

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ TÀI CHÍNH

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH

NGUYỄN DIỆU LINH

**KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ VIỄN THÔNG
DI ĐỘNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP
VIỄN THÔNG VIỆT NAM**

CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN

MÃ SỐ: 09.34.03.01

TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

HÀ NỘI, 2020

**CÔNG TRÌNH ĐƯỢC HOÀN THÀNH
TẠI HỌC VIỆN TÀI CHÍNH**

Người hướng dẫn khoa học:

- 1. TS. Hà Thị Ngọc Hà**
- 2. TS. Ngô Thị Thu Hương**

Phản biện 1:.....

Phản biện 2:

Phản biện 3:

**Luận án sẽ được bảo vệ trước Hội đồng chấm luận án cấp Học viện,
họp tại Học Viện Tài Chính**

Vào hồi:....giờ.....ngày.....tháng.....năm.....

Có thể tìm hiểu luận án tại: *Thư viện quốc gia và Thư viện Học viện Tài chính*

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Doanh thu là một trong những chỉ tiêu tài chính quan trọng để đánh giá hiệu quả SXKD của DN, luôn được các nhà hoạch định chính sách, nhà khoa học quan tâm và phát triển về mặt lý thuyết. Hiện tại, khung lý thuyết về kế toán doanh thu theo CMKT quốc tế đã có nhiều thay đổi, Ủy ban CMKT quốc tế đã ban hành IFRS 15-Doanh thu từ hợp đồng với các khách hàng thay thế cho IAS 18 và các CMKT khác có liên quan.

Hoạt động kinh doanh tại DNVT không đơn thuần là hoạt động bán hàng hóa, cung cấp dịch vụ đơn lẻ mà còn có sự kết hợp để tạo ra các gói đa dịch vụ và hợp tác với các đơn vị khác để cùng cung cấp dịch vụ và phân chia doanh thu; điều này tạo ra những thách thức lớn cho kế toán doanh thu. Kế toán doanh thu dịch vụ trong các DNVT Việt Nam còn nhiều tồn tại ở việc xác định giá trị và thời điểm ghi nhận doanh thu như doanh thu từ việc thẻ cào, doanh thu cước kết nối, doanh thu gói dịch vụ kèm hàng hóa... Bản thân có sự mâu thuẫn trong cách ghi nhận doanh thu giữa 02 nhóm DNVT lớn (Viettel, MobiFone, VinaPhone) và nhóm DN nhỏ (Gtelmobile, Vietnamobile)

Bên cạnh đó, với xu hướng phát triển cuộc CM4.0 ảnh hưởng rất lớn tới tổ chức công tác kế toán nói chung và kế toán doanh thu DVVTDD nói riêng tại các DNVT Việt Nam và thế giới.

Xuất phát từ những lý do trên, tác giả lựa chọn đề tài luận án: **“Kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam”**.

2. Tổng quan các công trình nghiên cứu có liên quan đến đề tài luận án

Với cách tiếp cận tổng quan nghiên cứu theo các vấn đề của kế toán doanh thu. NCS tổng hợp các công trình nghiên cứu liên quan tới đề tài trong nước và nước ngoài dưới 02 nội dung: Quan điểm ghi nhận doanh thu và lĩnh vực viễn thông.

2.1 Các nghiên cứu liên quan đến quan điểm ghi nhận doanh thu

- Thứ nhất, tiếp cận doanh thu theo giao dịch hay doanh thu phát sinh dựa trên cơ sở các hoạt động cơ bản, thường xuyên của DN
- Thứ hai, tiếp cận doanh thu theo hợp đồng với khách hàng hay sự chuyển giao quyền kiểm soát trong hợp đồng

Nghiên cứu của Jack (2014) đã đề xuất doanh thu cần ghi nhận theo hợp đồng với khách hàng và doanh thu được xác định qua mô hình 5 bước.

Tại Việt Nam có 02 nghiên cứu điển hình của Đỗ Minh Thoa (2015) và Vũ Thị Quỳnh Chi (2019), có tiếp cận doanh thu theo quan điểm hợp đồng trong cơ sở lý thuyết của chương 1 nhưng thực trạng và giải pháp của kế toán doanh thu trong DN du lịch lữ hành và các DN kinh doanh DVVT thuộc tập đoàn VNPT thì chưa giải quyết theo quan điểm hợp đồng.

2.2 Các nghiên cứu liên quan đến lĩnh vực viễn thông di động

Có thể nói rằng, lĩnh vực viễn thông nói chung và viễn thông di động nói riêng ở Việt Nam ngày càng lớn mạnh và tăng trưởng không ngừng. Trong lĩnh vực viễn thông các NCKH chia thành các nhóm:

Nhóm nghiên cứu về vai trò và sự đóng góp của ngành viễn thông nói chung được đề cập khá nhiều trong các nghiên cứu của Phan Chu Minh (2010), Trần Mạnh Dũng (2012), Ngô Thị Hoàng Yến (2010), các tác giả đã phân tích thực trạng nhằm đưa ra các giải pháp cụ thể phát triển dịch vụ viễn thông ở Việt Nam.

Nhóm nghiên cứu về đặc điểm dịch vụ viễn thông có nghiên cứu của Hoàng Lê Chi (2013), nghiên cứu của Đinh Thị Kim Xuyên (2014) đã tổng hợp đặc điểm của dịch vụ viễn thông thành 06 nhóm.

Nhóm nghiên cứu về kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động, có nghiên cứu của Vũ Thị Quỳnh Chi (2019) nghiên cứu kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông nói chung tại DN kinh doanh viễn thông của tập đoàn VNPT.

Nghiên cứu của Deloitte (2005), “*Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with customers, Telecommunications Spotlight Navigating the new Revenue Standard*”, có đề cập đến kế toán doanh thu dịch vụ trong các DNVT trên góc độ chỉ ra các nguyên nhân mà DNVT cần áp dụng CMKT quốc tế IFRS 15- Doanh thu từ các hợp đồng với khách hàng.

Nghiên cứu của Đinh Thị Thủy và Trần Hồng Kiên (2017) đều nhấn mạnh sự ảnh hưởng khi áp dụng IFRS 15 đến tất cả các DN ở mọi lĩnh vực với mức độ tác động khác nhau.

2.3. Kết luận rút ra từ các công trình nghiên cứu trước và khoảng trống nghiên cứu - Định hướng nghiên cứu của luận án:

Thứ nhất, việc xây dựng khung lý thuyết cho kế toán doanh thu cung cấp dịch vụ theo hợp đồng với khách hàng trong các công trình nghiên cứu trước đây còn chưa đầy đủ như chưa đề cập nghĩa vụ thực hiện của hợp đồng, sửa đổi và bổ sung hợp đồng.

Thứ hai, các công trình trước đây chưa đi sâu nghiên cứu kế toán doanh thu DVVTDD trong các DNVT Việt Nam trên 04 góc độ: nhận diện, xác định, ghi nhận, trình bày thông tin về doanh thu trên BCTC theo hợp đồng với khách hàng.

Thứ ba, chưa có công trình nào nghiên cứu những khó khăn khi DNVT Việt Nam tiếp cận quan điểm ghi nhận doanh thu theo hợp đồng hay IFRS 15.

Thứ tư, đặc điểm kinh doanh và sản phẩm dịch vụ viễn thông di động ảnh hưởng tới công tác kế toán doanh thu chưa được phân tích đầy đủ, sâu sắc.

Từ những khoảng trống trên, NCS đã xác định hướng nghiên cứu như sau:

- Sử dụng lý thuyết kế toán doanh thu theo quan điểm hợp đồng của Jack

(2014), theo quan điểm của Ủy ban CMKT quốc tế thông qua IFRS 15 và kế toán doanh thu theo quy định của Thông tư 200/2014/TT-BTC để xây dựng cơ sở lý luận kế toán doanh thu dịch vụ.

- Tìm hiểu các đặc điểm DVVTĐĐ và đặc điểm hoạt động kinh doanh DVVTĐĐ ảnh hưởng tới công tác kế toán doanh thu dịch vụ trong các DNVT
- Nghiên cứu thực trạng kế toán doanh thu DVVTĐĐ trên cơ sở tiếp cận 04 nhóm hợp đồng dịch vụ của các DNVT Việt Nam
- Nghiên cứu quan điểm tiếp cận doanh thu theo hợp đồng của các quốc gia trên thế giới và kinh nghiệm của 10 DNVT lớn trên thế giới khi lần đầu tiên áp dụng IFRS 15.

3. Mục tiêu nghiên cứu của luận án

3.1. Mục tiêu nghiên cứu về mặt lý luận

Thứ nhất, hệ thống hóa cơ sở lý luận về kế toán doanh thu dịch vụ từ hợp đồng với khách hàng từ đó vận dụng cho kế toán doanh thu DVVTĐĐ.

Thứ hai, phân tích các đặc điểm của hoạt động cung cấp DVVTĐĐ ảnh hưởng tới công tác kế toán doanh thu DVVTĐĐ trong các DNVT.

3.2. Mục tiêu nghiên cứu về mặt thực tế

Thứ nhất, phân tích thực trạng kế toán doanh thu DVVTĐĐ trong các DNVT Việt Nam trên 04 nội dung: nhận biết, xác định và ghi nhận doanh thu, trình bày thông tin doanh thu DVVTĐĐ trên BCTC. Từ đó, làm rõ những tồn tại, hạn chế của kế toán doanh thu DVVTĐĐ trong các DNVT Việt Nam giai đoạn 2016-2018.

Thứ hai, đưa ra hệ thống giải pháp và điều kiện thực hiện giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTĐĐ trong các DNVT Việt Nam.

Thứ ba, nghiên cứu xu hướng áp dụng quan điểm tiếp cận doanh thu từ hợp đồng với khách hàng theo IFRS 15, kinh nghiệm khi 10 DNVT quốc tế lần đầu áp dụng IFRS 15, rút ra bài học kinh nghiệm Việt Nam.

Thứ tư, tìm hiểu những khó khăn mà DNVT Việt Nam gặp phải khi tiếp cận quan điểm doanh thu theo hợp đồng với khách hàng cho phù hợp với thông lệ, chuẩn mực IFRS 15 cho các DNVT.

4. Câu hỏi nghiên cứu

Câu hỏi 1: Cơ sở lý luận về kế toán doanh thu dịch vụ theo hợp đồng bao gồm những nội dung gì?

Câu hỏi 2: Hoạt động cung cấp DVVTĐĐ của DNVT ảnh hưởng như thế nào tới công tác kế toán doanh thu DVVTĐĐ?

Câu hỏi 3: Thực trạng kế toán doanh thu DVVTĐĐ trong các DNVT Việt Nam như thế nào?

Câu hỏi 4: Các DNVT Việt Nam gặp thuận lợi, khó khăn gì khi thực hiện doanh thu từ HĐ với khách hàng theo thông lệ quốc tế, CMKT quốc tế?

Câu hỏi 5: Có những giải pháp nào nhằm hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTDD trong DNVT Việt Nam?

Câu hỏi 6: Bộ Tài chính và DNVT cần triển khai những công việc gì để hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTDD?

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu của luận án

- **Đối tượng nghiên cứu:** kế toán doanh thu DVVTDD theo quan điểm tiếp cận các nhóm hợp đồng với khách hàng của 05 DNVT Việt Nam. Tập trung nghiên cứu kế toán doanh thu DVVTDD trên góc độ kế toán tài chính, không đi sâu nghiên cứu kế toán doanh thu trên góc độ kế toán quản trị.

- **Phạm vi nghiên cứu:**

- **Phạm vi nội dung:** giới hạn phạm vi DVVTDD mặt đất, theo 04 nhóm hợp đồng dịch vụ tiêu biểu gồm: Hợp đồng cung cấp dịch vụ theo phương thức trả trước; hợp đồng dịch vụ theo phương thức trả sau (thoại, SMS, Data và dịch vụ GTGT khác); hợp đồng chia sẻ nội dung, hợp đồng cước kết nối; hợp đồng khác (sim, thẻ, bán điện thoại di động kèm gói dịch vụ).

- **Phạm vi không gian:** kế toán doanh thu DVVTDD trong 05 DNVT

- **Phạm vi thời gian:** Khảo sát thực tế trong khoảng thời gian 2016 - 2018.

6. Phương pháp nghiên cứu luận án

Phương pháp luận chung, phương pháp nghiên cứu định tính, cụ thể gồm:

- Nghiên cứu tài liệu, phân tích, điều tra qua bảng câu hỏi, tổng hợp, thống kê mô tả, so sánh, quy nạp, diễn dịch, kết hợp với phỏng vấn chuyên gia để làm sáng tỏ lý luận và thực tiễn cần nghiên cứu.

- Để đánh giá thực trạng kế toán doanh thu DVVTDD trong các DNVT Việt Nam, tác giả thu thập dữ liệu từ hai nguồn: *Nguồn dữ liệu sơ cấp* (Kết quả khảo sát thực tế kế toán doanh thu DVVTDD trong 05 DNVT) và *Nguồn dữ liệu thứ cấp* (BCTC, kết luận của Kiểm toán nhà nước, Báo cáo của Bộ TT&TT ...)

7. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn của Luận án

7.1 . Ý nghĩa lý luận:

Luận án đã khái quát hóa được cơ sở lý luận kế toán doanh thu theo hướng tiếp cận doanh thu là chuyển giao quyền kiểm soát hay doanh thu theo hợp đồng với khách hàng.

- Luận án làm rõ sự khác biệt giữa hợp đồng cung cấp dịch vụ với khách hàng và hợp đồng hợp tác kinh doanh, giúp DN nhận diện, xác định doanh thu dịch vụ theo

đúng yêu cầu của CMKT, chế độ kế toán DN.

- Luận án đã trình bày, phân tích các đặc điểm của hoạt động cung cấp dịch vụ viễn thông di động ảnh hưởng tới công tác kế toán doanh thu trên 04 nội dung: nhận diện, xác định, ghi nhận và trình bày thông tin doanh thu trên BCTC.

7.2 Ý nghĩa thực tiễn:

- Luận án đã nghiên cứu, phân tích, làm rõ những nghĩa vụ phát sinh trong 04 nhóm hợp đồng với khách hàng của năm DNVT Việt Nam; làm rõ thực trạng, vướng mắc, nguyên nhân tồn tại trong kế toán doanh thu DVVTDD tại Việt Nam như vấn đề doanh thu từ thẻ cào, doanh thu dịch vụ GTGT, doanh thu từ hợp đồng bán điện thoại kèm dịch vụ viễn thông di động.

- Luận án đưa ra các giải pháp nhằm hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTDD trong các DNVT Việt Nam trong bối cảnh cuộc CM4.0.

- Luận án nghiên cứu kinh nghiệm chuyển đổi cách tiếp cận doanh thu theo thông lệ quốc tế, thông qua việc nghiên cứu kinh nghiệm của 10 DNVT quốc tế khi các DN này lần đầu áp dụng IFRS 15 rút ra bài học cho DNVT Việt Nam

- Luận án nghiên cứu và tổng hợp những khó khăn khi DNVT Việt Nam áp dụng IFRS 15. Từ đó, đề xuất với Bộ Tài Chính, Bộ TT&TT và các DNVT các điều kiện để IFRS 15 được áp dụng thành công trong DNVT Việt Nam.

8. Nội dung kết cấu của Luận án

Ngoài Mở đầu, Kết luận, Mục lục, Danh mục công trình NCKH, Danh mục tài liệu tham khảo, Phụ lục, nội dung chính của Luận án được trình bày trong 3 chương:

Chương 1: Những vấn đề lý luận về kế toán doanh thu dịch vụ trong DN.

Chương 2: Thực trạng kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam.

Chương 3: Hoàn thiện kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam.

CHƯƠNG 1

NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN VỀ KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ TRONG DOANH NGHIỆP

1.1. KHÁI NIỆM VÀ ĐẶC ĐIỂM HOẠT ĐỘNG KINH DOANH DỊCH VỤ

1.1.1. Khái niệm, phân loại dịch vụ

- **Khái niệm dịch vụ**

Có nhiều quan điểm khác nhau, NCS đưa ra một khái niệm chung: *Dịch vụ là một hoạt động kinh tế phi vật chất được cung cấp bởi một DN, cá nhân nhằm thỏa mãn nhu cầu sản xuất và tiêu dùng của khách hàng.* Nó là một hàng hóa đặc biệt, có những nét đặc trưng riêng mà hàng hóa hiện hữu không có bao gồm 04 đặc điểm chung: tính không hiện hữu, tính không đồng nhất, tính không tách rời và không dự trữ được.

- **Phân loại dịch vụ với 03 tiêu thức**

(i) Nếu căn cứ vào phương pháp loại trừ: Thương mại (bán buôn và bán lẻ); vận chuyển, phân phối, lưu kho; ngân hàng, bảo hiểm; dịch vụ bưu chính viễn thông; dịch vụ y tế, đào tạo, giải trí...

(ii) Nếu căn cứ vào mức độ liên hệ với khách hàng bao gồm mức độ liên hệ cao và mức độ liên hệ thấp. Hoạt động dịch vụ luôn có sự liên hệ với khách hàng, có những nhà cung ứng phải thường xuyên liên lạc trực tiếp với khách hàng, thu nhập thông tin để thực hiện dịch vụ - Đó là dịch vụ liên hệ cao. Ngược lại, có loại liên hệ thấp, dịch vụ được thực hiện không có thông tin phản hồi.

Trong mức liên hệ cao, dịch vụ chia thành dịch vụ thuần túy (chăm sóc sức khỏe, khách sạn, du lịch...); dịch vụ pha trộn (ngân hàng, bưu điện, dịch vụ máy tính...) và dịch vụ bao hàm sản xuất (hàng không, viễn thông, sửa chữa...) Với mức liên hệ thấp, dịch vụ có thể là vận chuyển, lưu kho, dịch vụ công cộng...

(iii) Nếu căn cứ vào mảng dịch vụ, có thể nghiên cứu qua ma trận mảng

1.1.2. Đặc điểm của dịch vụ

Bao gồm 04 đặc điểm dịch vụ sau: không hiện hữu, không đồng nhất, không tách rời, sản phẩm dịch vụ không tồn kho.

1.2. KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ TRONG DOANH NGHIỆP

1.2.1 Các khái niệm, phân loại doanh thu của hoạt động kinh doanh dịch vụ

- **Khái niệm doanh thu dịch vụ**

Thông qua các định nghĩa và quan điểm về doanh thu, có thể rút ra bản chất của doanh thu là lợi ích kinh tế mà DN thu được từ quá trình SXKD trong kỳ, biểu hiện là tài sản (tiền, nợ phải thu) tăng lên, nợ phải trả giảm đi.

Từ đó, doanh thu dịch vụ được hiểu là lợi ích kinh tế trong kỳ mà DN thu được

do đã hoàn thành nghĩa vụ cung cấp các dịch vụ tới khách hàng.

- **Phân loại doanh thu dịch vụ**

Doanh thu dịch vụ có nhiều loại và được phân loại theo các tiêu chí khác nhau, cụ thể như sau:

a. *Theo nội dung cung cấp dịch vụ*, doanh thu dịch vụ bao gồm: doanh thu dịch vụ vận tải; Doanh thu dịch vụ khách sạn, nhà hàng, Doanh thu dịch vụ du lịch, Doanh thu dịch vụ viễn thông...

b. *Theo phương thức thanh toán, doanh thu dịch vụ có các loại:*

- Doanh thu dịch vụ trả trước: Là doanh thu dịch vụ mà bên cung ứng dịch vụ được nhận trước doanh thu cho việc cung ứng dịch vụ trong nhiều kỳ sau.

- Doanh thu dịch vụ thanh toán theo mức độ hoàn thành: Là doanh thu của các dịch vụ được thực hiện trong nhiều kỳ mới hoàn thành nhưng được khách hàng thanh toán theo khối lượng dịch vụ đã cung ứng.

- Doanh thu dịch vụ thanh toán theo từng kỳ: Là doanh thu của các loại dịch vụ được cung ứng và thanh toán theo từng kỳ kế toán.

c. *Theo mối quan hệ với khu vực địa lý*

- Doanh thu dịch vụ cung cấp trong nước: Là doanh thu của những dịch vụ cung ứng cho khách hàng trong nước.

- Doanh thu dịch vụ cung cấp ra nước ngoài: Là doanh thu của các dịch vụ cung ứng cho khách hàng ở nước ngoài hoặc được coi như ở nước ngoài (xuất khẩu dịch vụ).

1.2.2. Các giả định, nguyên tắc kế toán sử dụng trong kế toán doanh thu dịch vụ.

Liên quan tới kế toán doanh thu dịch vụ có 5 nguyên tắc cơ bản được sử dụng:

- Giả định cơ sở dồn tích và cơ sở tiền mặt
- Nguyên tắc phù hợp.
- Nguyên tắc trọng yếu
- Nguyên tắc nhất quán
- Nguyên tắc bản chất hơn hình thức

Luận án sử dụng cơ sở dồn tích để xem xét các vấn đề liên quan tới kế toán doanh thu dịch vụ.

1.2.3. Các quan điểm ghi nhận doanh thu dịch vụ

- **Cách tiếp cận thời điểm:** việc nhận biết một giao dịch đã tạo ra doanh thu hay chưa phải căn cứ vào các thời điểm quan trọng trong quá trình thực hiện giao dịch như thời điểm ký hợp đồng, thời điểm giao hàng, thời điểm khách hàng chấp nhận thanh toán, thời điểm thu tiền.

- **Cách tiếp cận quá trình:** không căn cứ vào các thời điểm cụ thể gắn với giao dịch tạo ra doanh thu. Hoạt động tạo ra doanh thu được quan niệm là một quá trình (thời

kỳ) mà các hoạt động trong quá trình đó cùng tạo ra doanh thu, theo đó cuối kỳ kế toán, một phần quá trình tạo ra doanh thu đã được thực hiện thì kế toán phải ước tính khối lượng công việc đã hoàn thành tương ứng với doanh thu nhận được trong kỳ.

- **Cách tiếp cận theo hợp đồng với khách hàng:** Doanh thu được ghi nhận khi nghĩa vụ theo hợp đồng được thực hiện. Việc phân tích doanh thu theo hợp đồng sẽ tuân thủ được nguyên tắc trọng bản chất hơn hình thức.

Trong luận án, tác giả tiếp cận quan điểm ghi nhận doanh thu theo hợp đồng, áp dụng cho các hợp đồng tạo ra doanh thu tại các DNVT.

- **Quan điểm tiếp cận doanh thu của các quốc gia trên thế giới:** Xu hướng áp dụng quan điểm doanh thu từ hợp đồng với khách hàng.

1.2.4 Kế toán doanh thu dịch vụ theo quan điểm hợp đồng

1.2.4.1. Nhận diện doanh thu dịch vụ theo quan điểm hợp đồng

Doanh thu được xem xét trong mỗi quan hệ của các nghĩa vụ trong một hợp đồng cụ thể. Doanh thu dịch vụ mà DN có được thường phát sinh từ hợp đồng với khách hàng hoặc từ hợp đồng hợp tác kinh doanh.

- **Hợp đồng với khách hàng** được hiểu là một thỏa thuận giữa hai hoặc nhiều bên tạo nên các quyền và nghĩa vụ có hiệu lực thi hành.

- **Hợp đồng hợp tác kinh doanh:** Là hợp đồng trong đó đối tác của hợp đồng không phải là một khách hàng nhưng đối tác đó đã ký kết hợp đồng với DN để tham dự vào một hoạt động hoặc quy trình cung cấp dịch vụ mà các bên tham gia hợp đồng cùng chia sẻ rủi ro và lợi ích phát sinh từ hoạt động hoặc quy trình đó mà không phải là để có được sản phẩm từ hoạt động thông thường của

1.2.4.2. Xác định doanh thu dịch vụ theo quan điểm hợp đồng với khách hàng

Để xác định được doanh thu cần phải xác định giá trị của hợp đồng và giá trị của từng nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng.

1.2.4.3. Ghi nhận doanh thu dịch vụ theo quan điểm hợp đồng với khách hàng

-**Thời điểm ghi nhận:** Doanh thu được ghi nhận tại điểm mà ở đó kế toán nhận biết được nghĩa vụ của DN đã thực hiện xong với khách hàng.

-**Chứng từ kế toán doanh thu dịch vụ theo hợp đồng với khách hàng**

+ Nhóm chứng từ xác định giá trị, khối lượng hàng hóa xuất kho hoặc dịch vụ đã cung cấp như: Phiếu xuất kho; biên bản xác định, đối soát khối lượng dịch vụ đã cung cấp.

+ Nhóm chứng từ phản ánh việc bán hàng, cung cấp dịch vụ và thu tiền: hóa đơn bán hàng, hợp đồng giao kết với khách hàng, hợp đồng hợp tác kinh doanh.

+ Nhóm chứng từ thanh toán: Phiếu thu, giấy báo Có,...

- **Tài khoản sử dụng trong doanh thu dịch vụ theo hợp đồng với khách hàng.**

Sử dụng các nhóm tài khoản liên quan đến TK về doanh thu; TK nợ phải trả: TK về thuế và các khoản phải nộp ngân sách; TK tiền và các khoản thanh toán.

-*Phương pháp kế toán doanh thu dịch vụ theo hợp đồng với khách hàng:*
 Trình bày phương pháp kế toán doanh thu dịch vụ theo hợp đồng với khách hàng có nghĩa vụ thực hiện tại thời điểm; hợp đồng có nhiều nghĩa vụ thực hiện như DN ký hợp đồng với khách hàng cung cấp cả hàng hóa, dịch vụ kết hợp; trường hợp nhận trước tiền của khách hàng; kế toán doanh thu trong chương trình khuyến mại, khách hàng thân thiết:

- *Trình bày và công bố thông tin về doanh thu dịch vụ trên BCTC:*

Trên BCKQHĐKD và thuyết minh chi tiết trong thuyết minh BCTC.

1.3. ĐẶC ĐIỂM HOẠT ĐỘNG KINH DOANH DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG ẢNH HƯỞNG TỚI KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ

1.3.1. Khái niệm dịch vụ viễn thông di động

Moore M. S cho rằng “*dịch vụ viễn thông là dịch vụ truyền ký hiệu, tín hiệu, số liệu, chữ viết, âm thanh, hình ảnh hoặc các dạng khác của thông tin giữa các điểm kết nối thông qua mạng viễn thông*”. [33]

Theo Luật Viễn thông sửa đổi năm 2017 của Australia, dịch vụ viễn thông là “*dịch vụ truyền tải thông tin liên lạc bằng cách sử dụng công nghệ truyền tín hiệu điện tử có định tuyến, không định tuyến hoặc cả hai, là dịch vụ cho phép thực hiện liên lạc thông qua hạ tầng viễn thông được vận hành bởi một nhà cung cấp dịch vụ viễn thông, tuy nhiên cũng có trường hợp liên lạc được thực hiện đơn giản qua sóng radio*”.

Từ các phân tích trên, *dịch vụ viễn thông di động là một loại hình dịch vụ viễn thông - dịch vụ truyền ký hiệu, tín hiệu, số liệu, chữ viết, âm thanh, hình ảnh hoặc các dạng khác của thông tin giữa các điểm kết cuối của mạng viễn thông di động, được cung cấp bởi Nhà cung cấp DVVT tới khách hàng nhằm thoả mãn những nhu cầu sản xuất và sinh hoạt của con người.*

1.3.2 Đối tượng tham gia hợp đồng cung cấp dịch vụ viễn thông di động

- Đối tượng tham gia vào quá trình cung cấp DVVTĐĐ có Nhà cung cấp dịch vụ- gọi là DNVT và khách hàng
- Khách hàng sử dụng DVVTĐĐ là tổ chức, DN, cá nhân.
- Nhà cung cấp dịch vụ (DNVT) có thể là nhà cung cấp mạng (có cơ sở hạ tầng viễn thông di động) hoặc không sở hữu hạ tầng mạng.

1.3.3. Ảnh hưởng của hoạt động kinh doanh đến kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động

Đặc điểm hoạt động kinh doanh của DNVT ảnh hưởng tới kế toán doanh thu DVVTĐĐ được NCS nhìn nhận dưới 04 góc độ: (i) nhận diện và phân loại doanh thu, (ii) xác định doanh thu, (iii) ghi nhận doanh thu, (iv) trình bày thông tin doanh thu trên BCTC.

1.3.3.1. Ảnh hưởng tới công tác nhận diện DVVTDD với khách hàng

a. Nhận diện doanh thu DVVTDD

Dịch vụ viễn thông di động là dịch vụ có tính chất sản xuất, kết quả sản xuất của nó là tạo ra sản phẩm kỹ thuật gọi là “Lưu lượng”. Biểu hiện của lưu lượng chính là sản phẩm thoại, tin nhắn, data. Từ sản phẩm kỹ thuật này, DNVN sẽ thiết kế các sản phẩm kinh doanh- dịch vụ riêng lẻ (thoại, tin nhắn, data, dịch vụ GTGT...) hoặc gói sản phẩm các dịch vụ kết hợp nhau (sau đây gọi chung là gói sản phẩm hoặc gói dịch vụ) cho khách hàng phù hợp với nhu cầu sử dụng đa dạng của khách hàng. Do vậy, bản chất doanh thu mà DNVN có được là do cung cấp dịch vụ thoại, tin nhắn, data...

b. Phân loại doanh thu DVVTDD

- Phân loại doanh thu theo nội dung cung cấp DVVTDD, gồm 03 loại:

(i) Doanh thu dịch vụ cơ bản: thoại, tin nhắn...

(ii) Doanh thu dịch vụ GTGT: dịch vụ thư điện tử; dịch vụ giấu số gọi; truy cập Internet trên mạng di động (sau đây gọi là data)...

(iii) Doanh thu dịch vụ khác: doanh thu kết nối, phí hòa mạng, doanh thu phí chuyển mạng giữ nguyên số, dịch vụ duy trì quyền truy cập và sử dụng dịch vụ ...

- Phân loại doanh thu theo đặc điểm công nghệ và phương thức truyền dẫn của mạng viễn thông di động bao gồm: Doanh thu DVVTDD mặt đất, doanh thu DVVTDD vệ tinh, doanh thu DVVTDD hàng hải, doanh thu DVVTDD hàng không.

- Phân loại doanh thu theo phương thức thanh toán có 02 loại: Doanh thu cung cấp dịch vụ trả trước, doanh thu cung cấp dịch vụ trả sau.

- Phân loại doanh thu theo phạm vi liên lạc có các loại: Doanh thu nội mạng, Doanh thu ngoại mạng.

- Ngoài ra, doanh thu DVVTDD bao gồm doanh thu nội địa và doanh thu quốc tế

Luận án nghiên cứu doanh thu theo tiêu thức nội dung cung cấp bao gồm doanh thu: thoại, tin nhắn, data...

c. Hợp đồng cung cấp dịch vụ viễn thông di động

Hợp đồng cung cấp DVVTDD có các đặc điểm sau:

(1) Hợp đồng mà DNVN giao kết với khách hàng có 02 loại: (i) Hợp đồng lập bằng văn bản (như hợp đồng cung cấp DVVT trả sau hay hợp đồng gói dịch vụ kèm hàng hóa); (ii) Hợp đồng bằng lời nói hoặc ngầm định hiểu theo thông lệ kinh doanh

(2) Các hợp đồng mà DNVN đã giao kết với khách hàng không có thời hạn vì khách hàng có thể lựa chọn nhiều nhà mạng khác hoặc tự chấm dứt hợp đồng do nhiều nguyên nhân.

(3) Hợp đồng cung cấp DVVTDD phổ biến trong các DNVN bao gồm 04 nhóm sau:

Thứ nhất, hợp đồng cung cấp dịch vụ trả trước:

Thứ hai, hợp đồng cung cấp dịch vụ trả sau

Thứ ba, hợp đồng (thỏa thuận) kết nối giữa các nhà mạng:

Thứ tư, hợp đồng khác như: hợp đồng bán sim, thẻ cào; hợp đồng gói dịch vụ kèm điện thoại di động...

1.3.3.2. Ảnh hưởng tới xác định doanh thu dịch vụ viễn thông di động

Hoạt động cung cấp DVVTDD có mức độ chồng lấn rất lớn so với các hoạt động khác, nghĩa là các DNVT khi xây dựng các gói sản phẩm dịch vụ cung cấp cho khách hàng có thể kết hợp bán cả hàng hóa, việc tách biệt hoạt động bán hàng hay hoạt động cung cấp dịch vụ đôi khi không rõ ràng; nhóm khách hàng, vị trí địa lý không rõ ràng. Vì vậy việc xác định doanh thu sẽ khó khăn hơn ngành khác.

1.3.3.3. Ảnh hưởng tới nguyên tắc ghi nhận doanh thu DVVTDD

DVVTDD là sản phẩm vô hình, nó không mang hình thái vật chất cụ thể mà được thể hiện bằng việc khách hàng thu được lợi ích từ quá trình truyền đưa tin dưới dạng lưu lượng, nên xác định thời điểm ghi nhận doanh thu của DNVT phức tạp hơn, khó khăn hơn doanh thu bán hàng hóa. Bộ phận kế toán phải kết hợp rất chặt chẽ với bộ phận kỹ thuật nghiệp vụ, bộ phận kinh doanh, bộ phận công nghệ thông tin của DNVT để xác định thời điểm ghi nhận doanh thu cho từng khách hàng, chi tiết theo từng phương thức thanh toán, theo từng loại dịch vụ.

1.3.3.3. Ảnh hưởng tới trình bày thông tin doanh thu DVVTDD trên BCTC

DNVT có phạm vi kinh doanh rất rộng, để hoạt động cung cấp DVVTDD diễn ra được, cần phải có sự tham gia của nhiều đơn vị thành viên, nhiều bộ phận trong ngành viễn thông. Để trình bày thông tin doanh thu DVVTDD trong chỉ tiêu Doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ trên BCTC tổng hợp hay BCTC tập đoàn, kế toán cần tính toán tổng doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ của công ty mẹ, công ty con và các đơn vị hạch toán phụ thuộc.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG VIỆT NAM

2.1. TỔNG QUAN VỀ CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG CUNG CẤP DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG TẠI VIỆT NAM

2.1.1 Quá trình hình thành và phát triển của các doanh nghiệp viễn thông cung cấp dịch vụ viễn thông di động tại Việt nam

Từ trước năm 1993, thị trường viễn thông ở Việt Nam là thị trường độc quyền, toàn bộ các dịch vụ viễn thông đều do Tổng cục Bưu điện quản lý và chỉ có Tập đoàn Bưu chính Viễn thông Việt Nam được thực hiện.

Hiện nay, thị phần viễn thông nói chung và viễn thông di động nói riêng của Việt Nam do 03 DNNN (Viettel, MobiFone, VinaPhone) nắm giữ chiếm hơn 98%; trong đó thị phần của Viettel là 54,1%, MobiFone là 25,6%, VinaPhone là 18,4%, thị phần còn lại rất nhỏ (2%) thuộc về 02 DN (Gtelmobile và Vietnamobile).

2.1.2 Đặc điểm hoạt động kinh doanh và quản lý trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam cung cấp dịch vụ viễn thông di động

2.1.2.1 Đặc điểm hoạt động kinh doanh trong các DNVT Việt Nam

- Chủ thể: là các DNVT Việt Nam. Các DNVT Việt Nam còn ký hợp đồng bán sim, thẻ cào, và mở rộng thuê bao với 02 nhóm đại lý.

- Phân loại doanh thu: 3/5 DNVT (Viettel, MobiFone, VinaPhone) lựa chọn tiêu thức phân loại dịch vụ là phương thức thanh toán kết hợp với nội dung sản phẩm dịch vụ cung cấp; dịch vụ bao gồm: dịch vụ trả trước, dịch vụ trả sau, dịch vụ chia sẻ nội dung, dịch vụ kết nối, dịch vụ khác. 2/5 DN (Gtelmobile, Vietnamobile) phân loại DVVTĐĐ theo nội dung sản phẩm bao gồm: dịch vụ cơ bản, dịch vụ GTGT, dịch vụ ...

- Để sử dụng dịch vụ trả trước, khách hàng phải mua thẻ cào và nạp tiền vào tài khoản thuê bao của mình.

- Đặc điểm hợp đồng dịch vụ viễn thông di động trong các DNVT Việt Nam

Kết quả khảo sát và phỏng vấn chuyên gia cho thấy, hợp đồng dịch vụ mà các DNVT Việt Nam ký kết với khách hàng có số lượng rất lớn. Hợp đồng dịch vụ mà các DNVT giao kết với khách hàng theo 02 hình thức: Hợp đồng bằng văn bản và hợp đồng bằng lời nói. Trong đó, phân chia thành 04 nhóm.

4/5 DNVT (MobiFone, VinaPhone, Gtelmobile, Vietnamobile) ký kết các hợp đồng văn bản với khách hàng bằng giấy, riêng Viettel triển khai ký hợp đồng văn bản bằng điện tử.

Các hợp đồng đều quy định thời hạn của hợp đồng là không xác định; các

thỏa thuận khác là phụ lục không tác rời hợp đồng và giá cước có thể thay đổi theo thời điểm phù hợp với quy định của Nhà nước.

- Các DNVT Việt Nam đều xây dựng rất nhiều chương trình khuyến mại tại các thời điểm khác nhau trong năm. 4/5 DN (Viettel, MobiFone, VinaPhone, Vietnamobile) có chương trình khuyến mại đối với khách hàng thân thiết là thuê bao trả sau. Đó là các chương trình tích điểm đổi quà tặng hoặc dịch vụ

2.1.2.2. Đặc điểm tổ chức bộ máy quản lý của các DNVT Việt Nam cung cấp DVVTDD

Căn cứ vào kết quả nghiên cứu tài liệu và kết quả khảo sát, tác giả phân loại tổ chức bộ máy quản lý DNVT theo hình thức sở hữu vốn thành 02 nhóm, bao gồm:

Nhóm thứ nhất, các DN thuộc loại hình công ty TNHH MTV do nhà nước nắm giữ 100% vốn điều lệ, bao gồm: Viettel, MobiFone, VinaPhone.

Nhóm thứ hai, các DN thuộc loại hình công ty cổ phần bao gồm: (i) Công ty Cổ phần Di động Toàn Cầu (Gtelligence – công ty có vốn nhà nước), (ii) Công ty Cổ phần Di động Vietnamobile.

5/5 DNVT Việt Nam đều tổ chức mô hình tổ chức quản lý trực tuyến, chức năng. Tuy nhiên việc tổ chức bộ máy quản lý có điểm khác nhau giữa 02 nhóm.

2.1.2.3 Tổ chức công tác kế toán trong các DNVT Việt Nam cung cấp DVVTDD

a. Đặc điểm bộ máy kế toán của các DNVT Việt Nam

Kết quả nghiên cứu tài liệu, khảo sát và phỏng vấn chuyên gia các DVVT Việt Nam đều có các đơn vị trực thuộc, hạch toán phụ thuộc ở các tỉnh và Tp trên cả nước. Các DN đều tổ chức bộ máy kế toán theo hình thức nửa tập trung, nửa phân tán; các DN đều phân chia bộ máy kế toán thành các cấp

b. Hình thức kế toán và các chính sách kế toán khác trong các DNVT Việt Nam

Kết quả khảo sát cho thấy, 05 DNVT đều thực hiện kế toán trên máy vi tính, sử dụng phần mềm kế toán được áp dụng thống nhất từ đơn vị cấp trên đến đơn vị cấp dưới,

2.2. KHUNG PHÁP LÝ VỀ KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG TẠI VIỆT NAM

2.2.1 Khuôn khổ pháp lý về kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động

Quá trình thực hiện kế toán doanh thu DVVTDD, các DNVT phải tuân thủ khuôn khổ pháp luật về kế toán bao gồm: Luật kế toán, CMKT, chế độ kế toán. Viettel và VinaPhone còn thực hiện chính sách của tập đoàn.

2.2.2. Kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động theo quy định của CMKT, chế độ kế toán DN

2.2.2.1 Nhận diện, phân loại doanh thu, hợp đồng DVVTDD

CMKT, chế độ kế toán tiếp cận doanh thu theo quan điểm giao dịch, chưa tiếp cận doanh thu theo hợp đồng với khách hàng.

2.2.2.2 Xác định doanh thu DVVTDD

Doanh thu 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.

2.2.2.3 Ghi nhận doanh thu doanh thu DVVTDD

a. Thời điểm ghi nhận doanh thu DVVTDD

DN chỉ ghi nhận doanh thu cung cấp dịch vụ khi kết quả của giao dịch đó được xác định một cách đáng tin cậy. Kết quả của giao dịch cung cấp dịch vụ được xác định khi thỏa mãn tất cả bốn (4) điều kiện sau.

b. Chứng từ kế toán: Chia thành các nhóm chứng từ giấy và chứng từ điện tử

c. TK sử dụng: 511, 3387, 3331....

d. Phương pháp kế toán doanh thu cung cấp dịch vụ, doanh thu trong chương trình khuyến mại, khách hàng thân thiết.

2.2.2.4. Trình bày doanh thu dịch vụ viễn thông di động trên BCTC.

Thông tin về doanh thu DVVTDD được trình bày trên BCKQHĐKD và thuyết minh BCTC. Hướng dẫn lập BCTC quy định tại Điều 113 và Điều 115 của Thông tư 200/2014/TT-BTC.

2.3 THỰC TRẠNG KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG VIỆT NAM

2.3.1. Thực trạng nhận diện doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam

Kết quả khảo sát, phỏng vấn chuyên gia cho thấy, bộ phận kế toán tài chính tại 5/5 DNVT nhận diện doanh thu dịch vụ theo quan điểm giao dịch. 3/5 DNVT (Viettel, MobiFone, VinaPhone) cho rằng việc bán thẻ cào sẽ tạo ra doanh thu cho DN và phân loại doanh thu theo nội dung và phương thức thanh toán.

2/5 DN (Gtelmobile, Vietnamobile) nhận diện doanh thu là lợi ích thu được khi DNVT cung cấp dịch vụ thoại, tin nhắn, data... và thẻ cào không phải là một loại dịch vụ. Phân loại doanh thu theo nội dung cung cấp sản phẩm, dịch vụ.

2.3.2 Thực trạng xác định doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam

2.3.2.1 Xác định doanh thu DVVTDD trong hợp đồng dịch vụ trả trước

Kết quả khảo sát kết hợp với phỏng vấn chuyên gia và quan sát thực tế cho thấy, 3/5 DNVT (Viettel, MobiFone, VinaPhone) xác định doanh thu DVVTDD trả trước dựa trên số tiền thu được từ việc bán thẻ cào. 2/5 DN (Gtelmobile, Vietnamobile) xác định doanh thu DVVTDD trả trước dựa trên giá trị khối lượng dịch vụ (chi tiết cho từng loại dịch vụ thoại, tin nhắn...) mà khách hàng sử dụng thực tế trong kỳ (tháng). Có sự khác biệt trong việc ghi nhận doanh thu bán thẻ cào cho

khách hàng trả trước là do Công văn số 18494/BTC-CKT của Bộ Tài chính chỉ cho phép 03 DN (Viettel, MobiFone, VinaPhone) áp dụng còn 02 DN (Gtelligence và Vietnamobile) không được áp dụng công văn này.

2.3.2.2. Xác định doanh thu DVVTDD trong hợp đồng dịch vụ trả sau

Dựa vào kết quả khảo sát và phỏng vấn cho thấy, doanh thu DVVTDD được xác định dựa trên số Tổng là số tiền (cước) sử dụng dịch vụ của các khách hàng trả sau, do bộ phận kỹ thuật trong các DNVT cung cấp. Giá trị này được dựa trên khối lượng dịch vụ (chi tiết cho từng loại dịch vụ thoại, tin nhắn...) mà khách hàng sử dụng thực tế trong kỳ (tháng) được theo dõi và tính toán trên phần mềm tính cước.

Cụ thể, NCS trình bày cách xác định doanh thu theo 04 nhóm hợp đồng và xác định doanh thu trong chương trình khách hàng thân thiết

Kết quả khảo sát, phỏng vấn cho thấy, 04 DN (Viettel, MobiFone, VinaPhone, Vietnamobile) có chương trình tích điểm dành cho khách hàng thân thiết, có hệ thống theo dõi chi tiết, rõ ràng để quản lý điểm tích lũy của từng khách hàng rất chi tiết, rõ ràng nhưng 2/3 DN (MobiFone, VinaPhone) chưa xác định giá trị tích điểm tại thời điểm cung cấp dịch vụ để ghi nhận doanh thu chưa thực hiện tương ứng với giá trị tích điểm mà ghi nhận toàn bộ số tiền phải thu từ khách hàng vào doanh thu DVVTDD.

2.3.3 Thực trạng ghi nhận kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam

2.3.3.1 Thời điểm ghi nhận doanh thu DVVTDD trong các DNVT Việt Nam

5/5 DN đều lựa chọn thời điểm chốt khối lượng dịch vụ khách hàng sử dụng để tiến hành đối soát với khách hàng và DNVT khác là 24h ngày cuối cùng trong tháng.

3/5 DN (Viettel, MobiFone, Vinaphone) ghi nhận doanh thu DVVTDD trả trước tại thời điểm bán thẻ vào doanh thu bán thẻ cào trong khi đó doanh thu DVVTDD trả sau được ghi nhận tại thời điểm cuối kỳ sau khi xác định và đối soát được khối lượng sử dụng dịch vụ thực tế của khách hàng trong kỳ (tháng).

2/5 DNVT (Gtelligence, Vietnamobile) tại thời điểm cuối kỳ (tháng), sau khi xác định và đối soát được khối lượng dịch vụ thực tế sử dụng của khách hàng để ghi nhận doanh thu DVVTDD cho cả hai trường hợp khách hàng trả trước hoặc trả tiền sau và không phụ thuộc vào thời điểm khách hàng thanh toán.

Hợp đồng cho thuê đầu số của 02 DN (Viettel, VinaPhone) và hợp đồng cung cấp dịch vụ GTGT khác do 05 DNVT ký kết với các đối tác không ghi nhận doanh thu, cho nên các DNVT không xác định thời điểm ghi nhận doanh thu.

Với hợp đồng cung cấp dịch vụ kèm điện thoại di động của MobiFone, thời điểm ghi nhận doanh thu gồm 02 thời điểm: ghi nhận doanh thu bán hàng hóa tại thời

điểm chuyển giao điện thoại cho khách và ghi nhận doanh thu dịch vụ tại thời điểm cuối kỳ (tháng) đối với dịch vụ trả sau.

Hợp đồng gói dịch vụ di động, internet, truyền hình được 02 DN (Viettel, VinaPhone) ghi nhận doanh thu tại thời điểm cuối kỳ (tháng).

2.3.3.2 Chứng từ kế toán doanh thu DVVTDD trong các DNVT Việt Nam

Chứng từ kế toán rất nhiều gồm 02 Nhóm: chứng từ điện tử và chứng từ giấy. Có Viettel sử dụng hợp đồng điện tử và hóa đơn điện tử trong tất cả các giao dịch. Các DNVT còn lại còn sử dụng hóa đơn giấy.

2.3.3.3 Tài khoản kế toán doanh thu DVVTDD trong các DNVT Việt Nam

Kết quả khảo sát cho thấy, 5/5 DNVT đều sử dụng TK 511. TK này được mở chi tiết cấp 2, cấp 3, theo cách phân loại doanh thu và chủ yếu phục vụ cho công tác kế toán tài chính và xác định nghĩa vụ thuế. Ngoài ra sử dụng TK 136, 336...

2.3.3.4. Phương pháp kế toán doanh thu DVVTDD trong các DNVT Việt Nam

Kết quả khảo sát và phỏng vấn cho thấy, công tác kế toán doanh thu DVVTDD trong 05 DN đều được thực hiện trên phần mềm kế toán. Các giao dịch liên quan tới doanh thu được lập trình ghi nhận TK 131, xử lý trước khi đưa vào vào TK 511.

Tại Gtelmobile và Vietnamobile có điểm khác trong việc ghi nhận doanh thu của hợp đồng dịch vụ trả trước, Hai đơn vị này khi bán thẻ cào ghi nhận doanh thu chưa thực hiện.

Việc ghi nhận doanh thu được chia theo các cấp tổ chức bộ máy kế toán.

2.3.4. Thực trạng trình bày doanh thu DVVTDD trên BCTC trong các DNVT Việt Nam

Nghiên cứu thông tin trên BCTC và kết hợp phỏng vấn chuyên gia NPV11- Kế toán tại DNVT cho thấy, các DN trình bày doanh thu DVVTDD theo đúng quy định của CMKT, chế độ kế toán. Các thuyết minh về chính sách doanh thu, giải trình về doanh thu được trình bày trên Thuyết minh BCTC riêng hoặc BCTC tổng hợp, nhưng chưa được chi tiết theo vị trí địa lý, dịch vụ kinh doanh. 2/5 DN (Viettel, VinaPhone) cho biết, doanh thu DVVTDD còn được tổng hợp trong chỉ tiêu doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ tại BCTC hợp nhất của Tập đoàn.

2.4. ĐÁNH GIÁ THỰC TRẠNG KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG VIỆT NAM

2.4.1 Những ưu điểm

Thứ nhất, kế toán doanh thu DVVTDD nhìn chung đã phản ánh rõ ràng theo từng nghiệp vụ kinh tế liên quan đến kế toán bán hàng và cung cấp dịch vụ.

Thứ hai, việc tổ chức hệ thống sổ sách kế toán và luân chuyển chứng từ trong quá trình bán hàng và cung cấp dịch vụ là tương đối hợp lý, trên cơ sở đảm bảo những

nguyên tắc kế toán của chế độ hiện hành và phù hợp với khả năng, trình độ đội ngũ nhân viên kế toán, phù hợp với quy mô, đặc điểm kinh doanh của công ty. Đặc biệt, tại Viettel đã áp dụng thành công công nghệ AI trong nhận diện chứng từ bán hàng là hóa đơn GTGT, thông tin, dữ liệu trên hóa đơn bán hàng được nhận diện trực tiếp từ khâu xử lý chứng từ tại bộ phận kinh doanh và tự động ghi nhận vào các sổ kế toán doanh thu mà không cần việc nhập liệu, ghi nhận bút toán của kế toán viên.

Thứ ba, bộ máy kế toán tại 05 DNVT được tổ chức khá hợp lý, phân tách trách nhiệm rõ ràng giữa các phòng ban, bộ phận.

Thứ tư, các DNVT đều chấp hành, tuân thủ đầy đủ chế độ kế toán, các quy định pháp lý của các Bộ/ban ngành có liên quan.

Thứ năm, công tác kế toán trong 05 DNVT đều được hỗ trợ của hệ thống phần mềm kế toán và các ứng dụng của công nghệ thông tin cao.

Thứ sáu, có thể thấy công tác kế toán trong 02 DNVT nhỏ (Gtelmobile, Vietnamobile) thực hiện tốt hơn và đúng hơn 03 DNVT lớn (Viettel, MobiFone, VinaPhone).

2.4.2 Những hạn chế cần khắc phục

2.4.2.1 Hạn chế trong việc nhận diện, phân loại doanh thu, hợp đồng DVVTDD

Việc nhận diện doanh thu dịch vụ trong 05 DN vẫn chưa nhất quán, chưa thống nhất giữa 02 nhóm DNVT. 3/5 DNVT (Viettel, MobiFone, Vinaphone) đang nhận diện và ghi nhận chưa phù hợp doanh thu dịch vụ, trong đó bao gồm có cả doanh thu từ việc bán sim, thẻ cào thu tiền trước.

2.4.2.2 Hạn chế trong việc xác định doanh thu DVVTDD

- Doanh thu thẻ cào ghi nhận theo tổng số tiền thu của khách hàng là không hợp lý

- Doanh thu thoại, tin nhắn ngoại mạng được các DNVT xác định theo khối lượng thực tế khách hàng sử dụng và đơn giá dịch vụ ngoại mạng chưa phù hợp.

- Doanh thu cho thuê đầu số và doanh thu dịch vụ cung cấp nội dung được các DNVT Việt Nam ghi nhận theo tổng doanh thu (Gross), thay vì chỉ ghi nhận phần doanh thu mà DNVT nhận được (Net) và khi trả tiền cho nhà cung cấp nội dung, DN thuê đầu số ghi nhận tương ứng một khoản chi phí. Việc xác định như vậy cũng chưa hợp lý.

- MobiFone ghi nhận doanh thu bán điện thoại theo giá bán độc lập, nhưng giá trị gói cước là chênh lệch giá trị gói sản phẩm dịch vụ và điện thoại di động với giá trị điện thoại theo giá bán độc lập. Cách xác định như vậy là chưa hợp lý.

2.4.2.3. Hạn chế trong ghi nhận doanh thu DVVTDD

a. Thời điểm ghi nhận doanh thu DVVTDD trong các DNVT chưa đúng, cụ thể:

- ✓ Đối với hợp đồng cung cấp dịch vụ trả trước

3/5 DN (Viettel, MobiFone, VinaPhone) không ghi nhận doanh thu từ việc cung cấp dịch vụ trong hợp đồng trả trước do đã ghi nhận doanh thu từ việc bán thẻ cào.

- ✓ Hợp đồng bán sim tại DNVN Việt Nam: sim thông thường ghi nhận ngay tại thời điểm bán sim.

b. Chứng từ kế toán

Số lượng chứng từ điện tử trong các DNVN sử dụng còn rất ít. Đa số các DNVN chưa áp dụng các công nghệ thông tin mới như AI, Cloud trong công tác nhận điện, xử lý và lưu trữ chứng từ.

c. Tài khoản kế toán

TK 3387 còn thiết một số nội dung phản ánh.

d. Phương pháp kế toán doanh thu DVVTĐĐ

Cách ghi nhận doanh thu trả trước tại các DNVN chưa thống nhất, chưa phù hợp với các nguyên tắc kế toán và CMKT. Cách ghi nhận doanh thu gói dịch vụ kèm điện thoại di động của MobiFone chưa thật sự phù hợp với thông lệ quốc tế và bản chất giao dịch.

2.4.2.4 Trình bày doanh thu DVVTĐĐ trên BCTC

Thông tin doanh thu trong thuyết minh BCTC của 5/5 DNVN đơn giản, không có số liệu so sánh doanh thu theo lĩnh vực kinh doanh, khu vực địa lý theo yêu cầu của CMKT số 27. Một số nội dung về chính sách doanh thu lấy từ quy định trong CMKT và không có thông tin về cách xác định, ghi nhận doanh thu từ hợp đồng hợp tác kinh doanh tại các DNVN.

Giá trị của chỉ tiêu doanh thu bán hàng và cung cấp dịch vụ trên BCTC và báo cáo Bộ TT&TT là chưa thống nhất. Doanh thu cước kết nối trên Báo cáo nộp Bộ TT&TT được ghi nhận theo số chênh lệch giữa Liên doanh thu và Liên chi phí, doanh thu trên BCTC của DNVN có khách hàng gọi đi được ghi nhận theo số tiền thu được từ khách hàng.

2.4. Nguyên nhân của những hạn chế

2.4.1. Nguyên nhân khách quan

Do khuôn khổ pháp luật Việt Nam chưa phù hợp, chưa có hướng dẫn cụ thể cho các giao dịch đặc thù tại DNVN.

2.4.1.1 Kết quả khảo sát áp dụng IFRS15 trong DNVN Việt Nam

2.4.1.2 Kinh nghiệm chuyển đổi cách tiếp cận doanh thu theo thông lệ quốc tế

a. Quan điểm tiếp cận doanh thu của các quốc gia trên thế giới

Rất nhiều quốc gia đã chuyển đổi quan điểm tiếp cận doanh thu theo giao dịch sang doanh thu theo hợp đồng với khách hàng, bản thân Mỹ cũng đã chuyển đổi quan điểm tiếp cận doanh thu

b. Kinh nghiệm chuyển đổi cách tiếp cận doanh thu theo thông lệ quốc tế

Nghiên cứu kinh nghiệm của 10 DNVT lớn trên thế giới, đi sâu vào kinh nghiệm của 02 tập đoàn: Tập đoàn Deutsche Telekom, Kinh nghiệm của Tập đoàn VondaFone trong việc tiếp cận quan điểm ghi nhận doanh thu theo hợp đồng với khách hàng và rút ra bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam

c. Bài học kinh nghiệm cho DNVT Việt Nam

d. Bài học kinh nghiệm cho cơ quan quản lý

2.4.2 Nguyên nhân chủ quan

Thứ nhất, do sự phát triển của nền kinh tế, sự đa dạng, phức tạp trong lĩnh vực kinh doanh DVVT, cho nên kế toán tại DNVT gặp khó khăn khi xử lý các giao dịch nhiều nghĩa vụ. Nguồn nhân lực kế toán có trình độ cao, hiểu biết sâu về CMKT nói chung và CMKT quốc tế nói riêng tại DNVT còn thiếu về số lượng và chất lượng.

Thứ hai, bản thân 03 DNVT lớn (Viettel, MobiFone, VinaPhone) có văn bản hướng dẫn riêng về cách ghi nhận doanh thu thẻ cào của Bộ Tài Chính theo công văn số 18494/BTC-CĐKT ngày 11/12/2015 của Bộ Tài chính do Thứ trưởng Trần Xuân Hà ký gửi Bộ TT&TT đồng ý cho các DNVT (VinaPhone-VNPT, MobiFone, Viettel) được hạch toán doanh thu bán thẻ trả trước tại thời điểm bán thẻ.

Thứ ba, đối với doanh thu từ thỏa thuận cước kết nối giữa các nhà mạng, Bộ Tài chính có thông tư 35/2011/TT-BTC ban hành ngày 15/3/2011 hướng dẫn một số nội dung liên quan tới thuế GTGT của dịch vụ viễn thông.

CHƯƠNG 3

HOÀN THIỆN KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG VIỆT NAM

3.1. ĐỊNH HƯỚNG PHÁT TRIỂN CỦA CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG VIỆT NAM TRONG BỐI CẢNH CUỘC CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0

3.1.1 Ảnh hưởng của cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 đến hoạt động kinh doanh dịch vụ viễn thông di động trong DNVT

Viễn thông là một trong những ngành có khả năng tiếp cận với công nghệ lớn hơn bất kỳ ngành nào, lĩnh vực nào. Chính vì vậy, viễn thông chịu tác động trực tiếp và lớn nhất từ CM4.0, các DN cần phải thay đổi theo xu hướng mới này trước hết phải là DNVT. Phương thức hoạt động kinh doanh các DN, đặc biệt là các DNVT sẽ thay đổi, các sản phẩm DVVTDD mới sẽ ra đời dựa trên sự tích hợp của công nghệ số. Doanh thu của các dịch vụ như thoại, SMS truyền thống sẽ suy giảm.

3.1.2 Định hướng phát triển hoạt động kinh doanh dịch vụ viễn thông di động tại các DNVT Việt Nam trong bối cảnh cuộc cách mạng công nghiệp 4.0

Các DNVT đang trong giai đoạn tái cơ cấu DN, định hướng trở thành những DNVT hàng đầu tại Việt Nam, những trung tâm số (Digital Hub) lớn của khu vực châu Á.

Các DNVT đều có chiến lược phát triển trong kỷ nguyên mới, phù hợp với xu thế toàn cầu hóa và sự phát triển không ngừng của cuộc CM 4.0.

Các DNVT Việt Nam đều nhận thức phải thay đổi phương thức kinh doanh, từ cạnh tranh về giá sang cạnh tranh về chất lượng dịch vụ, mang lại trải nghiệm tốt hơn về dịch vụ dưới con mắt của khách hàng; phát triển thêm nhiều dịch vụ GTGT trên nền mạng di động.

2/5 DNVT (Gtelligence và Vietnamobile) gặp rất nhiều khó khăn trong hoạt động kinh doanh, nhiều năm liên hoạt động kinh doanh thua lỗ. Chính vì vậy, Gtelligence đang thực hiện tái cơ cấu DN còn Vietnamobile đã chủ động lựa chọn phân khúc thị trường là khách hàng trẻ tuổi

3.2. CÁC YÊU CẦU VÀ NGUYÊN TẮC HOÀN THIỆN KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG VIỆT NAM

3.2.1. Yêu cầu hoàn thiện kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam

- Hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTDD phải phù hợp với đặc điểm hoạt động

kinh doanh và yêu cầu quản lý của các DNVT Việt Nam

- Hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTĐĐ trong các DNVT Việt Nam phải đảm bảo sự hài hoà với các nguyên tắc, chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế
- Hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTĐĐ trong các DNVTĐĐ Việt Nam phải trên cơ sở kết hợp hài hòa yêu cầu quản lý vĩ mô của Nhà nước và yêu cầu quản trị của DN
- Hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTĐĐ tại các DNVT Việt Nam phải đảm bảo cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, có độ tin cậy và giá trị pháp lý cao cho các đối tượng sử dụng
- Hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTĐĐ trong các DNVT Việt Nam phải đảm bảo đáp ứng yêu cầu hiệu quả và tính kinh tế
- Hoàn thiện kế toán doanh thu DVVTĐĐ trong các DNVT Việt Nam phải phù hợp với yêu cầu quản lý kinh tế, mục tiêu phát triển hoạt động kinh doanh DVVTĐĐ của Nhà nước trong giai đoạn hiện tại và xu hướng phát triển trong tương lai

3.2.2 Nguyên tắc hoàn thiện kế toán doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong các doanh nghiệp viễn thông Việt nam

Thứ nhất, phải đảm bảo tuân thủ đúng CMKT, chế độ kế toán DN và quy định của pháp luật có liên quan như chính sách chế độ tài chính, thuế...hiện hành.

Thứ hai, phải mang tính khả thi, có hiệu quả cao nhất, với chi phí thấp nhất.

Thứ ba, phải phù hợp và đáp ứng yêu cầu quản lý hoạt động kinh doanh DVVTĐĐ của DNVT với xu hướng “số hóa” trong công tác quản trị DN nói chung và kế toán nói riêng.

3.3. HOÀN THIỆN KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG VIỆT NAM

3.3.1 Giải pháp hoàn thiện nhận diện doanh thu dịch vụ viễn thông di động và hợp đồng với khách hàng trong các DNVT Việt Nam

3.3.1.1 Hoàn thiện nhận diện doanh thu dịch vụ viễn thông di động

a. Nhận diện doanh thu dịch vụ viễn thông di động

Doanh thu DVVTĐĐ chỉ phát sinh khi khách hàng đã sử dụng các DVVTĐĐ đồng thời đây cũng là quá trình DNVT thực hiện sản xuất, cung cấp dịch vụ.

b. Phân loại doanh thu DVVTĐĐ

Phân loại doanh thu phải bám vào nội dung dịch vụ cung cấp

3.3.1.2 Hoàn thiện danh mục và phân loại hợp đồng với khách hàng

DNVT nên quản lý hợp đồng theo 04 nhóm.

3.3.2 Giải pháp hoàn thiện xác định doanh thu DVVTĐĐ

- Xác định doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong hợp đồng trả trước thanh toán bằng thẻ cào. Doanh thu DVVTDD cần dựa trên khối lượng sử dụng thực tế của khách hàng, tương ứng với giá trị của nghĩa vụ mà DNVT đã thực hiện trong một kỳ, mà không phụ thuộc vào việc thanh toán tiền trước hay thanh toán sau.
- Xác định doanh thu DVVTDD trong hợp đồng hợp tác kinh doanh và thỏa thuận cước kết nối với các nhà mạng theo số thuần
- Xác định doanh thu DVVTDD trong hợp đồng bán hàng hóa kèm gói dịch vụ theo giá bán độc lập của hàng hóa và dịch vụ
- Xác định doanh thu DVVTDD khi có chương trình khách hàng thân thiết

3.3.3 Giải pháp hoàn thiện nguyên tắc ghi nhận doanh thu dịch vụ viễn thông di động trong các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam

**** Thời điểm ghi nhận doanh thu dịch vụ viễn thông di động***

Thời điểm ghi nhận doanh thu dịch vụ theo hợp đồng là thời điểm nghĩa vụ thực hiện trong hợp đồng đã hoàn thành, không phụ thuộc vào tiền đã thanh toán hay chưa.

**** Hoàn thiện hệ thống chứng từ kế toán doanh thu DVVTDD***

DNVT thực hiện số hóa chứng từ điện tử

**** Hoàn thiện việc sử dụng tài khoản tại các DNVT Việt Nam***

Tác giả đề xuất 03 DN cần mở thêm TK chi tiết cho TK 3387- Doanh thu chưa thực hiện. Với thẻ cào thanh toán cho dịch vụ khác, kế toán phản ánh các khoản nợ phải trả ở TK 331- Phải trả người bán hoặc 3388- Phải trả phải nộp khác.

**** Phương pháp kế toán doanh thu DVVTDD trong các DNVT Việt Nam***

Thay đổi quy trình ghi nhận trên phần mềm kế toán thông qua TK doanh thu chưa thực hiện.

3.3.4. Giải pháp nhằm hoàn thiện việc trình bày thông tin về doanh thu dịch vụ viễn thông di động tại các DNVT Việt Nam

- Cần tách biệt 2 chỉ tiêu: CP thuế TNDN hiện hành, CP thuế TNDN hoãn lại
- Cần trình bày và thuyết minh thông tin chi tiết hơn về chính sách doanh thu

3.4. ĐIỀU KIỆN ĐỂ THỰC HIỆN GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN DOANH THU DỊCH VỤ VIỄN THÔNG DI ĐỘNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP VIỄN THÔNG VIỆT NAM

3.4.1. Kiến nghị với Bộ Tài chính

- Ban hành văn bản hướng dẫn xử lý các vấn đề kế toán trong ngành viễn thông theo đúng thông lệ quốc tế
- Sửa đổi, bổ sung nội dung VAS 14 và chế độ kế toán doanh nghiệp

3.4.2. Kiến nghị với Bộ Thông tin và Truyền thông

Bộ TT&TT cần thống nhất khái niệm doanh thu DVVTĐĐ với Bộ Tài chính để kế toán không phải bóc tách lại doanh thu khi lập báo cáo cho Bộ TT&TT, từ đó giúp các DNVT tổ chức kế toán được tốt hơn và kịp thời hơn.

3.4.3. Kiến nghị với các doanh nghiệp viễn thông Việt Nam

Chú trọng tới công tác kế toán, nhìn nhận các giao dịch kinh tế tạo ra doanh thu theo đúng bản chất

Cần chủ động đề xuất với Bộ Tài chính và các cơ quan quản lý nhà nước về việc hoàn thiện chế độ kế toán riêng cho ngành viễn thông

Cần có kế hoạch, chuẩn bị nguồn nhân lực, hệ thống phần mềm kế toán và quản lý cho việc thay đổi chính sách kế toán doanh thu khi Bộ Tài Chính ban hành IFRS 15 áp dụng cho các DN.

Cần quan tâm đầu tư hệ thống thông tin, hệ thống mạng, công nghệ Trí tuệ Nhân tạo (AI) cho phù hợp, thiết lập hệ thống thông tin có sự hỗ trợ và kết nối của các phần mềm thông tin trong nội bộ DN.

Kết hợp với các trường đại học như Bưu Chính viễn thông, Đại học Bách khoa, Học viện Tài chính, Đại học kinh tế quốc dân... hoặc tự xây dựng trung tâm đào tạo giáo dục riêng nhằm đào tạo cán bộ, nhân viên kế toán của mình, của DNVT khác có kiến thức về kế toán và có kinh nghiệm thực tế về lĩnh vực viễn thông.

3.4.4 Kiến nghị với Hiệp hội kế toán, kiểm toán và các cơ sở đào tạo

Hiệp hội kế toán kiểm toán và các cơ sở đào tạo nên đưa nội dung IFRS 15 trong các môn học kế toán tài chính cho sinh viên chuyên ngành kế toán, kiểm toán. Bên cạnh đó, Hiệp hội kế toán, kiểm toán có các khóa tập huấn chuyên sâu cho kế toán cho các DNVT và có tài liệu hướng dẫn chi tiết về IFRS 15, công bố rộng rãi cho các đối tượng liên quan được biết.

KẾT LUẬN

Kết quả nghiên cứu của luận án có ý nghĩa lý luận và ý nghĩa thực tiễn, luận án đã hệ thống hóa được những nội dung cơ bản sau:

Lý luận cơ bản về kế toán doanh thu dịch vụ theo quan điểm tiếp cận với hợp đồng, từ việc nhận diện, xác định, ghi nhận, trình bày doanh thu trên BCTC; hệ thống hóa đặc điểm kinh doanh viễn thông ảnh hưởng tới kế toán doanh thu DVVTDD.

NCS đã nghiên cứu, thiết kế phiếu khảo sát và điều tra để đánh giá những vấn đề tồn tại trong kế toán doanh thu DVVTDD tại 05 DNVT Việt Nam và đưa ra đánh giá về thực trạng kế toán doanh thu DVVTDD tại các DNVT Việt Nam trong các hợp đồng cung cấp dịch vụ viễn thông và cách thức kế toán xử lý đối với các chương trình khuyến mại, khách hàng thân thiết.

NCS luôn nghiêm túc và nỗ lực trong quá trình học tập và nghiên cứu, tuy nhiên luận án vẫn không thể tránh khỏi các thiếu sót. NCS rất mong nhận được sự đóng góp, giúp đỡ từ các nhà khoa học, các kế toán viên tại DNVT để hoàn thiện và nâng cao hơn nữa chất lượng luận án, đưa những giải pháp luận án đề xuất vào áp dụng hiệu quả trong thực tế.

Xin trân trọng cảm ơn sự quan tâm và đóng góp ý kiến của các nhà khoa học và những người quan tâm đến đề tài nghiên cứu của luận án!

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN ĐÃ CÔNG BỐ CỦA TÁC GIẢ

1. Nguyễn Diệu Linh (2019), *Kinh nghiệm công bố thông tin về doanh thu của doanh nghiệp viễn thông quốc tế khi áp dụng IFRS15*, Tạp chí Kế toán & kiểm toán, tháng 8/2019, (191), tr.53-56.
2. Nguyễn Diệu Linh (2019), *Các đặc điểm hoạt động kinh doanh dịch vụ viễn thông di động ảnh hưởng tới kế toán doanh thu*, Tạp chí Nghiên cứu khoa học kiểm toán, tháng 8/2019, (142), tr.36-40.
3. Nguyễn Diệu Linh (2019), *Hoàn thiện kế toán doanh thu tại doanh nghiệp viễn thông*, Tạp chí Kế toán & kiểm toán, tháng 10/2019, (192), tr.64-67.
4. Nguyễn Diệu Linh (2020), *Những khó khăn khi áp dụng IFRS15 trong doanh nghiệp viễn thông Việt Nam*, Tạp chí Nghiên cứu khoa học kiểm toán, tháng 1/2020, (147), tr.68-76