

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

BỘ TÀI CHÍNH

HỌC VIỆN TÀI CHÍNH



NGÔ XUÂN TÚ

**HOÀN THIỆN KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ
XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC CÔNG TY
DƯỢC PHẨM NIÊM YẾT Ở VIỆT NAM**

**CHUYÊN NGÀNH: KẾ TOÁN
MÃ SỐ: 9.34.03.01**

TÓM TẮT LUẬN ÁN TIẾN SĨ

Người hướng dẫn khoa học: **1. PGS, TS. Nguyễn Trọng Cơ
2. TS. Bùi Thị Thu Hương**

Hà Nội – 2022

Công trình được hoàn thành tại: **Học viện Tài chính**

Người hướng dẫn khoa học:

1. PGS,TS. Nguyễn Trọng Cơ
2. TS. Bùi Thị Thu Hương

Phản biện 1:

Phản biện 2:

Phản biện 3:

.

Luận án sẽ được bảo vệ tại Hội đồng chấm luận án cấp Học viện, họp tại Học viện Tài chính Vào hồi giờ.... .. ngày.....tháng... năm 2022.

Có thể tìm hiểu luận án tại:

- Thư viện Quốc gia.
- Thư viện Học viện Tài chính.

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài nghiên cứu

Ngành dược phẩm Việt Nam là một ngành kinh tế có vai trò quan trọng trong nền kinh tế quốc dân và có ý nghĩa xã hội rất to lớn. Trong những năm gần đây, khi khủng hoảng toàn cầu và dịch bệnh kéo theo sự đi xuống của nhiều ngành sản xuất kinh doanh, ngành dược phẩm vẫn có sự tăng trưởng cao, với tỉ lệ trung bình khoảng 18,8%/năm giai đoạn 2009-2014, khoảng 13,8%/năm trong giai đoạn 5 năm 2015 – 2019, và chỉ chậm lại giai đoạn 2020-2021 do tác động của dịch bệnh Covid19. Tỉ lệ đóng góp của ngành cho GDP cả nước cũng tăng qua các năm và được dự báo tiếp tục giữ xu hướng này trong vòng 5 năm tới với sản lượng tiêu thụ thuốc tăng lên khoảng 16,1 tỷ USD vào năm 2026.

Bên cạnh những kết quả tăng trưởng đáng ghi nhận, ngành dược Việt Nam vẫn còn tồn tại những vấn đề hạn chế ảnh hưởng đến sự phát triển bền vững của ngành. Tỉ lệ nhập khẩu dược phẩm còn ở mức cao, chiếm đến hơn 50% tổng nhu cầu của người tiêu dùng nội địa, đặc biệt phân khúc giá trị cao. Trong khi đó, dù có tiềm năng lớn về quy mô sản xuất và thị trường tiêu thụ, dược phẩm sản xuất trong nước của các công ty dược phẩm Việt Nam chỉ chiếm được khoảng 45% thị trường, kim ngạch xuất khẩu còn rất thấp. Một trong những nguyên nhân ảnh hưởng quan trọng đến sức cạnh tranh của các công ty dược phẩm Việt Nam chính là hệ thống và phương thức tiêu thụ dược phẩm còn yếu về trình độ và công nghệ quản lý, thiếu sự liên kết thông tin.

Kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp là nội dung đòi hỏi có tính cập nhật cao, nhằm phù hợp với sự phát triển đa dạng của các phương thức sản xuất hiện đại và các công cụ phát sinh phức tạp. Đề án áp dụng Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế tại Việt Nam được Bộ Tài chính phê duyệt ngày 16/3/2020 có lộ trình trong giai đoạn 2022-2025 áp dụng tự nguyện và sau 2025 áp dụng bắt buộc với một số đối tượng doanh nghiệp. Việc chuyển đổi sang Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế sẽ đặt ra nhiều thách thức, khó khăn đối với các doanh nghiệp, nhất là trong công tác kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh.

Các doanh nghiệp dược phẩm có những đặc điểm riêng trong hoạt động sản xuất kinh doanh và khác biệt nhất định với các ngành kinh tế kỹ thuật khác, từ đó ảnh hưởng đến thông tin tài chính kế toán của doanh nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp dược phẩm niêm yết với đòi hỏi cao về thông tin cung cấp trên BCTC. Nâng cao trình độ hệ thống kế toán, đặc biệt là kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh

doanh tại các công ty được phẩm niêm yết sẽ giúp cung cấp thông tin kịp thời và tin cậy cho nhà điều hành doanh nghiệp đưa ra kế hoạch kinh doanh phù hợp.

Xuất phát từ những lý do trên, tôi đã chọn đề tài **“Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam”** làm đề tài nghiên cứu.

2. Tổng quan nghiên cứu

Tổng quan nghiên cứu của Luận án được tác giả nghiên cứu và tổng hợp dựa trên các vấn đề của kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp được phẩm niêm yết, bao gồm: Quan điểm ghi nhận doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh; việc vận dụng phương pháp kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh; nghiên cứu kế toán trong các doanh nghiệp được phẩm niêm yết và phương pháp nghiên cứu đối với kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh.

Sau khi nghiên cứu các công trình đã công bố trong và ngoài nước nghiên cứu liên quan đến kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh, tác giả rút ra những kết luận như sau:

Thứ nhất, các công trình nghiên cứu về kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh đã chuyển dần từ quan điểm tiếp cận trên cơ sở giao dịch sang quan điểm tiếp cận trên cơ sở hợp đồng. Các công trình nghiên cứu này đã hoàn thiện lý thuyết về doanh thu từ HĐ với khách hàng, tuy nhiên còn chưa làm rõ và giải quyết lý luận về nghĩa vụ của HĐ, các vấn đề liên quan tới sửa đổi, bổ sung HĐ, từ đó ảnh hưởng tới cách ghi nhận và trình bày doanh thu, chi phí trên BCTC trong các lĩnh vực hoạt động cụ thể được nghiên cứu.

Thứ hai, hướng nghiên cứu theo chu trình “Nhận diện, xác định, ghi nhận và trình bày thông tin trên BCTC” đã được đề cập đến trong một số nghiên cứu trong nước gần đây về kế toán doanh thu, chi phí, tuy nhiên thời khi trình bày và phân tích thực trạng, các nghiên cứu trên đều chưa phát triển được trên cơ sở lý thuyết mà chủ yếu vẫn căn cứ vào chuẩn mực và chế độ kế toán Việt Nam.

Thứ ba, các công trình nghiên cứu về kế toán trong doanh nghiệp được phẩm đã chỉ ra những đặc điểm riêng trong hoạt động sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp được phẩm có sự khác biệt nhất định với các ngành kinh tế kỹ thuật khác, từ đó ảnh hưởng đến thông tin tài chính kế toán của doanh nghiệp, đặc biệt là các doanh nghiệp được phẩm niêm yết với đòi hỏi cao về thông tin cung cấp trên BCTC.

Thứ tư, một số công trình nghiên cứu trong nước gần đây về kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh cũng áp dụng phương pháp nghiên cứu định lượng. Tuy

nhiên trong đó chủ yếu nghiên cứu trên góc độ kế toán quản trị, chưa có nhiều nghiên cứu trên góc độ kế toán tài chính áp dụng nghiên cứu định lượng để bổ sung, hỗ trợ những kết luận rút ra bên cạnh nghiên cứu định tính.

Trên cơ sở kế thừa các nội dung cơ bản của kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh của các nghiên cứu trong và ngoài nước. Đồng thời, xuất phát từ những khoảng trống rút ra ở trên Tác giả sẽ tập trung vào việc nghiên cứu để củng cố, làm rõ và bổ sung những vấn đề lý luận và thực tiễn để hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam.

3. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu nghiên cứu của đề tài *“Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam”* là hệ thống hóa lý luận về kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp theo quan điểm tiếp cận trên cơ sở hợp đồng; phân tích thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam theo chu trình: Nhận diện, xác định, ghi nhận và trình bày thông tin trên BCTC; kết hợp các phương pháp định tính và định lượng để nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng và rút ra những đánh giá về kết quả, hạn chế của kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam; từ đó đề xuất giải pháp, kiến nghị nhằm hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp này.

4. Câu hỏi nghiên cứu

Để phục vụ cho việc nghiên cứu đề tài luận án, tác giả sẽ đi sâu nghiên cứu để trả lời các câu hỏi sau đây:

(1). Cơ sở lý luận kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh theo Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế gồm những nội dung gì?

(2). Các nhân tố nào ảnh hưởng đến thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp niêm yết?

(3). Thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam như thế nào?

(4). Mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam như thế nào?

(5). Những ưu điểm, hạn chế và nguyên nhân hạn chế của kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam là gì?

(6). Có những giải pháp nào giúp hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam?

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

5.1. Đối tượng nghiên cứu

Luận án đi sâu nghiên cứu về lý luận và thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam, tiếp cận theo thông lệ quốc tế và các Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế.

5.2. Phạm vi nghiên cứu

- Về nội dung nghiên cứu: Luận án tập trung nghiên cứu cơ sở lý thuyết và thực trạng kế toán hoạt động kinh doanh phân phối dược phẩm là thuốc và một số hoạt động đặc thù phát sinh tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam. Trong đó, tác giả sẽ đi sâu vào phân tích kế toán đối với một số loại hợp đồng phát sinh có đặc điểm riêng biệt của các công ty dược phẩm niêm yết. Với đối tượng nghiên cứu là các doanh nghiệp dược phẩm niêm yết có yêu cầu cao về thông tin cung cấp trên BCTC, để bám sát mục tiêu nghiên cứu, luận án tập trung vào nghiên cứu trên góc độ kế toán tài chính.

- Về không gian nghiên cứu: Luận án nghiên cứu tại 17 công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam trên 02 Sở Giao dịch chứng khoán TP. Hồ Chí Minh (HOSE) và Sở Giao dịch Chứng khoán Hà Nội (HNX), không bao gồm Sàn giao dịch chứng khoán của công ty đại chúng chưa niêm yết (UPCOM) do số liệu kế toán tài chính của doanh nghiệp trên sàn UPCOM chưa đủ tin cậy và có mức độ minh bạch không cao. Trong đó, luận án tập trung nghiên cứu số liệu ở công ty mẹ (chưa hợp nhất) của một số công ty có quy mô lớn và địa bàn phân phối rộng như Công ty CPDP Hậu Giang, Công ty CPDP Imexpharm, Công ty CPDP Hà Tây, Công ty CP Dược Trung ương Mediplantex, Công ty CPDP OPC, Công ty cổ phần dược trang thiết bị y tế Bình Định,...

- Về thời gian nghiên cứu: Đề tài nghiên cứu dữ liệu tài chính kế toán (công ty mẹ) phát sinh tại các công ty dược phẩm niêm yết nêu trên trong khoảng thời gian từ năm 2016 đến năm 2021.

6. Phương pháp nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu, đề tài sử dụng một số phương pháp nghiên cứu sau:

- Vận dụng phương pháp luận của chủ nghĩa duy vật biện chứng, duy vật lịch sử để nghiên cứu các vấn đề vừa toàn diện, vừa cụ thể, có hệ thống đảm bảo tính logic của các vấn đề nghiên cứu.

- Kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng.

- Phương pháp khảo sát thực tế, thu nhập số liệu từ các 17 công ty dược phẩm

niêm yết.

- Phương pháp thu thập số liệu:

+ Số liệu sơ cấp: Tác giả thực hiện việc thu thập số liệu sơ cấp theo các phương pháp khác nhau, phù hợp với từng điều kiện và kỹ thuật cụ thể.

+ Gửi phiếu điều tra, khảo sát: Tác giả thực hiện gửi bảng hỏi theo mẫu điều tra đến 17 công ty được phẩm niêm yết thuộc mẫu nghiên cứu thông qua nhiều hình thức.

- Phương pháp phân tích số liệu định lượng:

+ Tập hợp và nhập dữ liệu kết quả khảo sát vào phần mềm SPSS 26.

+ Kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha.

+ Phân tích nhân tố khám phá EFA (Exploratory Factor Analysis).

+ Phân tích hồi quy tuyến tính đa biến (Multiple Linear Regression).

+ Phân tích hồi quy đa biến.

7. Ý nghĩa khoa học và thực tiễn

- Ý nghĩa khoa học: Đề tài củng cố, làm rõ và bổ sung những lý luận cơ bản về kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp niêm yết, một số vấn đề lý luận còn chưa nghiên cứu đầy đủ và có hệ thống.

- Ý nghĩa thực tiễn: Đề tài phân tích thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam và đánh giá những ưu điểm cũng như tồn tại hạn chế, đồng thời đưa ra nguyên nhân cơ bản dẫn đến những tồn tại hạn chế này. Kết hợp với nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng, đề tài đề xuất giải pháp, kiến nghị nhằm hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam. Thực hiện áp dụng các giải pháp, kiến nghị một cách đồng bộ cùng với điều kiện vận dụng phù hợp sẽ tăng sức cạnh tranh của các công ty được phẩm, góp phần thực hiện mục tiêu phát triển bền vững ngành dược Việt Nam.

8. Kết cấu của đề tài

Ngoài phần mở đầu, danh mục các chữ viết tắt, danh mục các sơ đồ, bảng biểu, danh mục tài liệu tham khảo, phụ lục, luận án kết cấu thành 3 chương:

- Chương 1: Lý luận chung về kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp niêm yết

- Chương 2: Thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam

- Chương 3: Hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam

CHƯƠNG 1

NHỮNG VẤN ĐỀ LÝ LUẬN CHUNG VỀ KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH TRONG DOANH NGHIỆP NIÊM YẾT

1.1. Tổng quan về thị trường chứng khoán, doanh nghiệp niêm yết và vai trò của kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh

1.1.1. Thị trường chứng khoán

1.1.2. Doanh nghiệp niêm yết

1.1.3. Vai trò kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp niêm yết

Luận án trình bày và phân tích những vai trò cơ bản của kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp niêm yết.

1.2. Nhận diện, phân loại doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh

1.2.1. Doanh thu và phân loại doanh thu

1.2.1.1. Nhận diện doanh thu

Thông qua các định nghĩa và quan điểm khác nhau về doanh thu, Luận án đưa ra bản chất của doanh thu với một số đặc điểm chính: (1) *Doanh thu là kết quả của hoạt động sản xuất kinh doanh;* (2) *Là lợi ích kinh tế mang lại cho doanh nghiệp và có thể xác định giá trị ghi nhận;* (3) *Góp phần làm tăng vốn chủ sở hữu nhưng không bao gồm phần vốn góp của các chủ sở hữu hay cổ đông.*

1.2.1.2. Phân loại doanh thu

Tùy theo nhu cầu sử dụng thông tin kế toán về doanh thu trong hoạt động sản xuất kinh doanh, doanh nghiệp có thể dựa vào nhiều tiêu thức khác nhau để phân loại doanh thu, những tiêu thức cơ bản để phân loại doanh thu trong nghiệp có thể kể đến là: (1) *Theo nội dung kinh tế của giao dịch tạo ra doanh thu;* (2) *Theo nguồn gốc hàng tồn kho của sản phẩm bán hàng;* (3) *Theo phân loại sản phẩm bán hàng;* (4) *Theo phương thức thanh toán;* (5) *Theo giới hạn địa lý của giao dịch tạo ra doanh thu.*

1.2.2. Chi phí và phân loại chi phí

1.2.2.1. Nhận diện chi phí

Thông qua các định nghĩa và quan điểm khác nhau về chi phí, Luận án đưa ra bản chất của chi phí với 3 tiêu thức cơ bản sau: (1) *Chi phí là tổng những khoản chi ra làm giảm lợi ích kinh tế của doanh nghiệp trong kỳ, nhằm tạo ra doanh thu và thu nhập cho doanh nghiệp nhưng không bao gồm những khoản phân phối vốn cho các*

chủ sở hữu; (2) Chi phí có thể được ghi nhận khi lượng hoá được các yếu tố làm giảm lợi ích kinh tế của doanh nghiệp trên cơ sở các bằng chứng tin cậy và phù hợp với doanh thu; (3) Chi phí sẽ làm giảm tài sản hoặc tăng các khoản nợ phải trả.

1.2.2.2. Phân loại chi phí

Luận án đưa ra một số tiêu thức cơ bản để phân loại chi phí theo mục đích, công dụng kinh tế và theo nội dung, tính chất kinh tế của chi phí, mối quan hệ của chi phí với các khoản mục trên BCTC. Ngoài ra, tùy theo đặc điểm sản xuất, yêu cầu và trình độ quản lý của các doanh nghiệp có thể phân loại chi phí sản xuất thành các yếu tố chi tiết và cụ thể hơn.

1.2.3. Kết quả kinh doanh và phân loại kết quả kinh doanh

1.2.3.1. Nhận diện kết quả kinh doanh

Thông qua các định nghĩa và quan điểm khác nhau về kết quả kinh doanh, Luận án đưa ra bản chất của doanh thu là kết quả cuối cùng của tất cả các hoạt động trong doanh nghiệp trong đó lợi nhuận là thước đo, là chỉ tiêu phản ánh kết quả kinh doanh của doanh nghiệp.

1.2.3.2. Phân loại kết quả kinh doanh

Luận án trình bày một số cách phân loại kết quả kinh doanh cơ bản, có liên quan đến mục đích nghiên cứu của luận án căn cứ vào: (1) *Hoạt động của doanh nghiệp; (2) Mối quan hệ với BCTC; (3) Theo chi tiết theo sản phẩm, nhóm sản phẩm.*

1.3. Kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp niêm yết

1.3.1. Kế toán doanh thu

1.3.1.1. Xác định doanh thu

Luận án trình bày nguyên tắc ghi nhận doanh thu từ hợp đồng với khách hàng trên cơ sở thực hiện nghĩa vụ và cam kết trong hợp đồng, gồm 5 bước: (1) *Xác định hợp đồng với khách hàng; (2) Xác định nghĩa vụ phải thực hiện trong hợp đồng; (3) Xác định giá trị của giao dịch; (4) Phân bổ giá trị của giao dịch cho các nghĩa vụ phải thực hiện; (5) Ghi nhận doanh thu.*

1.3.1.2. Ghi nhận doanh thu

Trình bày việc ghi nhận doanh thu trên cơ sở phân bổ giá trị của giao dịch cho các nghĩa vụ phải thực hiện. Kế toán ghi nhận doanh thu khi doanh nghiệp hoàn thành trọn vẹn một nghĩa vụ phải thực hiện việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ đã cam kết tới khách hàng.

1.3.2. Kế toán chi phí

1.3.2.1. Xác định chi phí

Luận án trình bày nguyên tắc kế toán chi phí theo nguyên tắc kế toán dồn tích, nguyên tắc phù hợp với doanh thu. Đồng thời, làm rõ xác định các khoản chi phí phát sinh trong hoạt động của doanh nghiệp niêm yết trên cơ sở Chuẩn mực kế toán quốc tế và Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế.

1.3.2.2. Ghi nhận chi phí

Luận án trình bày những nguyên tắc cơ bản và tổ chức thu nhận thông tin kế toán để ghi nhận chi phí chi tiết theo nội dung phát sinh.

1.3.3. Kế toán xác định kết quả kinh doanh

Luận án trình bày nguyên tắc kế toán xác định kết quả kinh doanh theo nguyên tắc cơ sở dồn tích. Lợi nhuận theo cơ sở dồn tích là phần chênh lệch giữa doanh thu được hưởng và chi phí phải gánh chịu được xác định cho một kỳ kế toán trong doanh nghiệp.

1.3.4. Trình bày thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trên Báo cáo tài chính

1.3.4.1. Cơ sở trình bày thông tin

Luận án nêu cơ sở trình bày thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trên BCTC và ảnh hưởng trong trường hợp doanh nghiệp thay đổi chính sách kế toán.

1.3.4.2. Trình bày thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trên Báo cáo tài chính

Luận án phân tích và rút ra một số nội dung cơ bản khi trình bày thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trên BCTC đối với các doanh nghiệp niêm yết.

1.4. Nhân tố ảnh hưởng đến thông tin kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp niêm yết

1.4.1. Cơ sở lý thuyết nền tảng

1.4.1.1. Lý thuyết Thẻ chế

1.4.1.2. Lý thuyết Ngẫu nhiên

1.4.1.3. Lý thuyết Ủy nhiệm

1.4.1.4. Lý thuyết Tín hiệu

1.4.1.5. Lý thuyết Tăng trưởng nội sinh

1.4.1.6. Lý thuyết Phụ thuộc nguồn lực

1.4.2. Một số nghiên cứu thực nghiệm liên quan

1.4.3. Các nhân tố ảnh hưởng

Thông qua nghiên cứu cơ sở lý thuyết nền tảng và các nghiên cứu thực nghiệm, tác

giả tiến hành tổng hợp và đưa ra các nhân tố có tác động, ảnh hưởng đến thông tin kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp bao gồm:

- 1.4.3.1. Quy định, chính sách đối với doanh nghiệp
- 1.4.3.2. Quy mô sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp
- 1.4.3.3. Quan điểm của nhà quản trị doanh nghiệp
- 1.4.3.4. Nhân sự kế toán

1.5. Kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh của các doanh nghiệp nước ngoài và bài học kinh nghiệm cho các doanh nghiệp niêm yết ở Việt Nam

1.5.1. Các hệ thống kế toán nước ngoài

- 15.1.1. Trường phái kế toán Anglo-Saxon
- 1.5.1.2. Trường phái kế toán Châu Âu lục địa
- 1.5.1.3. Hệ thống kế toán Nhật Bản

1.5.2. Một số doanh nghiệp nước ngoài ở Việt Nam

1.5.3. Bài học kinh nghiệm vận dụng cho kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các doanh nghiệp niêm yết ở Việt Nam

Qua nghiên cứu kinh nghiệm kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh của một số trường phái kế toán được áp dụng phổ biến trên thế giới và điển hình ở các quốc gia Hoa Kỳ, Pháp và Nhật Bản, cùng với bài học kinh nghiệm của một số doanh nghiệp nước ngoài ở Việt Nam, Tác giả rút ra một số định hướng vận dụng kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh vào các doanh nghiệp ở Việt Nam.

CHƯƠNG 2

THỰC TRẠNG KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC CÔNG TY DƯỢC PHẨM NIÊM YẾT Ở VIỆT NAM

2.1. Khái quát chung về các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

2.1.1. Sự hình thành, phát triển và quy mô các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

2.1.1.1. Sự hình thành và phát triển của ngành dược phẩm Việt Nam

Luận án trình bày khái quát sự hình thành và phát triển của ngành dược phẩm Việt Nam với quy mô ngày càng gia tăng và hòa hợp với quá trình toàn cầu hóa, qua ba giai đoạn chính như sau: (1) *Giai đoạn 1 từ năm 1975 đến năm 1990*; (2) *Giai đoạn*

2 từ năm 1990 đến năm 2005; (3) Giai đoạn 3 từ năm 2005 đến nay.

2.1.1.2. Quy mô các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

Đến tháng 1/2022, thị trường chứng khoán Việt Nam có 17 công ty dược phẩm niêm yết tại 02 Sở Giao dịch chứng khoán TP. Hồ Chí Minh (HOSE) và Sở Giao dịch Chứng khoán Hà Nội (HNX), không bao gồm Sàn giao dịch chứng khoán của công ty đại chúng chưa niêm yết (UPCOM) do số liệu kế toán tài chính của doanh nghiệp trên sàn UPCOM chưa đủ tin cậy và có mức độ minh bạch không cao.

2.1.2. Đặc điểm sản xuất kinh doanh và tổ chức quản lý ảnh hưởng đến kế toán doanh thu chi phí và xác định kết quả kinh doanh của các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

2.1.2.1. Đặc điểm kinh doanh ngành dược phẩm

Luận án trình bày một số đặc điểm riêng của ngành kinh doanh dược phẩm có ảnh hưởng đến công tác kế toán doanh thu chi phí và xác định kết quả kinh doanh: (1) Ngành dược là ngành sản xuất kinh doanh có điều kiện; (2) Chịu sự quản lý đặc thù của Nhà nước; (3) Sản phẩm dược là một loại hàng hóa đặc biệt; (4) Hoạt động nghiên cứu và phát triển (R&D) của các công ty dược phẩm; (5) Thói quen người tiêu dùng sản phẩm dược ở Việt Nam; (6) Các kênh phân phối và thị trường tiêu thụ sản phẩm ngành dược; (7) Các công ty dược phẩm chịu rủi ro tỷ giá cao.

2.1.2.2. Đặc điểm tổ chức phân phối và tiêu thụ sản phẩm

2.1.2.3. Đặc điểm tổ chức quản lý và tổ chức kế toán

2.1.2.4. Đặc điểm thông tin kế toán tài chính

Luận án trình bày một số đặc điểm phân phối và tiêu thụ sản phẩm, tổ chức quản lý, tổ chức kế toán và đặc điểm thông tin kế toán tài chính của các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam có ảnh hưởng đến công tác kế toán doanh thu chi phí và xác định kết quả kinh doanh.

2.2. Nghiên cứu thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

2.2.1. Thực trạng kế toán doanh thu

2.2.1.1. Nhận diện và phân loại doanh thu

Các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam đều xác định doanh thu bán hàng theo giá trị hợp lý của các khoản đã thu hoặc sẽ thu được.

Doanh thu bán hàng chủ yếu từ tiêu thụ nội địa, doanh thu xuất khẩu còn nhỏ do giá bán chưa cạnh tranh.

Doanh thu hoạt động tài chính bao gồm lãi tiền gửi, cho vay, lãi chênh lệch tỷ

giá chưa thực hiện và đã thực hiện.

Thu nhập khác là các khoản thu từ việc bán phế liệu, thanh lý tài sản cố định, bồi thường vi phạm hợp đồng... chỉ chiếm một phần nhỏ trong tổng số doanh thu.

2.2.1.2. Xác định và ghi nhận doanh thu

Luận án trình bày thực trạng kế toán ghi nhận doanh thu tại các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam, cơ bản tuân thủ theo hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) và chế độ kế toán ban hành tại Thông tư 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính, gồm hệ thống thu nhận thông tin kế toán doanh thu và các tài khoản, sổ kế toán và các quy trình ghi nhận doanh thu bán hàng, doanh thu tài chính và các giảm trừ doanh thu tại các công ty cổ phần được phẩm niêm yết ở Việt Nam.

2.2.1.3. Thực trạng kế toán doanh thu một số hợp đồng với khách hàng

Việt Nam đã ban hành Đề án áp dụng IFRS với mục tiêu hoàn thiện khuôn khổ pháp lý về tài chính, kế toán, tạo dựng công cụ quản lý hiệu lực, hiệu quả cho công tác quản trị, điều hành tại doanh nghiệp cũng như việc quản lý, giám sát của cơ quan chức năng Nhà nước trong giai đoạn mới. Theo đó, Đề án đã xây dựng lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam được thực hiện gồm 2 giai đoạn: Áp dụng tự nguyện từ năm 2022 đến 2025; áp dụng bắt buộc từ năm 2025 trở đi đối với một số đối tượng trong đó có các công ty được phẩm niêm yết.

Qua khảo sát, một số loại hợp đồng dưới đây đều phát sinh trong hoạt động sản xuất kinh doanh của các công ty cổ phần được phẩm niêm yết ở Việt Nam và có những đặc điểm riêng biệt. Tác giả sẽ tập trung nghiên cứu về thực trạng ghi nhận kế toán doanh thu, chi phí đối với những loại hợp đồng này với cách tiếp cận của IFRS 15. Từ đó rút ra những đánh giá và đề xuất giải pháp hoàn thiện ở phần sau.

(1) Hợp đồng có nhiều nghĩa vụ thực hiện

Khi hàng hóa được chuyển giao cho khách hàng, đồng thời hoàn thành đầy đủ các thủ tục và chứng từ bán hàng giữa các bên thì hàng hóa được xác định là tiêu thụ. Giá thanh toán là số tiền về cung cấp hàng hóa, người mua đã thanh toán hoặc chấp nhận thanh toán. Tuy nhiên trong nhiều hợp đồng bán hàng, ngoài nội dung bán sản phẩm còn có những nội dung khác đi kèm như dịch vụ lưu kho, vận chuyển,...

Qua khảo sát 17/17 (100%) công ty được phẩm niêm yết đều phát sinh các hợp đồng bán hàng có quy định dịch vụ lưu kho và vận chuyển.

Minh họa số 2.2.1.3.1a và **số 2.2.1.3.1b** trình bày thực trạng về xác định doanh thu, chi phí và ghi nhận trên các tài khoản và sổ kế toán đối với hợp đồng bán hàng hóa

có kèm dịch vụ lưu kho và dịch vụ vận chuyển tại Công ty cổ phần Dược phẩm Hậu Giang và Công ty cổ phần Dược phẩm Imexpharm.

(2) Hợp đồng có giá thanh toán thay đổi

Trong nhiều hợp đồng bán dược phẩm, giá trị hợp đồng có thể thay đổi do chiết khấu, giảm giá, khoản hoàn lại, tín dụng trợ giá, ưu đãi giá, khoản ưu đãi, thưởng hiệu suất hoặc các khoản phạt ... Giá trị thu về dược cam kết cũng có thể thay đổi nếu quyền được hưởng của khoản mục nhận về phụ thuộc vào một sự kiện tương lai có xảy ra hay không xảy ra.

Qua khảo sát 17/17 (100%) công ty dược phẩm niêm yết đều phát sinh các hợp đồng bán hàng có chiết khấu thương mại dựa theo doanh số hay số lượng sản phẩm lũy kế trong quá trình thực hợp đồng. Khoản chiết khấu thương mại thông thường là một khoản giảm giá khi khách hàng mua số lượng hàng hóa lớn.

Minh họa số 2.2.1.3.2 trình bày thực trạng về xác định doanh thu, chi phí và ghi nhận trên các tài khoản và sổ kế toán đối với hợp đồng bán hàng hóa có đơn giá thanh toán thay đổi phụ thuộc vào tổng số lượng hàng hóa thực hiện ở thời điểm kết thúc hợp đồng tại Công ty cổ phần Dược phẩm Hà Tây.

(3) Nhiều hợp đồng gắn kết với nhau

Hàng hóa dược phẩm có đặc điểm là có thể sử dụng kết hợp vì mỗi loại thuốc chữa bệnh có một chức năng nhất định và thường được sử dụng kết hợp. Chính vì vậy trong việc sản xuất và phân phối thuốc của các công ty dược phẩm niêm yết, cũng có những loại mặt hàng được xếp cùng nhóm có mức độ liên quan nhất định.

Qua khảo sát có 10/17 (70%) các công ty dược phẩm niêm yết có phát sinh các hợp đồng bán hàng kèm theo những điều khoản đối với các mặt hàng khác có liên quan.

Minh họa số 2.2.1.3.3 trình bày thực trạng về xác định doanh thu, chi phí và ghi nhận trên các tài khoản và sổ kế toán đối với hai hợp đồng bán hàng hóa có giá thanh toán phụ thuộc điều kiện của hợp đồng khác tại Công ty cổ phần Dược phẩm OPC.

(4) Hợp đồng được sửa đổi

Sửa đổi hợp đồng là một thay đổi về phạm vi hoặc giá hoặc cả hai, được các bên tham gia hợp đồng thông qua. Hợp đồng được sửa đổi có thể ảnh hưởng đến các nghĩa vụ đã quy định trong hợp đồng hoặc phát sinh nghĩa vụ mới đối với các bên tham gia.

Qua khảo sát có 08/17 (47%) các công ty dược phẩm niêm yết có phát sinh các hợp đồng bán hàng kèm theo những điều khoản đối với các mặt hàng khác có liên quan.

Minh họa số 2.2.1.3.4 trình bày thực trạng về xác định doanh thu, chi phí và ghi nhận trên các tài khoản và sổ kế toán đối với hợp đồng bán hàng hóa được sửa đổi về giá và khối lượng trong khi đang thực hiện tại Công ty cổ phần Dược phẩm Hà Tây.

(5) Hợp đồng có kèm quyền trả lại

Hợp đồng bán hàng có kèm quyền trả lại là khi doanh nghiệp đã chuyển giao quyền kiểm soát sản phẩm, hàng hóa cho khách hàng nhưng khách hàng có quyền trả lại sản phẩm hàng hóa với một lý do nào đó hoặc được giảm giá hoặc được hoàn lại tiền đối với một phần sản phẩm, hàng hóa đã cung cấp.

Qua khảo sát có 17/17 (100%) các công ty dược phẩm niêm yết có phát sinh các hợp đồng bán hàng kèm theo điều khoản trả lại trong một số trường hợp cụ thể.

Minh họa số 2.2.1.3.5 trình bày thực trạng về xác định doanh thu, chi phí và ghi nhận trên các tài khoản và sổ kế toán đối với hợp đồng bán hàng hóa có kèm quyền trả lại tại Công ty cổ phần Dược Trung ương Mediplantex.

2.2.2. Thực trạng kế toán chi phí

2.2.2.1. Nhận diện và phân loại chi phí

Các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam đều xác định đầy đủ các khoản chi phí sản xuất, chi phí bán hàng, quản lý doanh nghiệp, chi phí tài chính và chi phí khác.

2.2.2.2. Xác định và ghi nhận chi phí

Luận án đưa ra phân loại chi phí theo đối tượng và phương pháp tập hợp chi phí, các khoản chi phí theo thời kỳ; hệ thống thu nhận thông tin chi phí và trình bày ghi nhận chi phí trên các tài khoản và sổ kế toán tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam.

2.2.2.3. Thực trạng kế toán một số khoản chi phí riêng biệt trong các doanh nghiệp dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

(1) Chi phí nghiên cứu và phát triển (R&D)

Qua khảo sát trong 17 công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam, có 15/17 (88%) công ty thành lập bộ phận, phòng ban riêng về hoạt động R&D.

Đối với việc hạch toán kế toán chi phí R&D, VAS 04 và IAS 38 đưa ra những tiêu chí cơ bản để xem xét khả năng vốn hóa chi phí từ hoạt động R&D hay nói cách khác là một Tài sản cố định vô hình có được tạo ra từ hoạt động R&D hay không. Việc đánh giá này được dựa trên phân biệt giữa giai đoạn nghiên cứu và giai đoạn triển khai trong hoạt động R&D.

Kết quả khảo sát 17 công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam có 15/17 (88%) công ty theo dõi và tổng hợp chi phí R&D theo phòng ban nghiên cứu tập trung, chỉ có

03/17 (17%) theo dõi và tổng hợp chi phí R&D theo dự án nghiên cứu và không có công ty nào (0%) theo dõi và tổng hợp chi phí R&D chia theo 02 giai đoạn nghiên cứu và giai đoạn triển khai.

Tuy nhiên qua khảo sát và nghiên cứu tài liệu, kế toán tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam đều chưa ghi nhận giá trị tài sản cố định vô hình hình thành từ quá trình R&D, chưa phân tách được chi phí giữa giai đoạn nghiên cứu và triển khai mà ghi nhận hết vào chi phí quản lý doanh nghiệp sử dụng TK642.

(2) Chi phí hoạt động phát hành cổ phiếu theo chương trình lựa chọn cho người lao động (ESOP)

Qua khảo sát có 07/17 (50%) các công ty dược phẩm niêm yết có phát sinh hoạt động phát hành cổ phiếu ESOP. Chi phí của hoạt động phát hành cổ phiếu ESOP phát sinh tại các công ty này chủ yếu bao gồm các chi phí hội nghị, truyền thông và chi phí tài chính. Kế toán ghi nhận các khoản chi phí này trên TK 635 – chi phí tài chính.

Minh họa số 2.2.2.3 trình bày thực trạng về xác định và ghi nhận các khoản chi phí phát sinh trên các tài khoản và sổ kế toán đối với hoạt động phát hành cổ phiếu theo chương trình lựa chọn cho người lao động (ESOP) tại Công ty cổ phần Dược phẩm Hà Tây.

2.2.3. Thực trạng kế toán xác định kết quả kinh doanh

Qua kết quả khảo sát, 17/17 (100%) công ty dược phẩm niêm yết đều ghi nhận và xác định chi tiết kết quả hoạt động sản xuất kinh doanh, hoạt động tài chính theo quý, bán niên và theo năm, trong đó 15/17 (88%) công ty dược phẩm niêm yết ghi nhận và xác định theo từng tháng.

2.2.4. Trình bày thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trên Báo cáo tài chính

Trong các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam, hệ thống BCTC được lập bao gồm BCTC giữa niên độ (quý, bán niên) và BCTC năm.

Các thông tin doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh đều được các Công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam trình bày đầy đủ thông tin trên Báo cáo kết quả hoạt động kinh doanh và giải trình bổ sung thêm các thông tin trên Thuyết minh BCTC theo quy định. Tuy nhiên các BCTC của các công ty nghiên cứu đều chưa diễn giải sâu về cấu thành doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh dựa vào bản chất hình thành.

2.3. Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thông tin kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

2.3.1. Mô hình nghiên cứu

Trên cơ sở nghiên cứu các lý thuyết nền tảng, các nghiên cứu thực nghiệm và phân tích các đặc điểm riêng biệt của các công ty dược phẩm niêm yết, tác giả đã thảo luận với một số chuyên gia trong lĩnh vực nghiên cứu để đề xuất mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thông tin kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam.

2.3.2. Kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha

Qua kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha, tất cả các thang đo tập hợp các biến quan sát đều đáp ứng độ tin cậy.

2.3.3. Phân tích nhân tố khám phá EFA (Exploratory Factor Analysis)

Tiếp tục với kết quả của phân tích nhân tố khám phá, có ma trận nhân tố xoay (Rotated component matrix) trong đó thể hiện các biến đặc trưng đều có hệ số tải nhân tố (Factor loading) lớn hơn 0,55. Có 4 nhân tố đại diện cho ảnh hưởng.

2.3.4. Phân tích tương quan (Correlation)

Kết quả cho thấy tất cả các giá trị sig tương quan Pearson giữa các biến độc lập với biến phụ thuộc đều nhỏ hơn 0.05. Như vậy các biến độc lập đều có tương quan tuyến tính với biến phụ thuộc.

2.3.5. Phân tích hồi quy tuyến tính đa biến (Multivariate Linear regression)

Kết quả hồi quy cho thấy tất cả các biến đều có sự tác động lên biến phụ thuộc do sig kiểm định t của từng biến độc lập đều nhỏ hơn 0.05. Hệ số VIF các biến độc lập đều nhỏ hơn 10, như vậy không có đa cộng tuyến xảy ra.

Như vậy phương trình hồi quy chuẩn hóa là:

$$TT = 0,11 + 0,362CS + 0,145QM + 0,323QT + 0,354NS$$

2.3.6. Thảo luận kết quả

Với 4 nhân tố ảnh hưởng đến kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam theo mức độ ảnh hưởng từ lớn nhất đến nhỏ nhất lần lượt là: Quy định, chính sách đối với doanh nghiệp; Nhân sự kế toán; Quan điểm của nhà quản trị doanh nghiệp; Quy mô sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp. Tuy vậy, mô hình với 4 nhân tố đại diện nhưng chỉ phản ánh được 68,2% vấn đề nghiên cứu, có nghĩa là sẽ còn các nhân tố khác, biến quan sát khác có thể cũng ảnh hưởng đến kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam nhưng chưa được nghiên cứu này bao quát trong mô hình nghiên cứu hiện tại do bị giới hạn bởi phạm vi, thời gian nghiên cứu.

2.4. Đánh giá thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

2.4.1. Những kết quả đạt được

- *Thứ nhất:* Đa số công ty dược phẩm niêm yết được khảo sát đều tổ chức bộ máy kế toán tương đối chặt chẽ phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh dược phẩm. Số lượng nghiệp vụ kinh tế phát sinh lớn nhưng vẫn đảm bảo việc ghi nhận doanh thu đúng theo nguyên tắc kế toán và theo dõi một cách có hệ thống.

- *Thứ hai:* Kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh về cơ bản đều tuân thủ Chuẩn mực kế toán Việt Nam và Chế độ kế toán ban hành tại Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014 của Bộ Tài chính. Việc theo dõi và ghi chép các nghiệp vụ kinh tế tương đối chi tiết theo từng loại hoạt động.

- *Thứ ba:* Về chứng từ kế toán sử dụng và luân chuyển chứng từ khi có nghiệp vụ kinh tế phát sinh đều được phản ánh kịp thời và đầy đủ. Các chứng từ sử dụng để phản ánh nghiệp vụ bán hàng đều thực hiện đúng chế độ tài chính quy định.

- *Thứ tư:* Hệ thống BCTC của các công ty khảo sát đã cung cấp được những thông tin cơ bản về doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong kỳ báo cáo.

2.4.2. Những hạn chế còn tồn tại

- *Thứ nhất:* Kế toán doanh thu, chi phí của một số hợp đồng với khách hàng có những điểm riêng biệt chưa được quy định cụ thể trong VAS và chế độ kế toán hiện hành. Dẫn đến một số khoản mục doanh thu, chi phí chưa được ghi nhận và phản ánh sát với bản chất trên Báo cáo tài chính ở thời điểm cuối kỳ. Cụ thể là:

Chưa phân bổ giá trị nhận về một cách hợp lý cho từng nghĩa vụ riêng biệt trong hợp đồng để phản ánh doanh thu.

Chưa có ước tính kế toán phù hợp để phản ánh doanh thu ghi nhận trong kỳ đối với hợp đồng có giá thanh toán thay đổi.

Chưa kết hợp các hợp đồng có nghĩa vụ liên quan để phân bổ và ghi nhận hợp lý khoản nhận về từ các nghĩa vụ phát sinh.

Chưa đánh giá phù hợp về phạm vi và giá thanh toán của việc sửa đổi hợp đồng để xác định khoản mục nhận về đối với các nghĩa vụ phải thực hiện trong tương lai.

Chưa ghi nhận doanh thu một cách thận trọng trên cơ sở các ước tính có thể thực hiện đối với các hợp đồng bán hàng có kèm quyền trả lại.

- *Thứ hai:* Kế toán ghi nhận chi phí đối với một số hoạt động riêng biệt còn chưa phù hợp với bản chất phát sinh, cụ thể: Trong hoạt động R&D, chưa theo dõi chi tiết được chi phí giữa giai đoạn nghiên cứu và triển khai theo từng dự án để có cơ sở ghi

nhận giá trị tài sản cố định vô hình hình thành; trong việc phát hành cổ phiếu ESOP, chưa phản ánh đầy đủ chi phí trên cơ sở xác định giá trị hợp lý của công cụ vốn được cam kết.

- *Thứ ba:* Dù đã có lộ trình theo quy định của Bộ Tài chính về việc áp dụng bắt buộc IFRS từ năm 2025 tuy nhiên các công ty cổ phần được phẩm niêm yết chưa có kế hoạch để triển khai đối với công tác kế toán nói chung và công tác kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh nói riêng.

- *Thứ tư:* Thông tin về doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh phản ánh trên Báo cáo tài chính mới là những thông tin cơ bản theo yêu cầu bắt buộc. Chưa có những thông tin bổ sung để phản ánh rõ hơn về cấu thành và quá trình thay đổi của các chỉ tiêu này như: Diễn giải sâu hơn về cấu phần doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh dựa vào bản chất hình thành; trình bày cụ thể các ước tính thực hiện và giả định ảnh hưởng đến việc ghi nhận doanh thu, chi phí; nguyên tắc phân bổ các khoản nhận về của các loại hợp đồng riêng biệt.

2.4.3. Phân tích nguyên nhân hạn chế

Trên cơ sở những kết quả đạt được và hạn chế còn tồn tại qua đánh giá thực trạng, tác giả kết hợp với kết quả nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến thông tin kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam để rút ra những nguyên nhân chủ yếu gắn với các nhân tố có mức độ ảnh hưởng lớn. Từ đó phân tích và làm rõ những nguyên nhân này làm cơ sở đưa ra những giải pháp phù hợp, tương ứng và lộ trình huy động các nguồn lực để thực hiện các giải pháp theo thứ tự hợp lý để giải quyết tốt nhất những hạn chế đã nêu. Gồm:

- *Thứ nhất:* Các nguyên nhân thuộc về nhân tố “*Quy định, chính sách đối với doanh nghiệp*”, đây cũng là nhân tố có ảnh hưởng nhất trong 04 nhân tố đã nghiên cứu:

(1) Các chính sách kinh tế vĩ mô chưa thống nhất trong đó quy định pháp lý về kế toán, hệ thống CMKT, chế độ kế toán DN và cơ chế tài chính còn chưa hoàn chỉnh nên việc vận dụng còn gặp nhiều khó khăn. Trong đó đề án áp dụng IFRS đã có lộ trình ban hành, tuy nhiên chưa có phương án triển khai cụ thể và chưa ban hành các văn bản quy định, hướng dẫn liên quan làm cơ sở cho việc triển khai đối với các doanh nghiệp nói chung và các công ty được phẩm niêm yết nói riêng.

(2) Việc vận dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam trong kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh còn có nhiều điểm chưa tương đồng hoặc mới áp dụng được một phần so với IAS/ IFRS. Bên cạnh đó, chưa có các quy định đầy đủ để có thể áp dụng IFRS như cơ sở giá trị hợp lý, các ước tính và giả định kế toán...

- *Thứ hai:* Nguyên nhân thuộc về nhân tố có ảnh hưởng quan trọng thứ hai trong 04 nhân tố - “*Nhân sự kế toán*”: Trình độ quản lý của các nhà quản trị và năng lực của người làm kế toán trong các công ty được phẩm niêm yết còn hạn chế, hầu như chưa có kinh nghiệm về IFRS. Bên cạnh đó, công tác đào tạo bồi dưỡng trình độ quản lý và trình độ nghề nghiệp gặp nhiều khó khăn bởi những hạn chế về kinh phí, thời gian cũng như áp lực của khối lượng công việc lớn phát sinh thường xuyên, liên tục.

- *Thứ ba:* Nguyên nhân thuộc về nhân tố có ảnh hưởng quan trọng thứ ba trong 04 nhân tố - “*Quan điểm của nhà quản trị doanh nghiệp*”: Nhận thức về vai trò và lợi ích của nhiều chủ doanh nghiệp đối với công tác kế toán áp dụng theo IFRS còn nhiều hạn chế, chưa được sự quan tâm đúng mức. Cùng với đó là những e ngại trong quá trình chuyển đổi công tác kế toán sang áp dụng IFRS khi phải bỏ ra một khoản chi phí không nhỏ mà không có chính sách hỗ trợ, khuyến khích của Nhà nước.

- *Thứ tư:* Nhân tố có ảnh hưởng thấp nhất trong 04 nhân tố - “*Quy mô sản xuất kinh doanh của doanh nghiệp*” cũng bao gồm những nguyên nhân nhất định dẫn đến các hạn chế trong công tác kế toán tại doanh nghiệp, tuy nhiên các nguyên nhân này đều mang tính khách quan, là di sản của lịch sử hình thành, phát triển và môi trường sản xuất kinh doanh của mỗi doanh nghiệp nên khó có giải pháp phù hợp thuộc nhân tố này.

CHƯƠNG 3:

HOÀN THIỆN KẾ TOÁN DOANH THU, CHI PHÍ VÀ XÁC ĐỊNH KẾT QUẢ KINH DOANH TẠI CÁC CÔNG TY ĐƯỢC PHẨM NIÊM YẾT Ở VIỆT NAM

3.1. Định hướng phát triển và yêu cầu hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam

3.1.1. Định hướng phát triển ngành được phẩm Việt Nam

Luận án đã nêu định hướng phát triển làm cơ sở thực hiện các giải pháp.

3.1.2. Yêu cầu hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại Các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam

Để hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh cần đảm bảo được những yêu cầu cơ bản sau: (1) *Yêu cầu về tuân thủ quy định và phù hợp với thông lệ chung*; (2) *Yêu cầu về tính phù hợp*; (4) *Yêu cầu thống nhất*; (5) *Yêu cầu tiết kiệm và hiệu quả*; (6) *Yêu cầu trung thực, đầy đủ và kịp thời*.

3.2. Nội dung hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại Các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

3.2.1. Giải pháp tổng quát hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh

Thứ nhất, hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh phù hợp với đặc điểm hoạt động kinh doanh và yêu cầu quản lý của các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam;

Thứ hai, hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh hài hoà với các nguyên tắc, chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế;

Thứ ba, hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh hướng tới cung cấp thông tin đầy đủ, kịp thời, có độ tin cậy và sát với tình hình tài chính của doanh nghiệp tới các đối tượng sử dụng.

3.2.2. Điều chỉnh báo cáo tài chính lập theo VAS sang báo cáo tài chính lập theo IFRS

Việc áp dụng IFRS sẽ cải thiện tính minh bạch và mức độ tin cậy về thông tin tài chính của các doanh nghiệp, đây là yêu cầu cần thiết và khách quan đối với các doanh nghiệp niêm yết nói chung và các công ty dược phẩm niêm yết nói riêng. Tuy nhiên không phải doanh nghiệp nào cũng chuẩn bị sẵn sàng và có đủ điều kiện để áp dụng hoàn toàn IFRS. Từ đó, luận án đề xuất giải pháp điều chỉnh BCTC lập theo VAS sang IFRS để có thể cung cấp các thông tin trung thực, hợp lý về doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh và phù hợp hơn với thông lệ quốc tế.

Phương pháp điều chỉnh gồm các nội dung cơ bản: *Thứ nhất*, đánh giá ảnh hưởng của IFRS về báo cáo tài chính của doanh nghiệp; *Thứ hai*, xác định và định lượng các nghiệp vụ phát sinh có khác biệt giữa VAS và IFRS; *Thứ ba*, tiến hành hoàn thiện và kiểm tra, kiểm soát BCTC mới lập theo chuẩn mực IFRS.

3.2.3. Hoàn thiện kế toán doanh thu một số hợp đồng với khách hàng

3.2.3.1. Hợp đồng có nhiều nghĩa vụ thực hiện

Luận án đưa ra cơ sở xác định các nghĩa vụ cần thực hiện của một hợp đồng đã ký với khách hàng làm cơ sở cho việc phân bổ giá trị giao dịch và ghi nhận doanh thu khi nghĩa vụ đã được thực hiện theo IFRS. Tại thời điểm thiết lập hợp đồng, doanh nghiệp phải đánh giá hàng hóa hay dịch vụ được cam kết trong hợp đồng với khách hàng và xác định mỗi cam kết chuyển giao tới khách hàng. Việc xác định có bao nhiêu nghĩa vụ phải thực hiện trong hợp đồng, doanh nghiệp phải căn cứ vào các điều khoản trong hợp đồng và cách thức chuyển giao các sản phẩm, hàng hóa hoặc dịch vụ và cần

thực hiện phân bổ giá giao dịch cho các nghĩa vụ thực hiện

Vận dụng đối với minh họa số 2.2.1.3.1a và số 2.2.1.3.1b trình bày kế toán xác định và ghi nhận doanh thu, chi phí theo nguyên tắc của IFRS đối với hợp đồng bán hàng hóa có kèm dịch vụ lưu kho và dịch vụ vận chuyển tại Công ty cổ phần Dược phẩm Hậu Giang và Công ty cổ phần Dược phẩm Imexpharm.

3.2.3.2. Hợp đồng có giá thanh toán thay đổi

Luận án đưa ra nguyên tắc xác định và kế toán khoản mục nhận về đã cam kết trong hợp đồng có giá thanh toán thay đổi và ước tính giá trị của khoản mục nhận về mà doanh nghiệp có quyền hưởng để trao đổi với việc chuyển giao hàng hóa hoặc dịch vụ cam kết cho khách hàng theo quy định của IFRS.

Vận dụng đối với minh họa số 2.2.1.3.2 trình bày kế toán xác định và ghi nhận doanh thu, chi phí theo nguyên tắc của IFRS đối với hợp đồng bán hàng hóa có đơn giá thanh toán thay đổi phụ thuộc vào tổng số lượng hàng hóa thực hiện tại thời điểm kết thúc hợp đồng tại Công ty cổ phần Dược phẩm Hà Tây.

3.2.3.3. Nhiều hợp đồng gắn kết với nhau

Luận án đưa ra các điều kiện đối với việc phải kết hợp hai hoặc nhiều hợp đồng kinh doanh đã ký kết cùng thời điểm hoặc gần một thời điểm với cùng một khách hàng và kế toán các hợp đồng đó như một hợp đồng duy nhất.

Vận dụng đối với minh họa số 2.2.1.3.3 trình bày kế toán xác định và ghi nhận doanh thu, chi phí theo nguyên tắc của IFRS đối với hai hợp đồng bán hàng hóa có giá thanh toán phụ thuộc điều kiện của hợp đồng khác tại Công ty cổ phần Dược phẩm OPC.

3.2.3.4. Hợp đồng được sửa đổi

Luận án đưa ra nguyên tắc xác định và kế toán 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 trong sửa đổi hợp đồng theo IFRS.

Vận dụng đối với minh họa số 2.2.1.3.4 trình bày kế toán xác định và ghi nhận doanh thu, chi phí theo nguyên tắc của IFRS toán đối với hợp đồng bán hàng hóa được sửa đổi về giá và khối lượng trong quá trình thực hiện tại Công ty cổ phần Dược phẩm Hà Tây.

3.2.3.5. Hợp đồng có kèm quyền trả lại

Luận án đưa ra nguyên tắc xác định và kế toán đối với các khoản đã nhận hoặc sẽ nhận về mà doanh nghiệp được hưởng; các khoản có khả năng không được hưởng (khoản chiết khấu thương mại, hồi khấu, giảm giá, hàng trả lại...) và ghi nhận doanh

thu đối với các khoản doanh nghiệp được hưởng. Đối với các khoản có khả năng bị trả lại, bị hoàn lại doanh nghiệp phải theo dõi trên tài khoản riêng theo IFRS.

Vận dụng đối với minh họa số 2.2.1.3.5 trình bày kế toán xác định và ghi nhận doanh thu, chi phí theo nguyên tắc của IFRS toán đối với hợp đồng bán hàng hóa có kèm quyền trả lại tại Công ty cổ phần Dược Trung ương Mediplantex.

3.2.4. Hoàn thiện kế toán một số khoản chi phí riêng biệt

3.2.4.1. Chi phí nghiên cứu và phát triển (R&D)

Để việc xác định và ghi nhận chi phí R&D phù hợp theo thông lệ quốc tế, cụ thể IAS 38, trước tiên các công ty dược phẩm cần theo dõi và tổng hợp được các chi phí phát sinh từ hoạt động R&D của công ty mình. Trong niên độ kế toán của mỗi công ty, không chỉ có một sản phẩm mà có nhiều sản phẩm được nghiên cứu và phát triển cùng lúc, kế toán cần theo dõi và ước tính phân bổ chi phí tập hợp theo từng loại sản phẩm và dự án. Có những sản phẩm được R&D thành công cũng có những sản phẩm thất bại, kéo theo đó được kế toán ghi nhận khác nhau, cần theo dõi và tập hợp chi phí R&D cho từng dự án, sản phẩm.

3.2.4.2. Chi phí phát hành cổ phiếu theo chương trình lựa chọn cho người lao động

Luận án đưa ra nguyên tắc kế toán phát hành cổ phiếu theo chương trình lựa chọn cho người lao động theo IFRS 2 – Thanh toán trên cơ sở cổ phiếu. Đối với giao dịch ESOP, quyền chọn mua cổ phiếu của nhân viên sẽ được đo lường theo giá trị hợp lý của công cụ vốn được cam kết vì thực tế không thể ước tính một cách đáng tin cậy giá trị hợp lý của dịch vụ nhân viên cung cấp cho công ty, trong một số trường hợp có thể sử dụng giá trị thị trường làm cơ sở xác định giá trị hợp lý. Đồng thời, khoản chênh giữa giá phát hành ESOP và thị giá cổ phiếu phải được ghi nhận vào chi phí lương nhân viên và làm giảm lợi nhuận.

Vận dụng đối với minh họa số 2.2.4.2b trình bày kế toán xác định và ghi nhận các khoản chi phí phát sinh đối với hoạt động phát hành cổ phiếu ESOP tại Công ty cổ phần Dược phẩm Hà Tây theo nguyên tắc của IFRS.

3.2.5. Hoàn thiện trình bày thông tin kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trên Báo cáo tài chính

Luận án đưa ra một số nội dung về thông tin bổ sung về doanh thu, chi phí phát sinh từ hợp đồng với khách hàng cần trình bày trên BCTC theo nguyên tắc của IFRS.

3.3. Một số điều kiện nhằm hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh tại Các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam

3.3.1. Về phía Nhà nước

3.3.3.1. Các điều kiện chung

Thứ nhất: Nhà nước và các cơ quan chức năng cần tiếp tục xây dựng và bổ sung hoàn thiện các văn bản về Luật kế toán, chính sách kế toán.

Thứ hai: Nhà nước cần kiểm chế lạm phát, ổn định chính sách tiền tệ, ổn định tỷ giá để giảm bớt gánh nặng tài chính cho các doanh nghiệp, tạo điều kiện cho các doanh nghiệp phát triển.

Thứ ba: Các các văn bản hướng dẫn thực hiện cơ chế tài chính cần ban hành một cách đồng bộ, thống nhất và đảm bảo khả năng thực hiện của các doanh nghiệp.

Thứ tư: Nhà nước và các cơ quan chức năng cần rà soát để sửa đổi, bổ sung hoặc loại bỏ những quy định không còn phù hợp với đặc thù hoạt động sản xuất kinh doanh trong môi trường kinh tế hội nhập.

Thứ năm: Nhà nước cần có chính sách ưu đãi như về thuế đối với các doanh nghiệp tự nguyện và sớm triển khai áp dụng IFRS.

Thứ sáu: Nhà nước và các cơ quan chức năng cần xây dựng và đẩy mạnh các kế hoạch, chương trình đào tạo nguồn nhân lực. Bên cạnh đó, cùng cần khuyến khích phát triển các dịch vụ tư vấn về tài chính, kế toán, kiểm toán có chất lượng cao.

Thứ bảy: Nhà nước và các cơ quan chức năng cần có các quy định, chính sách để đưa các Hội nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán đi vào đời sống hoạt động sản xuất kinh doanh một cách thiết thực.

Thứ tám: Tạo điều kiện cho các doanh nghiệp giao lưu với các doanh nghiệp cùng ngành trong nước cũng như nước ngoài để học hỏi, tiếp thu kinh nghiệm quản lý, thực hiện công tác tổ chức bộ máy kế toán. .

3.3.3.2. Bổ sung, sửa đổi các khung lý thuyết và quy định pháp lý cho việc áp dụng hệ thống chuẩn mực kế toán theo thông lệ quốc tế

Trong ngắn hạn, cần thực hiện các giải pháp để khắc phục nhanh các hạn chế trước mắt của hệ thống BCTC hiện hành.

Trong dài hạn, nâng cấp toàn diện hệ thống BCTC doanh nghiệp, xây dựng kế hoạch triển khai với các mốc thời gian cụ thể gắn với mục tiêu hòa hợp, tiến đến áp dụng đầy đủ IFRS và thông lệ quốc tế.

Phương hướng hội nhập với IFRS áp dụng cho Việt Nam cần thể hiện được các nội dung chủ yếu sau:

Thứ nhất, nhanh chóng cập nhật quy định đối với chuẩn mực đã ban hành và đẩy mạnh ban hành các chuẩn mực mới phù hợp với IFRS. Tuy nhiên, chủ động không có

nghĩa là sao chép rập khuôn toàn bộ IFRS, tùy tính chất của từng chuẩn mực mà xem xét đến các điều kiện của Việt Nam trong áp dụng.

Thứ hai, các chuẩn mực về trình bày BCTC, chuẩn mực liên quan trực tiếp đến thị trường vốn, thị trường chứng khoán cần được áp dụng đầy đủ theo IFRS, nhằm tạo ra sự minh bạch thông tin của các tổ chức kinh doanh chứng khoán, cũng như của cả các doanh nghiệp khác mà trong cơ cấu tài sản có nhiều công cụ tài chính, đáp ứng nhu cầu minh bạch thông tin ngày càng cao của thị trường.

Thứ ba, các quy định của hệ thống CMKT, chế độ kế toán và cơ chế tài chính cần sửa đổi, bổ sung phù hợp với IFRS ở các nội dung sau: Đối tượng áp dụng; nguyên tắc kế toán; cơ sở định giá; tổ chức nghề nghiệp về kế toán; kỳ kế toán của doanh nghiệp đặc thù; áp dụng hệ thống sổ kế toán; hóa đơn bán hàng; lập BCTC....

3.3.2. Về phía các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam

Bên cạnh, sự hỗ trợ, tạo điều kiện của các cơ quan quản lý nhà nước trong việc hoàn thiện hành lang pháp lý, chính sách, văn bản hướng dẫn, sự chủ động và nỗ lực của bản thân mỗi doanh nghiệp là yếu tố quyết định đến chất lượng của công tác kế toán nói chung và kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh nói riêng. Các công ty được phẩm niêm yết ở Việt Nam cần đảm bảo được những yêu cầu sau:

Thứ nhất là chuẩn bị sẵn sàng chuyển đổi từ VAS sang IFRS.

Thứ hai là tổ chức lại bộ máy quản lý và quy trình hoạt động.

Thứ ba là đào tạo và phát triển nguồn nhân lực.

Thứ tư là tăng cường hệ thống công nghệ thông tin.

Thứ năm là quan tâm tới phúc lợi người lao động.

Thứ sáu là tăng cường quan hệ hợp tác với bên ngoài.

KẾT LUẬN

Trong bối cảnh Việt Nam ngày càng hội nhập kinh tế quốc tế sâu rộng, ngành dược phẩm Việt Nam cũng không nằm ngoài xu thế đó. Với lộ trình áp dụng bắt buộc Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế từ năm 2025 trở đi đối với các công ty niêm yết, công tác kế toán nói chung và kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh nói riêng cũng cần được chú trọng hoàn thiện. Trong phạm vi nghiên cứu luận án đã đạt được một số kết quả sau:

Một là, hệ thống hóa và làm rõ thêm lý thuyết về kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trong các doanh nghiệp niêm yết; củng cố lý luận về các nhân tố ảnh hưởng đến thông tin kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong doanh nghiệp niêm yết. Trình bày và phân tích các quan điểm và khái niệm khác nhau để làm rõ bản chất của kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh theo hướng tiếp cận của Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế.

Hai là, thông qua khảo sát thực tế về hoạt động sản xuất kinh doanh tại các công ty cổ phần dược phẩm niêm yết ở Việt Nam, luận án đã trình bày thực trạng kế toán doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh trên cơ sở phát sinh từ hợp đồng với khách hàng, trong đó phân tích cụ thể một số loại hợp đồng và chi phí đặc thù trong các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam. Kết hợp với kết quả phân tích định tính về các nhân tố ảnh hưởng đến thông tin kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong các công ty dược phẩm niêm yết ở Việt Nam để đánh giá, phân tích những kết quả đạt được, hạn chế còn tồn tại và nguyên nhân chủ yếu của những hạn chế so với thông lệ quốc tế.

Ba là, luận án đã đề xuất một số giải pháp để về hoàn thiện kế toán doanh thu, chi phí và xác định kết quả kinh doanh trong các công ty cổ phần dược phẩm niêm yết ở Việt Nam để đạt được mục tiêu phản ánh thông tin trung thực, hợp lý, sát với bản chất.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH KHOA HỌC ĐÃ CÔNG BỐ

1. Áp dụng mô hình quản trị giảm thiểu lãng phí trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa ở Việt Nam, Tạp chí Nghiên cứu Tài chính kế toán (Số 01- 2015)
2. Một số vấn đề về cải cách hành chính nhà nước trong lĩnh vực kinh tế đối ngoại, Tạp chí Thanh tra Tài chính (Số 02-2015)
3. Nâng cao chất lượng thông tin kế toán quản trị chi phí tại các doanh nghiệp được phẩm niêm yết khi áp dụng Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (IFRS), Tạp chí Nghiên cứu Tài chính Kế toán (Số 03-2022)
4. Một số giải pháp tổ chức công tác kế toán để chuyển đổi từ Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (VAS) sang Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (IFRS), Tạp chí Kế toán và Kiểm toán (Số tháng 3/2022)
5. Áp dụng Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế: Giải pháp nâng cao hiệu quả kiểm toán nội bộ tại các doanh nghiệp được phẩm niêm yết, Tạp chí Thuế nhà nước (Số 13-892)