

# SO SÁNH CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM 14 (VAS 14) VÀ CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ 15 (IFRS 15): NHỮNG KHÓ KHĂN, THUẬN LỢI CỦA CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM KHI ÁP DỤNG IFRS 15

COMPARE VIETNAMESE ACCOUNTING SYSTEM 14 (VAS 14) AND INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD 15 (IFRS 15): THESE WILL BRING ADVANTAGES AND DISADVANTAGES FOR VIETNAMESE ENTERPRISES WHEN THEY ARE OFFICIALLY APPLIED IN VIETNAM

Nguyễn Thị Kim Hương<sup>1,\*</sup>,  
Trần Thị Thu Huyền<sup>1</sup>, Nguyễn Ánh Dương<sup>2</sup>

## TÓM TẮT

Hội đồng Chuẩn mực Kế toán quốc tế (IASB) ban hành chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế 15 doanh thu từ hợp đồng với khách hàng" (IFRS 15) vào tháng 5/2014 và có hiệu lực bắt đầu từ ngày 1/01/2018. So với chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 "Doanh thu và thu nhập khác" (VAS14) IFRS 15 có những điểm tương đồng về nguyên tắc ghi nhận doanh thu và có những điểm khác biệt về các bước xác định doanh thu, các hướng dẫn cho các giao dịch không được đề cập trước đó, các thuyết minh về doanh thu trên báo cáo tài chính. Những điểm tương đồng và khác biệt này sẽ tạo cho các doanh nghiệp Việt Nam những thuận lợi và khó khăn khi Việt Nam chính thức áp dụng IFRS 15.

**Từ khóa:** VAS 14; IFRS 15; doanh nghiệp Việt Nam.

## ABSTRACT

International accounting Standards Board promulgated International Financial Reporting Standard 15 (IFRS 15) providing guidance on accounting for revenue from contracts with customers in May 2014 and it became effective as from 1 January 2018. There are some similarities between IFRS 15 and VAS 14 (Vietnamese accounting system 14 – Revenue and other in come) about revenue recognition principles but there are also some differences about steps to determine revenue recognition, the introductions for transaction which are not mentioned before, revenue demonstrations. These will bring advantages and disadvantages for Vietnamese enterprises when they are officially applied in Vietnam.

**Keywords:** VAS 14; IFRS 15; commercial Vietnamese enterprises.

<sup>1</sup>Khoa Kế toán - Kiểm toán, Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

<sup>2</sup>Khoa Lý luận chính trị, pháp luật, Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội

\*Email: nguyenthikimhuong@hau.edu.vn

Ngày nhận bài: 12/01/2019

Ngày nhận bài sửa sau phản biện: 26/4/2019

Ngày chấp nhận đăng: 20/02/2020

## 1. GIỚI THIỆU

IFRS 15 "Doanh thu từ các hợp đồng với khách hàng" ra đời thay thế các chuẩn mực và quy định sau: IAS 11, IAS 18, IFRIC 13, IFRIC 15, IFRIC 18 của IASB, SIC 31 của FASB. So với các chuẩn mực được thay thế thì IFRS 15 có một số điểm mới như: phương pháp xác định doanh thu với 5 bước:

Bước 1: Xác định hợp đồng với khách hàng

Bước 2: Xác định nghĩa vụ thực hiện

Bước 3: Xác định giá trị giao dịch

Bước 4: Phân bổ giá trị giao dịch cho từng nhiệm vụ trong hợp đồng

Bước 5: Ghi nhận doanh thu khi từng nhiệm vụ được hoàn thành

Ở Việt Nam quy định về doanh thu nhà nước cũng đã ban hành chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 (VAS 14) Doanh thu và thu nhập khác (ban hành và công bố theo Quyết định số 149/2001/QĐ-BTC ngày 31 tháng 12 năm 2001 của Bộ trưởng Bộ Tài chính và có hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2002 với mục đích của chuẩn mực này là quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác, gồm: các loại doanh thu, thời điểm ghi nhận doanh thu, phương pháp kế toán doanh thu và thu nhập khác làm cơ sở ghi sổ kế toán và lập báo cáo tài chính. Chuẩn mực này không áp dụng cho kế toán các khoản doanh thu và thu nhập khác được quy định ở các chuẩn mực kế toán khác.

## 2. SO SÁNH CHUẨN MỤC KẾ TOÁN VIỆT NAM SỐ 14 (VAS 14) VÀ CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ 15 (IFRS 15)

So với chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 "Doanh thu và thu nhập khác" (VAS 14), IFRS 15 có những điểm tương đồng về nguyên tắc ghi nhận doanh thu là doanh thu chỉ

được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản mà doanh nghiệp có thể nhận được. Ngoài ra giữa VAS 14 và IFRS 15 còn một số điều kiện ghi nhận doanh thu cũng tương đồng là doanh thu được ghi nhận khi chắc chắn thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch và doanh thu được xác định một cách đáng tin cậy.

Tuy nhiên giữa VAS 14 và IFRS 15 cũng khá nhiều điểm khác biệt về các bước xác định doanh thu, các hướng dẫn cho các giao dịch không được đề cập trước đó, các thuyết minh về doanh thu.

Như đã trình bày trong phần giới thiệu ở trên IFRS 15 có một số điểm mới đó là phương pháp xác định doanh thu với 5 bước, còn VAS 14 không nhắc đến các bước xác định doanh thu nhưng có 5 điều kiện ghi nhận doanh thu bán hàng và dịch vụ. Với 5 điều kiện ghi nhận này VAS 14 nhấn mạnh đến chuyển giao rủi ro là lợi ích còn với phương pháp xác định doanh thu với 5 bước IFRS 15 nhấn mạnh đến quyền kiểm soát.

Chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14 quy định rõ ràng các tiêu chuẩn ghi nhận doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia và có các quy định cụ thể về các khoản thu nhập khác. Khác biệt hơn VAS 14, IFRS 15 lại cho phép thống nhất trong việc nhận biết tất cả các loại thu nhập. Thể hiện điều đó là IFRS 15 cung cấp một mô hình 5 bước tiêu chuẩn để nhận dạng tất cả các loại doanh thu thu được từ hợp đồng khách hàng.

Bảng 1. So sánh IFRS15 và VAS 14

Tiêu chí so sánh	IFRS 15	VAS 14
Các bước xác định doanh thu	5 bước	Không đề cập đến
Các hướng dẫn cho các giao dịch không được đề cập trước đó	cho phép thống nhất trong việc nhận biết tất cả các loại thu nhập	quy định rõ ràng các tiêu chuẩn ghi nhận doanh thu từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia và có các quy định cụ thể về các khoản thu nhập khác
Các thuyết minh về doanh thu trình bày trên báo cáo tài chính	trình bày những thông tin về: những hợp đồng với khách hàng; những ước tính quan trọng, khả năng thay đổi ước tính đó đối với từng hợp đồng; bất kỳ tài sản nào được ghi nhận từ chi phí để nhận được hợp đồng với khách hàng	đưa ra các yêu cầu chi tiết về việc trình bày các khoản mục doanh thu

Do vậy mà các yêu cầu trình bày thông tin trên báo cáo tài chính của hai hệ thống chuẩn mực cũng khác nhau. Theo IFRS 15 mục đích của việc trình bày thông tin là cung cấp thông tin cho người sử dụng báo cáo tài chính hiểu tính chất, số tiền, thời gian, và sự không chắc chắn của doanh thu và dòng tiền tăng từ hợp đồng với khách hàng. Để đạt những mục tiêu đó, doanh nghiệp cần trình bày những thông tin định tính và định lượng sau: những hợp đồng với khách hàng; những ước tính quan trọng, khả

năng thay đổi ước tính đó đối với từng hợp đồng; bất kỳ tài sản nào được ghi nhận từ chi phí để nhận được hợp đồng với khách hàng. Theo VAS 14 lại đưa ra các yêu cầu chi tiết về việc trình bày các khoản mục doanh thu, trong báo cáo tài chính doanh nghiệp phải trình bày: chính sách kế toán được áp dụng trong việc ghi nhận doanh thu bao gồm phương pháp xác định phần công việc đã hoàn thành của các giao dịch về cung cấp dịch vụ; doanh thu của từng loại giao dịch và sự kiện; doanh thu bán hàng; doanh thu cung cấp dịch vụ; tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia; doanh thu từ việc trao đổi hàng hóa hoặc dịch vụ theo từng loại hoạt động trên; thu nhập khác, trong đó trình bày cụ thể các khoản thu nhập bất thường.

### 3. NHỮNG KHÓ KHĂN, THUẬN LỢI CỦA CÁC DOANH NGHIỆP VIỆT NAM KHI ÁP DỤNG IFRS 15

Hiện nay, Việt Nam chưa chính thức áp dụng IFRS nên doanh nghiệp trong nước chưa bắt buộc phải áp dụng chuẩn mực IFRS 15 trong báo cáo tài chính theo quy định của Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (VAS). Các doanh nghiệp tại Việt Nam phải áp dụng IFRS 15 sẽ chỉ giới hạn ở các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài khi lập các báo cáo tài chính phục vụ tập đoàn theo chuẩn mực IFRS và các doanh nghiệp Việt Nam đang tự nguyện lập báo cáo tài chính IFRS, bên cạnh báo cáo tài chính VAS theo luật định. Do đó khi chính thức áp dụng các doanh nghiệp Việt cũng có khá nhiều kinh nghiệm áp dụng IFRS 15 từ các nước trên thế giới. Bên cạnh những điểm tương đồng của VAS 14 đã được ban hành trước đó, Bộ Tài chính đã ban hành thêm Thông tư số 200/2014/TT-BTC. Trong thông tư có nhiều thay đổi về việc ghi nhận doanh thu như yêu cầu hoãn ghi nhận một phần doanh thu cho nghĩa vụ chưa thực hiện trong chương trình khách hàng thân thiết, yêu cầu doanh nghiệp kinh doanh bất động sản chỉ ghi nhận doanh thu bán bất động sản khi giao nhà cho khách hàng, hay yêu cầu phân bổ một phần doanh thu hợp đồng cho các sản phẩm cung cấp miễn phí đi kèm. Và điều này là sự tiếp cận sớm của Bộ Tài chính đối với các thay đổi của chuẩn mực IFRS 15. Đó là một thuận lợi về chính sách cho các doanh nghiệp để sẵn sàng áp dụng các chuẩn mực quốc tế khi hội nhập với thế giới.

Tuy nhiên sẽ có những khó khăn cho các doanh nghiệp Việt khi áp dụng IFRS 15, bởi vì IFRS 15 đưa ra năm bước ghi nhận doanh thu áp dụng cho tất cả các hợp đồng khách hàng. Mô hình năm bước ghi nhận doanh thu làm thay đổi toàn bộ cách ghi nhận doanh thu của các chuẩn mực trước đó và hầu như các doanh nghiệp trong mọi lĩnh vực đều bị ảnh hưởng đặc biệt là các doanh nghiệp viễn thông, phần mềm. Tác động trước hết là doanh nghiệp Việt Nam phải đánh giá lại tất cả các hợp đồng khách hàng theo năm bước ghi nhận doanh thu. Tác động tiếp theo đó là doanh nghiệp sẽ phải thay đổi lại thời điểm ghi nhận doanh thu và mức doanh thu được ghi nhận. Vì vậy trong quá trình áp dụng IFRS 15 doanh nghiệp Việt Nam gặp phải rất nhiều khó khăn và thách thức.

**Thứ nhất**, do IFRS 15 mới ban hành 01/01/2018, chủ yếu là các doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài mới áp dụng

còn hầu như các doanh nghiệp trong nước vẫn đang áp dụng theo chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) trong lập báo cáo tài chính theo luật định. Do đó khi áp dụng sang IFRS 15 tình hình tài chính của các doanh nghiệp sẽ không tránh khỏi bị đánh giá lại và thay đổi theo chuẩn mực quốc tế.

**Thứ hai**, các doanh nghiệp Việt Nam phải thay đổi cách ghi nhận doanh thu khi áp dụng IFRS 15. Theo chuẩn mực Việt Nam, doanh thu sẽ được ghi nhận khi doanh nghiệp chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích gắn liền cho khách hàng, thường là vào thời điểm khi hàng hóa này được giao cho khách hàng. Nghĩa là, doanh thu sẽ được ghi nhận tại một thời điểm cụ thể. Theo chuẩn mực IFRS 15 yêu cầu mỗi nghĩa vụ phải thực hiện theo hợp đồng cho mục đích ghi nhận doanh thu phải là một nghĩa vụ có tính khác biệt. Một nghĩa vụ phải thực hiện có thể được hoàn thành tại một thời điểm. Các xác định này khá phức tạp gây khó khăn trong việc ghi nhận doanh thu, đặc biệt là ngành viễn thông vì mỗi hợp đồng bao gồm nhiều gói cước với nhiều loại hàng hóa và dịch vụ đi kèm. Việc xác định giá trị hợp đồng không dễ dàng do hợp đồng có thể có các phần giá trị không cố định và sẽ biến đổi theo các điều kiện kèm theo hay hợp đồng có thêm cả việc trả tiền lại cho khách hàng.

**Ví dụ:** Khách hàng X tham gia hợp đồng viễn thông kéo dài 6 tháng với nhà khai thác di động Viettel, các điều khoản của hợp đồng như sau:

- Phí thuê bao cố định hàng tháng của khách hàng X là 120.000 đồng /tháng.
- Khách hàng X nhận được một chiếc điện thoại di động miễn phí khi bắt đầu thực hiện hợp đồng. Giá bán chiếc điện thoại di động tương tự 500.000 đồng và các gói dịch vụ trả trước hàng tháng tương tự mà không có điện thoại di động là 300.000 đồng /tháng.

Theo VAS14, Viettel xác định được doanh thu cho hợp đồng trên là 120.000 đồng/tháng khi khách hàng thực hiện thanh toán hàng tháng tức là 720.000 đồng/6 tháng, không xác định doanh thu cho chiếc điện thoại di động được tặng kèm. Giá trị của chiếc điện thoại tặng kèm được xử lý như một khoản chi phí bán dịch vụ.

Theo IFRS 15, Viettel cần phải xác định:

Bước 1: Hợp đồng cung cấp dịch vụ viễn thông với khách hàng X trong 6 tháng.

Bước 2: Xác định các nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng với khách hàng X:

- Nghĩa vụ cung cấp một chiếc điện thoại di động;
- Nghĩa vụ cung cấp dịch vụ mạng 6 tháng;

Bước 3: Xác định giá giao dịch

Giá giao dịch là:  $720.000 \text{ (đồng)} = 120.000 \times 6 \text{ (tháng)}$

Bước 4: Phân bổ giá giao dịch 720.000 cho các nghĩa vụ thực hiện riêng lẻ trong hợp đồng dựa trên giá bán lẻ tương đối.

Điện thoại di động

$500.000 * 500.000 / (500.000 + 1.800.000) = 108.696$

Các dịch vụ mạng  $720.000 - 108.696 = 611.304$

Bước 5: Nhận biết doanh thu khi Viettel đáp ứng các nghĩa vụ thực hiện cho khách hàng X

Khi Viettel cung cấp một chiếc điện thoại cho khách hàng X, công ty cần phải xác định doanh thu là 108.696 đồng; Khi cung cấp dịch vụ mạng thì phải xác định tổng doanh thu dịch vụ là 611.304 đồng.

Vậy, trên cơ sở hàng tháng theo hợp đồng với khách hàng X, doanh thu mỗi tháng của Viettel là:  $120.000 \text{ (đồng)} = (108.696/6) + (611.304/6)$ . Điều đó có nghĩa, phí hàng tháng mà khách hàng X trả cho Viettel là không chỉ trả cho các dịch vụ mạng, mà còn cho cả điện thoại di động.

**Thứ ba**, do chính sách áp dụng IFRS tại Việt Nam chưa hoàn thiện, chưa có những quy định cụ thể trong việc áp dụng dẫn đến việc áp dụng IFRS 15 còn nhiều vấn đề và chưa hợp lý đối với các doanh nghiệp.

**Thứ tư**, hệ thống kết nối thông tin và phần mềm kế toán của các doanh nghiệp chưa đủ nền tảng hiện đại, để có thể cập nhật thông tin nhanh chóng và kịp thời. Trình độ năng lực chuyên môn và ngôn ngữ của nhân viên kế toán trong nhiều doanh nghiệp chưa thể đáp ứng để áp dụng ngay IFRS 15 vì chưa hiểu hết nội dung cũng như cách thức áp dụng vào quá trình ghi nhận doanh thu. Chưa có cơ sở đào tạo chính thống về IFRS tại Việt Nam.

**Ví dụ:** với các công ty viễn thông hệ thống thanh toán được kết nối trực tiếp với hệ thống kế toán sao cho thu nhập và khoản phải thu từ khách hàng được tự động ghi lại khi đã tiến hành lập hoá đơn. Tuy nhiên theo IFRS 15, việc ghi nhận doanh thu từ thiết bị cầm tay có thể sớm hơn thanh toán hàng tháng, hóa đơn có thể không còn phản ánh số doanh thu dịch vụ phải được ghi nhận trong tháng. Do đó, phải thực hiện các điều chỉnh bằng tay hoặc những thay đổi đáng kể đối với các hệ thống công nghệ thông tin sẽ được thực hiện để tự động tính toán doanh thu mỗi tháng.

#### 4. KHUYẾN NGHỊ, GIẢI PHÁP

Khắc phục khó khăn thứ nhất và thứ hai, các doanh nghiệp Việt Nam nên bắt đầu tìm hiểu để nắm bắt chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế quan trọng này. Khi doanh nghiệp Việt Nam có sự chuẩn bị sớm, việc hội nhập sẽ dễ dàng hơn.

Với khó khăn thứ ba và thứ tư đã đưa ra, các nhà hoạch định chính sách nên ban hành các tài liệu hướng dẫn chuẩn mực kế toán quốc tế và nên tổ chức các lớp bồi dưỡng nguồn nhân lực về kế toán cho các doanh nghiệp. Cơ sở hạ tầng của các doanh nghiệp chưa đáp ứng được việc triển khai đầy đủ IFRS 15 nên trong thời gian tới Việt Nam nên áp dụng từng phần của chuẩn mực theo lộ trình và có điều chỉnh cho phù hợp với mình trên cơ sở tham chiếu bộ chuẩn mực quốc tế.

Cụ thể, Việt Nam nên xây dựng hai hệ thống chuẩn mực: Thứ nhất là xây dựng hệ thống chuẩn mực theo IFRS 15, áp dụng cho một số đối tượng; Thứ hai là hệ thống chuẩn mực của Nhà nước dành cho những đối tượng

không áp dụng theo IFRS15. Và chia nhóm đối tượng thành hai nhóm: nhóm thứ nhất là nhóm bắt buộc bao gồm các doanh nghiệp đã niêm yết trên thị trường chứng khoán, có quy mô và tác động lớn đến kinh tế, xã hội như ngân hàng, bảo hiểm, công ty chứng khoán... Nhóm thứ hai là nhóm tự nguyện áp dụng IFRS và để tạo thuận lợi cho các nhóm đối tượng này thì các đơn vị chỉ cần trình bày một báo cáo tài chính theo Việt Nam, không cần phải vừa làm báo cáo tài chính theo Việt Nam, vừa làm theo IFRS. Theo lộ trình dự kiến IFRS sẽ được áp dụng đầy đủ vào năm 2025 nên căn cứ vào tình hình thực tế Bộ Tài chính nên quy định về thời điểm bắt buộc áp dụng IFRS 15 cho từng đối tượng cụ thể.

Những thay đổi tích cực về việc ghi nhận doanh thu đã được nêu ra trong Thông tư số 200/2014/TT-BTC là việc tiếp cận sớm của Bộ Tài chính đối với các thay đổi của chuẩn mực IFRS 15. Tuy nhiên cần nâng tầm những thay đổi trong thông tư trở thành các chuẩn mực quy định chung, thống nhất của Việt Nam để cập nhật kịp thời hơn với tình hình mới.

Bên cạnh đó, Bộ Tài chính cần ban hành các tài liệu hướng dẫn, cập nhật thay đổi của chuẩn mực kế toán quốc tế, phối hợp với các tổ chức nghề nghiệp, các công ty, tổ chức nước ngoài có uy tín để dịch thuật các tài liệu về IFRS giúp doanh nghiệp dễ dàng tiếp cận và hiểu chuẩn mực.

## 5. KẾT LUẬN

Doanh thu là một thông tin quan trọng đối với người đọc báo cáo tài chính, nó được sử dụng để đánh giá hoạt động kinh doanh và khả năng tài chính của doanh nghiệp. Chuẩn mực báo cáo tài quốc tế 15 (IFRS 15) ra đời là một bước tiến lớn nhằm khắc phục những hạn chế của những báo cáo tài chính cũ nhằm tăng cường tính minh bạch, độ tin cậy cho các thông tin trên báo cáo phục vụ tốt hơn cho các đối tượng sử dụng thông tin. Nghiên cứu IFRS 15 cho thấy, có những điểm tương đồng và khác biệt của chuẩn mực này với chuẩn mực kế toán Việt Nam số 14. Những điểm tương đồng và khác biệt này có những thách thức, tác động không nhỏ trong việc thực hiện chuẩn mực ở hầu hết các doanh nghiệp. Điều này đòi hỏi có những thay đổi và tiếp cận từ các chính sách của nhà nước và từ chính các doanh nghiệp./.

## TÀI LIỆU THAM KHẢO

- [1]. Hồ Xuân Thủy, 2018. *Áp dụng IFRS cho SMEs tại Việt Nam những vấn đề cần quan tâm*. Tạp chí kế toán kiểm toán, số 5/2018, 12-13.
- [2]. Lê Dung, 2018. *Kinh nghiệm áp dụng IFRS của một số quốc gia và định hướng tại Việt Nam*. Tạp chí kế toán kiểm toán, số 5/2018, 4-5.
- [3]. Đinh Thị Thủy, 2017. *Điểm mới của chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế số 15 và những thách thức, tác động đối với ngành viễn thông*. Tạp chí kế toán kiểm toán, số 7/2017.
- [4]. Trần Hồng Kiên, 2017. *Chuẩn mực IFRS 15 áp dụng từ 2018: Doanh nghiệp Việt cần chú ý điều gì*. 31/12/2018 <URL: <https://tinnhanhchungkhoan.vn/chung-khoan/chuan-ifrs-15-ap-dung-tu-2018-doanh-nghiep-viet-can-chu-y-dieu-gi-176177.html>>
- [5]. Hoàng Thụy Diệu Linh, 2017. *Giới thiệu chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế số 15 (IFRS 15)*. 25/12/2018 <URL:<http://kttk.vanlanguni.edu.vn/gioi-thieu/detail/gioi-thieu-chuan-muc-bao-cao-tai-chinh-quoc-te-so-15-ifrs15-1407.html>>
- [6]. IASB, 2014. *IFRS 15 Revenue from contracts with customers*. <URL:<https://www.icaew.com/technical/financial-reporting/ifrs/ifrs-standards/ifrs-15-revenue-from-contracts-with-customers>>

## AUTHORS INFORMATION

**Nguyen Thi Kim Huong<sup>1</sup>, Tran Thi Thu Huyen<sup>1</sup>, Nguyen Anh Duong<sup>2</sup>**

<sup>1</sup>Faculty of Accounting - Auditing, Hanoi University of Industry

<sup>2</sup>Faculty of Law and Political Science, Hanoi University of Industry