thể biến đổi nếu quyền thụ hưởng khoản thanh toán là tiềm tàng, phụ thuộc vào khả năng xảy ra hoặc không xảy ra của một sự kiện trong tương lai. Ví dụ, khoản thanh toán có thể biến đổi theo một trong hai trường hợp sau: hoặc bán hàng có quyền trả lại, hoặc cam kết thưởng hiệu suất một khoản cố định khi đạt được một mốc xác định.

52. Sự biến đổi liên quan đến khoản thanh toán được cam kết bởi khách hàng có thể được nêu rõ trong hợp đồng. Ngoài các điều khoản của hợp đồng, khoản thanh toán được cam kết cũng biến đổi nếu xảy ra một trong hai trường hợp sau:

(a) khách hàng có cơ sở để kỳ vọng dựa trên các thông lệ kinh doanh, các chính sách đã công bố hoặc các tuyên bố cụ thể của đơn vị rằng đơn vị sẽ chấp nhận giá trị của khoản thanh toán thấp hơn giá nêu trong hợp đồng. Điều này có nghĩa là, khách hàng kỳ vọng đơn vị sẽ đề xuất giảm giá. Tùy thuộc vào quốc gia hoặc vùng lãnh thổ, ngành nghề kinh doanh hoặc khách hàng mà đề xuất giảm giá này có thể được gọi là một khoản chiết khấu, điều chỉnh giá, hoàn tiền hoặc giảm giá tích điểm.

(b) Các sự kiện và tình huống khác cho thấy ý định đề xuất giảm giá của đơn vị khi tham gia hợp đồng với khách hàng.

53. Đơn vị phải ước tính giá trị của khoản thanh toán biến đổi bằng cách sử dụng một trong hai phương pháp sau, tùy thuộc vào phương pháp nào mà đơn vị cho rằng sẽ dự báo tốt hơn giá trị của khoản thanh toán mà đơn vị có quyền thụ hưởng:

(a) Giá trị kỳ vọng: Là tổng các giá trị bình quân gia quyền theo xác suất của các giá trị có thể xảy ra của khoản thanh toán. Giá trị kỳ vọng cũng có thể là một ước tính phù hợp của khoản thanh toán biến đổi nếu đơn vị có số lượng lớn các hợp đồng có các đặc điểm tương tự.

(b) Giá trị có khả năng xảy ra cao nhất: Là giá trị duy nhất có xác suất xảy ra cao nhất trong số các giá trị có thể xảy ra của khoản thanh toán (nghĩa là kết quả duy nhất có khả năng xảy ra cao nhất của hợp đồng). Giá trị có khả năng xảy ra cao nhất có thể là một ước tính phù hợp của khoản thanh toán biến đổi nếu hợp đồng chỉ có hai khả năng xảy ra (ví dụ, đơn vị có thể nhận được hoặc không nhận được một khoản thưởng hiệu suất).

54. Đơn vị phải áp dụng một phương pháp nhất quán đối với toàn bộ hợp đồng khi ước tính ảnh hưởng của một yếu tố không chắc chắn đối với một giá trị của khoản thanh toán biến đổi mà đơn vị sẽ có quyền thụ hưởng. Ngoài ra, đơn vị phải xem xét tất cả các thông tin (trong quá khứ, hiện tại và các dự báo) sẵn có một cách hợp lý và phải xác định một số lượng hợp lý các giá trị của các khoản thanh toán có thể xảy ra. Thông tin mà đơn vị sử dụng để ước tính giá trị của khoản thanh toán biến đổi thường sẽ tương tự như thông tin mà các nhà quản lý của đơn vị sử dụng trong quá trình chào thầu và định giá cho hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết.

#### Nghĩa vụ hoàn trả

55. Đơn vị phải ghi nhận một nghĩa vụ hoàn trả nếu đơn vị nhận được khoản thanh toán từ khách hàng và dự kiến sẽ hoàn trả một phần hoặc toàn bộ khoản thanh toán cho khách hàng. Nghĩa vụ hoàn trả được đo lường theo giá trị của khoản thanh toán đã nhận được (hoặc sẽ nhận được) mà đơn vị dự kiến không có quyền thụ hưởng (nghĩa là, các khoản không bao gồm trong giá giao dịch). Nghĩa vụ hoàn trả (và sự thay đổi tương ứng của giá giao dịch kéo theo sự thay đổi của *nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng*) phải được cập nhật vào thời điểm kết thúc mỗi kỳ báo cáo đối với những sự thay đổi của hoàn cảnh. Để kế toán cho một nghĩa vụ hoàn trả liên quan đến một giao dịch bán hàng có quyền trả lại, đơn vị phải áp dụng hướng dẫn tại các đoạn B20-B27.

#### Hạn chế giá trị các ước tính của khoản thanh toán biến đổi

56. Đơn vị phải đưa vào giá giao dịch một phần hoặc toàn bộ giá trị khoản thanh toán biến đổi được ước tính theo quy định tại đoạn 53, chỉ trong phạm vi mà khả năng cao là việc ghi đảo đáng kể giá trị của khoản doanh thu lũy kế đã được ghi nhận sẽ không xảy ra, khi yếu tố không chắc chắn liên quan đến khoản thanh toán biến đổi đã được xử lý sau đó.

57. Khi đánh giá liệu khả năng không xảy ra của việc ghi đảo đáng kể giá trị của khoản doanh thu lũy kế đã được ghi nhận là cao hay không, khi yếu tố không chắc chắn liên quan đến khoản thanh toán biến đổi được xử lý sau đó, đơn vị phải xem xét cả hai yếu tố: khả năng phát sinh hoặc mức độ ghi giảm doanh thu. Các yếu tố có thể làm tăng khả năng phát sinh hoặc mức độ ghi giảm doanh thu của doanh thu bao gồm nhưng không giới hạn ở bất kỳ yếu tố nào sau:

(a) giá trị của khoản thanh toán dễ chịu nhiều tác động của các yếu tố bên ngoài tầm ảnh hưởng của đơn vị. Các yếu tố này có thể bao gồm sự biến động của thị trường, việc xét đoán hoặc hành động của các bên thứ ba, các điều kiện thời tiết và rủi ro cao về việc hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết bị lỗi thời.

(b) yếu tố không chắc chắn về giá trị khoản thanh toán dự kiến không được xử lý trong một khoảng thời gian dài.

(c) kinh nghiệm của đơn vị (hoặc bằng chứng khác) với các loại hợp đồng tương tự còn hạn chế, hoặc kinh nghiệm của đơn vị (hoặc bằng chứng khác) có giới hạn về giá trị dự báo.

(d) đơn vị có thông lệ hoặc đề xuất một loạt các hình thức giảm giá hoặc thay đổi các điều khoản thanh toán và các điều kiện của các hợp đồng tương tự, trong các hoàn cảnh tương tự.

(e) hợp đồng có một số lượng lớn và một khoảng rộng các giá trị của khoản thanh toán có khả năng xảy ra.

58. Đơn vị phải áp dụng đoạn B63 để kế toán khoản thanh toán dưới dạng phí bản quyền tính trên doanh số hoặc mức độ sử dụng đã được cam kết để đổi lấy giấy phép sử dụng tài sản sở hữu trí tuệ.

#### Đánh giá lại khoản thanh toán biến đổi

59. Tại thời điểm cuối mỗi kỳ báo cáo, đơn vị phải cập nhật giá giao dịch ước tính (bao gồm việc cập nhật lại đánh giá của đơn vị về việc liệu giá trị ước tính của khoản thanh toán biến đổi có bị hạn chế hay không) để phản ánh trung thực các tình huống hiện hữu tại thời điểm cuối kỳ báo cáo và các bối cảnh thay đổi trong kỳ báo cáo. Đơn vị phải kế toán các thay đổi về giá giao dịch theo quy định tại các đoạn 87-90.

###  Sự tồn tại của cấu phần tài chính đáng kể trong hợp đồng

60. Để xác định giá giao dịch, đơn vị phải điều chỉnh giá trị cam kết của khoản thanh toán cho ảnh hưởng về giá trị thời gian của tiền tệ nếu thời hạn thanh toán được thỏa thuận bởi các bên tham gia trong hợp đồng (một cách rõ ràng hoặc ngầm định) mang lại cho khách hàng hoặc đơn vị lợi ích đáng kể từ việc hỗ trợ tài chính cho việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng. Trong trường hợp đó, hợp đồng có bao gồm cấu phần tài chính đáng kể. Cấu phần tài chính đáng kể có thể tồn tại bất kể là cam kết hỗ trợ tài chính được nêu rõ trong hợp đồng hoặc được ngầm định bởi các điều khoản thanh toán được thỏa thuận bởi các bên tham gia trong hợp đồng.

61. Mục đích của việc điều chỉnh giá trị của khoản thanh toán đã cam kết cho cấu phần tài chính đáng kể là để đơn vị ghi nhận doanh thu theo giá trị phản ánh giá mà khách hàng sẽ phải thanh toán cho hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết nếu khách hàng đã thanh toán tiền cho hàng hóa hoặc dịch vụ đó, khi (hoặc ngay khi) đơn vị chuyển giao cho khách hàng (nghĩa là, giá bán thanh toán ngay). Đơn vị phải xem xét tất cả các sự kiện và tình huống có liên quan khi đánh giá liệu hợp đồng có bao gồm cấu phần tài chính hay không và liệu cấu phần tài chính đó có đáng kể đối với hợp đồng hay không, bao gồm cả hai yếu tố sau:

(a) khoản chênh lệch, nếu có, giữa giá trị của khoản thanh toán đã cam kết và giá bán thanh toán ngay của hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết; và

(b) ảnh hưởng kết hợp của cả hai yếu tố sau:

(i) khoảng thời gian dự kiến từ thời điểm đơn vị chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng đến thời điểm khách hàng thanh toán cho hàng hóa hoặc dịch vụ đó; và

(ii) lãi suất hiện hành trên thị trường liên quan.

62. Dù kết quả đánh giá trong đoạn 61 như thế nào, hợp đồng với khách hàng sẽ không có cấu phần tài chính đáng kể nếu tồn tại một trong những yếu tố sau đây:

(a) khách hàng thanh toán trước cho hàng hóa hoặc dịch vụ và thời điểm chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ do khách hàng quyết định.

(b) một phần đáng kể của khoản thanh toán đã cam kết bởi khách hàng là biến đổi và giá trị hoặc thời gian của khoản thanh toán đó bị biến đổi căn cứ trên cơ sở xảy ra hay không xảy ra của một sự kiện trong tương lai mà về cơ bản không thuộc phạm vi kiểm soát của khách hàng hoặc đơn vị (ví dụ, khoản thanh toán là một khoản phí bản quyền tính trên doanh số).

(c) khoản chênh lệch giữa khoản thanh toán đã cam kết và giá bán thanh toán ngay của hàng hóa hoặc dịch vụ (được nêu tại đoạn 61) phát sinh bởi các lý do ngoại trừ việc cung cấp hỗ trợ tài chính hoặc cho khách hàng, hoặc cho đơn vị và khoản chênh lệch giữa các giá trị đó tương ứng với lý do dẫn đến chênh lệch. Ví dụ, điều khoản thanh toán có thể bảo vệ đơn vị hoặc khách hàng khỏi khả năng bên còn lại không hoàn tất một vài hoặc toàn bộ các nghĩa vụ của họ theo hợp đồng.

63. Trong thực tiễn áp dụng, đơn vị không cần điều chỉnh giá trị đã cam kết của khoản thanh toán cho những ảnh hưởng của cấu phần tài chính đáng kể nếu đơn vị dự kiến rằng tại thời điểm bắt đầu hợp đồng, khoảng thời gian từ thời điểm đơn vị chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết cho khách hàng đến thời điểm khách hàng thanh toán cho hàng hóa hoặc dịch vụ đó là một năm hoặc dưới một năm.

64. Để đạt được mục tiêu nêu tại đoạn 61, khi điều chỉnh giá trị của khoản thanh toán đã cam kết cho cấu phần tài chính đáng kể, đơn vị phải áp dụng tỷ lệ chiết khấu được sử dụng trong một giao dịch hỗ trợ tài chính tách biệt giữa đơn vị và khách hàng tại thời điểm bắt đầu hợp đồng. Tỷ lệ chiết khấu đó sẽ phản ánh các đặc điểm tín dụng của bên nhận hỗ trợ tài chính trong hợp đồng cũng như bất kỳ tài sản thế chấp hoặc tài sản đảm bảo nào do khách hàng hoặc đơn vị cung cấp, bao gồm cả các tài sản đã được chuyển giao trong hợp đồng. Đơn vị có thể xác định tỷ lệ chiết khấu đó bằng cách xác định tỷ lệ dùng để chiết khấu giá trị danh nghĩa của khoản thanh toán đã cam kết về giá mà khách hàng sẽ thanh toán ngay cho hàng hóa hoặc dịch vụ khi (hoặc ngay khi) hàng hóa hoặc dịch vụ được chuyển giao cho khách hàng. Sau thời điểm bắt đầu hợp đồng, đơn vị không được thay đổi tỷ lệ chiết khấu theo những thay đổi về lãi suất hoặc tình huống khác (ví dụ, sự thay đổi trong đánh giá của đơn vị về rủi ro tín dụng của khách hàng).

65. Đơn vị phải trình bày ảnh hưởng của việc hỗ trợ tài chính (thu nhập từ lãi vay hoặc chi phí lãi vay) một cách riêng biệt với doanh thu từ hợp đồng với khách hàng trong báo cáo thu nhập toàn diện. Thu nhập từ lãi vay hoặc chi phí lãi vay chỉ được ghi nhận trong phạm vi mà *tài sản phát sinh từ hợp đồng* (hay khoản phải thu) hoặc nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng được ghi nhận khi đơn vị kế toán hợp đồng với khách hàng.

### Khoản thanh toán phi tiền tệ

66. Để xác định giá giao dịch cho các hợp đồng mà khách hàng cam kết thanh toán dưới dạng không phải bằng tiền, đơn vị phải đo lường giá trị khoản thanh toán phi tiền tệ (hoặc cam kết thanh toán phi tiền tệ) theo giá trị hợp lý.

67. Nếu không thể ước tính một cách hợp lý giá trị hợp lý của khoản thanh toán phi tiền tệ, đơn vị phải đo lường giá trị của khoản thanh toán một cách gián tiếp bằng cách tham chiếu giá bán riêng lẻ của các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết với khách hàng (hoặc nhóm khách hàng) tương ứng với khoản thanh toán.

68. Giá trị hợp lý của khoản thanh toán phi tiền tệ có thể biến đổi do hình thức của khoản thanh toán (ví dụ, sự thay đổi về giá của một cổ phiếu mà đơn vị có quyền thụ hưởng từ khách hàng). Nếu giá trị hợp lý của khoản thanh toán phi tiền tệ mà khách hàng đã cam kết bị biến đổi, vì các lý do không phải là hình thức của khoản thanh toán (ví dụ, giá trị hợp lý có thể biến đổi theo kết quả hoạt động của đơn vị), thì đơn vị phải áp dụng những quy định nêu tại các đoạn 56-58.

69. Nếu một khách hàng đóng góp hàng hóa hoặc dịch vụ (ví dụ, nguyên vật liệu, thiết bị hoặc nhân công) để hỗ trợ đơn vị hoàn thành hợp đồng, đơn vị phải đánh giá liệu đơn vị có nắm quyền kiểm soát các hàng hóa hoặc dịch vụ được đóng góp đó hay không. Nếu có, đơn vị phải kế toán hàng hóa hoặc dịch vụ đóng góp đó như khoản thanh toán phi tiền tệ đã nhận được từ khách hàng.

### Khoản thanh toán phải trả cho khách hàng

70. Khoản thanh toán phải trả cho khách hàng bao gồm các khoản tiền mà đơn vị phải trả hoặc dự kiến phải trả cho khách hàng (hoặc cho các bên khác mua hàng hóa hoặc dịch vụ của đơn vị từ khách hàng). Khoản thanh toán phải trả cho khách hàng cũng bao gồm các khoản giảm giá tích điểm hoặc các khoản khác (ví dụ, phiếu mua hàng hay phiếu giảm giá) có thể được sử dụng để cấn trừ cho các khoản phải thu của đơn vị (hoặc của các bên khác mua hàng hóa hoặc dịch vụ của đơn vị từ khách hàng). Đơn vị phải kế toán khoản thanh toán phải trả cho khách hàng như là một khoản giảm trừ giá giao dịch và do đó, phải giảm trừ doanh thu, trừ trường hợp khoản thanh toán cho khách hàng là để trao đổi với một hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt (được nêu tại các đoạn 26-30) mà khách hàng chuyển giao cho đơn vị. Nếu khoản thanh toán phải trả cho khách hàng bao gồm một khoản biến đổi, thì đơn vị phải ước tính giá giao dịch (bao gồm việc đánh giá liệu giá trị ước tính của khoản thanh toán biến đổi có bị hạn chế hay không) theo quy định tại các đoạn 50-58.

71. Nếu khoản thanh toán phải trả cho khách hàng là một khoản thanh toán cho một hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt từ khách hàng, thì đơn vị phải kế toán giao dịch mua hàng hóa hoặc dịch vụ giống như cách đơn vị kế toán các giao dịch mua khác từ các nhà cung cấp. Nếu giá trị của khoản phải trả cho khách hàng vượt quá giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt mà đơn vị tiếp nhận từ khách hàng, thì đơn vị phải kế toán khoản vượt quá đó như một khoản giảm trừ giá giao dịch. Nếu đơn vị không thể ước tính một cách hợp lý giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ đã nhận từ khách hàng, đơn vị phải kế toán toàn bộ khoản thanh toán phải trả cho khách hàng là một khoản giảm trừ giá giao dịch.

72. Theo đó, nếu khoản thanh toán phải trả cho khách hàng được kế toán là khoản giảm trừ giá giao dịch, đơn vị phải ghi nhận khoản giảm trừ doanh thu khi (hoặc ngay khi) xảy ra một trong hai sự kiện sau, tùy thuộc vào sự kiện nào xảy ra sau:

(a) đơn vị ghi nhận doanh thu cho việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ có liên quan cho khách hàng; và

(b) đơn vị thanh toán hoặc cam kết thanh toán (ngay cả trong trường hợp khoản thanh toán phụ thuộc một sự kiện trong tương lai). Cam kết đó có thể được ngầm định theo thông lệ kinh doanh của đơn vị.

## Phân bổ giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện

**73.** **Mục tiêu khi phân bổ giá giao dịch là để đơn vị phân bổ giá giao dịch cho mỗi nghĩa vụ thực hiện (hoặc hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt) một giá trị phản ánh khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua việc chuyển giao tài sản hoặc dịch vụ đã cam kết cho khách hàng.**

74. Để đạt được mục tiêu phân bổ giá giao dịch, đơn vị phải phân bổ giá giao dịch cho mỗi nghĩa vụ thực hiện đã được xác định trong hợp đồng trên cơ sở giá bán riêng lẻ tương đối theo quy định tại các đoạn 76-80, trừ những trường hợp được quy định tại các đoạn 81-83 (đối với việc phân bổ các khoản chiết khấu) và các đoạn 84-86 (đối với việc phân bổ khoản thanh toán bao gồm các khoản biến đổi).

75. Các đoạn 76-86 không được áp dụng nếu một hợp đồng chỉ có một nghĩa vụ thực hiện. Tuy nhiên, các đoạn 84-86 có thể được áp dụng nếu đơn vị cam kết chuyển giao một nhóm các hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt được xác định như một nghĩa vụ thực hiện duy nhất theo quy định tại đoạn 22(b) và khoản thanh toán đã cam kết bao gồm các khoản biến đổi.

### Phân bổ dựa trên giá bán riêng lẻ

76. Để phân bổ giá giao dịch cho mỗi nghĩa vụ thực hiện trên cơ sở giá bán riêng lẻ tương đối, tại thời điểm bắt đầu hợp đồng, đơn vị phải xác định giá bán riêng lẻ của hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt của mỗi nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng và phân bổ giá giao dịch theo tỷ lệ với các giá bán riêng lẻ đó.

77. Giá bán riêng lẻ là giá mà đơn vị bán một hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết một cách tách biệt cho khách hàng. Bằng chứng tốt nhất của một giá bán riêng lẻ là giá có thể quan sát được của một hàng hóa hoặc dịch vụ khi đơn vị bán hàng hóa hoặc dịch vụ đó một cách tách biệt trong các tình huống và cho các khách hàng tương tự. Giá quy định trong hợp đồng hoặc giá niêm yết của một hàng hóa hoặc dịch vụ có thể (nhưng không được mặc định) là giá bán riêng lẻ của hàng hóa hoặc dịch vụ đó.

78. Nếu giá bán riêng lẻ không thể quan sát trực tiếp được, đơn vị phải ước tính giá bán riêng lẻ theo một giá trị sao cho việc phân bổ giá giao dịch đáp ứng được mục tiêu của việc phân bổ được quy định tại đoạn 73. Khi ước tính giá bán riêng lẻ, đơn vị phải xem xét tất cả các thông tin (bao gồm các thông tin về điều kiện thị trường, các yếu tố đặc thù của đơn vị và thông tin về khách hàng hoặc nhóm khách hàng) sẵn có một cách hợp lý đối với đơn vị. Khi thực hiện việc ước tính giá bán riêng lẻ này, đơn vị phải tận dụng tối đa các yếu tố đầu vào có thể quan sát được và áp dụng nhất quán các phương pháp ước tính trong các tình huống tương tự.

79. Các phương pháp thích hợp để ước tính giá bán riêng lẻ của một hàng hóa hoặc dịch vụ bao gồm, nhưng không giới hạn ở các phương pháp sau:

(a) Phương pháp đánh giá thị trường có điều chỉnh – đơn vị có thể đánh giá thị trường mà đơn vị bán hàng hóa hoặc dịch vụ và ước tính mức giá mà khách hàng trong thị trường đó sẵn sàng chi trả cho các hàng hóa hoặc dịch vụ đó. Phương pháp này cũng có thể bao gồm việc tham chiếu giá của các đối thủ cạnh tranh của đơn vị đối với các loại hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự và thực hiện các điều chỉnh cần thiết để phản ánh chi phí và lợi nhuận biên của đơn vị.

(b) Phương pháp chi phí dự tính cộng lợi nhuận biên – đơn vị có thể dự tính chi phí cần thiết để đơn vị hoàn thành một nghĩa vụ thực hiện và cộng thêm một mức lợi nhuận biên thích hợp cho hàng hóa hoặc dịch vụ đó.

(c) Phương pháp giá trị còn lại - đơn vị có thể ước tính giá bán riêng lẻ bằng cách tham chiếu đến tổng giá giao dịch trừ đi tổng các giá bán riêng lẻ có thể quan sát được của các hàng hóa hoặc dịch vụ khác đã cam kết trong hợp đồng. Tuy nhiên, đơn vị chỉ có thể sử dụng phương pháp giá trị còn lại để ước tính giá bán riêng lẻ của một hàng hóa hoặc dịch vụ, theo quy định tại đoạn 78 nếu thỏa mãn một trong các tiêu chí sau:

(i) Đơn vị bán cùng một loại hàng hóa hoặc dịch vụ cho các khách hàng khác nhau (tại cùng hoặc gần một thời điểm) với một khoảng giá rộng (nghĩa là giá bán có thể thay đổi lớn bởi vì không có một giá bán riêng lẻ tiêu biểu có thể quan sát được từ các giao dịch trong quá khứ hoặc từ các bằng chứng có thể quan sát được khác); hoặc

(ii) Đơn vị chưa đưa ra giá cho hàng hóa hoặc dịch vụ đó và hàng hóa hoặc dịch vụ đó chưa từng được bán riêng lẻ trước đó (nghĩa là giá bán là không chắc chắn).

80. Có thể cần kết hợp sử dụng các phương pháp để ước tính giá bán riêng lẻ của hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết trong hợp đồng nếu hai hay nhiều hàng hóa hoặc dịch vụ có giá bán riêng lẻ có tính biến động cao hoặc chứa yếu tố không chắc chắn. Ví dụ, đơn vị có thể sử dụng phương pháp giá trị còn lại để ước tính tổng giá bán riêng lẻ của các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết mà các hàng hóa hoặc dịch vụ đó có các mức giá bán riêng lẻ có tính biến động cao hoặc chứa yếu tố không chắc chắn. Sau đó, đơn vị sử dụng phương pháp khác để ước tính giá bán riêng lẻ của từng hàng hóa hoặc dịch vụ trong tương quan với tổng giá bán riêng lẻ đã được ước tính bằng phương pháp giá trị còn lại. Khi đơn vị kết hợp các phương pháp khác nhau để ước tính giá bán riêng lẻ của mỗi hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết trong hợp đồng, đơn vị phải đánh giá liệu việc phân bổ giá giao dịch căn cứ trên các giá bán riêng lẻ ước tính đó có nhất quán với mục tiêu được quy định tại đoạn 73 và với quy định về ước tính giá bán riêng lẻ được quy định tại đoạn 78 hay không.

### Phân bổ chiết khấu

81. Khách hàng nhận được một khoản chiết khấu khi mua một gói các hàng hóa hoặc dịch vụ nếu tổng giá bán riêng lẻ của các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết đó vượt quá khoản thanh toán được cam kết trong hợp đồng. Trừ khi đơn vị có bằng chứng có thể quan sát được theo quy định tại đoạn 82 rằng toàn bộ khoản chiết khấu liên quan đến chỉ một hoặc nhiều, nhưng không phải tất cả, các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng, thì đơn vị phải phân bổ khoản chiết khấu theo tỷ lệ cho tất cả các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng. Việc phân bổ khoản chiết khấu theo tỷ lệ trong các trường hợp đó là hệ quả của việc đơn vị phân bổ giá giao dịch cho mỗi nghĩa vụ thực hiện trên cơ sở mức giá bán riêng lẻ tương đối của các hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt trong hợp đồng.

82. Đơn vị phải phân bổ toàn bộ khoản chiết khấu cho một hoặc nhiều, nhưng không phải tất cả các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng nếu tất cả các tiêu chí sau được thỏa mãn:

(a) đơn vị thường xuyên bán riêng lẻ từng loại hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt (hoặc gói các hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt) trong hợp đồng;

(b) đơn vị cũng thường xuyên bán riêng lẻ một (hoặc nhiều) gói bao gồm một số hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt đó với mức chiết khấu đối với giá bán riêng lẻ của các hàng hóa hoặc dịch vụ trong mỗi gói; và

(c) khoản chiết khấu tính cho mỗi gói các hàng hóa hoặc dịch vụ được mô tả tại đoạn 82(b) về cơ bản giống khoản chiết khấu được quy định trong hợp đồng và việc phân tích hàng hóa hoặc dịch vụ trong mỗi gói cung cấp bằng chứng có thể quan sát được về một hay nhiều nghĩa vụ thực hiện mà toàn bộ khoản chiết khấu được phân bổ.

83. Nếu một khoản chiết khấu được phân bổ toàn bộ cho một hoặc nhiều nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng theo quy định tại đoạn 82, đơn vị phải phân bổ khoản chiết khấu đó trước khi sử dụng phương pháp giá trị còn lại để ước tính giá bán riêng lẻ của một hàng hóa hoặc dịch vụ theo quy định tại đoạn 79(c).

### Phân bổ khoản thanh toán biến đổi

84. Khoản thanh toán biến đổi được cam kết trong hợp đồng có thể tính cho toàn bộ hợp đồng hoặc một phần cụ thể của hợp đồng, như một trong hai trường hợp sau:

(a) một hoặc nhiều, nhưng không phải tất cả các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng (ví dụ, khoản tiền thưởng tiềm tàng phụ thuộc vào việc đơn vị chuyển giao một hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết trong một thời hạn nhất định); hoặc

(b) một hoặc nhiều, nhưng không phải tất cả các hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt đã cam kết trong nhóm các hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt hình thành nên một phần của một nghĩa vụ thực hiện duy nhất theo quy định tại đoạn 22(b) (ví dụ, khoản thanh toán đã cam kết cho năm thứ hai của một hợp đồng dịch vụ vệ sinh trong 2 năm sẽ tăng căn cứ trên biến động chỉ số lạm phát đã quy định).

85. Đơn vị phải phân bổ toàn bộ giá trị biến đổi của khoản thanh toán (và những biến động sau đó của khoản này) cho một nghĩa vụ thực hiện hoặc cho một hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt mà hình thành nên một phần nghĩa vụ thực hiện duy nhất theo quy định tại đoạn 22(b) nếu cả hai tiêu chí sau được thỏa mãn:

(a) Các điều khoản của khoản thanh toán biến đổi có liên quan cụ thể đến những nỗ lực của đơn vị để hoàn thành nghĩa vụ thực hiện hoặc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt (hoặc có liên quan đến kết quả cụ thể của việc hoàn thành nghĩa vụ thực hiện hoặc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt); và

(b) việc phân bổ toàn bộ giá trị biến đổi của khoản thanh toán cho nghĩa vụ thực hiện hoặc hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt đó là nhất quán với mục tiêu của việc phân bổ được quy định tại đoạn 73 khi xem xét tất cả các nghĩa vụ thực hiện và các điều khoản thanh toán trong hợp đồng.

86. Các quy định về phân bổ được quy định tại các đoạn 73-83 phải được áp dụng để phân bổ phần còn lại của giá giao dịch không thỏa mãn các tiêu chí tại đoạn 85.

## Thay đổi giá giao dịch

87. Sau thời điểm bắt đầu hợp đồng, giá giao dịch có thể thay đổi vì nhiều lý do, bao gồm việc xử lý các sự kiện không chắc chắn hoặc các thay đổi tình huống khác dẫn đến làm thay đổi giá trị khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua việc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết.

88. Đơn vị phải phân bổ mọi thay đổi phát sinh về sau trong giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng theo cách thức tương tự như tại thời điểm bắt đầu hợp đồng. Do vậy, đơn vị không được phân bổ lại giá giao dịch để phản ánh các thay đổi về giá bán riêng lẻ sau thời điểm bắt đầu hợp đồng. Trong kỳ mà giá giao dịch thay đổi, các khoản được phân bổ cho một nghĩa vụ thực hiện đã hoàn thành phải được ghi nhận là doanh thu hoặc một khoản giảm trừ doanh thu.

89. Đơn vị phải phân bổ toàn bộ thay đổi về giá giao dịch cho một hoặc nhiều, nhưng không phải tất cả các nghĩa vụ thực hiện hoặc các hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt đã cam kết trong một nhóm hàng hóa hoặc dịch vụ hình thành nên một phần của một nghĩa vụ thực hiện duy nhất theo quy định tại đoạn 22(b) chỉ khi thỏa mãn các tiêu chí quy định tại đoạn 85 về phân bổ khoản thanh toán biến đổi.

90. Đơn vị phải kế toán một thay đổi về giá giao dịch phát sinh là hệ quả của việc sửa đổi hợp đồng theo quy định tại các đoạn 18-21. Tuy nhiên, đối với một thay đổi về giá giao dịch phát sinh sau khi sửa đổi hợp đồng, đơn vị phải áp dụng quy định tại các đoạn 87-89 để phân bổ thay đổi về giá giao dịch theo các cách thức sau, tùy theo cách nào có thể áp dụng được:

(a) Đơn vị phải phân bổ thay đổi về giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện được xác định trong hợp đồng trước khi sửa đổi nếu và trong phạm vi mà thay đổi về giá giao dịch đó tính cho giá trị của khoản thanh toán biến đổi đã cam kết trước khi sửa đổi và sự sửa đổi đó được kế toán theo quy định tại đoạn 21(a).

(b) Trong tất cả các trường hợp khác khi việc sửa đổi hợp đồng không được kế toán như một hợp đồng riêng biệt theo quy định tại đoạn 20, đơn vị phải phân bổ phần thay đổi giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng đã được sửa đổi (nghĩa là các nghĩa vụ thực hiện chưa được hoàn thành hoặc có một phần chưa được hoàn thành ngay sau khi sửa đổi hợp đồng).

# Chi phí của hợp đồng

## Chi phí tăng thêm để có được hợp đồng

**91.** **Đơn vị phải ghi nhận các chi phí tăng thêm để có được hợp đồng với khách hàng là tài sản nếu đơn vị dự kiến sẽ thu hồi được các chi phí đó.**

92. Các chi phí tăng thêm để có được hợp đồng là các chi phí phát sinh để đơn vị có được hợp đồng với khách hàng mà chi phí này sẽ không phát sinh nếu đơn vị không có được hợp đồng đó (ví dụ, hoa hồng bán hàng).

93. Các chi phí phát sinh để có được hợp đồng mà không phụ thuộc vào việc đơn vị có được hợp đồng hay không thì phải được ghi nhận là chi phí trong kỳ, trừ khi các chi phí đó được nêu rõ là do khách hàng chịu mà không phụ thuộc vào việc đơn vị có được hợp đồng hay không.

94. Trong thực tiễn áp dụng, đơn vị có thể ghi nhận các chi phí tăng thêm để có được hợp đồng là chi phí phát sinh trong kỳ trong trường hợp thời gian phân bổ của tài sản (nếu được ghi nhận) là một năm hoặc ngắn hơn.

## Chi phí hoàn thành hợp đồng

**95.** **Nếu các chi phí phát sinh để hoàn thành hợp đồng với khách hàng không thuộc phạm vi điều chỉnh của một Chuẩn mực khác (ví dụ, IAS 2 *Hàng tồn kho*, IAS 16 *Bất động sản, nhà xưởng và thiết bị* hoặc IAS 38 *Tài sản vô hình*), đơn vị phải ghi nhận các chi phí phát sinh để hoàn thành hợp đồng là tài sản nếu các chi phí đó thỏa mãn tất cả các tiêu chí sau:**

**(a)** **các chi phí liên quan trực tiếp đến hợp đồng hoặc hợp đồng dự kiến mà đơn vị có thể xác định được một cách cụ thể (ví dụ, các chi phí liên quan đến các dịch vụ sẽ được cung cấp căn cứ theo việc gia hạn hợp đồng hiện hành hoặc các chi phí để thiết kế một tài sản với mục đích chuyển giao theo một hợp đồng cụ thể mà vẫn chưa được thông qua);**

**(b)** **các chi phí tạo ra hoặc gia tăng các nguồn lực của đơn vị mà sẽ được sử dụng để hoàn thành (hoặc tiếp tục hoàn thành) các nghĩa vụ thực hiện trong tương lai; và**

**(c)** **các chi phí dự kiến sẽ được thu hồi.**

96. Đối với các chi phí đã phát sinh để hoàn thành hợp đồng với khách hàng thuộc phạm vi điều chỉnh của một Chuẩn mực khác, đơn vị phải kế toán các chi phí đó theo quy định tại các Chuẩn mực khác.

97. Chi phí có liên quan trực tiếp đến một hợp đồng (hoặc một hợp đồng dự kiến cụ thể) bao gồm bất kỳ chi phí nào sau đây:

(a) nhân công trực tiếp (ví dụ, tiền lương và tiền công của người lao động trực tiếp cung cấp dịch vụ đã cam kết cho khách hàng);

(b) nguyên liệu, vật liệu trực tiếp (ví dụ, vật tư được sử dụng để cung cấp dịch vụ đã cam kết cho khách hàng);

(c) khoản phân bổ các chi phí có liên quan trực tiếp tới hợp đồng hoặc các hoạt động của hợp đồng (ví dụ, chi phí quản lý và giám sát hợp đồng, bảo hiểm và khấu hao của các công cụ, dụng cụ, thiết bị và tài sản quyền sử dụng được dùng để hoàn thành hợp đồng);

(d) các chi phí được nêu rõ trong hợp đồng là do khách hàng chịu; và

(e) các chi phí khác phát sinh chỉ do đơn vị đã tham gia hợp đồng (ví dụ, khoản thanh toán cho nhà thầu phụ).

98. Đơn vị phải ghi nhận các chi phí sau là chi phí trong kỳ khi phát sinh:

(a) các chi phí chung và chi phí quản lý (trừ khi các chi phí đó được nêu rõ trong hợp đồng là do khách hàng chịu, trong trường hợp này, đơn vị phải đánh giá các chi phí đó theo quy định tại đoạn 97);

(b) các chi phí nguyên liệu, vật liệu bị lãng phí, nhân công hoặc các nguồn lực khác để hoàn thành hợp đồng mà không được phản ánh trong giá của hợp đồng;

(c) các chi phí có liên quan đến các nghĩa vụ thực hiện đã hoàn thành (hoặc các nghĩa vụ thực hiện đã hoàn thành một phần) trong hợp đồng (nghĩa là các chi phí có liên quan đến việc thực hiện nghĩa vụ trong quá khứ); và

(d) các chi phí mà đơn vị không thể phân biệt được liệu các chi phí đó có liên quan đến các nghĩa vụ thực hiện chưa hoàn thành hoặc đã hoàn thành (hoặc các nghĩa vụ thực hiện đã hoàn thành một phần) hay không.

## Phân bổ và suy giảm giá trị

99. Một tài sản được ghi nhận theo quy định tại đoạn 91 hoặc 95 phải được phân bổ một cách có hệ thống, nhất quán với việc chuyển giao cho khách hàng hàng hóa hoặc dịch vụ mà tài sản đó có liên quan. Tài sản đó cũng có thể liên quan đến hàng hóa hoặc dịch vụ sẽ được chuyển giao theo một hợp đồng dự kiến cụ thể (được quy định tại đoạn 95(a)).

100. Đơn vị phải cập nhật việc phân bổ để phản ánh sự thay đổi đáng kể về thời điểm đơn vị dự kiến chuyển giao cho khách hàng hàng hóa hoặc dịch vụ mà tài sản đó có liên quan. Sự thay đổi đó phải được kế toán như một thay đổi ước tính kế toán theo quy định tại IAS 8.

101. Đơn vị phải ghi nhận khoản lỗ do suy giảm giá trị vào Báo cáo lãi, lỗ phần chênh lệch giữa giá trị còn lại của một tài sản được ghi nhận theo quy định tại đoạn 91 hoặc 95 với:

(a) giá trị còn lại của khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến sẽ nhận được thông qua việc trao đổi các hàng hóa hoặc dịch vụ mà tài sản đó có liên quan; trừ đi

(b) các chi phí có liên quan trực tiếp đến việc cung cấp các hàng hóa hoặc dịch vụ đó mà chưa được ghi nhận là chi phí trong kỳ (xem đoạn 97).

102. Với mục đích áp dụng đoạn 101 để xác định giá trị của khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến nhận được, đơn vị phải sử dụng các nguyên tắc xác định giá giao dịch (trừ các quy định được nêu tại các đoạn 56-58 về việc hạn chế các giá trị ước tính của khoản thanh toán biến đổi) và điều chỉnh giá trị đó để phản ánh ảnh hưởng của rủi ro tín dụng của khách hàng.

103. Trước khi ghi nhận khoản lỗ do suy giảm giá trị đối với một tài sản được ghi nhận theo quy định tại đoạn 91 hoặc 95, đơn vị phải ghi nhận mọi khoản lỗ do suy giảm giá trị đối với các tài sản có liên quan đến hợp đồng mà được ghi nhận theo quy định tại một Chuẩn mực khác (ví dụ, IAS 2, IAS 16 và IAS 38). Sau khi thực hiện thử nghiệm suy giảm giá trị được quy định tại đoạn 101, đơn vị phải bao gồm giá trị ghi sổ được xác định ở trên của tài sản được ghi nhận theo quy định tại đoạn 91 hoặc 95 vào giá trị ghi sổ của đơn vị tạo tiền mà tài sản đó thuộc vào nhằm mục đích áp dụng IAS 36 *Suy giảm giá trị tài sản* đối với đơn vị tạo tiền đó.

104. Đơn vị phải ghi nhận vào Báo cáo lãi, lỗ khoản hoàn nhập của một phần hoặc toàn bộ khoản lỗ do suy giảm giá trị đã được ghi nhận trước đó theo quy định tại đoạn 101 khi các điều kiện ghi nhận suy giảm giá trị không còn tồn tại hoặc đã được cải thiện. Giá trị ghi sổ đã tăng lên của tài sản không được vượt quá giá trị ghi sổ (đã trừ đi số phân bổ) trước khi ghi nhận bất kỳ khoản suy giảm giá trị nào.

# Trình bày

**105.** **Khi một trong hai bên tham gia hợp đồng đã bắt đầu thực hiện hợp đồng, đơn vị phải trình bày hợp đồng đó trong Báo cáo tình hình tài chính như là một tài sản phát sinh từ hợp đồng hoặc một khoản nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng, tùy theo tương quan giữa phần công việc đã thực hiện của đơn vị và khoản thanh toán của khách hàng. Đơn vị phải trình bày bất kỳ quyền vô điều kiện nào đối với khoản thanh toán một cách tách biệt là một khoản phải thu.**

106. Nếu khách hàng thực hiện thanh toán, hoặc đơn vị có quyền thụ hưởng vô điều kiện đối với giá trị của khoản thanh toán (nghĩa là một khoản phải thu), trước khi đơn vị chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng, đơn vị phải thể hiện hợp đồng đó như là một khoản nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng, khi khoản thanh toán được thực hiện hoặc khi khoản thanh toán đến hạn (tùy thuộc vào thời điểm nào xảy ra trước). Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng là nghĩa vụ của đơn vị phải chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng khi đơn vị đã nhận được khoản thanh toán từ khách hàng (hoặc giá trị của khoản thanh toán đã đến hạn).

107. Nếu đơn vị thực hiện hợp đồng bằng cách chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng trước khi khách hàng thực hiện khoản thanh toán hoặc trước khi khoản thanh toán đến hạn, đơn vị phải trình bày hợp đồng như là một tài sản phát sinh từ hợp đồng ngoại trừ các khoản đã được trình bày là phải thu. Tài sản phát sinh từ hợp đồng là quyền của đơn vị đối với khoản thanh toán cho hàng hóa hoặc dịch vụ mà đơn vị đã chuyển giao cho khách hàng. Đơn vị phải đánh giá suy giảm giá trị cho một tài sản phát sinh từ hợp đồng theo quy định tại IFRS 9. Khoản suy giảm giá trị của tài sản phát sinh từ hợp đồng phải được đo lường, trình bày và thuyết minh theo cách thức giống như một tài sản tài chính thuộc phạm vi điều chỉnh của IFRS 9 (xem thêm đoạn 113(b)).

108. Khoản phải thu là quyền vô điều kiện của đơn vị đối với khoản thanh toán. Quyền đối với khoản thanh toán là vô điều kiện chỉ trong trường hợp cần có một khoảng thời gian trước khi việc thực hiện khoản thanh toán đến hạn. Ví dụ, đơn vị sẽ ghi nhận một khoản phải thu nếu đơn vị có quyền hiện tại yêu cầu thanh toán ngay cả khi khoản thanh toán đó có thể phải hoàn trả trong tương lai. Đơn vị phải kế toán khoản phải thu theo quy định tại IFRS 9. Tại thời điểm ghi nhận ban đầu của khoản phải thu từ một hợp đồng với khách hàng, bất kỳ khoản chênh lệch nào giữa giá trị khoản phải thu được đo lường theo quy định tại IFRS 9 và giá trị tương ứng của doanh thu đã được ghi nhận phải được đơn vị trình bày như là một khoản chi phí trong kỳ (ví dụ, như là một khoản lỗ do suy giảm giá trị).

109. Chuẩn mực này sử dụng các thuật ngữ “tài sản phát sinh từ hợp đồng” và “nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng” nhưng không cấm đơn vị sử dụng các từ thay thế cho các khoản mục đó trong Báo cáo tình hình tài chính. Nếu đơn vị sử dụng từ thay thế để chỉ tài sản phát sinh từ hợp đồng, đơn vị phải cung cấp đầy đủ thông tin cho người sử dụng báo cáo tài chính nhằm phân biệt giữa khoản phải thu và tài sản phát sinh từ hợp đồng.

# Thuyết minh

**110.** **Mục tiêu của các quy định về thuyết minh là để đơn vị thuyết minh đầy đủ thông tin, cho phép người sử dụng báo cáo tài chính hiểu được bản chất, giá trị, thời gian và yếu tố không chắc chắn của doanh thu và các dòng tiền phát sinh từ các hợp đồng với khách hàng. Để đạt được mục tiêu này, đơn vị phải thuyết minh các thông tin định tính và định lượng về tất cả các nội dung sau:**

**(a)** **các hợp đồng với khách hàng của đơn vị (xem các đoạn 113-122);**

**(b)** **các xét đoán quan trọng và sự thay đổi về các xét đoán đó, được đưa ra khi áp dụng Chuẩn mực này đối với các hợp đồng đó (xem các đoạn 123-126); và**

**(c)** **bất kỳ tài sản nào được hình thành từ các chi phí để có được hoặc để hoàn thành hợp đồng với khách hàng được quy định tại đoạn 91 hoặc 95 (xem các đoạn 127-128).**

111. Đơn vị phải xem xét mức độ chi tiết cần thiết để đạt được mục tiêu thuyết minh và mức độ nhấn mạnh đến từng yêu cầu khác nhau. Đơn vị phải tổng hợp hoặc phân tách nội dung thuyết minh để các thông tin hữu ích không bị khó hiểu vì chứa đựng một lượng lớn các thông tin chi tiết không quan trọng hoặc có các khoản mục với các đặc điểm khác biệt đáng kể được tổng hợp với nhau.

112. Đơn vị không cần thuyết minh thông tin theo quy định tại Chuẩn mực này nếu đơn vị đã cung cấp thông tin đó theo quy định tại một Chuẩn mực khác.

## Hợp đồng với khách hàng

113. Đơn vị phải thuyết minh tất cả các giá trị sau cho kỳ báo cáo trừ khi các giá trị này được trình bày tách biệt trong Báo cáo thu nhập toàn diện theo quy định tại các Chuẩn mực khác:

(a) doanh thu được ghi nhận từ hợp đồng với khách hàng được thuyết minh tách biệt với các nguồn doanh thu khác; và

(b) các khoản lỗ do suy giảm giá trị đã được ghi nhận (theo quy định tại IFRS 9) của các khoản phải thu hoặc tài sản phát sinh từ hợp đồng hình thành từ các hợp đồng với khách hàng của đơn vị. Đơn vị phải thuyết minh tách biệt thông tin này với các khoản lỗ do suy giảm giá trị phát sinh từ các hợp đồng khác.

### Thuyết minh riêng biệt về doanh thu

114. Đơn vị phải thuyết minh riêng biệt về doanh thu được ghi nhận từ hợp đồng với khách hàng thành các nhóm phản ánh ảnh hưởng của các yếu tố kinh tế đến bản chất, giá trị, thời gian, sự không chắc chắn của doanh thu và các dòng tiền. Đơn vị phải áp dụng hướng dẫn được nêu tại các đoạn B87-B89 khi lựa chọn sử dụng cách phân chia các nhóm để thuyết minh riêng biệt về doanh thu.

115. Bên cạnh đó, đơn vị phải thuyết minh đầy đủ thông tin để người sử dụng báo cáo tài chính có thể hiểu được mối liên hệ giữa thuyết minh về doanh thu (theo quy định tại đoạn 114) và thông tin về doanh thu được thuyết minh cho mỗi bộ phận kinh doanh được báo cáo, trong trường hợp đơn vị áp dụng IFRS 8 *Bộ phận kinh doanh.*

### Số dư các khoản phát sinh từ hợp đồng

116. Đơn vị phải thuyết minh tất cả các nội dung sau:

(a) số dư đầu kỳ và cuối kỳ của các khoản phải thu, tài sản phát sinh từ hợp đồng và nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng nếu các số dư đó chưa được trình bày hoặc thuyết minh riêng biệt;

(b) doanh thu được ghi nhận trong kỳ báo cáo đã bao gồm trong số dư nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng tại thời điểm đầu kỳ; và

(c) doanh thu được ghi nhận trong kỳ báo cáo từ việc hoàn thành (hoặc hoàn thành một phần) các nghĩa vụ thực hiện từ các kỳ trước (ví dụ, các thay đổi về giá giao dịch).

117. Đơn vị phải giải thích thời điểm hoàn thành các nghĩa vụ thực hiện (xem đoạn 119(a)) liên quan như thế nào tới thời điểm thanh toán thông thường (xem đoạn 119(b)). Đơn vị cũng phải giải thích ảnh hưởng của các yếu tố đó đối với số dư của tài sản phát sinh từ hợp đồng và nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng. Phần giải thích của đơn vị có thể sử dụng thông tin định tính.

118. Đơn vị phải giải thích các thay đổi đáng kể về số dư của tài sản phát sinh từ hợp đồng và nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng trong kỳ báo cáo. Phần giải thích phải bao gồm thông tin định tính và định lượng. Ví dụ minh họa cho các thay đổi về số dư của tài sản phát sinh từ hợp đồng và nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng của đơn vị bao gồm bất kỳ trường hợp nào sau đây:

(a) các thay đổi do việc hợp nhất kinh doanh;

(b) các điều chỉnh lũy kế kịp thời đối với doanh thu mà có ảnh hưởng đến tài sản phát sinh từ hợp đồng hoặc nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng tương ứng, bao gồm các điều chỉnh do thay đổi việc đo lường tiến độ thực hiện, thay đổi giá trị ước tính của giá giao dịch (bao gồm bất kỳ thay đổi nào về việc đánh giá liệu giá trị ước tính của khoản thanh toán biến đổi có bị hạn chế hay không) hoặc do sửa đổi hợp đồng;

(c) suy giảm giá trị của một tài sản phát sinh từ hợp đồng;

(d) sự thay đổi về thời hạn để quyền đối với khoản thanh toán trở nên vô điều kiện (nghĩa là để một tài sản phát sinh từ hợp đồng được phân loại lại là một khoản phải thu); và

(e) sự thay đổi về thời hạn hoàn thành nghĩa vụ thực hiện (nghĩa là việc ghi nhận doanh thu hình thành từ một khoản nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng).

### Nghĩa vụ thực hiện

119. Đơn vị phải thuyết minh về các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng với khách hàng, bao gồm mô tả tất cả các thông tin sau:

(a) thời điểm đơn vị thường hoàn thành các nghĩa vụ thực hiện (ví dụ như khi chuyển hàng, bàn giao hàng, thực hiện các dịch vụ hoặc hoàn thành dịch vụ), bao gồm cả trường hợp khi hoàn thành các nghĩa vụ thực hiện trong một thỏa thuận xuất hóa đơn - chưa giao hàng;

(b) các điều khoản thanh toán quan trọng (ví dụ, thời điểm khoản thanh toán thường đến hạn, liệu hợp đồng có chứa cấu phần tài chính đáng kể hay không, giá trị của khoản thanh toán có biến đổi hay không và giá trị ước tính của khoản thanh toán biến đổi có bị hạn chế theo quy định tại các đoạn 56-58 hay không);

(c) bản chất của các hàng hóa hoặc dịch vụ mà đơn vị đã cam kết sẽ chuyển giao, nêu rõ bất kỳ nghĩa vụ thực hiện nào để sắp xếp cho một bên khác chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ (có nghĩa là đơn vị đóng vai trò đại lý);

(d) các nghĩa vụ đối với việc trả hàng, hoàn trả và các nghĩa vụ tương tự khác; và

(e) các hình thức bảo hành và các nghĩa vụ liên quan.

### Giá giao dịch được phân bổ cho các nghĩa vụ thực hiện còn lại

120. Đơn vị phải thuyết minh các thông tin sau về các nghĩa vụ thực hiện còn lại:

(a) tổng giá trị của giá giao dịch được phân bổ cho các nghĩa vụ thực hiện chưa hoàn thành (hoặc một phần chưa hoàn thành) tại thời điểm cuối kỳ báo cáo; và

(b) giải thích về thời điểm đơn vị dự kiến ghi nhận doanh thu đối với giá trị được thuyết minh theo quy định tại đoạn 120(a) theo một trong hai cách thức sau:

(i) trên cơ sở định lượng, đưa ra khoảng thời gian phù hợp nhất đối với thời hạn còn lại của các nghĩa vụ thực hiện; hoặc

(ii) bằng cách sử dụng thông tin định tính.

121. Trong thực tiễn áp dụng, đơn vị không cần thuyết minh các thông tin được nêu tại đoạn 120 cho một nghĩa vụ thực hiện nếu một trong hai điều kiện sau được thỏa mãn:

(a) nghĩa vụ thực hiện đó là một phần của một hợp đồng có thời hạn dự kiến ban đầu là một năm hoặc ngắn hơn; hoặc

(b) đơn vị ghi nhận doanh thu từ việc hoàn thành nghĩa vụ thực hiện theo quy định tại đoạn B16.

122. Đơn vị phải giải thích bằng cách sử dụng thông tin định tính liệu trong thực tiễn áp dụng đơn vị có tuân thủ quy định tại đoạn 121 và có bất kỳ khoản thanh toán từ các hợp đồng với khách hàng không được bao gồm trong giá giao dịch và do đó không được bao gồm trong thông tin được thuyết minh theo quy định tại đoạn 120 hay không. Ví dụ, một ước tính của giá giao dịch sẽ không bao gồm các giá trị ước tính bị hạn chế của khoản thanh toán biến đổi (xem các đoạn 56-58).

## Xét đoán quan trọng khi áp dụng Chuẩn mực này

123. Đơn vị phải thuyết minh các xét đoán và những thay đổi trong các xét đoán đó được đưa ra khi áp dụng Chuẩn mực này có ảnh hưởng đáng kể tới việc xác định giá trị và thời gian của doanh thu hình thành từ các hợp đồng với khách hàng. Đặc biệt, đơn vị phải giải thích các xét đoán và các thay đổi trong các xét đoán đó được sử dụng để xác định cả hai yếu tố sau:

(a) thời điểm hoàn thành các nghĩa vụ thực hiện (xem các đoạn 124-125); và

(b) giá giao dịch và các giá trị được phân bổ cho các nghĩa vụ thực hiện (xem đoạn 126).

### Xác định thời điểm hoàn thành nghĩa vụ thực hiện

124. Đối với các nghĩa vụ thực hiện hoàn thành trong một khoảng thời gian, đơn vị phải thuyết minh cả hai nội dung sau:

(a) các phương pháp được sử dụng để ghi nhận doanh thu (ví dụ, mô tả các phương pháp đầu ra hoặc các phương pháp đầu vào được sử dụng và cách thức áp dụng các phương pháp đó); và

(b) giải thích tại sao các phương pháp được sử dụng phản ánh trung thực việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ.

125. Đối với các nghĩa vụ thực hiện hoàn thành tại một thời điểm, đơn vị phải thuyết minh các xét đoán quan trọng được đưa ra khi đánh giá thời điểm khách hàng có được quyền kiểm soát các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết.

### Xác định giá giao dịch và các giá trị được phân bổ cho các nghĩa vụ thực hiện

126. Đơn vị phải thuyết minh thông tin về các phương pháp, các yếu tố đầu vào và các giả định được sử dụng cho tất cả các nội dung sau:

(a) việc xác định giá giao dịch, bao gồm nhưng không giới hạn đến việc ước tính khoản thanh toán biến đổi, việc điều chỉnh khoản thanh toán do ảnh hưởng của giá trị thời gian của tiền tệ và việc đo lường khoản thanh toán phi tiền tệ;

(b) việc đánh giá liệu giá trị ước tính của khoản thanh toán biến đổi có bị hạn chế hay không;

(c) việc phân bổ giá giao dịch, bao gồm việc ước tính giá bán riêng lẻ của các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết, việc phân bổ chiết khấu và khoản thanh toán biến đổi cho một phần cụ thể của hợp đồng (nếu có thể áp dụng); và

(d) việc đo lường các nghĩa vụ đối với việc trả lại hàng, hoàn trả và các nghĩa vụ tương tự khác.

## Tài sản được ghi nhận từ chi phí để có được hoặc hoàn thành hợp đồng với khách hàng

127. Đơn vị phải mô tả cả hai nội dung sau:

(a) các xét đoán đưa ra khi xác định giá trị của các chi phí phát sinh để có được hoặc hoàn thành hợp đồng với khách hàng (theo quy định tại đoạn 91 hoặc 95); và

(b) phương pháp mà đơn vị sử dụng để xác định giá trị phân bổ cho mỗi kỳ báo cáo.

128. Đơn vị phải thuyết minh tất cả các nội dung sau:

(a) các số dư cuối kỳ của tài sản được ghi nhận từ chi phí phát sinh để có được hoặc hoàn thành hợp đồng với khách hàng (theo quy định tại đoạn 91 hoặc 95), theo nhóm tài sản chính (ví dụ, các chi phí để có được hợp đồng với khách hàng, chi phí giai đoạn tiền hợp đồng và chi phí tạo lập hợp đồng) và

(b) giá trị phân bổ và bất kỳ khoản lỗ do suy giảm giá trị nào được ghi nhận trong kỳ báo cáo.

## Thực tiễn áp dụng

129. Nếu đơn vị lựa chọn áp dụng một trong hai giải pháp thực tiễn hoặc được nêu tại đoạn 63 (về sự tồn tại của một cấu phần tài chính đáng kể) hoặc tại đoạn 94 (về chi phí tăng thêm để có được hợp đồng) thì đơn vị phải thuyết minh về lựa chọn đó.

# Phụ lục

# Phụ lục AĐịnh nghĩa các thuật ngữ

|  |  |
| --- | --- |
| **Hợp đồng** | Một thỏa thuận giữa hai hoặc nhiều bên tạo nên quyền và nghĩa vụ có hiệu lực thi hành |
| **Tài sản phát sinh từ hợp đồng** | Quyền của đơn vị được hưởng khoản thanh toán từ việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng khi quyền đó phụ thuộc vào các điều kiện không phải yếu tố thời gian (ví dụ, việc thực hiện một nghĩa vụ trong tương lai của đơn vị) |
| **Nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng** | Nghĩa vụ của đơn vị phải chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng mà đơn vị đã nhận được khoản thanh toán (hoặc khi khoản thanh toán đến hạn) từ khách hàng đó |
| **Khách hàng** | Bên đã giao kết hợp đồng với đơn vị để có được hàng hóa hoặc dịch vụ là đầu ra của hoạt động thông thường của đơn vị để đổi lại một khoản thanh toán  |
| **Thu nhập** | Sự gia tăng các lợi ích kinh tế trong kỳ kế toán dưới dạng các dòng tiền vào hoặc sự gia tăng giá trị tài sản hoặc giảm nợ phải trả làm cho vốn chủ sở hữu tăng lên, mà không phải là các khoản đóng góp của chủ sở hữu |
| **Nghĩa vụ thực hiện** | Một cam kết trong hợp đồng để chuyển giao cho khách hàng một trong hai yếu tố:1. một hàng hóa hoặc dịch vụ (hoặc gói hàng hóa hoặc dịch vụ) tách biệt; hoặc
2. một nhóm hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt về cơ bản giống nhau và có cùng cách thức chuyển giao cho khách hàng
 |
| **Doanh thu** | Thu nhập phát sinh trong hoạt động thông thường của đơn vị |
| **Giá bán riêng lẻ** (của hàng hóa hoặc dịch vụ) | Là giá đơn vị bán hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết một cách tách biệt cho khách hàng |
| **Giá giao dịch** (cho hợp đồng với khách hàng) | Giá trị khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết cho khách hàng, không bao gồm các khoản thu hộ cho các bên thứ ba |

# Phụ lục BHướng dẫn áp dụng

*Phụ lục này là một phần không tách rời của Chuẩn mực, mô tả việc áp dụng các đoạn 1-129 và có hiệu lực như các phần khác của Chuẩn mực.*

B1 Phần hướng dẫn áp dụng này được chia thành các nhóm sau đây:

a) các nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian (các đoạn B2-B13);

b) các phương pháp đo lường tiến độ thực hiện trong quá trình hoàn thành nghĩa vụ thực hiện (các đoạn B14-B19);

c) bán hàng có quyền trả lại (các đoạn B20-B27);

d) bảo hành (các đoạn B28-B33);

e) các khoản thanh toán của chủ thể và đại lý (các đoạn B34-B38);

f)  các quyền chọn nhận hàng hóa hoặc dịch vụ tăng thêm của khách hàng (các đoạn B39-B43);

g) các quyền không được thực hiện của khách hàng (các đoạn B44-B47);

h) các khoản phí trả trước không hoàn trả (và một số chi phí liên quan) (các đoạn B48-B51);

i)  cấp phép (các đoạn B52-B63);

j)  các thỏa thuận mua lại (các đoạn B64-B76);

k) các thỏa thuận ký gửi (các đoạn B77-B78);

l)  các thỏa thuận xuất hóa đơn - chưa giao hàng (các đoạn B79-B82);

m) việc chấp nhận của khách hàng (các đoạn B83-B86); và

n) thuyết minh riêng biệt doanh thu (các đoạn B87-B89)

## Các nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian

B2    Theo đoạn 35, một nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian nếu một trong các tiêu chí sau được thỏa mãn:

(a)    khách hàng đồng thời tiếp nhận và sử dụng lợi ích từ việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị (xem các đoạn B3-B4);

(b)   việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị tạo ra hoặc làm gia tăng giá trị một tài sản (ví dụ, sản phẩm dở dang) mà khách hàng kiểm soát trong quá trình tài sản đó được tạo ra hoặc được gia tăng giá trị (xem đoạn B5); hoặc

(c) Việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị không tạo ra một tài sản có mục đích sử dụng khác đối với đơn vị (xem các đoạn B6-B8) và quyền yêu cầu thanh toán của đơn vị cho phần công việc đã hoàn thành tính đến thời điểm hiện tại có hiệu lực thi hành (Xem các đoạn B9-B13).

### Đồng thời tiếp nhận và sử dụng lợi ích từ việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị (đoạn 35(a))

B3    Đối với một số loại nghĩa vụ thực hiện, việc đánh giá liệu khách hàng có tiếp nhận lợi ích tạo ra từ việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị và đồng thời sử dụng lợi ích đó khi tiếp nhận là việc rất rõ ràng. Các ví dụ bao gồm các dịch vụ định kỳ hoặc lặp lại (như dịch vụ vệ sinh) mà trong đó việc khách hàng tiếp nhận và đồng thời sử dụng các lợi ích tạo ra từ việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị có thể xác định được ngay.

B4 Đối với một số loại nghĩa vụ thực hiện, việc đánh giá liệu khách hàng có tiếp nhận lợi ích tạo ra từ việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị và đồng thời sử dụng lợi ích đó khi tiếp nhận là hay không. Trong các trường hợp đó, một nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian nếu đơn vị xác định rằng một đơn vị khác sẽ không cần thực hiện lại phần lớn công việc mà đơn vị đã hoàn thành tới thời điểm hiện tại nếu đơn vị khác đó phải hoàn thành nghĩa vụ thực hiện còn lại cho khách hàng. Khi xác định liệu đơn vị khác sẽ không cần thực hiện lại phần lớn công việc mà đơn vị đã hoàn thành tới thời điểm hiện tại hay không, đơn vị phải sử dụng cả hai giả định sau đây:

(a)   bỏ qua các hạn chế tiềm tàng theo hợp đồng hoặc trong thực tế mà nếu tính đến các hạn chế này sẽ ngăn cản đơn vị chuyển giao nghĩa vụ thực hiện còn lại cho một đơn vị khác; và

(b)  giả định rằng một đơn vị khác hoàn thành phần còn lại của nghĩa vụ thực hiện sẽ không có được lợi ích từ bất kỳ tài sản nào hiện đang được kiểm soát bởi đơn vị và tài sản đó sẽ vẫn thuộc sự kiểm soát của đơn vị nếu nghĩa vụ thực hiện được chuyển giao cho một đơn vị khác.

**Khách hàng ki v vvhực hiện, việc đánh giá liệu khách hàng có tiếp nhg một khoảng thời từ việc thực h**B5      Khi xác định liệu khách hàng có kiểm soát tài sản trong quá trình tài sản được tạo ra hoặc gia tăng giá trị theo quy định tại đoạn 35(b) hay không, đơn vị phải áp dụng các quy định về kiểm soát theo quy định tại các đoạn 31-34 và 38. Tài sản đang được tạo ra hoặc gia tăng giá trị (ví dụ, tài sản dở dang) có thể là tài sản hữu hình hoặc vô hình.

### Việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị không tạo ra một tài sản có mục đích sử dụng khác (đoạn 35(c))

B6     Khi đánh giá liệu một tài sản có mục đích sử dụng khác đối với đơn vị theo quy định tại đoạn 36 hay không, đơn vị phải xem xét ảnh hưởng của các hạn chế theo hợp đồng và các hạn chế trong thực tế về khả năng đơn vị có thể ngay lập tức quyết định sử dụng tài sản đó cho mục đích khác, ví dụ, như bán tài sản đó cho một khách hàng khác. Khả năng hợp đồng với khách hàng bị chấm dứt không phải là một yếu tố cần xem xét  khi đánh giá liệu đơn vị có thể ngay lập tức quyết định sử dụng tài sản cho mục đích khác hay không.

B7     Một hạn chế theo hợp đồng về khả năng đơn vị quyết định sử dụng tài sản cho mục đích khác phải đủ mạnh để tài sản đó không được sử dụng cho mục đích khác. Hạn chế theo hợp đồng được coi là đủ mạnh nếu khách hàng có thể sử dụng quyền của mình đối với tài sản đã được cam kết trong trường hợp đơn vị tìm cách sử dụng tài sản đó cho mục đích khác. Ngược lại, một hạn chế theo hợp đồng không được coi là đủ mạnh nếu, ví dụ, một tài sản có thể được hoán đổi dễ dàng với các tài sản khác mà đơn vị có thể chuyển giao cho một khách hàng khác mà không vi phạm hợp đồng và không làm phát sinh chi phí đáng kể mà lẽ ra đã không phát sinh cho hợp đồng đó.

B8     Một hạn chế trong thực tế về khả năng đơn vị quyết định việc sử dụng tài sản cho mục đích khác tồn tại nếu đơn vị phải chịu các khoản thiệt hại kinh tế đáng kể khi sử dụng tài sản cho mục đích khác. Một khoản thiệt hại kinh tế đáng kể có thể phát sinh do đơn vị phải chịu chi phí đáng kể để làm lại tài sản hoặc do đơn vị chỉ có thể bán tài sản với một khoản lỗ đáng kể. Ví dụ, đơn vị có thể bị hạn chế trong thực tế về việc sử dụng tài sản hoặc có thiết kế đặc thù dành riêng cho một khách hàng hoặc là được đặt ở các vùng hẻo lánh.

### Quyền yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại (đoạn 35(c))

B9     Theo quy định tại đoạn 37, đơn vị có quyền yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại nếu đơn vị có quyền thụ hưởng một khoản thanh toán ít nhất đủ bù đắp cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại trong trường hợp khách hàng hoặc một bên khác chấm dứt hợp đồng ngoại trừ lý do đơn vị không thực hiện theo đúng cam kết. Một khoản thanh toán đủ bù đắp cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại là một khoản xấp xỉ với giá bán của hàng hóa hoặc dịch vụ đã được chuyển giao đến thời điểm hiện tại (ví dụ, khoản thu hồi các chi phí phát sinh bởi đơn vị trong việc hoàn thành nghĩa vụ thực hiện, cộng với một mức lợi nhuận biên hợp lý) mà không phải chỉ là khoản bù đắp cho khoản tổn thất lợi nhuận có thể có của đơn vị nếu hợp đồng bị chấm dứt. Phần bù đắp cho khoản lợi nhuận biên hợp lý không nhất thiết phải bằng mức lợi nhuận biên dự kiến trong trường hợp hợp đồng được hoàn thành theo cam kết, nhưng đơn vị phải có quyền thụ hưởng đối với khoản bù đắp theo một trong hai giá trị sau:

(a)    Một phần của lợi nhuận biên dự kiến theo hợp đồng mà phần lợi nhuận đó phản ánh một cách hợp lý mức độ thực hiện nghĩa vụ của đơn vị theo hợp đồng trước khi hợp đồng bị chấm dứt bởi khách hàng (hoặc một bên thứ ba khác); hoặc

(b)    khoản lợi nhuận hợp lý trên chi phí vốn của đơn vị đối với các hợp đồng tương tự (hoặc lợi nhuận biên hoạt động thường có đối với các hợp đồng tương tự) nếu lợi nhuận biên cụ thể của hợp đồng cao hơn khoản lợi nhuận mà đơn vị thường tạo ra từ các hợp đồng tương tự.

B10   Quyền yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại không nhất thiết là một quyền yêu cầu được thanh toán vô điều kiện tại thời điểm hiện tại. Trong nhiều trường hợp, đơn vị chỉ có quyền yêu cầu thanh toán vô điều kiện khi đạt một mốc tiến độ thỏa thuận trước hoặc khi hoàn thành nghĩa vụ thực hiện. Khi đánh giá liệu đơn vị có quyền yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại hay không, đơn vị phải xem xét liệu đơn vị có quyền hợp pháp được đòi hỏi hoặc giữ lại khoản thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại hay không nếu hợp đồng bị chấm dứt trước khi hoàn thành ngoại trừ lý do đơn vị không thực hiện theo đúng cam kết.

B11   Trong một số trường hợp, khách hàng chỉ có quyền chấm dứt hợp đồng tại các thời điểm được quy định trước trong thời hạn của hợp đồng hoặc khách hàng có thể không có quyền chấm dứt hợp đồng. Nếu khách hàng chấm dứt hợp đồng khi không có quyền chấm dứt hợp đồng tại thời điểm đó (bao gồm cả khi khách hàng không thực hiện nghĩa vụ của mình theo đúng cam kết), hợp đồng (hoặc các quy định pháp luật khác) có thể trao cho đơn vị quyền tiếp tục chuyển giao cho khách hàng các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết trong hợp đồng và yêu cầu khách hàng thực hiện khoản thanh toán đã cam kết thông qua việc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ đó. Trong những trường hợp như vậy, đơn vị có quyền yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại vì đơn vị có quyền tiếp tục thực hiện nghĩa vụ của mình theo hợp đồng và quyền yêu cầu khách hàng thực hiện nghĩa vụ của họ (bao gồm cả việc thực hiện khoản thanh toán đã cam kết).

B12   Khi đánh giá sự tồn tại và khả năng thực hiện quyền yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại, đơn vị phải xem xét các điều khoản của hợp đồng cũng như bất kỳ quy định pháp luật hay án lệ nào có thể bổ sung hoặc thay thế cho các điều khoản của hợp đồng. Việc này bao gồm đánh giá:

(a)   Quy định pháp luật, thông lệ hành chính hoặc án lệ trao cho đơn vị quyền yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại mặc dù quyền đó không được quy định cụ thể trong hợp đồng với khách hàng;

(b) Án lệ liên quan chỉ ra rằng trong các hợp đồng tương tự, các quyền yêu cầu thanh toán tương tự cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại không có hiệu lực pháp lý bắt buộc; hoặc

(c)   Thông lệ kinh doanh của đơn vị là không sử dụng quyền yêu cầu thanh toán khiến cho quyền đó không có hiệu lực thi hành trong môi trường pháp lý đó. Tuy nhiên, cho dù đơn vị không sử dụng quyền yêu cầu thanh toán trong các hợp đồng tương tự, đơn vị vẫn tiếp tục có quyền yêu cầu thanh toán cho đến thời điểm hiện tại nếu trong hợp đồng với khách hàng, quyền yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại của đơn vị vẫn có hiệu lực thi hành.

B13   Tiến độ thanh toán quy định trong hợp đồng không nhất thiết thể hiện liệu đơn vị có quyền hợp pháp yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại hay không. Mặc dù tiến độ thanh toán trong hợp đồng quy định cụ thể thời gian và giá trị của khoản thanh toán mà khách hàng phải trả, tiến độ thanh toán không nhất thiết là bằng chứng về quyền yêu cầu thanh toán cho phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại của đơn vị. Ví dụ, hợp đồng có thể quy định rằng khoản thanh toán nhận được từ khách hàng có thể phải hoàn trả ngoại trừ lý do đơn vị không thực hiện đúng theo cam kết trong hợp đồng.

### Các phương pháp đo lường tiến độ hoàn thành nghĩa vụ thực hiện

B14   Các phương pháp có thể sử dụng để đo lường tiến độ hoàn thành nghĩa vụ thực hiện của đơn vị trong một khoảng thời gian theo quy định tại các đoạn 35-37 bao gồm các phương pháp sau:

(a)   Các phương pháp đầu ra (xem các đoạn B15-B17); và

(b)   Các phương pháp đầu vào (xem các đoạn B18-19).

### Các phương pháp đầu ra

B15   Các phương pháp đầu ra ghi nhận doanh thu trên cơ sở đo lường trực tiếp giá trị của hàng hóa hoặc dịch vụ đã chuyển giao cho khách hàng đến thời điểm hiện tại so với giá trị hàng hóa hoặc dịch vụ cam kết còn lại theo hợp đồng. Các phương pháp đầu ra bao gồm các phương pháp như khảo sát phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại, đánh giá kết quả đạt được, các mốc hoàn thành đã đạt được, thời gian trôi qua và số lượng sản phẩm đã sản xuất hoặc số lượng sản phẩm đã chuyển giao. Khi đánh giá liệu có áp dụng phương pháp đầu ra để đo lường tiến độ thực hiện hay không, đơn vị phải xem xét liệu yếu tố đầu ra được lựa chọn có phản ánh trung thực phần công việc đã thực hiện của đơn vị để hoàn thành các nghĩa vụ thực hiện hay không. Một phương pháp đầu ra sẽ không phản ánh trung thực phần công việc đã thực hiện của đơn vị nếu yếu tố đầu ra được lựa chọn không thể đo lường giá trị một số hàng hóa hoặc dịch vụ mà quyền kiểm soát đã được chuyển giao cho khách hàng. Ví dụ, các phương pháp đầu ra dựa trên số lượng sản phẩm đã sản xuất hoặc số lượng sản phẩm đã chuyển giao sẽ không phản ánh trung thực phần công việc đã thực hiện của đơn vị để hoàn thành nghĩa vụ thực hiện nếu tại thời điểm kết thúc kỳ báo cáo, phần công việc đã thực hiện của đơn vị tạo ra tài sản dở dang hoặc thành phẩm do khách hàng kiểm soát nhưng không được bao gồm trong việc đo lường giá trị đầu ra.

B16   Trong thực tiễn áp dụng, nếu đơn vị có quyền nhận được khoản thanh toán từ khách hàng với giá trị tương ứng trực tiếp của phần công việc đã hoàn thành đến thời điểm hiện tại (ví dụ, một hợp đồng dịch vụ, trong đó đơn vị phát hành hóa đơn với một giá xác định cho mỗi giờ dịch vụ đã được thực hiện), đơn vị có thể ghi nhận doanh thu theo giá trị mà đơn vị có quyền phát hành hóa đơn.

B17   Hạn chế của các phương pháp đầu ra là các yếu tố đầu ra được sử dụng để đo lường tiến độ thực hiện có thể không trực tiếp quan sát được và thông tin cần có để áp dụng các phương pháp đó không thể có được với chi phí hợp lý. Do đó, phương pháp đầu vào có thể là cần thiết.

### Các phương pháp đầu vào

B18   Các phương pháp đầu vào ghi nhận doanh thu trên cơ sở kết quả hoặc yếu tố đầu vào của đơn vị để hoàn thành một nghĩa vụ thực hiện (ví dụ, nguồn lực đã sử dụng, giờ lao động đã sử dụng, chi phí đã phát sinh, thời gian đã trôi qua hoặc giờ chạy máy đã sử dụng) so với tổng số yếu tố đầu vào dự kiến để hoàn thành nghĩa vụ thực hiện đó. Nếu kết quả hoặc yếu tố đầu vào của đơn vị được sử dụng đều đặn trong suốt thời gian thực hiện, thì việc đơn vị ghi nhận doanh thu theo phương pháp đường thẳng có thể là phù hợp.

B19   Một hạn chế của các phương pháp đầu vào là có thể không có mối quan hệ trực tiếp giữa yếu tố đầu vào của đơn vị và việc chuyển giao quyền kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng. Do đó, đơn vị phải loại trừ khỏi phương pháp đầu vào những ảnh hưởng của bất kỳ yếu tố đầu vào nào mà không phản ánh phần công việc đã thực hiện của đơn vị trong việc chuyển giao quyền kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng, phù hợp với mục đích của việc đo lường tiến độ thực hiện được quy định tại đoạn 39. Ví dụ, khi sử dụng phương pháp đầu vào dựa vào chi phí, có thể cần điều chỉnh việc đo lường tiến độ thực hiện trong các trường hợp sau:

(a)   Khi một chi phí đã phát sinh không đóng góp vào tiến độ để hoàn thành nghĩa vụ thực hiện của đơn vị. Ví dụ, đơn vị không ghi nhận doanh thu trên cơ sở các chi phí đã phát sinh nếu các chi phí này không hiệu quả đáng kể đối với phần công việc đã thực hiện của đơn vị và không được phản ánh vào giá của hợp đồng (ví dụ: các chi phí ngoài dự kiến do lãng phí về nguyên vật liệu, lao động hoặc các nguồn lực khác phát sinh trong quá hoàn thành nghĩa vụ thực hiện).

(b)   Trong trường hợp một chi phí đã phát sinh không tương ứng với tiến độ hoàn thành nghĩa vụ thực hiện của đơn vị, cách tốt nhất để đo lường phần công việc đã hoàn thành của đơn vị có thể là điều chỉnh phương pháp đầu vào để ghi nhận doanh thu chỉ trong phạm vi chi phí đã phát sinh. Ví dụ, một cách đo lường  trung thực phần công việc đã hoàn thành của đơn vị có thể là ghi nhận doanh thu theo giá trị bằng với giá vốn của hàng hóa được sử dụng để hoàn thành nghĩa vụ thực hiện nếu đơn vị dự kiến tại thời điểm bắt đầu hợp đồng rằng tất cả các điều kiện sau được thỏa mãn:

(i)         hàng hóa là không tách biệt;

(ii)      khách hàng dự kiến có được quyền kiểm soát hàng hóa một cách đáng kể trước khi nhận các dịch vụ liên quan đến hàng hóa đó;

(iii)      giá vốn của hàng hóa được chuyển giao là đáng kể so với tổng chi phí dự kiến để hoàn thành nghĩa vụ thực hiện; và

(iv)        đơn vị mua hàng hóa từ một bên thứ ba và không tham gia đáng kể vào việc thiết kế và sản xuất hàng hóa (nhưng đơn vị đóng vai trò như một chủ thể theo quy định tại các đoạn B34-B38).

### Bán hàng có quyền trả lại

B20   Trong một số hợp đồng, đơn vị chuyển giao quyền kiểm soát sản phẩm cho khách hàng và đồng thời cấp cho khách hàng quyền trả lại sản phẩm với nhiều lý do khác nhau (như không hài lòng với sản phẩm) và nhận lại bất kỳ một kết hợp nào giữa các yếu tố sau:

(a)   hoàn trả một phần hoặc toàn bộ khoản thanh toán đã thực hiện;

(b)   khoản tín dụng mà khách hàng có thể sử dụng để cấn trừ với số tiền nợ đơn vị ở hiện tại hoặc trong tương lai; và

(c)   đổi lấy một sản phẩm khác.

B21   Để kế toán việc chuyển giao sản phẩm có quyền trả lại (và một số dịch vụ cung cấp mà khách hàng có thể được hoàn trả) đơn vị phải ghi nhận tất cả:

(a)   Doanh thu đối với sản phẩm đã chuyển giao theo giá trị của khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng (do đó doanh thu sẽ không được ghi nhận cho những sản phẩm dự kiến bị trả lại);

(b)   Nghĩa vụ hoàn trả; và

(c)   Một tài sản (và điều chỉnh tương ứng đối với giá vốn hàng bán) cho quyền thu hồi sản phẩm từ khách hàng khi thực hiện nghĩa vụ hoàn trả.

B22   Cam kết của đơn vị sẵn sàng chấp nhận một sản phẩm bị trả lại trong thời hạn không được kế toán như một nghĩa vụ thực hiện, bên cạnh đó đơn vị phải ghi nhận nghĩa vụ hoàn trả.

B23   Đơn vị phải áp dụng các quy định tại các đoạn 47-72 (bao gồm các quy định về hạn chế giá trị ước tính của khoản thanh toán biến đổi tại các đoạn 56-58) để xác định giá trị của khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng (nghĩa là không tính các sản phẩm dự kiến sẽ bị trả lại). Đối với bất kỳ giá trị nào đã nhận được (hoặc sẽ nhận được) mà đơn vị dự kiến không có quyền thụ hưởng, đơn vị không được ghi nhận doanh thu khi chuyển giao sản phẩm cho khách hàng mà phải ghi nhận là nghĩa vụ hoàn trả. Sau đó, tại thời điểm cuối kỳ báo cáo, đơn vị phải cập nhật kết quả đánh giá của mình về giá trị mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua việc trao đổi sản phẩm và thực hiện thay đổi tương ứng đối với giá giao dịch, do đó thay đổi giá trị doanh thu đã ghi nhận.

B24   Đơn vị phải cập nhật việc đo lường nghĩa vụ hoàn trả tại thời điểm kết thúc mỗi kỳ báo cáo do những thay đổi về giá trị dự kiến phải hoàn trả . Đơn vị phải ghi nhận các khoản điều chỉnh tương ứng đối với doanh thu (hoặc các khoản giảm trừ doanh thu).

B25   Một tài sản được ghi nhận cho quyền thu hồi sản phẩm từ khách hàng khi thực hiện nghĩa vụ hoàn trả phải được đo lường giá trị ban đầu bằng cách tham chiếu đến giá trị ghi sổ trước đó của sản phẩm (ví dụ như hàng tồn kho) trừ đi các chi phí dự kiến để thu hồi các sản phẩm đó (bao gồm các khoản giảm giá trị tiềm tàng của các hàng hóa bị trả lại). Tại thời điểm kết thúc mỗi kỳ báo cáo, đơn vị phải cập nhật việc đo lường tài sản phát sinh từ những thay đổi dự kiến về sản phẩm bị trả lại. Đơn vị phải trình bày tài sản này riêng biệt với nghĩa vụ hoàn trả.

B26   Việc khách hàng đổi một sản phẩm này lấy một sản phẩm khác cùng loại, cùng chất lượng, tình trạng và giá (ví dụ, đổi lấy một sản phẩm có màu sắc hoặc kích cỡ khác) không được coi là trả lại cho mục đích áp dụng Chuẩn mực này.

B27   Các hợp đồng mà khách hàng có thể trả lại một sản phẩm lỗi để đối lấy sản phẩm hoạt động tốt phải được xem xét phù hợp với hướng dẫn về bảo hành theo quy định tại các đoạn B28-B33.

### Bảo hành

B28 Đơn vị thường cung cấp (theo quy định của hợp đồng, quy định pháp luật hoặc thông lệ kinh doanh của đơn vị) nghĩa vụ bảo hành liên quan đến việc bán sản phẩm (có thể là hàng hóa hoặc dịch vụ). Bản chất của nghĩa vụ bảo hành có thể thay đổi đáng kể giữa các ngành nghề kinh doanh và các hợp đồng. Một số nghĩa vụ bảo hành cung cấp cho khách hàng sự đảm bảo rằng sản phẩm liên quan sẽ hoạt động tốt theo dự kiến của các bên vì sản phẩm tuân thủ quy cách phẩm chất đã thỏa thuận trước. Một số nghĩa vụ bảo hành khác cung cấp thêm dịch vụ cho khách hàng ngoài sự đảm bảo rằng sản phẩm tuân thủ quy cách phẩm chất đã thỏa thuận trước.

B29   Nếu khách hàng có quyền chọn mua quyền bảo hành tách biệt với sản phẩm (ví dụ, quyền bảo hành được tính giá hoặc thương lượng riêng), thì nghĩa vụ bảo hành là một dịch vụ tách biệt vì đơn vị cam kết cung cấp dịch vụ này cho khách hàng bên cạnh việc cung cấp sản phẩm có chức năng đã được quy định trong hợp đồng. Trong những trường hợp này, đơn vị phải kế toán nghĩa vụ bảo hành đã cam kết như một nghĩa vụ thực hiện theo quy định tại các đoạn 22-30 và phân bổ một phần giá giao dịch cho nghĩa vụ thực hiện đó theo quy định tại các đoạn 73-86.

B30  Nếu khách hàng không có quyền chọn mua quyền bảo hành tách biệt với sản phẩm, thì đơn vị phải kế toán nghĩa vụ bảo hành theo quy định tại chuẩn mực IAS 37 Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng trừ khi toàn bộ hoặc một phần nghĩa vụ bảo hành đã cam kết, cung cấp thêm cho khách hàng một dịch vụ ngoài sự đảm bảo rằng sản phẩm tuân thủ quy cách phẩm chất đã thỏa thuận trước.

B31   Khi đánh giá liệu một quyền bảo hành có cung cấp thêm cho khách hàng một dịch vụ ngoài sự đảm bảo rằng sản phẩm tuân thủ quy cách phẩm chất đã thỏa thuận trước hay không, đơn vị phải xem xét các yếu tố như:

(a)   Luật pháp có quy định phải bảo hành hay không – nếu luật pháp quy định đơn vị phải cung cấp nghĩa vụ bảo hành, thì sự tồn tại của luật đó chỉ ra rằng nghĩa vụ bảo hành đã cam kết, không phải là một nghĩa vụ thực hiện vì các quy định đó thường tồn tại để bảo vệ khách hàng khỏi rủi ro mua phải sản phẩm lỗi.

(b)   Thời hạn bảo hành – thời hạn bảo hành càng lâu càng có nhiều khả năng là nghĩa vụ bảo hành đã cam kết là một nghĩa vụ thực hiện vì càng có nhiều khả năng là đơn vị cung cấp thêm một dịch vụ ngoài sự đảm bảo rằng sản phẩm tuân thủ quy cách phẩm chất đã thỏa thuận trước.

(c)   Bản chất công việc mà đơn vị cam kết thực hiện – nếu đơn vị cần phải thực hiện các công việc cụ thể để cung cấp sự đảm bảo rằng sản phẩm tuân thủ quy cách phẩm chất đã thỏa thuận trước (ví dụ, cung cấp dịch vụ vận chuyển trả lại sản phẩm lỗi), thì các công việc này thường không làm phát sinh một nghĩa vụ thực hiện.

B32   Nếu toàn bộ hoặc một phần của nghĩa vụ bảo hành cung cấp thêm một dịch vụ cho khách hàng ngoài sự đảm bảo rằng sản phẩm tuân thủ quy cách phẩm chất đã thỏa thuận trước thì dịch vụ đã cam kết là một nghĩa vụ thực hiện. Do đó, đơn vị phải phân bổ giá giao dịch cho sản phẩm và dịch vụ đó. Nếu đơn vị cam kết cung cấp cả nghĩa vụ bảo hành loại đảm bảo và nghĩa vụ bảo hành loại dịch vụ nhưng không thể kế toán riêng biệt các hình thức bảo hành đó một cách hợp lý thì đơn vị phải kế toán cả hai hình thức bảo hành đó cùng nhau như một nghĩa vụ thực hiện duy nhất.

B33  Trong trường hợp pháp luật quy định đơn vị phải thanh toán khoản bồi thường nếu sản phẩm của đơn vị gây ảnh hưởng xấu hoặc gây thiệt hại thì trách nhiệm đó không làm phát sinh một nghĩa vụ thực hiện. Ví dụ, một đơn vị sản xuất có thể bán sản phẩm tại một quốc gia hoặc vùng lãnh thổ mà ở đó luật pháp quy định họ phải chịu trách nhiệm về bất kỳ thiệt hại nào (chẳng hạn, thiệt hại đối với tài sản cá nhân) phát sinh do người tiêu dùng sử dụng sản phẩm cho mục đích dự kiến. Tương tự, cam kết của đơn vị bồi thường cho khách hàng đối với những nghĩa vụ và thiệt hại phát sinh từ những khiếu nại về bằng sáng chế, bản quyền, thương hiệu hoặc vi phạm khác gây ra bởi sản phẩm của đơn vị thì cam kết đó không làm phát sinh một nghĩa vụ thực hiện. Đơn vị phải kế toán các nghĩa vụ đó theo quy định của chuẩn mực IAS 37.

### Khoản thanh toán của chủ thể và đại lý

B34   Khi có một đơn vị khác tham gia vào việc cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng, đơn vị phải xác định liệu bản chất cam kết của đơn vị có phải là một nghĩa vụ thực hiện cung cấp các hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể (đơn vị là chủ thể) hay đơn vị sắp xếp để đơn vị khác đó cung cấp các hàng hóa hoặc dịch vụ này (đơn vị là đại lý). Đơn vị phải xác định liệu mình là chủ thể hay đại lý đối với từng hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể theo cam kết với khách hàng. Một hàng hóa hoặc dịch vụ quy định là một hàng hóa hoặc dịch vụ tách biệt (hoặc một gói các hàng hóa, dịch vụ tách biệt) để cung cấp cho khách hàng (theo quy định tại đoạn 27-30). Nếu một hợp đồng với khách hàng bao gồm nhiều hơn một hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể thì đơn vị có thể vừa là chủ thể đối với một số hàng hóa hoặc dịch vụ này vừa là đại lý đối với các hàng hóa hoặc dịch vụ khác.

B34A Để xác định bản chất cam kết (như mô tả tại đoạn B34), đơn vị phải:

(a) Xác định các hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể để cung cấp cho khách hàng (Ví dụ, hàng hóa hoặc dịch vụ có phải là quyền đối với một hàng hóa hoặc dịch vụ cung cấp bởi một đơn vị khác (xem đoạn 26); và

(b) Đánh giá liệu đơn vị có kiểm soát (như quy định tại đoạn 33) đối với từng hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể trước khi hàng hóa hoặc dịch vụ đó được chuyển giao cho khách hàng hay không.

B35   Đơn vị là chủ thể nếu kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể trước khi chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ đó cho khách hàng. Tuy nhiên, đơn vị không nhất thiết phải kiểm soát một hàng hóa cụ thể nếu có quyền sở hữu về mặt pháp lý đối với hàng hóa đó chỉ trong một khoảng thời gian ngắn trước khi quyền sở hữu về mặt pháp lý được chuyển giao cho khách hàng. Đơn vị là chủ thể trong một hợp đồng có thể tự hoàn thành nghĩa vụ thực hiện cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể hoặc đưa một bên khác (ví dụ, nhà thầu phụ) thay mặt cho đơn vị thực hiện một số phần hoặc toàn bộ nghĩa vụ thực hiện.

B35A Khi có một đơn vị khác tham gia vào việc cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng, đơn vị là một chủ thể nếu có quyền kiểm soát bất kì yếu tố nào trong các yếu tố sau:

a) Một hàng hóa hoặc tài sản khác từ bên thứ ba mà sau đó sẽ được chuyển giao cho khách hàng.

b) Quyền đối với dịch vụ được thực hiện bởi bên thứ ba mà quyền này cho doanh nghiệp khả năng quyết định việc cung cấp dịch vụ cho khách hàng của bên đó thay cho đơn vị.

c) Một hàng hóa hoặc dịch vụ từ bên thứ ba mà sau đó sẽ được kết hợp với các hàng hóa, dịch vụ khác nhằm cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể cho khách hàng. Ví dụ, nếu một đơn vị cung cấp dịch vụ đáng kể trong việc kết hợp hàng hóa hoặc dịch vụ cung cấp bởi đơn vị khác (xem đoạn 29(a)) để tạo thành hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể mà khách hàng yêu cầu, đơn vị đó kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể trước khi chuyển giao cho khách hàng. Điều này là bởi đơn vị trước hết có quyền kiểm soát đầu vào tạo nên hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể (bao gồm hàng hóa hoặc dịch vụ từ bên thứ ba) và có quyền quyết định việc sử dụng chúng để tạo ra sản phẩm đầu ra tích hợp là hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể.

B35B Khi (hoặc ngay khi) đơn vị là chủ thể hoàn thành một nghĩa vụ thực hiện, đơn vị ghi nhận doanh thu là tổng giá trị khoản thanh toán mà đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể đã được chuyển giao.

B36   Đơn vị là một đại lý nếu nghĩa vụ thực hiện của đơn vị là sắp xếp để bên thứ 3 cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể. Một đơn vị là đại lý sẽ không kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể cung cấp bởi một bên thứ ba trước khi hàng hóa hoặc dịch vụ đó được chuyển giao cho khách hàng. Khi (hoặc ngay khi) một đơn vị là đại lý hoàn thành nghĩa vụ thực hiện, đơn vị ghi nhận doanh thu là giá trị của khoản phí hoặc hoa hồng dự kiến có quyền thụ hưởng thông qua việc sắp xếp để bên thứ ba cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể. Phí hoặc hoa hồng có thể là giá trị thuần của khoản thanh toán mà đơn vị giữ lại sau khi thanh toán cho bên cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ trong hợp đồng.

B37   Các dấu hiệu chỉ ra rằng đơn vị kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể trước khi chúng được chuyển giao cho khách hàng (và vì thế đơn vị là một chủ thể (xem đoạn B35)) bao gồm nhưng không giới hạn ở những dấu hiệu sau:

(a)   Đơn vị chịu trách nhiệm chính về việc hoàn thành cam kết cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể. Điều này thường bao gồm trách nhiệm trong việc đạt được sự chấp nhận về hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể (ví dụ, trách nhiệm cơ bản trong việc sản phẩm hoặc dịch vụ quy định đáp ứng được yêu cầu của khách hàng). Nếu đơn vị chịu trách nhiệm chính về việc hoàn thành cam kết cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể thì có nghĩa là bên thứ ba đang thay mặt cho đơn vị để cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể.

(b)   Đơn vị chịu rủi ro về hàng tồn kho trước khi hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể được chuyển giao cho khách hàng hoặc sau khi đơn vị chuyển giao quyền kiểm soát cho khách hàng (ví dụ, khách hàng có quyền trả lại hàng). Ví dụ, nếu đơn vị có được hoặc tự cam kết sẽ có được hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể trước khi có được hợp đồng với khách hàng thì có nghĩa là đơn vị có khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ lợi ích còn lại từ hàng hóa hoặc dịch vụ trước khi chuyển giao cho khách hàng.

(c)   đơn vị có quyền xác định mức giá cho hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể. Việc xác định mức giá mà khách hàng phải trả cho hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể có nghĩa là đơn vị có khả năng quyết định việc sử dụng hàng hóa hoặc dịch vụ đó và thu được gần như toàn bộ lợi ích còn lại. Tuy nhiên, một đại lý có thể có quyền xác định mức giá trong một số trường hợp. Ví dụ, một đại lý có thể linh hoạt trong việc xác định mức giá nhằm tạo ra thu nhập tăng thêm từ dịch vụ sắp xếp để bên thứ ba cung cấp hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng.

B37A Các dấu hiệu nêu tại đoạn B37 có thể ít nhicó thích hợp trong việc đánh giá quyền kiểm soát của đơn vị, tùy thuộc vào bản chất của hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể và các điều khoản và điều kiện của hợp đồng. Bên cạnh đó, các dấu hiệu khác có thể cung cấp các bằng chứng thuyết phục hơn ở các hợp đồng khác nhau.

B38   Nếu bên thứ ba tiếp nhận nghĩa vụ thực hiện và quyền theo hợp đồng của đơn vị thì đơn vị không còn nghĩa vụ chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cụ thể cho khách hàng (nghĩa là đơn vị không còn là chủ thể nữa) và không được ghi nhận doanh thu cho nghĩa vụ thực hiện đó. Thay vào đó, đơn vị phải đánh giá liệu có ghi nhận doanh thu cho việc hoàn thành nghĩa vụ thực hiện là giúp bên thứ ba đạt được hợp đồng với khách hàng (nghĩa là liệu đơn vị có phải là đại lý hay không).

### Quyền chọn mua thêm hàng hóa hoặc dịch vụ của khách hàng

B39   Quyền chọn của khách hàng để nhận thêm hàng hóa hoặc dịch vụ miễn phí hoặc mua thêm ở mức giá ưu đãi tồn tại dưới nhiều hình thức, bao gồm các ưu đãi bán hàng, số dư tài khoản của khách hàng (hoặc tích điểm), quyền chọn gia hạn hợp đồng hoặc các khoản chiết khấu khác đối với hàng hóa hoặc dịch vụ trong tương lai.

B40   Nếu trong một hợp đồng, đơn vị trao cho khách hàng quyền chọn mua thêm hàng hóa hoặc dịch vụ, quyền chọn đó sẽ làm phát sinh một nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng chỉ khi quyền chọn đó đem lại cho khách hàng một quyền đáng kể mà khách hàng sẽ không nhận được nếu không tham gia vào hợp đồng đó (ví dụ, một khoản chiết khấu tăng thêm so với các khoản chiết khấu thường được cấp đối với loại hàng hóa hoặc dịch vụ đó cho nhóm khách hàng trong khu vực địa lý hay thị trường đó). Nếu quyền chọn này đem lại cho khách hàng một quyền đáng kể, nghĩa là khách hàng đã thanh toán trước cho hàng hóa hoặc dịch vụ trong tương lai và đơn vị ghi nhận doanh thu khi hàng hóa hoặc dịch vụ trong tương lai đó được chuyển giao hoặc khi quyền chọn hết hạn.

B41   Nếu khách hàng có quyền chọn mua thêm hàng hóa hoặc dịch vụ ở mức giá phản ánh giá bán lẻ của hàng hóa hoặc dịch vụ đó thì quyền chọn đó không mang lại cho khách hàng một quyền đáng kể ngay cả khi quyền chọn đó chỉ có thể được thực hiện khi tham gia một hợp đồng trước đó. Trong các trường hợp đó, đơn vị đã đưa ra một lời đề nghị bán hàng mà đơn vị sẽ chỉ kế toán theo Chuẩn mực này khi khách hàng thực hiện quyền chọn mua thêm hàng hóa hoặc dịch vụ.

B42   Đoạn 74 quy định đơn vị phải phân bổ giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện trên cơ sở giá bán riêng lẻ tương đối. Nếu giá bán riêng lẻ của một quyền chọn mua thêm hàng hóa hoặc dịch vụ của khách hàng không thể quan sát được một cách trực tiếp thì đơn vị phải ước tính giá bán đó. Ước tính đó phải phản ánh khoản chiết khấu mà khách hàng có thể có được khi thực hiện quyền chọn, được điều chỉnh cho cả hai yếu tố sau:

(a)   bất kỳ khoản chiết khấu nào mà khách hàng có thể nhận được mà không cần thực hiện quyền chọn; và

(b)   khả năng quyền chọn sẽ được thực hiện.

B43   Nếu một khách hàng có quyền đáng kể để mua hàng hóa hoặc dịch vụ trong tương lai và các hàng hóa hoặc dịch vụ này tương tự như các hàng hóa hoặc dịch vụ ban đầu trong hợp đồng và được cung cấp theo các điều khoản của hợp đồng ban đầu thì thay vì ước tính giá bán đơn lẻ của quyền chọn, đơn vị có thể phân bổ giá giao dịch cho các hàng hóa hoặc dịch vụ trong quyền chọn bằng cách tham chiếu các hàng hóa hoặc dịch vụ dự kiến sẽ cung cấp và khoản thanh toán dự kiến tương ứng. Thường loại quyền chọn này là quyền chọn gia hạn hợp đồng.

### Các quyền không thực hiện của khách hàng

B44   Theo quy định tại đoạn 106, khi nhận được một khoản trả trước của khách hàng, đơn vị phải ghi nhận một khoản nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng theo giá trị của khoản trả trước cho nghĩa vụ thực hiện của đơn vị là chuyển giao hoặc sẵn sàng chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ trong tương lai. Đơn vị phải dừng ghi nhận nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng (và ghi nhận doanh thu) khi đơn vị hoàn thành nghĩa vụ chuyển giao các hàng hóa hoặc dịch vụ đó.

B45   Khoản trả trước không được hoàn trả của khách hàng đem lại cho khách hàng quyền nhận được một hàng hóa hoặc dịch vụ trong tương lai (và ràng buộc đơn vị phải sẵn sàng chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ). Tuy nhiên, khách hàng có thể không thực hiện tất cả các quyền của họ theo hợp đồng. Các quyền không được thực hiện này thường được gọi là quyền từ bỏ.

B46   Nếu đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng giá trị quyền từ bỏ trong khoản nợ phải trả phát sinh từ hợp đồng, đơn vị phải ghi nhận giá trị quyền từ bỏ dự kiến là doanh thu theo tỉ lệ tương ứng việc thực hiện quyền của khách hàng. Nếu đơn vị không dự kiến có quyền thụ hưởng giá trị quyền từ bỏ, đơn vị chỉ ghi nhận giá trị quyền từ bỏ dự kiến là doanh thu khi khả năng khách hàng thực hiện các quyền còn lại là rất thấp. Để xác định liệu đơn vị dự kiến có quyền thụ hưởng giá trị quyền từ bỏ hay không, đơn vị phải xem xét các quy định tại các đoạn 56-58 về hạn chế đối với các giá trị ước tính của khoản thanh toán biến đổi.

B47   Đơn vị phải ghi nhận một khoản nợ phải trả (và không phải là doanh thu) đối với bất kỳ khoản thanh toán nào nhận được liên quan đến các quyền không thực hiện của khách hàng mà đơn vị bắt buộc phải chuyển một tài sản vô thừa nhận cho một đơn vị khác (ví dụ một cơ quan chính phủ) theo luật định.

### Phí trả trước không hoàn trả (và một số chi phí liên quan)

B48   Trong một số hợp đồng, đơn vị thu của khách hàng một khoản phí trả trước không hoàn trả tại thời điểm gần hoặc khi bắt đầu hợp đồng. Các ví dụ bao gồm: phí gia nhập trong hợp đồng tham gia câu lạc bộ sức khỏe, phí kích hoạt trong các hợp đồng viễn thông, phí tạo lập trong một số hợp đồng dịch vụ và phí ban đầu trong một số hợp đồng cung cấp.

B49  Để xác định các nghĩa vụ thực hiện trong những hợp đồng như vậy, đơn vị phải đánh giá liệu các khoản phí đó có liên quan đến việc chuyển giao một hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết hay không. Trong nhiều trường hợp, mặc dù khoản phí trả trước không hoàn trả có liên quan đến một hoạt động mà đơn vị phải thực hiện tại thời điểm gần hoặc khi bắt đầu hợp đồng để hoàn thành hợp đồng, hoạt động đó không dẫn đến việc chuyển giao một hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết cho khách hàng (xem đoạn 25). Tuy nhiên, khoản phí trả trước là một khoản trả trước cho hàng hóa hoặc dịch vụ trong tương lai và do đó, sẽ được ghi nhận là doanh thu khi hàng hóa và dịch vụ đó được cung cấp. Khoảng thời gian ghi nhận doanh thu sẽ được kéo dài qua thời hạn ban đầu của hợp đồng nếu đơn vị cấp cho khách hàng quyền chọn gia hạn hợp đồng và quyền chọn đó mang lại cho khách hàng một quyền đáng kể như quy định tại đoạn B40.

B50   Nếu khoản phí trả trước không được hoàn trả liên quan đến một hàng hóa hoặc dịch vụ, đơn vị phải đánh giá liệu có kế toán hàng hóa hoặc dịch vụ đó như một nghĩa vụ thực hiện riêng biệt theo quy định tại các đoạn 22-30 hay không.

B51   Đơn vị có thể tính khoản phí trả trước không hoàn trả như một phần bù đắp cho các chi phí phát sinh trong việc tạo lập hợp đồng (hoặc các công việc hành chính khác được quy định trong đoạn 25). Nếu các hoạt động tạo lập này không phải là một nghĩa vụ thực hiện thì đơn vị không xét đến các hoạt động đó (và các chi phí liên quan) khi xác định tiến độ thực hiện theo đoạn B19 vì chi phí của các hoạt động tạo lập không phản ánh việc chuyển giao dịch vụ cho khách hàng. Đơn vị phải đánh giá liệu các chi phí phát sinh trong việc tạo lập hợp đồng có tạo ra một tài sản phải được ghi nhận theo đoạn 95 hay không.

### Cấp giấy phép

B52   Một giấy phép tạo nên quyền của khách hàng đối với tài sản sở hữu trí tuệ của đơn vị. Giấy phép đối với tài sản sở hữu trí tuệ có thể bao gồm, nhưng không giới hạn ở các loại giấy phép được nêu sau đây:

(a)   phần mềm và công nghệ;

(b)   phim ảnh, âm nhạc và các dạng truyền thông và giải trí khác;

(c)   nhượng quyền thương mại; và

(d)   Bằng sáng chế, thương hiệu, bản quyền.

B53   Bên cạnh cam kết cấp một hoặc nhiều giấy phép cho khách hàng, đơn vị cũng có thể cam kết chuyển giao các hàng hóa hoặc dịch vụ khác cho khách hàng. Các cam kết đó có thể được quy định rõ ràng trong hợp đồng hoặc ngầm định theo thông lệ kinh doanh, chính sách đã công bố hoặc các tuyên bố cụ thể của đơn vị (xem đoạn 24). Cũng như với các loại hợp đồng khác, khi một hợp đồng với khách hàng bao gồm một cam kết cấp một hoặc nhiều giấy phép bên cạnh các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết khác, đơn vị phải áp dụng quy định tại các đoạn 22-30 để xác định từng nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng.

B54   Nếu cam kết cấp giấy phép không tách biệt với các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết khác trong hợp đồng theo quy định tại các đoạn 26-30, đơn vị phải kế toán cam kết cấp giấy phép và các hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết đó như một nghĩa vụ thực hiện duy nhất. Các ví dụ về giấy phép không tách biệt với hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết trong hợp đồng bao gồm:

(a)   giấy phép cấu thành một bộ phận của một hàng hóa hữu hình và là bộ phận không tách rời khỏi chức năng của hàng hóa; và

(b)   giấy phép mà khách hàng chỉ có thể hưởng lợi khi kết hợp giấy phép đó với một dịch vụ có liên quan (như một dịch vụ trực tuyến cung cấp bởi đơn vị cho phép khách hàng truy cập nội dung thông qua việc cấp phép).

B55   Nếu một giấy phép là không tách biệt, đơn vị phải áp dụng quy định tại các đoạn 31-38 để xác định nghĩa vụ thực hiện đó (bao gồm giấy phép đã cam kết) là một nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian hay tại một thời điểm.

B56   Nếu cam kết cấp giấy phép là tách biệt với các hàng hóa hoặc dịch vụ cam kết khác trong hợp đồng và do đó, cam kết cấp giấy phép là một nghĩa vụ thực hiện riêng biệt, đơn vị phải xác định giấy phép được chuyển giao cho khách hàng tại một thời điểm hoặc trong một khoảng thời gian. Khi xác định điều này, đơn vị phải xem xét liệu bản chất của cam kết cấp giấy phép cho khách hàng có phải là cung cấp cho khách hàng một trong những điều sau hay không:

(a)   quyền được tiếp cận tài sản sở hữu trí tuệ của đơn vị tồn tại trong suốt thời hạn hiệu lực của giấy phép; hay

(b)   quyền sử dụng tài sản sở hữu trí tuệ của đơn vị khi tài sản sở hữu trí tuệ đó hiện hữu tại thời điểm giấy phép được cấp.

### Xác định bản chất cam kết của đơn vị

B57   Đã xóa bỏ

B58   Bản chất của cam kết cấp giấy phép là một cam kết cấp quyền được tiếp cận tài sản sở hữu trí tuệ của đơn vị nếu tất cả những tiêu chí sau đều thỏa mãn:

(a)   hợp đồng quy định hoặc khách hàng kỳ vọng một cách hợp lý rằng đơn vị sẽ thực hiện các hoạt động ảnh hưởng đáng kể đến tài sản sở hữu trí tuệ mà khách hàng có quyền theo giấy phép (xem đoạn B59 và B59A);

(b)   quyền tạo ra bởi giấy phép trực tiếp khiến cho khách hàng chịu ảnh hưởng tích cực hoặc tiêu cực từ các hoạt động của đơn vị như được xác định trong đoạn B58(a); và

(c)   các hoạt động đó không dẫn đến việc chuyển giao một hàng hóa hoặc dịch vụ cho khách hàng khi các hoạt động đó diễn ra (xem đoạn 25).

B59   Các yếu tố có thể chỉ ra khách hàng có thể kỳ vọng một cách hợp lý rằng đơn vị sẽ thực hiện các hoạt động có ảnh hưởng đáng kể tới tài sản sở hữu trí tuệ bao gồm: các thông lệ kinh doanh của đơn vị, các chính sách đã công bố hoặc các tuyên bố cụ thể. Mặc dù không có tính quyết định nhưng việc tồn tại một lợi ích kinh tế chung (ví dụ phí bản quyền dựa trên doanh số) giữa đơn vị và khách hàng liên quan đến tài sản sở hữu trí tuệ mà khách hàng có quyền cho thấy khách hàng có thể kỳ vọng một cách hợp lý là đơn vị sẽ thực hiện các hoạt động đó.

B59A Các hoạt động của đơn vị gây ảnh hưởng đáng kể tới tài sản sở hữu trí tuệ mà khách hàng có quyền khi một trong hai điều sau thỏa mãn:

(a) Các hoạt động đó được dự kiến làm thay đổi đáng kể hình thức (ví dụ thiết kế, nội dung) hoặc chức năng (ví dụ khả năng thực hiện một chức năng, nhiệm vụ) của tài sản sở hữu trí tuệ; hoặc

(b) Khả năng khách hàng có được lợi ích từ tài sản sở hữu trí tuệ phần lớn phát sinh từ (phụ thuộc vào) các hoạt động đó. Ví dụ, lợi ích từ thương hiệu phần lớn phát sinh từ (phụ thuộc vào) các hoạt động đang diễn ra của đơn vị mà chúng hỗ trợ và duy trì giá trị của tài sản sở hữu trí tuệ.

Do vậy, nếu tài sản sở hữu trí tuệ có chức năng riêng biệt đáng kể mà khách hàng có quyền thì phần lớn lợi ích của tài sản sở hữu trí tuệ phải được tạo ra từ chức năng đó. Kết quả là khả năng khách hàng có được lợi ích từ tài sản sở hữu trí tuệ đó sẽ không bị ảnh hưởng đáng kể bởi các hoạt động của đơn vị, trừ khi những hoạt động này thay đổi đáng kể hình thức hoặc chức năng của chúng. Loại tài sản sở hữu trí tuệ thường có chức năng riêng biệt đáng kể bao gồm: phần mềm, hợp chất sinh học hoặc công thức chế tạo thuốc và nội dung các sản phẩm truyền thông hoàn thiện (ví dụ bộ phim, chương trình truyền hình và bản ghi âm ca nhạc).

B60   Nếu các tiêu chí quy định trong đoạn B58 được thỏa mãn, đơn vị phải kế toán cam kết cấp giấy phép như một nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành trong một khoảng thời gian bởi vì khách hàng sẽ đồng thời tiếp nhận và sử dụng lợi ích từ việc thực hiện nghĩa vụ của đơn vị là cung cấp quyền được tiếp cận với tài sản sở hữu trí tuệ (xem đoạn 35(a)). Đơn vị phải áp dụng quy định tại các đoạn 39-45 nhằm lựa chọn một phương pháp thích hợp để đo lường tiến độ hoàn thành nghĩa vụ thực hiện là cung cấp quyền tiếp cận.

B61   Nếu các tiêu chí quy định trong đoạn B58 không được thỏa mãn thì bản chất cam kết của đơn vị là cấp quyền sử dụng tài sản sở hữu trí tuệ khi tài sản sở hữu trí tuệ đó tồn tại (dưới dạng hình thức và chức năng) tại thời điểm giấy phép được cấp cho khách hàng. Điều này có nghĩa là khách hàng có thể quyết định việc sử dụng và thu được phần lớn lợi ích còn lại từ giấy phép tại thời điểm giấy phép được chuyển giao. Đơn vị phải kế toán cam kết cấp quyền sử dụng tài sản sở hữu trí tuệ như một nghĩa vụ thực hiện được hoàn thành tại một thời điểm. Đơn vị phải áp dụng đoạn 38 để xác định thời điểm mà giấy phép được chuyển giao cho khách hàng, tuy nhiên doanh thu không thể được ghi nhận cho một giấy phép cấp quyền sử dụng tài sản sở hữu trí tuệ của đơn vị trước khoảng thời gian mà khách hàng có thể sử dụng và hưởng lợi từ giấy phép đó. Ví dụ, nếu thời hạn của giấy phép sử dụng phần mềm bắt đầu trước khi đơn vị cung cấp (hoặc sẵn sàng để cung cấp) cho khách hàng một mã số cho phép ngay lập tức sử dụng phần mềm thì đơn vị không ghi nhận doanh thu trước khi mã số đó được cung cấp (hoặc sẵn sàng để cung cấp).

B62   Khi xác định giấy phép mang lại quyền tiếp cận hoặc sử dụng tài sản sở hữu trí tuệ, đơn vị không xét đến các yếu tố sau:

(a)   Hạn chế về thời gian, khu vực địa lý hoặc quyền sử dụng – những hạn chế này xác định các thuộc tính của giấy phép đã cam kết hơn là xác định liệu đơn vị hoàn thành nghĩa vụ thực hiện tại một thời điểm hay trong một khoảng thời gian.

(b)   Những đảm bảo rằng đơn vị có bằng sáng chế có hiệu lực với tài sản sở hữu trí tuệ và đơn vị sẽ bảo vệ bằng sáng chế đó khỏi việc sử dụng trái phép – một cam kết bảo vệ quyền của bằng sáng chế không phải là một nghĩa vụ thực hiện vì hành động bảo vệ bằng sáng chế sẽ bảo vệ giá trị của tài sản sở hữu trí tuệ của đơn vị và đưa ra sự đảm bảo với khách hàng rằng giấy phép đã được chuyển giao đáp ứng các quy định về giấy phép cam kết trong hợp đồng.

### Phí bản quyền tính trên doanh số hoặc mức độ sử dụng

B63 Mặc dù có quy định tại các đoạn 56-59, đơn vị phải ghi nhận doanh thu cho một khoản phí bản quyền tính trên doanh số hoặc mức độ sử dụng đã cam kết để đổi lấy giấy phép sử dụng tài sản sở hữu trí tuệ chỉ khi (hoặc ngay khi) một trong các sự kiện sau xảy ra, tùy thuộc vào sự kiện nào xảy ra sau:

1. hoạt động bán hàng hoặc sử dụng xảy ra sau đó; và
2. nghĩa vụ thực hiện (toàn bộ hoặc một phần) mà phí bản quyền tính trên doanh số hoặc mức độ sử dụng đã được phân bổ cho nghĩa vụ thực hiện đó.

B63A Phí bản quyền tính trên doanh số hoặc mức độ sử dụng quy định tại đoạn B63 được áp dụng khi phí bản quyền chỉ liên quan đến một giấy phép về tài sản sở hữu trí tuệ hoặc khi giấy phép về tài sản sở hữu trí tuệ là một khoản mục cốt lõi mà phí bản quyền có liên quan (ví dụ như khi đơn vị có kỳ vọng hợp lý rằng khách hàng sẽ đánh giá giá trị của giấy phép nhiều hơn đáng kể so với các hàng hóa hoặc dịch vụ khác mà phí bản quyền có liên quan).

B63B  Khi quy định được nêu tại đoạn B63A đã được thỏa mãn, doanh thu từ phí bản quyền tính trên doanh số hoặc mức độ sử dụng phải được ghi nhận toàn bộ theo quy định tại đoạn B63. Khi quy định được nêu tại đoạn B63A không được thỏa mãn, những quy định về khoản thanh toán biến đổi được quy định tại các đoạn 50 - 59 sẽ áp dụng cho phí bản quyền tính trên doanh số hoặc mức độ sử dụng.

### Thỏa thuận mua lại

B64 Thỏa thuận mua lại là một hợp đồng trong đó đơn vị bán một tài sản đồng thời cam kết hoặc có quyền chọn (trong cùng hợp đồng hoặc trong một hợp đồng khác) để mua lại tài sản đó. Tài sản được mua lại có thể là tài sản được bán ban đầu cho khách hàng hoặc một tài sản rất giống với tài sản đó hay một tài sản khác mà tài sản được bán ban đầu cho khách hàng là một bộ phận của tài sản đó.

B65  Thỏa thuận mua lại thường có 3 dạng như sau:

1. nghĩa vụ mua lại tài sản của đơn vị (một hợp đồng kỳ hạn);
2. quyền mua lại tài sản của đơn vị (quyền chọn mua); và
3. nghĩa vụ mua lại tài sản của đơn vị khi khách hàng yêu cầu (quyền chọn bán).

### Hợp đồng kỳ hạn hoặc quyền chọn mua

B66  Nếu một đơn vị có nghĩa vụ hoặc quyền mua lại tài sản (hợp đồng kỳ hạn hoặc quyền chọn mua), khách hàng không có quyền kiểm soát tài sản vì khách hàng bị hạn chế khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ các lợi ích còn lại từ tài sản, ngay cả khi khách hàng có thể có quyền nắm giữ vật chất đối với tài sản. Do đó, đơn vị phải kế toán cho hợp đồng này như một trong hai giao dịch dưới đây:

1. một hợp đồng cho thuê tài sản theo IFRS 16 *Thuê tài sản* nếu đơn vị có thể hoặc bắt buộc phải mua lại tài sản với giá trị thấp hơn giá bán ban đầu của tài sản, trừ khi hợp đồng đó là một phần của một giao dịch bán và thuê lại. Nếu hợp đồng đó là một phần của một giao dịch bán và thuê lại, đơn vị phải tiếp tục ghi nhận tài sản và phải ghi nhận một khoản nợ phải trả tài chính cho bất kỳ khoản thanh toán nào nhận được từ khách hàng. Đơn vị phải kế toán cho khoản nợ phải trả tài chính đó theo IFRS 9; hoặc
2. một thỏa thuận hỗ trợ tài chính theo quy định tại đoạn B68 nếu đơn vị có thể hoặc bắt buộc phải mua lại tài sản với một giá trị bằng hoặc lớn hơn giá bán ban đầu của tài sản.

B67  Khi so sánh giá mua lại với giá bán, đơn vị phải xem xét giá trị thời gian của tiền.

B68  Nếu thỏa thuận mua lại là một thỏa thuận hỗ trợ tài chính, đơn vị phải tiếp tục ghi nhận tài sản đồng thời ghi nhận một khoản nợ phải trả tài chính cho bất kỳ khoản thanh toán nào nhận được từ khách hàng. Đơn vị phải ghi nhận khoản chênh lệch giữa giá trị của khoản thanh toán nhận được từ khách hàng và khoản phải trả cho khách hàng là tiền lãi vay và nếu có thể áp dụng thì ghi nhận là chi phí xử lý hoặc lưu giữ (ví dụ bảo hiểm).

B69   Nếu hết thời hạn mà quyền chọn không được thực hiện, đơn vị phải dừng ghi nhận nợ phải trả và ghi nhận doanh thu.

### Quyền chọn bán

B70 Nếu đơn vị có nghĩa vụ mua lại tài sản theo yêu cầu của khách hàng (quyền chọn bán) với giá thấp hơn giá bán ban đầu của tài sản, đơn vị phải xem xét tại thời điểm bắt đầu hợp đồng liệu khách hàng có động lực đáng kể về mặt kinh tế để thực hiện quyền đó hay không. Việc khách hàng thực hiện quyền đó làm cho khách hàng phải thực sự thanh toán cho đơn vị một khoản để có quyền sử dụng một tài sản cụ thể trong một khoảng thời gian nhất định. Do đó, nếu khách hàng có động lực đáng kể về mặt kinh tế để thực hiện quyền đó thì đơn bị phải kế toán thỏa thuận này như một hợp đồng thuê tài sản theo quy định của IFRS 16, trừ khi hợp đồng đó là một phần của một giao dịch bán và thuê lại. Nếu hợp đồng đó là một phần của một giao dịch bán và thuê lại, đơn vị phải tiếp tục ghi nhận tài sản và khoản nợ phải tài chính cho bất kỳ khoản thanh toán nào nhận được từ khách hàng. Đơn vị phải kế toán khoản nợ phải trả tài chính theo quy định tại IFRS 9.

B71 Để xác định liệu khách hàng có động lực đáng kể về mặt kinh tế để thực hiện quyền của mình hay không, đơn vị phải xem xét nhiều yếu tố, bao gồm mối quan hệ giữa giá mua lại với giá trị thị trường dự kiến của tài sản tại ngày mua lại và khoảng thời gian cho đến khi quyền đó hết hạn. Ví dụ, nếu giá mua lại được dự kiến là cao hơn đáng kể so với giá trị thị trường của tài sản, thì điều này có thể chỉ ra rằng khách hàng có động lực đáng kể về mặt kinh tế để thực hiện quyền chọn bán.

B72 Nếu khách hàng không có động lực đáng kể về mặt kinh tế để thực hiện quyền của mình với giá thấp hơn giá bán ban đầu của tài sản, thì đơn vị phải kế toán thỏa thuận này như là giao dịch bán một sản phẩm có quyền trả lại như đã nêu tại các đoạn B20-B27.

B73 Nếu giá mua lại của tài sản bằng hoặc cao hơn giá bán ban đầu và lớn hơn giá trị thị trường dự kiến của tài sản, thì hợp đồng trên thực tế là một thỏa thuận hỗ trợ tài chính và do đó, phải được kế toán như đã nêu tại đoạn B68.

B74 Nếu giá mua lại của tài sản bằng hoặc cao hơn giá bán ban đầu và thấp hơn hoặc bằng giá trị thị trường dự kiến của tài sản và khách hàng không có động lực đáng kể về mặt kinh tế để thực hiện quyền của mình, thì đơn vị phải kế toán thỏa thuận này như là một giao dịch bán một sản phẩm có quyền trả lại như đã nêu tại các đoạn B20-B27.

B75 Khi so sánh giá bán lại với giá bán, đơn vị phải xem xét giá trị thời gian của tiền.

B76 Nếu hết thời hạn mà quyền chọn không được thực hiện, đơn vị phải dừng ghi nhận khoản nợ phải trả và ghi nhận doanh thu.

### Thỏa thuận ký gửi hàng hóa

B77 Khi giao một sản phẩm cho một bên khác (ví dụ như một thương nhân hoặc nhà phân phối) để bán cho người tiêu dùng cuối cùng, đơn vị phải đánh giá liệu bên khác đó có nắm được quyền kiểm soát sản phẩm tại thời điểm đó hay không. Một sản phẩm đã được giao cho một bên khác có thể được nắm giữ theo một thỏa thuận ký gửi nếu bên khác đó chưa nắm được quyền kiểm soát đối với sản phẩm. Theo đó, đơn vị không được ghi nhận doanh thu khi giao sản phẩm cho một bên khác nếu sản phẩm đó được nắm giữ trên cơ sở ký gửi.

B78 Các dấu hiệu cho thấy một thỏa thuận là thỏa thuận ký gửi bao gồm nhưng không giới hạn ở các điểm sau:

1. sản phẩm được kiểm soát bởi đơn vị cho đến khi một sự kiện cụ thể xảy ra như bán sản phẩm cho khách hàng của bên nhận ký gửi hoặc cho đến khi một thời hạn cụ thể kết thúc;
2. đơn vị có thể yêu cầu trả lại sản phẩm hoặc chuyển giao sản phẩm cho một bên thứ ba (ví dụ như một thương nhân khác); và
3. bên nhận ký gửi không có nghĩa vụ vô điều kiện phải thanh toán cho sản phẩm (mặc dù họ có thể bị yêu cầu phải thanh toán tiền đặt cọc).

### Thỏa thuận xuất hóa đơn - chưa giao hàng

B79 Thỏa thuận xuất hóa đơn - chưa giao hàng là một hợp đồng 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. Ví dụ, khách hàng có thể yêu cầu đơn vị tham gia hợp đồng theo hình thức trên vì khách hàng không có không gian sẵn sàng để lưu giữ sản phẩm hoặc do khách hàng bị chậm kế hoạch sản xuất.

B80 Đơn vị phải xác định thời điểm hoàn thành nghĩa vụ chuyển giao sản phẩm của mình bằng cách đánh giá thời điểm khách hàng nắm quyền kiểm soát sản phẩm đó (xem đoạn 38). Đối với một số hợp đồng, quyền kiểm soát được chuyển giao khi sản phẩm được giao hoặc được vận chuyển đến địa điểm của khách hàng, tùy thuộc vào điều khoản của hợp đồng (bao gồm các điều khoản được giao và vận chuyển). Tuy nhiên, đối với một số hợp đồng, mặc dù đơn vị vẫn nắm giữ sản phẩm vật chất nhưng khách hàng có thể nắm quyền kiểm soát sản phẩm. Trong trường hợp đó, khách hàng có khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ lợi ích còn lại từ sản phẩm mặc dù khách hàng không nắm giữ vật chất đối với sản phẩm đó. Do đó, đơn vị không kiểm soát sản phẩm mà chỉ thực hiện dịch vụ bảo quản tài sản cho khách hàng.

B81 Ngoài việc áp dụng các quy định tại đoạn 38, đối với khách hàng đã nắm được quyền kiểm soát sản phẩm theo một thỏa thuận xuất hóa đơn - chưa giao hàng, tất cả các tiêu chí sau phải được thỏa mãn:

1. lý do thực hiện thỏa thuận xuất hóa đơn - chưa giao hàng phải hợp lý (ví dụ khách hàng yêu cầu thỏa thuận đó);
2. sản phẩm phải được xác định một cách tách biệt là thuộc về khách hàng;
3. sản phẩm phải sẵn sàng để thực hiện chuyển giao vật chất cho khách hàng; và
4. đơn vị không có khả năng sử dụng sản phẩm hoặc dùng cho khách hàng khác.

B82 Nếu đơn vị ghi nhận doanh thu cho việc bán sản phẩm trên cơ sở xuất hóa đơn - chưa giao hàng, đơn vị phải xem xét liệu có các nghĩa vụ thực hiện còn lại (ví dụ dịch vụ bảo quản) theo quy định tại các đoạn 22-30 mà đơn vị phải phân bổ một phần giá giao dịch cho nghĩa vụ đó theo quy định tại các đoạn 73-86 hay không.

### Chấp nhận của khách hàng

B83 Theo quy định tại đoạn 38(e), sự chấp nhận của khách hàng đối với một tài sản có thể chỉ ra rằng khách hàng đã nắm quyền kiểm soát tài sản đó. Các điều khoản về sự chấp nhận của khách hàng cho phép khách hàng hủy bỏ hợp đồng hoặc yêu cầu đơn vị có hành động khắc phục nếu một hàng hóa hoặc dịch vụ không đáp ứng quy cách phẩm chất đã thỏa thuận trước. Đơn vị phải xem xét các điều khoản đó khi đánh giá thời điểm khách hàng nắm được quyền kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ.

B84 Nếu đơn vị có thể xác định một cách khách quan quyền kiểm soát một hàng hóa hoặc dịch vụ đã được chuyển giao cho khách hàng theo thỏa thuận cụ thể trong hợp đồng thì việc chấp nhận của khách hàng chỉ mang tính hình thức và do đó không ảnh hưởng tới việc đơn vị xác định thời điểm khách hàng nắm quyền kiểm soát hàng hóa hoặc dịch vụ. Ví dụ, nếu điều khoản chấp nhận của khách hàng được dựa trên việc đáp ứng các đặc điểm về kích cỡ và trọng lượng đã quy định thì đơn vị có thể xác định liệu các tiêu chí đó có được thỏa mãn trước khi có được sự chấp nhận của khách hàng hay không. Kinh nghiệm của đơn vị đối với các hợp đồng tương tự có thể cung cấp bằng chứng một hàng hóa hoặc dịch vụ đã được cung cấp cho khách hàng theo thỏa thuận cụ thể trong hợp đồng. Nếu doanh thu được ghi nhận trước khi khách hàng chấp nhận, đơn vị vẫn phải xem xét liệu có nghĩa vụ thực hiện còn lại nào hay không (ví dụ lắp đặt thiết bị) và đánh giá liệu có kế toán cho các nghĩa vụ thực hiện còn lại đó tách biệt hay không.

B85 Tuy nhiên, nếu đơn vị không thể xác định một cách khách quan rằng một hàng hóa hoặc dịch vụ đã được cung cấp cho khách hàng theo thỏa thuận cụ thể trong hợp đồng thì đơn vị không thể kết luận được khách hàng đã nắm được quyền kiểm soát cho đến khi có được sự chấp nhận của khách hàng. Đơn vị không thể xác định rằng khách hàng có khả năng quyết định việc sử dụng và có được gần như toàn bộ các lợi ích còn lại từ hàng hóa hoặc dịch vụ đó.

B86 Nếu đơn vị giao sản phẩm cho khách hàng với mục đích dùng thử hoặc đánh giá sản phẩm và khách hàng không cam kết bất kỳ khoản thanh toán thì quyền kiểm soát sản phẩm không được chuyển giao cho khách hàng cho đến khi khách hàng chấp nhận sản phẩm hoặc thời gian dùng thử chấm dứt.

### Thuyết minh riêng biệt về doanh thu

B87 Đoạn 114 yêu cầu đơn vị phải thuyết minh riêng biệt về doanh thu từ hợp đồng với khách hàng thành các nhóm phản ánh ảnh hưởng của các yếu tố kinh tế đến bản chất, giá trị, thời gian, sự không chắc chắn của doanh thu và các dòng tiền. Do đó, mức độ phân tách chi tiết doanh thu của đơn vị cho mục đích thuyết minh này tùy thuộc vào sự kiện và tình huống có liên quan đến các hợp đồng với khách hàng. Một số đơn vị có thể cần sử dụng nhiều hơn một nhóm để đáp ứng mục tiêu quy định tại đoạn 114 thuyết minh riêng biệt về doanh thu. Các đơn vị khác có thể đạt được mục tiêu này bằng cách chỉ sử dụng một nhóm để thuyết minh riêng biệt về doanh thu.

B88 Khi lựa chọn nhóm (hoặc các nhóm) sử dụng để thuyết minh riêng biệt về doanh thu, đơn vị phải xem xét thông tin về doanh thu của đơn vị đã được trình bày cho các mục đích khác như thế nào, bao gồm tất cả các thông tin sau:

1. các thuyết minh được trình bày ngoài báo cáo tài chính (ví dụ các bản công bố thu nhập, báo cáo thường niên hoặc các tài liệu dành cho nhà đầu tư);
2. các thông tin thường xuyên được rà soát bởi giám đốc điều hành với mục đích đưa ra đánh giá báo cáo kết quả hoạt động của các bộ phận hoạt động; và
3. các thông tin khác tương tự như các loại thông tin được xác định tại đoạn B88(a) và (b) và thông tin đó được đơn vị hoặc người sử dụng báo cáo tài chính dùng để đánh giá báo cáo kết quả hoạt động của đơn vị hoặc đưa ra các quyết định phân bổ nguồn lực.

B89 Ví dụ về các nhóm có thể là phù hợp bao gồm nhưng không giới hạn ở tất cả các nhóm sau:

1. loại hàng hóa hoặc dịch vụ (ví dụ các dòng sản phẩm chính);
2. khu vực địa lý (ví dụ quốc gia hoặc khu vực);
3. thị trường hoặc nhóm khách hàng (ví dụ khách hàng khu vực công và không thuộc khu vực công);
4. loại hợp đồng (ví dụ các hợp đồng có giá cố định và các hợp đồng thanh toán theo thời gian và nguyên vật liệu);
5. thời hạn hợp đồng (ví dụ các hợp đồng ngắn hạn và dài hạn);
6. thời gian chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ (ví dụ doanh thu từ hàng hóa hoặc dịch vụ chuyển giao cho khách hàng tại một thời điểm và trong một khoảng thời gian); và
7. các kênh bán hàng (ví dụ bán hàng trực tiếp tới người tiêu dùng và qua trung gian).

# Phụ lục CNgày có hiệu lực và chuyển đổi

*Phần phụ lục này là một phần không thể tách rời của Chuẩn mực và được áp dụng như những phần khác của Chuẩn mực.*

## Ngày có hiệu lực

C1 Đơn vị phải áp dụng Chuẩn mực này cho kỳ báo cáo thường niên bắt đầu từ hoặc sau ngày 1/1/2018. Đơn vị được áp dụng chuẩn mực cho kỳ báo cáo sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng Chuẩn mực này sớm hơn thì đơn vị phải thuyết minh điều đó.

C1A IFRS 16 *Thuê tài sản* được ban hành vào tháng 1 năm

2016, sửa đổi các đoạn số 5, 97, B66 và B70. Đơn vị phải áp dụng tất cả những đoạn sửa đổi đó khi áp dụng IFRS 16.

C1B Bản giải thích Chuẩn mực IFRS 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng* được ban hành vào tháng 4/2016, sửa đổi các đoạn 26, 27, 29, B1, B34-B38, B52-B53, B58, C2, C5 và C7; xóa bỏ đoạn B57 và bổ sung các đoạn B34A, B35A, B35B, B37A, B59A, B63A, B63B, C7A và C8A. Đơn vị phải áp dụng những đoạn trên cho kì báo cáo thường niên bắt đầu từ hoặc sau ngày 1/1/2018. Đơn vị được áp dụng chuẩn mực cho kỳ báo cáo sớm hơn. Nếu đơn vị áp dụng Chuẩn mực này sớm hơn thì đơn vị phải thuyết minh điều đó.

C1C Chuẩn mực IFRS 17 được ban hành vào tháng 5/2017 có sửa đổi đoạn 5. Đơn vị phải áp dụng đoạn sửa đổi này khi áp dụng IFRS 17.

## Chuyển đổi

C2  Với mục đích đáp ứng các yêu cầu trong giai đoạn chuyển đổi quy định tại các đoạn C3-C8A:

1. ngày bắt đầu áp dụng ban đầu là ngày bắt đầu của kỳ kế toán mà đơn vị lần đầu áp dụng Chuẩn mực này và
2. một hợp đồng đã hoàn thành là một hợp đồng mà đơn vị đã chuyển giao tất cả các hàng hóa hoặc dịch vụ được quy định tại IAS 11 *Hợp đồng xây dựng*, IAS 18 *Doanh thu* và các phần diễn giải có liên quan.

C3 Đơn vị phải áp dụng Chuẩn mực này theo một trong hai phương pháp sau:

1. áp dụng hồi tố đối với từng kỳ báo cáo trước đó được trình bày theo quy định tại IAS 8 *Các chính sách kế toán, các thay đổi ước tính kế toán và các sai sót*, chịu ảnh hưởng của việc áp dụng trong thực tiễn được quy định tại đoạn C5; hoặc
2. áp dụng hồi tố với ảnh hưởng lũy kế của việc lần đầu áp dụng Chuẩn mực này được ghi nhận vào ngày áp dụng lần đầu theo quy định tại các đoạn C7 - C8.

C4 Mặc dù đã có các quy định nêu tại đoạn 28 của chuẩn mực IAS 8, khi áp dụng Chuẩn mực này lần đầu tiên, đơn vị chỉ cần trình bày thông tin định lượng được quy định ở đoạn 28(f) của IAS 8 cho kỳ báo cáo năm ngay trước kỳ báo cáo năm đầu tiên mà chuẩn mực này được áp dụng (kỳ báo cáo ngay trước đó)  và chỉ khi đơn vị áp dụng hồi tố Chuẩn mực này theo quy định tại đoạn C3(a). Đơn vị cũng có thể trình bày thông tin này cho kỳ báo cáo hiện tại hoặc cho kỳ báo cáo so sánh sớm hơn, nhưng đơn vị không bắt buộc phải làm thế.

C5 Đơn vị có thể sử dụng một hoặc nhiều cách áp dụng trong thực tiễn dưới đây khi áp dụng hồi tố Chuẩn mực này theo quy định tại đoạn C3(a):

1. đối với những hợp đồng đã hoàn thành, đơn vị không cần điều chỉnh lại các hợp đồng mà:

(i) bắt đầu và kết thúc trong cùng kỳ báo cáo thường niên; hoặc

(ii) đã được hoàn tất vào thời điểm bắt đầu kỳ kế toán gần nhất được trình bày.

1. đối với những hợp đồng đã hoàn thành mà có các khoản thanh toán biến đổi, đơn vị có thể sử dụng giá giao dịch tại thời điểm hợp đồng được hoàn thành thay vì ước tính những giá trị của khoản thanh toán biến đổi trong các kỳ báo cáo so sánh.
2. đối với những hợp đồng đã được sửa đổi trước khi bắt đầu kỳ báo cáo gần nhất được trình bày, đơn vị không cần điều chỉnh hồi tố hợp đồng đối với các sửa đổi trong hợp đồng theo quy định tại các đoạn 20-21. Thay vào đó, đơn vị phải phản ánh ảnh hưởng tổng hợp của tất cả những sửa đổi đổi đã xảy ra trước khi bắt đầu kỳ kế toán gần nhất được trình bày khi:

(i) xác định các nghĩa vụ thực hiện đã hoàn thành và chưa được hoàn thành;

(ii) xác định giá giao dịch; và

(iii) phân bổ giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện đã hoàn thành và chưa hoàn thành.

1. đối với tất cả kỳ báo cáo được trình bày trước ngày áp dụng lần đầu, đơn vị không cần thuyết minh giá trị của giá giao dịch được phân bổ cho các nghĩa vụ thực hiện còn lại và không cần giải thích về thời điểm đơn vị dự kiến ghi nhận giá trị đó là doanh thu (xem đoạn 120).

C6  Đối với bất kỳ cách áp dụng trong thực tiễn nào được nêu tại đoạn C5 mà đơn vị sử dụng, đơn vị phải áp dụng cách đó một cách nhất quán đối với tất cả các hợp đồng trong phạm vi tất cả kỳ báo cáo được trình bày. Ngoài ra, đơn vị cần thuyết minh tất cả những thông tin sau:

1. những cách áp dụng trong thực tiễn đơn vị đã sử dụng; và
2. trong phạm vi cho phép một cách hợp lý, đánh giá định tính về ảnh hưởng ước tính của việc áp dụng từng cách đó.

Nếu đơn vị lựa chọn áp dụng hồi tố Chuẩn mực này theo quy định tại đoạn C3(b), đơn vị cần ghi nhận ảnh hưởng lũy kế của việc áp dụng Chuẩn mực này lần đầu như là một điều chỉnh đối với số dư đầu kỳ của lợi nhuận giữ lại (hoặc yếu tố khác của vốn chủ sở hữu, nếu phù hợp) của kỳ báo cáo thường niên mà bao gồm ngày áp dụng lần đầu. Theo phương pháp chuyển đổi này, đơn vị có thể lựa chọn áp dụng hồi tố Chuẩn mực này chỉ với các hợp đồng chưa được hoàn thành vào ngày áp dụng lần đầu (ví dụ, 1/1/2018 đối với một đơn vị có kỳ kế toán năm kết thúc vào 31/12).

C7A Đơn vị áp dụng hồi tố Chuẩn mực này theo quy định tại đoạn C3(b) có thể sử dụng các cách áp dụng trong thực tiễn được nêu tại đoạn C5(c), cho hoặc:

1. tất cả những sửa đổi hợp đồng xảy ra trước thời điểm bắt đầu kỳ kế toán gần nhất được trình bày; hoặc
2. tất cả những sửa đổi hợp đồng xảy ra trước ngày áp dụng lần đầu.

Nếu đơn vị sử dụng cách áp dụng trong thực tiễn này, đơn vị phải áp dụng cách đó một cách nhất quán đối với tất cả các hợp đồng và thuyết minh tất cả những thông tin yêu cầu theo quy định tại đoạn C6.

C8 Đối với các kỳ báo cáo bao gồm ngày áp dụng lần đầu, đơn vị phải cung cấp thêm cả hai thuyết minh sau nếu Chuẩn mực này được áp dụng hồi tố theo quy định tại đoạn C3(b):

1. giá trị mà từng khoản mục trên Báo cáo tài chính bị ảnh hưởng trong kỳ báo cáo hiện tại do áp dụng Chuẩn mực này, so với IAS 11, IAS 18 và các diễn giải có liên quan có hiệu lực trước khi thay đổi; và
2. giải thích lý do cho những thay đổi đáng kể được xác định tại đoạn C8(a).

C8A Đơn vị phải áp dụng hồi tố Bản giải thích cho IFRS 15 (xem đoạn C1B) theo quy định tại  IAS 8. Khi áp dụng hồi tố những sửa đổi đó, đơn vị phải áp dụng những sửa đổi đó như là chúng đã được bao gồm trong IFRS 15 tại ngày áp dụng lần đầu. Do đó, đơn vị không cần áp dụng những sửa đổi cho các kỳ báo cáo hoặc cho các hợp đồng mà không áp dụng các quy định của IFRS 15 theo quy định tại các đoạn C2-C8. Ví dụ, nếu đơn vị chỉ áp dụng IFRS 15 theo quy định tại đoạn C3(b) với các hợp đồng chưa được hoàn thành vào ngày áp dụng lần đầu, đơn vị không điều chỉnh lại những hợp đồng đã hoàn thành vào ngày áp dụng lần đầu của IFRS 15 cho các ảnh hưởng của những sửa đổi trên.

### Tham chiếu đến IFRS 9

C9 Nếu đơn vị áp dụng chuẩn mực này nhưng chưa áp dụng IFRS 9 *Công cụ tài chính*, bất kỳ tham chiếu nào trong chuẩn mực này đến IFRS 9 phải được hiểu như một tham chiếu đến  IAS 39 *Công cụ tài chính: Ghi nhận và đo lường.*

## Hủy bỏ các chuẩn mực khác

C10  Chuẩn mực này thay thế các chuẩn mực sau:

1. IAS 11 *Hợp đồng xây dựng*;
2. IAS 18 *Doanh thu*;
3. IFRIC 13 *Chương trình khách hàng trung thành*;
4. IFRIC 15 *Thỏa thuận về xây dựng bất động sản*;
5. IFRIC 18 *Chuyển giao tài sản từ khách hàng*; và
6. SIC-31 *Doanh thu - Các giao dịch hàng đổi hàng liên quan tới dịch vụ quảng cáo*.

# Phụ lục DSửa đổi các Chuẩn mực khác

*Phần phụ lục này mô tả các sửa đổi đối với các chuẩn mực khác mà IASB thực hiện khi hoàn thiện IFRS 15. Đơn vị phải áp dụng những sửa đổi này cho kỳ báo cáo thường niên bắt đầu vào hoặc sau ngày 1/1/2018. Nếu đơn vị áp dụng IFRS 15 cho kỳ sớm hơn, những sửa đổi này phải được áp dụng cho kỳ sớm hơn đó.*

\*\*\*\*\*

*Những sửa đổi được đưa vào phụ lục này khi Chuẩn mực này được ban hành vào năm 2014 đã được đưa vào phần nội dung của các chuẩn mực phù hợp trong ấn bản này.*

# Phê chuẩn của Hội đồng đối với IFRS 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng* ban hành vào tháng 5/2014

IFRS 15 *Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng* đã được thông qua để ban hành bởi 16 thành viên của Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Quốc.

Hans Hoogervorst                                                           Chủ tịch

Ian Mackintosh                                                               Phó chủ tịch

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Jan Engström

Patrick Finnegan

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Amaro Luiz de Oliveira Gomes

Patricia McConnell

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

**Prabhakar Kalavacherla đã từng là thành viên của IASB khi hội đồng bỏ phiếu vào tháng 11/2013 để bắt đầu quy trình bỏ phiếu kín cho IFRS 15. Tuy nhiên, IFRS 15 chỉ được hoàn thiện và sẵn sàng để thông qua bởi các thành viên của IASB chỉ sau khi ông Kalavacherla đã nghỉ hưu sau khi hoàn thành nhiệm kỳ của mình vào 31/12/2013.**

# Phê chuẩn của Hội đồng đối với IFRS 15

## Phê chuẩn của Hội đồng đối với Ngày có hiệu lực của IFRS 15 ban hành vào tháng 9/2015

Ngày có hiệu lực của IFRS 15 đã được thông qua để xuất bản bởi 14 thành viên của Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Quốc tế.

Hans Hoogervorst                                                           Chủ tịch

Ian Mackintosh                                                               Phó chủ tịch

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Amaro Luiz De Oliveira Gomes

Martin Edelmann

Patrick Finnegan

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang

## Phê chuẩn của Hội đồng đối với *Bản giải thích của IFRS 15* Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng được ban hành vào tháng 4/2016

*Bản giải thích của IFRS 15* Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng đã được thông qua để ban hành bởi 13 trong số 14 thành viên của Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Quốc tế. Ông Ochi phản đối. Ý kiến phản đối của ông Ochi được nêu ra sau phần Các cơ sở của kết luận.

Hans Hoogervorst                                                           Chủ tịch

Ian Mackintosh                                                               Phó chủ tịch

Stephen Cooper

Philippe Danjou

Martin Edelmann

Patrick Finnegan

Amaro Gomes

Gary Kabureck

Suzanne Lloyd

Takatsugu Ochi

Darrel Scott

Chungwoo Suh

Mary Tokar

Wei-Guo Zhang