

# BÀN VỀ THANG ĐO CÁC NHÂN TỐ PHI TÀI CHÍNH ẢNH HƯỞNG VẬN DỤNG CHUẨN MỤC KẾ TOÁN TRONG CÁC DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA Ở VIỆT NAM

PGS.TS. Trần Đình Khôi Nguyên

Trường Đại học Kinh tế Đà Nẵng

Email: nguyenkus@yahoo.com

*Hệ thống chuẩn mực kế toán Việt Nam được ban hành là một cột mốc đánh dấu sự hội nhập của kế toán nước ta trong quá trình đổi mới kinh tế. Tuy nhiên, vận dụng các chuẩn mực kế toán trong thực tiễn luôn gặp nhiều rào cản do những khác biệt về kinh tế, văn hóa, hệ thống pháp lý và nguồn nhân lực kế toán. Bài viết này nhằm bàn luận thang đo các nhân tố phi tài chính ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV). Thông qua phương pháp phân tích nhân tố, kết quả từ một điều tra thực nghiệm các DNNVV tại Đà Nẵng đã định hình bốn nhân tố phi tài chính có khả năng ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong các DNNVV ở nước ta.*

**Từ khóa:** chuẩn mực kế toán, hệ thống kế toán, năng lực kế toán

## 1. Đặt vấn đề

Cùng với quá trình đổi mới hệ thống kế toán Việt Nam, Bộ Tài chính đã ban hành những chuẩn mực kế toán đầu tiên từ năm 2001. Cho đến nay, ở nước ta đã có 26 chuẩn mực kế toán đáp ứng những yêu cầu hạch toán cơ bản của các doanh nghiệp trong bối cảnh hội nhập kinh tế. Tuy nhiên, từ ban hành chuẩn mực kế toán đến vận dụng các chuẩn mực này như thế nào là cả một quá trình và luôn gặp nhiều rào cản do các đặc trưng về kinh tế, hệ thống pháp lý, năng lực và thói quen của kế toán viên (Choi và cộng sự, 2011). Ở Việt Nam, ngoài Hệ thống chuẩn mực kế toán còn có Chế độ kế toán doanh nghiệp, ở đó qui định cụ thể hơn phương pháp kế toán các nghiệp vụ kinh tế và lập báo cáo tài chính (BCTC). Đặc trưng này làm nảy sinh câu hỏi: kế toán nên dựa vào chế độ kế toán hay dựa vào chuẩn mực kế toán để triển khai vận dụng trong thực tế? Những nhân tố nào ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong thời gian vừa qua?

Trên bình diện quốc tế, đã có nhiều nghiên cứu xem xét các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán. Có thể kể đến các công trình của Belkaoui và Kahl (1978), Chow và Wong-Boren (1987), Cooke (1989, 1991), McNally và cộng sự (1982), Meek, Roberts và Gray (1995), Wallace và Naser (1995)... Tuy nhiên, các bài viết này chủ yếu bàn đến các nhân tố định lượng ảnh hưởng đến vận

dụng chuẩn mực kế toán như: qui mô, khả năng sinh lời, cấu trúc vốn, khả năng thâm nhập thị trường quốc tế,... Các nhân tố phi tài chính cũng được xem xét tới, như: ảnh hưởng của tổ chức kiểm toán độc lập, trình độ văn hóa, năng lực kế toán nhưng các biến số này được xem xét trong bối cảnh kinh tế - xã hội hoàn toàn khác với nước ta. Bài viết này nhằm bàn đến thang đo các nhân tố phi tài chính ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa (DNNVV) ở Việt Nam để có những định hướng phát triển kế toán nước ta trong quá trình hội nhập.

## 2. Những đặc điểm môi trường ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán

### 2.1. Đặc trưng hệ thống văn bản kế toán Việt Nam

Hệ thống kế toán Việt Nam đã có một quá trình phát triển lâu dài và đến nay về cơ bản đã hình thành những nền tảng pháp lý vững chắc cho phát triển kế toán. Đó là việc ban hành Luật Kế toán vào năm 2003, ban hành 26 chuẩn mực kế toán từ năm 2001-2005, và gần đây nhất là Chế độ kế toán doanh nghiệp cho cả DN lớn và DNNVV vào năm 2006. Khác với các nước theo mô hình kế toán Anglo-Saxon, chuẩn mực kế toán ở nước ta do Bộ Tài chính ban hành, và cơ quan hành pháp này cũng ban hành thông tư hướng dẫn vận dụng chuẩn mực. Tồn tại song song với Hệ thống chuẩn mực kế toán là

Chế độ kế toán doanh nghiệp - một đặc trưng của kế toán Việt Nam, trong đó qui định chế độ chứng từ kế toán, hệ thống tài khoản kế toán, chế độ sổ kế toán và hệ thống báo cáo tài chính. Chế độ kế toán cho DN NVV (Quyết định 48) về cơ bản dựa trên Chế độ kế toán cho DN lớn và chuẩn mực kế toán Việt Nam nhưng có loại trừ những nội dung cho phù hợp với đặc trưng của loại hình doanh nghiệp này (Hà Thị Ngọc Hà, 2006). Trong chế độ kế toán DN, những tinh thần cơ bản của chuẩn mực được thể hiện qua hướng dẫn cách thức ghi Nợ - Có của các nghiệp vụ kinh tế cũng như phương pháp lập báo cáo tài chính. Trong khi đó, những hướng dẫn về đo lường các đối tượng kế toán không được đề cập cụ thể trong chế độ kế toán, mà lại thể hiện trong thông tư hướng dẫn chuẩn mực. Việc tồn tại song song chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán một mặt thể hiện sự hội nhập của Việt Nam với thông lệ chung của kế toán quốc tế, một mặt thể hiện sự quản lý thống nhất của Nhà nước về kế toán. Chính những đặc trưng trên của hệ thống văn bản kế toán ở Việt Nam đã định hình yếu tố phi tài chính ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán.

Thứ nhất: với đặc điểm về quản lý thống nhất của nhà nước và một hệ thống pháp lý mang dáng dấp kiểu đạo luật (code law), việc vận dụng chuẩn mực kế toán ở Việt Nam không thể theo kiểu mô hình Anglo-Saxon với tính linh hoạt cao về nghề nghiệp. Thay vào đó, tính thống nhất trong công tác kế toán sẽ cao, biểu hiện qua việc tồn tại hệ thống tài khoản kế toán thống nhất, biểu mẫu BCTC thống nhất.

Thứ hai: nếu quan tâm đến tính thống nhất thì cơ sở văn bản nào để kế toán vận dụng trong thực tiễn các DN NVV? Chuẩn mực kế toán và thông tư hướng dẫn chuẩn mực, hay chế độ kế toán cho DN NVV? Việc tồn tại đồng thời chế độ kế toán cho DN lớn và DN NVV liệu có ảnh hưởng đến triển khai công tác kế toán trong thực tiễn không? Những câu hỏi này dẫn đến nghi vấn về sự kết hợp đồng thời nhiều loại văn bản trong quá trình vận dụng chuẩn mực kế toán trong các DN NVV, khi mà năng lực và trình độ của kế toán viên có những hạn chế nhất định.

## **2.2. Nhận thức của người chủ doanh nghiệp**

Page (1984), Collis và Jarvis (2000) cho rằng, người chủ ở các DN NVV rất ít sử dụng BCTC trong việc ra quyết định và việc sử dụng nếu có thường quan tâm đến kê khai thuế thu nhập. Nhận thức này thường dẫn đến kế toán không chú trọng vào việc vận dụng các chuẩn mực kế toán mà quan tâm nhiều

hơn đến các qui định của cơ quan thuế để soạn thảo các báo cáo thuế có liên quan. Ở đây cũng không loại trừ trường hợp chủ doanh nghiệp yêu cầu kế toán có những hành vi hướng đến điều chỉnh số liệu kế toán để có lợi về thuế. Nghiên cứu của Huge và Linh (2003) ở Việt Nam cũng cho thấy rằng, kế toán ở DN NVV cũng chủ yếu quan tâm đến vấn đề kê khai thuế. Điều này đặt thêm nghi vấn về ảnh hưởng nhận thức chủ doanh nghiệp đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong các DN NVV ở Việt Nam.

## **2.3. Trình độ của kế toán viên**

Lịch sử phát triển của kế toán các nước cho thấy, sự phát triển của kế toán có liên quan đến mức độ giáo dục và chuyên nghiệp của kế toán viên (Choi và cộng sự, 2011). Nghiên cứu ở nhiều nước cho thấy kế toán có trình độ đại học càng nhiều thì khả năng vận dụng các chuẩn mực ngày càng cao. Đây là điều phù hợp vì những kiến thức trong quá trình đào tạo sẽ giúp kế toán viên có nhận thức tốt hơn về khoa học kế toán, có khả năng vận dụng, lựa chọn các kỹ thuật, các chính sách kế toán phù hợp để tối đa hóa lợi ích của DN mình. Do vậy, việc ban hành chuẩn mực và vận dụng nó vào trong thực tiễn đòi hỏi kế toán viên phải có những kiến thức nhất định và lĩnh hội những tư tưởng để vận dụng các chuẩn mực vào công tác kế toán. Ở góc độ này, chúng tôi cho rằng quá trình đổi mới và hội nhập kinh tế ở Việt Nam đã làm thay đổi nhận thức của người làm kế toán, nên năng lực và trình độ của kế toán là một nhân tố không thể thiếu. Tuy nhiên, trong một xã hội học tập và thị trường lao động kế toán cũng có sự chuyển biến, thì năng lực kế toán không chỉ thể hiện qua bằng cấp đào tạo từ các trường đại học, cao đẳng mà còn là quá trình đào tạo liên tục sau khi tốt nghiệp. Thực tiễn ở nước ta cho thấy việc hình thành các trung tâm đào tạo đã đáp ứng nhu cầu bồi dưỡng, nâng cao kiến thức của người làm kế toán. Đây là những nghi vấn tiếp theo về năng lực của kế toán đối với vận dụng chuẩn mực.

## **2.4. Vai trò của cộng đồng kế toán**

Hoạt động nghề nghiệp ở bất cứ nơi nào cũng chịu ảnh hưởng bởi cộng đồng nghề nghiệp mà kế toán không là một ngoại lệ. Khía cạnh cộng đồng kế toán được xem như là một biến thể trong sự tương tác giữa văn hóa với kế toán (Gray, 1988). Ở các nước theo mô hình Anglo-Saxon, ảnh hưởng của cộng đồng kế toán rất lớn, thể hiện qua sự phát triển của các tổ chức nghề nghiệp đối với nghề kế toán, đặc biệt hiệp hội nghề nghiệp có vai trò quyết định trong việc thiết lập chuẩn mực kế toán. Các công ty

dịch vụ kế toán và kiểm toán còn làm dịch vụ tư vấn kế toán ở các doanh nghiệp, nhất là soạn thảo hệ thống tài khoản sử dụng thích hợp ở từng DN hay thiết lập hệ thống thông tin kế toán nhằm phục vụ cho việc kiểm soát và lập BCTC thường niên. Tuy nhiên, ở Việt Nam do quản lý thống nhất về mặt kế toán (chẳng hạn: tồn tại hệ thống tài khoản kế toán thống nhất, hệ thống BCTC thống nhất) nên vai trò của hiệp hội nghề nghiệp yếu hơn. Các tổ chức nghề nghiệp khác, như: câu lạc bộ kế toán trưởng, các diễn đàn trao đổi về kế toán trên internet chỉ góp phần trao đổi, hướng dẫn nghiệp vụ... chứ không có tầm ảnh hưởng trong thiết lập chuẩn mực. Ngoài ra, việc tồn tại các công ty dịch vụ kế toán, kiểm toán tuy góp phần nhất định đến triển khai vận dụng chuẩn mực kế toán ở các DN, nhưng thông thường những đơn vị tư vấn này chỉ thực hiện các dịch vụ kế toán cho các DN trong những nghiệp vụ kinh tế phức tạp. Những đặc trưng về cộng đồng kế toán ở Việt Nam vừa đề cập ở trên dự báo sẽ ảnh hưởng đến năng lực của kế toán viên và khả năng vận dụng các chuẩn mực kế toán trong các DNNVV.

### 3. Dữ liệu và kết quả phân tích

Những phân tích trên chỉ mới là cơ sở để xem xét các yếu tố phi tài chính ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong các DNNVV. Để chuyển hóa những ý tưởng trên thành các biến có tính thuyết phục và phục vụ cho các mô hình nghiên cứu định lượng thì xây dựng thang đo cho các ý niệm là một yếu tố quan trọng trong khoa học thực chứng kế toán. Bài viết này sử dụng số liệu điều tra về tình hình vận dụng chuẩn mực kế toán trong các DNNVV tại thành phố Đà Nẵng<sup>1</sup>. Số lượng các doanh nghiệp được điều tra là 283 DN thông qua bảng câu hỏi do các điều tra viên của Viện nghiên cứu phát triển kinh tế - xã hội Thành phố Đà Nẵng thực hiện trong năm 2011. Bảng câu hỏi xoay quanh nhiều vấn đề, trong đó có nội dung liên quan đến các yếu tố ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong các DNNVV. Các yếu tố này thể hiện qua 14 thuộc tính (Xem bảng 1) hình thành từ quá trình phân tích định tính nêu trên trong điều kiện Việt Nam.

Các thuộc tính dự tính ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán phản ánh những đặc trưng của hệ thống văn bản pháp lý, trình độ nhân viên, vai trò của cộng đồng kế toán và cả nhận thức của người chủ sở hữu. Những đặc điểm chung của các thuộc tính được mô tả qua Bảng 1.

Kết quả ở bảng 1 cho thấy vai trò của “Kinh

nghiệm thực tế làm nghề kế toán” được xem là yếu tố ảnh hưởng lớn nhất trong 14 nhân tố được xem xét khi đánh giá ảnh hưởng đến công việc kế toán ở doanh nghiệp. Có đến hơn 70% ý kiến đồng ý về ảnh hưởng lớn của nhân tố này trong công tác kế toán. Điều này thể hiện mặt tích cực của kinh nghiệm nghề nghiệp, góp phần nâng cao chất lượng của công tác kế toán, nhưng bên cạnh đó cũng có mặt trái khi chuẩn mực kế toán là những gì rất mới mẻ ở nước ta trong thời gian qua. Có thể thấy rằng, yếu tố kinh nghiệm làm giảm đi khả năng vận dụng các chuẩn mực kế toán, vì các kế toán viên sẽ có thói quen xử lý các công việc theo kinh nghiệm của mình.

Một đặc điểm cần quan tâm là vai trò của chế độ chứng từ trong công tác kế toán. Ý kiến về vấn đề này được đánh giá ở vị trí thứ hai sau nhân tố kinh nghiệm làm việc. Chế độ chứng từ là một phần trong chế độ kế toán của doanh nghiệp ở Việt Nam. Tuân thủ tốt chế độ chứng từ kế toán sẽ tạo điều kiện dữ liệu đầu vào của kế toán hợp lý, hợp lệ; góp một phần vào tính tin cậy của thông tin kế toán. Chúng tôi cho rằng, việc kế toán đánh giá cao ảnh hưởng của nhân tố này xuất phát từ nhận thức của kế toán viên về tính pháp lý của chứng từ kế toán – một yếu tố thường được cơ quan thuế quan tâm, và đây cũng là trọng tâm của những sai phạm trên thực tế thường xảy ra.

Chất lượng của nhân sự kế toán cũng được xem xét có ảnh hưởng tương đối lớn trong công tác kế toán. Chất lượng này thể hiện qua trình độ, năng lực của nhân viên trong quá trình đào tạo ở các bậc học, và đào tạo liên tục khi có chế độ kế toán mới ra đời. Chất lượng nhân sự còn thể hiện ở tính đồng đều của kế toán trong bộ máy kế toán, khi mà doanh nghiệp có qui mô càng lớn. Điều này đặt ra nghề kế toán cần có tính chuyên nghiệp hơn, và nhận thức rằng kế toán là nghề “tay ngang”, ai cũng có thể làm dần được bỏ đi trong các doanh nghiệp nhỏ. Khi đó, kỳ vọng về khả năng vận dụng chuẩn mực kế toán ở các DN sẽ tốt hơn.

Trái ngược với những dự tính ban đầu, kết quả điều tra cho thấy vai trò của các văn bản kế toán (QĐ 48, QĐ 15 hay thông tư hướng dẫn các chuẩn mực) cũng như vai trò của các tổ chức tư vấn nghề nghiệp đều được đánh giá ở mức ảnh hưởng không cao, trên mức trung bình. Điều này có thể được giải thích nhờ kinh nghiệm làm việc của kế toán; và bản thân trình độ của nhân viên kế toán là những yếu tố ảnh hưởng lớn hơn đến công tác kế toán hàng ngày

**Bảng 1. Thống kê mô tả các thuộc tính ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong các DNNVV tại Đà Nẵng**

STT	Chỉ tiêu	Giá trị trung bình	Phương sai	Tỷ lệ phần trăm ý kiến (%)					
				Anh hưởng rất ít	Anh hưởng ít	Trung dung	Anh hưởng lớn	Anh hưởng rất lớn	Không trả lời
1	Vận dụng chế độ kế toán cho các DNNVV theo QĐ 48	3,24	1,15	6.0	11.7	28.3	24.	16.6	13.4
2	Vận dụng chế độ kế toán cho doanh nghiệp lớn (QĐ 15), nhưng có cải biên áp dụng cho DNNVV	3,39	1,17	8.1	12.7	27.2	23.3	12.7	15.9
3	Hoàn toàn dựa vào thông tư hướng dẫn của từng chuẩn mực kế toán	3,55	1,18	6.4	7.8	26.1	23.7	21.9	14.1
4	Hoàn toàn dựa vào chuẩn mực kế toán	3,61	1,11	4.2	8.1	24.	27.2	20.1	15.9
5	Yêu cầu, qui định về chế độ chứng từ kế toán trong chế độ kế toán	4,03	0,99	3.2	2.8	14.1	36.	31.8	12
6	Kinh nghiệm thực tế làm nghề kế toán	4,16	0,87	1.1	3.9	9.5	39.6	34.3	11.7
7	Ý kiến tư vấn của các công ty kiểm toán	3,35	1,27	11.3	7.8	22.3	26.5	17.	14.8
8	Tư vấn của bộ phận tuyên truyền – cơ quan thuế	3,33	1,24	6.7	14.8	28.6	14.5	20.8	14.5
9	Tư vấn của bạn bè trong lĩnh vực kế toán, thuế	3,21	1,18	7.8	15.9	28.6	20.5	14.5	12.7
10	Làm theo những yêu cầu của chủ doanh nghiệp	3,42	1,20	10.2	7.8	16.6	38.5	12.7	14.1
11	Sự quan tâm của chủ DN về công việc kế toán đối với hoạt động kinh doanh	3,88	0,97	2.8	4.2	17.3	39.9	23.3	12.4
12	Sử dụng kiến thức đã học trong thời gian học đại học, cao đẳng	3,71	1,03	3.5	4.6	28.3	29.3	22.3	12.
13	Sử dụng kiến thức đào tạo bổ sung về kế toán sau khi tốt nghiệp ở nhà trường	3,81	1,0	2.8	7.1	15.2	41.7	20.8	12.4
14	Trình độ đồng đều của kế toán viên trong bộ phận kế toán	3,7	0,93	3.2	4.9	20.5	44.5	13.8	13.1

Chú ý: sử dụng thang đo Likert để đo lường các thuộc tính trên. 1 = Anh hưởng rất ít; 5 = Anh hưởng rất lớn

ở doanh nghiệp. Kế toán viên chỉ sử dụng các thông tư hướng dẫn như là “cảm nang” hay “sổ tay kế toán” khi gặp phải những tình huống kế toán phức tạp. Ngoài ra, cũng có nghi vấn là đặc trưng hoạt động của các DNNVV cũng đơn giản nên ít gặp phải những tình huống kế toán phức tạp, và do vậy kế toán viên không cần thiết phải tham chiếu tỉ mỉ những hướng dẫn trong các thông tư của Bộ Tài chính hay nhờ ý kiến tư vấn của thuế, kiểm toán.

Để định hình nhân tố có tính tổng hợp về ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán, phương pháp phân tích nhân tố (factor analysis) được áp dụng nhằm rút gọn các biến, giảm bớt sự liên hệ giữa các thuộc tính có những đặc trưng gần tương tự

như nhau. Kỹ thuật phân tích bộ phận cơ bản (Principal Component analysis) với phép quay Varimax được vận dụng trong bài viết này. Tiêu chuẩn để chấp nhận các biến đo lường khi tổng phương sai trích bằng hoặc lớn hơn 50%, trị số KMO phải lớn hơn 0,5 (Gerbing và Anderson, 1988). Kết quả phân tích trong Bảng 2 cho thấy yêu cầu về trị số KMO và kiểm định Bartlett về ma trận tương quan đồng nhất đều được đảm bảo. Theo đó, có 4 nhân tố được rút gọn lại có thể giải thích 64,5% sự thay đổi của các thuộc tính ban đầu. Mỗi nhân tố chỉ gồm những thuộc tính có hệ số tải (factor loading) cùng lớn, thể hiện mối tương quan giữa mỗi thuộc tính với nhân tố đó. Theo Hair (1995), khi qui mô của mẫu lớn

hơn 200 thì hệ số tải được chọn cho nhân tố trích xuất phải lớn hơn 0,4. Kết quả từ Bảng 2 cho thấy khả năng giải thích của bốn nhân tố được tổng hợp lần lượt là 25,4%; 13,2%; 12,6% và 8,6%.

Nhân tố quan trọng nhất ảnh hưởng đến việc vận dụng chuẩn mực kế toán bao gồm bốn thuộc tính là: “Sử dụng kiến thức đào tạo bổ sung sau khi tốt nghiệp ở nhà trường”, “Sử dụng kiến thức trong thời gian đào tạo ở trường học”, “Trình độ đồng đều của kế toán viên trong bộ phận kế toán” và “Kinh nghiệm thực tế của nghề kế toán”. Nhiều nghiên cứu ở các nước đã chỉ ra rằng, nếu kế toán đã tốt nghiệp đại học thì khả năng vận dụng chuẩn mực kế toán

rất cao. Trong nghiên cứu này, tuy chúng tôi không hỏi trực tiếp về trình độ học vấn, nhưng cách tiếp cận cho thấy đào tạo và đào tạo liên tục trong môi trường kế toán có nhiều biến động như ở Việt Nam trong thời gian qua là một nhân tố tác động rất lớn đến khả năng vận dụng chuẩn mực kế toán. Ngoài ra, sự đồng đều của nhân viên kế toán trong doanh nghiệp cũng như kinh nghiệm của kế toán viên ảnh hưởng đến khả năng vận dụng các chuẩn mực kế toán. Tổng hòa các đặc trưng đó, nhân tố rút gọn này được đặt tên là “**Năng lực của kế toán viên**”.

Nhân tố thứ hai bao gồm bốn thuộc tính là: “Hoàn toàn dựa vào thông tư hướng dẫn từng chuẩn

**Bảng 2. Kết quả phân tích nhân tố**

Keiser-Meyer-Olkin	Measure of Sampling Adequacy	.645
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	693.372
	Df.	78
	Sig.	.000

Items (Chỉ tiêu)	Factor loadings (Hệ số tải nhân tố)			
	1	2	3	4
Sử dụng kiến thức đào tạo bổ sung về kế toán sau khi tốt nghiệp ở nhà trường	<b>.822</b>	.110	5.2E-02	2.96E-02
Sử dụng kiến thức đã học trong thời gian học đại học, cao đẳng	<b>.821</b>	-8.9E-03	4.9E-02	7.5E-02
Trình độ đồng đều của kế toán viên trong bộ phận kế toán	<b>.747</b>	7.56E-02	.164	8.18E-02
Kinh nghiệm thực tế làm nghề kế toán	<b>.484</b>	.164	.175	-.270
Hoàn toàn dựa vào thông tư hướng dẫn của từng chuẩn mực kế toán	.171	<b>.764</b>	.120	-2.5E-02
Yêu cầu, qui định về chế độ chứng từ kế toán trong công tác kế toán	.159	<b>.758</b>	-.112	5.8E-03
Hoàn toàn dựa vào chuẩn mực kế toán	-7.5E-02	<b>.727</b>	.282	-.108
Vận dụng chế độ kế toán cho doanh nghiệp lớn (NĐ 15), nhưng cải biên, áp dụng cho DNVNN	1.49E-02	<b>.563</b>	.237	.329
Ý kiến tư vấn của các công ty kiểm toán	.150	8.5E-02	<b>.800</b>	-2.5E-03
Tư vấn của bộ phận tuyên truyền – cơ quan thuế	6.27E-02	.150	<b>.796</b>	4.9E-02
Tư vấn của bạn bè trong lĩnh vực kế toán, thuế	.190	.119	<b>.651</b>	.355
Làm theo những yêu cầu của chủ doanh nghiệp	-5.7E-02	-.103	.233	<b>.782</b>
Sự quan tâm của chủ DN về công việc kế toán đối với hoạt động kinh doanh	.128	.120	-3.4E-04	<b>.735</b>
Kết quả tổng hợp				
Eigenvalue	3,297	1,712	1,648	1,121
Phương sai trích (%)	25,4	13,2	12,6	8,6

mục”, “Yêu cầu, qui định về chế độ chứng từ kế toán”, “Hoàn toàn dựa vào chuẩn mực kế toán” và “Vận dụng chế độ kế toán cho DN lớn nhưng cải biên áp dụng cho DNNVV”. Thuộc tính “Vận dụng chế độ kế toán cho DNNVV theo QĐ 48” bị loại bỏ trong quá trình rút gọn các biến do hệ số tải nhỏ hơn 0,4, cho thấy mối tương quan giữa thuộc tính này với nhân tố trích không đủ lớn để cấu thành nên nhân tố. Kết quả này cho thấy nhiều DN ít sử dụng QĐ 48 mà thường sử dụng kết hợp QĐ 15 vào công tác kế toán ở DNNVV tại Đà Nẵng. Điều này cũng đặt lên câu hỏi có cần thiết ban hành chế độ kế toán riêng cho DNNVV không vì trên thực tế, sự đơn giản về tài khoản và phương pháp hạch toán theo QĐ 48 sẽ không có ý nghĩa khi hiện nay, nhiều DN đều có khả năng trang bị phần mềm kế toán cho công tác kế toán của mình. Mỗi thuộc tính của nhân tố thứ hai còn cho thấy, công tác kế toán dựa nhiều vào các thông tư hướng dẫn do Bộ Tài chính ban hành (Chế độ chứng từ, thông tư hướng dẫn chuẩn mực), chứ khả năng của kế toán viên vận dụng trực tiếp từ các chuẩn mực kế toán còn thấp. Hệ số tải giảm dần theo các yếu tố của nhóm nhân tố thứ hai cũng thể hiện tầm quan trọng của mỗi thuộc tính hình thành nên nhóm nhân tố này. Các thuộc tính của nhóm nhân tố thứ hai theo trật tự đó cũng phản ánh công tác kế toán ở DNNVV phải vận dụng đồng thời cả hướng dẫn chuẩn mực và cả chế độ kế toán. Điều này cũng đặt ra những khó khăn nhất định cho kế toán viên: trường hợp nào sử dụng chế độ kế toán, trường hợp nào sử dụng chuẩn mực kế toán vì trong nhiều trường hợp có những thay đổi về chuẩn mực kế toán, nhưng chế độ kế toán chưa thay đổi. Chúng tôi đặt tên nhân tố được rút gọn này là “**Tài liệu hướng dẫn thực hành kế toán**”. Nó là biểu hiện của đặc trưng pháp lý hệ thống kế toán ở Việt Nam.

*Nhân tố thứ ba* bao gồm ba thuộc tính là “Ý kiến tư vấn của các công ty kiểm toán”, “Tư vấn của bộ phận tuyên truyền cơ quan thuế” và “Tư vấn của bạn bè trong lĩnh vực kế toán”. Ở Việt Nam, dịch vụ kiểm toán chỉ mới hình thành từ khi chuyển đổi sang kinh tế thị trường nhưng BCTC của các DNNVV không yêu cầu bắt buộc kiểm toán. Vì vậy, sự tư vấn từ phía kiểm toán chỉ có đối với những DN có nhu cầu cần kiểm toán BCTC hay cần hướng dẫn dịch vụ từ những công ty này. Trong thực tiễn và cũng qua kết quả phân tích trong điều tra cho thấy, công tác kế toán của các DNNVV ở Đà Nẵng chịu tác động bởi việc kê khai và tính thuế rất nhiều. Ý kiến

tư vấn từ bộ phận tuyên truyền của cơ quan thuế tuy hướng dẫn về mặt thuế nhưng cũng tác động rất lớn đến cách hạch toán vì nhiều kế toán vẫn chưa phân biệt kế toán cho mục đích tính thuế hay mục đích kế toán. Sự kết hợp của nhiều thuộc tính trong nhóm nhân tố thứ ba vì thế được đặt tên chung là “**Tư vấn từ cộng đồng kế toán**”. Nhân tố thứ ba tuy mang tính tư vấn từ cộng đồng kinh doanh, nhưng ở một góc độ nào đó, nó thể hiện một đặc trưng trong khía cạnh giáo dục của kế toán. Đó là công tác giáo dục – đào tạo từ cộng đồng cũng góp phần nâng cao khả năng làm việc của kế toán.

*Nhân tố thứ tư* bao gồm hai thuộc tính là “Làm theo yêu cầu của chủ doanh nghiệp” và “Sự quan tâm của chủ DN về công tác kế toán đối với hoạt động kinh doanh”. Nhân tố này được đặt tên là “**Sự quan tâm của chủ doanh nghiệp**”.

Những phân tích trên đây là nhằm hình thành thang đo các nhân tố phi tài chính ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán. Kết quả của phân tích nhân tố khám phá được dùng cho những phân tích tiếp theo, như nghiên cứu mức độ ảnh hưởng của từng nhân tố đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong các doanh nghiệp (Trần Đình Khôi Nguyên, 2011). Trong phạm vi bài viết này, những định hình về đo lường các nhân tố phi tài chính sẽ góp phần xây dựng bộ thang đo phù hợp về vận dụng chuẩn mực kế toán ở Việt Nam.

#### 4. Kết luận

Nghiên cứu và đánh giá việc triển khai vận dụng chuẩn mực kế toán Việt Nam ở các doanh nghiệp là một không gian mở trong khoa học kế toán. Ngoài việc xem xét nội hàm của các chuẩn mực, các yếu tố môi trường luôn cần phải xem xét vì không thể hài hòa chuẩn mực kế toán theo thông lệ quốc tế khi mà những đặc trưng về nguồn nhân lực, hệ thống pháp lý và hành vi của người làm kế toán luôn ảnh hưởng đến công tác kế toán. Bằng một nghiên cứu thực nghiệm tại các DNNVV tại Đà Nẵng, bài viết đã định hình bốn nhân tố phi tài chính với các thuộc tính của nó có thể ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán. Đó là chất lượng nguồn nhân lực kế toán, tài liệu hướng dẫn thực hành, tư vấn cộng đồng kế toán và nhận thức của người chủ doanh nghiệp.

Chất lượng nguồn nhân lực kế toán có tầm ảnh hưởng lớn nhất trong bốn nhân tố, gợi ra vấn đề quan trọng trong chiến lược phát triển kế toán trong thời gian tới. Ở đó, nó hàm ý chất lượng đào tạo ở bậc đại học và đào tạo bổ sung trong quá trình làm

việc sẽ ảnh hưởng đến khả năng vận dụng chuẩn mực kế toán rất cao. Điều này đặt ra trách nhiệm của các trường đại học đào tạo chuyên ngành kế toán phải thay đổi chương trình đào tạo để người học nắm được gốc gác chuẩn mực kế toán, thay vì nặng về giảng dạy ghi chép kế toán.

Những thuộc tính của nhân tố ‘Tài liệu hướng dẫn thực hành kế toán’ thể hiện những đặc trưng hệ thống kế toán ở Việt Nam. Theo đó, tồn tại song song hệ thống chuẩn mực kế toán và chế độ kế toán trong thực hành kế toán ở các DN NVV. Một mặt, nó thể hiện kế toán Việt Nam hội nhập với thông lệ kế toán quốc tế, một mặt thể hiện đặc trưng quản lý thống nhất về mặt kế toán ở nước ta – một nước đi theo kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa.

Vai trò của cộng đồng nghề nghiệp cũng là một nhân tố cần xem xét trong phát triển kế toán ở nước ta. Việc phát triển các tổ chức nghề nghiệp là một cơ hội để những người làm kế toán có thể trao đổi, học hỏi và đó cũng là môi trường phát hiện những bất cập trong thiết lập chuẩn mực kế toán.

Nghiên cứu này chỉ mới dừng lại ở xây dựng thang đo cho các nhân tố phi tài chính, nhưng là nền tảng trong các nghiên cứu định lượng về kế toán. Hướng nghiên cứu tiếp theo cần kiểm định tính tin cậy của thang đo ở nhiều địa phương khác nhau để đảm bảo kiểm chứng nhân tố phi tài chính ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán. □

1. Số liệu trong bài viết sử dụng từ đề tài nâng cao năng lực nghiên cứu của Dự án giáo dục đại học 2 (TRIG 2) tại Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế, Đại học Đà Nẵng.

#### **Tài liệu tham khảo:**

1. Belkaoui, Ahmed and A. Kahl (1978), *Corporate Financial Disclosure in Canada*, Research Monograph of the Canadian Certified General Accountants Association, Vancouver.
2. Choi, F. D., & Meek, G. K. (2011), *International Accounting*, 7th ed., Prentice Hall, New York.
3. Chow, C.W., & Wong-Boren (1987), ‘Voluntary financial disclosure by Mexican corporations’, *The Accounting Review*, 62 (3), pp. 533–541.
4. Collis, J. and Jarvis, R. (2000), *How Owner-Managers Use Accounts*, Centre for Business Performance, ICAEW, London.
5. Cooke, T. (1989), ‘Disclosure in the corporate annual reports of Swedish companies’, *Accounting and Business Research*, 19 (74), pp.113–124.
6. Cooke, T. (1991), ‘An assessment of voluntary disclosure in annual reports of Japanese corporations’, *International Journal of Accounting*, 26 (3), pp.174–189
7. Gerbling, D.W. and Anderson, J.C. (1988), ‘An updated paradigm for scale development incorporating unidimensionality and its assessment’, *Journal of marketing research*, 25, pp. 186-192
8. Gray, S. J. (1988), ‘Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally’, *Abacus*, 24(1), pp.1 – 15.
9. Hà Thị Ngọc Hà. (2006), ‘Chế độ kế toán doanh nghiệp nhỏ và vừa’, *Tạp chí Kế toán*, số tháng 10.
10. Hair, J. (1995), *Multivariate Data Analysis*, Prentice Hall International, New York.
11. Hugh, A., và D. Linh. (2003), *Vietnamese accounting standards*, ACW, Hanoi, Vietnam.
12. McNally, G., Eng, L., & Hasseldine, C. (1982), ‘Corporate financial reporting in New Zealand: An analysis of users preferences, corporate characteristics and disclosure practices for discretionary information’, *Accounting and Business Research*, 13 (49), pp.11–20
13. Meek, G. K., Roberts, C. B., & Gray, S. J. (1995), ‘Factors influencing voluntary annual report disclosures by U.S., U.K. and Continental European multi-national corporations’, *Journal of International Business Studies*, 26 , pp. 555–572.
14. Page, M. (1984), “Corporate financial reporting and the small independent company”, *Accounting and Business Research*, 14, 55-89
15. Wallace, R., và Naser, K. (1995), ‘Firm-specific determinants of the comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong’, *Journal of Accounting and Public Policy*, 14 (4), pp. 311–368.
16. Trần Đình Khôi Nguyên. (2011), ‘Các nhân tố ảnh hưởng đến vận dụng chuẩn mực kế toán trong các doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Đà Nẵng’, *Tạp chí Phát triển kinh tế*, tháng 10 (252), tr. 9-15