

Ghi nhận doanh thu theo Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (VAS) số 14 - Doanh thu và thu nhập khác

**TS. Nguyễn Thị Thanh Hòa*

**Khoa Kế toán – Trường Kinh tế, Trường Đại học Vinh*

Tóm tắt

Doanh thu (DT) của một doanh nghiệp (DN) phản ánh quy mô và quá trình tái sản xuất của DN đó. DT là cơ sở bù đắp chi phí đã tiêu hao trong quá trình sản xuất và tiến hành nộp thuế cho Nhà nước. Nhằm nâng cao tính trung thực và hợp lý của các thông tin báo cáo tài chính DN, bài báo đã trình bày tóm tắt khái niệm, ý nghĩa và nguyên tắc ghi nhận DT theo Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (VAS) số 14 và đề xuất một số ý kiến hoàn thiện phương pháp xác định và ghi nhận DT trong kế toán DN.

Từ khóa: ghi nhận doanh thu.

Abstract

Revenue of a business reflects the size and reproduction process of that business. Revenue is the basis for offsetting expenses of the production process and paying taxes to the State. In order to enhance the true and fair view of the corporate financial statements, the article briefly presents the concept, meaning and principles of revenue recognition according to VAS 14 and suggests improvement for revenue determination and recognition methodology in corporate accounting.

Keywords: of the article: Revenue recognition.

JEL: M40, M48, M49.

1. Khái niệm doanh thu và thu nhập khác theo chuẩn mực kế toán

“DT và thu nhập khác” là tổng giá trị các lợi ích kinh tế DN thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường và các hoạt động khác của DN, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu. DT là tổng giá trị các lợi ích kinh tế DN thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các hoạt động sản xuất, kinh doanh thông thường của DN, góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu, không bao gồm khoản góp vốn của cổ đông hoặc chủ sở hữu. DT chỉ bao gồm tổng giá trị của các lợi ích kinh tế DN đã thu được hoặc sẽ thu được các khoản thu hộ bên thứ ba, không phải là nguồn lợi ích kinh tế, không làm tăng vốn chủ sở hữu của DN sẽ không được coi là DT.

DT của DN bao gồm: DT bán hàng hóa, sản phẩm; DT cung cấp dịch vụ và DT hoạt động tài chính.

DT bán hàng

Là lợi ích kinh tế DN đã thu được hoặc sẽ thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các giao dịch bán hàng hóa, sản phẩm của DN.

DT bán hàng được ghi nhận, khi đồng thời thỏa mãn tất cả 5 điều kiện sau:

- DN đã chuyển giao phần lớn rủi ro và lợi ích, gắn liền với quyền sở hữu sản phẩm hoặc hàng hóa cho người mua.
- DN không còn nắm giữ quyền quản lý hàng hóa như người sở hữu hàng hóa hoặc quyền kiểm soát hàng hóa.
- DT được xác định tương đối chắc chắn.
- DN đã thu được hoặc sẽ thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch bán hàng.
- Xác định được chi phí liên quan đến giao dịch bán hàng.

DT cung cấp dịch vụ

Là lợi ích kinh tế DN đã thu được hoặc sẽ thu được trong kỳ kế toán, phát sinh từ các giao dịch cung cấp dịch vụ của DN với khách hàng. DT của giao dịch về cung cấp dịch vụ được ghi nhận, khi kết quả của giao dịch đó được xác định một cách đáng tin cậy. Trường hợp giao dịch về cung cấp dịch vụ liên quan đến nhiều kỳ, thì DT được ghi nhận trong kỳ theo kết quả phân công việc đã hoàn thành vào ngày lập bảng cân đối kế toán của kỳ đó.

Kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ được xác định, khi thỏa mãn tất cả 4 điều kiện sau: DT được xác định tương đối chắc chắn; có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch cung cấp dịch vụ đó; xác định được phân công việc đã hoàn thành vào ngày lập bảng cân đối kế toán; xác định được chi phí phát sinh cho giao dịch và chi phí để hoàn thành giao dịch cung cấp dịch vụ đó.

DT hoạt động tài chính

Gồm DT tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức lợi nhuận được chia DT phát sinh từ tiền lãi, tiền bản quyền, cổ tức và lợi nhuận được chia của DN, được ghi nhận khi thỏa mãn đồng thời 02 điều kiện sau: có khả năng thu được lợi ích kinh tế từ giao dịch đó; DT được xác định tương đối chắc chắn.

Chức năng chính của DT là hoàn trả các khoản tiền mà DN, cá nhân đã chi trả cho việc mua hàng hóa, sản xuất sản phẩm, cung cấp dịch vụ.

Ý nghĩa của DT

DT của một DN phản ánh quy mô và quá trình tái sản xuất của DN đó. Đây là cơ sở bù đắp chi phí đã tiêu hao trong quá trình sản xuất và tiến hành nộp thuế cho Nhà nước. DT là giai đoạn cuối cùng trong quá trình luân chuyển vốn và nó tạo tiền đề cho quá trình tái sản xuất tiếp theo.

Nguyên tắc xác định DT

DT được xác định theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được: DT phát sinh từ giao dịch được xác định bởi thỏa thuận giữa DN với bên mua hoặc bên sử dụng tài sản, nó được xác định bằng giá trị hợp lý của các khoản đã thu được hoặc sẽ thu được, sau khi trừ (-) các khoản chiết khấu thương mại, giảm giá hàng bán và giá trị hàng bán bị trả lại.

Đối với các khoản tiền hoặc tương đương tiền không được nhận ngay: thì DT được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận DT, theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận DT, có thể nhỏ hơn giá trị danh nghĩa sẽ thu được trong tương lai.

Khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ tương tự: về bản chất và giá trị thì việc trao đổi đó không được coi là một giao dịch tạo ra DT, vì nó không tạo nên lợi ích kinh tế. Khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ khác không tương tự, thì việc trao đổi đó tạo nên lợi ích kinh tế, nên được coi là một giao dịch tạo ra DT. Trường hợp này, DT được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm. Khi không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về, thì DT được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm.

2. So sánh giữa quy định của VAS số 14 - DT và thu nhập khác quy định tại Thông tư 200/2014/TT-BTC (Bảng 1)

Chuẩn mực kế toán	TT 200/2014/ TT-BTC
<p>- Đối với các khoản tiền hoặc tương đương tiền không được nhận ngay, thì DT được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận DT theo tỷ lệ lãi suất hiện hành. Giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận DT, có thể nhỏ hơn giá trị danh nghĩa sẽ thu được trong tương lai.</p>	<p>- Khi bán hàng trả chậm, trả góp, kế toán phản ánh DT bán hàng theo giá bán trả tiền ngay chưa có thuế, ghi:</p> <p>Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng.</p> <p>Có TK 511 - DT bán hàng và cung cấp dịch vụ (giá bán trả tiền ngay chưa có thuế).</p> <p>Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước (3331, 3332).</p> <p>Có TK 3387 - DT chưa thực hiện (chênh lệch giữa tổng số tiền theo giá bán trả chậm, trả góp với giá bán trả tiền ngay).</p> <p>- Định kỳ, ghi nhận DT tiền lãi bán hàng trả chậm, trả góp trong kỳ, ghi:</p> <p>Nợ TK 3387 - DT chưa thực hiện.</p> <p>Có TK 515 - DT hoạt động tài chính (lãi trả chậm, trả góp).</p>
<p>- Khi hàng hóa hoặc dịch vụ được trao đổi để lấy hàng hóa hoặc dịch vụ khác không tương tự, thì việc trao đổi đó tạo nên lợi ích kinh tế nên được coi là một giao dịch tạo ra DT. Trường hợp này, DT được xác định bằng giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm; khi không xác định được giá trị hợp lý của hàng hóa hoặc dịch vụ nhận về, thì DT được xác định bằng giá trị hợp lý của</p>	<p>- Khi xuất sản phẩm, hàng hoá đổi lấy vật tư, hàng hoá, tài sản cố định không tương tự.</p> <p>- Khi ghi nhận DT, ghi:</p> <p>Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng (tổng giá thanh toán).</p> <p>Có TK 511 - DT bán hàng và cung cấp dịch vụ (giá chưa có thuế).</p> <p>Có TK 333 - Thuế và các khoản phải nộp Nhà nước.</p> <p>Đồng thời, ghi nhận giá vốn hàng mang đi trao đổi, ghi:</p> <p>Nợ TK 632 - Giá vốn hàng bán.</p>

<p>hàng hóa hoặc dịch vụ đem trao đổi, sau khi điều chỉnh các khoản tiền hoặc tương đương tiền trả thêm hoặc thu thêm.</p>	<p>Có các TK 155, 156.</p> <p>- Khi nhận vật tư, hàng hoá, TSCĐ do trao đổi, kế toán phản ánh giá trị vật tư, hàng hoá, TSCĐ nhận được do trao đổi, ghi:</p> <p>Nợ các TK 152, 153, 156, 211,... (giá mua chưa có thuế GTGT).</p> <p>Nợ TK 133 - Thuế GTGT được khấu trừ (nếu có).</p> <p>Có TK 131 - Phải thu của khách hàng (tổng giá thanh toán).</p> <p>+ Trường hợp được thu thêm tiền do giá trị hợp lý của sản phẩm, hàng hoá đưa đi trao đổi lớn hơn giá trị hợp lý của vật tư, hàng hoá, TSCĐ nhận được do trao đổi thì khi nhận được tiền của bên có vật tư, hàng hoá, TSCĐ trao đổi, ghi:</p> <p>Nợ các TK 111, 112 (số tiền đã thu thêm).</p> <p>Có TK 131 - Phải thu của khách hàng.</p> <p>+ Trường hợp phải trả thêm tiền do giá trị hợp lý của sản phẩm, hàng hoá đưa đi trao đổi nhỏ hơn giá trị hợp lý của vật tư, hàng hoá, TSCĐ nhận được do trao đổi thì khi trả tiền cho bên có vật tư, hàng hoá, TSCĐ trao đổi, ghi:</p> <p>Nợ TK 131 - Phải thu của khách hàng.</p> <p>Có các TK 111, 112, ...</p>
--	--

(Nguồn: tác giả tự tổng hợp)

Kiến nghị

So sánh giữa quy định của VAS số 14 và quy định tại chế độ kế toán tại Thông tư 200/2014/TT-BTC, ngày 22/12/2014 như đã quy định tại Mục 2, tác giả đưa ra một số kiến nghị sau:

Một là, đối với trường hợp bán hàng trả chậm, trả góp

Thông tư 200/2014/TT-BTC cần hoàn thiện theo đúng quy định của chuẩn mực kế toán Việt Nam, có nghĩa là DT được xác định bằng cách quy đổi giá trị danh nghĩa của các khoản sẽ thu được trong tương lai về giá trị thực tế tại thời điểm ghi nhận DT theo tỷ lệ lãi suất hiện hành, thay bằng tính theo giá bán trả ngay như quy định tại TT 200/2014/TT-BTC. Nếu tính theo quy định của chuẩn mực thể hiện tính kinh tế rất rõ ràng, đồng thời thông tin kế toán đáp ứng được yêu cầu trung thực và hợp lý hơn.

Ví dụ: Công ty A bán sản phẩm có thông tin như sau:

Đơn vị: 1.000.000đ

Chỉ tiêu	Giá trị
Giá bán	130
Thuế GTGT (8%)	9,6
Tổng giá thanh toán	139,6

Biết rằng, khách hàng được thanh toán trong 2 năm, thời điểm thanh toán cuối mỗi năm, giá bán thanh toán ngay: 120. Giả sử, tỷ lệ lãi suất vay ngân hàng tại thời điểm bán: 12%. So sánh hai cách tính ghi nhận DT, theo Bảng 2.

	DT bán hàng ghi theo giá bán trả ngay	Giá trị hiện tại của khoản thanh toán ghi nhận DT bán hàng	Tiền lãi ghi nhận DT tài chính	Tiền lãi ghi nhận DT tài chính theo quy định theo giá bán trả ngay
Năm thứ nhất	60	$PV = 65/1,12 = 58$	7	5
Năm thứ hai	60	$PV = 65/1,2544 = 51,8$	13,2	5
Cộng	120	109,8	20,2	10

(Ghi chú tiền thuế phải thanh toán ngay tại kỳ thứ nhất)

(Nguồn: tác giả tự tổng hợp)

Hai là, ghi nhận DT bán hàng trường hợp trao đổi 02 hàng hóa không tương tự, đối với trường hợp phải trả thêm tiền

Như đã so sánh tại Mục 2, đối với trường hợp bên trao đổi phải trả thêm tiền, tác giả xin đề xuất số tiền phải trả thêm, ghi trực tiếp vào giá trị hàng nhận trao đổi về mà không ghi qua TK 131 - Phải thu khách hàng.

- Giả sử, DN A ký hợp đồng trao đổi với DN B, như sau: giá trị hợp lý hàng mang đi trao đổi của DN A là: 100trđ và DN A phải trả thêm cho DN B là 55trđ, gồm cả thuế GTGT 10%, DN A đã chuyển khoản thanh toán đã nhận giấy báo nợ, giá vốn hàng xuất trao đổi 80trđ. DN A đã nhận hàng trao đổi đầy đủ.

- Kế toán DN A định khoản:

+ Nợ TK 632/Có TK 155, 152, 153,... 80

+ Nợ TK 131: 110đ

 Có TK 511: 100

 Có TK 3331: 10

+ Nợ TK 211, 213, 152, 153,... 150

+ Nợ TK 133 15

 Có TK 131: 110

 Có TK 112: 55.□

Tài liệu tham khảo

Bộ Tài chính, VAS số 14.

Bộ Tài chính, TT200/2014/TT-BTC.