

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP HỒ CHÍ MINH**

---□□□---



LÊ TRẦN HẠNH PHƯƠNG

**CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG CHUẨN MỰC
KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS/IFRS) TẠI VIỆT NAM –
NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI QUỐC GIA VÀ DOANH NGHIỆP**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

TP. HỒ CHÍ MINH - NĂM 2019

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP HỒ CHÍ MINH**



LÊ TRẦN HẠNH PHƯƠNG

**CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG CHUẨN MỰC
KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS/IFRS) TẠI VIỆT NAM –
NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI QUỐC GIA VÀ DOANH NGHIỆP**

**CHUYÊN NGÀNH : KẾ TOÁN
MÃ SỐ : 9340301**

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

**NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC
PGS.TS. HÀ XUÂN THẠCH**

TP. HỒ CHÍ MINH - NĂM 2019

LỜI CAM ĐOAN

Tôi cam kết nghiên cứu này là của riêng tôi. Tất cả các dữ liệu, thông tin và kết quả nghiên cứu trình bày là trung thực và nội dung đề tài chưa từng được ai công bố trước đây. Tôi trích dẫn và ghi nguồn tất cả những nội dung tham khảo, kế thừa trong phần danh mục tài liệu tham khảo.

Thành phố Hồ Chí Minh, tháng 01 năm 2019

Nghiên cứu sinh

Lê Trần Hạnh Phương

LỜI CẢM ƠN

Lời đầu tiên, tôi xin chân thành cảm ơn tập thể Quý Thầy Cô thuộc Trường Đại học Kinh Tế thành phố Hồ Chí Minh, đặc biệt là các Thầy Cô Khoa Kế toán đã tận tình giảng dạy và hướng dẫn tôi hoàn thành tốt các nội dung trong chương trình đào tạo của nhà trường. Những kiến thức và kinh nghiệm chuyên môn được học tập, truyền đạt, trao đổi trong suốt quá trình nghiên cứu đã giúp tôi hoàn thành luận án này.

Đặc biệt, tôi xin chân thành biết ơn Thầy PGS.TS. Hà Xuân Thạch đã dành rất nhiều tâm huyết hướng dẫn tôi trong suốt quá trình nghiên cứu khoa học. Thầy đã tận tình hướng dẫn, chỉ bảo, tạo nhiều điều kiện thuận lợi cho học viên ở xa như tôi trong suốt quá trình thực hiện luận án.

Tôi xin gửi lời cảm ơn chân thành đến Ban chủ nhiệm Khoa Kinh tế và Kế toán – Trường Đại học Quy Nhơn đã tạo mọi điều kiện thuận lợi trong công tác giảng dạy và làm việc để tôi tập trung học tập và nghiên cứu trong suốt quá trình học. Ngoài ra, tôi chân thành cảm ơn các anh chị chuyên viên Viện đào tạo sau đại học – Trường Đại học Kinh Tế thành phố Hồ Chí Minh đã hỗ trợ và giúp đỡ tôi thực hiện quy trình nhanh chóng, đảm bảo và hiệu quả nhất.

Tôi xin cảm ơn các chuyên gia, Ban lãnh đạo các công ty, giám đốc tài chính, kế toán trưởng, nhân viên kế toán tại các doanh nghiệp lớn tại Việt Nam đã luôn hỗ trợ và tạo điều kiện cho tôi hoàn thành luận án.

Cuối cùng, tôi xin cảm ơn gia đình và các anh chị học viên đã luôn giúp đỡ, quan tâm và tạo điều kiện để tôi hoàn thành tốt luận án.

Thành phố Hồ Chí Minh, tháng 01 năm 2019

Nghiên cứu sinh

Lê Trần Hạnh Phương

MỤC LỤC

TRANG PHỤ BÌA	
LỜI CAM ĐOAN	
LỜI CẢM ƠN	
MỤC LỤC.....	iii
DANH MỤC CHỮ VIẾT TẮT.....	viii
DANH MỤC CÁC BẢNG.....	xi
DANH MỤC CÁC SƠ ĐỒ.....	xii
DANH MỤC PHỤ LỤC	xiii
LỜI MỞ ĐẦU.....	1
1. Sự cần thiết của đề tài.....	1
2. Mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu.....	3
3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu.....	5
4. Phương pháp nghiên cứu.....	6
5. Đóng góp của luận án.....	7
6. Kết cấu của luận án	8
CHƯƠNG 1 TỔNG QUAN VỀ VẤN ĐỀ NGHIÊN CỨU.....	10
1.1. Tổng quan nghiên cứu chung về Chuẩn mực kế toán quốc tế.....	10
1.1.1 Trường phái ủng hộ việc áp dụng CMKTQT và Chuẩn mực kế toán quốc gia	10
1.1.1.1 <i>Nghiên cứu về lợi ích khi áp dụng CMKTQT tại các quốc gia.....</i>	10
1.1.1.2 <i>Nghiên cứu về những tác động của việc áp dụng CMKTQT</i>	17
1.1.2 Trường phái không ủng hộ việc áp dụng CMKTQT	25
1.2. Tổng quan nghiên cứu về các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT	29
1.2.1 Các nghiên cứu về nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT	29
1.2.2 Các nghiên cứu về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT	33
1.2.3 Các nghiên cứu hỗn hợp về nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT.....	34

1.3.	Nhận xét các nghiên cứu trước và xác định khe hổng nghiên cứu	34
1.3.1	Nhận xét các nghiên cứu trước	34
1.3.2	Xác định khe hổng nghiên cứu	37
	Kết luận chương 1	38
CHƯƠNG 2 CƠ SỞ LÝ THUYẾT.....		39
2.1	Tổng quan quá trình hình thành và phát triển của Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS).....	39
2.1.1	Lược sử quá trình phát triển của CMKTQT	39
2.1.1.1	<i>Giai đoạn hình thành (từ năm 1973 – 1987)</i>	<i>39</i>
2.1.1.2	<i>Giai đoạn điều chỉnh (từ năm 1987 – 1993).....</i>	<i>40</i>
2.1.1.3	<i>Giai đoạn phát triển (từ năm 1993 – nay).....</i>	<i>41</i>
2.1.2	Nội dung của CMKTQT	45
2.2	Phương pháp và kinh nghiệm áp dụng CMKTQT tại các quốc gia	46
2.2.1	Phương pháp áp dụng CMKTQT tại các quốc gia.....	46
2.2.1.1	<i>Phương pháp 1: Công nhận CMKTQT là CMKT quốc gia (Big Bang Approach).....</i>	<i>46</i>
2.2.1.2	<i>Phương pháp 2: Phê duyệt áp dụng từng chuẩn mực của CMKTQT (Convergence Approach).....</i>	<i>47</i>
2.2.2	Bài học kinh nghiệm áp dụng CMKTQT tại các quốc gia	48
2.3	Các lý thuyết nền.....	51
2.3.1	Lý thuyết ủy nhiệm (Agency Theory)	51
2.3.2	Lý thuyết quản trị doanh nghiệp (Corporate Governance Theory – CG)....	54
2.3.3	Lý thuyết tín hiệu (signaling theory)	56
2.3.4	Lý thuyết thể chế (Institutional theory)	57
2.3.5	Lý thuyết ảnh hưởng chính trị (Political theory)	60
2.4	Những nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT.....	61
2.4.1	Các nhân tố thuộc về môi trường vĩ mô.....	62
2.4.1.1	<i>Nhân tố Văn hóa</i>	<i>61</i>
2.4.1.2	<i>Nhân tố Tăng trưởng kinh tế.....</i>	<i>63</i>
2.4.1.3	<i>Nhân tố Thị trường vốn.....</i>	<i>64</i>

2.4.1.4	<i>Nhân tố Giáo dục</i>	65
2.4.1.5	<i>Nhân tố Hoạt động nước ngoài</i>	66
2.4.1.6	<i>Nhân tố Hệ thống pháp luật</i>	67
2.4.1.7	<i>Nhân tố Chính trị</i>	68
2.4.2	Các nhân tố thuộc về môi trường vi mô.....	69
2.4.2.1	<i>Nhân tố Niềm yết ở thị trường nước ngoài</i>	69
2.4.2.2	<i>Nhân tố Đòn bẩy</i>	70
2.4.2.3	<i>Nhân tố Quy mô doanh nghiệp</i>	71
2.4.2.4	<i>Nhân tố Khả năng sinh lời</i>	72
2.4.2.5	<i>Nhân tố Chất lượng kiểm toán</i>	72
2.4.2.6	<i>Nhân tố Trình độ kế toán viên</i>	73
2.4.2.7	<i>Nhân tố Sự kết nối giữa kế toán và thuế</i>	73
2.4.2.8	<i>Nhân tố Vay vốn nước ngoài</i>	74
2.4.2.9	<i>Nhân tố Đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài</i>	74
2.4.2.10	<i>Nhân tố Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo</i>	75
	Kết luận chương 2	75
CHƯƠNG 3 PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU, KẾT QUẢ VÀ BÀN LUẬN CÁC NHÂN TỐ VI MÔ TÁC ĐỘNG ĐẾN VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS/IFRS) – NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI QUỐC GIA ...77		
3.1	Lựa chọn phương pháp nghiên cứu phù hợp	77
3.1.1	Xác định phương pháp nghiên cứu	77
3.1.2	Quy trình nghiên cứu	78
3.2	Nghiên cứu định tính	79
3.2.1	Quy trình nghiên cứu định tính	79
3.2.1.1	<i>Xây dựng dàn bài khảo sát</i>	80
3.2.1.2	<i>Chọn mẫu nghiên cứu</i>	81
3.2.1.3	<i>Thu thập dữ liệu</i>	84
3.2.1.4	<i>Phân tích dữ liệu</i>	84
3.2.2	Mô hình nghiên cứu dự kiến	85
3.2.3	Xây dựng giả thuyết nghiên cứu.....	86

3.3	Nghiên cứu định lượng	89
3.3.1	Quy trình nghiên cứu định lượng	89
3.3.2	Mô hình nghiên cứu	89
3.3.3	Xác định thang đo	90
3.3.4	Chọn mẫu khảo sát	91
3.3.5	Thu thập dữ liệu	92
3.3.6	Phân tích dữ liệu.....	92
3.3.6.1	<i>Phân tích thống kê mô tả.....</i>	<i>92</i>
3.3.6.2	<i>Phân tích hồi quy</i>	<i>92</i>
3.4	Kết quả nghiên cứu và bàn luận	93
3.4.1	Kết quả nghiên cứu	94
3.4.1.1	<i>Kết quả nghiên cứu định tính.....</i>	<i>94</i>
3.4.1.2	<i>Kết quả nghiên cứu định lượng</i>	<i>95</i>
3.4.2	Bàn luận	100
	Kết luận chương 3	102
CHƯƠNG 4 PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU, KẾT QUẢ VÀ BÀN LUẬN CÁC		
NHÂN TỐ VI MÔ ẢNH HƯỞNG ĐẾN ÁP DỤNG CHUẨN MỰC BÁO CÁO		
TÀI CHÍNH QUỐC TẾ (IAS/IFRS) TẠI VIỆT NAM – NGHIÊN CỨU Ở		
PHẠM VI DOANH NGHIỆP		
4.1	Lựa chọn phương pháp nghiên cứu.....	103
4.1.1	Xác định phương pháp nghiên cứu	103
4.1.2	Quy trình nghiên cứu	104
4.2	Nghiên cứu định tính	106
4.2.1	Quy trình nghiên cứu định tính.....	106
4.2.1.1	<i>Xây dựng dàn bài khảo sát.....</i>	<i>107</i>
4.2.1.2	<i>Chọn mẫu nghiên cứu</i>	<i>107</i>
4.2.1.3	<i>Thu thập dữ liệu</i>	<i>107</i>
4.2.1.4	<i>Phân tích dữ liệu.....</i>	<i>108</i>
4.2.2	Mô hình nghiên cứu dự kiến	109
4.2.3	Xây dựng giả thuyết nghiên cứu	110

4.3	Nghiên cứu định lượng	113
4.3.1	Quy trình nghiên cứu định lượng	113
4.3.2	Mô hình nghiên cứu	113
4.3.3	Xác định thang đo	114
4.3.4	Chọn mẫu khảo sát.....	116
4.3.5	Thu thập dữ liệu	117
4.3.6	Phân tích dữ liệu	117
4.3.6.1	<i>Phân tích thống kê mô tả.....</i>	<i>117</i>
4.3.6.2	<i>Phân tích hồi quy</i>	<i>117</i>
4.4	Kết quả nghiên cứu và bàn luận	118
4.4.1	Kết quả nghiên cứu	118
4.4.1.1	<i>Kết quả nghiên cứu định tính.....</i>	<i>118</i>
4.4.1.2	<i>Kết quả nghiên cứu định lượng</i>	<i>120</i>
4.4.2	Bàn luận kết quả.....	130
	Kết luận chương 4	132
	CHƯƠNG 5 KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý	134
5.1	Kết luận.....	134
5.2	Hàm ý	136
5.2.1	Hàm ý đối với nhóm nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam.....	136
5.2.1.1	<i>Nhân tố Văn hóa</i>	<i>137</i>
5.2.1.2	<i>Nhân tố Giáo dục</i>	<i>138</i>
5.2.1.3	<i>Nhân tố Tăng trưởng kinh tế.....</i>	<i>140</i>
5.2.1.4	<i>Nhân tố Chính trị</i>	<i>142</i>
5.2.2	Hàm ý đối với nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam.	143
5.2.2.1	<i>Nhân tố Chất lượng kiểm toán.....</i>	<i>144</i>
5.2.2.2	<i>Nhân tố Đầu tư nước ngoài</i>	<i>144</i>
5.2.2.3	<i>Nhân tố Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo.....</i>	<i>145</i>
5.2.3	Một số hàm ý khác	146
5.3	Hạn chế của đề tài và hướng nghiên cứu tiếp theo	148

Kết luận chương 5	150
KẾT LUẬN CHUNG	151
DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ ĐÃ CÔNG BỐ	153
TÀI LIỆU THAM KHẢO	154
PHỤ LỤC.....	178

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

Phần Tiếng Việt

Chữ viết tắt	Chữ viết đầy đủ
BCTC	Báo cáo tài chính
CMBCTCQT	Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
CMKT	Chuẩn mực kế toán
CMKTQT	Chuẩn mực kế toán quốc tế
DN	Doanh nghiệp
DNVVN	Doanh nghiệp vừa và nhỏ
HĐQT	Hội đồng quản trị
KNY	Chưa niêm yết
KTQT	Kế toán quốc tế
NY	Niêm yết
PPNC	Phương pháp nghiên cứu
QTDN	Quản trị doanh nghiệp

Phần Tiếng Nước Ngoài

Chữ viết tắt	Chữ viết đầy đủ
AEC	ASEAN Economic Community (Cộng đồng Kinh tế ASEAN)
APEC	Asia-Pacific Economic Cooperation (Diễn đàn hợp tác kinh tế Châu Á – Thái Bình Dương)
ASEAN	Association of Southeast Asian Nations (Hiệp hội các quốc gia Đông Nam Á)
ASEM	The Asia-Europe Meeting (Diễn đàn hợp tác kinh tế Á – Âu)
CG	Corporate Governance Theory (Lý thuyết quản trị doanh nghiệp)
EU	European Union (Liên minh châu Âu)

FASB	Financial Accounting Standards Board (Hội đồng chuẩn mực kế toán tài chính Mỹ)
FDI	Foreign Direct Investement (Đầu tư trực tiếp nước ngoài)
GAAP	Generally Accepted Accounting Principle (Nguyên tắc kế toán được thừa nhận)
GDP	Gross Domestic Products (Tổng sản phẩm quốc nội)
GT	Grounded Theory (Lý thuyết nền)
IASB	International Accounting Standards Board (Hội đồng Chuẩn mực kế toán quốc tế)
IAS	International Accounting Standards (Chuẩn mực kế toán quốc tế)
IASC	International Accounting Standard Committee (Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế)
IASC Foundation	International Accounting Standard Committee Foundation (Tổ chức Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Chuẩn mực kế toán quốc tế)
IFRIC	International Financial Reporting Interpretations Committee (Ủy ban hướng dẫn chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế)
IFRS for SMEs	International Financial Reporting Standards for Small and Medium Enterprises (Chuẩn mực báo cáo tài chính cho doanh nghiệp vừa và nhỏ)
IMF	International Monetary Fund (Quỹ tiền tệ quốc tế)
IOSCO	The International Organisation of Securities Commissions (Tổ chức quốc tế ủy ban chứng khoán)
LGAAP	Local Generally Accepted Accounting Principle (Nguyên tắc kế toán quốc gia được thừa nhận)
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development (Tổ chức hợp tác và phát triển kinh tế)
ROA	Return on Assets (Tỷ suất sinh lợi trên tổng tài sản)

ROE	Return on Equity (Tỷ suất sinh lợi trên vốn chủ sở hữu)
SEC	Securities and Exchange Commission (Ủy ban chứng khoán Mỹ)
SFRS	Singapore Financial Reporting Standards (Chuẩn mực báo cáo tài chính Singapo)
SIC	Standing Interpretation Committee (Ủy ban giải thích chuẩn mực)
TPB	Theory of Planned Behavior (Lý thuyết hành vi dự định)
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles (Các nguyên tắc kế toán được chấp nhận rộng rãi của Mỹ)
VACPA	Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (Vietnam Association of Certified Public Accountants)
VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam (Vietnam Accounting Standards)
VCCI	Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (Vietnam Chamber of Commerce and Industry)
WB	World Bank (Ngân hàng Thế giới)
WTO	World Trade Organization (Tổ chức thương mại thế giới)

DANH MỤC CÁC BẢNG

Bảng 3.1: Các biến độc lập trong mô hình (M1)	97
Bảng 3.2: Mức độ dự báo chính xác của mô hình (M1)	99
Bảng 3.3: Kiểm định Omnibus của mô hình (M1)	99
Bảng 3.4: Đánh giá độ giải thích với mô hình tổng thể (M1).....	100
Bảng 4.1: Các biến độc lập trong mô hình (M2)	124
Bảng 4.2: Mức độ dự báo chính xác của mô hình (M2)	126
Bảng 4.3: Kiểm định Omnibus của mô hình (M2)	126
Bảng 4.4: Đánh giá độ giải thích với mô hình tổng thể (M2).....	127
Bảng 4.5: Các biến độc lập trong mô hình (M2) đối với nhóm DN lớn niêm yết..	127
Bảng 4.6: Biến độc lập trong mô hình (M2) đối với nhóm DN lớn chưa niêm yết	129

DANH MỤC CÁC SƠ ĐỒ

Sơ đồ 3.1: Thiết kế hỗn hợp gắn kết	77
Sơ đồ 3.2: Quy trình nghiên cứu nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT...	80
Sơ đồ 3.3: Quy trình của nghiên cứu định tính	81
Sơ đồ 3.4: Mô hình nghiên cứu đề nghị về các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia.....	86
Sơ đồ 3.5: Quy trình của nghiên cứu định lượng	89
Sơ đồ 4.1: Thiết kế phương pháp nghiên cứu hỗn hợp khám phá	103
Sơ đồ 4.2: Quy trình nghiên cứu các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) ở Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi doanh nghiệp lớn	105
Sơ đồ 4.3: Quy trình nghiên cứu định tính	106
Sơ đồ 4.4: Mô hình nghiên cứu đề nghị về các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) – Nghiên cứu ở phạm vi doanh nghiệp lớn	110
Sơ đồ 4.5: Quy trình nghiên cứu định lượng	113

DANH MỤC PHỤ LỤC

Phụ lục	Tên gọi	Trang
Phụ lục 1.1	Tóm lược tổng quan nghiên cứu về CMKTQT	178
Phụ lục 1.2	Tổng hợp nghiên cứu các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT	189
Phụ lục 2.1	Các Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS)	192
Phụ lục 2.2	Kinh nghiệm áp dụng CMKTQT của các quốc gia	196
Phụ lục 2.3	Tóm tắt các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT	204
Phụ lục 3.1	Danh sách chuyên gia tham gia phỏng vấn	207
Phụ lục 3.2	Dàn bài phỏng vấn chuyên gia	208
Phụ lục 3.3	Bảng khảo sát chuyên gia	212
Phụ lục 3.4	Danh sách chuyên gia tham gia khảo sát	216
Phụ lục 3.5	Danh sách các quốc gia trong nghiên cứu định lượng tại thời điểm 31/12/2016	217
Phụ lục 3.6	Kết quả phỏng vấn chuyên gia về việc bổ sung các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia	223
Phụ lục 3.7	Kết quả phỏng vấn chuyên gia về thang đo đo lường các nhân tố vĩ mô	224
Phụ lục 3.8	Kết quả khảo sát chuyên gia về các nhân tố vĩ mô trong nghiên cứu định tính	225
Phụ lục 3.9	Nguồn thu thập dữ liệu về các nhân tố vĩ mô trong nghiên cứu định lượng	226
Phụ lục 3.10	Phân tích thống kê mô tả nhóm nhân tố vĩ mô	227
Phụ lục 3.11	Kết quả kiểm định Kolmogorov-Smirnov (M1)	228
Phụ lục 3.12	Kiểm định Mann-Whitney đối với nhóm nhân tố vĩ mô	229
Phụ lục 3.13	Ma trận tương quan của nhóm nhân tố vĩ mô	230
Phụ lục 3.14	Vai trò tác động của các biến vĩ mô trong mô hình (M1)	231

Phụ lục 3.15	Mô hình nghiên cứu chính thức về các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia	232
Phụ lục 4.1	Nguồn thu thập dữ liệu về các nhân tố vi mô trong nghiên cứu định lượng	233
Phụ lục 4.2	Kết quả phỏng vấn chuyên gia về việc bổ sung các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi doanh nghiệp lớn	235
Phụ lục 4.3	Kết quả phỏng vấn chuyên gia về thang đo đo lường các nhân tố vi mô	236
Phụ lục 4.4	Kết quả khảo sát chuyên gia về các nhân tố vi mô trong nghiên cứu định tính	238
Phụ lục 4.5	Căn cứ xác định quy mô doanh nghiệp lớn	239
Phụ lục 4.6	Bảng khảo sát doanh nghiệp	240
Phụ lục 4.7	Danh sách doanh nghiệp lớn trong nghiên cứu định lượng	242
Phụ lục 4.8	Phân tích thống kê mô tả nhóm nhân tố vi mô	261
Phụ lục 4.9	Kết quả kiểm định Kolmogorov-Smirnov mô hình (M2)	263
Phụ lục 4.10	Kiểm định Mann-Whitney đối với mô hình (M2)	264
Phụ lục 4.11	Ma trận tương quan của nhóm nhân tố vi mô	266
Phụ lục 4.12	Vai trò tác động của các biến vi mô trong mô hình (M2), (M2a), (M2b)	267
Phụ lục 4.13	Kiểm định mức độ phù hợp của mô hình (M2a)	269
Phụ lục 4.14	Kiểm định mức độ phù hợp của mô hình (M2b)	270
Phụ lục 4.15	Mô hình nghiên cứu chính thức về các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi doanh nghiệp lớn	271
Phụ lục 5.1	Định hướng và lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam	273
Phụ lục 5.2	Các tổ chức, doanh nghiệp bắt buộc phải kiểm toán báo cáo tài chính	276

LỜI MỞ ĐẦU

1. Sự cần thiết của đề tài

Trong xu thế hội nhập kinh tế toàn cầu, nhà đầu tư phải so sánh thông tin báo cáo tài chính doanh nghiệp ở các quốc gia khác nhau để đưa ra quyết định hợp lý nhằm tạo danh mục đầu tư tốt nhất. CMKT riêng của từng quốc gia tạo nên thông tin thiếu đồng bộ, ảnh hưởng tính hiệu quả của thị trường thế giới, khả năng hợp tác tìm kiếm vốn giảm sút, tốn kém (DeFond et al., 2011). Nhu cầu tất yếu cần ngôn ngữ kế toán chung giúp đảm bảo thông tin minh bạch, rõ ràng, có thể so sánh trên phạm vi quốc tế, tăng tính hữu ích tạo thuận lợi cho nhà phân tích, nhà quản lý và nhà đầu tư ra quyết định. Từ đó, các tổ chức kế toán và chứng khoán quốc tế bắt đầu đẩy mạnh quá trình hài hòa CMKT để thúc đẩy vốn đầu tư, gia tăng hội nhập kinh tế giữa các quốc gia và khu vực. Tháng 06/1973, cơ quan kế toán của Úc, Canada, Pháp, Đức, Nhật, Mexico, Hà Lan, Anh Quốc, Ireland và Mỹ thành lập Ủy ban Chuẩn mực kế toán quốc tế (IASB) với hy vọng giảm dần sự đa dạng của nguyên tắc kế toán tại các quốc gia thông qua việc ban hành CMKTQT (IASB, 2010). Tính đến thời điểm hiện tại, đã có hơn 150 quốc gia và vùng lãnh thổ đã áp dụng CMKTQT cho toàn bộ hay hầu hết tổ chức trong nước có trách nhiệm công bố đại chúng bao gồm công ty niêm yết và tổ chức tài chính. Như vậy, xu hướng áp dụng CMKTQT đang ngày càng phổ biến trên toàn cầu vì lợi ích quốc gia đạt được trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế. Hầu hết các quốc gia trong khu vực ASEAN đã áp dụng CMKTQT, nhưng Việt Nam chưa công bố lộ trình hay cam kết cụ thể về việc áp dụng CMKTQT. Việt Nam là thành viên của các tổ chức ASEM, APEC, WTO, AEC,..., nên cần thiết có ngôn ngữ kế toán chung để chủ động hội nhập ngày càng sâu rộng vào nền kinh tế khu vực và thế giới (Lê Doãn Hoài, 2012). Việt Nam áp dụng CMKTQT trong tương lai là vô cùng cần thiết. CMKTQT là nguyên tắc chung hướng dẫn trong khi công tác kế toán tại Việt Nam bị chi phối hoàn toàn bởi quy định của Luật Kế toán, CMKT và chế độ kế toán. Muốn áp dụng hiệu quả và khai thác tối đa lợi ích, cần giải quyết nhiều khó khăn do sự khác biệt về văn hoá, môi trường pháp lý, điều kiện đặc thù chính trị,... (Trần Thị Thanh Hải, 2015). Trên cơ sở thận trọng cân nhắc giữa lợi ích và chi phí khi áp dụng CMKTQT với thực trạng kinh tế xã hội, Bộ Tài chính đang xây dựng lộ trình chiến lược đến năm 2020, kế toán kiểm toán

Việt Nam sẽ hoà hợp với thông lệ quốc tế. Sự thay đổi, cập nhật và ban hành mới CMKT và quy định liên quan đến công tác kế toán trong thời gian gần đây đã thể hiện sự tích cực của Bộ Tài chính để chuẩn bị triển khai áp dụng CMKTQT trong tương lai được thuận lợi và phù hợp (Trần Quốc Thịnh, 2016).

Xu thế hội nhập đặt ra vấn đề cấp thiết doanh nghiệp Việt Nam cần phải áp dụng CMKTQT nhằm nâng cao chất lượng thông tin báo cáo tài chính để thu hút vốn đầu tư nước ngoài, mở rộng quan hệ hợp tác, tăng vị thế cạnh tranh trên thị trường quốc tế... (Trần Quốc Thịnh, 2014). Thời gian qua, cơ quan quản lý Nhà nước, Bộ Tài chính đã ban hành nhiều chủ trương chính sách, xây dựng định chế và hành lang pháp lý phục vụ cho các tổ chức trong nền kinh tế thị trường, khuyến khích tạo điều kiện thuận lợi cho DN hoạt động sản xuất kinh doanh và phát triển. Bộ Tài chính dự kiến kế hoạch áp dụng một số CMKTQT đơn giản và phù hợp để thí điểm tại vài DN lớn, đơn vị có lợi ích công chúng. Quá trình áp dụng CMKTQT cần được nghiên cứu kỹ phương pháp và lộ trình phù hợp đối với từng loại hình DN trong nền kinh tế.

Nghiên cứu liên quan đến CMKTQT gắn liền với quá trình hình thành, phát triển và áp dụng CMKTQT tại các quốc gia. Nhiều vấn đề về áp dụng CMKTQT cần được giải quyết (1) CMKTQT có trở thành CMKT toàn cầu được không? (2) Lợi ích khi áp dụng CMKTQT là gì? (3) Những quy định nào cần thay đổi để CMKT quốc gia phù hợp với CMKTQT? (4) Những thay đổi này cần giải quyết thế nào trong tổ chức? (Lê Phương Hảo, 2016). Nghiên cứu trên thế giới tiếp cận việc áp dụng CMKTQT từ nhiều góc độ khác nhau cung cấp bức tranh khá toàn diện về động cơ thúc đẩy, trở ngại, đo lường mức độ hòa hợp giữa CMKT quốc gia với CMKTQT. Hầu hết nghiên cứu mang tính chất chung quy chuẩn hoặc nghiên cứu cụ thể tại một quốc gia (Hồ Xuân Thủy, 2016). Các nghiên cứu chủ yếu tập trung vào các nước phát triển với cơ sở hạ tầng và trình độ kế toán phát triển, trong khi nghiên cứu về các quốc gia đang phát triển có đặc điểm tương đồng với Việt Nam vẫn còn khá hạn chế. Nghiên cứu trong nước tập trung đánh giá mức độ hội tụ của chuẩn mực kế toán Việt Nam với CMKTQT, các lợi ích và thách thức trong quá trình áp dụng CMKTQT, đánh giá khả năng và đề xuất phương hướng lộ trình áp dụng CMKTQT ở nước ta. Nghiên cứu thực nghiệm về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT trong môi trường đặc thù tại Việt Nam là rất cần thiết nhưng chưa được quan

tâm đúng mức. Hơn nữa, nghiên cứu trên thế giới trên cả hai phương diện vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia chưa nhiều, đặc biệt ở Việt Nam rất ít ỏi. Hai vấn đề cấp thiết cần được nghiên cứu: xét ở phương diện quốc gia thì Việt Nam có đủ điều kiện (kinh tế, xã hội, văn hóa, hệ thống pháp luật,...) áp dụng CMKTQT hay không? Trong trường hợp Việt Nam quyết định áp dụng CMKTQT thì DN có đủ điều kiện áp dụng hay không? Nếu Việt Nam công bố áp dụng CMKTQT nhưng DN không đủ khả năng triển khai thì lộ trình hòa hợp với KTQT sẽ không đạt hiệu quả. Tuy nhiên, tại một số hội thảo tổ chức gần đây về quá trình áp dụng CMKTQT cho thấy, một số DN đã tự nguyện áp dụng CMKTQT theo nhu cầu trong quá trình hoạt động với các bên liên quan. Một số DN rất tích cực trong việc mong muốn Bộ Tài chính thúc đẩy nhanh công bố lộ trình áp dụng, xây dựng hành lang pháp lý và thực hiện biện pháp hỗ trợ quá trình áp dụng CMKTQT tại Việt Nam. Điều này đã thúc đẩy tác giả tập trung nghiên cứu vào những nhân tố có thể tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam ở cả phạm vi quốc gia và DN. Từ kết quả nghiên cứu, tác giả đưa ra hàm ý đồng bộ và kịp thời từ cơ quan quản lý Nhà nước, hiệp hội và tổ chức nghề nghiệp, cơ sở đào tạo và DN nhằm đạt được thành công và hiệu quả cao nhất từ áp dụng CMKTQT tại Việt Nam. Đề tài có ý nghĩa khoa học và thực tiễn sâu sắc, qua đó đưa ra giải pháp phù hợp với đặc thù Việt Nam hiện nay – xem xét ở cả hai góc nhìn là quốc gia và DN. Vì vậy, tác giả quyết định thực hiện đề tài **“Các nhân tố tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp”**.

2. Mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu.

- Mục tiêu nghiên cứu:

Mục tiêu tổng quát là nghiên cứu các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp. Để nhận diện và đo lường các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT, luận án xem xét trong điều kiện kinh tế, chính trị, văn hóa, xã hội ở Việt Nam, thấy được ảnh hưởng của các nhân tố đến quá trình triển khai áp dụng IAS/IFRS dưới hai khía cạnh: phạm vi quốc gia và góc nhìn từ phía DN. Trên cơ sở này, luận án gợi ý các hàm ý chính sách từ cơ quan quản lý nhà nước và hiệp hội nghề nghiệp, tổ chức đào tạo, cũng như hàm ý về mặt quản trị cho DN Việt Nam – đặc biệt là DN quy mô lớn, từ đó tác động đến nhân tố vi mô nhằm giúp DN

lớn thuận lợi hơn trong việc chuẩn bị, triển khai áp dụng CMKTQT. Cụ thể, luận án thực hiện các mục tiêu chi tiết sau đây:

+ Thứ nhất: Nhận diện nhân tố vĩ mô tác động và đo lường mức độ tác động của các nhân tố này đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) ở phạm vi quốc gia.

Các nhân tố vĩ mô được mô tả trong đề tài dựa vào mô hình PESTEL “*các yếu tố tác động rộng, khách quan và không trực tiếp đến tổ chức và phân tích thành 6 nhân tố: chính trị, kinh tế, văn hoá xã hội, kỹ thuật, khuôn khổ pháp lý và môi trường.*”

Luận án nghiên cứu các nhân tố vĩ mô và mức độ tác động của các nhân tố này đến việc áp dụng CMKTQT ở phạm vi quốc gia, từ đó nhìn nhận nước ta hiện nay có thể áp dụng thuận lợi và thành công IAS/IFRS, cũng như cách thức áp dụng phù hợp.

+ Thứ hai: Nhận diện các nhân tố vi mô tác động và đo lường mức độ tác động của các nhân tố vi mô này đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại Việt Nam ở phạm vi DN.

Môi trường vi mô là môi trường gần hoặc trực tiếp của DN và rất đặc biệt bởi là duy nhất cho mỗi DN hay ngành công nghiệp. Môi trường này tác động trực tiếp đến DN. Luận án xem xét sự tác động của một số yếu tố vi mô bao gồm: đòn bẩy, quy mô DN, khả năng sinh lời, chất lượng kiểm toán... tác động tới áp dụng CMKTQT.

Hiện nay Việt Nam chưa công bố chính thức lộ trình và kế hoạch áp dụng CMKTQT nhưng thực tế tại một số DN, đặc biệt các DN có vốn đầu tư nước ngoài đã tự nguyện áp dụng CMKTQT khi lập BCTC nhằm thỏa mãn yêu cầu về chất lượng thông tin của tổ chức đầu tư nước ngoài, tổ chức cho vay,... Vì vậy cũng cần phải nghiên cứu một cách nghiêm túc những nhân tố vi mô tác động đến việc DN áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) thành công và hiệu quả. Kinh nghiệm từ các quốc gia thì việc triển khai áp dụng CMKTQT thường bắt đầu từ DN quy mô lớn, nhất là DN niêm yết, DN cổ phần đại chúng vì sự ảnh hưởng của các DN này đến cổ đông nên thông tin chất lượng BCTC càng cao thì khả năng kêu gọi vốn đầu tư, vay vốn từ tổ chức tín dụng nước ngoài càng cao. Các công ty đại chúng có thể đã niêm yết trên Sàn giao dịch chứng khoán, tuy nhiên một số DN lại chưa niêm yết cổ phiếu. Để có cái nhìn tổng thể về góc độ DN, tác giả tập trung nghiên cứu các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT của DN có quy mô lớn đang hoạt động trong nền kinh tế. Sau đó nghiên cứu sâu hơn để tìm hiểu sự khác biệt giữa DN lớn có cổ phiếu niêm yết và DN lớn chưa niêm yết cổ phiếu về các nhân tố vi

mô tác động đến áp dụng CMKTQT và mức độ tác động của các nhân tố này lên hai nhóm DN. Mục tiêu nghiên cứu thứ hai được tác giả phân tích làm rõ ở hai nhóm DN lớn có cổ phiếu niêm yết và DN lớn chưa niêm yết cổ phiếu.

- **Câu hỏi nghiên cứu:**

(1) Những nhân tố vĩ mô nào tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) ở phạm vi quốc gia và mức độ tác động của các nhân tố này?

(2) Những nhân tố vi mô nào tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại Việt Nam ở phạm vi doanh nghiệp và mức độ tác động của các nhân tố này?

Để làm rõ nội dung câu hỏi nghiên cứu (2), tác giả đưa ra hai câu hỏi như sau:

(2a) Những nhân tố vi mô nào tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại DN lớn niêm yết ở Việt Nam hiện nay và mức độ tác động của các nhân tố này thế nào?

(2b) Những nhân tố vi mô nào tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn chưa niêm yết ở Việt Nam hiện nay và mức độ tác động của các nhân tố này như thế nào?

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

- Đối tượng nghiên cứu: các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp.

- Phạm vi nghiên cứu:

+ Không gian nghiên cứu:

Luận án nghiên cứu các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở phạm vi quốc gia, dữ liệu thu thập từ danh sách các quốc gia áp dụng IAS/IFRS được công bố tại website www.iasplus.com/country/country.htm.

Quá trình toàn cầu hóa tác động mạnh mẽ đến kinh tế, xã hội, văn hóa đã đặt nhiều thách thức trong quá trình cạnh tranh trên thị trường khu vực và thế giới. Đây là vấn đề cần giải quyết kịp thời để thông tin kế toán do DN cung cấp được chấp nhận và sử dụng trong và ngoài nước. DN Việt Nam đã và đang trong giai đoạn triển khai áp dụng CMKTQT. Tuy nhiên hiện nay việc áp dụng thực hiện chủ yếu ở tập đoàn lớn, DN niêm yết cổ phiếu tại sàn giao dịch chứng khoán để đáp ứng yêu cầu của nhà đầu tư nước ngoài, khoản vay từ nước ngoài, thu hút vốn và đang hướng đến niêm yết cổ phiếu trên thị trường chứng khoán nước ngoài. Do vậy, luận án nghiên cứu nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại Việt Nam ở phạm vi

DN chính là DN ở Việt Nam có quy mô lớn đang hoạt động tính đến thời điểm 31/12/2016. Cơ sở để tác giả lựa chọn không gian nghiên cứu là DN lớn bởi vì theo kinh nghiệm từ các quốc gia và căn cứ trên lộ trình dự kiến của Bộ Tài chính, áp dụng CMKTQT những năm đầu thường thực hiện tại DN lớn niêm yết, DN đại chúng có quy mô lớn. Nguyên nhân là nguồn lực của DN lớn khi áp dụng CMKTQT có nhiều thuận lợi hơn về tài chính, nhân sự, công nghệ, trình độ chuyên môn,... Từ đó, tác giả nghiên cứu nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT lên 2 nhóm DN quy mô lớn trong nền kinh tế: Nhóm DN lớn có cổ phiếu niêm yết trên Sàn giao dịch chứng khoán Hà Nội và thành phố Hồ Chí Minh; Nhóm DN lớn nhưng chưa niêm yết cổ phiếu.

+ Thời gian nghiên cứu: dữ liệu được thu thập năm 2016.

+ Giới hạn nghiên cứu:

- Luận án không nghiên cứu sâu về nội dung của từng CMKTQT.
- Luận án không nghiên cứu vấn đề liên quan đến hành vi quyết định áp dụng CMKTQT vào CMKT quốc gia.
- Luận án không nghiên cứu áp dụng CMKTQT tại các doanh nghiệp vừa và nhỏ ở Việt Nam vì các DN này sử dụng IFRS for SMEs.

4. Phương pháp nghiên cứu

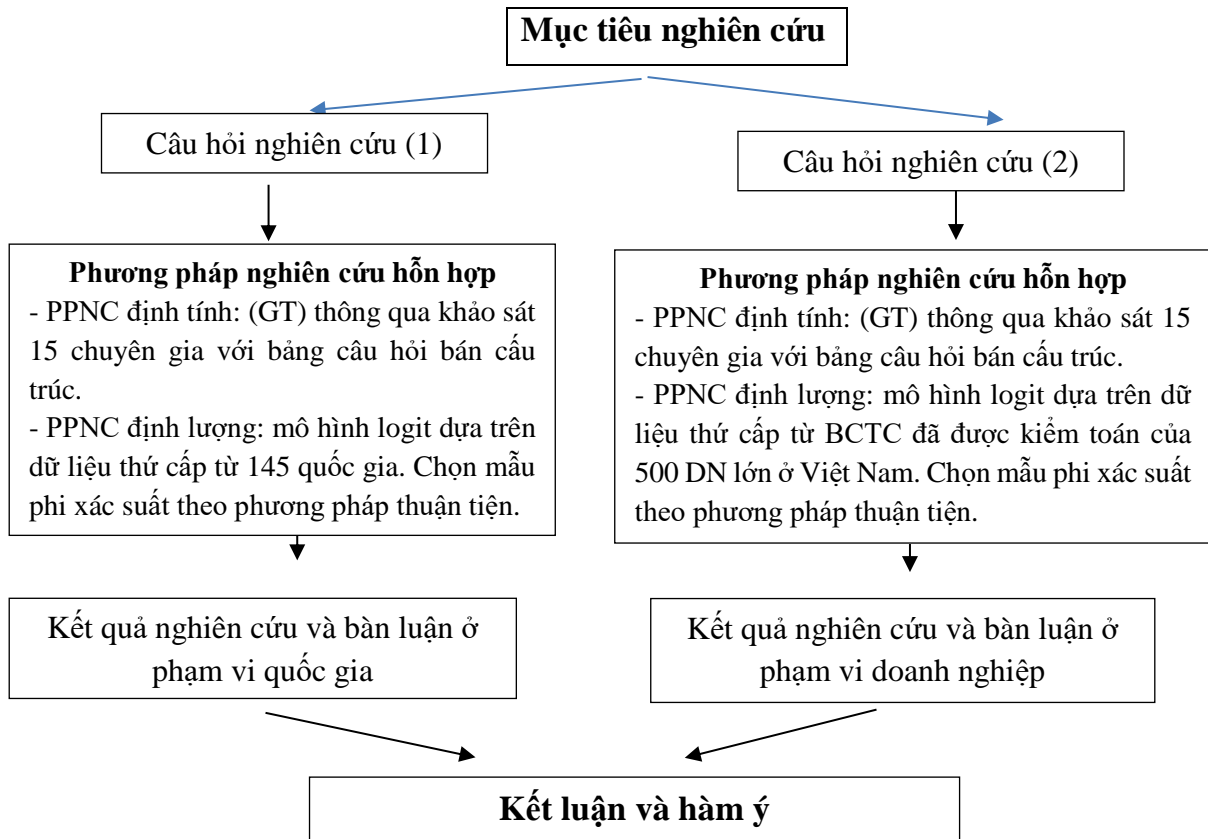
Luận án sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp để giải quyết các mục tiêu theo trình tự thực hiện phương pháp nghiên cứu định tính trước, sau đó dùng phương pháp nghiên cứu định lượng để kiểm định lại mô hình nghiên cứu, cụ thể như sau:

- Phương pháp nghiên cứu định tính giúp nhận diện các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam. Qua tổng quan tài liệu để kế thừa PPNC, lý thuyết nền, kết quả nghiên cứu, đến phương pháp áp dụng CMKTQT và nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT. Tác giả sử dụng phương pháp GT để phỏng vấn sâu chuyên gia nhằm nhận diện nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam ở phạm vi quốc gia và DN lớn, từ đó đưa ra giả thuyết và mô hình nghiên cứu dự kiến. Kết quả phương pháp định tính sẽ giúp nhận diện biến độc lập, biến phụ thuộc, biến kiểm soát của mô hình, từ đó xem xét sự phù hợp với đặc thù nền kinh tế Việt Nam.

- Phương pháp định lượng giúp đo lường mức độ tác động của các nhân tố này đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp.

Tác giả thu thập dữ liệu sơ cấp và thứ cấp theo thang đo của mô hình nghiên cứu. Luận án sử dụng mô hình hồi quy logit để đo lường mức độ tác động của nhân tố vĩ mô và vi mô đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và DN.

Sơ đồ khung nghiên cứu của đề tài:



(Nguồn: Tác giả xây dựng)

5. Đóng góp của luận án

Luận án sẽ có những đóng góp về mặt khoa học và thực tiễn như sau:

- Về mặt khoa học:

Kết quả nghiên cứu về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và DN đóng góp về mặt lý thuyết trên hai khía cạnh. Thứ nhất, thông qua kế thừa mô hình nhân tố vĩ mô và mức độ tác động của các nhân tố này đến nền kinh tế, kết quả nghiên cứu đánh giá khả năng Việt Nam có đủ điều kiện áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS), đặc thù quốc gia có hệ thống pháp luật theo điển luật như Việt Nam. Thứ hai, tác giả kế thừa và bổ sung thêm nhân tố vi mô tác động đến áp dụng IAS/IFRS tại DN lớn hoạt động trong nền kinh tế Việt Nam và mức độ tác

động của các nhân tố vi mô này. Luận án sẽ là tài liệu tham khảo cho nghiên cứu tiếp theo có liên quan.

- Kết quả nghiên cứu của luận án sẽ đóng góp vào thực tiễn như sau:

+ Đối với cơ quan quản lý Nhà nước: thông qua các đề xuất hàm ý chính sách từ kết quả nghiên cứu của luận án, cơ quan Nhà nước ban hành thông tư, nghị định, chính sách tác động vào nhân tố vĩ mô nhằm tạo điều kiện thuận lợi thúc đẩy áp dụng CMKTQT tại Việt Nam.

+ Đối với các Hiệp hội chuyên ngành kế toán kiểm toán, viện nghiên cứu và cơ sở đào tạo về chuyên ngành kế toán thì đây là một tài liệu nghiên cứu công phu về các nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT trong điều kiện đặc thù tại Việt Nam. Tài liệu này có thể so sánh với những nghiên cứu trước để phát triển nghiên cứu khoa học kế toán hiện nay trong áp dụng CMKTQT tại các quốc gia, đặc biệt các quốc gia đang phát triển có điều kiện tương đồng với Việt Nam.

+ Đối với DN lớn ở Việt Nam (DN lớn có cổ phiếu niêm yết và DN lớn chưa niêm yết): nhận định rõ nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT, từ đó đưa ra hàm ý quản trị, tạo điều kiện thuận lợi áp dụng CMKTQT trong công tác tổ chức công tác kế toán tại DN lớn này nhằm đạt được lợi ích từ quá trình hội nhập KTQT. Đối với DN lớn muốn áp dụng CMKTQT, cần phải xác định rõ nhân tố nào tác động khi triển khai để chuẩn bị tốt nguồn lực và điều kiện thuận lợi để hội nhập nhanh chóng. Đối với DN đã áp dụng CMKTQT, việc xác định các nhân tố tác động sẽ giúp hoàn thiện và điều chỉnh phù hợp để nâng cao hiệu quả và lợi ích thu được từ quá trình này.

6. Kết cấu của luận án

Ngoài phần giới thiệu, nội dung của luận án được trình bày ở 5 chương như sau:

- Chương 1: Tổng quan về vấn đề nghiên cứu

Nội dung chương này trình bày tổng quan nghiên cứu về áp dụng CMKTQT, nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT trên thế giới và Việt Nam. Trên cơ sở đó, tác giả đánh giá đóng góp và hạn chế của các nghiên cứu trước để xác định khe hở nghiên cứu, sự cần thiết của vấn đề nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu phù hợp.

- Chương 2: Cơ sở lý thuyết

Chương này làm rõ các khái niệm và cơ sở lý thuyết về CMKTQT, lý thuyết nền về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT, giải thích nhân tố tác động đến áp dụng

CMKTQT tại các quốc gia, phương pháp áp dụng CMKTQT và kinh nghiệm của các quốc gia về việc áp dụng CMKTQT.

- Chương 3: Phương pháp nghiên cứu, kết quả và bàn luận các nhân tố vĩ mô tác động đến việc áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia.

Luận án sử dụng PPNC hỗn hợp gắn kết, trong đó PPNC định lượng là phương pháp chính. Tác giả phân tích và trình bày kết quả PPNC định tính và định lượng về nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT và mức độ tác động của các nhân tố này. Chương này trình bày nội dung và quy trình nghiên cứu, mô hình nghiên cứu, biến và thang đo các biến. Mặt khác, quy mô mẫu, phương pháp thu thập dữ liệu sử dụng cho PPNC định lượng và phương pháp xử lý số liệu cũng được trình bày. Kết quả đạt được: kết quả từ PPNC định tính và định lượng về nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở phạm vi quốc gia và mức độ tác động của từng nhân tố. Cuối cùng, tác giả bàn luận kết quả, điểm tương đồng và khác biệt của kết quả với nghiên cứu trước về các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở phạm vi quốc gia.

- Chương 4: Phương pháp nghiên cứu, kết quả và bàn luận nhân tố vi mô tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi doanh nghiệp.

Luận án sử dụng PPNC hỗn hợp khám phá, trong đó PPNC định lượng là phương pháp chính, từ đó phân tích kết quả của PPNC định tính và định lượng về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN ở Việt Nam và mức độ tác động của các nhân tố này. Tác giả trình bày nội dung và quy trình nghiên cứu định lượng, mô hình nghiên cứu, các biến và thang đo. Mặt khác, quy mô mẫu, phương pháp thu thập dữ liệu sử dụng cho PPNC định lượng và phương pháp xử lý số liệu cũng được trình bày trong chương này. Kết quả PPNC định tính và định lượng về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam; mức độ tác động của từng nhân tố sẽ được bàn luận để đánh giá sự giống nhau và khác biệt với nghiên cứu trước.

- Chương 5: Kết luận và hàm ý.

Luận án trình bày kết luận rút ra từ toàn bộ quá trình nghiên cứu, mục tiêu đạt được, cũng như đóng góp của luận án. Chương này trình bày hàm ý nhằm thúc đẩy áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và DN đạt hiệu quả. Phần cuối cùng luận án trình bày hạn chế nghiên cứu và hướng nghiên cứu tiếp theo.

CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN VỀ VẤN ĐỀ NGHIÊN CỨU

Giới thiệu

Chương này trình bày nội dung: tổng quan tài liệu về áp dụng CMKTQT, nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT; phân tích, đánh giá, đóng góp của nghiên cứu trước; từ đó trình bày khe hồng nghiên cứu và cuối cùng là vấn đề nghiên cứu của luận án.

1.1. Tổng quan nghiên cứu chung về Chuẩn mực kế toán quốc tế.

Quá trình áp dụng CMKTQT trên toàn cầu là đề tài tranh cãi bởi hai trường phái tồn tại: trường phái ủng hộ việc áp dụng CMKTQT vào CMKT quốc gia, trường phái không ủng hộ việc áp dụng CMKTQT vì lo ngại sự khác biệt của mỗi quốc gia.

1.1.1. Trường phái ủng hộ việc áp dụng CMKTQT vào CMKT quốc gia

Trong xu thế hội nhập, CMKTQT đang ngày càng được ủng hộ từ các quốc gia và vùng lãnh thổ trên thế giới. (Judge, Li and Pinsker, 2010). Việc thống nhất ngôn ngữ kế toán đã nâng cao khả năng so sánh của thông tin kế toán (Hail, 2011). Trường phái ủng hộ việc áp dụng CMKTQT chủ yếu tập trung vào các nội dung sau:

- Nghiên cứu về lợi ích khi áp dụng CMKTQT của các quốc gia.
- Nghiên cứu về tác động của việc áp dụng CMKTQT.

1.1.1.1. Nghiên cứu về lợi ích khi áp dụng CMKTQT tại các quốc gia

Quá trình áp dụng CMKTQT nhận được sự quan tâm của nhiều quốc gia, tổ chức quốc tế và nhà nghiên cứu xuất phát từ những lợi ích như sau:

Thứ nhất, CMKTQT sẽ cải thiện chất lượng thông tin trên báo cáo tài chính

Lợi ích khi các quốc gia áp dụng CMKTQT được ghi nhận chính là giúp cải thiện chất lượng thông tin trên BCTC như tăng tính so sánh, minh bạch, tính kịp thời, sự phù hợp. Sự phát triển của CMKT được áp dụng trên toàn cầu thúc đẩy khả năng so sánh quốc tế của thông tin tài chính. Do vậy, nhiều quốc gia có ý định áp dụng CMKTQT hoặc CMKT quốc gia hội tụ với CMKTQT (Larson and Street, 2004).

Áp dụng CMKTQT giúp thông tin công bố phù hợp và rõ ràng hơn. Daske and Gebhardt (2006) kết luận rằng BCTC theo IAS/IFRS cung cấp thông tin chất lượng cao và rõ ràng hơn cho nhà đầu tư so với hầu hết BCTC theo CMKT quốc gia. Quy tắc đo lường của CMKTQT buộc DN phải công bố thông tin và đưa ra nội dung thông tin cao hơn CMKT quốc gia. Để hỗ trợ yêu cầu này, IAS/IFRS sử dụng chuẩn mực giá trị hợp

lý để nâng cao chất lượng thông tin của khoản mục lợi nhuận. Aisbitt (2006) phân tích khác biệt của 100 DN lớn niêm yết khi chuyển từ CMKT Anh sang CMKTQT vào ngày 1/1/2005. Dựa trên bảng cân đối kế toán công bố trước và sau khi áp dụng CMKTQT, tác giả kết luận thông tin tài chính DN sau khi áp dụng CMKTQT rõ ràng hơn, đặc biệt liên quan đến khoản mục nguồn vốn. Christensen et al (2013) ghi nhận lợi ích khi áp dụng CMKTQT tại DN của Đức khi cải thiện chất lượng BCTC trong giảm thủ thuật quản trị lợi nhuận và thông tin cung cấp phù hợp, kịp thời hơn cho bên liên quan. Mary et al (2008) nghiên cứu xem xét phản ứng thị trường chứng khoán châu Âu đến 16 khoản mục khi áp dụng CMKTQT ở châu Âu được thu thập từ 21 nước tự nguyện áp dụng CMKTQT từ năm 1994 đến 2003. DN phản ứng tích cực với áp dụng CMKTQT vì chất lượng thông tin cao hơn, đặc biệt là ngân hàng. Nghiên cứu chỉ rõ áp dụng CMKTQT thường có ít vấn đề liên quan quản trị lợi nhuận, ghi nhận lỗi kịp thời hơn và giá trị của kế toán phù hợp hơn so với nước không áp dụng CMKTQT.

Nghiên cứu thực nghiệm chỉ ra lợi ích từ áp dụng CMKTQT là cải thiện tính minh bạch của BCTC. Vera (2014) đánh giá tác động khi áp dụng CMKTQT ở 5 nước châu Âu cũng đồng quan điểm với nghiên cứu trước; cho rằng áp dụng CMKTQT cải thiện chất lượng BCTC, tăng tính hữu ích, minh bạch với nhà đầu tư. Ihab and Nedal (2013) nghiên cứu DN lớn niêm yết trên thị trường chứng khoán UAE cũng đưa nhận định tương tự. Daske et al (2013) chỉ ra rằng CMKTQT phù hợp quốc gia có thị trường vốn phát triển vì minh bạch, công khai BCTC phù hợp với nhà đầu tư, cung cấp thông tin toàn diện và rõ ràng hơn so với CMKT quốc gia.

Nghiên cứu tại Việt Nam ghi nhận lợi ích cải thiện chất lượng BCTC từ áp dụng CMKTQT. Phan Thị Hồng Đức, Nguyễn Thanh Hà và Nguyễn Thị Phước (2016) khảo sát ý kiến của ba nhóm hành nghề kế toán: (1) kế toán viên công chứng, (2) kế toán DN và (3) giảng dạy kế toán nhằm cung cấp cho Ủy ban soạn thảo CMKT Việt Nam thông tin hữu ích khi triển khai áp dụng CMKTQT. Kết quả 80% người trả lời cho rằng BCTC lập theo CMKTQT cung cấp thông tin “đáng tin cậy” và “so sánh được”. Lợi ích “có thể hiểu được” và “chất lượng báo cáo cao hơn so với lập theo VAS” được thừa nhận khá cao (62% và 57%). Người trả lời khảo sát còn nêu thêm lợi ích tiềm ẩn khác khi áp dụng CMKTQT như “Giúp so sánh kết quả kinh doanh của chi nhánh so

với cả tập đoàn”. Lợi ích lớn nhất từ lập báo cáo theo CMKTQT là DN Việt Nam cung cấp BCTC tin cậy và có tính so sánh.

Thứ hai, BCTC lập theo CMKTQT thu hút vốn và tăng cường cơ hội hợp tác kinh doanh, tăng tính cạnh tranh và hội nhập trên thị trường thế giới

Đầu tư nước ngoài đánh giá cao BCTC khi DN áp dụng CMKTQT. Mức độ tin cậy thông tin của DN lớn niêm yết trên thị trường chứng khoán nói riêng và thị trường tài chính nói chung được cải thiện, thu hút vốn đầu tư nước ngoài dễ dàng hơn, nền kinh tế và DN tiết kiệm phí phát hành trái phiếu, cổ phiếu huy động vốn do mức tín nhiệm tăng. Khi áp dụng CMKTQT, DN có thể trình bày BCTC trên cơ sở tương tự như đối thủ cạnh tranh nước ngoài (Trần Quốc Thịnh, 2016).

Saudagaran and Diga (2003) cho rằng áp dụng CMKTQT làm tăng khả năng cạnh tranh thị trường vốn quốc tế vì IAS/IFRS không phản ánh chính sách kế toán của quốc gia duy nhất, do vậy khi áp dụng không bị tác động bởi quan điểm chính trị của quốc gia. Young and Guenther (2003) chỉ ra lợi ích khi áp dụng CMKTQT tại nước đang phát triển là tăng cường hội nhập và cạnh tranh trong thị trường tài chính; cải tiến trong công bố, minh bạch thông tin tài chính; có thể chuyển vốn quốc tế và đầu tư xuyên biên giới nhiều hơn, tạo cơ hội mở rộng hợp tác kinh doanh giữa các nước.

Barth et al., (2008) cho rằng áp dụng CMKTQT cải thiện chức năng của thị trường vốn toàn cầu vì cung cấp thông tin phù hợp và chất lượng cao cho nhà đầu tư. CMKTQT cung cấp thông tin chính xác, kịp thời, toàn diện hơn so với CMKT quốc gia vì CMKT tại các nước này bị tác động bởi luật pháp, chính trị và chính sách thuế (Cairns, 2011).

Lợi ích khác khi áp dụng CMKTQT tại các quốc gia được Hail et al., (2010) nhận định là giúp tăng cường quan hệ kinh doanh giữa các nước do giảm thời gian xử lý thông tin, tiết kiệm chi phí và tăng liên kết trong mạng lưới thông tin liên lạc.

Phan et al., (2014) khảo sát 555 chuyên gia kế toán và nhà nghiên cứu về nhận thức áp dụng CMKTQT tại Việt Nam. Khảo sát cho thấy áp dụng CMKTQT tại Việt Nam có mức khả quan cao. Đa số đồng ý rằng CMKTQT có nhiều lợi thế như độ tin cậy, nâng cao “tự tin, so sánh” giữa DN và các nước, liên quan đến người sử dụng bên ngoài, tiếp cận thị trường toàn cầu dễ dàng hơn CMKT hiện hành.

Trần Quốc Thịnh (2014) nhận định các nước không có nguồn lực để phát triển LGAAP có thể áp dụng CMKTQT như cơ chế truyền tín hiệu thu hút vốn nước ngoài. Phan Thị Hồng Đức, Nguyễn Thanh Hà và Nguyễn Thị Phước (2016) cho thấy khi áp dụng CMKTQT tác động tích cực cho DN Việt Nam như: Dễ tiếp cận thị trường vốn hơn so với VAS (82%); tăng niềm tin cho nhà đầu tư tiềm năng (81%); tăng niềm tin cổ đông (75%); tiếp nhận nguồn vốn bên ngoài dễ dàng hơn so với VAS (69%); cải thiện quan hệ với tổ chức tín dụng (54%). Kết quả cho thấy CMKTQT mang lại cơ hội cho DN tham gia vào thị trường vốn toàn cầu, từ đó làm tăng hình ảnh cho Việt Nam.

Lê Hoàng Phúc (2014) nhận định từ kinh nghiệm các nước đã áp dụng CMKTQT, DN lớn niêm yết ở Việt Nam được hưởng lợi từ hội nhập kinh tế: tiếp cận nguồn vốn trong và ngoài nước, duy trì sức cạnh tranh và phát triển bền vững. Qua kinh nghiệm triển khai IAS/IFRS trên thế giới, minh bạch và mức độ tin cậy thông tin của DN lớn niêm yết và TTCK được cải thiện, gia tăng niềm tin trong giới đầu tư, đặc biệt là đầu tư nước ngoài. Lê Vũ Trường và Đinh Minh Tuấn (2016) khẳng định áp dụng CMKTQT mang lại “bình đẳng” giữa nhà đầu tư/tổ chức đầu tư chuyên nghiệp với nhà đầu tư nước ngoài mới và/hoặc nhỏ lẻ do họ không tốn thêm chi phí để “chuyển đổi số liệu”.

Các nước đang phát triển có thể do áp lực từ tổ chức bên ngoài (WB và IMF) “áp dụng CMKTQT là điều kiện để nhận hỗ trợ” (Judge et al., 2010).

Thứ ba, CMKTQT sẽ nâng cao hiệu quả hoạt động DN, nâng cao chất lượng quản trị và thông tin

Ashbaugh and Pincus (2001) cho thấy sai phạm trong phân tích dự báo cũng bị tác động do khác biệt giữa CMKTQT với LGAAP. Kết quả độ chính xác dự báo được cải thiện sau khi DN áp dụng CMKTQT, từ đó có thể nâng cao chất lượng quản trị.

Whittington (2005) chỉ rõ lợi ích từ áp dụng CMKTQT là tạo điều kiện so sánh giữa các DN hoạt động trong cùng thị trường, có trụ sở ở các nước khác nhau. Từ việc sử dụng thống nhất tài khoản khi áp dụng CMKTQT tạo nhiều thuận lợi cho DN đánh giá được hoạt động của mình trong ngành để có phương án cải tiến hiệu quả.

Nghiên cứu thực nghiệm đầu tiên sử dụng dữ liệu công khai có sẵn để cung cấp bằng chứng trực tiếp về vai trò của đặc tính của thông tin tài chính trong quyết định kế toán của nhà quản lý khi CMKTQT thay đổi. Christopher and Christian (2014) cho

thấy CMKTQT tác động tích cực đến chất lượng thông tin cung cấp cho nhà quản lý. Đặc biệt, đặc tính thông tin thay đổi liên quan đến đo lường chất lượng thông tin có tác động quan trọng đến quyết định của chính sách kế toán. Vấn đề phát sinh sau khi được DN phân tích và giải thích về thay đổi chính sách đã giúp cải thiện chất lượng hệ thống kế toán và kiểm soát nội bộ của DN này.

Nguyễn Hoàng Phương Thanh (2016) khẳng định áp dụng CMKTQT mang lại nhiều lợi ích: nghiệp vụ phát sinh phải được xem xét thực tế “bản chất hơn hình thức” nên Ban Giám đốc có trách nhiệm hơn khi lập và trình bày BCTC nên thông tin minh bạch, chất lượng và hợp lý hơn. DN sẽ tiết kiệm chi phí và thời gian hài hòa thông tin khi cung cấp cho cơ quan quản lý và các bên liên quan. Thông tin cung cấp quản trị nội bộ sẽ giảm đi “chênh lệch” so với bên ngoài.

Mai Thị Hoàng Minh, Trần Ngọc Hùng và Bùi Quang Hùng (2016) đưa ra lợi ích khi áp dụng CMKTQT: BCTC cung cấp thông tin toàn diện, đúng đắn, kịp thời; DN có thể so sánh với đối thủ, biết được điểm mạnh và điểm yếu so với đối thủ để tăng cường ưu thế và khắc phục điểm yếu để hoàn thiện hơn, tăng tính cạnh tranh của DN. Lê Việt (2016) chỉ rõ DN đầu tư có thể đánh giá tình hình DN để tiến hành đầu tư, thiết lập cơ sở sản xuất kinh doanh, dự án hoặc đầu tư lĩnh vực mới tại nước ngoài. Tác giả khẳng định thông qua áp dụng CMKTQT, nền kinh tế Việt Nam nói chung và DN Việt Nam nói riêng được hưởng lợi từ hội nhập kinh tế, tiếp cận nguồn vốn, duy trì năng lực cạnh tranh phát triển bền vững, phát triển nhân sự kế toán, kiểm toán, ...

Thứ tư, CMKTQT giúp phản ánh giá trị doanh nghiệp hợp lý hơn

IASB ban hành IFRS 13 - Đo lường Giá trị hợp lý vào tháng 5/2011 và có hiệu lực từ 1/1/2013. Ông Lislle F Seidman - Chủ tịch của FASB cho biết “*Giá trị hợp lý sẽ cải thiện tính nhất quán của thông tin tài chính trên thế giới, đáp ứng yêu cầu tăng cường công bố về các giả định được sử dụng trong phương pháp đo lường giá trị hợp lý*”. So với US GAAP, CMKTQT cho phép sử dụng nhiều hơn kế toán giá trị hợp lý.

Horton and Serafeim (2010) nhận thấy sau khi áp dụng CMKTQT làm tăng giá trị DN từ việc quản trị lợi nhuận khi chuyển đổi sang CMKTQT ở các nước Anh, Pháp và Ý nhưng tại Thụy Điển thì không. Capkun et al., (2008) nghiên cứu tác động về sự phù hợp của lợi nhuận khi chuyển đổi bắt buộc áp dụng CMKTQT của các DN châu

Âu và thấy rằng quá trình này có tác động tích cực nhỏ nhưng đáng kể lên tài sản, tổng nợ và vốn chủ sở hữu trong mẫu khảo sát.

Aubert and Grudnitski (2011) xác định khác biệt trong ROA DN theo CMKTQT và LGAAP tại Bỉ, Phần Lan, Pháp, Ý, Hà Lan, Thụy Điển, Thụy Sĩ và Anh. Đặc biệt DN của Đức và Na Uy thể hiện khác biệt rất lớn giữa ROA tính theo CMKTQT và LGAAP. Có khác biệt đáng kể giữa thu nhập xây dựng trên cơ sở CMKTQT so với LGAAP. Thông tin liên quan đến khoản trích trước được công bố mang tính tin cậy cao hơn khi BCTC lập theo CMKTQT so với CMKT quốc gia đối với DN ở Phần Lan, Hy Lạp và Thụy Điển. Do đó, giá trị DN phản ánh hợp lý hơn khi BCTC được lập theo CMKTQT.

Lê Vũ Trường và Đinh Minh Tuấn (2016) cho rằng việc sử dụng giá trị hợp lý tại thời điểm lập và trình bày BCTC theo yêu cầu CMKTQT sẽ giúp nhà quản lý và người sử dụng BCTC có cái nhìn xác thực hơn về tình hình hoạt động, tài chính và giá trị hợp lý hiện tại của DN, đặc biệt trong mua bán, sát nhập, thanh lý... Giá trị hợp lý có ưu điểm: phản ánh được thay đổi của hệ thống thông tin và thị trường vì khách quan hơn; cung cấp mô hình định giá khi không có giá thị trường; giả định dùng để ước tính giá trị hợp lý có thể được kiểm chứng. Thông tin trên BCTC trình bày các sự kiện trong hiện tại, quá khứ và tương lai. Do đó, giá trị hợp lý và các loại giá sẽ cung cấp thông tin đa dạng, đầy đủ và phù hợp yêu cầu người sử dụng.

Trần Anh Quân (2016) cho rằng do không hiểu rõ quy định chuẩn mực và chế độ kế toán mỗi nước nên nhà đầu tư nước ngoài thường thận trọng hơn với BCTC được lập theo LGAAP. Họ thường áp dụng mức chiết khấu nhất định khi định giá chứng khoán tổ chức phát hành không áp dụng CMKTQT. Nhà tài trợ quốc tế thường coi việc bên vay không có thông tin tài chính theo CMKTQT, làm tăng mức độ rủi ro của khoản vay và do vậy có xu hướng áp dụng mức lãi suất cao hơn hoặc thậm chí không cho vay nếu bên vay không có BCTC lập theo CMKTQT.

Thứ năm, áp dụng CMKTQT giúp các quốc gia tiết kiệm chi phí soạn thảo, ban hành CMKT và nhanh chóng hòa nhập vào CMKTQT.

Nhiều DN trên thế giới đã tự nguyện áp dụng CMKTQT trước khi có quy định bắt buộc. Whittington (2005) nhận định với các nước chưa có CMKT riêng, việc áp dụng CMKTQT sẽ giúp quốc gia tự tin bước vào thị trường vốn toàn cầu. Các nước như UAE

không có CMKT quốc gia thì áp dụng CMKTQT sẽ tạo điều kiện thuận lợi, nhanh chóng cải thiện thực hành kế toán tại quốc gia này và cho phép tiếp cận với vốn toàn cầu. Leuz (2003), Daske et al (2006) cho rằng việc áp dụng hoặc sửa đổi CMKTQT của các nước đang phát triển giúp tiết kiệm thời gian, công sức so với ban hành CMKT quốc gia.

Đào Mạnh Huy và Đặng Phương Mai (2016) khẳng định lợi ích khi áp dụng CMKTQT: thông tin trên BCTC rõ ràng, minh bạch hơn nên thu hút nhiều DN đa quốc gia và lượng vốn đầu tư trực tiếp từ nước ngoài tăng lên; báo cáo được lập theo IAS/IFRS giúp DN quản trị tài chính tốt hơn, đặc biệt đối với lĩnh vực chưa có hoặc không có hướng dẫn; tiết kiệm chi phí soạn thảo, Do đó, áp dụng CMKTQT sẽ giảm thiểu mâu thuẫn thông tin BCTC, nhanh chóng hòa nhập vào hệ thống CMKTQT được chấp nhận trên thế giới.

Hơn nữa, DN có DN con ở các nước đó có yêu cầu hoặc cho phép áp dụng CMKTQT có thể sử dụng một ngôn ngữ kế toán toàn DN. DN có thể cần phải chuyển đổi sang CMKTQT nếu họ là DN con của DN nước ngoài phải áp dụng CMKTQT, hoặc nếu có nhà đầu tư nước ngoài phải áp dụng CMKTQT.

Thứ sáu, việc áp dụng CMKTQT sẽ nâng cao chất lượng nguồn nhân lực trong lĩnh vực kế toán kiểm toán và tài chính.

Wolk et al., (1989) cho rằng áp dụng CMKTQT làm công tác kế toán ở các nước đang phát triển đạt chất lượng tốt hơn. Nguyên nhân là hài hoà KTQT có lợi cho các nước đang phát triển khi cung cấp hệ thống chuẩn mực và khuôn khổ nguyên tắc kế toán tốt hơn, chất lượng tốt hơn thống nhất trên toàn cầu. Emmanuel et al., (2016) kết luận khi áp dụng CMKTQT sẽ giúp cải thiện chất lượng nhân lực kế toán, chuyên gia tài chính hoạt động hiệu quả và linh hoạt hơn. Các DN đa quốc gia tiết kiệm được chi phí chuyển đổi BCTC từ CMKT quốc gia. Việc tuyển dụng và đào tạo nhân lực tại các công ty con của họ trên toàn thế giới cũng thuận lợi hơn.

Tóm lại, các nghiên cứu ghi nhận lợi ích khi áp dụng CMKTQT (Phụ lục 1.1) như: Cải thiện chất lượng thông tin trên BCTC; Thu hút vốn và tăng cường cơ hội hợp tác kinh doanh, tăng tính cạnh tranh, hội nhập quốc tế trên thị trường thế giới; Nâng cao hiệu quả hoạt động DN, nâng cao chất lượng quản trị và thông tin; Phản ánh giá trị DN hợp lý hơn; Giúp các quốc gia tiết kiệm chi phí soạn thảo, ban hành CMKT và

nhanh chóng hòa nhập vào CMKTQT; Nâng cao chất lượng nguồn nhân lực trong lĩnh vực kế toán kiểm toán và tài chính.

1.1.1.2. Nghiên cứu những tác động của việc áp dụng CMKTQT

Kết quả nghiên cứu Daske et al., (2006) cho thấy thị trường các nước phản ứng khác nhau về việc áp dụng CMKTQT, trong đó tác động tích cực được phản ánh nhiều hơn so với tiêu cực. Tác giả tổng quan nghiên cứu về tác động của áp dụng CMKTQT như: tác động đến tài sản và vốn chủ sở hữu; tác động đến hành vi quản trị lợi nhuận; tác động đến chất lượng thông tin kế toán tài chính; tác động đến các bên liên quan và tác động đến thị trường nợ của các quốc gia.

Thứ nhất, quá trình áp dụng CMKTQT tác động đến tài sản và vốn chủ sở hữu

Nhiều đề tài về tác động của áp dụng CMKTQT đến giá trị của tài sản và vốn chủ sở hữu (đặc biệt là lợi nhuận) trên BCTC của DN trước và sau khi áp dụng CMKTQT. Tuy nhiên có sự khác biệt trong kết quả nghiên cứu giữa các quốc gia.

Hầu hết nghiên cứu ghi nhận tác động tích cực từ áp dụng CMKTQT đến tài sản và vốn chủ sở hữu trong BCTC của DN. Aisbitt (2006) phân tích dựa vào bảng cân đối kế toán của 100 DN lớn niêm yết của Anh tại ngày 01/1/2005 được công bố trước và sau khi áp dụng CMKTQT. Tác giả chứng minh số liệu liên quan đến nguồn vốn của các DN này có sự khác biệt khi chuyển đổi từ CMKT Anh sang CMKTQT. Kết quả 55 DN công bố số liệu liên quan đến nguồn vốn giảm đi khi áp dụng CMKTQT (chiếm tỷ lệ 55%) và 37 DN công bố giá trị nguồn vốn tăng. Đặc biệt thông tin hợp đồng vay được công bố chi tiết hơn trên BCTC khi chuyển sang áp dụng CMKTQT.

Hung and Subramanyam (2007) nghiên cứu 80 DN tại Đức áp dụng CMKTQT lần đầu giai đoạn từ năm 1998 đến năm 2002, cho thấy sự gia tăng đáng kể trong vốn cổ đông và lợi nhuận thuần. Lenormand and Touchais (2009) thấy rằng CMKTQT tác động tích cực lên lợi nhuận. Paananen and Parmar (2008) cho thấy thực tế CMKT Mỹ, Anh và IAS/IFRS đều định hướng CMKT theo giá trị thị trường, FASB và IASB nghiêng nhiều hơn để đòi hỏi giá trị hợp lý trong số liệu kế toán liên quan đến tài sản và nợ phải trả với xu hướng khuyến khích phương pháp quản lý đến mức độ cao hơn.

Cormier et al., (2009) phát hiện rằng điều chỉnh vốn cổ phần bắt buộc khi áp dụng lần đầu CMKTQT của DN Pháp sẽ thu được nhiều giá trị hơn so với nguyên tắc

kế toán của Pháp. Ngoài ra, giá trị thích hợp của khoản điều chỉnh vốn khi áp dụng CMKTQT phụ thuộc vào việc công bố thông tin mới. Haller et al (2009) cũng thu được kết quả tương tự sau khi xác định tác động lần đầu áp dụng CMKTQT lên vốn cổ phần và lợi nhuận bằng cách kiểm tra đối chiếu 103 DN của Đức cho BCTC hợp nhất trong năm 2005. Kết quả cho thấy sự gia tăng đáng kể về vốn chủ sở hữu và lợi nhuận thuần. Vốn chủ sở hữu gia tăng chủ yếu là do áp dụng IAS 11, IAS 16, IAS 37, IAS 38 và IFRS 3. Lợi nhuận thuần gia tăng đặc biệt từ áp dụng IFRS 3.

Joseph, Ran and Haim (2010) nghiên cứu tác động từ áp dụng bắt buộc CMKTQT trong năm 2005 tại 2.298 DN lớn niêm yết của 14 quốc gia châu Âu. Nhóm tác giả so sánh giá dựa trên mô hình lợi nhuận để đánh giá việc chuyển đổi từ CMKT quốc gia sang CMKTQT, tập trung ba khoản mục (lợi thế thương mại, chi phí nghiên cứu và phát triển, và đánh giá lại tài sản), trong đó phép đo theo CMKTQT có thể khác biệt đáng kể so với CMKT ở các nước EU. Mô hình định giá sử dụng gồm ba biến số này và thêm vào giá trị sổ sách của vốn chủ sở hữu và lợi nhuận. Kết quả cho thấy áp dụng bắt buộc CMKTQT làm tăng lợi nhuận và giá trị sổ sách của vốn chủ sở hữu (tập trung chủ yếu vào chi phí nghiên cứu và phát triển và đánh giá lại tài sản). Devalle et al., (2010) tiến hành khảo sát tác động của áp dụng CMKTQT đến các khoản mục trên BCTC tại năm quốc gia khác nhau ở Châu Âu. Kết quả chứng tỏ thu nhập trên giá cổ phiếu của DN tăng lên sau khi áp dụng CMKTQT ở Đức, Pháp và Anh, trong khi giá trị sổ sách của vốn chủ sở hữu giảm (trừ Anh).

Michela (2013) xem xét tác động khi bắt buộc áp dụng CMKTQT tại Ý và Đức ở tổng thể và từng phần BCTC chuyển đổi, phân tích yếu tố tác động đến số liệu: lợi nhuận thuần, lợi ích của nhân viên, vốn chủ sở hữu, tài sản vô hình, hợp nhất kinh doanh, dự phòng... Mẫu khảo sát là 17 DN lớn niêm yết ở Ý và 18 DN lớn niêm yết của Đức khi áp dụng CMKTQT. Kết quả cho thấy thông tin lợi nhuận thuần làm tăng chất lượng thông tin kế toán công bố, trong đó lợi nhuận thuần tác động đến DN ở Ý cao hơn so với Đức. Quá trình áp dụng CMKTQT cũng có sự tác động đến dự phòng, lợi ích nhân viên và tài sản cố định ở cả hai nước này.

Tại Ấn Độ, Sirreasha et al., (2015) xem xét tác động của áp dụng CMKTQT vào DN đã được lựa chọn. Nghiên cứu cho thấy có khác biệt trọng yếu giữa CMKTQT với

CMKT Ấn Độ qua phân tích 10 DN tự nguyện áp dụng CMKTQT trong 6 năm. Tác giả đã phân tích CMKT Ấn Độ và CMKTQT tác động đến khoản mục trên BCTC. Kết quả cho thấy áp dụng CMKTQT làm lợi nhuận DN tăng đáng kể.

Tuy nhiên, một số nghiên cứu cho rằng áp dụng CMKTQT tác động tiêu cực đến tài sản và vốn chủ sở hữu hoặc không đáng kể. Jermakowicz (2004) khảo sát quá trình áp dụng CMKTQT tại Bỉ đối với DN BEL-20. Kết quả cho thấy áp dụng CMKTQT đã thay đổi đáng kể cách thức thiết kế và xử lý hoạt động báo cáo nội bộ và bên ngoài, tăng khả năng so sánh các tài khoản. Nghiên cứu kết luận rằng việc điều chỉnh dịch chuyển từ GAAP Bỉ sang CMKTQT không có tác động đáng kể lên vốn chủ sở hữu được báo cáo của DN, cũng như lợi nhuận thuần.

Marchal et al., (2007) kết luận áp dụng CMKTQT tác động đến BCTC hợp nhất của DN Pháp trên thị trường chứng khoán là không đáng kể, cụ thể là: vốn chủ sở hữu giảm 2%, khoản nợ tài chính thuần tăng 16% và lợi nhuận thuần tăng 38%. Christensen et al., (2015) xem xét tác động kinh tế lên DN của Anh theo quyết định của EU khi bắt buộc áp dụng CMKTQT. Kết quả cho thấy thị trường có phản ứng khác nhau trong ngắn hạn và dài hạn về chi phí vốn chủ sở hữu liên quan đến áp dụng CMKTQT. Không phải tất cả DN bắt buộc áp dụng CMKTQT được hưởng lợi, do vậy tác động từ áp dụng CMKTQT đến vốn chủ sở hữu DN chưa thống nhất và rõ ràng.

Tại Tây Ban Nha, Perramon and Amat (2007) chứng minh áp dụng CMKTQT có tác động đến lợi nhuận khi đưa ra quy định mới về công cụ phái sinh và lợi thế thương mại. Kết quả thực nghiệm cho thấy áp dụng CMKTQT ở Tây Ban Nha có phản ứng khác nhau về lợi nhuận thuần, gây khó khăn để dự đoán tác động đối với DN lớn niêm yết khác. Nghiên cứu Callao et al., (2007) chỉ rõ hình ảnh DN lớn niêm yết tại Tây Ban Nha có sự thay đổi đáng kể khi CMKTQT thay CMKT quốc gia trong công bố thông tin tài chính. Trong bảng cân đối kế toán, thay đổi quan trọng nhất là trong công nợ, tiền và tương đương tiền, vốn chủ sở hữu, nợ dài hạn và tổng nợ phải trả.

Goodwin et al., (2008) kiểm tra tác động của CMKT Úc so với CMKTQT trên các tài khoản kế toán. Kết quả cho thấy rằng CMKTQT tăng tổng nợ phải trả, giảm vốn chủ sở hữu và DN có lợi nhuận giảm nhiều hơn so với tăng. Lợi nhuận và vốn chủ sở hữu theo CMKTQT có giá trị phù hợp hơn so với AGAAP. Khi xem xét khoản dự

phòng và tài sản vô hình khác lập theo CMKTQT sẽ có giá trị hơn AGAAP. Việc điều chỉnh lợi thế thương mại theo CMKTQT đã cải thiện giá trị thị trường của DN.

Thứ hai, quá trình áp dụng CMKTQT tác động đến hành vi quản trị lợi nhuận

Hầu hết nghiên cứu đều ghi nhận tác động tích cực của việc áp dụng CMKTQT đến hành vi quản trị lợi nhuận DN, đồng thời ghi nhận khoản lỗ kịp thời hơn.

Barth et al., (2011) nghiên cứu mẫu 327 DN giữa năm 1994 và năm 2003 điều tra xem áp dụng CMKTQT tác động đến quản trị lợi nhuận như thế nào? Kết quả bằng chứng thực nghiệm cho thấy thông tin kế toán dựa trên áp dụng tự nguyện CMKTQT làm giảm hành vi quản trị lợi nhuận, ghi nhận khoản lỗ kịp thời hơn và biện pháp đo lường kế toán liên quan phù hợp hơn.

Susana et al., (2010) nghiên cứu tác động của lần đầu áp dụng CMKTQT dựa vào BCTC của 74 DN tại Anh và 100 DN ở Thụy Điển. Nghiên cứu phân tích tác động của áp dụng CMKTQT, khác biệt giữa CMKTQT với CMKT quốc gia đến số liệu kế toán, chỉ số tài chính. Kết quả cho thấy tác động đáng kể đến số liệu kế toán, chỉ số tài chính của Anh nhưng ở Thụy Điển thì thông tin BCTC được lập theo CMKTQT tốt hơn CMKT quốc gia, giảm đáng kể hành vi quản trị lợi nhuận từ nhà quản lý giúp nhà đầu tư ra quyết định.

Daniel et al., (2011) xem xét việc áp dụng bắt buộc CMKTQT của 353 DN Pháp niêm yết trong giai đoạn 2003-2006 tác động đến quản trị lợi nhuận. Kết quả cho thấy áp dụng CMKTQT bắt buộc làm giảm mức quản trị lợi nhuận. Ngoài ra, sự độc lập và hiệu quả của hội đồng quản trị, sự tồn tại của ủy ban kiểm toán độc lập, sự tồn tại của cổ đông, chất lượng của kiểm toán độc lập và niêm yết trên thị trường tài chính nước ngoài là yếu tố quan trọng để thực thi CMKTQT ở Pháp. Việc bắt buộc áp dụng CMKTQT làm giảm quản trị lợi nhuận, DN có quản trị tốt hơn và ít phụ thuộc vào thị trường tài chính nước ngoài.

Nghiên cứu Ali and Maliha (2016) điều tra tác động của áp dụng CMKTQT đến hành vi quản trị lợi nhuận của DN tại Pakistan. Nhóm tác giả dựa trên mẫu 100 DN lớn niêm yết tại Sở giao dịch Karachi của Pakistan trong giai đoạn CMKTQT trước và sau năm 2001 theo mô hình Jones cải tiến của Kothari et al., (2005). Kết quả cho thấy giai đoạn trước năm 2001 thì quy định này không làm giảm hành vi quản trị lợi nhuận

của nhà quản lý và DN. Tuy nhiên, kể từ khi bắt đầu áp dụng CMKTQT vào năm 2001 cho thấy xu hướng giảm được ghi nhận trong quản trị lợi nhuận tại DN này.

Thứ ba, áp dụng CMKTQT tác động đến chất lượng thông tin kế toán tài chính

Theo báo cáo của IASB vào tháng 06/2016 thì IAS/IFRS cung cấp thông tin tài chính cho các thị trường vốn chiếm hơn một nửa GDP của thế giới. Hơn nữa, các nhà đầu tư thị trường vốn và các nhà cho vay thuộc khu vực pháp lý với 58% GDP của thế giới công nhận BCTC theo IAS/IFRS. Điều này minh chứng tác động của áp dụng CMKTQT đến thông tin tài chính kế toán của các quốc gia là rất lớn.

Chamisa (2000) nghiên cứu vai trò của CMKTQT trong việc nâng cao chất lượng thông tin tài chính cung cấp cho thị trường chứng khoán ở các nước đang phát triển. Ông lưu ý rằng chuẩn mực này hết sức quan trọng đối với các nước đang phát triển với một thị trường tài chính và vốn hoạt động và đang không có tầm quan trọng như vậy liên quan đến các nước đang phát triển khác. Trường hợp nghiên cứu ở Zimbabwe, ông phân tích các tác động của việc áp dụng chuẩn mực IASB về thực hành kế toán của DN lớn niêm yết. Ông thấy rằng CMKT có tầm quan trọng đặc biệt đối với nước đang phát triển với thị trường tài chính mới nổi. Dự án nghiên cứu thực nghiệm được tiến hành trong bối cảnh các nước đang phát triển vẫn còn rất nhỏ về số lượng, nhưng một số cố gắng phân tích hậu quả kinh tế của áp dụng CMKTQT ở các nước này.

Quốc gia có nền kinh tế phát triển nhanh chóng là Trung Quốc được nghiên cứu Shu-hsing et al., (2014) nhận định rằng mức độ áp dụng CMKTQT trên thực tế so với quy định còn nhiều khác biệt và chưa áp dụng hoàn toàn. Tác giả thực hiện mẫu 183 DN chuẩn bị áp dụng, 214 DN đang trong giai đoạn đầu của quá trình áp dụng CMKTQT, 330 DN đang trong quá trình hòa hợp và 245 trong giai đoạn chuyển đổi. Kết quả quá trình áp dụng CMKTQT làm cho chất lượng kế toán tăng không đáng kể.

Christensen et al., (2012) nghiên cứu tại DN Đức cũng chỉ ra rằng chất lượng BCTC tại DN nước này sẽ tăng lên nếu như có sự tự nguyện áp dụng CMKTQT khi chính họ nhận ra được sự cần thiết của quá trình áp dụng.

Armstrong et al., (2010) điều tra phản ứng thị trường chứng khoán châu Âu với 16 sự kiện liên quan đến áp dụng CMKTQT ở châu Âu. Nghiên cứu cho thấy DN phản ứng tích cực với chất lượng thông tin cao hơn sau khi áp dụng CMKTQT và thông tin

bất cân xứng thấp hơn. DN phản ứng tiêu cực khi hoạt động trong quốc gia theo thông luật vì thực thi CMKT còn yếu kém. Nhà đầu tư dự kiến lợi nhuận thuần tăng khi áp dụng CMKTQT ở châu Âu do chất lượng thông tin tăng, bất cân xứng thông tin giảm, quá trình thực thi các chuẩn mực nghiêm ngặt hơn. Aubert and Grudnitski (2011) cho thấy việc áp dụng CMKTQT hỗ trợ nâng cao chất lượng thông tin kế toán cho DN ở Phần Lan, Hy Lạp, Hà Lan, Thụy Điển và Anh. Mẫu khảo sát đều chứng minh rằng thông tin kế toán bố theo CMKTQT mang lại giá trị thích hợp hơn so với LGAAP.

Tuy nhiên nghiên cứu của Verriest et al., (2013) trên thuyết minh BCTC các DN thuộc 15 nước Châu Âu theo thì áp dụng và tuân thủ CMKTQT của các DN này không giống nhau, do vậy làm cho chất lượng thông tin trên thuyết minh cũng rất khác nhau.

Achilleas (2011) phân tích, so sánh chất lượng thông tin kế toán của 80 DN lớn niêm yết tại Hy Lạp trước và sau khi áp dụng CMKTQT. Nghiên cứu đánh giá chất lượng BCTC dựa vào quản trị lợi nhuận, tính kịp thời của BCTC. Kết quả áp dụng CMKTQT tại DN lớn niêm yết ở Hy Lạp thì lợi nhuận ít bị chi phối, thời gian ghi nhận thông tin kế toán kịp thời tăng lên, ít tác động bởi các bên liên quan.

Thứ tư, quá trình áp dụng CMKTQT tác động đến các bên liên quan

Quá trình hướng tới bộ chuẩn mực chất lượng cao được chấp nhận trong phạm vi toàn cầu tác động đến các bên có liên quan như nhà đầu tư, kiểm toán, ngân hàng...

Mary et al., (2008) cho thấy phản ứng tích cực của thị trường chứng khoán Châu Âu với 16 sự kiện liên quan đến việc áp dụng CMKTQT ở châu lục này. Nhóm tác giả xem xét lợi nhuận điều chỉnh thị trường cho danh mục đầu tư của tất cả DN với cổ phiếu được giao dịch trên thị trường chứng khoán châu Âu tập trung vào 16 sự kiện để đánh giá tác động của áp dụng CMKTQT ở Châu Âu. Kết quả cho thấy nhà đầu tư ủng hộ quá trình áp dụng CMKTQT ở Châu Âu khi họ nhận thức được lợi nhuận thuần thu được sau khi áp dụng CMKTQT. Ngoài ra, áp dụng CMKTQT cũng tác động tích cực đến ngân hàng bởi sự gia tăng chất lượng thông tin sau khi áp dụng CMKTQT.

Vazakides et al., (2013) xem xét mức độ ảnh hưởng đến giá trị giao dịch bên liên quan trong ngành thực phẩm nước giải khát Hy Lạp cho giai đoạn 2003-2012. Nghiên cứu khảo sát hai khía cạnh: điều tra tác động của áp dụng CMKTQT bắt buộc trong BCTC do khác biệt đáng kể về kế toán trong thời kỳ trước khi áp dụng CMKTQT bằng

cách sử dụng báo cáo chuyên tiếp được xác định bởi IFRS 1; điều tra hàm ý phát sinh từ áp dụng CMKTQT và kết quả trong việc tính giá trị của sổ kế toán, sau khi ghi chép và xử lý giao dịch giữa DN trong quá trình lập BCTC hợp nhất của nhóm, như giao dịch hàng hoá và trao đổi tài sản. Kết quả cho thấy lợi nhuận báo cáo của DN bán hàng hoá hoặc tài sản cho bên liên quan có hệ số định giá thấp hơn so với DN Hy Lạp không có giao dịch như vậy. Áp dụng CMKTQT giúp cho giao dịch với các bên liên quan hiệu quả hơn khi giảm thiểu việc sử dụng giao dịch sai mục đích của đối tượng này.

Nghiên cứu điều tra tác động của áp dụng CMKTQT trên lĩnh vực kiểm toán đều công nhận sự gia tăng chất lượng kiểm toán. Jeong-Bon and Xiaohung (2012) nghiên cứu từ dữ liệu phí kiểm toán từ quốc gia thuộc EU khi áp dụng CMKTQT trong năm 2005. Kết quả cho thấy phí kiểm toán tăng lên sau khi áp dụng CMKTQT. Phát hiện này là quan trọng cho rằng chất lượng kiểm toán bị tác động tiêu cực khi áp dụng CMKTQT. Thực tế là kiểm toán viên yêu cầu nhiều giờ hơn để hoàn thành thủ tục kiểm toán sau khi áp dụng CMKTQT kết hợp với khủng hoảng tài chính ít có khả năng làm tăng chất lượng kiểm toán. Khủng hoảng tài chính làm gia tăng khuynh hướng kiểm toán viên hoàn thành thủ tục kiểm toán trong một số giờ tối thiểu do tiết kiệm chi phí. Kishan (2014) lại cho thấy áp dụng CMKTQT không tác động đến chất lượng kiểm toán tại DN lớn niêm yết trên thị trường chứng khoán Úc từ năm 2000 đến năm 2009. Tai-Yuan et al., (2015) xem xét tác động từ áp dụng CMKTQT bắt buộc về điều khoản trên hợp đồng vay ngân hàng trong bối cảnh toàn cầu với mẫu gồm 26.474 khoản vay ngân hàng tại 31 quốc gia trong giai đoạn 2000-2011. Kết quả cho thấy DN áp dụng CMKTQT bắt buộc phải tăng lãi suất, tăng khả năng khoản vay được bảo đảm bằng tài sản thế chấp, giảm kỳ hạn nợ vay. Hơn nữa, tác động từ áp dụng CMKTQT khiến DN phải công bố thông tin rõ ràng hơn về khoản vay trên BCTC.

Thứ năm, quá trình áp dụng CMKTQT tác động đến thị trường nợ các quốc gia

Việc áp dụng CMKTQT tác động tích cực với thị trường nợ, cụ thể là đến cấu trúc vốn và chi phí vốn vay của DN (Trần Thị Thanh Hải, 2015). Đối với cấu trúc vốn, khi rủi ro bất cân xứng thông tin giảm xuống sẽ tạo thuận lợi cho DN áp dụng CMKTQT tiếp cận nguồn vốn vay. Do vậy, trong cơ cấu vốn, tỷ trọng nợ/vốn sẽ tăng lên. Nghiên cứu chọn mẫu trên 41 quốc gia từ năm 2003 đến năm 2012 cho thấy các

DN áp dụng bắt buộc CMKTQT có tỷ lệ nợ/vốn cao hơn so với trước khi áp dụng (Naranjo et al., 2014). Đối với vốn vay, DN khi công bố BCTC chất lượng cao sẽ có nhiều cơ hội huy động được nguồn vốn từ khu vực công, từ đó làm cho tỷ trọng vốn vay từ khu vực công tăng lên trong tổng nguồn vốn vay (Florou and Kosi, 2015).

Đối với chi phí vốn vay, việc áp dụng CMKTQT giúp giảm chi phí giám sát cho người cho vay (dựa vào BCTC), từ đó làm giảm lãi suất khoản vay. Lamoreaux (2015) nghiên cứu tại 42 quốc gia từ năm 1999 đến năm 2008 cho thấy Ngân hàng thế giới tài trợ nhiều hơn cho quốc gia có áp dụng bắt buộc CMKTQT hoặc quốc gia có khác biệt thấp hơn giữa CMKT quốc gia với CMKTQT. Aisa (2016) nghiên cứu tác động của áp dụng CMKTQT với quy mô DN, tỷ lệ lạm phát với chi phí vốn. Mẫu 880 DN từ 31 quốc gia cho thấy không có bằng chứng thể hiện CMKTQT tác động tích cực đến giảm chi phí vốn. DN lớn niêm yết trong NYSE đã lập BCTC với đầy đủ thông tin với tiêu chuẩn chất lượng tốt. Vì DN trả phí chuyển đổi để thay đổi BCTC của họ và các quốc gia cần phải nỗ lực đồng thời để cải thiện việc thực thi pháp luật của họ.

Archana and Gupta (2016) nghiên cứu tác động của áp dụng CMKTQT đối với chi phí đồng bộ giá cổ phiếu tại thị trường Châu Á với dữ liệu từ năm 2006-2011 của 1.800 DN ở Trung Quốc, Hồng Kông, Israel và Philippines - nơi áp dụng CMKTQT bắt buộc từ năm 2009. Kết quả thực nghiệm ủng hộ rằng từ khi áp dụng CMKTQT, thông tin liên quan chặt chẽ đến DN được đưa vào giá cổ phiếu thay vì theo thông tin trên thị trường, so với CMKT quốc gia được sử dụng BCTC cho báo cáo. Việc nâng cao môi trường thông tin thông qua việc vốn hóa giá cổ phiếu, làm giảm chi phí vốn hóa cổ phiếu. Kết quả cho thấy chi phí đồng bộ của chứng khoán giảm sau khi áp dụng CMKTQT, do đó tăng tính tin cậy của chứng khoán tại các quốc gia Châu Á - giúp nhà đầu tư dự đoán giá trị triển vọng trong tương lai của DN và chứng khoán trước khi đầu tư.

Anthony and George (2017) kiểm tra tác động của áp dụng CMKTQT lên chất lượng lợi nhuận, bảo vệ nhà đầu tư, và tác động chung của chi phí vốn (đo bằng chi phí vốn cổ phần và chi phí nợ) tại DN lớn niêm yết ở Châu Âu và Châu Á. Nghiên cứu sử dụng 199.516 DN từ 11 nước thuộc khu vực Euro và 8 nước châu Á trong giai đoạn 2000-2014. Kết quả cho thấy chi phí vốn thấp hơn nhiều năm sau khi áp dụng CMKTQT so với thời điểm trước khi áp dụng tại Châu Âu và Châu Á. Mối liên kết

tiêu cực đáng kể giữa chi phí vốn cổ phần và chất lượng lợi nhuận ở khu vực Châu Âu và các nước châu Á. Tuy nhiên, chất lượng lợi nhuận tác động tiêu cực với chi phí nợ chỉ ở các nước trong khu vực Châu Âu.

Nghiên cứu về tác động của áp dụng CMKTQT lên các quốc gia được tóm tắt tại Phụ lục 1.1, tập trung vào nội dung chính sau: Tác động đến tài sản và vốn chủ sở hữu; Tác động đến hành vi quản trị lợi nhuận; Tác động đến chất lượng thông tin kế toán tài chính; Tác động đến các bên liên quan; Tác động đến thị trường nợ các quốc gia.

1.1.2. Trường phái không ủng hộ việc áp dụng CMKTQT

Kết quả nghiên cứu cho thấy hệ thống kế toán, quy định pháp lý của mỗi quốc gia có khác biệt so với CMKTQT và việc tiếp cận để áp dụng CMKTQT vào từng quốc gia là thách thức không nhỏ, đặc biệt với các nước đang phát triển (Zeghal and Mhedhbi, 2006; Wayne, 2003; Songlan et al., 2008),... Trường phái không ủng hộ việc áp dụng CMKTQT trên toàn cầu bởi những nguyên nhân sau:

Thứ nhất, sự khác biệt về môi trường mỗi quốc gia là rào cản áp dụng CMKTQT

Gray (1988) chỉ rõ kế toán bị tác động bởi nhân tố môi trường (kinh tế, xã hội, văn hóa, ...) nên áp dụng CMKTQT tại các quốc gia không đồng đều nhau. Những khó khăn khi áp dụng CMKTQT: thiếu ý chí chính trị, gốc rễ văn hóa địa phương, ý chí dân tộc mạnh mẽ (Callao et al., 2007); và sự tác động mạnh mẽ bởi văn hóa truyền thống khi thực hiện khái niệm mới (như "phản ánh trung thực và công bằng"), tác động tăng của thuế (Larson and Street, 2004). Áp dụng CMKTQT vào từng quốc gia phụ thuộc khoảng cách giữa CMKT quốc gia và CMKTQT, khác biệt về đặc điểm hệ thống luật pháp và mức độ thực thi pháp luật (Daske et al. 2007; Hope et a., 2006).

Phan Thị Hồng Đức, Nguyễn Thanh Hà và Nguyễn Thị Phước (2016) nhấn mạnh phải xem xét khả năng tương thích của CMKTQT với thể chế và pháp luật của các quốc gia khác nhau. Nghiên cứu khẳng định xem xét yếu tố môi trường cụ thể mỗi quốc gia là cần thiết khi áp dụng CMKTQT. Hove (1986) nhấn mạnh nguyên tắc kế toán phải được thích nghi với điều kiện môi trường mỗi quốc gia. Do vậy, một số tác giả phản đối mạnh mẽ việc áp dụng CMKTQT, đặc biệt tại các nước đang phát triển.

Hệ thống kế toán phát triển CMKT duy nhất có thể không tạo BCTC phù hợp cho tất cả quốc gia bởi vì che khuất đi những khác biệt tiềm ẩn trong môi trường mỗi nước (Choi and Levich, 1991; Nobes, 1981). Ví dụ, các quốc gia pháp luật kết hợp với

hệ thống kiểm soát nội bộ thì tập trung quyền sở hữu cao hơn và bảo vệ nhà đầu tư thấp, (La Porta et al., 1998; Nobes, 1998), ngoài ra CMKT ở các nước thông luật không giống với CMKTQT (Ding et al., 2007).

Thứ hai, khó khăn của doanh nghiệp khi áp dụng CMKTQT

Larson and Street (2004) xác định trở ngại khi áp dụng CMKTQT là: bản chất phức tạp của các chuẩn mực, thiếu hướng dẫn khi áp dụng trong thực tế, liên kết chặt chẽ giữa BCTC và thuế, thay đổi thường xuyên của CMKTQT, thiếu hiểu biết của nhân viên kế toán cùng như cần phải thay đổi tâm lý của nhân viên bộ phận tài chính.

Phân tích chi phí - lợi ích cho việc thay đổi chế độ báo cáo được kiểm soát bởi các yếu tố môi trường. Mặc dù cân nhắc bên ngoài có thể thúc đẩy sự thay đổi trong BCTC (Ding et al., 2007), chi phí chuyển đổi là vấn đề cần lưu tâm (Hail et al., 2010).

DN gặp khó khăn khi áp dụng CMKTQT, đặc biệt là lần đầu tiếp cận giá trị hợp lý. Ihab and Nedal (2013) cho thấy dù hầu hết quốc gia nhất trí về lợi thế của giá trị hợp lý hơn giá gốc nhưng họ lo lắng vì hiện nay thiếu thị trường năng động, thiếu cá nhân phù hợp đủ điều kiện và cơ quan quản lý yếu kém. Việc bổ sung chuẩn mực mới trong lộ trình chuyển đổi sẽ khó khăn khi thực hiện tính so sánh được của BCTC. DN phải nắm bắt và đánh giá tác động của áp dụng chuẩn mực mới trên BCTC hàng năm, nhằm tăng tính so sánh được của thông tin dễ dàng (Lê Văn Tân, 2016). CMKTQT sửa đổi bổ sung thường xuyên là thách thức khi cập nhật. DN áp dụng CMKTQT phải có đội ngũ kế toán viên năng lực vì CMKTQT khá phức tạp với cả nước phát triển. Phương pháp kế toán theo CMKTQT dựa trên bản chất giao dịch, xét đoán đánh giá của nhà quản lý, kế toán viên khi lập BCTC. DN chịu chi phí ban đầu lớn, xây dựng lại hệ thống thu thập, xử lý và trình bày thông tin tài chính khi áp dụng CMKTQT. (Lê Phương Hào, 2016).

Thứ ba, khó khăn từ các nguồn lực cho việc áp dụng CMKTQT, đặc biệt tại các nước đang phát triển

Lasmin (2011) khẳng định quốc gia cần thời gian và nỗ lực hơn là đơn thuần tuân thủ quy định, nhất là nhân lực và hệ thống kế toán tại nước phát triển chưa đủ sức đáp ứng yêu cầu áp dụng CMKTQT. Do vậy, hệ quả từ thiếu hiểu biết CMKTQT làm cho thông tin bị bóp méo thiếu chính xác. Trong khi kế toán ở nước theo trường phái châu Âu quen với việc tuân thủ quy định chi tiết thì khi áp dụng CMKTQT sẽ gặp khó khăn vì phải áp dụng khả năng đánh giá và xét đoán nghề nghiệp (Cătălina, 2016).

CMKTQT cho phép nhiều xét đoán từ người lập và nhà quản trị điều hành nên khó xác định luồng tiền trong tương lai, tỷ lệ chiết khấu, tốc độ tăng trưởng, ... trong mô hình chiết khấu luồng tiền để xác định giá trị sử dụng của tài sản (Lê Hoàng Phúc và Nguyễn Thị Thanh Thủy, 2016). CMKTQT xây dựng áp dụng cho nền kinh tế thị trường đã phát triển đồng bộ, thuận lợi cho định giá tài sản theo giá thị trường. Yếu tố này chưa đồng bộ giữa các nước nên áp dụng nguyên vẹn CMKTQT sẽ khó khăn từ thị trường hoạt động, hạ tầng cơ sở thông tin, rào cản ngôn ngữ, năng lực nhân sự,... (Bùi Thị Ngọc và Lê Thị Tú Oanh, 2017). DN còn khá xa lạ với CMKTQT chưa kể đến thiếu hướng dẫn nếu chuyển đổi từ CMKT quốc gia sang CMKTQT. (Đào Thị Loan, 2016).

Một vấn đề cần quan tâm khi triển khai CMKTQT tại DN chính là hệ thống công nghệ thông tin để thu thập, xử lý, lập và trình bày thông tin từ bên trong và bên ngoài (Phạm Quốc Thuần, 2016). Nhân sự triển khai áp dụng IAS/IFRS chủ yếu là IT và tư vấn trong khi DN chưa được trang bị kiến thức chuyên môn tốt nhất vì nội dung CMKTQT rất phức tạp. DN có thể do áp lực về thời gian và chi phí vẫn công bố dự án hoàn thành trong khi hiểu biết về IT và CMKTQT chưa đầy đủ.

Ngôn ngữ được sử dụng trong CMKTQT là tiếng Anh. Đây chính là rào cản khi tiến hành áp dụng CMKTQT vì kế toán viên đọc hiểu hạn chế (Quế Chi, 2011). Thuật ngữ kế toán tài chính chuyên ngành trình bày trong CMKTQT phức tạp và một số từ vẫn chưa có từ tương đương. (Nguyễn Ngọc Lan, 2017)

Thứ tư, việc bảo vệ nhà đầu tư

Ball (2006) chỉ ra rằng sự hội nhập giữa các CMKT giúp nhà đầu tư dễ dàng so sánh BCTC trên thị trường khác nhau, làm giảm đáng kể lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu, lợi nhuận trên tài sản và doanh thu tài sản do giá trị sổ sách của vốn chủ sở hữu và tổng tài sản là tương đối lớn hơn theo CMKTQT. Tuy nhiên, việc chấp nhận hoàn toàn IAS/IFRS có thể khiến tổ chức lập quy của các quốc gia lo ngại sẽ không kiểm soát được thông tin kế toán, do đó không bảo vệ được nhà đầu tư (Ehoff and Dahli, 2014). Đây là nguyên nhân khiến cho một số quốc gia lo ngại khi áp dụng CMKTQT.

Thứ năm, chi phí cho việc áp dụng CMKTQT

Chi phí thực hiện dự án bao gồm bản quyền áp dụng CMKTQT. Áp dụng toàn bộ IAS/IFRS đòi hỏi thời gian, công sức và chi phí tương tự như việc xây dựng chuẩn mực riêng có trước đây hoặc thậm chí sẽ nhiều hơn. Nhiều nghiên cứu khác cho thấy

khác biệt trong quy định kế toán của quốc gia so với CMKTQT làm gia tăng chi phí cho các đối tượng sử dụng thông tin (Ashbaugh and Pincus, 2001; Bae et al., 2008).

Callao et al., (2007) đồng tình rằng triển khai CMKTQT tốn kém, phức tạp và công kênh. Bản quyền chuẩn mực thuộc về IFRS Foundation, xây dựng lộ trình chuyển đổi sẽ đàm phán và ký kết bản quyền với IFRS Foundation là khoản chi phí cần xem xét. Do vậy, quy trình áp dụng tốn kém hơn lợi ích khi áp dụng CMKTQT. Gregory (2012) cũng đồng ý việc tuân thủ CMKTQT sẽ tạo gánh nặng chi phí cho DN. Ihab and Sawan (2013) chỉ rõ khó khăn xảy ra do việc áp dụng CMKTQT. Các tác giả cho thấy áp dụng CMKTQT sẽ gặp một số khó khăn và chi phí cho DN trên cả hai thị trường chứng khoán.

Tóm lại, trường phái không ủng hộ áp dụng CMKTQT vì: Sự khác biệt về môi trường mỗi quốc gia là rào cản áp dụng CMKTQT; Khó khăn của DN khi áp dụng CMKTQT; Khó khăn từ nguồn lực cho áp dụng CMKTQT, đặc biệt tại nước đang phát triển; Việc bảo vệ nhà đầu tư; Chi phí áp dụng CMKTQT.

1.2. Tổng quan nghiên cứu về các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT.

Kế toán bị tác động bởi môi trường ở các nước khác nhau. Lựa chọn quốc gia về CMKT, chính sách và quy định là kết quả quá trình tương tác giữa yếu tố môi trường (Cooke and Wallace, 1990). Nhân tố này có thể là bên trong cũng như bên ngoài gồm: tăng trưởng kinh tế và mức độ giàu có, lạm phát, trình độ giáo dục, pháp lý, hệ thống tài chính, sự phát triển của thị trường tài chính, nguồn vốn đầu tư và tài chính, nền văn hóa chiếm ưu thế và ngôn ngữ, quy mô và độ phức tạp của DN kinh doanh, tai tiếng của nghề nghiệp kế toán. Ngoài ra ra sự tồn tại của liên kết thực dân, sự hiện diện của DN đa quốc gia, tầm quan trọng đầu tư nước ngoài và nguồn tài chính, mức độ cởi mở với thị trường nước ngoài, ký kết điều ước quốc tế, và sự hiện diện của DN quốc tế.

1.2.1. Các nghiên cứu về nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT

Thực tế áp dụng CMKTQT tại quốc gia không giống nhau do nhân tố vĩ mô: văn hóa, kinh tế, thị trường vốn, giáo dục, hoạt động nước ngoài, pháp luật, chính trị...

Tymothy and Hector (2007) nhìn nhận theo quá trình hình thành và phát triển các quốc gia và khu vực đã định hình đặc trưng riêng. Những đặc điểm này có thể xuất phát từ yếu tố kinh doanh, pháp lý và môi trường văn hóa. Chính những nhân tố môi trường chi phối đến hệ thống kế toán quốc gia và tạo khác biệt nhất định, hình thành sự đa dạng

và phong phú đối với KTQT. Alia and Branson (2010) cho rằng sự đa dạng trong kế toán quốc gia phát xuất từ kinh tế, chính trị, luật và thuế, kinh doanh, nghề nghiệp và yếu tố môi trường luôn có sự kết hợp và tác động lẫn nhau. Choi and Meek (2011) cho thấy quá trình ban hành đến áp dụng vào thực tiễn gặp rào cản về kinh tế, giáo dục, pháp lý, năng lực kế toán viên, ... Tác giả xây dựng mô hình hệ thống kế toán giải thích khác biệt trong BCTC DN trên toàn thế giới. Trong khuôn khổ của CM, tám yếu tố môi trường quốc gia tác động đáng kể đến hệ thống kế toán: nguồn tài chính; pháp luật; thuế; quan hệ chính trị và kinh tế; lạm phát; phát triển kinh tế; giáo dục; văn hóa.

Kim and Yang (2012) khảo sát 73 quốc gia dựa trên yêu cầu được liệt kê từ giai đoạn 2000 - 2007, bổ sung và kiểm tra dữ liệu từ IASB và báo cáo WB về đánh giá CMKT quốc gia (ROSC). Mô hình CM chứng minh có tất cả tám yếu tố trong hầu hết mô hình tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia: nguồn tài chính (vốn chủ sở hữu và vốn vay nước ngoài); thuế; pháp luật; chính trị và kinh tế (chủ nghĩa thực dân và thương mại liên minh); lạm phát; phát triển kinh tế, giáo dục và văn hóa. Stainbank (2014) nghiên cứu nhân tố văn hóa, mở cửa kinh tế, tăng trưởng kinh tế, giáo dục, quy mô thị trường vốn trên 32 quốc gia châu Phi. Kết quả quốc gia với mức độ vốn hóa thị trường cao, tốc độ tăng trưởng nhanh có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT. Văn hóa là biến giải thích có ý nghĩa nhất, quốc gia châu Phi với nền văn hóa gần với Anh có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT.

Đầu tiên, sự khác biệt trong quá trình áp dụng CMKT giữa các quốc gia có thể do sự khác biệt văn hóa. Văn hóa được phân tích dưới nhiều góc độ khác nhau như: dựa trên mô hình Hofstede, tôn giáo, ngôn ngữ, quốc gia thuộc nền văn hóa Anglo-Saxon,... Nghiên cứu sự khác biệt về văn hóa dựa trên Model Hofstede là lý do chính về khác biệt kế toán (Salter and Niswander, 1995). Chamisa (2000) và Hove (1986) lập luận rằng các nước có nền văn hóa Anglo-American thì dễ dàng áp dụng CMKTQT hơn các nước khác. Các quốc gia mà tiếng Anh là ngôn ngữ chính sẽ dễ dàng áp dụng CMKTQT (Abedelsalam et al., 2003). Điều này là bởi vì ngôn ngữ chính của IASB là tiếng Anh. Tôn giáo là một yếu tố trong văn hóa được Irvine and Lucas (2006) điều tra để đánh giá tác động lên áp dụng CMKTQT. Một số quốc gia Ả Rập bị tác động bởi Luật Hồi giáo nên khó tương thích với CMKTQT. Tại Ả Rập Saudi, ngôn ngữ

chính thức là tiếng Ả Rập nhưng từ năm 2008 Ả Rập phải sử dụng bản dịch chính thức có sẵn để áp dụng CMKTQT. Omneya and Weetman (2003) thông qua mẫu 72 DN lớn niêm yết, chỉ ra rằng DN của Ai Cập khó khăn trong áp dụng CMKTQT do sự khác biệt với truyền thống văn hoá của CMKT quốc gia. Nghiên cứu chứng tỏ CMKTQT là phức tạp hơn so với CMKT của nước này. Ngoài ra, tác giả đã chứng minh ngôn ngữ tác động rất lớn khi bước đầu áp dụng CMKTQT ở Ai Cập.

Tăng trưởng kinh tế là nhân tố tác động đến áp dụng CMKT ở các nước, đặc biệt là các nước đang phát triển. Cooke and Wallace (1990) chỉ ra tăng trưởng kinh tế có tác động mạnh mẽ khi áp dụng CMKT. Larson (1993) xác định được khác biệt giữa tốc độ tăng trưởng kinh tế của các nước châu Phi khi áp dụng chuẩn mực IASB, có hoặc không có sửa đổi, với các nước không áp dụng. Kết quả nghiên cứu xác nhận chuẩn mực IASB thích nghi với điều kiện của quốc gia, có thể làm cho tăng trưởng kinh tế tốt hơn. Zeghal and Mhedhbi (2006), Fatma and Jamel (2013) phát hiện mức độ tăng trưởng kinh tế là yếu tố quyết định chính cho áp dụng CMKTQT. Kossentini and Othman (2011) khẳng định giả định của lý thuyết mạng lưới thể chế và kinh tế có thể hạn chế hoặc hỗ trợ quyết định áp dụng CMKTQT tại các nước đang phát triển. Áp lực kinh tế là nhân tố dự báo mạnh cho việc áp dụng CMKTQT tại các quốc gia này. Nhóm tác giả điều tra tác động ở cấp độ quốc gia về thay đổi đẳng cấu của áp lực thể chế cũng như áp lực mạng lưới kinh tế đến phạm vi áp dụng CMKTQT. Phân tích thực nghiệm hồi quy 50 quốc gia với nền kinh tế đang phát triển trong giai đoạn 2001 – 2011, đặc biệt xem xét đặc điểm tác động ngẫu nhiên. Kết quả cho thấy đẳng cấu cưỡng chế (coercive) và mô phỏng (mimetic) tác động mạnh mẽ và tích cực lên mức độ áp dụng CMKTQT. Tuy nhiên, đẳng cấu tuân thủ quy chuẩn (normative) lại có tác động ngược chiều và đáng kể lên phạm vi áp dụng CMKTQT tại nền kinh tế đang phát triển.

Sự khác biệt kế toán của các quốc gia phải kể đến là nhân tố pháp lý. Kantor et al., (1995) khẳng định việc công bố kế toán bị tác động bởi yêu cầu công bố thông tin pháp lý. Mức độ tham gia của chính phủ trong nền kinh tế sẽ tác động đến CMKT. Chính phủ, cơ cấu chính trị ở nhiều nước đang phát triển can thiệp hoạt động kinh tế. Khi chính phủ là người sử dụng thông tin kế toán sẽ tác động đến CMKT tại nước này (Zeghal and Mhedhbi, 2006). Baker et al., (2007) cho rằng nhân tố quan trọng và quyết định đến lựa

chọn chính sách, chiến lược phát triển của hệ thống CMKT quốc gia là chính trị. Việc áp dụng CMKTQT bị tác động bởi nội bộ chính trị, cơ cấu tổ chức, và yếu tố bên ngoài gồm nhà đầu tư nước ngoài, hệ thống KTQT tại DN, tổ chức tài chính quốc tế.

Zeghal and Mhedhbi (2006) nghiên cứu 32 nước đang phát triển áp dụng và 32 nước không áp dụng CMKTQT. Kết quả cho thấy nước đang phát triển với thị trường vốn, tăng trưởng kinh tế cao, giáo dục tác động đến áp dụng CMKT. Nhiều nước đang phát triển hệ thống giáo dục kế toán dựa vào nước phát triển như Anh và Mỹ. McGee (1999) phân tích quá trình áp dụng CMKTQT ở các nước đang phát triển khắc phục khó khăn bằng nỗ lực đào tạo và phổ biến thông tin về CMKT mới. Yapa (2003) chỉ ra rằng nước đang phát triển (Malaysia, Indonesia) bị tác động bởi lối sống và giáo dục, do đó, không thể xác định nhu cầu kế toán của các nước này. Perera (1989) cho rằng thông tin theo CMKT quốc gia sẽ không cung cấp thông tin hữu ích để đưa ra quyết định ở các nước đang phát triển. Ngôn ngữ của CMKTQT và hạn chế phát triển của giáo dục kế toán là trở ngại đến áp dụng và thực hiện CMKTQT ở các nước đang phát triển (Tyrrall et al., 2007; Judge et al., 2010;...)

Tuy nhiên, vẫn có nhận định khác biệt về tác động của nhân tố vĩ mô đến áp dụng CMKTQT. Nghiên cứu tương tự ở các nước châu Á, Woolley (1998) kết luận không có sự khác biệt đáng kể trong tốc độ tăng trưởng kinh tế của quốc gia được phân nhóm theo áp dụng hoặc không áp dụng CMKTQT. Tuy nhiên gần đây, nhà nghiên cứu luôn đặt câu hỏi về yếu tố quyết định áp dụng CMKTQT tại các nước đang phát triển. Fatma and Jamel (2013) thấy rằng văn hóa, hệ thống chính trị và sự tồn tại của thị trường vốn không tác động đáng kể đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia đang phát triển.

Fatma and Jamel (2013) nghiên cứu 74 nước đang phát triển để xác định nhân tố vĩ mô giải thích cho lựa chọn áp dụng CMKTQT của các nước này tính đến năm 2008. Các nhân tố bao gồm: (1) Văn hóa, (2) Tăng trưởng kinh tế, (3) Mức độ sẵn có của thị trường vốn, (4) Trình độ giáo dục (5) Mở cửa với thế giới bên ngoài, (6) Hệ thống pháp lý và (7) Chính trị. Kết quả chỉ ra rằng, phần lớn các nước đang phát triển có xu hướng áp dụng CMKTQT không bị tác động bởi các nhân tố văn hóa, thị trường vốn, mở cửa thế giới bên ngoài và hệ thống chính trị.

Nghiên cứu Việt Nam bắt đầu quan tâm đến nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT. Nguyễn Thị Thu Phương (2014) sử dụng phương pháp định lượng để đánh giá nhân tố tác động đến áp dụng IFRS tại Việt Nam. Kết quả cho thấy: thị trường vốn, tăng trưởng kinh tế, trình độ học vấn và pháp luật tác động đến áp dụng IFRS. Chính trị, văn hóa và hội nhập kinh tế thế giới tác động không đáng kể. Tác giả lựa chọn nhân tố mang tính chủ quan. Kết quả cũng cần được xem xét đánh giá thận trọng. Câu trả lời thiên về giá trị trung bình. Nghiên cứu chỉ thu thập dữ liệu trong năm 2014.

Trần Quốc Thịnh (2016), Phạm Thị Ngọc Lan (2017) kết luận kinh tế, pháp lý, văn hóa và chính trị tác động đáng kể đến áp dụng CMKTQT tại quốc gia. Tác giả khuyến nghị Việt Nam cần tiến hành giải pháp trực tiếp đối với hệ thống kế toán hiện hành, chú ý yếu tố kinh tế, pháp lý, trình độ giáo dục và văn hóa. Bài viết tổng hợp nghiên cứu trước và chưa thực hiện nghiên cứu thực nghiệm.

Nguyễn Thị Hằng Nga và Phạm Anh Thủy (2016) nghiên cứu nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam bằng PPNC định lượng dựa trên mẫu thuận tiện 132 nhân viên kế toán kiểm toán và chuyên gia kế toán trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh. Kết quả cho thấy tăng trưởng kinh tế cao giúp đẩy nhanh áp dụng CMKTQT, thị trường vốn, trình độ học vấn càng cao thì áp dụng CMKTQT dễ dàng hơn và hệ thống pháp luật tác động tích cực đến áp dụng CMKTQT. Mẫu nghiên cứu chọn theo phương pháp thuận tiện nên chưa mang tính đại diện cao. Phân tích dừng lại ở thống kê mô tả, phân tích tương quan và phân tích hồi quy, chưa sử dụng phân tích EFA, phân tích nhân tố khẳng định trước khi đưa vào mô hình cấu trúc SEM để khẳng định độ tin cậy của mô hình. Nghiên cứu chỉ quan tâm đến nhân tố vĩ mô của nền kinh tế và chưa đánh giá tác động của yếu tố vi mô thuộc đặc điểm DN khi áp dụng CMKTQT.

Tóm lại, nghiên cứu về nhân tố vĩ mô được quan tâm nghiên cứu: văn hóa, tăng trưởng kinh tế, mức độ sẵn có của thị trường vốn, quy mô thị trường vốn, trình độ giáo dục, pháp lý, chính trị... (Phụ lục 1.1, 1.2). Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu về mức độ tác động của nhân tố vĩ mô đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia có chưa đồng nhất.

1.2.2. Các nghiên cứu về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT

Hầu hết nghiên cứu về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN được thực hiện tại quốc gia cụ thể. Các nhân tố vi mô thường được xem xét đó là: quy mô DN, ý kiến kiểm toán viên, quy mô hoạt động, tỷ lệ nợ,...

Trembley (1989) nghiên cứu 53 DN chuyên về phần mềm của Hoa Kỳ, trong đó có 14 DN lựa chọn áp dụng SFAS số 86 liên quan đến vốn của chi phí phát triển phần mềm. Tác giả thấy rằng việc áp dụng chủ yếu được xác định bởi quy mô DN và ý kiến của kiểm toán viên. Leuz and Verrechia (2000) xem xét lựa chọn kế toán của DN niêm yết của Đức trên chỉ số DAX cho năm 1998. Hồi quy logistic cho thấy quy mô DN, nhu cầu tài chính và hoạt động tài chính tác động đến quyết định áp dụng CMKTQT.

Affes and Callimaci (2007) nêu động lực để 106 DN Đức và Áo sớm áp dụng CMKTQT thông qua mô hình logistic bởi tác động của quy mô DN. Quan hệ giữa nợ và việc thông qua dự kiến của CMKTQT có ảnh hưởng khá quan trọng với DN nợ bởi vì các chủ nợ có thể yêu cầu tuân thủ giao ước nợ dựa trên tính toán cụ thể. Dumontier and Raffournier (1998) khảo sát mẫu 28 DN lớn niêm yết trên thị trường chứng khoán Thụy Sĩ áp dụng CMKT quốc gia với 51 DN áp dụng CMKTQT, đã chứng minh áp dụng tự nguyện IFRS bị tác động bởi tỷ lệ nợ và hiệu suất DN.

Odia (2016) nghiên cứu thực nghiệm 50 DN lớn niêm yết tại Nigeria từ năm 2011 - 2013 để phân tích nhân tố tác động đến BCTC trước và sau khi áp dụng CMKTQT. Tác giả phân tích hồi quy logistic và OLS (The ordinary least square) dựa trên đặc điểm DN (quy mô DN, dòng tiền kinh doanh, đòn bẩy, doanh thu, lợi nhuận, ROE) với biến quản trị DN (quy mô ban quản trị, mức độ độc lập của ban quản trị và chất lượng kiểm toán). Kết quả là ROE và lợi nhuận tác động đến áp dụng CMKTQT tại Nigeria. Các nhân tố còn lại không có tác động đến quyết định áp dụng CMKTQT tại quốc gia này.

Vinícius et al., (2018) cho thấy DN có quy mô lớn hơn, được tiếp xúc nhiều hơn với thị trường liên quốc gia và có nhu cầu tài chính lớn hơn thì có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT, bằng cách thực hiện thay đổi trọng yếu trong chính sách kế toán. Phân tích hiệu quả kinh tế cho thấy chi phí vốn không liên quan, chi phí giao dịch thấp hơn, tính thanh khoản cao hơn, và giá cổ phiếu ít bị tác động bởi nhà đầu tư cá nhân.

Tóm lại, nghiên cứu về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT được tiến hành ở từng quốc gia cụ thể và khá ít ỏi. Nhân tố vi mô thường được xem xét là quy mô DN, chất lượng kiểm toán, khả năng sinh lời, đòn bẩy,...(Phụ lục 1.1 và 1.2)

1.2.3. Các nghiên cứu hỗn hợp về nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT

Hiện nay nghiên cứu hỗn hợp về nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT trên thế giới khá hạn chế.

Nghiên cứu của Mohamed and Fatma (2013) là một trong những công trình tiên hành xác định các biến kinh tế vĩ mô và vi mô tác động đến quyết định áp dụng CMKTQT trên mẫu 74 các nước mới nổi. Kết quả thực nghiệm trên mẫu 700 DN chỉ ra rằng các quốc gia phần lớn áp dụng CMKTQT có nền văn hóa Anglo-Saxon, tỷ lệ tăng trưởng cao, hệ thống giáo dục tốt và hệ thống pháp lý theo thông luật. Các nhân tố không tác động đến quyết định áp dụng CMKTQT gồm hệ số đòn bẩy, hệ thống chính trị, thị trường tài chính, hoạt động nước ngoài và tình trạng niềm yết quốc tế.

Masoud (2014) đánh giá tổng quan các nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại 78 quốc gia đang phát triển từ năm 2006 đến năm 2014. Tác giả xem xét các nhân tố vĩ mô (văn hóa Anglo-Saxon, chính trị, văn hóa, pháp luật, tăng trưởng kinh tế, đầu tư tư nhân và đầu tư nước ngoài), nhân tố bên trong doanh nghiệp (quy mô DN, tính thanh khoản, tỷ lệ nợ và chi phí vốn) và quản trị DN (chất lượng kiểm toán và mức độ minh bạch). Kết quả cho thấy hệ thống giáo dục, pháp luật, đầu tư tư nhân, tính thanh khoản, chất lượng kiểm toán và minh bạch có tác động đến quyết định áp dụng CMKTQT tại các quốc gia này.

Tóm lại, tổng quan nghiên cứu về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT chủ yếu được phân tích tách biệt theo nhóm nhân tố vĩ mô và vi mô. Tác giả tổng hợp nghiên cứu về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia ở Phụ lục 1.1 và 1.2.

1.3. Nhận xét các nghiên cứu trước và xác định khe hổng nghiên cứu

1.3.1. Nhận xét các nghiên cứu trước

Nghiên cứu tiếp cận việc áp dụng CMKTQT từ nhiều góc độ khác nhau qua đó cung cấp bức tranh khá toàn diện về quá trình này, từ động cơ thúc đẩy lợi ích khi áp dụng CMKTQT, xu thế áp dụng CMKTQT trên thế giới, tác động của áp dụng CMKTQT và nhân tố tác động đến việc áp dụng CMKTQT. Tuy nhiên vì mỗi quốc

gia có đặc thù riêng nên lợi ích, tác động cũng như nhân tố tác động đến việc áp dụng CMKTQT từ nghiên cứu lại đưa đến kết quả khác nhau. Hầu hết nghiên cứu chủ yếu xem xét tình hình áp dụng CMKTQT trên thế giới hay tập trung quốc gia cụ thể. Trong khi đó, nghiên cứu tìm hiểu về áp dụng CMKTQT trong điều kiện Việt Nam còn ít.

Hầu hết nghiên cứu tập trung tìm hiểu thực trạng các quốc gia phát triển khi áp dụng CMKTQT như: EU, Úc, Nhật Bản,... Những nước này có thị trường tài chính và hệ thống pháp lý đã phát triển. Gần đây, một số tác giả nghiên cứu về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia có nền kinh tế đang chuyển đổi (Merve, 2016; Vinicius et al., 2018). Rất ít nghiên cứu tìm hiểu tình hình áp dụng CMKTQT tại các nước có đặc điểm kinh tế, văn hóa, xã hội tương tự Việt Nam. Vì vậy, quá trình áp dụng CMKTQT tại Việt Nam là vấn đề cần được quan tâm.

Nghiên cứu trên thế giới về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT trên thế giới được quan tâm từ những năm 1960 (Mueller, 1968) cho thấy hai hướng khác biệt. Một hướng tập trung vào yếu tố vĩ mô quyết định đến việc áp dụng CMKTQT, hướng còn lại điều tra yếu tố vi mô. Nghiên cứu yếu tố vĩ mô lại thống trị áp đảo trong khi tác động của nhân tố vi mô lại đang bị xem nhẹ. (Fatma and Jamel, 2013).

- Phần lớn các nghiên cứu tập trung vào nhóm nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia, đặc biệt tập trung vào các quốc gia phát triển. Các nhân tố thường được xem xét có tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia là: văn hóa, giáo dục, pháp luật, chính trị, kinh tế, hoạt động mở cửa với bên ngoài,... Nghiên cứu đóng góp quan trọng cho các quốc gia trong việc đánh giá nhân tố vĩ mô để đẩy nhanh hài hòa KTQT khi áp dụng CMKTQT. Kết quả từ các nghiên cứu này vẫn có nhiều điểm chưa thống nhất do đặc thù của mỗi quốc gia, phụ thuộc rất lớn vào từng giai đoạn của áp dụng CMKTQT nên đây vẫn còn là vấn đề cần xem xét thêm.

- Hướng nghiên cứu còn lại liên quan đến nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT. Mẫu nghiên cứu thường là DN niêm yết, DN có lợi ích công chúng. Các nhân tố vi mô thường được phân tích là: đòn bẩy, tỷ suất sinh lời, quy mô DN, chất lượng kiểm toán, mối liên hệ giữa kế toán và thuế,... Mục tiêu nghiên cứu chủ yếu xem xét mức độ tác động của nhân tố vi mô đến DN trước và sau khi áp dụng CMKTQT. Một số nghiên cứu thực nghiệm đánh giá tác động của nhân tố vi mô lên quá trình áp dụng CMKTQT tại DN các quốc gia, từ đó so sánh sự khác biệt do đặc

thù của từng nước. Khoảng 10 năm gần đây, tác giả bắt đầu xem xét tác động của nhân tố vĩ mô đến áp dụng CMKTQT tại quốc gia mới nổi. Nguyên nhân xuất phát từ tiến trình toàn cầu hóa ngày càng mạnh mẽ, thúc đẩy quốc gia đang phát triển phải hội nhập là xu thế tất yếu. Tuy nhiên, nghiên cứu còn hạn chế, đặc biệt liên quan đến các nước đang phát triển ở khu vực ASEAN có đặc điểm tương tự như Việt Nam lại rất ít ỏi.

- Trên cơ sở kế thừa từ nghiên cứu thực nghiệm về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại quốc gia đang phát triển trên cả hai phương diện vĩ mô và vi mô là chưa nhiều. Mohamed and Fatma (2013) là nghiên cứu đầu tiên xem xét tác động của cả nhân tố vĩ mô và vi mô đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia mới nổi. Đặc biệt tại môi trường cụ thể của Việt Nam vẫn rất ít tác giả thực hiện đánh giá tác động của nhóm nhân tố vĩ mô và vi mô lên lộ trình áp dụng CMKTQT.

Nghiên cứu tại Việt Nam vẫn chưa giải quyết trọn vẹn về áp dụng CMKTQT, các tác giả chủ yếu sử dụng phương pháp định tính từ tổng quan tài liệu, đánh giá thực trạng, mức độ hội tụ của VAS với CMKTQT, khó khăn khi áp dụng CMKTQT tại Việt Nam, nhu cầu và khả năng áp dụng CMKTQT từ đó đề xuất phương hướng và lộ trình phù hợp với Việt Nam (Nguyễn Thị Kim Chung, 2016; Lê Vũ Trường và Đinh Minh Tuấn, 2016; Phạm Thị Lai, 2017;...). Các tác giả chưa chứng minh cụ thể bằng phương pháp định lượng nhân tố vĩ mô và vi mô tác động thế nào đến áp dụng CMKTQT tại DN ở Việt Nam. Vấn đề phức tạp này phải được xem xét thận trọng. Phan Thị Hồng Đức, Nguyễn Thanh Hà và Nguyễn Thị Phước (2016) tìm hiểu việc áp dụng CMKTQT trên cơ sở khảo sát ý kiến của các nhóm trong nghề nghiệp kế toán kiểm toán. Tuy nhiên, đối tượng khảo sát chưa đầy đủ. Một số nghiên cứu về lộ trình thay đổi/chỉnh sửa CMKT Việt Nam phù hợp với CMKTQT, chuẩn bị lộ trình hội tụ CMKTQT (Nguyễn Thị Mai Hương và Nguyễn Thị Kim Tuyền, 2016; Nguyễn Thế Thọ, 2016;...). Nghiên cứu thực nghiệm về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam chủ yếu tập trung nhân tố vĩ mô (Trần Quốc Thịnh, 2016; Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh, 2016; Nguyễn Thị Hằng Nga và Phạm Anh Thủy, 2016; Nguyễn Thị Thu Phương, 2014;...). Nghiên cứu thực nghiệm về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại nước ta rất ít (Hà Xuân Thạch và Nguyễn Ngọc

Hiệp, 2017). Đặc biệt nghiên cứu xem xét trên nhóm nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam vẫn rất ít ỏi.

Khi nghiên cứu về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT, các tác giả thường khảo sát DN niêm yết. Thực tế áp dụng CMKTQT tại các quốc gia cho thấy DN niêm yết thường là đối tượng bị tác động đầu tiên khi CMKTQT được quốc gia chấp thuận. Quá trình áp dụng có thể mang tính tự nguyện hay bắt buộc tùy thuộc vào khả năng của mỗi nước. Việc chọn mẫu khảo sát là DN niêm yết là hợp lý bởi đây là nhân tố quan trọng trong nền kinh tế khi huy động và phát triển thị trường vốn trong và ngoài nước. Tháng 12/2016, Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán – Bộ Tài chính công bố *“việc tuân thủ CMKTQT không phải thực hiện ngay, nghĩa là đơn vị có lợi ích công chúng sẽ có thời gian chuẩn bị chuyển dần từ VAS sang CMKTQT”*. Nghiên cứu ở Việt Nam tập trung vào DN niêm yết mà chưa quan tâm đến bộ phận quan trọng là DN lớn hoạt động trên ngành nghề trọng yếu. DN lớn tuy chưa niêm yết nhưng đóng góp quan trọng cho sự phát triển của đất nước và cũng có thể thực hiện niêm yết trong tương lai. Mặt khác, các DN lớn này cũng có nhu cầu huy động vốn đầu tư, đặc biệt vốn đầu tư nước ngoài. Vì vậy, quá trình minh bạch BCTC và cung cấp thông tin hữu ích theo CMKTQT sẽ tạo cơ hội thuận lợi, tăng vị thế cạnh tranh cho DN ở thị trường trong nước và thế giới. Do vậy, nhóm DN lớn chưa niêm yết là đối tượng nên được chú trọng trong tiến trình áp dụng CMKTQT tại Việt Nam trong tương lai.

1.3.2. Xác định khe hồng nghiên cứu

Hiện nay DN tại Việt Nam đang bị chi phối bởi Luật Kế toán, CMKT và chế độ kế toán quy định trong tổ chức kế toán và cung cấp thông tin tài chính kế toán, đặc biệt là BCTC. Tổng quan nghiên cứu cho thấy để có thể nhanh chóng hội nhập nền kinh tế khu vực và toàn cầu thì Việt Nam phải áp dụng CMKTQT vào CMKT quốc gia là xu thế tất yếu. Theo định hướng phát triển thì Việt Nam cần công bố cụ thể định hướng áp dụng CMKTQT trong thời gian tới, Bộ Tài chính đã tổ chức nhiều hội thảo trao đổi về vấn đề này. Tuy nhiên lộ trình, phương thức áp dụng CMKTQT tại Việt Nam hiện nay chưa xác định rõ ràng và thông báo cụ thể. Tác giả cho rằng cần thực hiện nghiên cứu nhân tố tác động đến việc áp dụng CMKTQT là rất cần thiết, có ý nghĩa khoa học và thực tiễn sâu sắc, qua đó đưa ra định hướng xây dựng giải pháp phù hợp cho Việt

Nam. Từ nhận định như vậy, tác giả đã quyết định lựa chọn và thực hiện đề tài **“Các nhân tố tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp”**.

Kết luận chương 1

Kể từ khi CMKTQT ra đời, rất nhiều công trình nghiên cứu về lợi ích và thách thức khi quốc gia áp dụng CMKTQT, xu thế áp dụng CMKTQT là tất yếu cũng như tác động từ quá trình này vào đặc thù từng quốc gia. Xu hướng nghiên cứu về các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia, đặc biệt là các nước đang phát triển đang được nhiều tác giả quan tâm. Hiện nay ít nghiên cứu hướng đến phân tích nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam. Hầu hết nghiên cứu tại Việt Nam thực hiện PPNC định tính là tổng quan tài liệu, đánh giá thực trạng tại Việt Nam, từ đó đề xuất lộ trình áp dụng CMKTQT dựa trên kinh nghiệm của các quốc gia. Khi đánh giá nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT, nghiên cứu trên thế giới tập trung nhiều vào nhân tố vĩ mô, chủ yếu các quốc gia phát triển; trong khi đó các nhân tố vi mô khá ít. Đặc biệt, nghiên cứu tác động của cả hai nhóm nhân tố vĩ mô và vi mô đến áp dụng CMKTQT rất hạn chế. Nghiên cứu thực nghiệm tại Việt Nam vô cùng ít ỏi và chưa tổng hợp được các nhân tố vĩ mô và vi mô. Thực trạng trên cho thấy, nghiên cứu hỗn hợp về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam cần phải được tiếp tục nghiên cứu bổ sung và phát triển.

CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ THUYẾT

Giới thiệu

Luận án trình bày tổng quan quá trình hình thành và phát triển của CMKTQT; từ đó đưa ra lợi ích và thách thức của các quốc gia trong tiến trình áp dụng CMKTQT. Dựa trên đặc thù và nguồn lực sẵn có của từng quốc gia, quá trình áp dụng CMKTQT có thể thực hiện qua hai phương pháp cơ bản. Trên cơ sở này, luận án trình bày kinh nghiệm áp dụng CMKTQT tại một số quốc gia trên thế giới. Nội dung quan trọng trong chương này là cơ sở lý thuyết và lý thuyết nền liên quan đến nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT đã được nghiên cứu trên thế giới và tại Việt Nam.

2.1. Tổng quan quá trình hình thành và phát triển của Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS).

2.1.1. Lược sử quá trình hình thành của CMKTQT

Quá trình hình thành CMKT quốc gia gây ra tổn thất khi giải thích BCTC trong bối cảnh hội nhập quốc tế (Choi et al., 2011). Khả năng so sánh của thông tin kế toán bị tác động sâu sắc, giảm hiệu quả quyết định chuyển giao vốn, nhân mạnh sự không chắc chắn của người sử dụng thông tin kế toán. Tổ chức kế toán và chứng khoán quốc tế thúc đẩy hài hòa CMKT để cải thiện minh bạch và so sánh thông tin tài chính giữa các nước. Do đó, trong năm 1973 - 2000, CMKTQT công bố quy định và hướng dẫn nguyên tắc kế toán. Từ năm 2001, IASB, IOSCO và cơ quan kế toán trên toàn thế giới hình thành và phát triển CMKTQT (IAS) trong đó có Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS).

CMKTQT là tập hợp CMKT được phát triển bởi Hội đồng CMKT quốc tế (IASB) và đang trở thành CMKT toàn cầu cho BCTC DN đại chúng. Quá trình này mang tính minh bạch, trách nhiệm giải trình và hiệu quả đối với thị trường tài chính trên toàn thế giới phục vụ lợi ích cộng đồng. IFRS Foundation tổng hợp quá trình hình thành và phát triển của CMKTQT qua ba giai đoạn chính: giai đoạn hình thành đánh dấu sự ra đời tổ chức IASC với CMKTQT, giai đoạn điều chỉnh thu hẹp việc cho phép lựa chọn nhiều CMKT trong trình bày thông tin; và giai đoạn phát triển đánh dấu tái cấu trúc để thành lập IASB phát triển CMKTQT trên phạm vi toàn cầu (IASB, 1998a).

2.1.1.1. Giai đoạn hình thành (từ năm 1973 – 1987)

Năm 1973 đánh dấu sự ra đời của IASC và CMKTQT đầu tiên. IASC ra đời với 09 thành viên là tổ chức nghề nghiệp của Úc, Canada, Pháp, Đức, Nhật, Mexico, Hà Lan,

Anh, Ireland và Mỹ. Cơ quan lãnh đạo của IASC là Hội đồng gồm 13 ủy viên đại diện của Úc, Canada, Pháp, Đức, Ý, Nhật, Hàn Quốc, Hà Lan, Liên đoàn kế toán Bắc Âu, Nam Phi, Anh, Mỹ và đại diện của Ủy ban phối hợp quốc tế của Liên đoàn phân tích tài chính (The International Coordinating Committee of Financial Analysts Associations). IASC xác định mục tiêu xây dựng, ban hành CMKT phục vụ cho trình bày BCTC và thúc đẩy thừa nhận trên thế giới, cải tiến và hòa hợp quy định, chuẩn mực và quy trình kế toán về trình bày BCTC (IAS Plus, 2009).

Giai đoạn 1973 – 1987, IASC ban hành 26 CMKTQT nhằm thu hẹp sự khác biệt giữa hệ thống kế toán các nước bằng áp dụng CMKT cho phép có nhiều lựa chọn để thích nghi với điều kiện từng nước (Deloitte, 2002 - 2007). IASC giai đoạn này không đáp ứng thông tin BCTC cho người sử dụng, thiếu chuẩn mực quy định chi tiết trên thuyết minh BCTC. Việc cho phép nhiều lựa chọn không đảm bảo khả năng so sánh được của BCTC.

2.1.1.2. Giai đoạn điều chỉnh (từ năm 1987 – 1993)

Giai đoạn này đánh dấu sự điều chỉnh và thu hẹp lựa chọn chuẩn mực để tăng tính so sánh cho thông tin BCTC. Những năm cuối thế kỷ 20, sự phát triển mạnh mẽ của đầu tư vốn xuyên quốc gia làm bật lên khó khăn do khác biệt về CMKT giữa các nước. Thị trường chứng khoán yêu cầu DN nước ngoài khi niêm yết phải chuyển đổi BCTC sang CMKT của nước sở tại gây tổn kém chi phí cho DN. Đặc biệt, nhà đầu tư quốc tế gặp khó khăn khi so sánh BCTC DN lớn niêm yết ở thị trường chứng khoán khác nhau (Deloitte, 2013). Trong khi CMKTQT cho phép nhiều lựa chọn khác nhau nên thị trường chứng khoán khó chấp nhận. Năm 1987, IOSCO đề nghị IASC đổi mới CMKT trên các nội dung: loại bỏ sự cho phép nhiều lựa chọn; bảo đảm đầy đủ chuẩn mực quy định chi tiết cũng như yêu cầu về thuyết minh BCTC.

Do đó, từ năm 1987, dự án cải cách tăng khả năng so sánh thông tin được tiến hành và đến năm 1993 đã điều chỉnh được 10 trong số 31 IAS. Sau đó IASC thỏa thuận với IOSCO xây dựng hệ thống CMKTQT được IOSCO công nhận và khuyến cáo thị trường chứng khoán sử dụng. Bảy năm sau, IOSCO đề nghị Ủy ban chứng khoán quốc gia cho phép các doanh nghiệp nước ngoài niêm yết được lựa chọn sử dụng CMKTQT để lập BCTC.

2.1.1.3. *Giai đoạn phát triển (từ năm 1993 – nay)*

Giai đoạn phát triển đánh dấu hai quá trình quan trọng đó là: giai đoạn từ 1993 – 2001 đánh dấu quá trình tái cấu trúc IASC để thành lập nên IASB, giai đoạn từ năm 2001 đến nay là quá trình đẩy mạnh sự phát triển và áp dụng CMKTQT trên toàn cầu.

a. Giai đoạn từ 1993 – 2001

Giai đoạn 1993 – 2001, để được công nhận từ thị trường chứng khoán lớn trên thế giới, IASC tái cấu trúc và tiếp tục nâng cấp CMKTQT. Do vậy, IASC tái cấu trúc thành lập IASB nhằm phát triển CMBCTC toàn cầu có chất lượng phục vụ nhà đầu tư (IFRS Foundation, 2012). Trước sự phát triển mạnh mẽ của thị trường vốn quốc tế, năm 1995, EU định hướng hoà hợp KTQT là tất yếu (EC, 2013). Năm 1997, IASC thành lập Nhóm công tác chiến lược soạn thảo chiến lược đổi mới. Bản công bố lấy ý kiến năm 1998 thừa nhận trong quá khứ, IASC chủ yếu hòa hợp, chọn xử lý kế toán có sẵn của các nước với vài sửa đổi rồi tìm kiếm sự thừa nhận quốc tế. Phương pháp này không phù hợp với yêu cầu thời kỳ mới và IASC cần thay đổi (IAS Plus, 2009). Năm 1999, Nhóm này đề xuất cải cách cơ cấu tổ chức và hoạt động, theo đó hướng đến xây dựng CMKTQT chất lượng cao cho thị trường vốn và thúc đẩy hội tụ kế toán toàn cầu (IASB, 2010).

Giai đoạn này, IASC đạt thành công nhất định. Đến cuối năm 2000, IASC có 156 thành viên là tổ chức nghề nghiệp từ 114 quốc gia, ban hành Khuôn mẫu lý thuyết kế toán và 41 CMKTQT, trong đó có 31 chuẩn mực có hiệu lực. IASC hoàn thành thỏa thuận với IOSCO với kết quả là năm 2000, Ủy ban Kỹ thuật của IOSCO khuyến cáo cơ quan quản lý thị trường vốn các nước cho phép DN nước ngoài chọn CMKTQT thay cho CMKT quốc gia (Damant, 2006). IASC cải tổ và thành lập IASB vào năm 2001. IASC hoạt động đến tháng 04/2001 sau khi đề xuất cơ cấu mới cho phép quốc gia cùng nhau làm việc để tiến tới hài hòa kế toán toàn cầu. IASB thông qua và giữ lại tất cả CMKTQT hiện hành và ban hành thêm IFRS với mục tiêu hướng dẫn lập và trình bày BCTC mang tính thống nhất, phù hợp được chấp thuận rộng rãi trên toàn thế giới. IASB được hỗ trợ bởi Hội đồng tư vấn chuẩn mực (Standards Advisory Council – SAC) khoảng 40 thành viên thuộc 29 nước và 05 tổ chức quốc tế. Cơ cấu có Ủy ban Quốc tế hướng dẫn chuẩn mực BCTC (IFRIC - International Financial Reporting Interpretations Committee) có 14 thành viên được IASCF bổ nhiệm. IASB thay đổi mục tiêu hoạt động đáng kể so với IASC, hướng đến hình thành CMKT toàn cầu, chất

lượng cao phục vụ nhà đầu tư trên thị trường vốn và các bên liên quan để đưa ra quyết định kinh tế; thúc đẩy hội tụ CMKT quốc gia với CMKTQT (IFRS Foundation, 2012).

b. Giai đoạn từ 2001 - nay

Năm 2005 bắt đầu kỷ nguyên quản lý kinh doanh toàn cầu và hoàn thành nỗ lực trong 30 năm (từ năm 1973 - 2005) bằng việc ban hành nguyên tắc lập BCTC cho thị trường vốn trên thế giới. Nhiều quốc gia chính thức áp dụng CMKTQT xây dựng phù hợp với quốc gia mình và bắt đầu áp dụng từ 01/01/2005 như Úc, Hồng Kông, các nước Châu Âu... CMKTQT chấp nhận rộng rãi và ủng hộ của tổ chức quốc tế như Liên hiệp quốc, Tổ chức quốc tế Ủy ban chứng khoán (IOSCO); Ủy ban ngân hàng trung ương Basel, Ngân hàng thế giới (World Bank); ... Đặc biệt với DN lớn niêm yết, nhiều quốc gia bắt buộc áp dụng CMKTQT để lập và công bố BCTC. Một trong những bước đi quan trọng khi EU yêu cầu tất cả quốc gia thành viên áp dụng vào năm 2005. EU bắt đầu áp dụng CMKTQT với BCTC hợp nhất của DN lớn niêm yết ở EU từ năm 2005, sau đó khuyến khích mở rộng cho DN khác. Việc áp dụng này được quy định thành luật và áp dụng với tất cả các nước thành viên. Hiện tại, CMKTQT áp dụng cho DN trong lĩnh vực công nghiệp; ngân hàng thương mại, tổ chức tài chính, DN bảo hiểm, quỹ đầu tư và DN chứng khoán; DN con có DN mẹ niêm yết ở thị trường ngoài EU; DN trong 2 năm liên tục có điều kiện về doanh thu trên 10 tỷ euro/năm và số lượng nhân viên bình quân trên 100 người/năm. Trong tương lai, EU có kế hoạch tiến tới áp dụng CMKTQT cho DN nhỏ và vừa (PWC, 2015).

Theo đó, Tổ chức Ủy ban CMKTQT (IASB Foundation – IASCF) được thành lập nhằm giám sát và cung cấp tài chính soạn thảo và ban hành CMKTQT. IASCF gồm 22 ủy viên quản trị đại diện tất cả khu vực và nhóm lợi ích liên quan đến kế toán tài chính. Việc phê duyệt thành viên của IASCF do Hội đồng giám sát thực hiện, cấu thành bởi đại diện của EU, IOSCO, SEC, Cơ quan dịch vụ tài chính Nhật (Japan Financial Services Agency) và quan sát viên từ Ủy ban Ngân hàng Trung ương Basel.

IASB có chức năng thiết lập phê chuẩn chuẩn mực, dự thảo chuẩn mực và hướng dẫn. IASCF chỉ định hướng, xem xét chiến lược và hiệu quả hằng năm của IASB. Theo điều lệ, IASB gồm 14 thành viên và tăng lên 16 thành viên vào tháng 07/2012, trong đó có tối đa 03 thành viên làm việc bán thời gian. Các thành viên của IASB là những

người có chuyên môn sâu và có kinh nghiệm thực tiễn. Một số điều kiện khác cũng được quy định như khả năng phân tích, chính trực, khách quan... IASCF phải đảm bảo rằng IASB không bị thống trị bởi khu vực nào trên toàn thế giới.

Từ khi thành lập, IASB đã ban hành 09 chuẩn mực IFRS ngoài 41 chuẩn mực IAS trước năm 2001. Năm 2010, IASB ban hành khuôn mẫu lý thuyết cho lập và trình bày BCTC (IFRS Framework). CMKTQT có những đặc điểm cơ bản sau:

- CMKTQT có tính linh hoạt rất cao, thể hiện ở chuẩn mực “Khuôn mẫu chung”. Đây là nguyên tắc cơ bản trong đo lường và công bố thông tin để xây dựng CMKT, dùng để tham chiếu khi áp dụng CMKT khác. Việc công bố thông tin ở báo cáo bộ phận khá linh hoạt, đặc biệt DN quy mô lớn khi hợp nhất kinh doanh và trình bày thông tin với các bên liên quan.

- CMKTQT đề cao giá trị hợp lý để đảm bảo thông tin kế toán trung thực và hữu ích cho người sử dụng. Nhiều CMKTQT cho phép lựa chọn mô hình giá gốc hay giá trị hợp lý, hoặc ưu tiên sử dụng giá trị hợp lý trong một số trường hợp như tài sản cố định, lợi thế thương mại, bất động sản đầu tư, đầu tư vào DN liên kết, BCTC hợp nhất.

Hai mục tiêu thường được nêu của CMKTQT là (i) nâng cao chất lượng báo cáo và (ii) cải thiện khả năng so sánh của BCTC giữa các nước. Quan điểm này được ghi nhận ngay cả trong Quy chế của Nghị viện châu Âu 1606/2002, trong đó yêu cầu EU áp dụng CMKTQT nhằm đạt được "mức độ cao của minh bạch và tính so sánh của BCTC hoạt động của thị trường vốn (EU) và thị trường nội địa đạt hiệu quả. Khẳng định những mục tiêu này, IASB nói rằng mục đích chính của mình là: “Để phát triển, vì lợi ích công cộng, BCTC chất lượng cao, dễ hiểu, thực thi và chuẩn mực được chấp nhận trên toàn cầu dựa trên các nguyên tắc xác định rõ ràng. Các chuẩn mực này phải có chất lượng cao, minh bạch thông tin và so sánh trong BCTC để giúp các nhà đầu tư trong các thị trường vốn khác nhau của thế giới có thể đưa ra quyết định kinh tế.”

Gần đây, việc áp dụng CMKTQT phát triển nhanh chóng với hơn 140 quốc gia trên thế giới đã chọn CMKTQT cho BCTC của DN trong nước. Tại châu Á, Singapore, Malaysia, Hong Kong, Campuchia... áp dụng gần như toàn bộ CMKTQT. Indonesia, Ấn Độ và Nhật Bản cam kết sẽ áp dụng CMKTQT trong tương lai gần. Tất cả tổ chức

quan trọng của kinh tế thế giới như G20, WB, IMF, Hội đồng ổn định tài chính quốc tế (FSB), IOSCO... đều ủng hộ và hỗ trợ việc áp dụng CMKTQT trên toàn cầu.

WB công bố từ năm 2010 đến 2016, bảy quốc gia mới nổi lớn nhất thế giới là Thổ Nhĩ Kỳ, Brazil, Trung Quốc, Indonesia, Mexico, Nga và Ấn Độ chiếm 24% sản lượng kinh tế thế giới (những năm 1990 là 14%). Trong khi Nhóm G7 giảm từ 60% xuống 48% sản lượng kinh tế thế giới. IFRS Foundation cho biết hơn một phần ba giao dịch tài chính xảy ra bên ngoài quốc gia. WB đề ra mục tiêu là duy trì tăng trưởng kinh tế và giảm nghèo đói ở quốc gia mới nổi. WB khẳng định CMKTQT đóng vai trò quan trọng vì BCTC chất lượng cao giúp giao dịch thương mại và vốn minh bạch, mạnh mẽ hơn, thu hút đầu tư và đẩy mạnh kinh tế phát triển. Tháng 5/2017, IFRS Foundation ký Biên bản ghi nhớ (MoU) với WB hỗ trợ áp dụng IAS/IFRS và khuyến khích các nước đang phát triển đóng góp nhiều hơn vào IFRS Foundation. Chủ tịch IFRS Foundation Trustees - Michel Prada nhận định "Số lượng nền kinh tế đang phát triển áp dụng CMKTQT đang tăng và cần được hỗ trợ khi triển khai liên quan đến CMKTQT".

Thử thách lớn trong quá trình hội tụ CMKTQT tại quốc gia là sự khác biệt pháp lý, can thiệp từ thể chế chính trị, kinh tế, văn hoá xã hội hay khác biệt với nguyên tắc hay CMKT tại nước sở tại. Chẳng hạn tại Mỹ, nguyên tắc kế toán kế toán quy định trên cơ sở quy định (rules-based) và bị chi phối bởi luật chứng khoán trong khi CMKTQT tuân thủ theo nguyên tắc kế toán (principles-based). Tuy vậy, Ủy ban chứng khoán Mỹ (SEC) có thái độ tích cực khi từng bước hội tụ CMKTQT phù hợp tình hình thực tế. Tháng 07/2011, Chủ tịch SEC tuyên bố ủng hộ xây dựng CMKT trên cơ sở CMKTQT.

Hội kế toán thành phố Hồ Chí Minh báo cáo vào tháng 10/2016 cho biết các nước trong Đông Nam Á đã áp dụng CMKTQT hoặc có kế hoạch chuyển đổi. Singapore gần như áp dụng toàn bộ CMKTQT. Malaysia áp dụng cho DN có vốn đầu tư nước ngoài, phần còn lại bắt đầu hội tụ từ tháng 01/2012. Philippines hội tụ CMKTQT nhưng có điều chỉnh cho phù hợp thực tế. Thái Lan, Campuchia, Indonesia, Lào đã có kế hoạch hoặc hội tụ CMKTQT từ năm 2012. Tại Việt Nam, áp dụng CMKTQT là bắt buộc với ngân hàng Nhà nước, cho phép áp dụng với ngân hàng thương mại, Bộ Tài chính đang cập nhật chuẩn mực hiện hành, xây dựng CMKT mới theo CMKTQT.

IASB báo cáo tại năm 2016, CMKTQT được áp dụng hầu như hoàn toàn tại Úc, New Zealand và Hồng Kông. 14/20 nước nhóm G20 yêu cầu áp dụng hoàn toàn CMKTQT cho thị trường vốn, 6 nước còn lại (Mỹ, Nhật, Ấn Độ, Saudi Arab, Trung Quốc và Indonesia áp dụng cho một số vấn đề cụ thể). Thổ Nhĩ Kỳ hay 27 quốc gia trong EU yêu cầu áp dụng CMKTQT cho DN lớn niêm yết với một số loại trừ... Canada, Nga hay Mỹ đang trong quá trình chuẩn bị để tiến tới áp dụng CMKTQT.

Trong tương lai, IASB tập trung vào lập báo cáo (đổi thành trình bày BCTC). Trước tiên là thông qua phân tích tài sản để ghi nhận doanh thu, nợ phải trả thay vì hiện nay tập trung vào doanh thu đã thu tiền và nghiệp vụ đã thực hiện. Việc này sẽ ảnh hưởng đến thời điểm ghi nhận doanh thu theo các giai đoạn thông qua chu trình nghiệp vụ, từ đó ảnh hưởng đến lợi nhuận. IASB xem xét lại các CMKT liên quan đến hợp nhất kinh doanh, nỗ lực hội tụ CMKT của Mỹ với IAS/IFRS...

Quá trình áp dụng CMKTQT đã thay đổi cách thức đo lường, ghi nhận và trình bày BCTC giúp DN được chấp nhận trên thị trường chứng khoán thế giới vì tăng chất lượng thông tin cung cấp cho nhà đầu tư, tăng khả năng so sánh của thông tin tài chính, giảm sự bất định trong đầu tư, tăng hiệu quả thị trường, giảm rủi ro đầu tư và giảm chi phí vốn. Từ đó, áp dụng CMKTQT giúp mở rộng giao dịch chứng khoán toàn cầu.

2.1.2. Nội dung của CMKTQT

CMKTQT được biên soạn theo định hướng thị trường vốn và phương thức lập BCTC tập trung vào quan hệ DN với nhà đầu tư và thông tin đến thị trường vốn. Cơ quan nhà nước vẫn sử dụng BCTC như là hoạt động kinh tế, tuy nhiên BCTC lập cho mục đích của nhà đầu tư. Chuẩn mực do IASB ban hành gồm ba phần chính:

- Khuôn mẫu về lập và trình bày BCTC quốc tế (*The Conceptual Framework - IFRS Framework*) được IASB phê duyệt và phát hành vào tháng 09/2010 để thay thế cho Framework năm 2001.
- CMKTQT do IASC và IASB ban hành. IASB thay thế IASC vào năm 2001.
- Hướng dẫn giải thích CMKTQT và CMKTQT (IFRIC/SIC) do IFRIC xây dựng, lấy ý kiến công chúng và sau đó gửi tới Hội đồng IASB soát xét và chuẩn y trở thành hướng dẫn chính thức. (IFRS Foundation, 2012)

Thực tế có khá nhiều quốc gia áp dụng CMKTQT tại đơn vị có lợi ích công chúng, còn các đơn vị khác thì tiếp tục áp dụng CMKT của quốc gia đó. Các nội dung của chuẩn mực kế toán quốc tế được trình bày tại Phụ lục 2.1.

2.2. Phương pháp và kinh nghiệm áp dụng CMKTQT tại các quốc gia.

2.2.1. Phương pháp áp dụng CMKTQT của các quốc gia

Thuật ngữ “áp dụng CMKTQT” để chỉ cách thức lựa chọn áp dụng CMKTQT của các quốc gia (áp dụng hoàn toàn CMKTQT thay thế CMKT quốc gia, áp dụng từng CMKT) (Zeff and Nobes, 2010). Trong tài liệu hướng dẫn IFRS Foundation – Adoption Guide ban hành tháng 11/2003, về cơ bản, các quốc gia có 2 phương pháp phổ biến để áp dụng CMKTQT là:

- (i) Công nhận CMKTQT là CMKT quốc gia (Big Bang Approach)
- (ii) Phê duyệt áp dụng từng chuẩn mực của CMKTQT (Convergence Approach)

Đến tháng 5/2016, 74/143 quốc gia công nhận CMKTQT là chuẩn mực quốc gia và 59 quốc gia phê duyệt áp dụng từng chuẩn mực CMKTQT.

2.2.1.1. Phương pháp 1: Công nhận CMKTQT là CMKT quốc gia (Big Bang Approach)

Big Bang Approach được hiểu là quốc gia yêu cầu DN áp dụng CMKTQT là CMKT quốc gia vào thời điểm cụ thể hoặc thời điểm khác nhau cho DN khác nhau về qui mô. Mọi cập nhật và thay đổi trong CMKTQT có hiệu lực đồng thời với quốc gia áp dụng. Phương pháp cho phép đạt mức độ tuân thủ cao nhất với CMKTQT và giảm rủi ro về sự không nhất quán khi lập và trình bày thông tin trên BCTC. BCTC DN đảm bảo cung cấp thông tin minh bạch và chất lượng cao, tạo cơ hội tiếp cận thị trường vốn quốc tế, thúc đẩy phát triển kinh tế nhanh chóng. Việc lựa chọn phương án này sẽ tiết kiệm thời gian và công sức cho các nước về việc tự ban hành CMKT quốc gia. Quốc gia được hỗ trợ từ IASB, IFRS Foundation, ... trong suốt quá trình chuẩn bị và chính thức áp dụng CMKTQT. Tại Châu Á, quốc gia có điều kiện khá tương đồng với Việt Nam như Philippin, Singapo chọn công nhận CMKTQT là CMKT quốc gia.

Philippin

Năm 1996, Philippin quyết định áp dụng CMKTQT thay cho hệ thống CMKT quốc gia. Năm 2005, Philippines áp dụng hoàn toàn CMKTQT gần như không điều

chỉnh (IAS Plus, 2009). FRSC (Hội đồng Chuẩn mực BCTC Philippines) góp ý dự thảo IAS/IFRS, giám sát hoạt động của IASB, thành lập Ủy ban Hướng dẫn áp dụng FRSC. Khi ban hành CMKTQT thì chấp nhận là Chuẩn mực BCTC Philippines (PFRS).. Năm 2010, Philippines chấp nhận toàn bộ chuẩn mực BCTC cho DNNVV (PFRS for SME). DNNVV của Philippines là DN không niêm yết theo Luật Chứng khoán, phù hợp yêu cầu về quy mô và không cần giấy phép thứ hai của cơ quan nhà nước (công ty chứng khoán, ngân hàng, công ty bảo hiểm, ...).

Singapo

Năm 2001, Singapo thành lập Ủy ban CMKT (ASC) đề xuất áp dụng CMKTQT là khuôn mẫu BCTC tại quốc gia này (IASB, 2010). Năm 2002, Singapo áp dụng CMKT dựa trên CMKTQT cho DN lớn niêm yết cổ phiếu trên sàn giao dịch chứng khoán. Kế hoạch áp dụng hoàn toàn IAS/IFRS bắt đầu vào năm 2009 và hoàn thành năm 2012. Đến năm 2012, kế hoạch này chưa thành công nhưng Hội đồng CMKT Singapore cam kết vẫn triển khai áp dụng IAS/IFRS. Nguyên nhân là ASC chờ đợi tiến trình hội tụ IASB – FASB hoàn thành. Năm 2010, ASC công bố định hướng chấp nhận toàn bộ IFRS for SMEs không điều chỉnh từ tháng 1/2011 cho DN không niêm yết đạt yêu cầu về quy mô. CMKT ra đời đúng kế hoạch mang tên chuẩn mực BCTC cho DNNVV (SFRS for SME). Ngày 29/5/2014, ASC công bố DN lớn niêm yết ở Singapo lập và trình bày BCTC mới giống IAS/IFRS cho năm tài chính bắt đầu từ 1/1/2018. Các DN không niêm yết có thể áp dụng CMKTQT tự nguyện cùng thời điểm trên (Hans, 2014).

2.2.1.2. Phương pháp 2: Phê duyệt áp dụng từng chuẩn mực của CMKTQT (Convergence Approach)

Phương pháp này cho phép thay đổi trong CMKTQT sẽ được xem xét phê duyệt áp dụng riêng lẻ từng chuẩn mực. Quốc gia lựa chọn áp dụng CMKTQT ở cấp độ mà quốc gia đó đánh giá là phù hợp, từ đó sẽ chuyển tải nội dung của từng CMKTQT vào CMKT quốc gia. Hiện nay các quốc gia có hai hướng áp dụng như sau:

- Không chấp nhận toàn bộ CMKTQT mà điều chỉnh, bổ sung CMKT quốc gia hiện hành cho phù hợp với đặc thù tại quốc gia mình, từ đó dần dần tiến hành hội tụ theo lộ trình nhất định.

- Chỉ áp dụng CMKTQT phù hợp với đặc thù tại quốc gia mình, những chuẩn mực CMKTQT không phù hợp hay chưa đủ khả năng áp dụng sẽ không thực hiện.

Hạn chế của phương pháp này là giảm tính so sánh của BCTC hoặc không bắt kịp với thay đổi nhanh chóng của nghiệp vụ kinh tế phát sinh thực tế trong cơ chế thị trường. Việc chuyển đổi được thực hiện theo lộ trình, đến khi DN áp dụng CMKT, sẽ có thể công bố tính tuân thủ so với CMKTQT trên BCTC của mình, dưới sự xác nhận của IASB. Đây là giải pháp quá độ mà sau đó quốc gia sẽ chuyển sang áp dụng phương pháp 1 – Công nhận CMKTQT là CMKT quốc gia.

Trung Quốc, Ấn Độ lựa chọn cập nhật CMKT của mình tiếp cận với CMKTQT. Tuy nhiên, với phương pháp này thì quốc gia đó vẫn không được thừa nhận là áp dụng CMKTQT. Đây cũng là phương pháp trước đây Việt Nam lựa chọn xây dựng hệ thống 26 CMKT Việt Nam hiện hành. Căn cứ trên kinh nghiệm thực tế, phương pháp này thường vấp phải thách thức trong quá trình soạn thảo và không nhất quán so với nguyên tắc chung đặt ra của CMKTQT. Phương pháp công nhận CMKTQT là CMKT quốc gia là phương pháp tiên tiến nhất. Một số quốc gia tại Châu Á cũng lựa chọn phương pháp phê duyệt áp dụng từng CMKTQT như Đài Loan, Hồng Kông...

Kế hoạch hội tụ CMKTQT tại Đài Loan được công bố năm 2009 bằng cách dịch IFRS ra tiếng Trung Quốc với tên Taiwan-IFRS. DN lớn niêm yết và tổ chức tài chính bắt buộc áp dụng các chuẩn mực này từ ngày 1/1/2013. Các DN khác áp dụng từ ngày 1/1/2015. DNNVV chưa có quyết định áp dụng CMKTQT.

Năm 2001, Hồng Kông công bố áp dụng CMKTQT. Năm 2005, Hồng Kông quyết định thực hiện toàn bộ với tên gọi Chuẩn mực BCTC Hồng Kông (HKFRS). DN không niêm yết, quy mô nhỏ và đáp ứng các điều kiện được áp dụng Chuẩn mực BCTC cho DNNVV (SME-FRS). SME-FRS không hội tụ với IFRS for SMEs. Năm 2010, HKICPA ban hành HKFRS for Private Companies cho DN không niêm yết có quy mô lớn. Các DN này có thể tiếp tục áp dụng chuẩn mực BCTC Hồng Kông. DN Hồng Kông khi hợp tác với quốc gia khác thì yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IAS/IFRS hơn là CMKT Hồng Kông.

2.2.2. Bài học kinh nghiệm áp dụng CMKTQT của các quốc gia trên thế giới.

Kể từ khi Úc và EU áp dụng CMKTQT đầu tiên, đến nay có sự gia tăng đáng kể về số lượng quốc gia tham gia (Whittington, 2005). CMKTQT bắt đầu được áp dụng tại nước đang phát triển như Indonesia, Singapore, Ấn Độ,...Việt Nam đang lên lộ

trình áp dụng CMKTQT, do vậy cần thiết học hỏi kinh nghiệm nhằm lựa chọn hướng đi đúng để đạt lợi ích cao nhất với chi phí thấp nhất. Tác giả trình bày sự đa dạng phương pháp cũng như kinh nghiệm áp dụng CMKTQT tại các quốc gia trên phương diện: quốc gia phát triển và đang phát triển, áp dụng theo phương pháp công nhận CMKTQT là CMKT quốc gia hay phê duyệt áp dụng từng chuẩn mực, ủng hộ và phản đối áp dụng CMKTQT. Quốc gia phát triển được lựa chọn gồm EU, Úc, Mỹ, Hàn Quốc. Quốc gia đang phát triển được lựa chọn là: Trung Quốc, Malaysia, và Thái Lan. Đây là quốc gia Châu Á, điều kiện kinh tế khá tương đồng với Việt Nam. (Phụ lục 2.2)

Quá trình áp dụng CMKTQT tại quốc gia đang áp dụng và cả quốc gia không áp dụng CMKTQT là bài học rất bổ ích, đặc biệt cho quốc gia đang phát triển như Việt Nam. Kinh nghiệm này giúp chúng ta học tập và lựa chọn phương pháp áp dụng phù hợp đạt hiệu quả nhất. Hiện nay, phương pháp công nhận CMKTQT là CMKT quốc gia (Big Bang Approach) ít được lựa chọn vì nhiều nguyên nhân. Quốc gia quyết định áp dụng CMKTQT vào thời gian cụ thể sẽ áp lực rất lớn, đặc biệt là kiểm soát rủi ro và mức độ tuân thủ toàn bộ CMKTQT. Việc áp dụng có thể dẫn đến khác biệt không thể so sánh được giữa các DN trong thị trường, giữa qui định pháp lý hiện hành về thuế (Phạm Ngọc Ly, 2016). Sự khác biệt về môi trường đặc thù tại mỗi quốc gia cũng là rào cản khi triển khai áp dụng CMKTQT. Đặc biệt, rào cản ngôn ngữ, trình độ, cơ sở hạ tầng kế toán khi thay đổi CMKT chính là lo ngại của các quốc gia. Do đó, rất ít trường hợp để học hỏi kinh nghiệm khi áp dụng CMKTQT theo phương pháp này.

Mô hình áp dụng CMKTQT theo hình thức Convergence Approach được các quốc gia lựa chọn vì nhiều ưu điểm. Quá trình áp dụng CMKTQT tại các quốc gia trong khu vực ASEAN có điều kiện tương đồng với Việt Nam như Thái Lan, Malaysia, Indonesia,.. cho thấy cần phải chuẩn bị nghiêm túc. Kế hoạch áp dụng CMKTQT cần được truyền thông hiệu quả dưới sự phối hợp của đối tượng liên quan trong nền kinh tế từ Nhà nước, chính phủ, hiệp hội nghề nghiệp, viện nghiên cứu, DN, cơ sở đào tạo... CMKTQT cần được áp dụng và thực hiện tại các quốc gia đang phát triển, đặc biệt quốc gia có tốc độ tăng trưởng cao vì giúp tăng độ tin cậy của BCTC, thu hút đầu tư. Mặc dù lựa chọn áp dụng theo hình thức Convergence Approach gặp nhiều khó khăn và tốn kém chi phí nhưng quốc gia có thể chủ động lựa chọn cách thức và lộ trình phù

hợp với khả năng (Trần Mạnh Dũng và Nguyễn Thúy Hồng, 2015). Để áp dụng CMKTQT hiệu quả thì phải tạo điều kiện cho việc phát triển khung thể chế, phát triển giáo dục và đào tạo cho đối tượng có liên quan, phân bổ nguồn lực hợp lý, tích cực học tập kinh nghiệm từ các quốc gia khi xây dựng lộ trình áp dụng.

Kinh nghiệm rút ra từ quốc gia không áp dụng CMKTQT hay đang trên lộ trình xem xét điều chỉnh CMKTQT cho phù hợp. Chẳng hạn, Pakistan không áp dụng CMKTQT vì có nhiều khác biệt với truyền thống, tôn giáo của đất nước này, do đó triển khai áp dụng gần như là không thể. Ấn Độ là trường hợp tương tự khi gặp nhiều rào cản khác biệt môi trường đặc thù quốc gia. Do vậy, để có thể áp dụng CMKTQT, các quốc gia này thực hiện lộ trình áp dụng từng chuẩn mực, điều chỉnh phù hợp với quốc gia mình, áp dụng cho một số DN trong nền kinh tế mức độ tuân thủ khác nhau. Sự chuyển đổi dần này tuy sẽ tốn kém chi phí hơn so với phương pháp áp dụng CMKTQT là CMKT quốc gia, nhưng giai đoạn chuẩn bị, triển khai, điều chỉnh cần kiểm soát hiệu quả rủi ro trong quá trình thực hiện. Thực tế, Ấn Độ đang lựa chọn áp dụng theo hướng này một cách thận trọng và đạt được kết quả khá khả quan.

Vấn đề đặt ra Việt Nam nên áp dụng CMKTQT hay điều chỉnh để phù hợp yêu cầu trong nước? Đa số quốc gia chọn áp dụng có điều chỉnh từng chuẩn mực của CMKTQT. Bộ Tài chính nên cân nhắc phương pháp áp dụng CMKTQT phù hợp với Việt Nam. Chuyên gia và tổ chức nghề nghiệp quốc tế đề xuất Việt Nam nên áp dụng nguyên vẹn CMKTQT không nên áp dụng theo kiểu từng phần. Nguyên nhân là nhà đầu tư nước ngoài không muốn CMKTQT bị “Việt hóa” khi đầu tư vào Việt Nam. Các quốc gia đầu tư áp dụng nguyên vẹn IAS/IFRS sẽ mang lại nhiều lợi ích hơn cho nhà đầu tư nước ngoài so với nước chỉ áp dụng một phần chuẩn mực này. Việc áp dụng nguyên vẹn CMKTQT giúp chủ nhà đầu tư nước ngoài và tổ chức cung cấp dịch vụ giao dịch thuận lợi hơn,... Việt Nam đánh giá điều kiện cụ thể trong nền kinh tế thị trường chuyển đổi, xây dựng lộ trình phù hợp trước khi thực hiện áp dụng hoàn toàn. CMKTQT tiếp tục vận động và thay đổi trong quá trình áp dụng trên thế giới nên cần cơ chế tự cập nhật và áp dụng phù hợp với thị trường Việt Nam. DN Việt Nam đang áp dụng VAS lập BCTC theo nguyên tắc giá gốc, còn CMKTQT theo nguyên tắc giá trị hợp lý. Yếu tố thuận lợi cho định giá tài sản theo giá thị trường chưa được đầy đủ ở quốc gia đang phát triển như Việt Nam, nên áp dụng nguyên vẹn CMKTQT sẽ khó

khăn. Do vậy, Việt Nam nên chọn áp dụng CMKTQT từng phần sẽ phù hợp với điều kiện kinh tế, trình độ của thị trường lao động và sự phát triển của thị trường chứng khoán. Với mô hình này, Việt Nam có thể thực hiện song song 2 hệ thống: IAS/IFRS và VAS. Đối với DN lớn niêm yết, DN đại chúng, DN bảo hiểm, tổ chức tín dụng, tổng công ty Nhà nước quy định bắt buộc áp dụng CMKTQT vì phải đáp ứng đầy đủ thông tin cho người sử dụng. Các DN có nghiệp vụ kinh tế đơn giản, tính so sánh của thông tin trên phạm vi quốc tế chưa cao, yêu cầu về pháp lý, kinh tế, văn hóa, xã hội và trình độ ngoại ngữ còn hạn chế, sẽ lập BCTC theo VAS và chế độ kế toán hiện hành. Bộ Tài chính nên xem xét áp dụng IAS/IFRS ngay sau Luật Kế toán 2015 có hiệu lực từ ngày 1/1/2017. Hệ thống CMKT ban đầu áp dụng cho DN có vốn đầu tư nước ngoài, DN cổ phần niêm yết trên sàn chứng khoán (ngân hàng, DN bảo hiểm, tổ chức tài chính và tổ chức tương tự có nhận vốn từ công chúng), DN lớn có giao dịch thường xuyên với đối tác quốc tế. Khi DN nhận được các lợi ích từ áp dụng CMKTQT, triển khai CMKTQT được thuận lợi thì sẽ áp dụng cho tất cả DN. Việt Nam cần tư vấn từ các quốc gia có kinh nghiệm như Úc và Mỹ, nước có nền kinh tế tương đồng mới áp dụng CMKTQT như Thái Lan, Malaysia. Kinh nghiệm từ quốc gia này là bài học quý giúp Việt Nam rút ngắn khoảng cách áp dụng hoàn toàn CMKTQT.

Việc áp dụng CMKTQT đã và đang thực hiện tại các quốc gia bởi lợi ích đạt được từ quá trình này. Tuy nhiên, mỗi quốc gia cần vượt qua thách thức trong quá trình áp dụng CMKTQT, học hỏi kinh nghiệm để xây dựng lộ trình phù hợp và hiệu quả.

2.3. Các lý thuyết nền.

Cơ sở lý thuyết là nền tảng nhằm đảm bảo tính logic, khoa học để nhận diện và giải thích những nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN ở các quốc gia. Luận án trình bày các lý thuyết nền chính yếu gồm:

2.3.1. Lý thuyết ủy nhiệm (Agency theory)

Nội dung của Lý thuyết ủy nhiệm

Lý thuyết ủy nhiệm xuất hiện những năm 1970 về chủ sở hữu và người quản lý trong ngành bảo hiểm (Spence and Zeckhauser, 1971); nhanh chóng áp dụng vào lĩnh vực khác liên quan đến hợp đồng đại diện giữa chủ sở hữu và người thay mặt chủ sở hữu điều hành hoạt động đơn vị - gọi là người đại diện (Jensen and Meckling, 1976). Lý thuyết nghiên cứu quan hệ giữa bên ủy nhiệm và bên được ủy nhiệm: nhà quản lý - cổ

đồng và cổ đông - chủ nợ. Lý thuyết ủy nhiệm cho rằng cả bên ủy nhiệm và bên được ủy nhiệm đều tối đa hóa lợi ích của mình. Vấn đề là làm sao bên được ủy nhiệm hành xử theo hướng tối đa hóa lợi ích của bên ủy nhiệm.

Áp dụng Lý thuyết ủy nhiệm trong các nghiên cứu trước

Thứ nhất, CMKTQT như cơ chế pháp lý của quan hệ chủ sở hữu – nhà quản lý

Jensen and Meckling (1976) lập luận lý thuyết ủy nhiệm đòi hỏi ủy nhiệm từ bên ủy nhiệm và bên được ủy nhiệm. Mỗi bên giả định hành động để tối đa hóa lợi ích của mình. Áp dụng CMKTQT là cơ chế giảm xung đột lợi ích giữa hai bên. Jermalowicz (2004) lập luận rằng áp dụng CMKTQT tại DN của Bỉ dẫn đến thay đổi đáng kể trong vốn chủ sở hữu và lợi nhuận thuần. Jemakowicz et al., (2006) tập trung nghiên cứu về tác động của áp dụng CMKTQT bởi 112 DN châu Âu. Việc áp dụng CMKTQT tại DN này có tác động tích cực trên vốn chủ sở hữu, làm tăng ROE bất chấp tầm quan trọng của nợ phải trả và chi phí ban đầu được ghi nhận theo CMKTQT.

Theo Healy and Palepu (2001) lương và tiền thưởng của nhà quản trị trên hợp đồng lao động có thể dung hòa lợi ích giữa nhà quản trị DN, chủ DN với lợi ích của nhà đầu tư bên ngoài. DN thường yêu cầu thông tin phải được cung cấp bởi hệ thống kế toán quản trị như: kiểm soát chi phí, ngân sách, phân bổ nguồn lực để nhà đầu tư đánh giá việc tuân thủ cam kết trong hợp đồng.

Thứ hai, CMKTQT hình thành cơ chế pháp lý của quan hệ cổ đông - chủ nợ

Nghiên cứu dựa trên lý thuyết ủy nhiệm cho rằng nợ đóng vai trò quan trọng tác động đến cam kết của DN minh bạch BCTC. Wu and Zhang (2011) chứng tỏ BCTC chất lượng cao làm giảm chi phí phát sinh trong hợp đồng nợ. DN dự kiến khi áp dụng CMKTQT tự nguyện sẽ giảm chi phí đi vay ròng, tăng tiếp cận vốn từ bên ngoài bằng báo cáo lợi nhuận cao (Leuz and Verrecchia, 2000). Smith and Watts (1982) khẳng định CMKTQT giúp DN lập BCTC có chất lượng và giảm tác động thông tin bất cân xứng. Danh tiếng có thể làm cho nhà quản lý tác động tiêu cực đến tính khách quan của thông tin tài chính và lợi ích các bên liên quan. Điều này hàm ý rằng danh tiếng và lợi ích của nhà quản lý có thể tác động bất lợi đến lợi ích của DN. Daske et al, (2008) lập luận DN có quyền sở hữu bị phân tán thì có khuynh hướng áp dụng CMKTQT để tất cả đối tượng sử dụng hiểu được thông tin trình bày trên BCTC.

Áp dụng Lý thuyết ủy nhiệm cho nghiên cứu này

Trên cơ sở lý thuyết ủy nhiệm và nghiên cứu thực nghiệm chứng tỏ quan hệ ủy nhiệm là nhân tố quan trọng tác động đến áp dụng CMKTQT trong DN. Áp dụng CMKTQT tạo thuận lợi cho cổ đông theo hợp đồng vay phụ thuộc vào giao ước bởi vì cổ đông có thể chuyển tài sản và gây nên tổn thất. Do đó, họ yêu cầu hợp đồng giao ước nhằm hạn chế hành vi cơ hội của cổ đông chống lại lợi ích của chủ nợ. Lý thuyết này giải thích tác động của nhân tố Đòn bẩy lên áp dụng CMKTQT của DN. Chẳng hạn khi cổ đông theo đuổi chính sách cổ tức quá mức thì có thể tác động đến vốn cổ phần đảm bảo cho chủ nợ. Áp dụng CMKTQT sẽ củng cố lòng tin của chủ nợ và tăng nguồn tài trợ bên ngoài cho DN, đặc biệt là ngân hàng. Khi DN vay vốn từ nước ngoài thì yêu cầu hàng đầu từ tổ chức tài chính, ngân hàng nước ngoài là cung cấp thông tin BCTC rõ ràng, so sánh được, minh bạch. Lựa chọn ưu tiên hiện nay là DN phải lập BCTC theo CMKTQT. Như vậy, nhân tố vay vốn nước ngoài theo lý thuyết ủy nhiệm có tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN.

Xu thế hiện nay người chủ sở hữu mời giám đốc và chuyên gia tài chính quản lý điều hành để tận dụng tối đa kinh nghiệm, minh bạch thông tin báo cáo, tối ưu hóa nguồn lực. Với nền kinh tế mới nổi như Việt Nam thì tham gia của chuyên gia nước ngoài trong Ban lãnh đạo đang ngày càng chú trọng bởi lợi ích từ kinh nghiệm và khả năng quản lý điều hành, bắt kịp xu hướng hội nhập toàn cầu trong cung cấp thông tin tài chính phù hợp với CMKTQT. Trên cơ sở đó, tác giả nhận định nhân tố Sự tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo tác động đến áp dụng CMKTQT.

Áp dụng CMKTQT thúc đẩy lợi ích của nhà quản lý bởi họ có nhiều quyền hơn trong lựa chọn tùy chọn kế toán. Để tránh hành vi cơ hội chống lại lợi ích của cổ đông; tỷ lệ bồi thường của NQL được lập cho hoạt động tài chính DN. Do đó, họ có nhiều khả năng lựa chọn CMKTQT khi chuẩn mực này tác động tích cực trên giá trị sổ sách, đặc biệt là vốn chủ sở hữu và lợi nhuận. Nếu một phần của bồi thường thiệt hại bao gồm lựa chọn cổ phiếu, họ có xu hướng sử dụng tùy chọn để tăng giá trị sổ sách của vốn chủ sở hữu. Do đó, để đạt hiệu quả kinh doanh mong muốn cho chủ sở hữu (ROE) thì nhà quản lý có khả năng lựa chọn áp dụng CMKTQT để tối đa hoá lợi ích.

Sự quan tâm cổ đông, đặc biệt nhà đầu tư nước ngoài tạo ra sự giàu có và kết quả có lợi. Việc áp dụng CMKTQT có thể dẫn đến gia tăng tích cực trong vốn chủ sở hữu và báo cáo lợi nhuận. DN muốn niêm yết trên thị trường chứng khoán nước ngoài thì lập BCTC theo CMKTQT là yêu cầu cần thực hiện. Đặc biệt, quốc gia có thị trường vốn phát triển thì nhu cầu lập BCTC chất lượng cao là tất yếu để đảm bảo thông tin cung cấp cho các đối tượng liên quan phù hợp, có thể so sánh với độ tin cậy cao.

Nhà đầu tư nước ngoài đánh giá cao BCTC áp dụng CMKTQT giúp đánh giá khoản mục đầu tư giữa các quốc gia và đưa ra quyết định đúng đắn. Do vậy, chính sự tham gia sở hữu của nhà đầu tư nước ngoài cùng với yêu cầu áp dụng CMKTQT đã thôi thúc DN thực hiện hài hòa CMKTQT nhanh chóng hơn. DN khi áp dụng CMKTQT sẽ tăng khả năng cạnh tranh trên thị trường.

Từ đó tác giả sử dụng lý thuyết ủy nhiệm đề hình thành nên mối liên hệ giữa các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT như thị trường vốn, niêm yết nước ngoài, khả năng sinh lời, đòn bẩy, vay vốn nước ngoài, sở hữu của nhà đầu tư nước ngoài, tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo.

2.3.2. Lý thuyết quản trị doanh nghiệp (Corporate Governance Theory - CG)

Nội dung của Lý thuyết quản trị doanh nghiệp

Mathiesen (2002) nhận định QTDN (Corporate governance - CG) nghiên cứu cách thức quản trị hiệu quả DN bằng việc sử dụng hợp đồng, cấu trúc tổ chức và quy chế, quy tắc. CG thường giới hạn trong phạm vi cải thiện hiệu suất tài chính, chẳng hạn, cách nào chủ sở hữu động viên giám đốc DN đem lại lợi suất đầu tư hiệu quả hơn. Charreaux (1997) định nghĩa quản trị DN là tập hợp cơ chế tổ chức có tác dụng phân định quyền hạn và tác động quyết định quản lý (chi phối hành vi và giảm thiểu việc DN trình bày sai lệch các khoản mục kế toán).

Shleifer et al., (1997) nghiên cứu nhiều vấn đề liên quan đến QTDN như: sự ảnh hưởng của thể chế và luật pháp, cơ chế sở hữu tập trung, vai trò của nhà quản lý cấp cao tới giá trị DN và cổ đông. Morck (2005) nghiên cứu các đặc tính và khác nhau giữa các mô hình QTDN đã phát hiện các yếu tố ảnh hưởng đến QTDN: mô hình gia đình trị, tư tưởng, pháp luật, chính trị, vai trò của tập đoàn và sự phát triển của thị trường tài chính.

Cadbury Report (1992) phân tích tổng hợp QTDN trên phương diện tài chính và khuôn khổ pháp lý, vai trò HĐQT, hệ thống báo cáo, tài chính, kiểm toán, đặc biệt là “quy tắc hành xử” để DN hoàn thiện. WB, OECD và ngân hàng khu vực phát triển Trung tâm nghiên cứu về QTDN. Năm 1999, OECD ban hành nguyên tắc QTDN làm chuẩn đánh giá mức độ tuân thủ của quốc gia trong tổ chức. Năm 2004, nguyên tắc sửa đổi và bổ sung phiên bản mới. Thông qua các nguyên tắc này, WB đánh giá tình hình tuân thủ của các quốc gia để cung cấp thông tin cho nhà đầu tư.

Áp dụng Lý thuyết quản trị DN cho nghiên cứu trước

Các nghiên cứu trước trình bày tác động của lý thuyết này đến quá trình áp dụng CMKTQT như cơ chế QTDN thông qua giám thông tin bất cân xứng, cải thiện BCTC và giới thiệu quy định kiểm soát cùng với thực hành tốt nhất.

Thứ nhất, CMKTQT góp phần vào việc giảm thông tin bất cân xứng

Mức độ thông tin bất cân xứng là hạn chế trong QTDN vì tạo ra hành vi cơ hội tại DN. Trong khi CMKTQT tạo ra thông tin phong phú hơn, trình bày giải pháp hiệu quả để giảm thông tin bất cân xứng. Leuz and Verrecchia (2000) cho thấy áp dụng tự nguyện CMKTQT làm giảm thông tin bất cân xứng và chi phí vốn cho DN Đức. Dựa trên mẫu DN áp dụng CMKTQT năm 1999 và 2002, Dumontier et al., (1998) phân tích tác động của áp dụng CMKTQT về nội dung thông tin số liệu kế toán. Thông tin bất cân xứng giữa người quản lý và người ngoài được đo bằng giá thầu. Kết quả cho thấy, khi yếu tố khác không đổi, áp dụng CMKTQT dẫn đến giảm giá thầu. Việc áp dụng CMKTQT dẫn đến nội dung thông tin BCTC phù hợp hơn so với CMKT quốc gia. Áp dụng rộng rãi CMKTQT cho DN lớn niêm yết ở châu Âu có tác dụng tốt khi giảm thông tin bất cân xứng, đặc biệt đối với môi trường thông tin và số liệu kế toán.

Thứ hai, áp dụng CMKTQT nâng cao chất lượng thông tin BCTC

Việc cải thiện chất lượng thông tin BCTC làm giảm hành vi lạm dụng của nhà quản lý dẫn đến cơ cấu QTDN tốt hơn. Cormier et al., (2009) cho thấy hành vi quản trị lợi nhuận được giảm nhẹ cho DN tuân thủ CMKTQT tại thị trường chứng khoán Thụy Sĩ. Trong bối cảnh đó, Barth et al., (2013) kết luận rằng DN áp dụng CMKTQT ít có khả năng thực hiện hành vi quản trị lợi nhuận để đạt dự toán (mục tiêu) và có nhiều khả năng để nhận ra sự tổn thất, làm tăng mối quan hệ giữa BCTC và lợi nhuận.

Áp dụng Lý thuyết QTDN cho nghiên cứu này

CMKTQT cải thiện chất lượng thông tin công bố bằng việc gia tăng sự minh bạch. Thực tế, hầu hết thông tin kinh tế tài chính được phản ánh bởi sự ra đời của khái niệm giá trị hợp lý. Để đạt mục tiêu minh bạch, IASB đã quyết định giảm lựa chọn kế toán, sử dụng phương pháp duy nhất cho quá trình ghi nhận theo nhóm của hoạt động và yêu cầu phổ biến thông tin mà trước đây chỉ dành cho giám đốc điều hành.

Thông tin tài chính công bố theo CMKTQT chi tiết hơn vì yêu cầu đặc biệt về số liệu chi tiết và các bên liên quan. Chẳng hạn, IFRS 8 (thay thế cho IAS 14) đòi hỏi DN để tiết lộ thông tin nhạy cảm về khả năng sinh lời của hoạt động (sản phẩm hoặc khu vực địa lý). IFRS 7 cũng yêu cầu thông tin chi tiết về rủi ro kinh doanh (rủi ro tín dụng, rủi ro thanh khoản và rủi ro thị trường); làm thế nào để quản lý rủi ro, bảo hiểm rủi ro và chiến lược đầu tư. Những thông tin này có liên quan đến nhà đầu tư, tạo điều kiện đánh giá DN quản lý rủi ro như thế nào và mức độ rủi ro giả định của nhà đầu tư.

Tóm lại, Lý thuyết QTDN góp phần giải thích tác động của các nhân tố đến áp dụng CMKTQT bao gồm: hoạt động mở cửa nước ngoài, quy mô DN, tăng trưởng kinh tế, sự tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo... giúp nhà quản trị DN có thể nâng cao chất lượng BCTC và giảm sự bất cân xứng thông tin.

2.3.3. Lý thuyết tín hiệu (signalling theory)

Nội dung của Lý thuyết tín hiệu

Spence giới thiệu lý thuyết lần đầu vào năm 1973, diễn tả hành vi hai bên tiếp cận thông tin khác nhau, phía cung cấp thông tin phải lựa chọn nội dung và phương pháp để chuyển tải thông tin, phía người nhận thông tin phải tìm cách hiểu thông tin như thế nào. Trong lĩnh vực kế toán, mức độ không hoàn hảo và bất cân xứng thông tin rất cao. Bởi vì kế toán “tạo” thông tin tài chính, là đối tượng bên trong tiếp cận thông tin nội bộ rõ ràng hơn, sớm hơn và biết rõ chất lượng thông tin cung cấp. Trong khi đối tượng sử dụng khó khăn hơn trong tiếp cận, xác định và đánh giá chất lượng thông tin kế toán DN công bố. Lý thuyết được áp dụng vào cung cấp thông tin kế toán, theo đó, DN cần cung cấp thông tin kế toán (tín hiệu) trung thực và minh bạch cho thị trường để đối tượng bên ngoài đánh giá đúng tình hình tài chính kinh doanh của DN

Áp dụng lý thuyết tín hiệu cho nghiên cứu trước

Bova and Pereira (2012) cho rằng nhà đầu tư nước ngoài tạo ra sự tuân thủ CMKTQT lớn hơn trong DN mà họ đầu tư vì cải tiến giám sát chặt chẽ và giảm bất

cân xứng thông tin. Kết quả cho thấy quyền sở hữu nước ngoài tác động tích cực với tuân thủ CMKTQT. Lee and Fargher (2010) chỉ rõ chính nhu cầu giảm rủi ro, nhà đầu tư nước ngoài thường chọn DN áp dụng CMKTQT để có BCTC chuẩn chung thế giới, thuận lợi cho đánh giá danh mục đầu tư ở quốc gia khác nhau. Ali et al., (2016) trên nền tảng lý thuyết tín hiệu đã khảo sát 89 DN công nghiệp lớn của Thổ Nhĩ Kỳ để xem xét tác động của nhân tố Sở hữu của nhà đầu tư nước ngoài lên áp dụng CMKTQT của DN. Tác giả kết luận nhân tố sở hữu nước ngoài ảnh hưởng đáng kể đến DN quyết định áp dụng CMKTQT. Khi DN lập BCTC theo CMKTQT sẽ mang thông tin tin cậy hơn, từ đó thu hút được nhiều đầu tư hơn. Guggiola (2010) lập luận DN có lợi nhuận hay khả năng sinh lời cao muốn chứng minh độ tin cậy báo cáo bằng cách áp dụng CMKTQT. DN có khả năng sinh lời càng cao sẽ thu hút nhiều nguồn đầu tư hơn, đặc biệt từ nhà đầu tư nước ngoài. Điều này thúc đẩy DN lập BCTC có chất lượng thông tin cao mang tính quốc tế để giúp nhà đầu tư đánh giá và so sánh được. Vì vậy, áp dụng CMKTQT sẽ mang lại nhiều lợi ích cho DN.

Áp dụng lý thuyết tín hiệu cho nghiên cứu này

Lý thuyết tín hiệu đặt ra vấn đề cơ bản khi nghiên cứu các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT trên thế giới nói chung và Việt Nam nói riêng, đó là yếu tố liên quan đến hệ thống pháp lý, kinh tế và chất lượng kiểm toán. Vấn đề cần quan tâm là nhà soạn thảo văn bản cần ban hành quy định rõ ràng, thống nhất về cách thức xử lý, quy định từ lĩnh vực liên quan cần phù hợp, yêu cầu công bố thông tin và DN cần áp dụng, tuân thủ quy định nghiêm ngặt để mang lại thông tin kế toán hữu ích, đáp ứng yêu cầu đối tượng sử dụng. Lý thuyết này giúp giải thích yếu tố liên quan đến đối tượng tiếp cận thông tin bên ngoài DN là nhà đầu tư, chủ nợ như ngân hàng hay tổ chức tín dụng khác. Do vậy, nhân tố sự đầu tư của nước ngoài, vay vốn từ nước ngoài, khả năng sinh lời cũng chịu sự tác động của lý thuyết tín hiệu.

2.3.4. Lý thuyết thể chế (Institutional theory).

Nội dung của Lý thuyết thể chế

Theo Douglas North (1990), thể chế là luật lệ cuộc chơi trong xã hội (rules of the game) do con người tạo ra để ràng buộc, điều chỉnh và định hình tương tác của mình. Hệ thống thể chế gồm ba cấu thành quan trọng là thể chế chính thức (thành văn như luật

lệ); thể chế phi chính thức (bất thành văn như tục lệ, quy tắc xử thế); cơ chế và biện pháp chế tài. Trong suốt thập kỷ 70, Douglas North luận điểm rằng thể chế, đặc biệt hệ thống sở hữu phát triển hoàn chỉnh, là yếu tố quan trọng giải thích thay đổi về tăng trưởng kinh tế. Khi nhiều nhóm người trong xã hội nhìn thấy cơ hội thu lợi nhuận cao hơn so với trật tự thể chế hiện tại, họ sẽ tập hợp nhau lại và thay đổi luật chơi để đạt lợi nhuận cao hơn.

Áp dụng Lý thuyết thể chế trong các nghiên cứu trước

Lý thuyết thể chế được chấp nhận rộng rãi theo Scott (2008) nhấn mạnh sự hợp lý, đẳng cấu, và tính hợp pháp. Tác giả nhận định lý thuyết thể chế "*Hoạch định chính sách nhấn mạnh đến khía cạnh hình thức pháp lý của cơ cấu chính phủ*". Để tồn tại, tổ chức phải phù hợp với quy tắc và hệ thống niềm tin phổ biến trong môi trường (DiMaggio and Powell, 1983; Meyer and Rowan, 1977); bởi vì đẳng cấu thể chế, cơ cấu và thủ tục, sẽ thành lập nên tổ chức hợp pháp. Tập đoàn đa quốc gia hoạt động tại các nước với môi trường thể chế khác nhau sẽ đối mặt với nhiều áp lực. Một trong số áp lực trong môi trường thể chế là chủ sở hữu tác động chiến lược cạnh tranh (Martinsons, 1998) và phương thức quản lý nguồn nhân lực (Rosenzweig and Singh, 1991).

Trên cơ sở lý thuyết thể chế; quốc gia có chiều hướng thay đổi tương thích, đồng bộ với môi trường xã hội, một số nước xu hướng lựa chọn cách thức áp dụng CMKTQT giống với các nước có đặc điểm văn hóa tương đồng, có môi trường thể chế tương tự nhau (Iwona, 2012)

Martinsons (1998) phát triển Lý thuyết về sự thiếu hụt về thể chế (Theory of institutional deficiencies - TIDE) cho rằng quan hệ thương mại trong thị trường dựa trên nguyên tắc luật lệ sẽ không phát triển mạnh do khiếm khuyết về thể chế. Martinsons (2008) mở rộng TIDE hiển thị sự phát triển quan hệ dựa trên thương mại điện tử ở Trung Quốc, chỉ rõ sự thiếu tin cậy trong việc thi hành quy định về kinh doanh tại nước này. Ông nhận định kết nối cá nhân (thương mại điện tử tại Hoa Kỳ, guanxi ở Trung Quốc, Blat ở Nga,...); thông tin không chính thức, và quan hệ kinh doanh chính phủ mập mờ (khuyến khích tham nhũng) hạn chế sự chuyển đổi từ thị trường thực sang thị trường trực tuyến. Knetter (1989) đưa ra bằng chứng loại hình DN khác nhau của nền kinh tế phản ứng không giống nhau với thách thức tương tự. Xã hội, kinh tế và chính trị tạo thành cấu trúc thể chế cụ thể cho DN. DN có xu hướng hoạt động hiệu quả hơn nếu nhận

được sự hỗ trợ thể chế từ nhà nước. Khi các thiết chế pháp lý kém hiệu quả và không được DN tin tưởng, xuất hiện tình trạng mà Douglas North đã dự báo trước đây.

Áp dụng lý thuyết thể chế cho nghiên cứu

Với đặc điểm trên, lý thuyết thể chế là khung lý thuyết phù hợp và được sử dụng rộng rãi trong nghiên cứu kế toán, đặc biệt phân tích về áp dụng CMKTQT và sự thay đổi, cải tiến hệ thống kế toán (Albu et al., 2011). Iwona (2012) thừa nhận áp dụng CMKTQT là lộ trình thể chế hóa mà DN phản ứng lại áp lực bắt buộc phải thay đổi, và áp dụng CMKTQT được xem là công cụ để DN tăng thêm hình ảnh hợp pháp và hợp trào lưu quốc tế. Áp dụng lý thuyết này, Otchere and Agbeibor (2012) xác định DN là tác nhân quan trọng nhất tác động đến khả năng áp dụng thành công CMKTQT. Khi Nhà nước bắt buộc áp dụng CMKTQT từ áp lực bên ngoài (WB, hiệp hội chuyên môn nghề nghiệp, thị trường vốn quốc tế, nhà đầu tư, cổ đông hay từ đối thủ cạnh tranh) nếu DN không nhận thức được thách thức và lợi ích, không đủ nguồn lực thì việc tuân thủ chỉ mang tính hình thức và không hiệu quả. Ngoài ra, kết nối chặt chẽ giữa quy định kế toán với văn bản pháp luật, đặc biệt chính sách thuế tác động lớn đến áp dụng CMKT. Nghiên cứu DN không niêm yết tại Thụy Điển, Haller et al., (2013) cho thấy tổ chức chuyên môn nghề nghiệp và mức độ tự nguyện áp dụng CMKTQT của DN cùng ngành tác động đến tự nguyện áp dụng CMKTQT. Albu et al., (2012) áp dụng khái niệm áp lực thể chế bắt buộc, bắt chước và quy phạm đề xuất hướng áp dụng CMKTQT và đánh giá kết quả áp dụng với quốc gia có nền kinh tế mới nổi.

Đầu tiên là áp lực cưỡng chế, DN có chủ sở hữu là người nước ngoài có nhiều khả năng tuân thủ CMKTQT. Họ ý thức rõ áp lực bắt buộc phải tuân thủ CMKTQT được thừa nhận rộng rãi để đáp ứng mong đợi của xã hội. DiMaggio and Power (1991) khẳng định sự phụ thuộc về nguồn lực là nguồn gốc của áp lực cưỡng chế. Guerreiro et al., (2012) cho rằng DN con thường thực hiện hay áp dụng hành vi được sự cho phép của DN mẹ. Trong tổ chức phức tạp gồm nhiều DN con, để đảm bảo sự thống nhất trong nội bộ, DN mẹ thường chuyển giao quy tắc tổ chức cho DN con và trực tiếp cưỡng chế DN con áp dụng CMKT và thông tin tài chính như nhau.

Như vậy, theo lý thuyết thể chế và nghiên cứu thực nghiệm, nhu cầu áp dụng CMKTQT là kết quả của áp lực cưỡng chế, áp lực bắt chước và áp lực quy phạm.

Áp lực cưỡng chế nảy sinh khi DN có sự đầu tư từ nhà đầu tư nước ngoài, khi này áp dụng CMKTQT mang lại thông tin tài chính minh bạch, tin cậy và được thừa nhận rộng rãi. Do đó, lý thuyết thể chế cung cấp cơ sở hình thành nên nhân tố tác động đến việc áp dụng CMKTQT chính là văn hóa, hệ thống pháp luật, sự kết nối giữa kế toán và thuế và sự đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài.

2.3.5. Lý thuyết ảnh hưởng chính trị (Political theory)

Nội dung Lý thuyết ảnh hưởng chính trị

Lý thuyết cho rằng quản lý nhà nước ra quyết định liên quan đến lợi ích DN (chính sách thuế, hạn chế độc quyền, cạnh tranh, ...) dựa trên thông tin công bố. Bối cảnh chính trị tác động đến mức độ giàu có thông qua thu thuế hoặc áp đặt loại thuế mới (Watts and Zimmerman, 1986). DN áp dụng CMKTQT sẽ công bố thông tin tình nguyện nhiều hơn để hạn chế chi phí chính trị. Quy mô DN và độ sinh lời khuyến khích DN công bố nhiều thông tin hơn để giảm chi phí này. DN lớn hơn phải chịu chi phí chính trị cao hơn, dẫn đến mức độ công bố thông tin lớn hơn.

Lý thuyết ảnh hưởng chính trị mang lại cách tiếp cận phát triển sự ủng hộ về bầu cử từ cổ đông, thay vì mua quyền bỏ phiếu. Do đó ảnh hưởng chính trị có thể chỉ đạo QTDN trong tổ chức. Sự quan tâm của công chúng rất quan trọng vì chính phủ tham gia vào quá trình ra quyết định của DN, có tính đến thách thức về văn hoá. Mô hình chính trị nêu bật sự phân bổ quyền lực của DN, lợi nhuận và đặc quyền được xác định thông qua sự ủng hộ của chính phủ. Lý thuyết ảnh hưởng chính trị có tác động to lớn đến sự phát triển của nhà quản trị. Trong những thập kỷ qua, chính phủ của một quốc gia đã được nhìn thấy có tác động chính trị mạnh mẽ đến DN. Do đó, đường lối chính trị có sự tác động vào cơ cấu quản trị hoặc cơ chế của DN (Hawley and Williams, 1996).

Lý thuyết này đề cập nội dung quan trọng là độ lớn chi phí chính trị được đo bằng quy mô DN. DN lớn có thể trải qua nhiều áp lực từ chính phủ hơn DN có quy mô nhỏ hơn. Nguyên nhân DN lớn nhạy cảm hơn với áp lực chính trị so với DN nhỏ. Trường hợp này, áp dụng CMKTQT là giải pháp tránh chi phí chính trị bổ sung. Dumontier and Raffournier (1998) lập luận rằng chi phí chính trị và áp lực từ thị trường vốn nước ngoài để giải thích việc áp dụng tự nguyện chuẩn mực kế toán quốc tế của các doanh nghiệp Thụy Sĩ. Sự suy giảm chi phí chính trị của DN lớn hơn có thể là yếu tố để áp dụng CMKTQT.

Áp dụng Lý thuyết ảnh hưởng chính trị cho nghiên cứu

Trên cơ sở nội dung và nghiên cứu liên quan thì áp dụng CMKTQT là kết quả tác động của Lý thuyết ảnh hưởng chính trị cung cấp cơ sở hình thành nên nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia chính là chính trị.

Tóm lại, trên cơ sở lý thuyết ủy nhiệm, lý thuyết quản trị DN, lý thuyết tín hiệu, lý thuyết thể chế và lý thuyết ảnh hưởng chính trị, kế thừa từ kết quả nghiên cứu đã được thực hiện giúp luận án áp dụng các lý thuyết nền tảng này trong việc xác định các nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT.

2.4. Những nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT.

Nghiên cứu về KTQT tìm hiểu yếu tố giải thích sự khác biệt giữa hệ thống kế toán ở các quốc gia đã được tiến hành nghiên cứu khá nhiều (Nobes, 2006; Mueller et al., 1968,...). Tác giả tổng hợp các nhân tố tác động áp dụng CMKTQT làm 2 nhóm: nhân tố thuộc về vĩ mô và nhân tố vi mô.

2.4.1. Các nhân tố thuộc về môi trường vĩ mô.

Mô hình PESTEL mô tả môi trường vĩ mô là “*các yếu tố tác động rộng, khách quan và không trực tiếp đến tổ chức và phân tích thành 6 nhân tố: chính trị, kinh tế, văn hoá xã hội, kỹ thuật, khuôn khổ pháp lý và môi trường.*” Nhiều nghiên cứu chứng tỏ tầm quan trọng của nhân tố này đến áp dụng CMKTQT. Tác giả xem xét tác động của biến vĩ mô đến áp dụng CMKTQT: văn hóa, hệ thống pháp luật, giáo dục, chính trị, hoạt động nước ngoài, tăng trưởng kinh tế và thị trường vốn.

2.4.1.1. Nhân tố Văn hóa

Hofstede (1980) định nghĩa văn hóa "tinh thần tập thể và là một phần chia sẻ với thành viên khác của dân tộc, khu vực, nhóm, và không phải với người của quốc gia khác, khu vực khác". Văn hóa được thử nghiệm ở nhiều hình thức như tôn giáo, ngôn ngữ, và hành vi con người (Frank, 1979; Alsaeed, 2006; Presha and Jack, 2012) nhưng chiều kích văn hóa theo nghiên cứu của Hofstede là phổ biến nhất. Hofstede (1980) xác định quốc gia có bốn khuynh hướng văn hóa ảnh hưởng đến kinh doanh: chủ nghĩa cá nhân/tập thể, khoảng cách quyền lực, né tránh/không né tránh vấn đề chưa chắc chắn. Dựa trên nghiên cứu Hofstede (1984), Gray đã phát triển và hình thành nên các nhân tố tác động đến giá trị kế toán bao gồm: thống nhất/linh hoạt, phát triển nghề nghiệp/kiểm soát theo luật định, thận trọng/lạc quan và bảo mật/công khai. Do vậy, văn hóa là nhân

tổ quan trọng để giải thích việc lựa chọn hệ thống kế toán của mỗi quốc gia, đặc biệt là quyết định áp dụng CMKTQT.

Baydoun (1995) nhấn mạnh quốc gia có văn hóa được định hướng với sự không chắc chắn, nơi thống nhất rất cao, khoảng cách quyền lực lớn, chủ nghĩa cá nhân là trung bình, cho thấy hệ thống kế toán thận trọng dựa trên địa vị xã hội, có tính đến quan điểm của chuyên gia. Văn hóa có tác động đến phán đoán của chuyên gia và thực thi quy định kế toán. CMKTQT xây dựng theo hướng đưa ra nguyên tắc (principle-based) hơn là quy định cụ thể (Rule-Based) (Alp and Ustundag, 2009); áp dụng chuẩn mực đòi hỏi xét đoán bản chất nghiệp vụ thay vì tuân thủ quy định. Đây là khó khăn cho quốc gia quen với kế toán dựa vào quy định cụ thể (Phuong and Nguyen, 2012; Phan et al., 2014).

Kees and Zeff (2007) cho thấy văn hóa là tác động chủ yếu đến chuẩn mực và giá trị xã hội và hành vi. Tác giả cho rằng, trong hai thập kỷ qua, văn hóa Anglo-Saxon tác động sâu sắc đến văn hóa quốc gia. Nobes (1998) nhận định quốc gia bị tác động bởi giá trị văn hóa như nhau thường áp dụng CMKT như nhau. Hove (1986); Chamisa (2000); Zeghal and Mhedhbi (2006) chọn thang đo văn hóa là quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon để đánh giá mức độ tác động đến áp dụng CMKTQT. Tác giả kết luận quốc gia đang phát triển có nền văn hóa Anglo-Saxon sẽ dễ dàng áp dụng CMKTQT hơn quốc gia khác. Một số cho rằng CMKTQT phù hợp với nước tư bản, đặc biệt là nước có nền kế toán theo trường phái Anglo-Saxon (Gallhofer and Haslam, 2007).

Zeghal and Mhedhbi (2006) cho thấy nước phát triển với nền văn hóa Anglo-Saxon dễ dàng để áp dụng CMKTQT. Các nước không thuộc văn hóa Anglo-Saxon khó khăn hơn khi áp dụng CMKTQT. IASB và tổ chức quốc tế liên quan khác có thể mất vai trò hỗ trợ tích cực cho các nước chuyển đổi LGAAP sang CMKTQT. Ngoài ra, trong khi kế toán ở nhiều nước theo trường phái châu Âu vốn đã quen với việc tuân thủ quy định chi tiết thì khi áp dụng CMKTQT sẽ gặp nhiều khó khăn vì phải thường xuyên đánh giá và xét đoán nghề nghiệp (Cătălina et al., 2016). Nguyễn Thị Hằng Nga và Phạm Anh Thủy (2016) khảo sát ý kiến chuyên gia về nhân tố văn hóa có khác biệt. Kết quả chuyên gia cho rằng văn hóa không tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam.

Adelsalam and Weetman (2003) nhấn mạnh vai trò của văn hóa đến áp dụng CMKT mới dưới tác động của ngôn ngữ. Tác giả chỉ rõ sự quen thuộc và ngôn ngữ, dường như ủng hộ các nước nhóm Anglo-Saxon, chủ yếu là do tác động Anglo-Saxon

chiếm ưu thế trong sự phát triển của CMKTQT và tiếng Anh là ngôn ngữ giao tiếp trong IASB khi áp dụng CMKTQT. Thực tế ở các nước, khó khăn có thể được giải quyết dễ dàng vì sự gắn gũi về văn hóa khi sử dụng ngôn ngữ chung (McGee, 1999).

Tóm lại qua quá trình nghiên cứu thực hiện bởi nhiều tác giả cho thấy sự tác động mạnh mẽ của nhân tố văn hóa đến quá trình áp dụng CMKTQT của các quốc gia trên toàn thế giới như nghiên cứu của Nobes (1998), Zeghal and Mhedhbi (2006),... Các tác giả lựa chọn thang đo của nhân tố văn hóa khá đa dạng như văn hóa Anglo-Saxon, ngôn ngữ, khuynh hướng văn hóa của Hofstede,...

2.4.1.2. Nhân tố Tăng trưởng kinh tế

Tăng trưởng kinh tế thường được đánh giá qua sản lượng thực tế của nền kinh tế tăng trong khoản thời gian. Thước đo phổ biến là mức tăng GDP hoặc mức tăng GDP/người. Ngoài ra, có các chỉ số Tổng thu nhập quốc gia (GNI), Tổng sản phẩm quốc gia (GNP), tổng sản phẩm quốc gia ròng (NNP), thu nhập quốc gia ròng (NNI),... Chỉ số trên thường tính trong một năm và có thể sử dụng bình quân trên đầu người.

Muller (1968) cho rằng trình độ phát triển kinh tế và loại hình kinh tế tác động lên kế toán quốc gia. Adkari and Tondkar (1992) cho thấy tăng trưởng kinh tế tác động tích cực đến phát triển của hệ thống kế toán. Douppnik and Salter (1995), Chamisa (2000) kết luận sự phát triển của kinh tế tác động đến áp dụng CMKTQT. Quốc gia có nền kinh tế kém thì hệ thống kế toán ít phát triển vì vai trò xã hội của CMKT phụ thuộc vào mức độ tăng trưởng kinh tế. Zeghal and Mhedhbi (2006) cho rằng áp dụng CMKTQT dễ dàng hơn cho nước đang phát triển với tốc độ tăng trưởng kinh tế mạnh. Hội đồng chuẩn mực chủ yếu là nước phát triển phương Tây với thị trường chứng khoán phát triển, trong khi nước đang phát triển không đạt được. Đại diện từ nước đang phát triển quá ít, trong khi đó cuộc họp giám đốc bổ nhiệm thành viên IASB chủ yếu là đại diện nước phát triển.

Nghiên cứu tác động của tăng trưởng kinh tế tại nước đang phát triển có nhiều kết quả khác nhau. Larson (1993) xác định khác biệt giữa tăng trưởng kinh tế cho các nước châu Phi thông qua chuẩn mực IASB có hoặc không có sửa đổi, và nước không áp dụng. Kết quả cho thấy nếu CMKTQT tương thích được với đặc thù quốc gia, họ có thể cải thiện tốc độ tăng trưởng kinh tế. Tuy nhiên, trong bối cảnh châu Á, Woolley (1998) kết luận rằng không có khác biệt đáng kể trong tăng trưởng kinh tế giữa quốc gia áp dụng CMKTQT và quốc gia không áp dụng. Al-Akra et al., (2009) phát hiện

yếu tố kinh tế đóng góp chủ yếu vào sự phát triển của chế độ kế toán tại Jordan. Tăng trưởng kinh tế tác động tích cực đến phát triển của thực hành kế toán tại quốc gia này.

Thang đo phổ biến để đo lường mức độ tác động của tăng trưởng kinh tế lên áp dụng CMKTQT tại các quốc gia là HDI (The Human Development Index – Chỉ số phát triển con người) và GDP. Belkaoui (1983) sử dụng chỉ số HDI đo lường mức độ thành công của quốc gia dựa trên ba khía cạnh phát triển con người: sức khỏe và tuổi thọ, mức độ hiểu biết và tiêu chuẩn cuộc sống. Chỉ số GDP hay GDP/người được sử dụng trong nghiên cứu của Cooke and Wallace (1990), Zeghal and Mhedhbi (2006), Fatma and Jamel (2013), Nguyễn Thị Thu Phương (2014),... khảo sát chuyên gia dựa trên thang đo Likert để đánh giá mức độ tác động của tăng trưởng kinh tế đến áp dụng CMKTQT.

Như vậy, nhân tố tăng trưởng kinh tế tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia được chứng minh bởi nhiều nghiên cứu thực nghiệm. Theo đó, quốc gia sau khi áp dụng CMKTQT có thể cải thiện tốc độ tăng trưởng kinh tế của mình khi chất lượng BCTC được nâng cao, tăng sức cạnh tranh trên thị trường thế giới.

2.4.1.3. Nhân tố Thị trường vốn

Thị trường vốn là bộ phận quan trọng của thị trường tài chính, là thị trường giao dịch công cụ tài chính có kỳ hạn trên 1 năm. Thị trường vốn hoạt động nhằm huy động nguồn vốn trong xã hội, tập trung thành nguồn vốn lớn tài trợ dài hạn cho DN và chính phủ nhằm phát triển sản xuất, tăng trưởng kinh tế hay đầu tư.

Gray et al., (1997) lập luận nhà đầu tư cần thông tin để phân tích cơ hội đầu tư và tối ưu hóa lựa chọn. Chất lượng thông tin tài chính là thành phần quan trọng để phát triển hiệu quả của thị trường vốn. DN đa quốc gia niêm yết trên nhiều thị trường chứng khoán nên buộc họ tuân thủ CMKT và tài chính của các nước này. Việc tuân thủ này có nhược điểm về độ tin cậy thông tin và chi phí. Mục tiêu chính của áp dụng CMKTQT là tạo điều kiện cho giao dịch tài chính và mang tính so sánh. Chamisa (2000) nghiên cứu tác dụng của việc nâng cao chất lượng thông tin tài chính tiết lộ cho thị trường vốn khi áp dụng CMKTQT ở nước đang phát triển. Ông kết luận chuẩn mực này quan trọng với nước đang phát triển có thị trường tài chính mới nổi. Weissenberger et al., (2004) nghiên cứu 81 DN Đức cho thấy quyết định tự nguyện áp dụng CMKTQT được thúc đẩy bởi mục tiêu giảm chi phí tiếp cận thị trường nước ngoài. Jemakowics

et al., (2006) cho rằng các nước có thị trường tài chính mở có nhiều cơ hội để áp dụng CMKTQT vì nhà đầu tư có thể so sánh thông tin giữa các thị trường tài chính khác nhau và do đó làm giảm chi phí của quyết định đầu tư.

Nhiều nghiên cứu gán giá trị 1 cho quốc gia có thị trường vốn và 0 nếu ngược lại (Zeghal and Mhedhbi, 2006; Jemakowics et al., 2006; Fatma and Jamel, 2013;...). Ole-Kristian et al., (2006) sử dụng thang đo là mức độ vốn hóa thị trường của cổ đông trong GDP. Nguyễn Thị Thu Phương (2014), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016),... khảo sát chuyên gia dựa trên thang đo Likert đánh giá mức độ tác động của thị trường vốn đến áp dụng CMKTQT.

Tóm lại, nhân tố thị trường vốn tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia qua nhiều nghiên cứu của Gray et al. (1997); Chamisa (2000); Zeghal and Mhedhbi, (2006); Fatma and Jamel (2013); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); ...

2.4.1.4. Nhân tố Giáo dục

Dewey, John (1916) định nghĩa giáo dục là hình thức học tập theo đó kiến thức, kỹ năng và thói quen của nhóm người được truyền qua các thể hệ nhờ giảng dạy, đào tạo, nghiên cứu. Giáo dục từ lâu được công nhận là trụ cột trong cuộc chiến chống đói nghèo và phát triển quốc gia vì tác động đến môi trường khoa học, công nghệ và kinh tế. Mueller (1968) cho rằng trình độ giáo dục quốc gia tác động đến thông lệ kế toán hiện hành. Việc đánh giá khái niệm kế toán không giống nhau giữa thành viên có kinh nghiệm và không có kinh nghiệm. Do vậy, mức độ phát triển giáo dục tác động đáng kể đến áp dụng CMKTQT vào quốc gia. Doupnik and Salter (1995) lập luận áp dụng CMKTQT là quyết định chiến lược vì hiểu biết và áp dụng đòi hỏi mức độ giáo dục kết hợp kỹ năng nghiệp vụ cao hơn. Quốc gia áp dụng CMKTQT đòi hỏi chuyên gia có trình độ để hiểu biết, giải thích và áp dụng cần đạt mức độ nhất định của giáo dục và đào tạo đại học. CMKTQT phức tạp và đòi hỏi kiến thức sâu rộng về kế toán và ngành khác (phân tích, bảo hiểm, tài chính,...) và kinh nghiệm thực tế (Alsaeed, 2006). CMKTQT được xây dựng theo khuynh hướng dựa vào nguyên tắc nên phức tạp và đòi hỏi xét đoán của kế toán. Nghiên cứu Hegarty et al., (2004) đề cập đến yêu cầu nhất định về năng lực (cá nhân có trình độ thích hợp) khi áp dụng CMKTQT.

Choi and Meek (2011) khẳng định chuẩn mực và quy định kế toán ngày càng phức tạp nên khả năng áp dụng phụ thuộc vào trình độ học vấn. Quốc gia có hệ thống giáo dục ít phát triển tổn kém hơn khi áp dụng CMKTQT so với nước có giáo dục tốt hơn. Vì vậy, dựa mức độ biết chữ của quốc gia, tác giả chứng minh giáo dục tác động tích cực đến áp dụng CMKTQT. Zeghal and Mhedhbi (2006) thông qua thang đo là tỷ lệ biết chữ cho rằng nước đang phát triển có tỷ lệ biết chữ cao nhất chính là động lực cao để áp dụng CMKTQT. Ngoài ra, khảo sát chuyên gia qua bảng câu hỏi với thang đo Likert cũng có kết luận tương tự Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Trần Quốc Thịnh (2016), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016),...

Tóm lại, trình độ giáo dục là nhân tố có tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia với mức độ tác động được đánh giá trên nhiều góc độ khác nhau.

2.4.1.5. Nhân tố Hoạt động nước ngoài

Áp lực bên ngoài từ nhà đầu tư nước ngoài, tập đoàn đa quốc gia, DN kiểm toán quốc tế, và tổ chức tài chính thế giới là động lực chính đằng sau sự phát triển và tác động đến áp dụng CMKTQT. Cooke and Wallace (1990) đã tiên phong xem xét mức độ cởi mở của nền kinh tế với thế giới bên ngoài đến hệ thống kế toán mỗi quốc gia. Tác giả kết luận rằng đất nước mức độ cởi mở kinh tế cao sẽ đối mặt với áp lực bên ngoài cao hơn. Ví dụ, các nước công nghiệp mới châu Á có thị trường hẹp (không đủ tiêu dùng) nhưng lao động giá rẻ. Họ đại diện cho lợi thế so sánh về chi phí lao động nên có khả năng thu hút nhà đầu tư và mở rộng hoạt động kinh tế. Vì vậy, quốc gia có hoạt động nước ngoài thì áp dụng CMKTQT thuận lợi cho giao dịch quốc tế.

Zeghal and Mhedhbi (2006) khẳng định nhân tố này tác động tiêu cực đến áp dụng CMKTQT vì lo sợ từ áp lực thị trường thế giới. Tác giả sử dụng thang đo FDI/GDP tại 74 quốc gia đang phát triển. Áp lực từ cạnh tranh trên thế giới ngăn cản các nước đang phát triển áp dụng CMKTQT. Mohamed and Fatma (2013) cho kết quả tương tự tại 74 quốc gia đang phát triển năm 2008 chọn thang đo FDI/GDP. Nước đang phát triển quyết định áp dụng CMKTQT không phải do tác động từ đầu tư trực tiếp nước ngoài. Sự khác biệt có thể mẫu nghiên cứu lựa chọn từ nước đang phát triển.

Tóm lại, sự tác động của nhân tố hoạt động nước ngoài đến quá trình áp dụng CMKTQT tại các quốc gia vẫn còn nhiều tranh cãi giữa các nghiên cứu trên thế giới.

2.4.1.6. Nhân tố Hệ thống pháp luật.

Moustaira (2004) cho rằng hệ thống pháp luật là tập hợp quy phạm, văn bản pháp luật tạo thành cấu trúc tổng thể, được phân chia thành các bộ phận có sự thống nhất nội tại theo tiêu chí nhất định như bản chất, nội dung, mục đích. Các nước khác biệt về hệ thống pháp lý và mức độ chính phủ chi phối tác động đến CMKT và hoạt động kế toán khác nhau (Otchere and Agbeibor, 2012). Do đó, việc áp dụng toàn bộ, áp dụng từng phần hay không áp dụng CMKTQT tùy theo điều kiện và nhu cầu của mỗi nước. Một trong những khó khăn khi áp dụng CMKTQT là vai trò của cơ quan ban hành CMKT quốc gia bị suy giảm, đánh mất khả năng thiết lập CMKT độc lập, chuyển giao quyền kiểm soát ban hành chuẩn mực cho Hội đồng CMKT quốc tế (Wayne, 2003; Songlan et al., 2008). Chất lượng quản lý của Nhà nước, cách thức điều hành của chính phủ tác động đến tính thích hợp của CMKTQT của các quốc gia (Chamisa, 2000).

Douppnik and Salter (1995) chứng minh pháp luật tác động quan trọng đến kế toán vì có liên quan trực tiếp với ban hành quy định. Áp dụng CMKTQT trở thành lợi ích thị trường duy nhất khi có ưu đãi lớn hơn cho công bố thông tin tốt hơn (Daske et al., 2008; Li, 2010). Christopher and Christian (2014); Ali et al. (2016), Baker et al (2007) cho rằng khác biệt kế toán quốc gia phải kể đến là yếu tố pháp luật. Đây là nhân tố quan trọng và có ý nghĩa quyết định đến việc lựa chọn chính sách, chiến lược phát triển của hệ thống CMKT quốc gia. Một số tác giả đưa ra bằng chứng thực nghiệm cho thấy áp dụng CMKTQT diễn ra mạnh mẽ hơn ở các nước có hệ thống pháp luật hoạt động tốt.

Hệ thống pháp lý tại các quốc gia thường hình thành và phát triển theo hai hướng là điển luật (code law) và thông luật (common law). Hầu hết nghiên cứu về mức độ tác động của pháp luật đến áp dụng CMKTQT là quốc gia theo điển luật hay thông luật. Quốc gia theo hệ thống thông luật (đại diện cho Anglo-Saxon) dựa trên giới hạn đạo luật được giải thích bởi tòa án và tập hợp thành án lệ bổ sung. Do vậy luật liên quan đến kế toán thường không đưa ra nguyên tắc cụ thể. Chính điều này đã làm nên khác biệt CMKT giữa các quốc gia (Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh, 2016). Hệ thống điển luật quan niệm luật pháp là phải từ chế định cụ thể. Hệ thống pháp luật này bắt nguồn từ Pháp và một số nước lục địa Châu Âu. Trong đó pháp luật của Pháp là quan trọng nhất và tác động lớn tới các nước khác trong hệ thống pháp luật này. Ưu

điểm rõ nét của bộ luật này là tính ổn định và khái quát cao. Quốc gia thuộc thông luật ít ban hành quy định chi tiết về kế toán hơn quốc gia thuộc điển luật (Nobes and Parker, 1995). Ali (2016) cho rằng tính pháp lý tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia châu Âu. CMKTQT mang tính xét đoán nhiều hơn, được xem xét trên cơ sở nguyên tắc (principles) hơn là qui định (rules) nên quốc gia thông luật như Anh, Mỹ, Úc có xu hướng áp dụng dễ dàng hơn bởi tính linh hoạt. Quốc gia điển luật như Pháp, Đức thì sẽ gặp khó khăn nhất định bởi hệ thống luật ràng buộc.

Tóm lại, pháp luật có tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia được nhiều nghiên cứu đề cập như Christopher and Christian (2014), Ajit, Han, Mike, Gökhan (2015), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016),....

2.4.1.7. Nhân tố Chính trị

Theo từ điển bách khoa Việt Nam (1992), chính trị (tiếng Anh: Politics) là *“hoạt động trong lĩnh vực quan hệ giữa các giai cấp, cũng như các dân tộc và các quốc gia với vấn đề giành, giữ, tổ chức và sử dụng quyền lực Nhà nước; là sự tham gia của nhân dân vào công việc của Nhà nước và xã hội, là hoạt động chính trị thực tiễn của giai cấp, đảng phái chính trị, nhà nước nhằm tìm kiếm khả năng thực hiện đường lối và mục tiêu đề ra để thỏa mãn lợi ích”*. Ngoài ra, nhiều nghiên cứu thừa nhận rằng chính phủ và sự ổn định tiền tệ tác động đáng kể đến sự phát triển của kế toán (Hassan, 2008).

Belkaoui (1983) xem xét tác động của hệ thống chính trị đến sự phát triển kế toán thông qua mức độ tự do chính trị. Ông cho rằng quốc gia có mức độ tự do chính trị thấp, công dân không thể lựa chọn thành viên chính phủ do thiếu dân chủ. Những người này bị tước mọi hình thức tự do khi chọn chính sách kế toán. Do đó, mức độ tự do chính trị là yếu tố quan trọng tác động đến CMKT của mỗi quốc gia. Songlan et al., (2008) đưa ra nhận định tương tự khi nhiều quốc gia gặp trở ngại do đặc thù về thể chế chính trị, nhà nước nắm quyền kiểm soát, chi phối hay trực tiếp ban hành văn bản pháp quy để quản lý hoạt động kế toán; quy định kế toán theo hướng cụ thể, chi tiết chứ không theo hướng nguyên tắc như CMKTQT nên áp dụng ở quốc gia gặp khó khăn.

Nhân tố chính trị phụ thuộc vào mức độ Nhà nước can thiệp vào nền kinh tế dưới dạng thể chế chính trị (Kantor et al., 1995). Doupnik and Perera (2007) đánh giá mối quan hệ giữa kinh tế - chính trị (quan hệ giữa Mỹ với Canada và Mexico, Anh với

thuộc địa cũ), xem xét chính sách bảo đảm lợi ích quốc gia khi hội nhập thế giới. Kees and Zeff (2007) đánh giá quan hệ chính trị giữa Hoa Kỳ, EU và IASB khi quyết định hội tụ kế toán. Ramanna et al., (2014) khẳng định Canada, Trung Quốc và Ấn Độ khi lựa chọn và ghi nhận chiến lược tiếp cận CMKTQT phụ thuộc vào quan hệ với IASB. Yếu tố chính trị ảnh hưởng mạnh đến áp dụng CMKTQT thể hiện sự tác động trong chiến lược phát triển, định hướng gắn với quá trình hội nhập quốc tế. Quốc gia chủ động, tích cực hội nhập toàn cầu có xu hướng áp dụng CMKTQT nhanh chóng hơn, quốc gia thận trọng hơn thì việc áp dụng gặp hạn chế.

Zeghal and Mhedhbi (2006), Mohamed and Fatma (2013) chọn chỉ số mức độ tự chủ chính trị (Gistel Index) để đánh giá tác động của chính trị đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia đang phát triển. Hai nghiên cứu đều kết luận mức độ tự do chính trị tác động không đáng kể đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia đang phát triển này.

Nhìn chung, nhiều tác giả nghiên cứu các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT trên thế giới như văn hóa, tăng trưởng kinh tế, thị trường vốn, giáo dục, chính trị, pháp luật, hoạt động nước ngoài.

2.4.2. Các nhân tố thuộc về môi trường vi mô.

Môi trường vi mô là môi trường gần hoặc trực tiếp của DN và rất đặc biệt bởi là duy nhất cho mỗi DN hay ngành công nghiệp. Môi trường này tác động trực tiếp đến DN. Luận án xem xét sự tác động của một số yếu tố vi mô bao gồm: đòn bẩy, quy mô DN, khả năng sinh lời, chất lượng kiểm toán... tác động tới áp dụng CMKTQT.

2.4.2.1. Nhân tố Niêm yết ở thị trường nước ngoài.

Niêm yết chứng khoán theo Luật Chứng khoán (2017) là đưa chứng khoán đủ tiêu chuẩn đăng ký và giao dịch tại thị trường giao dịch tập trung (Sở Giao dịch Chứng khoán, Trung tâm Giao dịch Chứng khoán). DN xin niêm yết phải đáp ứng đủ tiêu chuẩn do Sở Giao dịch Chứng khoán nước đó đặt ra để đảm bảo hoạt động an toàn và phù hợp mục đích hoạt động của Sở giao dịch đó.

Dumontier and Raffournier (1998) nhận định toàn cầu hóa thúc đẩy DN đa quốc gia niêm yết ở nước ngoài để tìm nguồn lực, quốc tế hóa thương hiệu, mở rộng hoạt động ra nước ngoài và huy động vốn. DN cần công bố thông tin rõ ràng, minh bạch, có thể so sánh để thu hút nhà đầu tư quốc tế. Nghiên cứu nhận thấy hoạt động ở nước ngoài

tác động đến áp dụng tự nguyện CMKTQT của DN vì tiết kiệm được chi phí vốn với nguồn tài chính tốt hơn. Murphy (1999) thông qua niềm yết của DN trên thị trường vốn nước ngoài để xem xét tác động đến áp dụng CMKTQT. Nghiên cứu kết luận mức độ hoạt động với nước ngoài (bán hàng bên ngoài và kinh doanh) là yếu tố để phân biệt DN đã áp dụng CMKTQT tự nguyện và DN không áp dụng. Marta et al., (2008) phân tích áp dụng CMKTQT trên mẫu 56 DN lớn niêm yết tại Bồ Đào Nha cho thấy DN hoạt động đầu tư ra bên ngoài cao có nhiều khả năng để áp dụng CMKTQT.

Quá trình niêm yết trên thị trường quốc tế tác động đến DN áp dụng CMKTQT qua nhiều nghiên cứu. El-Gazzar et al., (1999), Marta et al., (2008) xác định bằng tỷ lệ giữa tổng doanh thu nước ngoài trên tổng doanh thu. Affes and Callimaci (2007) đo lường bằng biến nhị phân giữa DN lớn niêm yết chỉ trên một thị trường ($Cota = 0$) và DN được niêm yết trên nhiều thị trường ($Cota = 1$). Ngoài ra, El-Gazzar et al., (1999), Cuijpers and Buijinik (2005) kiểm tra đặc điểm 174 DN tự nguyện áp dụng CMKTQT hoặc CMKT Mỹ. Kết quả cho thấy DN niêm yết thị trường chứng khoán nước ngoài có xu hướng lập BCTC theo CMKTQT hơn áp dụng CMKT Mỹ.

2.4.2.2. Nhân tố Đòn bẩy

Đòn bẩy là công cụ để gia tăng lợi nhuận nhưng cũng làm gia tăng rủi ro cho DN gồm đòn bẩy kinh doanh và đòn bẩy tài chính. Đòn bẩy tài chính thể hiện mức độ sử dụng vốn vay nhằm gia tăng thu nhập trên 1 cổ phần thông qua hệ số nợ. DN có hệ số nợ cao thì đòn bẩy tài chính cao và ngược lại. Đòn bẩy kinh doanh thể hiện mức độ DN sử dụng chi phí cố định kinh doanh để gia tăng lợi nhuận trước lãi vay và thuế.

Một số nghiên cứu khẳng định đòn bẩy tác động đến áp dụng CMKTQT của DN. Meek et al., (1995) cho rằng DN nợ nần nhiều, đòn bẩy tài chính cao sẽ cung cấp thông tin hữu ích hơn cho chủ nợ, cố gắng thiết lập quan hệ tốt với chủ nợ bằng cách tiết lộ thông tin đảm bảo chất lượng. Quá trình áp dụng CMKTQT tạo BCTC có chất lượng, DN áp dụng CMKTQT để nâng cao uy tín với chủ nợ. Affes and Callimaci (2007) dùng thang đo tỷ lệ tổng nợ trên tổng tài sản của 106 DN tại Đức và Áo. Kết quả tỷ lệ nợ có tác động (rất ít) đến áp dụng CMKTQT vì có thể chủ nợ chỉ yêu cầu tuân thủ một số giao ước cụ thể nào đó.

Murphy (1999) dùng thang đo là tỷ lệ tổng nợ trên vốn chủ sở hữu, cho thấy nợ không tác động đến áp dụng CMKTQT tại 44 DN lớn niêm yết trên sàn chứng khoán Thụy Sĩ (22 DN áp dụng CMKTQT và 22 không áp dụng). Mohamed and Fatma (2013) nghiên cứu 700 DN của 74 quốc gia đang phát triển (32 nước áp dụng CMKTQT và 32 nước không áp dụng) cho kết quả tương tự. Thang đo là tỷ lệ nợ dài hạn chia cho tổng tài sản. Ibiame et al., (2014) nghiên cứu 60 DN lớn niêm yết tại Nigeria đánh giá mức độ tác động của đòn bẩy (tổng nợ và tỷ lệ tổng nợ trên tổng vốn chủ sở hữu) trước và sau áp dụng CMKTQT. Kết quả đòn bẩy không tác động đến áp dụng CMKTQT.

Tóm lại, tác động của nhân tố Đòn bẩy đến áp dụng CMKTQT tại quốc gia qua nghiên cứu của các tác giả không đồng nhất. Thang đo của biến Đòn bẩy thường được sử dụng là tổng nợ, tổng nợ trên vốn chủ sở hữu, hay tổng nợ trên tổng tài sản....

2.4.2.3. Nhân tố Quy mô doanh nghiệp

Quy mô đóng vai trò rất quan trọng trong việc phát triển và thực hiện chiến lược của DN. DN có thể được phân loại: DN siêu nhỏ, DN vừa và nhỏ, DN lớn và DN rất lớn dựa vào: số lượng nhân viên, vốn điều lệ, doanh thu hàng năm, tổng tài sản,...

Nghiên cứu Leuz and Verrechia (2000) về lựa chọn CMKT của DN Đức niêm yết dựa trên chỉ số DAX cho năm 1998. Áp dụng IAS/IFRS giúp tăng mức độ công bố BCTC, giảm thông tin bất cân xứng và giảm chi phí vốn. Nghiên cứu thực nghiệm cho thấy quy mô DN, nhu cầu tài chính và hoạt động tài chính tác động tích cực đến áp dụng CMKTQT. Gassen and Sellhorn (2006) sử dụng mô hình logit cho mẫu 354 DN của Đức, kết luận quyết định áp dụng CMKTQT tác động bởi quy mô DN với thang đo là tổng tài sản tại thời điểm nghiên cứu. Affes and Callimaci (2007) nhấn mạnh 106 DN lớn niêm yết của Đức và Áo quyết định áp dụng CMKTQT càng tăng khi quy mô DN càng lớn. Marta et al., (2008) dựa trên 56 DN lớn niêm yết trên sàn chứng khoán Bồ Đào Nha, cho thấy DN nhỏ hơn có khuynh hướng tiếp tục áp dụng CMKT quốc gia. DN lớn áp dụng chính sách kế toán chất lượng cao ngay cả trước khi áp dụng chính thức CMKTQT vì DN phụ thuộc nhiều vào nguồn vốn bên ngoài và tìm cách phân biệt mình trên thị trường bằng cách cung cấp BCTC chất lượng.

Có nhiều cách để đo lường nhân tố này, thông thường là thông qua chỉ tiêu như số lượng lao động (Francis et al., 2008), doanh thu (Eierle and Haller; 2009; Otchere

and Agbeibor, 2012; Ali et al., 2016; Yiğit, 2014), tổng tài sản (Mohamed and Fatma, 2013) hoặc phối hợp nhiều chỉ tiêu cùng một lúc (Haller et al., 2013).

Như vậy, quy mô DN là yếu tố quan trọng tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN. Thang đo thường được sử dụng là tổng tài sản, số lượng lao động, doanh thu,...

2.4.2.4. Nhân tố Khả năng sinh lời

Khả năng sinh lời là nội dung phân tích được nhiều đối tượng quan tâm, từ nhà quản trị tài chính, nhà đầu tư cho tới tổ chức cho vay, vì gắn liền với lợi ích của họ ở hiện tại và tương lai, là cơ sở tham khảo để ra quyết định đầu tư, cho vay hay quyết định tài chính khác. Khả năng sinh lời có quan hệ chặt chẽ với năng lực hoạt động và khả năng thanh toán của DN. Để đánh giá khả năng sinh lời, nhà phân tích có thể sử dụng nhiều chỉ tiêu mà phổ biến là lợi nhuận, tỷ suất sinh lời trên doanh thu (ROS), tỷ suất sinh lời trên tài sản (ROA) và tỷ suất sinh lời trên vốn chủ sở hữu (ROE).

DN có lợi nhuận có xu hướng chi phí chính trị cao hơn, và họ cần gia tăng tính tin cậy của BCTC công bố bằng cách phù hợp với CMKTQT. Thang đo nhân tố Khả năng sinh lời thường được sử dụng là lợi nhuận, ROA và ROE. Iatridis (2010), Kim et al., (2011) tìm ra tác động đáng kể giữa tuân thủ CMKTQT và khả năng sinh lời. Affes and Callimaci (2007) cũng thu được kết quả tương tự. Marta et al., (2008) cho rằng DN với khả năng sinh lời cao khi áp dụng CMKTQT để hiển thị mà lợi nhuận được xác định đáng tin cậy. Ngược lại, Guerreiro et al., (2012) tìm ra tác động tiêu cực. Dumontier and Raffournier (1998) cho thấy không có liên quan giữa áp dụng CMKTQT và hiệu quả kinh doanh (khả năng sinh lời).

Như vậy, nhân tố Khả năng sinh lời có thể có tác động đến quá trình áp dụng CMKTQT qua các nghiên cứu đã được thực hiện.

2.4.2.5. Nhân tố Chất lượng kiểm toán

Al-Basteki (1995) kiểm tra đặc điểm 26 DN lớn niêm yết trên Bahrain và DN công bố thông tin theo IAS cho thấy quyết định áp dụng CMKTQT tác động mạnh mẽ bởi loại kiểm toán viên (Big 4). Joshi and Ramadhan (2002) đã kiểm tra thực hành kế toán và mức độ áp dụng CMKTQT cho 36 DNNVV tại Bahrain. Kết quả 86% DN áp dụng CMKTQT được kiểm toán bởi Big Four. Odia (2016) nghiên cứu BCTC của 50 DN lớn niêm yết tại Nigeria từ năm 2011 đến 2013 trước và sau khi áp dụng CMKTQT.

Thang đo được lựa chọn là biến giả nhận giá trị là 1 nếu được kiểm toán bởi big4 và nhận giá trị 0 nếu không được kiểm toán bởi Big4. Kết quả nghiên cứu cho thấy có tác động (tuy không đáng kể) của nhân tố này lên áp dụng CMKTQT tại DN của Nigeria.

Tóm lại, nhân tố Chất lượng kiểm toán tác động đến áp dụng CMKTQT đã được chứng minh bởi các nghiên cứu thực nghiệm.

2.4.2.6. Nhân tố Trình độ kế toán viên

Hongjiang (2003) cho rằng trình độ kế toán viên được khái niệm là nhóm yếu tố có liên quan đến kỹ năng, kiến thức của nhân viên trong lĩnh vực kỹ thuật và kinh doanh cho phép họ hoàn thành trách nhiệm về công việc kế toán của mình. Trình độ nhận thức, khả năng xử lý của kế toán viên tác động lớn đến áp dụng CMKTQT vì theo nhiều nghiên cứu, người kế toán và năng lực chuyên môn của họ hết sức quan trọng, trong đó sự đánh giá, xét đoán nghề nghiệp là vấn đề then chốt.

Ali et al., (2016) khẳng định áp dụng CMKTQT tại quốc gia là phức tạp bởi khác biệt so với CMKT quốc gia. Bên cạnh đó, ngôn ngữ được sử dụng trong CMKTQT không phải là dễ hiểu vì gồm thuật ngữ kỹ thuật, định nghĩa và phương pháp đo lường. Vì vậy, ngay cả kế toán viên chuyên nghiệp vẫn khó khăn khi áp dụng CMKTQT. Do đó, cần tổ chức đào tạo bởi cơ quan chuyên môn hoặc chính phủ để giới thiệu và đảm bảo rằng CMKTQT được hiểu và áp dụng đúng (Cătălin et al., 2011). Nhiều nghiên cứu cho thấy trình độ, hiểu biết và nhận thức thấp của kế toán viên là rào cản áp dụng CMKTQT (Alp and Ustundag, 2009; Albu, 2012; Ghio and Verona, 2014).

Tóm lại, nhân tố trình độ kế toán tác động đến áp dụng và triển khai IAS/IFRS tại DN. Quá trình này đạt hiệu quả hay không phụ thuộc vào trình độ của kế toán viên – những người trực tiếp thực hiện công việc nghiệp vụ và lập BCTC.

2.4.2.7. Nhân tố Sự kết nối giữa kế toán và thuế

Sự kết nối của thuế với kế toán tác động đến tính thích hợp của CMKTQT tại quốc gia (Chamisa, 2000). Công tác kế toán và trình bày thông tin kế toán ở nhiều quốc gia bị quy định thuế tác động (Trần Đình Khôi Nguyên, 2010). Quy định kế toán chịu sự chi phối mạnh từ chính sách thuế (Hakim and Anas, 2015). BCTC DN chủ yếu phục vụ cho cơ quan thuế (Evans et al., 2008; Sian and Roberts, 2006). Nghiên cứu về KTQT phần lớn đề cập đến quan hệ giữa kế toán và thuế, đặc biệt ở nền kinh tế đang

phát triển (Al-Akra et al., 2009; Larson and Street, 2004). Guerreiro et al., (2012) xem xét việc giảm thuế tác động đến thông lệ kế toán như động lực chính cho áp dụng CMKTQT ở Braxin. Trabelsi et al., (2010) cho rằng liên kết chặt chẽ giữa kế toán và thuế là trở ngại cho áp dụng CMKTQT tại Tunisia. Kim and Yang (2012) cung cấp bằng chứng thực nghiệm cho thấy thuế tác động tiêu cực đến áp dụng CMKTQT tại quốc gia. Mỗi liên hệ chặt chẽ giữa kế toán và thuế trong một nền kinh tế mới nổi nhất định sẽ tác động tiêu cực đến quyết định áp dụng CMKTQT.

Do đó, sự liên kết giữa kế toán và thuế là một trong những nhân tố có thể tác động đến quá trình áp dụng CMKTQT tại các quốc gia.

2.4.2.8. Nhân tố Vay vốn nước ngoài

Nghiên cứu về áp dụng CMKTQT đều ghi nhận lợi ích của DN khi lập BCTC theo CMKTQT mang lại thông tin đáng tin cậy cho chủ nợ, đặc biệt là ngân hàng. Nghiên cứu Ploybut (2012), Eierle and Haller (2009), Otchere and Agbeibor (2012) đều kết luận DN vay vốn dễ dàng hơn, nhanh chóng hơn khi lập và trình bày BCTC theo CMKTQT. Dưới góc độ ngân hàng, DN áp dụng CMKTQT mang đến BCTC tin cậy và phù hợp hơn; từ đó đánh giá chất lượng tín dụng của DN chính xác hơn. Tại Việt Nam, Hồ Xuân Thủy (2016) khảo sát ý kiến của ngân hàng, DN về tác động của vay vốn khi DNVVN thực hiện áp dụng CMKTQT for SMEs tại Việt Nam. Nghiên cứu ghi nhận phản ứng tích cực từ phía ngân hàng khi DN áp dụng CMKTQT for SMEs. Tuy nhiên sự tác động của nhân tố này đến áp dụng CMKTQT chưa được tập trung nghiên cứu, đặc biệt là tại Việt Nam khi số lượng DN thực hiện lập và trình bày BCTC theo CMKTQT vẫn còn hạn chế.

Do đó, theo các nghiên cứu trước, nhân tố Vay vốn từ ngân hàng thương mại nước ngoài của DN tác động áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế tại Việt Nam vì ngân hàng đòi hỏi BCTC lập theo IAS/IFRS đảm bảo thông tin tài chính minh bạch, rõ ràng và có thể so sánh.

2.4.2.9. Nhân tố Đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài

Nghiên cứu chỉ rõ độ tin cậy về thông tin DN lớn niềm yết, cũng như thị trường tài chính nói chung, thị trường chứng khoán nói riêng ở các nước có áp dụng CMKTQT được đầu tư nước ngoài đánh giá cao. DN áp dụng CMKTQT phát đi tín hiệu tích cực

về minh bạch và hội nhập thông tin kế toán tài chính toàn cầu để thu hút vốn đầu tư trong và ngoài nước. Saudagaran and Diga (2003); Lee and Fargher (2010),... ghi nhận áp dụng CMKTQT làm tăng khả năng cạnh tranh thị trường vốn quốc tế, giảm thông tin bất cân xứng. Lý thuyết ủy nhiệm và lý thuyết tín hiệu chỉ rõ nhà đầu tư nước ngoài cần thông tin kế toán thống nhất mà không bị chi phối bởi quan điểm chính trị, văn hóa hay hệ thống pháp lý riêng mỗi nước. Do đó, nhà đầu tư nước ngoài thường yêu cầu DN lập và trình bày BCTC theo CMKTQT để phục vụ cho quyết định kinh tế.

Nghiên cứu hiện nay vẫn chưa chú trọng đến yếu tố nhà đầu tư nước ngoài đến áp dụng CMKTQT tại doanh nghiệp. Đặc biệt, ở Việt Nam thì vấn đề này chưa được quan tâm đúng mức trong tình hình hội nhập và quá trình M&A ngày càng mạnh mẽ. Do đó, nhân tố Đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài sẽ có tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam.

2.4.2.10. Nhân tố Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo

Sự tham gia tích cực của nhà quản lý nước ngoài tại doanh nghiệp được coi là phương pháp tốt để nâng cao khả năng sinh lợi. Quá trình này tăng cường đầu tư nước ngoài mà chuyển giao kinh nghiệm quản lý, vận hành triển khai, cơ hội mở rộng thị trường, học hỏi phương pháp vận hành (Ray et al., 2015). Sự tham gia tích cực của nhà quản lý nước ngoài là cách nhanh và hiệu quả để nâng cao công tác quản trị DN, hội nhập nhanh với xu thế phát triển thế giới. Nhà quản lý nước ngoài thúc đẩy áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế để tìm kiếm nguồn lực, mở rộng kinh doanh, nâng cao độ tin cậy của thông tin.

Các nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Phụ lục 2.3.

Kết luận chương 2

Nội dung chương này tổng quan quá trình hình thành, phát triển và nội dung của CMKTQT. Tác giả phân tích lý thuyết nền liên quan làm nền tảng cho nghiên cứu nhân tố tác động đến việc áp dụng CMKTQT trên thế giới. Những lý thuyết nền được sử dụng là lý thuyết ủy nhiệm, lý thuyết quản trị DN, lý thuyết thể chế, lý thuyết hành vi dự định, lý thuyết tín hiệu và Lý thuyết ảnh hưởng chính trị.

Từ ban hành đến việc đưa CMKT vào thực tiễn bị tác động từ nhân tố vĩ mô và vi mô được xem xét bởi nhiều nghiên cứu. Biến vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT là: văn hóa, pháp luật, giáo dục, chính trị, hoạt động nước ngoài,... Các yếu tố vi mô gồm: đòn bẩy, quy mô DN, chất lượng kiểm toán... tác động tới áp dụng CMKTQT. Quốc gia lựa chọn phương pháp áp dụng CMKTQT để phù hợp với đặc thù riêng của nước mình. Luận án trình bày kinh nghiệm áp dụng CMKTQT ở quốc gia phát triển (EU, Mỹ, Ấn Độ...) và quốc gia đang phát triển (ASEAN, Trung Quốc,...), từ đó đem lại bài học kinh nghiệm cho Việt Nam khi thực hiện lộ trình trong tương lai.

**CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU, KẾT QUẢ VÀ
BÀN LUẬN CÁC NHÂN TỐ VĨ MÔ TÁC ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG
CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS/IFRS)
– NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI QUỐC GIA**

Giới thiệu

Mục tiêu chương này làm rõ phương pháp nghiên cứu, kết quả nghiên cứu và bàn luận các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia. Luận án mô tả và phân tích phương pháp nghiên cứu sử dụng, cụ thể: nêu bật phương pháp luận; trình bày trình tự nghiên cứu; phân tích cách thức chọn mẫu, quy mô mẫu, phương pháp xử lý số liệu. Kết quả từ nghiên cứu định tính xác định nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở phạm vi quốc gia. Kết quả từ nghiên cứu định lượng về việc kiểm định giả thuyết nghiên cứu để xác định mức độ tác động của nhân tố vĩ mô đến áp dụng CMKTQT. Cuối chương tổng hợp và thảo luận kết quả đạt được và đánh giá sự khác biệt của kết quả nghiên cứu này so với nghiên cứu trước về những nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT.

3.1. Lựa chọn phương pháp nghiên cứu phù hợp

3.1.1. Xác định phương pháp nghiên cứu

Xuất phát từ mục tiêu nghiên cứu thứ nhất, tác giả sử dụng phương pháp hỗn hợp gắn kết “*kết hợp giữa định tính và định lượng sẽ giúp hiểu biết rõ hơn về vấn đề nghiên cứu so với sử dụng định tính hay định lượng riêng lẻ*” (Creswell and Plano, 2007). Do đó, kết quả nghiên cứu của phương pháp hỗn hợp sẽ có giá trị hơn, giúp khắc phục nhược điểm của phương pháp định lượng và định tính. Nghiên cứu trên thế giới về xác định nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở bối cảnh khác nhau chủ yếu dựa vào trường phái định lượng nên chưa thể kết luận cho Việt Nam. Bên cạnh nhân tố tương đồng với nghiên cứu nước ngoài thì sự khác biệt về văn hóa xã hội, sẽ tạo nên nhân tố đặc thù tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam.

Tác giả sử dụng thiết kế hỗn hợp gắn kết (định tính gắn kết trong định lượng) được trình bày tại Sơ đồ 3.1.

Sơ đồ 3.1. Thiết kế hỗn hợp gắn kết



(Nguồn: Nguyễn, 2014)

Tác giả sử dụng phương pháp GT (Grounded Theory) trong nghiên cứu định tính để nhận diện nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT trên nền tảng của lý thuyết ảnh hưởng chính trị, lý thuyết thể chế, lý thuyết ủy nhiệm, lý thuyết quản trị DN. Kết quả thu thập và phân tích dữ liệu nhằm nhận diện nhân tố vĩ mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT.

Luận án sử dụng PPNC định lượng là chính nhằm xác định mức độ tác động của nhân tố vĩ mô đến áp dụng CMKTQT tại ở các quốc gia nói chung và Việt Nam nói riêng. Phương pháp nghiên cứu định lượng sử dụng mô hình logarit với các biến vĩ mô được nhận diện sau kết quả của nghiên cứu định tính. Vì thế, tác giả sử dụng PPNC hỗn hợp cung cấp kết quả tin cậy hơn.

3.1.2. Quy trình nghiên cứu

Bước 1: Tổng quan tài liệu, xác định cơ sở lý thuyết và lý thuyết nền cho nghiên cứu

Qua tổng quan nghiên cứu liên quan đến áp dụng CMKTQT, luận án xác định khe hồng nghiên cứu. Đồng thời, khái quát quan điểm của các quốc gia, nghiên cứu liên quan đến áp dụng CMKTQT, quan điểm và tình hình áp dụng ở một số quốc gia điển hình nhằm hệ thống hóa cơ sở lý thuyết về áp dụng CMKTQT.

Bước 2: Phương pháp nghiên cứu định tính

Luận án sử dụng phương pháp GT (Grounded Theory) để phỏng vấn chuyên sâu 06 chuyên gia (Phụ lục 3.1) thông qua câu hỏi bán cấu trúc. Dàn bài phỏng vấn chuyên gia (Phụ lục 3.2) giúp nhận diện nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở phạm vi quốc gia, làm cơ sở cho việc khảo sát chính thức chuyên gia (Phụ lục 3.3). Quá trình khảo sát chính thức 15 chuyên gia gồm:

- (1) Đại diện cơ quan ban hành chuẩn mực và chính sách,
- (2) Giám đốc DN kiểm toán, đại diện của hiệp hội tổ chức nghề nghiệp,
- (3) Kế toán viên các doanh nghiệp,
- (4) Giám đốc DN, nhà nghiên cứu, giảng viên trong lĩnh vực kế toán kiểm toán.

Chuyên gia phải thỏa mãn một trong những tiêu chí sau đây: (1) hiểu được lợi ích từ áp dụng CMKTQT là xu thế tất yếu trong quá trình hội nhập kinh tế thế giới, (2) nghiên cứu và am hiểu về CMKTQT, (3) hiểu biết về nội dung của CMKTQT. Do đó, đối tượng phỏng vấn sẽ cung cấp ý kiến có độ tin cậy khi nghiên cứu.

Tác giả không khảo sát nhóm sử dụng thông tin BCTC vì chỉ nghiên cứu trong phạm vi áp dụng chứ không đề cập đến lợi ích thu được từ thông tin công bố theo CMKTQT. Do đó, nhóm đối tượng này được loại khỏi danh sách đảm bảo phù hợp với mục tiêu nghiên cứu. Dữ liệu thu thập từ chuyên gia sẽ được phân tích để kiểm định sơ bộ sự phù hợp của nhân tố và thước đo trong mô hình. Vì vậy PPNC định tính sẽ giúp nhận diện và điều chỉnh biến quan sát để đo lường thang đo nghiên cứu.

Bước 3: Phương pháp nghiên cứu định lượng

Sau khi xác định nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT từ nghiên cứu định tính, tác giả đo lường tác động của nhân tố này đến áp dụng CMKTQT. Ngoài ra, khẳng định quan hệ tương quan giữa nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT. Luận án kiểm định và lượng hóa quan hệ giữa các nhân tố thông qua công cụ kiểm định và mô hình hồi qui logit. Dữ liệu thứ cấp thu thập từ www.iasplus.com, World Development Indicators (WDI) trình bày Phụ lục 3.5. Kiểm định giả thuyết và mô hình bằng phân tích thống kê và phân tích hồi quy đơn biến, đa biến với phần mềm SPSS 22.

Bước 4: Kết quả nghiên cứu, bàn luận và hàm ý chính sách

Kết quả thu được từ phương pháp định lượng được đánh giá và so sánh với nghiên cứu trước để xem xét khác biệt. Từ đó, luận án đưa ra kết luận về nhân tố vĩ mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT ở phạm vi quốc gia, làm cơ sở nhận định Việt Nam nên áp dụng CMKTQT hướng nào? Nhân tố vĩ mô nào tác động nhiều hơn?

Quy trình nghiên cứu về các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT được mô tả như Sơ đồ 3.2.

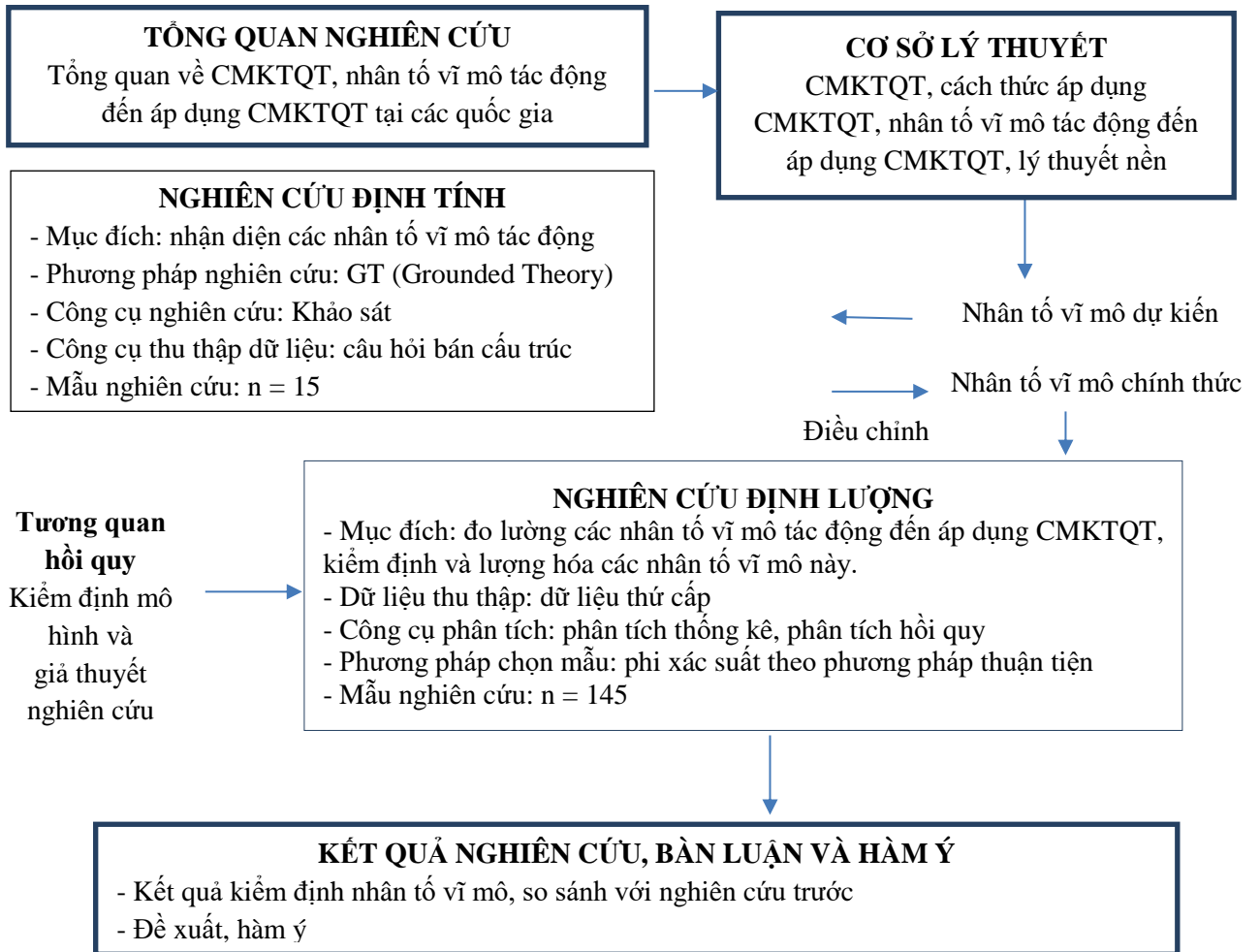
3.2. Nghiên cứu định tính

Các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT đã được khám phá và kiểm định gắn với đặc thù từng quốc gia. Luận án sử dụng phương pháp GT (Grounded Theory): xây dựng lý thuyết khoa học thông qua việc thu thập, so sánh dữ liệu để nhận dạng, xây dựng và kết nối khái niệm (Corbin and Strauss, 1998). Do đó, luận án sử dụng phương pháp GT là phù hợp với mục tiêu nghiên cứu.

3.2.1. Quy trình nghiên cứu định tính

Quy trình nghiên cứu định tính được thể hiện trong Sơ đồ 3.3.

Sơ đồ 3.2: Quy trình nghiên cứu nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT



(Nguồn: Tác giả tự xây dựng)

3.2.1.1. Xây dựng dàn bài khảo sát

Dựa trên tổng quan tài liệu, xác định vấn đề và khe hở nghiên cứu, luận án xác định mục tiêu nghiên cứu tập trung vào xác định nhân tố vĩ mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT. Đầu tiên, tác giả phỏng vấn chuyên gia, sau đó khảo sát 04 nhóm đối tượng có liên quan đến quá trình áp dụng CMKTQT.

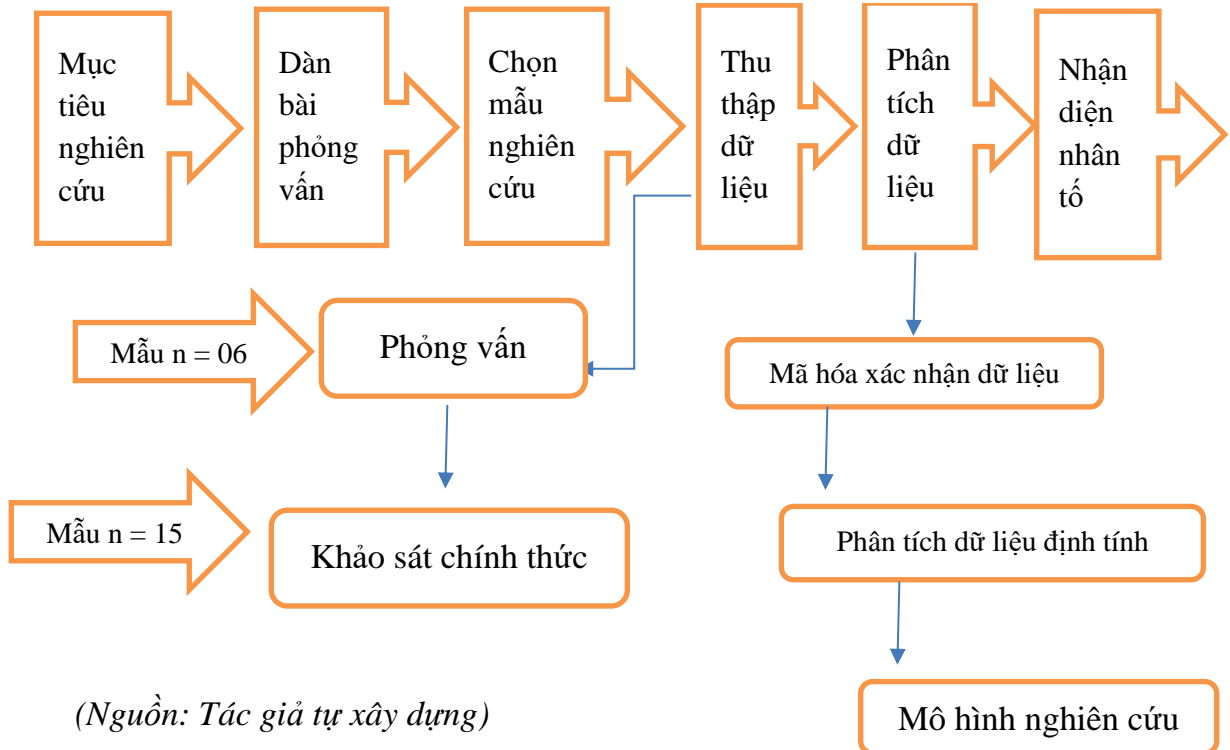
Bước 1: Phỏng vấn chuyên gia nhằm xây dựng Dàn bài khảo sát chính thức (Phụ lục 3.2)

Trên cơ sở lý thuyết và nghiên cứu trước, tác giả phỏng vấn để đánh giá sự dễ hiểu của câu hỏi, giúp loại bỏ biến không rõ nghĩa, trùng lặp giữa các biến gây hiểu nhầm cho người được khảo sát, chỉnh sửa nội dung chưa hợp lý của dàn bài khảo

sát. Tác giả thu thập ý kiến chuyên gia về nhân tố vĩ mô và thang đo phù hợp, học hỏi cách tiến hành khảo sát và kinh nghiệm thu thập dữ liệu khi khảo sát chính thức.

Đầu tiên, tác giả giải thích quan điểm lựa chọn nhân tố vĩ mô và thang đo từ kế thừa nghiên cứu trước. Tiếp theo là câu hỏi nhằm tìm hiểu ý kiến chuyên gia về nhân tố vĩ mô khác và thang đo tác động đến áp dụng CMKTQT.

Sơ đồ 3.3: Quy trình của nghiên cứu định tính



(Nguồn: Tác giả tự xây dựng)

Bước 2: Khảo sát chính thức chuyên gia

Kết quả sau khi phỏng vấn chuyên gia sẽ được điều chỉnh nội dung trên bảng khảo sát chính thức phù hợp với đối tượng phỏng vấn (Phụ lục 3.3). Bảng khảo sát giống nhau cho chuyên gia, tác giả giải thích rõ nội dung phù hợp với từng nhóm chuyên gia. Chẳng hạn, chuyên gia là nhà nghiên cứu, giảng dạy chuyên môn trong lĩnh vực kế toán kiểm toán đến từ trường đại học, viện nghiên cứu trong nước, tác giả không nhấn mạnh vào thông tin chi tiết DN mà thu thập quan điểm chuyên gia về tác động của nhân tố vĩ mô đến việc áp dụng CMKTQT xét ở phạm vi quốc gia.

3.2.1.2. Chọn mẫu nghiên cứu

Bước 1: Chọn mẫu nghiên cứu trong phỏng vấn chuyên gia

Corbin and Strauss (1998) cho rằng dữ liệu bão hòa, thông tin lặp đi lặp lại và không có vấn đề mới được phát hiện khi nhà nghiên cứu thực hiện trên 5 - 6 cuộc

phỏng vấn. Do đó, tác giả chọn 06 chuyên gia phỏng vấn gồm: 03 giảng viên và 03 kế toán DN (Phụ lục 3.1). Giảng viên thuộc Khoa Kinh tế và Kế toán – Trường Đại học Quy Nhơn, Khoa Kế toán - Trường ĐH Kinh tế TP. Hồ Chí Minh đều am hiểu CMKTQT và VAS. Kế toán DN có hiểu biết về CMKTQT vì đây chính là đối tượng chịu tác động nhiều nhất khi triển khai áp dụng CMKTQT.

Bước 2: Chọn mẫu nghiên cứu trong khảo sát chính thức chuyên gia

Sau khi xác định Danh sách khảo sát, tác giả lấy mẫu theo chủ đích trong phương pháp GT. Dựa trên hiểu biết, kiến thức, kinh nghiệm về CMKTQT, VAS của chuyên gia giúp kết quả khách quan và tin cậy, dữ liệu thu thập thích hợp cho mục tiêu nghiên cứu. Mẫu gồm 4 nhóm đối tượng chuyên gia:

- (1) Đại diện cơ quan ban hành chuẩn mực, chính sách kế toán của quốc gia và hiệp hội tổ chức nghề nghiệp,
- (2) Kế toán trong các doanh nghiệp
- (3) Đại diện từ Ủy ban chứng khoán hay DN kiểm toán
- (4) Giám đốc doanh nghiệp, Nhà nghiên cứu, giảng dạy chuyên môn kế toán kiểm toán từ trường đại học, viện nghiên cứu trong cả nước.

Số lượng mẫu

Số lượng mẫu trong nghiên cứu định tính phụ thuộc vào mục đích, phương pháp nghiên cứu, thuận lợi, khó khăn, thời gian và nguồn lực của nhà nghiên cứu, nên không có quy tắc cụ thể (Wilmot et al., 2005). Trên kỹ thuật lấy mẫu chủ đích, luận án xác định cỡ mẫu 10 - 20 là phù hợp, số lượng cho từng nhóm như sau:

Nhóm 1: Đại diện cơ quan ban hành chuẩn mực, chính sách, quy định kế toán của quốc gia và hiệp hội nghề nghiệp.

Theo quy định pháp luật Việt Nam, ban hành chuẩn mực, chính sách kế toán phải bắt đầu từ Bộ Tài chính, Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán, DN chỉ áp dụng khi đã có tính pháp lý. Chuyên gia cho thấy quan điểm cơ quan Nhà nước và hiệp hội nghề nghiệp về thuận lợi và khó khăn, chính sách và lộ trình áp dụng nên thực hiện thế nào. Ý kiến này cho cái nhìn tổng quan về áp dụng CMKTQT tình hình nước ta hiện nay. Sự am hiểu và kinh nghiệm của chuyên gia sẽ giúp xác định nhân tố vĩ mô và gợi ý về đo lường tác động đến áp dụng CMKTQT. Đây là kênh thông tin quan trọng làm cơ sở đề xuất gợi ý chính sách cho mục tiêu nghiên cứu.

Nhóm này thể hiện quyết tâm áp dụng CMKTQT nên mẫu nghiên cứu là người quan trọng trong việc ban hành chính sách, thể hiện chiến lược tài chính hội nhập của kế toán quốc gia. Do vậy số lượng chọn khoảng 1 – 2 người trong mẫu GT là đủ. Mặt khác, Bộ Tài chính hiện nay đã có chiến lược phát triển việc hội nhập này nên việc kiểm định lại thông tin về áp dụng CMKTQT với mẫu lựa chọn là phù hợp.

Nhóm 2: Kế toán trong doanh nghiệp.

Nhóm này đại diện cho đối tượng áp dụng CMKTQT để đo lường, ghi nhận và tạo lập thông tin BCTC. Áp dụng CMKTQT vào DN thành công hay không phụ thuộc rất lớn vào quá trình làm việc của nhóm này. Đây là mẫu quan trọng cần nghiên cứu với số lượng nhiều hơn, chiếm tỷ lệ quyết định trong cơ cấu mẫu. Mặt khác đề tài nghiên cứu 2 nhóm DN lớn khác nhau (trình bày cụ thể trong phạm vi nghiên cứu) nên mẫu phải lớn. Do đó, tác giả chọn số lượng mẫu là 6 người, trong đó 3 người thuộc nhóm DN lớn niêm yết và 03 người thuộc nhóm DN lớn chưa niêm yết.

Nhóm 3: Đại diện từ Ủy ban chứng khoán hay DN kiểm toán.

Nhóm này đại diện cho người kiểm tra thông tin BCTC được tạo lập từ áp dụng CMKTQT có phù hợp không, trình bày và công bố có đúng quy định trước khi BCTC đến người sử dụng. Do vậy, tác động của nhóm này lên áp dụng CMKTQT không nhiều nên số lượng mẫu không lớn, khoảng 1 – 2 người là phù hợp.

Nhóm 4: Nhà nghiên cứu, giảng viên, Giám đốc doanh nghiệp.

Nhóm này đại diện cho thúc đẩy áp dụng CMKTQT diễn ra thuận lợi. Nhà nghiên cứu, giảng dạy chuyên môn kế toán kiểm toán từ trường đại học, viện nghiên cứu am hiểu CMKTQT, VAS và CMKT quốc gia khác như Mỹ, Anh, Úc... Họ hiểu rõ và đánh giá chuẩn mực nào đáp ứng tốt hơn nhu cầu Việt Nam hiện nay, thuận lợi, khó khăn khi áp dụng CMKTQT và phương hướng phù hợp với đặc thù Việt Nam. Áp dụng CMKTQT tác động trực tiếp và rất lớn đến DN. Nếu Giám đốc hiểu biết và nhận thức được lợi ích từ áp dụng CMKTQT tạo ra nguồn nhân lực sử dụng thông tin hữu ích. Giám đốc DN tạo điều kiện học tập cập nhật nâng cao kiến thức khi áp dụng CMKTQT, từ đó thúc đẩy quá trình hội nhập diễn ra nhanh chóng. Do đó, số lượng mẫu chọn trong nhóm này phải lớn vì đây là đối tượng rất quan trọng. Tác giả chọn 6 người: 4 Giám đốc (2 Giám đốc đại diện cho DN lớn niêm yết và 2 Giám đốc đại diện cho DN lớn chưa niêm yết) và 02 nhà nghiên cứu am hiểu về CMKTQT.

Kết quả khảo sát 15 chuyên gia ($n = 15$) giúp tác giả xác định 07 nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT. Danh sách chuyên gia khảo sát trình bày Phụ lục 3.4.

3.2.1.3. Thu thập dữ liệu

Công cụ thu thập dữ liệu là Dàn bài khảo sát (Phụ lục 3.3) với 2 phần chính: phần giới thiệu và phần khảo sát. Phần giới thiệu nêu mục đích, nội dung khảo sát và gạn lọc đúng đối tượng nghiên cứu. Phần khảo sát gồm câu hỏi gợi ý để thu thập dữ liệu.

Kỹ thuật thu thập dữ liệu

Đầu tiên, tác giả tiến hành phỏng vấn chuyên gia với câu hỏi bán cấu trúc giúp làm rõ vấn đề, thuận lợi thời gian và địa điểm cho chuyên gia. Đây là kỹ thuật thu thập dữ liệu được sử dụng rộng rãi trong các nghiên cứu về kế toán theo phương pháp định tính (Ploybut, 2012). Từ kết quả phỏng vấn, tác giả khảo sát chính thức.

3.2.1.4. Phân tích dữ liệu

Bước 1: Phân tích dữ liệu đối với phỏng vấn chuyên gia

Phỏng vấn chuyên gia giúp tác giả nhận diện nhân tố vĩ mô và thang đo tương ứng tác động đến áp dụng CMKTQT ở Việt Nam. Dữ liệu định tính phân tích qua ba bước: (1) mô tả nhân tố, (2) phân loại nhân tố và (3) kết nối các nhân tố.

- Mô tả nhân tố (phenomenon description)

Qua tổng quan tài liệu, tác giả mô tả khái niệm nhân tố vĩ mô và thang đo tác động đến áp dụng CMKTQT dựa trên thuật ngữ được sử dụng trong lý thuyết và nghiên cứu trước. Trong suốt quá trình phỏng vấn, tác giả ghi chép, thu thập và phân tích dữ liệu đảm bảo chất lượng nghiên cứu. Sau mỗi cuộc phỏng vấn, tác giả sắp xếp bản ghi chép, đọc dữ liệu, ghi chú lại ý kiến chuyên gia về nhân tố. Kết quả tác giả nhận diện 10 nhân tố vĩ mô và thang đo tương ứng tác động đến áp dụng CMKTQT.

- Phân loại nhân tố (phenomenon classification)

Sau khi nhận diện được 10 nhân tố vĩ mô, tác giả tiến hành sắp xếp, phân loại có hệ thống dựa vào tính chất và đặc thù nhân tố vào cùng nhóm: văn hóa, giáo dục, hệ thống pháp luật, chính trị, hoạt động nước ngoài, tăng trưởng kinh tế, thị trường vốn....

- Kết nối các nhân tố (concept connection)

Trong từng nhóm nhân tố vĩ mô, tác giả kết nối nhân tố, đánh giá mối quan hệ và phân tích tác động đến áp dụng CMKTQT trong bối cảnh nghiên cứu tại Việt Nam.

Từ đó, tác giả giải thích về mô hình phân tích được rút ra từ việc so sánh kết quả vừa phát hiện trong nghiên cứu này với lý thuyết đã có và nghiên cứu trước để xác nhận những điểm giống và khác, đồng thời lý giải cho sự khác nhau đó.

Kết thúc 6 cuộc phỏng vấn với chuyên gia, tác giả tổng kết dữ liệu thu thập được theo phương pháp thống kê mô tả để xác định điểm bão hòa theo phương pháp GT. Nhân tố nào đưa ra không đạt được tối thiểu 20% sự đồng thuận, tác giả phân tích nguyên nhân từ ý kiến chuyên gia và loại ra khỏi mô hình. Kết quả có 07 nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở Việt Nam (Phụ lục 3.7).

Bước 2: Phân tích dữ liệu đối với khảo sát chính thức chuyên gia

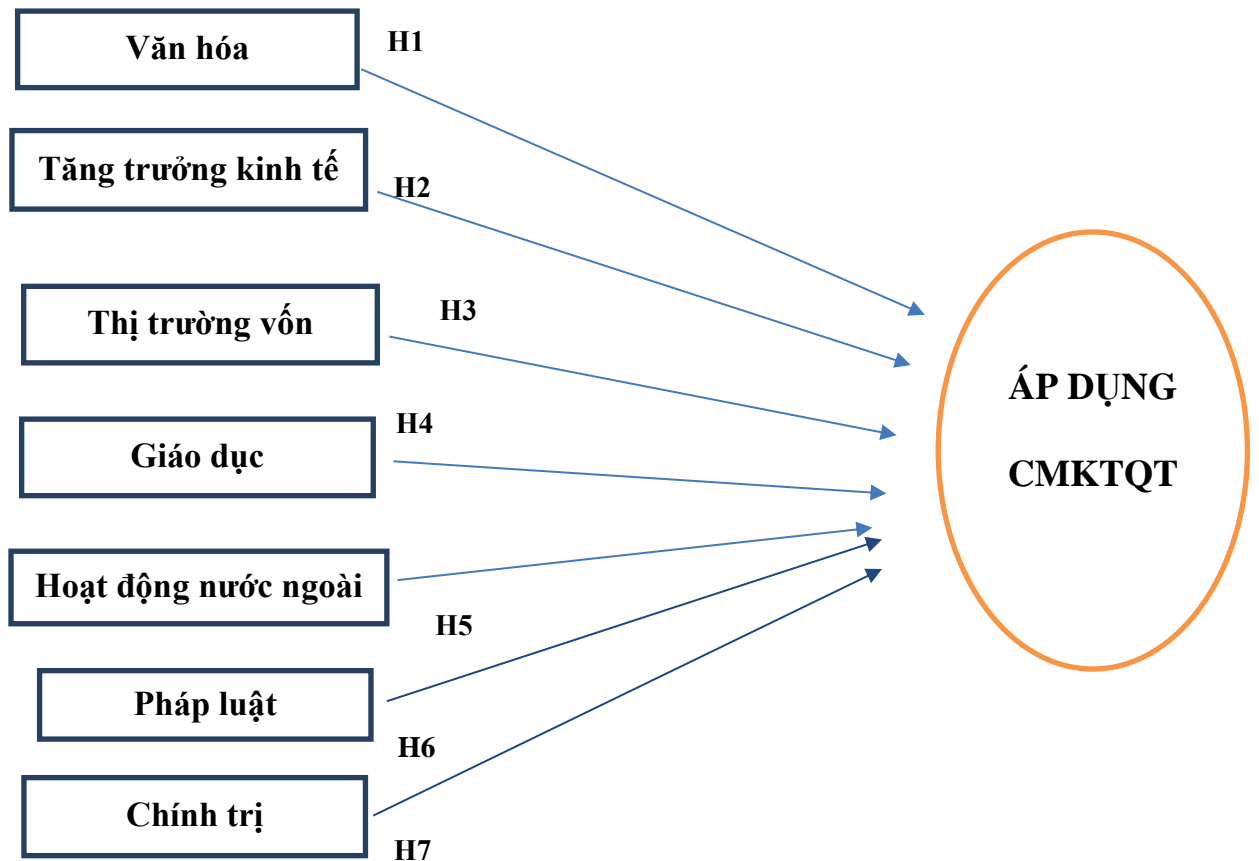
Dữ liệu về nhân tố vĩ mô và thang đo được tổng hợp sau khi khảo sát chính thức 15 chuyên gia. Tác giả phân tích dữ liệu theo phương pháp thống kê mô tả. Nhân tố vĩ mô nếu không đạt trên 20% sự đồng thuận sẽ loại biến ra khỏi mô hình dự kiến. Trường hợp 1 nhân tố vĩ mô được đề xuất nhiều thang đo, tác giả chọn thang đo có sự đồng thuận cao nhất hoặc thang đo có thể thu thập dữ liệu phù hợp nhất.

3.2.2. Mô hình nghiên cứu dự kiến

Trên cơ sở lý thuyết ủy nhiệm, lý thuyết thể chế, lý thuyết tín hiệu, lý thuyết quản trị DN và lý thuyết ảnh hưởng chính trị và kế thừa kết quả nghiên cứu trước về nhân tố vĩ mô tác động khi áp dụng CMKTQT (Frank, 1979; Hofstede, 1980, 1984; Nobes, 1983; Nobes and Parker, 1995; Baydoun, 1995; Nobes, 1998; Chamisa, 2000; Hope et al., 2006; Zeghal and Mhedhbi, 2006; Iwona V., 2012; Phuong and Nguyen, 2012; Phan et al., 2014; Nguyễn Thị Thu Phương, 2014;...)

Các nhân tố vĩ mô đề cập từ nghiên cứu trước gồm: tăng trưởng kinh tế/phát triển kinh tế, văn hóa, thị trường vốn, giáo dục/trình độ học vấn, hội nhập kinh tế thế giới/hoạt động mở cửa, hệ thống pháp luật, chính trị, môi trường bên ngoài, ... Kết quả nghiên cứu không đồng nhất giữa các quốc gia. Trên cơ sở lý thuyết nền kết hợp khảo sát chuyên gia, tác giả đề xuất mô hình nghiên cứu dự kiến ở Sơ đồ 3.4.

Sơ đồ 3.4: Mô hình nghiên cứu dự kiến về các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

3.2.3. Xây dựng giả thuyết nghiên cứu

Văn hóa

Hove (1986) và Nobes (1998) chỉ ra rằng quốc gia chịu tác động của giá trị văn hóa tương tự có xu hướng áp dụng CMKT như nhau. Áp dụng CMKTQT bị tác động bởi giá trị văn hóa giống nhau. Chamisa (2000), Zeghal and Mhedhbi (2006); Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016) cho rằng áp dụng CMKTQT là dễ dàng hơn cho nước có nền văn hóa Anglo-Saxon đang phát triển thông qua tác động sau này của IASB và sự phát triển của CMKTQT. Giả thuyết thứ nhất được đưa ra là:

H1. Quốc gia với nền văn hóa Anglo-Saxon có nhiều khả năng hơn để áp dụng CMKTQT so với quốc gia không thuộc nền văn hóa Anglo-Saxon.

Tăng trưởng kinh tế

Lowe (1967) cho rằng phát triển của kế toán là quá trình tiến hóa liên quan đến sự phát triển của nền kinh tế. Vấn đề kinh tế quốc gia được xem xét khi xảy ra việc

ngụy tạo số liệu kế toán. Các nước có trình độ phát triển kinh tế thấp thì hệ thống kế toán ít phát triển (Doupnik and Salter, 1995). Muller (1968) cho rằng trình độ phát triển kinh tế và loại hình kinh tế tác động nhất định lên thực hành kế toán quốc gia. Adkari and Tondkar (1992) cho thấy mức độ tăng trưởng kinh tế tác động tích cực đến sự phát triển của hệ thống kế toán. Zeghal et al. (2006) xem xét khác biệt trong tăng trưởng kinh tế giữa nhóm nước đang phát triển áp dụng CMKTQT và nước không áp dụng, cho thấy khi áp dụng CMKTQT phù hợp với đặc thù quốc gia sẽ cải thiện tốc độ tăng trưởng kinh tế. Al-Akra et al. (2009), Fatma and Jamel (2013) đồng tình với kết quả trên. Từ nền tảng lý thuyết ủy nhiệm, nghiên cứu liên quan, kết hợp với đặc thù DN lớn ở Việt Nam thông qua khảo sát chuyên gia, giả thuyết thứ hai là:

H2. Quốc gia có tăng trưởng kinh tế càng cao thì càng có xu hướng áp dụng CMKTQT.

Thị trường vốn

Chất lượng thông tin tài chính là thành phần quan trọng trong phát triển và nâng cao hiệu quả thị trường vốn. Gray et al (1997) lập luận rằng nhà đầu tư cần thông tin tài chính để phân tích cơ hội đầu tư và tối ưu hóa lựa chọn. CMKTQT nâng cao chất lượng thông tin tài chính công bố cho thị trường vốn tại nước đang phát triển, Chamisa (2000) khẳng định CMKT tác động quan trọng đến thị trường tài chính mới nổi tại các quốc gia này. Jemakowics et al., (2006) cho rằng nước có thị trường tài chính mở có nhiều cơ hội để áp dụng CMKTQT. Trần Quốc Thịnh (2016), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016),... cho rằng thông tin tài chính là cơ sở cho quyết định đầu tư, áp dụng CMKTQT tạo điều kiện so sánh thông tin giữa các thị trường tài chính khác nhau và làm giảm chi phí của quyết định đầu tư. Giả thuyết thứ ba liên quan đến nhân tố thị trường vốn được xác định là:

H3. Quốc gia có tồn tại thị trường vốn thì có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các quốc gia không có thị trường vốn.

Hệ thống giáo dục

Giáo dục từ lâu đã tác động đến môi trường khoa học, công nghệ và kinh tế và sự phát triển bền vững của mỗi quốc gia. Trình độ giáo dục quốc gia tác động đến quy định kế toán (Mueller, 1968). Doupnik and Salter (1995), Fatma and Jamel (2013); Nguyễn Thị Thu Phương (2014) lập luận rằng áp dụng CMKTQT là quyết định chiến

lược bởi vì để hiểu và áp dụng các chuẩn mực này đòi hỏi trình độ giáo dục cao kết hợp với kỹ thuật nghiệp vụ. Giả thuyết thứ tư được xác định là:

H4. Quốc gia có giáo dục phát triển càng cao sẽ có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các quốc gia khác.

Hoạt động nước ngoài

Quá trình tự do hóa thương mại thúc đẩy tăng trưởng và phát triển của các quốc gia. Cook and Wallace (1990), quốc gia có nền kinh tế mở cửa với bên ngoài gặp nhiều áp lực quốc tế hơn từ sự phức tạp của quá trình hội nhập kinh tế quốc tế. Ví dụ, nước công nghiệp đang phát triển ở châu Á có thị trường hẹp (không đủ tiêu dùng) nhưng lao động giá rẻ. Họ đại diện cho lợi thế so sánh về chi phí lao động, có khả năng thu hút nhà đầu tư nước ngoài giúp mở rộng hoạt động kinh tế ra thế giới. Zeghal and Mhedhbi (2006); Marta et al. (2008); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Trần Quốc Thịnh (2016),...khẳng định quốc gia có lợi thế khi áp dụng CMKTQT tạo thuận lợi cho các giao dịch quốc tế. Giả thuyết thứ năm được phát triển như sau:

H5. Các quốc gia mở cửa hoạt động nước ngoài càng cao sẽ có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các nước khác.

Hệ thống pháp luật

Nobes (1981) chỉ rõ hệ thống pháp luật là nhân tố quan trọng tác động đến kế toán các quốc gia. Tại các nước thông luật, mô hình quản trị chế độ chủ yếu là thị trường tài chính với tính năng là hạch toán đảm bảo lợi ích chủ yếu cho nhà đầu tư và chủ nợ. Điều này về cơ bản là vai trò của kế toán tài chính. Trần Quốc Thịnh (2016) nêu rõ Nhà nước không phải là đối tượng sử dụng đặc quyền của số liệu kế toán, kết nối giữa quy định về thuế và/hoặc quy định kế toán. Ajit, Han, Mike, Gökhan (2015) khẳng định vai trò của nhà nước là xây dựng khuôn khổ pháp lý cho hoạt động đúng đắn của thị trường vốn.

H6. Quốc gia có hệ thống pháp luật “thông luật” có nhiều khả năng để áp dụng CMKTQT hơn quốc gia không thuộc hệ thống “thông luật”.

Hệ thống chính trị

Hassab et al (2003) khẳng định quốc gia có tự do chính trị càng cao thì kế toán càng phát triển. Scott (2008) nghiên cứu áp dụng sớm của SFAS 87 về kế toán hưu trí. Mẫu 279 DN và mô hình gồm: ba biến chính trị (chính sách thuế, vụ kiện và quy mô DN), bốn biến DN (thu lãi, chính sách cổ tức, đòn bẩy, kế hoạch ưu đãi của nhà quản

lý). Mô hình này giải thích 81% của việc áp dụng sớm CMKT mới do sự tác động của yếu tố chính trị đến lợi nhuận báo cáo. Ramanna et al., (2009); Nguyễn Thị Thu Phương (2014) nhấn mạnh tầm quan trọng của chế tài về quyết định áp dụng CMKT mới. Do đó, giả thuyết được phát biểu như sau:

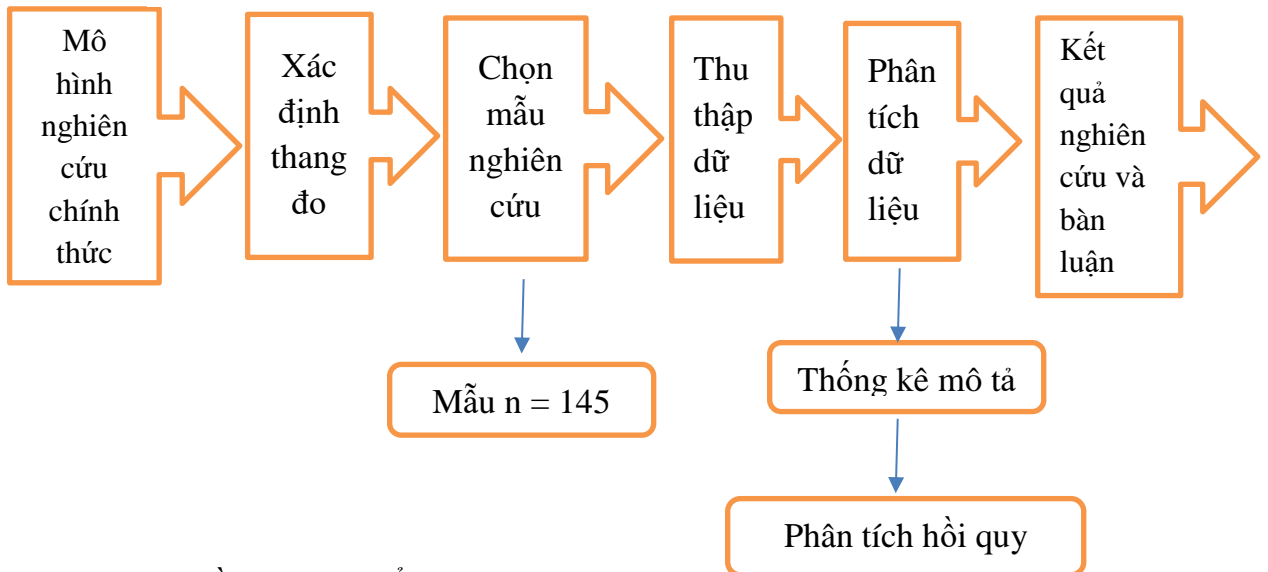
H7. Quốc gia có hệ thống chính trị dân chủ càng cao thì càng có xu hướng áp dụng CMKTQT hơn các quốc gia khác.

3.3. Nghiên cứu định lượng

Nghiên cứu định lượng được sử dụng sau khi có kết quả từ nghiên cứu định tính.

3.3.1. Quy trình nghiên cứu định lượng

Sơ đồ 3.5: Quy trình nghiên cứu định lượng



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

3.3.2. Mô hình nghiên cứu

Luận án sử dụng mô hình hồi quy logistic đo lường mức độ tác động của nhân tố vĩ mô đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam ở phạm vi quốc gia. Biến phụ thuộc ở dạng nhị phân được mã hóa thành hai giá trị 0 và 1 để ước lượng khả năng áp dụng CMKTQT. Khi biến phụ thuộc có 2 giá trị thì giả định rằng phân dư có phân phối chuẩn sẽ không phù hợp mà sẽ có phân phối nhị thức, từ đó kiểm định thống kê trong hồi quy thông thường không phù hợp. Do vậy, phương pháp OLS (Ordinary Least Square) là không phù hợp. Hồi quy logistic trong nghiên cứu này là phổ biến thuộc lý thuyết kế toán thực chứng (The positive accounting theory). Zeghal and Mhedhbi (2006), Ole-Kristian et al (2006), Mohamed and Fatma (2013)... đều sử dụng mô hình

hồi quy logistic để đánh giá nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT. Trên cơ sở kế thừa, luận án xây dựng mô hình nghiên cứu dự kiến như sau:

$$\text{LOGIT [CMKTQT =1]} = \alpha_0 + \alpha_1 * \text{VH} + \alpha_2 * \text{TT} + \alpha_3 * \text{TV} + \alpha_4 * \text{GD} + \alpha_5 * \text{NN} \\ + \alpha_6 * \text{PL} + \alpha_7 * \text{CT} + \varepsilon \quad (\text{M1})$$

Biến phụ thuộc: là biến giả, nhận giá trị là 1 nếu quốc gia có áp dụng CMKTQT và nhận giá trị là 0 nếu quốc gia không áp dụng CMKTQT cho đến cuối năm 2016

Biến độc lập: Văn hóa (VH), Tăng trưởng kinh tế (TT), Thị trường vốn (TV), Giáo dục (GD), Hoạt động nước ngoài (NN), Pháp luật (PL), Chính trị (CT)

Tham số: $\alpha_0, \alpha_1, \alpha_2, \dots, \alpha_n$; Sai số: ε

3.3.3. Xác định thang đo

Thang đo đo lường nhân tố được xây dựng dựa trên nghiên cứu trước và tác giả điều chỉnh khi sử dụng tại Việt Nam thông qua ý kiến từ nghiên cứu định tính.

a. Biến phụ thuộc: việc áp dụng CMKTQT trong năm 2016.

Affes and Callimaci (2007), Zeghal and Mhedhbi (2006), Hope et al. (2006) đo lường áp dụng CMKTQT là biến nhị phân mà có giá trị 1 nếu có áp dụng CMKTQT và 0 nếu ngược lại. Trong đề tài, biến phụ thuộc là một biến giả nhận giá trị 1 nếu có áp dụng CMKTQT cho đến năm 2016 và nhận giá trị 0 nếu không áp dụng CMKTQT.

b. Các biến độc lập thuộc về kinh tế vĩ mô

Văn hóa (VH)

Zeghal and Mhedhbi (2006), Mohamed and Fatma (2013) sử dụng giá trị là 1 cho các nước có nền văn hóa Anglo-Saxon và 0 cho các nước không phải nền văn hóa Anglo-Saxon. Luận án kế thừa thang đo từ nghiên cứu này cho nhân tố văn hóa.

Tăng trưởng kinh tế (TT)

Sự tác động của tăng trưởng kinh tế đến áp dụng CMKTQT được kiểm nghiệm thông qua chỉ số GDP hay GDP/người (Cooke and Wallace (1990), Zeghal and Mhedhbi (2006),...). Đề tài sử dụng logarit của GDP (triệu USD).

Thị trường vốn (TV)

Zeghal and Mhedhbi (2006) gán giá trị của 1 cho các nước có thị trường vốn và 0 nếu ngược lại. Trong khi Ole-Kristian et al (2006) đo thị trường vốn của vốn hóa thị

trường của các cổ đông của tổng sản phẩm trong nước. Tác giả kế thừa các biến nhị phân được sử dụng bởi Zeghal and Mhedhbi (2006).

Giáo dục (GD)

Vai trò của giáo dục về việc áp dụng CMKTQT được khẳng định trong nhiều nghiên cứu. Dựa trên Zeghal and Mhedhbi (2006), tác giả chọn thang đo của biến giáo dục là tỷ lệ biết chữ của các quốc gia.

Hoạt động nước ngoài (NN)

Biến này được đo bằng chỉ số FDI hay FDI/GDP (tỷ lệ của các khoản đầu tư trực tiếp nước ngoài để thu về sản phẩm trong nước). Tác giả kế thừa thang đo này từ nghiên cứu của Mohamed and Fatma (2013).

Hệ thống pháp luật (PL)

Hệ thống pháp luật trong các nghiên cứu thường là biến nhị phân có giá trị 1 cho hệ thống thông luật và có giá trị 0 cho hệ thống pháp luật khác (Zeghal and Mhedhbi, 2006; Mohamed and Fatma, 2013;...). Tác giả kế thừa thang đo này.

Hệ thống chính trị (CT)

Sự tác động của hệ thống chính trị về áp dụng CMKTQT được đo bằng chỉ số Gastil 1978 với các giá trị từ 1 đến 7 (Belkaoui, 1983). Chỉ số Gastil có giá trị thấp nghĩa là đất nước có dân chủ chính trị cao. Tác giả kế thừa thang đo này từ nghiên cứu Mohamed and Fatma (2013).. để đo lường mức độ dân chủ chính trị của mỗi quốc gia.

3.3.4. Chọn mẫu khảo sát

Kích thước mẫu phụ thuộc vào phương pháp xử lý mô hình hồi quy. Hair et al. (2006) cho rằng kích thước mẫu tối thiểu là 50, tốt hơn là 100 và tỷ lệ quan sát trên biến đo lường (N/p) là 5:1 nghĩa là một biến đo lường cần tối thiểu 5 quan sát, tốt nhất là 10:1 trở lên (Nguyễn Đình Thọ, 2014). Nunnally (1978) đề nghị tỷ lệ N/p biến thiên từ 2:1 đến 20:1 (Velicer and Fava, 1998). Luận án chọn hướng tiếp cận mẫu khảo sát có số lượng tối thiểu là 100 và tỷ lệ N/p biến thiên từ 2:1 đến 20:1 theo biến quan sát nhằm dung hòa quan điểm trên. Số lượng biến vĩ mô là 07 biến, số lượng biến độc lập là 1 biến. Kích thước mẫu nghiên cứu chính thức là $n = 145$ là phù hợp.

Nguyễn Đình Thọ (2014) có hai phương pháp chọn mẫu là theo xác suất và phi xác suất. Tác giả chọn mẫu phi xác suất vì hạn chế trong quá trình thu thập dữ liệu thứ

cấp về thông tin liên quan đến quốc gia chưa thuận lợi. Mẫu chọn theo phương pháp lấy mẫu thuận tiện vì thuận lợi cho thu thập dữ liệu và đảm bảo khách quan trong thu thập dữ liệu của phương pháp chọn mẫu phi xác suất.

3.3.5. Thu thập dữ liệu.

Luận án chọn mẫu quốc gia từ www.iasplus.com/country/country.htm. Sau khi thu thập dữ liệu, tác giả chọn 145 nước được phân thành hai nhóm: các nước đã áp dụng CMKTQT (có hoặc không sửa đổi) và nhóm các nước không áp dụng CMKTQT đến cuối năm 2016. Thông tin được thu thập chủ yếu từ World Bank – World Development Indicators (WDI). Danh sách quốc gia trình bày trong Phụ lục 3.5. Nguồn thu thập dữ liệu trình bày tại Phụ lục 3.9.

3.3.6. Phân tích dữ liệu.

Luận án sử dụng phương pháp thống kê mô tả và phân tích hồi quy để phân tích dữ liệu. Tác giả sử dụng công cụ là phần mềm SPSS 22.

3.3.6.1. Phân tích thống kê mô tả

Phân tích thống kê mô tả với biến vĩ mô định lượng trong mô hình KT, GD, NN, CT: mean (trung bình cộng), maximum (giá trị lớn nhất), minimum (giá trị nhỏ nhất), Std. Deviation (độ lệch chuẩn). Phân tích thống kê mô tả với biến vĩ mô định tính VH, TV, PL: frequency (tần số) và percentage (tần suất tính theo tỷ lệ %). Mục tiêu phân tích là mô tả xu hướng tập trung và đánh giá sự phân tán của dữ liệu.

3.3.6.2. Phân tích hồi quy

Nghiên cứu thực hiện phân tích đơn biến và phân tích đa biến.

a. Phân tích đơn biến

Phân tích đơn biến xác định tác động của từng biến vĩ mô đến áp dụng CMKTQT. Luận án thực hiện so sánh hai nhóm: nhóm quốc gia áp dụng CMKTQT và nhóm quốc gia không áp dụng CMKTQT tính đến thời điểm cuối năm 2016.

Kolmogorov-Smirnov test để kiểm định giả thuyết phân phối của dữ liệu có phù hợp với phân phối lý thuyết. Cỡ mẫu lớn hơn 50 nên sử dụng phép kiểm định này là phù hợp. Mẫu có phân phối chuẩn khi Sig. > 0,05.

Khi giá trị Sig. của kiểm định Kolmogorov-Smirnov nhỏ hơn 0,05, tiếp tục thực hiện kiểm định Mann-Whitney để so sánh xếp hạng trung bình một biến trong hai nhóm quan sát (nhóm quốc gia áp dụng CMKTQT và nhóm quốc gia không áp dụng).

Ma trận hệ số tương quan xem xét mức độ tương quan giữa biến vĩ mô và kiểm tra hiện tượng đa cộng tuyến. Hệ số tương quan Pearson Correlation càng lớn thì mức độ tương quan càng cao, có thể dẫn tới hiện tượng đa cộng tuyến. Giữa các cặp biến vĩ mô có hệ số tương quan lớn hơn 0,8 sẽ gây ra hiện tượng đa cộng tuyến. Với độ tin cậy là 95%, giá trị Sig > 0,05 đồng nghĩa phải loại bỏ biến vĩ mô nhằm đảm bảo tính phù hợp của mô hình. Giá trị Sig càng lớn càng tốt. Nếu Sig > 0,05 nghĩa là giữa các biến vĩ mô không có mối tương quan và khẳng định "độc lập" tốt. Sig < 0,05 thì lưu ý tới hệ số Pearson để xem tính tương quan mạnh hay yếu và đặt ra nghi ngờ có đa cộng tuyến giữa biến vĩ mô (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008).

b. Phân tích đa biến

Mục đích phân tích đa biến là kiểm tra tác động của nhân tố vĩ mô đến áp dụng CMKTQT bằng hàm hồi quy logistic. Mô hình này là cách tiếp cận phổ biến để phân tích và đo lường mối tương quan giữa biến độc lập và biến phụ thuộc bằng cách ước lượng xác suất để phân tích dữ liệu nhị phân (Kleinbaum and Klein, 2012).

Nếu kiểm định Wald có Sig < 0,05 chứng tỏ biến vĩ mô có ý nghĩa thống kê với mức ý nghĩa 5%. Tiếp theo, kiểm định mức độ phù hợp của mô hình thông qua mức độ dự báo chính xác (Classification Table) và mức độ phù hợp của mô hình (Kiểm định Omnibus). Mức độ dự báo chính xác dựa vào chỉ số Overall Percentage (Percentage Correct) cho thấy tỷ lệ dự báo đúng của toàn bộ mô hình, chỉ số càng cao thì mô hình càng phù hợp. Mức độ phù hợp của mô hình (Omnibus Tests of Model Coefficients) có chỉ số Sig. < 0,05 chứng tỏ biến vĩ mô có quan hệ tuyến tính với biến phụ thuộc trong tổng thể hay mô hình lựa chọn là phù hợp. Độ phù hợp tổng quát được đánh giá bằng chỉ tiêu $-2LL$ (-2 Log Likelihood). Giá trị $-2LL$ càng nhỏ thì độ phù hợp cao. Giá trị nhỏ nhất của $-2LL$ là 0 (không có sai số) khi đó mô hình có độ phù hợp hoàn hảo.

3.4. Kết quả nghiên cứu và bàn luận

Nghiên cứu định lượng được sử dụng sau khi có kết quả từ nghiên cứu định tính.

3.4.1. Kết quả nghiên cứu

3.4.1.1. Kết quả nghiên cứu định tính

Kết quả phỏng vấn chuyên gia

Tác giả thực hiện phỏng vấn lấy ý kiến 06 chuyên gia về nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT và thang đo của các nhân tố này. Dàn bài phỏng vấn là câu hỏi bán cấu trúc được chia thành bốn bước sau:

- **Bước 1:** Trên cơ sở tổng quan tài liệu, tác giả trình bày 07 nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT về khái niệm, thuật ngữ, lý thuyết nền và nghiên cứu liên quan (Phụ lục 3.2). Tác giả đặt câu hỏi dạng khẳng định **ĐỒNG Ý** hay **KHÔNG ĐỒNG Ý** để chuyên gia trình bày quan điểm về các nhân tố này.

Kết quả phỏng vấn cho thấy chuyên gia đồng ý (tỷ lệ 100%) về 07 nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT gồm: Văn hóa, Tăng trưởng kinh tế, Thị trường vốn, Giáo dục, Hoạt động nước ngoài, Pháp luật và Chính trị.

- **Bước 2:** Tác giả tiếp tục hỏi ý kiến chuyên gia về lựa chọn thang đo phù hợp của 7 nhân tố vĩ mô ở bước 1 bằng thang đo Likert 5 điểm (1 = Rất không đồng ý; 2 = Không đồng ý; 3 = Bình thường; 4 = Đồng ý; 5 = Rất đồng ý)

Kết quả phân tích thống kê từ ý kiến chuyên gia về thang đo đo lường nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT trình bày tại Phụ lục 3.7.

Khi xác định thang đo của nhân tố vĩ mô, chuyên gia có nhiều quan điểm như:

- Hầu hết chuyên gia đồng thuận với thang đo với chỉ số Mean ≥ 3 gồm: 1. Văn hóa (1a. Quốc gia có văn hóa Anglo-Saxon); 2. Tăng trưởng kinh tế (2a. GDP; 2b. GDP/người); 3. Thị trường vốn (Quốc gia có tồn tại thị trường vốn); 4. Giáo dục (Tỷ lệ biết chữ); 5. Hoạt động nước ngoài (5a. FDI/GDP; 5b. FDI); 6. Hệ thống pháp luật (Quốc gia theo thông luật); 7. Hệ thống chính trị (Gastil Index 1978).

- Chuyên gia không đồng thuận với việc xác định thang đo của nhân tố: 1. Văn hóa (1b. Mô hình Hofstede) với chỉ số Mean < 3 .

- **Bước 3:** Cuối cùng, tác giả phỏng vấn bằng câu hỏi mở để chuyên gia bổ sung thêm nhân tố vĩ mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT và thang đo nhân tố.

Chuyên gia đề xuất thêm nhân tố vĩ mô và thang đo tương ứng. Kết quả phỏng vấn chuyên gia về bổ sung thêm nhân tố vĩ mô và thang đo tác động đến áp dụng CMKTQT

(Phụ lục 3.6) cho thấy tỷ lệ chuyên gia đồng ý thấp (dưới 20%). Tác giả xem xét khả năng thu thập số liệu ở nghiên cứu định lượng tiếp theo là khó khả thi. Do đó, tác giả không bổ sung nhân tố vĩ mô mới do chuyên gia đề xuất vào bảng khảo sát chính thức.

➤ **Bước 4: Chọn lựa nhân tố và thang đo đưa vào khảo sát chính thức chuyên gia**
 Kết quả bước 2 giúp nhận diện nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT. Nhân tố có nhiều thang đo, tác giả chọn thang đo có chỉ số Mean cao nhất và độ lệch chuẩn Std. Deviation thấp nhất, phân tích khả năng thu thập dữ liệu của từng thang đo để đưa vào bảng khảo sát chính thức.

Kết quả từ khảo sát chuyên gia

Kết quả khảo sát cho thấy 100% chuyên gia đồng ý với nhân tố vĩ mô và thang đo trong bảng khảo sát. Ngoài ra, chuyên gia không bổ sung thêm nhân tố hay thang đo. Kết quả khảo sát chuyên gia trình bày tại Phụ lục 3.8.

Tóm lại, kết thúc quá trình nghiên cứu định tính, tác giả xác định có 07 nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT là: Văn hóa, Tăng trưởng kinh tế, Giáo dục, Chính trị, Pháp luật, Hoạt động nước ngoài và Thị trường vốn.

3.4.1.2. Kết quả nghiên cứu định lượng

Luận án thực hiện phân tích thống kê mô tả, phân tích đơn biến, phân tích đa biến đối với mô hình hồi quy logistic (M1).

Phân tích thống kê mô tả (Phụ lục 3.10)

Phân tích thống kê mô tả nhân tố vĩ mô: TT, GD, NN, CT cho thấy: GDP trong mẫu có mức trung bình là 518.726,3424 triệu USD với GDP ít nhất là 581,48 triệu USD (Dominican Republic) và lớn nhất là 18.624.475 triệu USD (Hoa Kỳ). Hai quốc gia này có sự chênh lệch rất lớn về kinh tế trong nhóm khảo sát. Quốc gia có tỷ lệ biết chữ thấp nhất là South Sudan (27%) – quốc gia nghèo kém phát triển ở Châu Phi. Quốc gia có tỷ lệ biết chữ cao nhất là Pháp, Greenland, Luxembourg và Norway (100%). Tỷ lệ biết chữ trung bình là 85,9% ở mức khá cao. Mức trung bình FDI/GDP trong nhóm khảo sát là 1,86%. Tuy nhiên nhóm quốc gia phát triển và quốc gia đang phát triển có chênh lệch rất lớn. Quốc gia phát triển thường đầu tư ra nước ngoài cao hơn so với quốc gia đang phát triển. Chỉ số tự do chính trị (CT) với mức trung bình là 3,33 chứng tỏ mẫu quốc gia khảo sát được đặc trưng bởi mức trung bình của tự do chính trị.

Kết quả phân tích thống kê mô tả nhân tố vĩ mô VH, TV, PL cho thấy: khảo sát 145 quốc gia thì 45 quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon (31%); 113 quốc gia có thị trường vốn (77,9%) và 17 quốc gia có hệ thống pháp lý theo thông luật (11,7%).

Phân tích đơn biến

Phân tích đơn biến để xác định tác động của từng biến riêng rẽ lên áp dụng CMKTQT thông qua kiểm định Kolmogorov-Smirnov, kiểm định phi tham số Mann-Whitney và ma trận hệ số tương quan.

a. Kiểm định Kolmogorov-Smirnov (Phụ lục 3.11)

Giá trị Sig. = 0 ($< 0,05$) chứng tỏ dữ liệu không có phân phối chuẩn. Do đó, luận án thực hiện kiểm định Mann-Whitney để so sánh giá trị trung bình của biến giữa 2 nhóm nước có áp dụng CMKTQT và không áp dụng CMKTQT.

b. Kiểm định phi tham số Mann-Whitney (Phụ lục 3.12)

Kết quả cho thấy biến VH, GD và CT có khác biệt rõ rệt giữa 2 nhóm (giá trị Sig. $< 0,05$). Quốc gia áp dụng CMKTQT đặc trưng bởi nền văn hóa Anglo-Saxon, trình độ dân trí cao và hệ thống chính trị dân chủ hơn so với quốc gia không áp dụng CMKTQT. Nhân tố TT, TV, NN và PL không có khác biệt đáng kể giữa hai nhóm. So sánh cấp bậc trung bình cho thấy nước áp dụng CMKTQT đặc trưng bởi trình độ giáo dục cao, chính trị dân chủ hơn, văn hóa Anglo-Saxon, hoạt động nước ngoài phát triển có nhiều thuận lợi để áp dụng CMKTQT.

Tóm lại, phân tích đơn biến với nhóm vĩ mô cho thấy nước áp dụng CMKTQT đặc trưng hệ thống chính trị dân chủ cao, nền văn hóa Anglo-Saxon và trình độ dân trí cao. Ngoài ra, quốc gia áp dụng CMKTQT thường là quốc gia có nhiều hoạt động đầu tư ở nước ngoài, đạt mức tăng trưởng kinh tế cao, hệ thống pháp luật thông luật.

c. Kiểm định mối tương quan giữa các biến vĩ mô

Đánh giá tương quan ở Phụ lục 3.13 cho thấy biến TV, NN và PL có giá trị Sig $> 0,05$ đồng nghĩa việc loại bỏ 3 biến này ra khỏi (M1). Giá trị Sig của biến TV – GD là $0,042 < 0,05$ nên hai biến này có mối tương quan. Tương tự, Sig của biến PL – VH, TT đều nhỏ hơn $0,05$. Do đó, việc loại 3 biến TV, NN và PL là phù hợp.

Kết quả thể hiện giữa các cặp biến độc lập của mô hình có tương quan có ý nghĩa, không có cặp nào có hệ số tương quan lớn hơn 0,8 nên sẽ không gây ra hiện tượng đa cộng tuyến cho mô hình hồi quy (M1).

Phân tích đa biến

Luận án sử dụng hồi quy logistic đối với mô hình (M1), biến phụ thuộc là biến giả sẽ nhận giá trị 1 nếu quốc gia có áp dụng CMKTQT cho đến cuối năm 2016 hoặc nhận giá trị 0 nếu quốc gia không áp dụng CMKTQT. Các biến độc lập còn lại phù hợp với mô hình (M1) sau khi thực hiện kiểm định tương quan là: VH, TT, GD và CT. Kết quả thực hiện hồi quy logistic thể hiện tại Bảng 3.1.

Bảng 3.1 Các biến độc lập trong mô hình (M1)

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B) OR	95% C.I. for EXP(B)	
								Lower	Upper
Step 1 ^a	VH	2,130	1,043	4,167	1	0,041	8,411	1,089	64,987
	TT	0,016	0,045	5,644	1	0,018	1,00	1,000	1,000
	GD	0,037	0,012	9,113	1	0,003	1,038	1,013	1,064
	CT	-0,279	0,134	4,350	1	0,037	0,757	0,582	0,983
	Constant	-0,188	1,112	0,029	1	0,865	0,828		

a. Các biến được đưa vào mô hình tại bước 1: VH, TT, GD, CT

Hàm hồi quy Logistic của mô hình (M1) được ước lượng có dạng:

$$\ln(p/(1-p)) = -0,188 + 2,13 * VH + 0,016 * TT + 0,037 * GD - 0,279 * CT$$

a. Kiểm định hệ số hồi quy (Kiểm định Wald)

Dựa vào mức ý nghĩa (Sig.) của kiểm định Wald cho thấy các biến VH, TT, GD, CT đưa vào mô hình (M1) đều có Sig. < 0,05. Điều này chứng tỏ biến phụ thuộc CMKTQT và các biến vĩ mô có ý nghĩa thống kê với mức tin cậy chung là trên 95%. Do đó các biến VH, TT, GD, CT phù hợp và có ý nghĩa đối với mô hình (M1).

b. Mức độ tác động của các biến vĩ mô được mô tả cụ thể như sau:

- VH: Nếu hai quốc gia có điều kiện giống nhau, một là văn hóa Anglo-Saxon và không phải là văn hóa Anglo-Saxon, giả thiết các biến vĩ mô khác trong mô hình không đổi, khi đó chỉ số (OR) sẽ tăng 8,411; nghĩa là quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các quốc gia không thuộc nền văn hóa Anglo-Saxon. Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả đưa ra.

- TT: Nếu hai quốc gia có điều kiện giống nhau với giả thiết các biến vĩ mô khác trong mô hình không đổi thì quốc gia có tốc độ tăng trưởng kinh tế cao có nhiều khả

năng áp dụng CMKTQT hơn quốc gia có tốc độ tăng trưởng kinh tế thấp hơn ((OR) sẽ tăng 1). Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả đưa ra.

- GD: Nếu hai quốc gia có điều kiện giống nhau, giả thiết các biến vĩ mô khác trong mô hình không đổi, thì quốc gia có trình độ dân trí cao có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các quốc gia có trình độ dân trí thấp hơn (chỉ số chênh lệch (OR) sẽ tăng 1,038). Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả đưa ra.

- CT: Nếu hai quốc gia có điều kiện giống nhau với giả thiết các biến độc lập khác trong mô hình không đổi thì quốc gia dân chủ chính trị càng cao thì càng có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các quốc gia mức độ dân chủ chính trị thấp hơn ((OR) sẽ giảm 0,757). Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả đưa ra.

Vai trò tác động của các nhân tố vĩ mô đến biến phụ thuộc CMKTQT của (M1) thể hiện qua Phụ lục 3.14. Kết quả cho thấy biến VH có tác động mạnh nhất, và còn lại theo thứ tự là GD, TT và biến CT có tác động thấp nhất.

- Biến Văn hóa (VH): Nếu hai quốc gia có điều kiện giống nhau, một quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon và quốc gia còn lại không thuộc nền văn hóa Anglo-Saxon, giả thiết biến vĩ mô khác trong mô hình không đổi, khi đó chỉ số OR sẽ thay đổi một lượng là 8,411. Nếu quốc gia không thuộc nền văn hóa Anglo-Saxon có xác suất áp dụng CMKTQT ước tính ban đầu là 10%. Quốc gia có điều kiện tương tự nhưng lại thuộc nền văn hóa Anglo-Saxon thì xác suất áp dụng CMKTQT của quốc gia này sẽ là 48,31%. Qua đây, ta thấy xác suất có áp dụng CMKTQT của quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon cao hơn quốc gia không thuộc nền văn hóa Anglo-Saxon là 38,31%.

- Biến Giáo dục (GD): Nếu hai quốc gia có điều kiện giống nhau, quốc gia có trình độ dân trí cao hơn và quốc gia còn lại, giả thiết các biến vĩ mô khác trong mô hình không đổi, khi đó chỉ số OR sẽ thay đổi một lượng là 1,038. Nếu quốc gia có trình độ dân trí thấp có xác suất áp dụng CMKTQT ước tính ban đầu là 10%. Một quốc gia có điều kiện tương tự như vậy nhưng có trình độ dân trí cao hơn thì xác suất áp dụng CMKTQT của quốc gia này là 10,34%. Vì vậy, xác suất áp dụng CMKTQT của quốc gia có trình độ dân trí cao sẽ cao hơn quốc gia có trình độ dân trí thấp là 0,34%.

- Biến Tăng trưởng kinh tế (TT): Nếu hai quốc gia có điều kiện giống nhau, một quốc gia có GDP cao hơn và quốc gia còn lại, giả thiết các biến vĩ mô khác trong mô hình không đổi, khi đó chỉ số OR sẽ thay đổi một lượng là 1,00. Nếu quốc gia có tăng trưởng kinh tế thấp có xác suất áp dụng CMKTQT ước tính ban đầu là 10%. Một quốc gia có

điều kiện tương tự như vậy nhưng có tăng trưởng kinh tế cao hơn thì xác suất áp dụng CMKTQT của quốc gia này vẫn là 10%. Do đó, ta thấy xác suất áp dụng CMKTQT của quốc gia có tăng trưởng kinh tế cao hay thấp không thay đổi.

- Biến Chính trị (CT): Nếu hai quốc gia có điều kiện giống nhau, một quốc gia có nền chính trị dân chủ hơn và quốc gia còn lại, giả thiết biến vĩ mô khác không đổi, khi đó chỉ số OR sẽ thay đổi là 0,757. Nếu quốc gia có nền chính trị dân chủ cao hơn có xác suất áp dụng CMKTQT ước tính ban đầu là 10%. Một quốc gia có điều kiện tương tự như vậy mức độ dân chủ của nền chính trị thấp hơn thì xác suất áp dụng CMKTQT của quốc gia này là 7,75%. Vì vậy, xác suất áp dụng CMKTQT của quốc gia có nền chính trị dân chủ cao sẽ lớn hơn quốc gia có nền chính trị dân chủ thấp hơn là 2,25%.

c. Kiểm định mức độ phù hợp của mô hình

- *Mức độ dự báo chính xác của mô hình (Classification Table)*

Trong Bảng 3.2, tỷ lệ dự báo đúng của mô hình cao (87,6%) chứng tỏ mức độ dự báo của (M1) là chính xác.

Bảng 3.2 Mức độ dự báo chính xác của mô hình (M1)

Observed			Predicted		
			Áp dụng CMKTQT		Percentage Correct
			Không áp dụng CMKTQT	Có áp dụng CMKTQT	
Step 1	CMKTQT	Không áp dụng CMKTQT	3	16	15,8
		Có áp dụng CMKTQT	2	124	98,4
Overall Percentage					87,6

a. The cut value is 0,5

- *Mức độ phù hợp của mô hình (Kiểm định Omnibus)*

Bảng 3.3: Kiểm định Omnibus của mô hình (M1)

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	26,592	4	0,00
	Block	26,592	4	0,00
	Model	26,592	4	0,00

Kiểm định Omnibus ở Bảng 3.3 cho thấy Sig.<0,05. Như vậy, mô hình tổng quát cho thấy mối tương quan giữa các biến vĩ mô với biến CMKTQT có ý nghĩa thống kê với khoảng tin cậy trên 99%. Hay nói cách khác, mô hình (M1) lựa chọn là phù hợp.

- *Mức độ giải thích của mô hình (chỉ số -2 Log likelihood)*

Bảng 3.4 Đánh giá độ giải thích với mô hình tổng thể (M1)

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	86,029 ^a	0,168	0,310

Trị số -2 Log likelihood ở Bảng 3.4 chỉ mức độ giải thích của mô hình (M1). Trị số này càng nhỏ thì mô hình càng phù hợp. Trong mô hình này với -2 Log likelihood = 86,029 là không cao lắm, như vậy có độ phù hợp khá tốt với mô hình tổng thể.

3.4.2. Bàn luận

Kết quả các giả thuyết nghiên cứu được chấp nhận, được trình bày ở Phụ lục 3.15.

Kết quả cho thấy các biến kinh tế vĩ mô (TV, NN và PL) không có tác động đến áp dụng CMKTQT. Quốc gia áp dụng CMKTQT không dựa vào tồn tại của thị trường vốn, hoạt động nước ngoài và pháp luật. VH, GD, TT và CT có tác động đáng kể đến quyết định áp dụng CMKTQT. Ý nghĩa của các biến này có thể hàm ý rằng các quốc gia áp dụng CMKTQT các quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon, trên cơ sở mức độ tăng trưởng kinh tế, giáo dục phát triển, và hệ thống chính trị dân chủ.

Hồi quy logistics cho thấy Văn hóa tác động tích cực và đáng kể nhất đến khả năng áp dụng CMKTQT của các quốc gia. Nguyên nhân là quốc gia có chung nền văn hóa Anglo-Saxon có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn do có sự tương đồng về giá trị văn hóa sẽ có xu hướng áp dụng CMKT như nhau (Nobes, 1998; Nguyễn Thị Thu Phương, 2014). Kết quả này tương đồng với nghiên cứu Mohamed and Fatma (2013). Tuy nhiên, nghiên cứu Fatma and Jamel (2008) với nước phát triển lại có sự khác biệt khi văn hóa lại không có tác động đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia.

Biến GD phản ánh giáo dục có hệ số tích cực và có ý nghĩa (p value = 0). Kết quả này khẳng định rằng quốc gia có trình độ giáo dục cao hơn sẽ có xu hướng áp dụng CMKTQT. Điều này khẳng định giả thuyết H4. Kết quả này phù hợp với Fatma and Jamel (2008), Zeghal and Mhedhbi (2006), Doupnik and Salter (1995). Vì CMKTQT khá phức tạp và liên tục thay đổi cập nhật nên đòi hỏi trình độ giáo dục cao về kỹ năng và kiến thức liên quan. Chẳng hạn, Georgia (quốc gia đang phát triển) có trình độ học vấn tương đương với 100%, trong khi Niger (một quốc gia đang phát triển đã không được thông qua IAS/IFRS) được đặc trưng bởi một mức độ giáo dục rất thấp 28,7%.

Hệ số tích cực và quan trọng của biến Tăng trưởng kinh tế cho rằng xác suất để quốc gia áp dụng CMKTQT tăng với mức độ tăng trưởng kinh tế. Kết quả này là phù hợp với nghiên cứu của Fatma and Jamel (2008), Zeghal and Mhedhbi (2006), Al-Akra et al. (2009), Larson (1993), Nguyễn Thị Thu Phương (2014), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016) đã cho thấy sự tác động tích cực và đáng kể của tăng trưởng kinh tế cho các nước đang áp dụng CMKTQT.

Biến Chính trị (CT) có tác động đến việc áp dụng CMKTQT tại các quốc gia chứng tỏ quốc gia càng có nền chính trị dân chủ thì càng có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT vì tính công khai, minh bạch, tin cậy của báo cáo lập theo CMKTQT. Đây là dấu hiệu tốt thu hút nhà đầu tư nước ngoài gia tăng vốn vào DN tại quốc gia có áp dụng CMKTQT vì thông tin tài chính được lập theo CMKTQT.

Các hệ số liên quan đến biến NN khẳng định thực tế là đầu tư ra bên ngoài không tác động đến áp dụng CMKTQT. Như vậy, giả thuyết đầu tư ra thị trường nước ngoài nhiều hơn thì càng có xu hướng áp dụng CMKTQT không được chấp nhận. Kết quả này trái với nghiên cứu Falma and Jamel (2008), Mohamed and Fatma (2008) tại các nước đang phát triển thì nhân tố NN tác động tiêu cực đến áp dụng CMKTQT tại các quốc gia. Điều này có thể do khác biệt đối tượng và thời gian nghiên cứu.

Hệ thống pháp luật (PL) không tác động đến việc áp dụng CMKTQT chứng tỏ khuôn khổ pháp lý của các quốc gia không tác động đến áp dụng CMKTQT. Kết quả này khác biệt với nghiên cứu của Falma and Jamel (2008) khi pháp luật là tích cực và đáng kể liên quan đến việc áp dụng CMKTQT của các nước đang phát triển. Thực tế hiện nay việc áp dụng CMKTQT không phụ thuộc nhiều vào hệ thống pháp luật tại quốc gia là thông luật hay điển luật. Vì trong quá trình áp dụng CMKTQT, sự xét đoán của các nghiệp vụ kế toán liên quan đều được hướng dẫn cụ thể và bắt buộc các quốc gia phải tuân thủ nhằm đảm bảo tính minh bạch, nhất quán, có thể so sánh được khi công bố thông tin tài chính. Do đó, giả thuyết H6 bị bác bỏ.

Mô hình nghiên cứu chính thức được trình bày tại Phụ lục 3.15.

Kết luận chương 3

Nội dung trình bày nêu rõ phương pháp nghiên cứu hỗn hợp được tác giả sử dụng trong quá trình nghiên cứu về nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS). Tác giả đề cập khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu nhằm đảm bảo phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng liệt kê được áp dụng linh hoạt và phù hợp trong suốt quá trình nghiên cứu. Phương pháp nghiên cứu định tính sử dụng kỹ thuật phỏng vấn để xác định nên các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT. Các nhân tố vĩ mô được xác định gồm Văn hóa, Tăng trưởng kinh tế, Thị trường vốn, Giáo dục, Hoạt động nước ngoài, Pháp luật và Chính trị. Phương pháp định lượng được sử dụng để xem xét sự tác động của nhân tố vĩ mô đến áp dụng CMKTQT với sự hỗ trợ của phần mềm SPSS 22. Nghiên cứu trình bày cơ sở hình thành thang đo dùng đo lường các khái niệm, chọn mẫu, thu thập dữ liệu, phân tích thống kê mô tả và phân tích hồi quy (đơn biến và đa biến).

Nghiên cứu xác định được 4 nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT là Văn hóa, Giáo dục, Tăng trưởng kinh tế và Chính trị. Trong đó nhân tố Văn hóa có tác động tích cực và nhiều nhất đến khả năng áp dụng CMKTQT tại các quốc gia, tiếp đến là nhân tố Giáo dục, Tăng trưởng kinh tế và Chính trị. Điều này chứng tỏ, quốc gia có văn hóa Anglo-Saxon, trình độ dân trí cao, có mức tăng trưởng kinh tế tốt và nền chính trị dân chủ cao sẽ có nhiều khả năng thuận lợi hơn trong việc áp dụng CMKTQT so với các quốc gia khác.

CHƯƠNG 4: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU, KẾT QUẢ VÀ BÀN LUẬN CÁC NHÂN TỐ VI MÔ TÁC ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS/IFRS) TẠI VIỆT NAM – NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI DOANH NGHIỆP.

Giới thiệu

Chương này làm rõ phương pháp nghiên cứu, kết quả nghiên cứu và bàn luận về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại Việt Nam – nghiên cứu ở phạm vi doanh nghiệp. Tác giả mô tả và phân tích phương pháp nghiên cứu được sử dụng: phương pháp luận; trình tự thực hiện nghiên cứu; phân tích chọn mẫu, kích thước mẫu, phương pháp xử lý số liệu. Kết quả nghiên cứu thu được như sau: kết quả nghiên cứu định tính giúp xác định nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam, kết quả thu được từ nghiên cứu định lượng giúp kiểm định giả thuyết nghiên cứu về các nhân tố vi mô ảnh hưởng đến áp dụng CMKTQT. Tác giả phân tích chi tiết đối với hai nhóm DN lớn: Nhóm DN lớn có cổ phiếu niêm yết và nhóm DN lớn chưa niêm yết cổ phiếu. Cuối cùng, tác giả tổng hợp và bàn luận các kết quả đạt được và đánh giá sự khác biệt của kết quả nghiên cứu này so với nghiên cứu trước.

4.1. Lựa chọn phương pháp nghiên cứu

4.1.1. Xác định phương pháp nghiên cứu

Tác giả giải quyết mục tiêu nghiên cứu thứ hai của đề tài thông qua phương pháp nghiên cứu hỗn hợp khám phá. Phương pháp này sẽ giúp khắc phục nhược điểm của phương pháp nghiên cứu định lượng và phương pháp nghiên cứu định tính

Sơ đồ 4.1. Thiết kế phương pháp nghiên cứu hỗn hợp khám phá



(Nguồn: Nguyễn, 2014)

Nghiên cứu trên thế giới chủ yếu dựa vào phương pháp định lượng để xác định nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các công ty niêm yết ở các quốc gia phát triển. Khoảng 10 năm gần đây, các nghiên cứu bắt đầu thực hiện đối với DN ở

quốc gia đang phát triển, tuy nhiên rất ít đề tài đề cập đến các DN tại Việt Nam. Trên cơ sở kế thừa nhân tố tại nghiên cứu trước, tác giả xem xét nhân tố đặc thù tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam. Lý thuyết nền về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở phạm vi DN được kiểm định khá rời rạc, kết luận chưa thống nhất. Một số nhân tố vi mô chỉ dừng ở tham khảo nghiên cứu hay phân tích thống kê mô tả đơn giản, chưa được kiểm định đầy đủ. Để khắc phục khe hở đó, mục tiêu của luận án hướng đến nghiên cứu có tính chất khám phá và giải thích.

Tác giả sử dụng GT (Grounded Theory) trong nghiên cứu định tính để tìm hiểu lý luận, thu thập và phân tích dữ liệu nhằm khám phá nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT dựa trên nền tảng của lý thuyết quản trị DN, lý thuyết ủy nhiệm.... Tiếp theo, tác giả phỏng vấn sâu chuyên gia nhằm nhận diện nhân tố vi mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam, bổ sung thêm các nhân tố vi mô mới và thang đo tương ứng (Phụ lục 3.2). Kết quả phỏng vấn sâu chuyên gia sẽ giúp tác giả hoàn thiện bảng khảo sát chính thức chuyên gia, làm cơ sở cho việc xác định các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam trong mô hình nghiên cứu ở phương pháp nghiên cứu định lượng.

Biến vi mô nhận diện sau PPNC định tính được kiểm định thông qua PPNC định lượng xem xét cụ thể tại DN lớn ở Việt Nam bằng mô hình logarit. Tác giả phân tích mức độ tác động của nhân tố vi mô lên hai nhóm DN lớn (DN lớn niêm yết và DN lớn chưa niêm yết), làm cơ sở đề xuất các hàm ý phù hợp. Vì thế, nghiên cứu phối hợp cả phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng sẽ cung cấp kết quả tin cậy hơn.

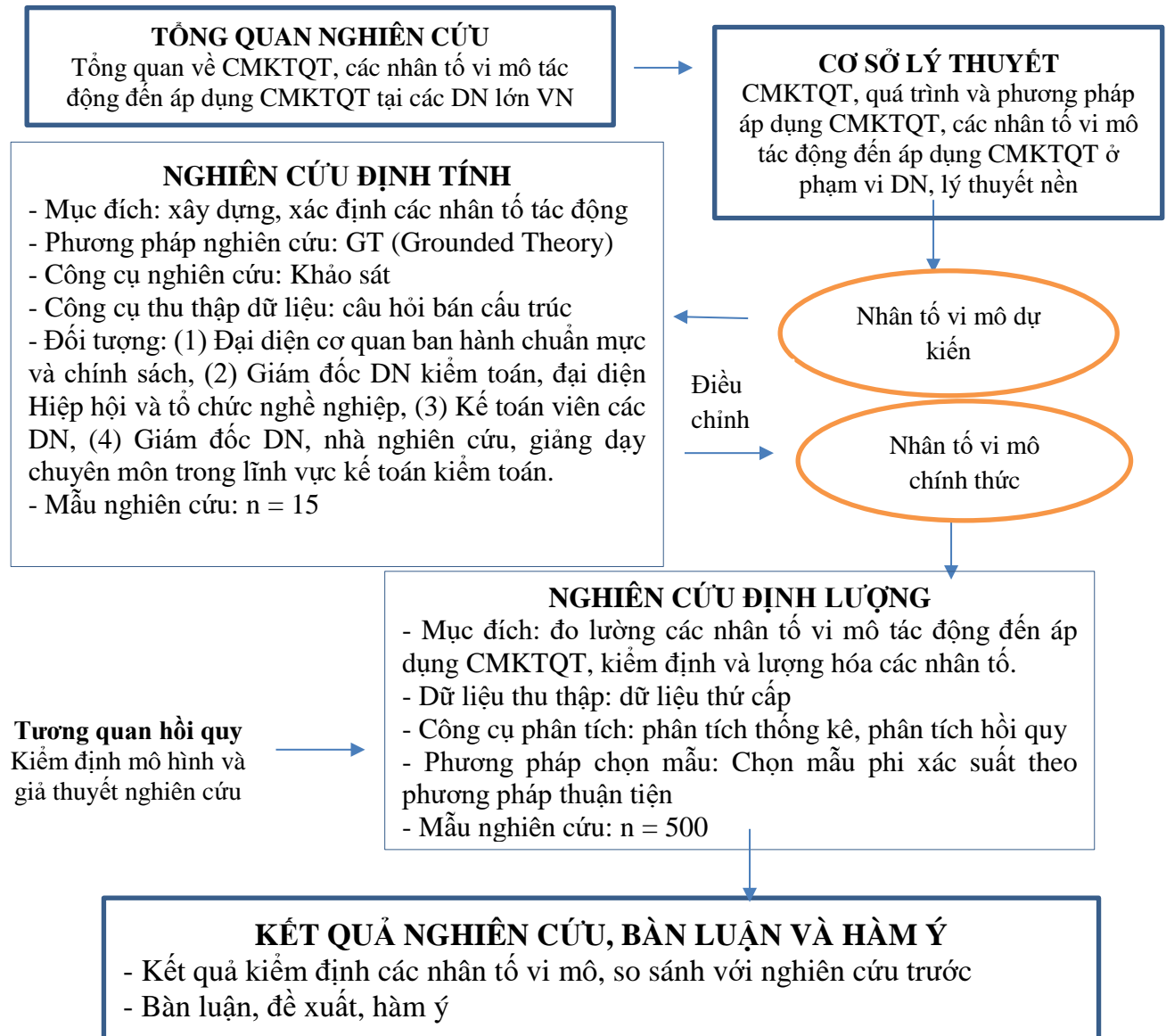
4.1.2. Quy trình nghiên cứu

Quy trình nghiên cứu hỗn hợp gồm 4 bước, được trình bày cụ thể tại Sơ đồ 4.2.

Bước 1: Tổng quan tài liệu, xác định cơ sở lý thuyết và lý thuyết nền nghiên cứu

Qua quá trình tổng quan nghiên cứu liên quan đến các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN trên thế giới và tại Việt Nam, luận án xác định khe hở nghiên cứu, khái quát quan điểm của các tác giả, nghiên cứu liên quan đến nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở phạm vi DN. Đặc biệt, đối tượng nghiên cứu là các DN có quy mô lớn đang hoạt động tính đến thời điểm 31/12/2016 bởi vì căn cứ trên lộ trình dự kiến của Bộ Tài chính thì DN lớn sẽ áp dụng CMKTQT đầu tiên, đặc biệt là các DN lớn niêm yết.

Sơ đồ 4.2: Quy trình nghiên cứu về các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam



(Nguồn: Tác giả tự xây dựng)

Bước 2: Phương pháp nghiên cứu định tính

Phương pháp GT (Grounded Theory) dựa trên phỏng vấn 06 chuyên gia thông qua câu hỏi bán cấu trúc. Kết quả thu được sau phỏng vấn làm cơ sở khảo sát 15 chuyên gia về nhận diện nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam. Nghiên cứu được thiết kế có tính chất thăm dò tự nhiên, khám phá trực tiếp ý tưởng trong bảng câu hỏi để tham khảo ý kiến và khám phá thêm về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở phạm vi DN, đặc biệt trong bối cảnh đặc thù DN lớn ở

Việt Nam. Yêu cầu chuyên gia phỏng vấn tại mục 3.1.2. Kết quả từ phương pháp định tính giúp khám phá, bổ sung và điều chỉnh biến và thang đo nghiên cứu phù hợp.

Bước 3: Phương pháp nghiên cứu định lượng

Các nhân tố vi mô được xác định sau nghiên cứu định tính, tác giả kiểm định và lượng hóa mối quan hệ giữa các biến này thông qua công cụ và mô hình hồi qui logarit. Dữ liệu thu thập thông qua BCTC đã được kiểm toán của các DN lớn tại Việt Nam (Phụ lục 4.1). Đề tài xem xét tác động riêng của các nhân tố vi mô đến 2 nhóm DN lớn ở Việt Nam gồm: Nhóm DN lớn có cổ phiếu niêm yết và Nhóm DN lớn chưa niêm yết. Các biến quan sát sẽ sử dụng để kiểm định giả thuyết và mô hình nghiên cứu bằng phương pháp phân tích thống kê và phân tích hồi quy với phần mềm SPSS 22.

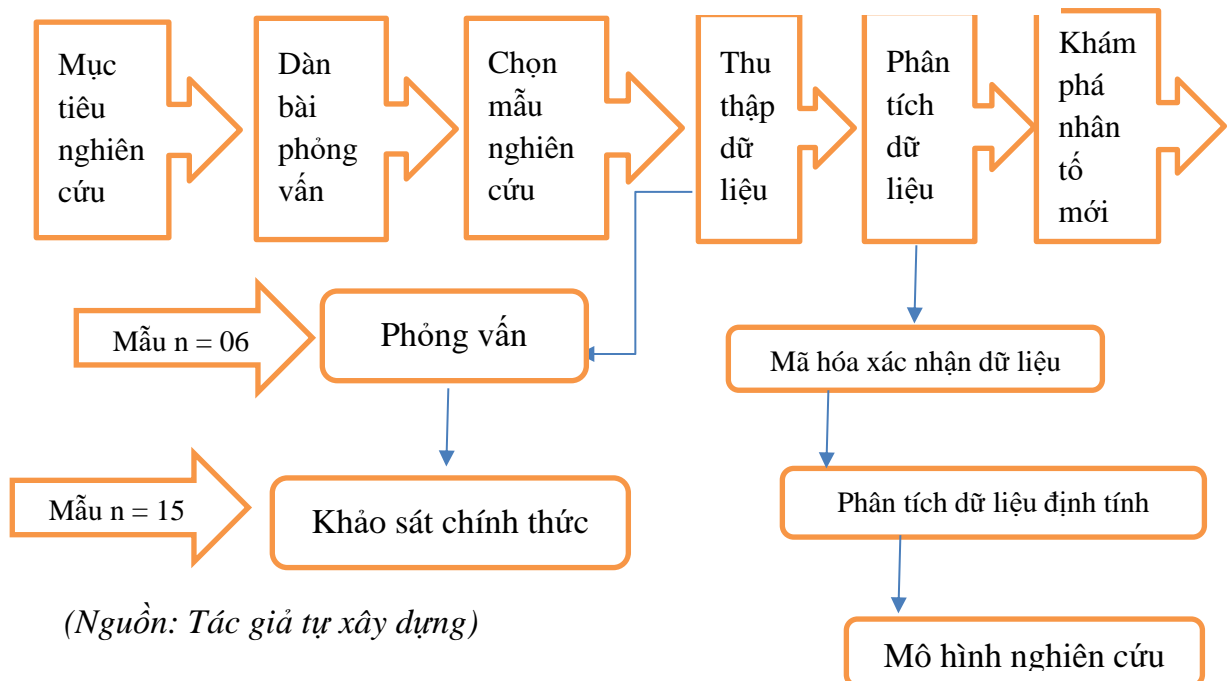
Bước 4: Kết quả nghiên cứu, bàn luận và hàm ý chính sách

Tác giả đánh giá và so sánh kết quả thu thập được từ phương pháp định lượng với nghiên cứu trước để xem xét điểm khác biệt và tìm hiểu nguyên nhân. Từ đó, luận án đưa ra kết luận về các nhân tố vi mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam và mức độ tác động của các nhân tố này. Riêng đối với 2 nhóm DN lớn (Nhóm DN lớn niêm yết và Nhóm DN lớn chưa niêm yết), luận án xác định nhân tố vi mô nào tác động nhiều hơn đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn này.

4.2. Nghiên cứu định tính

4.2.1. Quy trình nghiên cứu định tính

Sơ đồ 4.3: Quy trình nghiên cứu định tính



4.2.1.1. Xây dựng dàn bài khảo sát

Mục tiêu nghiên cứu tập trung xác định nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam. Qua nghiên cứu tài liệu, tác giả xác định vấn đề và khe hồng nghiên cứu. Đầu tiên, tác giả phỏng vấn 06 chuyên gia nhằm xây dựng Dàn bài khảo sát chính thức. Sau đó, tác giả khảo sát 15 chuyên gia có liên quan đến quá trình áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam.

Bước 1: Phỏng vấn chuyên gia xây dựng Dàn bài khảo sát chính thức

Quá trình phỏng vấn tập trung đánh giá nhân tố vi mô và thang đo tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam. Tác giả giải thích quan điểm lựa chọn nhân tố vi mô và thang đo kế thừa từ nghiên cứu trước, biện luận sự phù hợp của 03 nhân tố mới là: Vay vốn từ nước ngoài, Đầu tư từ nhà đầu tư nước ngoài và Tham gia quản lý của người nước ngoài vào ban lãnh đạo DN. Chuyên gia bổ sung nhân tố vi mô mới có thể tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam và thang đo tương ứng (Phụ lục 4.2). Chuyên gia đánh giá câu hỏi, chọn biến, chỉnh sửa nội dung chưa hợp lý của dàn bài khảo sát về các nhân tố vi mô và thang đo phù hợp.

Bước 2: Khảo sát chính thức chuyên gia (Phụ lục 3.3)

Nội dung chính trong bảng khảo sát giống nhau cho các chuyên gia. Tác giả giải thích thêm nội dung phù hợp với từng nhóm chuyên gia. Chẳng hạn, bảng khảo sát cho kế toán DN sẽ được giảm bớt vấn đề liên quan đến yếu tố vĩ mô (đặc thù chính trị, hệ thống pháp luật...) vì họ khó có thể cung cấp dữ liệu chính xác.

4.2.1.2. Chọn mẫu nghiên cứu

Quá trình chọn mẫu nghiên cứu được trình bày cụ thể tại mục 3.2.1.2.

4.2.1.3. Thu thập dữ liệu

Công cụ thu thập dữ liệu

Công cụ thu thập dữ liệu là Dàn bài khảo sát (Phụ lục 3.3) gồm 2 phần chính: Phần giới thiệu nêu mục đích, nội dung khảo sát và gạn lọc đúng đối tượng cần nghiên cứu; Phần khảo sát bao gồm các câu hỏi gợi ý để thu thập dữ liệu.

Kỹ thuật thu thập dữ liệu

Đầu tiên, tác giả tiến hành phỏng vấn chuyên gia, sau đó thực hiện khảo sát chính thức bằng bảng câu hỏi bán cấu trúc.

4.2.1.4. Phân tích dữ liệu

Bước 1: Phân tích dữ liệu đối với phỏng vấn chuyên gia

Phỏng vấn chuyên gia giúp tác giả nhận diện nhân tố vi mô và thang đo tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam. Dữ liệu định tính được phân tích qua 3 bước: (1) mô tả nhân tố, (2) phân loại nhân tố và (3) kết nối các nhân tố.

- *Mô tả nhân tố (phenomenon description)*

Dựa trên lý thuyết nền và nghiên cứu trước, tác giả nhận diện có 10 nhân tố vi mô và thang đo tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam. Tác giả đề xuất thêm ba nhân tố vi mô: Đầu tư của nước ngoài, Vay vốn nước ngoài và Tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam. Nghiên cứu trước ít đề cập đến 3 nhân tố vi mô này. Tác giả trực tiếp ghi chép, thu thập và phân tích dữ liệu đảm bảo chất lượng cho nghiên cứu. Kết hợp cơ sở lý thuyết với ý kiến chuyên gia, tác giả nhận diện 10 nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam, thang đo ban đầu và phương pháp thu thập dữ liệu.

- *Phân loại nhân tố (phenomenon classification)*

Dựa vào tính chất và đặc thù của nhân tố vi mô, tác giả sắp xếp, phân loại vào cùng nhóm. Kết quả nhóm các yếu tố vi mô (đặc điểm DN) bao gồm: quy mô DN, đòn bẩy, chất lượng kiểm toán, tỷ suất sinh lời, niêm yết thị trường nước ngoài, tỷ lệ nợ, sự kết hợp giữa thuế và kế toán, trình độ kế toán viên, đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài, vay vốn từ nước ngoài, tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo....

- *Kết nối các nhân tố (concept connection)*

Các nhân tố vi mô được kết nối, đánh giá mối quan hệ và phân tích sự tác động đến áp dụng CMKTQT trong bối cảnh DN lớn ở Việt Nam. Mô hình nghiên cứu được xác định sau khi so sánh kết quả nghiên cứu này với lý thuyết và nghiên cứu trước về những điểm giống và khác, nguyên nhân khác biệt.

Tác giả tổng kết dữ liệu thu thập được theo phương pháp thống kê mô tả để xác định điểm bão hòa theo phương pháp GT. Nhân tố nào đưa ra không đạt được tối thiểu 20% sự đồng thuận, tác giả phân tích nguyên nhân từ ý kiến chuyên gia và loại biến vi mô ra khỏi mô hình. Tác giả thu thập được 08 nhân tố vi mô tác động đến việc áp dụng

CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam (Phụ lục 4.3). Kết quả này được tác giả trình bày trong bảng khảo sát chính thức.

Bước 2: Phân tích dữ liệu đối với khảo sát chính thức chuyên gia

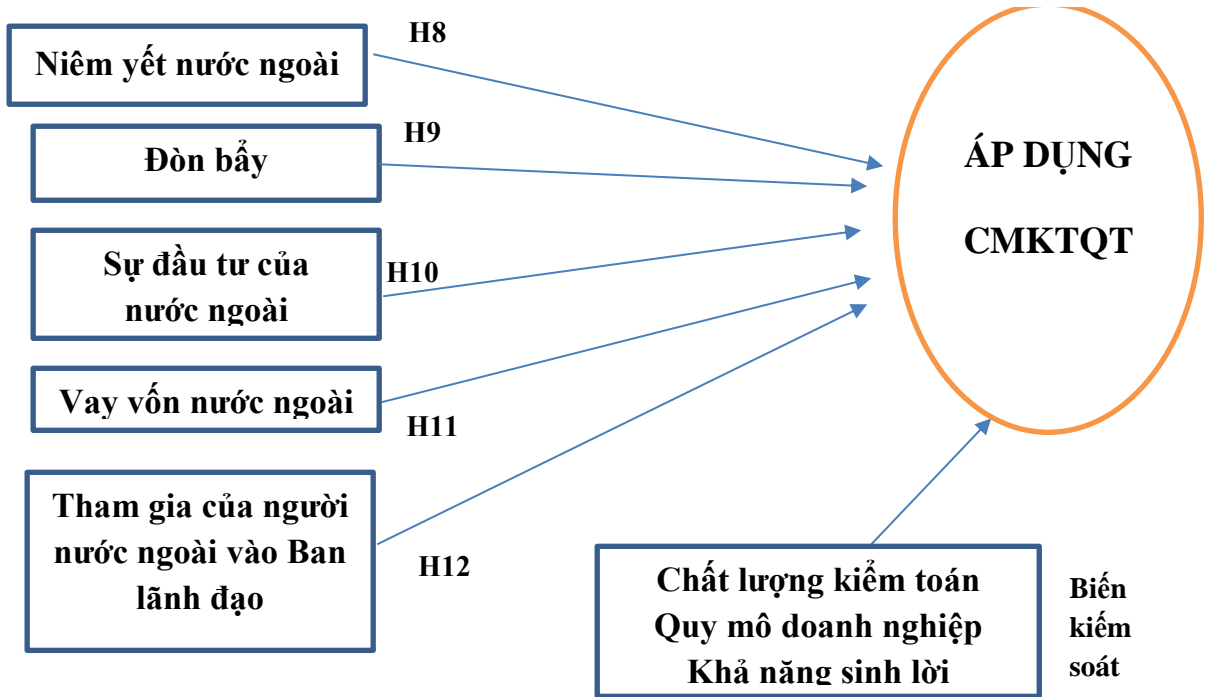
Qua khảo sát chính thức 15 chuyên gia, tác giả phân tích dữ liệu theo phương pháp thống kê mô tả. Các nhân tố vi mô nếu không đạt được trên 20% sự đồng thuận sẽ được phân tích và loại biến ra khỏi mô hình dự kiến. Trong trường hợp 1 nhân tố vi mô được đề xuất nhiều thang đo, tác giả chọn thang đo có đồng thuận cao nhất hay thang đo có thể thu thập dữ liệu phù hợp nhất.

4.2.2. Mô hình nghiên cứu dự kiến

Dựa trên lý thuyết nền và nghiên cứu trước về nhân tố vi mô tác động khi áp dụng CMKTQT ở phạm vi DN (Murphy, 1999; Zeghal and Mhedhbi, 2006; Phuong and Nguyen, 2012; Akinyemi, 2012; Phan et al., 2014;...), gồm: quy mô DN, đòn bẩy, chất lượng kiểm toán, tỷ lệ tổng nợ trên vốn chủ sở hữu,... Hầu hết nhân tố trong phạm vi DN được giải thích rời rạc, kết quả nghiên cứu cũng không đồng nhất.

Qua phân tích thực tiễn tại Việt Nam, tác giả đưa thêm 03 biến vào mô hình nghiên cứu gồm: Đầu tư của nước ngoài, Vay vốn nước ngoài và Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo DN. Mục tiêu luận án xem xét 03 nhân tố này có tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam không? Cần bổ sung thêm biến vi mô không? Đầu tiên, tác giả phỏng vấn chuyên gia có am hiểu về VAS, IAS, IFRS. Kết quả cho thấy chuyên gia đồng ý đưa thêm 03 nhân tố vi mô này vào mô hình (M2) và thang đo tác giả đề xuất là phù hợp. Chuyên gia không đề xuất thêm nhân tố vi mô nào mới. Kết quả phỏng vấn chuyên gia là cơ sở đưa thêm 03 nhân tố vi mô mới vào mô hình nghiên cứu đề nghị ở Sơ đồ 4.4.

Sơ đồ 4.4: Mô hình nghiên cứu đề nghị về các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các doanh nghiệp lớn ở Việt Nam



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

4.2.3. Xây dựng giả thuyết nghiên cứu

Nhân tố Niêm yết nước ngoài

Dumontier and Raffournier (1998), Murphy (1999) kết luận rằng mức độ hoạt động với nước ngoài (bán hàng bên ngoài và kinh doanh) là yếu tố để phân biệt rõ ràng DN đã áp dụng CMKTQT tự nguyện và DN không có. Marta et al. (2008) phân tích mẫu 56 DN lớn niêm yết tại Bồ Đào Nha cho thấy DN có hoạt động với bên ngoài cao có nhiều khả năng để áp dụng CMKTQT.

H8: DN áp dụng CMKTQT tăng khi DN đang niêm yết trên thị trường nước ngoài.

Nhân tố Đòn bẩy

Meek et al. (1995) cho rằng DN công bố thông tin tự nguyện tăng lên cùng với đòn bẩy. DN nợ nần sẽ tìm cách giảm thiểu chi phí vay bằng cách tiết lộ thông tin hữu ích hơn cho chủ nợ. DN nợ nần nhiều nhất cố gắng để thiết lập quan hệ tốt với chủ nợ bằng cách đảm bảo chất lượng thông tin. Mohamed and Fatma (2013) lại sử dụng tỷ lệ nợ dài hạn chia cho tổng tài sản để xác định cho mức độ nợ của DN.

H9: DN áp dụng CMKTQT tăng khi sử dụng đòn bẩy càng cao.

Nhân tố Sự đầu tư của nước ngoài

Akinyemi (2012) nhận định gia tăng của dòng vốn xuyên biên giới và đầu tư trực tiếp nước ngoài thông qua sáp nhập và mua lại đã làm nảy sinh nhu cầu hài hoà khác biệt trong kế toán quốc gia trên thế giới bằng CMKTQT. Điều này bắt buộc DN được đầu tư từ nước ngoài phải lập và trình bày BCTC theo CMKTQT để tạo niềm tin, giảm khác biệt trong đánh giá, ghi nhận và đo lường giá trị tài sản, nợ, vốn chủ sở hữu đối với khoản đầu tư cho nhiều quốc gia khác nhau. Francesco and Raynolde (2012) nghiên cứu tại các nước phát triển chỉ rõ nhà đầu tư nước ngoài đánh giá cao DN lập BCTC theo CMKTQT vì giảm bất cân xứng thông tin so với LGAAP. Bae et al, (2008) nghiên cứu tại Kenya cũng đồng thuận khi nhà đầu tư nước ngoài yêu cầu BCTC tuân thủ theo CMKTQT. Việt Nam muốn hội nhập nhanh vào nền kinh tế thế giới thì Bộ Tài chính nên khuyến khích DN cổ phần hóa để thu hút vốn đầu tư đa dạng từ các quốc gia để phát triển nền kinh tế. DN muốn thu hút đầu tư nước ngoài thì yêu cầu đầu tiên là cung cấp thông tin tài chính theo CMKTQT. Do đó, tác giả cho rằng nhân tố Sự đầu tư nước ngoài tác động đến áp dụng CMKTQT trong lập và trình bày BCTC tại DN lớn ở Việt Nam.

H10: DN áp dụng CMKTQT tăng khi có sự đầu tư của nước ngoài càng lớn.

Nhân tố vay vốn từ nước ngoài

Áp dụng CMKTQT nhận được sự ủng hộ từ nhà cho vay vì họ có thể chủ động kiểm soát rủi ro của khoản cho vay hơn khi thông tin tài chính thống nhất trên toàn cầu (Daske, 2008). Xu thế toàn cầu hóa mở ra cơ hội DN huy động vốn vay từ nước ngoài rất lớn. DN muốn nhận được khoản vay vốn thì gần như đều bắt buộc phải chuyển đổi BCTC từ CMKT quốc gia mình sang CMKTQT. Do đó, đây chính là nhân tố thúc đẩy DN thực hiện áp dụng CMKTQT nhanh chóng. Vay vốn từ nước ngoài tác giả chỉ đề cập đến tổ chức tài chính và ngân hàng nước ngoài.

H11: DN áp dụng CMKTQT tăng khi có vay vốn của nước ngoài.

Nhân tố Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo

Sự tham gia của nhà quản lý nước ngoài vào DN, đặc biệt trong lĩnh vực tài chính và ngân hàng hiện nay cho phép nhiều ngân hàng nước ngoài tham gia vào ngân hàng địa phương và gửi đại diện đến ngân hàng đối tác. Quan hệ này giúp tăng cường đầu tư nước ngoài và chuyên giao tri thức (Ray et al., 2015). Bằng cách tận dụng kinh nghiệm quản lý, vận hành triển khai, cơ hội mở rộng thị trường, học hỏi phương pháp vận hành...từ nhà quản lý người nước ngoài sẽ tạo bước phát triển vượt bậc cho DN

trong nước. Ban lãnh đạo là vị trí trong Ban Giám đốc, thành viên Hội đồng quản trị. Khi tham gia vào Ban lãnh đạo, đối tượng này yêu cầu hội nhập cao hơn, đặc biệt thông tin báo cáo phù hợp với CMKTQT, giảm khác biệt giá trị DN do áp dụng CMKT quốc gia.

H12: DN áp dụng CMKTQT tăng khi có sự tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo.

Các biến kiểm soát

Nhân tố Chất lượng kiểm toán (CKT)

Al-Basteki (1995) kiểm tra đặc điểm của 26 DN lớn niêm yết trên Bahrain và DN chọn để công bố thông tin theo IAS gồm: danh tiếng kiểm toán viên bên ngoài, ngành công nghiệp, quy mô DN, mức độ hoạt động của nước ngoài và mức độ phụ thuộc vào nguồn tài chính bên ngoài. Kết quả cho thấy áp dụng CMKTQT được tác động mạnh mẽ bởi kiểm toán viên bên ngoài (Big 4). Joshi and Ramadhan (2002) kiểm tra thực hành kế toán và mức độ áp dụng CMKTQT cho mẫu 36 DNNVV tại Bahrain. Kết quả cho thấy 86% DN áp dụng CMKTQT được kiểm toán bởi DN kiểm toán Big4.

Nhân tố Quy mô doanh nghiệp (QMD)

Affes and Callimaci (2007) nhấn mạnh lợi ích của việc sớm áp dụng CMKTQT cho 106 DN lớn niêm yết tại Đức và Áo bằng mô hình logistic. Kết quả cho thấy xác suất của áp dụng CMKTQT tăng với quy mô của DN. DN lớn hơn phụ thuộc nhiều vào nguồn vốn bên ngoài và tìm cách phân biệt mình trên thị trường bằng cách cung cấp BCTC chất lượng. Marta et al. (2008); dựa trên mẫu của 56 DN lớn niêm yết trên sàn chứng khoán Bồ Đào Nha, cho thấy DN nhỏ hơn có khuynh hướng áp dụng CMKT quốc gia. Ngược lại, DN lớn có xu hướng áp dụng các chính sách kế toán chất lượng cao ngay cả trước khi chính thức bắt buộc áp dụng CMKTQT.

Nhân tố Khả năng sinh lời

Nghiên cứu khả năng sinh lời tác động đến áp dụng CMKTQT được Dumontier and Raffournier (1998) với DN lớn niêm yết về đặc điểm kinh doanh (tính quốc tế, quy mô DN, cấu trúc sở hữu, vốn, uy tín kiểm toán viên và lợi nhuận). Kết quả cho thấy không có liên hệ giữa áp dụng CMKTQT và hiệu quả kinh doanh (Affes and Callimaci, 2007). Ngược lại, Marta et al. (2008) cho thấy DN với khả năng sinh lợi cao có xu hướng áp dụng CMKTQT để chứng minh lợi nhuận xác định đáng tin cậy.

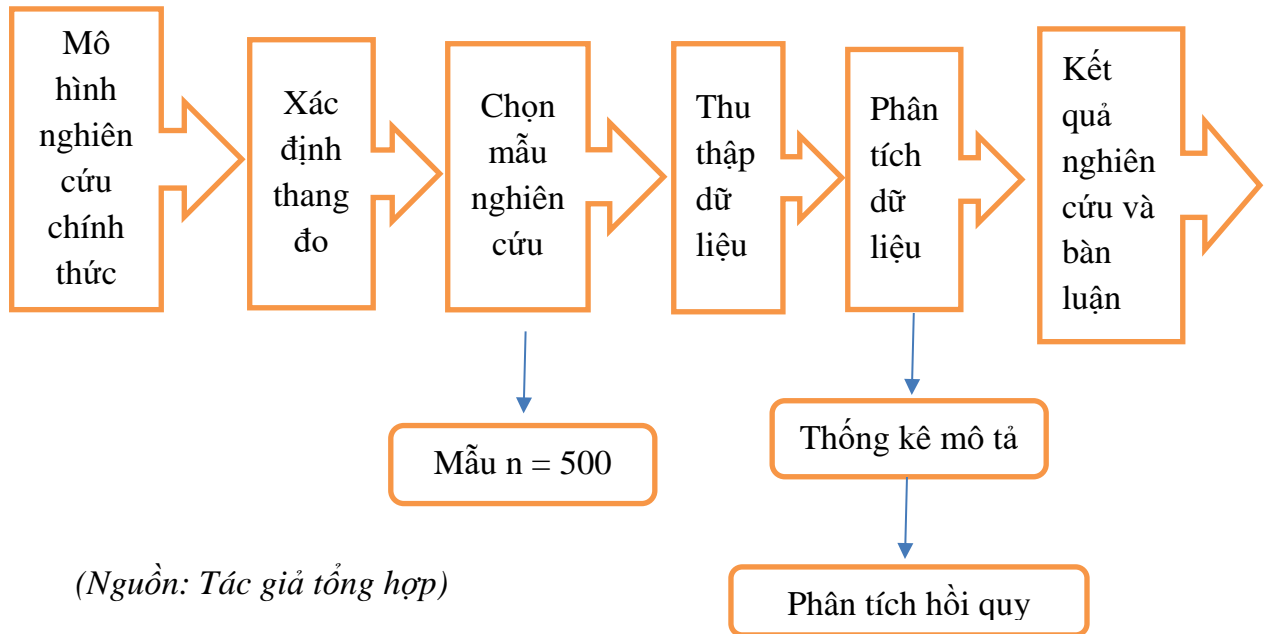
4.3. Nghiên cứu định lượng

Nghiên cứu định lượng được sử dụng sau khi có kết quả từ nghiên cứu định tính.

4.3.1. Quy trình nghiên cứu định lượng

Quy trình nghiên cứu định lượng được trình bày tại Sơ đồ 4.5.

Sơ đồ 4.5: Quy trình nghiên cứu định lượng



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

4.3.2. Mô hình nghiên cứu

Raffournier (1990) "Logit thường được dùng để ước tính, dựa trên đặc điểm, xác suất DN chọn một trong hai phương pháp". Hand and Skantz (1999) sử dụng hồi quy logistic với biến quy mô DN, tỷ lệ nợ, lợi nhuận hoạt động và dự báo lợi nhuận. Zeghal and Mhedhbi (2006), Ole et al. (2006), Mohamed and Fatma (2013)... đều sử dụng mô hình hồi quy logarit để đánh giá các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT. Trên cơ sở kế thừa, luận án xây dựng mô hình nghiên cứu dự kiến như sau:

$$\text{LOGIT [CMKTQT =1]} = \beta_0 + \beta_1 * \text{NYN} + \beta_2 * \text{TLN} + \beta_3 * \text{DTN} + \beta_4 * \text{VVN} \\ + \beta_5 * \text{QLN} + \beta_6 * \text{CLK} + \beta_7 * \text{QMD} + \beta_7 * \text{ROE} + \varepsilon \quad (\text{M2})$$

Biến phụ thuộc: là biến giả, nhận giá trị là 1 nếu DN lớn có áp dụng CMKTQT và nhận giá trị là 0 nếu DN lớn không áp dụng CMKTQT cho đến cuối năm 2016

Biến độc lập: Niêm yết nước ngoài (NYN), Đòn bẩy (TLN), Đầu tư của nước ngoài (DTN), Vay vốn nước ngoài (VVN), Tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo (QLN), Chất lượng kiểm toán (CLK), Quy mô DN (QMD), Khả năng sinh lời (ROE).

Tham số: $\alpha_0, \alpha_1, \alpha_2, \dots, \alpha_n$; Sai số: ε

4.3.3. Xác định thang đo

Thang đo đo lường nhân tố được xây dựng dựa trên nghiên cứu trước và được tác giả điều chỉnh khi sử dụng tại Việt Nam thông qua kết quả nghiên cứu định tính.

a. *Biến phụ thuộc: việc DN lớn áp dụng CMKTQT trong năm 2016.*

Affes and Callimaci (2007), Zeghal and Mhedhbi (2006), Hope et al. (2006) đo lường áp dụng CMKTQT là biến nhị phân có giá trị 1 nếu áp dụng CMKTQT và 0 nếu ngược lại. Trong đề tài, biến phụ thuộc là biến giả nhận giá trị 1 nếu DN lớn áp dụng CMKTQT đến cuối năm 2016 và nhận giá trị 0 nếu DN lớn không áp dụng CMKTQT. Việc xác định DN lớn áp dụng CMKTQT được thu thập thông qua phỏng vấn, khảo sát nhà quản lý, kế toán tại DN lớn (Phụ lục 4.6). DN lớn được xem là áp dụng CMKTQT khi DN có thực hiện chuyển đổi BCTC theo IAS/IFRS tự nguyện hay bắt buộc, áp dụng CMKTQT trong giao dịch với các bên liên quan.

b. *Các biến độc lập*

Niêm yết nước ngoài (NYN)

El-Gazzar et al. (1999), Larson and Street (2004), Marta et al. (2008) đo tính quốc tế của DN bằng tỷ lệ tổng doanh thu nước ngoài trong tổng doanh thu. Murphy (1999) xác định bằng việc DN lớn niêm yết trên thị trường vốn nước ngoài. Affes and Callimaci (2007) đo tính quốc tế là biến lưỡng phân DN lớn niêm yết trên một thị trường duy nhất (Cota = 0) và trên một số thị trường (Cota = 1). Đề tài sử dụng thang đo là biến nhị phân từ nghiên cứu Mohamed and Fatma (2013), nhận giá trị 1 nếu DN lớn niêm yết nước ngoài, nhận giá trị 0 nếu DN lớn không niêm yết nước ngoài.

Đòn bẩy (TLN)

Một số nghiên cứu khẳng định tác động của đòn bẩy lên áp dụng CMKTQT của DN. Murphy (1999), El-Gazzar et al. (1999) xác định bằng tỷ lệ tổng nợ trên vốn chủ sở hữu. Affes and Callimaci (2007) đã sử dụng tỷ lệ tổng nợ trên tổng tài sản. Đề tài

sử dụng tỷ lệ nợ dài hạn chia cho tổng nguồn vốn thể hiện cho chỉ số đòn bẩy của DN lớn như nghiên cứu của Mohamed and Fatma (2013).

Sự đầu tư của nước ngoài (DTN)

Nghiên cứu cho thấy DN có nhận sự đầu tư từ nước ngoài có nhu cầu minh bạch thông tin trên BCTC để đánh giá hiệu quả hoạt động làm cơ sở ra quyết định kinh tế phù hợp. Có nhiều quan điểm để đo lường sự đầu tư của nước ngoài như: tỷ lệ đầu tư, giá trị khoản đầu tư, thời gian đầu tư, khả năng đầu tư, phương thức đầu tư... Trên cơ sở xem xét thông tin được trình bày trong thuyết minh BCTC của mẫu khảo sát, tác giả chỉ xem xét yếu tố DN có sự đầu tư của nước ngoài hay không? Do vậy, đề tài chọn thang đo của biến NDT là biến nhị phân sẽ nhận giá trị 1 nếu DN lớn có sự đầu tư của nước ngoài và nhận giá trị 0 nếu DN lớn không nhận sự đầu tư của nước ngoài.

Vay vốn từ nước ngoài (VVN)

Kể từ khi là thành viên của WTO, DN lớn ở Việt Nam có nhiều cơ hội hợp tác ra nước ngoài, nhu cầu huy động vốn ngày càng lớn, trong đó có vay vốn từ nước ngoài. Các tổ chức vay vốn nước ngoài bắt buộc DN phải lập BCTC theo CMKTQT để đánh giá tình hình hoạt động của DN. Đây là nhân tố tác động lớn đến việc DN lựa chọn áp dụng CMKTQT vì giảm được chi phí chuyển đổi báo cáo từ VAS sang CMKTQT, dễ dàng tiếp cận nguồn vốn vay từ nước ngoài. Thang đo nhân tố này: tỷ lệ vay vốn nước ngoài trong tổng khoản vay, giá trị khoản vay, thời gian vay vốn, phương thức vay vốn... Tác giả quan tâm đến vay vốn từ ngân hàng thương mại nước ngoài và tổ chức tài chính nước ngoài. Tuy nhiên thông tin này trên thuyết minh BCTC của mẫu hai nhóm DN lớn lại ít được trình bày chi tiết, do vậy tác giả chỉ xem xét yếu tố DN có sự vay vốn của nước ngoài hay không? Do vậy, đề tài chọn thang đo của biến VVN là biến nhị phân sẽ nhận giá trị 1 nếu DN lớn có vay vốn của nước ngoài và nhận giá trị 0 nếu DN lớn không có vay vốn của nước ngoài.

Tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo (QLN)

Qua thực tiễn xem xét BCTC DN lớn ở Việt Nam về tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo, tác giả chọn thang đo của nhân tố này là biến nhị phân. Biến này nhận giá trị 1 khi DN lớn có sự tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh

đạo, và nhận giá trị 0 nếu DN lớn không có người nước ngoài tham gia trong Ban lãnh đạo. Vị trí Ban lãnh đạo DN có thể là thành viên Ban Giám đốc, Hội đồng quản trị.

Chất lượng kiểm toán (CLK)

Nhiều nghiên cứu cho thấy chất lượng kiểm toán tác động đến áp dụng CMKTQT. Thang đo biến chất lượng kiểm toán trong nghiên cứu Mohamed and Fatma (2013) là biến nhị phân có giá trị 1 nếu DN lớn được kiểm toán bởi Big4 và nhận giá trị là 0 nếu không được kiểm toán bởi Big4. Đề tài kế thừa thang đo này. Big 4 là DN kiểm toán: Deloitte & Touche, Ernest & Young, KPMG và PricewaterHouse Coopers.

Quy mô doanh nghiệp (QMD)

Biến quy mô DN thể hiện qua nhiều thang đo. Murphy (1999) đo quy mô DN bằng giá trị sổ sách của tổng tài sản. Hope (2003) sử dụng logarit của tổng doanh thu. Miller and Piotroski (2000) sử dụng logarit giá trị thị trường DN. Đề tài đo lường quy mô DN lớn bằng logarit của tổng tài sản theo nghiên cứu Mohamed and Fatma (2013).

Khả năng sinh lời (ROE)

Các chỉ số phản ánh khả năng sinh lời như: tỷ lệ lợi nhuận, tỷ suất lợi nhuận, tốc độ tăng trưởng,... được Affes and Callimaci (2002),... sử dụng. Luận án sử dụng ROE kế thừa nghiên cứu Marta et al., (2008), Mohamed and Fatma (2013),...

4.3.4. Chọn mẫu khảo sát

Phương pháp chọn mẫu khảo sát thực hiện như mục 3.3.4. Số lượng biến vi mô đưa vào phân tích là 08 biến, số lượng biến phụ thuộc 1 biến. Kích thước mẫu nghiên cứu chính thức là $n = 500$, phù hợp với điều kiện về kích thước mẫu. Vì vậy cỡ mẫu 500 quan sát thu thập là đủ tin cậy. Tác giả chọn mẫu phi xác suất vì quá trình thu thập dữ liệu thứ cấp về DN lớn tại Việt Nam chưa thuận lợi, đặc biệt là BCTC đã kiểm toán của DN lớn chưa niêm yết trên sàn giao dịch chứng khoán. Mẫu được chọn theo phương pháp lấy mẫu thuận tiện vì thuận lợi cho việc thu thập dữ liệu và đảm bảo sự khách quan trong quá trình thu thập dữ liệu của phương pháp chọn mẫu phi xác suất.

Mẫu DN lớn ở Việt Nam đa dạng lĩnh vực, ngành nghề, loại hình kinh doanh... được chọn ngẫu nhiên trên www.vnr500.com.vn. Mẫu nghiên cứu được phân thành 2 nhóm: Nhóm 1 là 250 DN lớn có cổ phiếu niêm yết trên Sàn giao dịch chứng khoán Hà Nội và Sàn giao dịch chứng khoán thành phố Hồ Chí Minh; Nhóm 2 là 250 DN

lớn chưa niêm yết (Phụ lục 4.7). Theo lộ trình dự kiến từ Bộ Tài chính thì các DN lớn, đặc biệt là DN lớn niêm yết là đối tượng chịu tác động mạnh mẽ khi triển khai áp dụng CMKTQT. Phạm vi CMKTQT chủ yếu hướng tới DN lớn vì sức ảnh hưởng mạnh mẽ của các DN này đến nền kinh tế đất nước. DN lớn đủ cơ sở nguồn lực và điều kiện áp dụng CMKTQT một cách nhanh chóng và hiệu quả. Tác giả đánh giá thêm tác động của biến vi mô đến mỗi nhóm DN lớn. Căn cứ xác định quy mô DN lớn được Chính phủ quy định cụ thể theo Nghị định 39/2018/NĐ-CP trình bày tại Phụ lục 4.5.

4.3.5. Thu thập dữ liệu.

Dữ liệu đo lường nhân tố vi mô được thu thập từ BCTC đã kiểm toán, báo cáo thường niên của DN lớn trên phương tiện thông tin đại chúng (website, internet, Sở giao dịch chứng khoán...), công ty kiểm toán độc lập, ngân hàng, tổ chức tài chính... Tác giả khảo sát kế toán, giám đốc để thu thập cơ sở về việc DN lớn có áp dụng CMKTQT hay không (Phụ lục 4.6). Nguồn thu thập dữ liệu về nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam được trình bày Phụ lục 4.1.

4.3.6. Phân tích dữ liệu.

Quá trình phân tích dữ liệu tiến hành qua 2 giai đoạn: phân tích sơ bộ và phân tích chính thức. Tác giả chọn ngẫu nhiên phi xác suất theo phương pháp thuận tiện 50 DN lớn để chạy mô hình trước khi chạy mẫu chính thức. Luận án thực hiện thống kê mô tả và phân tích hồi quy để phân tích dữ liệu, đồng thời đối chiếu nghiên cứu trước để bàn luận về kết quả khảo sát, từ đó đề xuất khuyến nghị phù hợp với đặc thù DN lớn ở Việt Nam hiện nay.

4.3.6.1. Phân tích thống kê mô tả

Luận án phân tích dữ liệu bằng phần mềm SPSS 22. Sau khi mã hóa dữ liệu và nhập liệu, tùy theo thang đo các biến sẽ sử dụng phương pháp thống kê phù hợp. Các biến vi mô định lượng TLN, QMD, ROE sử dụng phân tích thống kê mô tả là mean (trung bình cộng), maximum (giá trị lớn nhất), minimum (giá trị nhỏ nhất), Std. Deviation (độ lệch chuẩn). Biến vi mô định tính NYN, CLK, QLN, DTN, VVN sử dụng phân tích thống kê mô tả là frequency (tần số) và percentage (tần suất tính theo tỷ lệ %).

4.3.6.2. Phân tích hồi quy

Nghiên cứu thực hiện phân tích đơn biến và phân tích đa biến. Quy trình và cơ sở thực hiện phân tích hồi quy được trình bày cụ thể tại mục 3.3.6.2

a. Phân tích đơn biến

Phân tích này để xác định tác động của từng biến vi mô riêng rẽ đến việc áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam. Luận án thực hiện phân tích so sánh hai nhóm DN lớn: có áp dụng CMKTQT và không áp dụng CMKTQT tính đến thời điểm 31/12/2016.

b. Phân tích đa biến

Trình tự phân tích đa biến đối với mô hình (M2) được tiến hành như (M1) đã được trình bày tại mục 3.3.6.2. Đối với mô hình (M2), luận án nghiên cứu riêng biệt sự tác động của nhóm biến kinh tế vi mô đến nhóm 2 DN lớn: nhóm 250 DN lớn niêm yết và nhóm 250 DN lớn chưa niêm yết. Mục đích nghiên cứu xem xét đối với từng nhóm DN lớn thì nhân tố nào tác động mạnh hơn, tìm hiểu nguyên nhân và đề xuất hàm ý phù hợp.

4.4. Kết quả nghiên cứu và bàn luận

4.4.1. Kết quả nghiên cứu

4.4.1.1. Kết quả nghiên cứu định tính

Kết quả phỏng vấn chuyên gia

Quá trình phỏng vấn 06 chuyên gia trải qua 4 bước sau:

- **Bước 1:** Trên cơ sở tổng quan tài liệu, tác giả trình bày khái niệm, thuật ngữ, lý thuyết nền và công trình nghiên cứu liên quan về 10 nhân tố vi mô (trong đó tác giả đề xuất 03 nhân tố) tác động đến áp dụng CMKTQT xét ở phạm vi DN lớn tại Việt Nam. Câu hỏi được trình bày dạng **ĐỒNG Ý** hay **KHÔNG ĐỒNG Ý** để chuyên gia trình bày quan điểm và nguyên nhân.

Kết quả chuyên gia đều đồng ý (tỷ lệ 100%) về 10 nhân tố vi mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam gồm: Niêm yết nước ngoài, Đòn bẩy, Đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài, Vay vốn nước ngoài, Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo, Chất lượng kiểm toán, Quy mô DN, Khả năng sinh lời, Trình độ kế toán viên, Kết nối kế toán và thuế.

- **Bước 2:** Tác giả tiếp tục hỏi ý kiến chuyên gia về thang đo phù hợp cho 10 nhân tố vi mô ở bước 1 bằng thang đo Likert 5 điểm (1 = Rất không đồng ý; 2 = Không đồng ý; 3 = Bình thường; 4 = Đồng ý; 5 = Rất đồng ý)

Kết quả phân tích thống kê từ phỏng vấn chuyên gia về thang đo đo lường 10

nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn Việt Nam trình bày tại Phụ lục 4.3. Quan điểm chuyên gia khi xác định thang đo 10 nhân tố vi mô như sau:

- Hầu hết chuyên gia đồng thuận với thang đo của 10 nhân tố vi mô: (3 = Bình thường đến 5 = Rất đồng ý) với chỉ số Mean ≥ 3 .

- 1. Niêm yết nước ngoài (1a. DN có niêm yết nước ngoài)
- 2. Đòn bẩy (2a. Nợ dài hạn/Tổng nguồn vốn, 2b. Tổng nợ/Vốn chủ sở hữu, 2c. Tổng nợ/Tổng tài sản)
- 3. Đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài (Biến nhị phân 1 – 0)
- 4. Vay vốn nước ngoài (Biến nhị phân 1 – 0)
- 5. Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo (Biến nhị phân 1 – 0)
- 6. Chất lượng kiểm toán (6a. DN được kiểm toán bởi Big4, 6b. DN có được kiểm toán không (Biến nhị phân 1 – 0))
- 7. Quy mô DN (7a. Logarit của tổng tài sản, 7b. Giá trị sổ sách của tổng tài sản, 7c. Logarit của tổng doanh thu)
- 8. Khả năng sinh lời (8a. ROE, 8b. ROA, 8c. ROS)

- Chuyên gia không đồng thuận với thang đo nhân tố vi mô (chỉ số Mean < 3):

- 1. Niêm yết nước ngoài (1b. Doanh thu nước ngoài/Tổng doanh thu).
- 9. Trình độ kế toán viên.
- 10. Kết nối kế toán và thuế.

➤ **Bước 3:** Tác giả phỏng vấn bằng câu hỏi mở để chuyên gia bổ sung nhân tố vi mô và thang đo đo lường tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn của Việt Nam.

Chuyên gia đề xuất thêm 04 nhân tố vi mô mới: 1. Hỗ trợ từ nhà quản trị; 2. Hệ thống thông tin DN; 3. Ý kiến kiểm toán viên; 4. Quản trị lợi nhuận. Chuyên gia đề xuất thang đo của 04 biến vi mô là thang đo Likert 5 điểm.

Kết quả phỏng vấn chuyên gia về việc bổ sung thêm các nhân tố vi mô và thang đo tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam (Phụ lục 4.2) cho thấy tỷ lệ chuyên gia đồng ý là rất thấp (dưới 20%). Đồng thời tác giả xem xét khả năng thu thập số liệu ở bước nghiên cứu định lượng tiếp theo khó khả thi. Do đó, tác giả không bổ sung 04 nhân tố mới do chuyên gia đề xuất vào bảng khảo sát chính thức.

➤ **Bước 4:** Chọn nhân tố vi mô và thang đo đưa vào khảo sát chính thức chuyên gia

Kết quả bước 2 giúp nhận diện 8 nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam. Nhân tố có nhiều thang đo, tác giả lựa chọn thang đo có chỉ số Mean cao nhất và độ lệch chuẩn Std. Deviation thấp nhất, phân tích khả năng thu thập dữ liệu tại nghiên cứu định lượng của thang đo để đưa vào bảng khảo sát chính thức. Kết quả nhân tố vi mô và thang đo đưa vào khảo sát chính thức trình bày tại Phụ lục 3.3.

Kết quả từ khảo sát chuyên gia

Tác giả khảo sát chính thức 15 chuyên gia cho thấy 100% đồng ý với nhân tố vi mô và thang đo trong bảng khảo sát. Chuyên gia không bổ sung thêm nhân tố vi mô hay thang đo mới.

Tóm lại, tổng hợp kết quả khảo sát chuyên gia (Phụ lục 4.4) gồm 8 nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại DN lớn ở Việt Nam là: Niêm yết nước ngoài, Đòn bẩy, Đầu tư của nước ngoài, Vay vốn nước ngoài, Sự tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo, Chất lượng kiểm toán, Quy mô DN và Khả năng sinh lời.

4.4.1.2. Kết quả nghiên cứu định lượng

Luận án thực hiện phân tích thống kê mô tả, phân tích đơn biến, phân tích đa biến đối với mô hình hồi quy logistic. Kết quả nghiên cứu định lượng của nhóm nhân tố vi mô được phân tích cụ thể dưới đây:

a. Phân tích thống kê mô tả

Phân tích thống kê mô tả đối với 500 doanh nghiệp lớn tại Việt Nam

Trong mẫu nghiên cứu 500 DN lớn tại Việt Nam, hầu hết đều kinh doanh đa ngành nghề, vì vậy tác giả không tiến hành phân tích về cơ cấu ngành nghề.

Kết quả phân tích thống kê mô tả nhóm nhân tố vi mô: QMD, TLN và ROE thể hiện ở Phụ lục 4.8 cho thấy: Quy mô DN (QMD) được thể hiện qua giá trị tổng tài sản của DN lớn trong nhóm khảo sát tại 31/12/2016 có giá trị trung bình 2.198.630.802.760 đồng. Trong đó, DN có quy mô lớn nhất là 72.996.452.507.836 đồng và DN có quy mô tài sản thấp nhất là 52.763.469.601 đồng. Đòn bẩy (TLN) trong nhóm khảo sát là 14,22%, trong đó Tỷ lệ nợ thấp nhất là 0% và tỷ lệ nợ cao nhất là 185,59%. ROE trung bình của nhóm khảo sát là 8,87%, trong năm 2016 tình hình hoạt động 1 số DN lớn chưa khả quan với ROE thấp nhất là -519,43%, ROE cao nhất là 238,53%.

Phân tích thống kê mô tả nhân tố vi mô: CLK, NYN, QLN, DTN, VVN tại Phụ lục 4.8 cho thấy: Trong nhóm khảo sát có 398 DN lớn được kiểm toán bởi Big4 (79,6%). Điều này là tín hiệu đáng mừng cho sự tin cậy thông tin trên BCTC được công bố bên ngoài. Tuy nhiên tính đến thời điểm hiện nay thì vẫn chưa có DN lớn nào của Việt Nam được niêm yết trên thị trường vốn thế giới, đây là điều trăn trở bởi có nhiều nguyên nhân hạn chế tiềm lực của DN lớn nước ta khi thực hiện gia nhập thị trường vốn quốc tế. Biến Niêm yết nước ngoài là hằng số (chỉ có giá trị 0), do vậy biến này bị loại khỏi mô hình (M2). Giai đoạn phát triển đánh dấu sự có mặt của yếu tố nước ngoài đóng góp vào quá trình hoạt động của các DN lớn tại Việt Nam, thể hiện ở sự tham gia quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo của 83 DN lớn khảo sát (chiếm tỷ lệ 16,6%). Các nhà đầu tư nước ngoài đã nhận thấy tiềm lực kinh tế, nguồn lực dồi dào khi thực hiện đầu tư vào 70 DN lớn tại Việt Nam (chiếm tỷ lệ 14%) hoặc thực hiện các biện pháp cho vay vốn vào 87 DN lớn (chiếm tỷ lệ 17,4%).

- ✚ Phân tích thống kê mô tả đối với hai nhóm DN lớn tại Việt Nam: Nhóm DN lớn có cổ phiếu niêm yết và nhóm DN lớn chưa niêm yết cổ phiếu.

Kết quả Phân tích thống kê mô tả đối với hai nhóm DN lớn tại Việt Nam về các biến QMD, TLN, ROE tại Phụ lục 4.8 cho thấy: Quy mô doanh nghiệp (QMD) nhóm DN lớn niêm yết có quy mô trung bình (2.384.187.418.072 đồng) cao hơn nhóm DN lớn chưa niêm yết (2.013.074.187.449 đồng). Tuy nhiên, sự cách biệt quy mô giữa DN lớn nhất và DN nhỏ nhất trong nhóm DN lớn chưa niêm yết lại lớn hơn khá nhiều so với nhóm DN lớn niêm yết thông qua độ lệch chuẩn Std. Deviation. Đòn bẩy (TLN) Tỷ lệ nợ trung bình của nhóm DN lớn niêm yết lớn hơn khá nhiều so với nhóm DN lớn chưa niêm yết (5,515%), đồng thời độ lệch chuẩn cũng cao hơn. Chứng tỏ vay dài hạn chiếm tỷ lệ khá lớn trong tổng nguồn vốn của DN lớn niêm yết. Năm 2016 ghi nhận kết quả hoạt động kinh doanh không được khả quan với 76 DN lớn thua lỗ: 27 DN lớn niêm yết và 48 DN lớn chưa niêm yết (chiếm tỷ lệ 15% trong tổng 500 DN lớn khảo sát). Đặc biệt, một số DN lớn có lỗ lũy kế gần bằng với vốn chủ sở hữu. Số DN lớn thua lỗ năm 2016 trong nhóm DN lớn niêm yết chiếm tỷ lệ 10,8%, nhóm DN lớn chưa niêm yết đến 19,2% là con số khá lớn. Tuy nhiên tỷ suất sinh lợi của vốn chủ sở hữu của nhóm DN

lớn niêm yết có giá trị trung bình cao hơn hẳn so với nhóm DN lớn chưa niêm yết (gần 2,7 lần) nhưng độ biến thiên của ROE trong nhóm này lại chênh lệch khá lớn.

Kết quả Phân tích thống kê mô tả đối với 2 nhóm DN: CLK, QLN, DTN, VVN tại Phụ lục 4.8 cho thấy: Đối với nhóm DN lớn niêm yết có sự vượt trội hơn so với nhóm DN lớn chưa niêm yết với số lượng DN lớn được kiểm toán bởi Big4 cao hơn, có sự tham gia quản lý của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo nhiều hơn và thu hút được nhiều nguồn đầu tư từ nước ngoài hơn. DN lớn niêm yết được kiểm toán bởi Big4 nhiều hơn làm cho BCTC được công bố nhận được nhiều sự tin tưởng hơn từ các nhà đầu tư. Do đó DN lớn niêm yết nhận được nhiều đầu tư từ nước ngoài hơn so với DN lớn chưa niêm yết. DN lớn niêm yết có sự tham gia quản lý của nước ngoài vào Ban lãnh đạo cao hơn hẳn so với nhóm DN lớn chưa niêm yết (gấp 3,6 lần), đây chính là ưu thế giúp DN lớn niêm yết cập nhật và nắm bắt nhanh chóng thay đổi thị trường và phương pháp quản lý hiệu quả. Hoạt động vay vốn nước ngoài của DN lớn niêm yết cao hơn so với DN lớn chưa niêm yết. DN lớn chủ yếu vay vốn từ tổ chức tín dụng và ngân hàng thương mại nước ngoài, một số ít vay vốn từ cá nhân nước ngoài.

b. Phân tích đơn biến đối với nhóm nhân tố vi mô

Kiểm định Kolmogorov-Smirnov (Phụ lục 4.9)

Cỡ mẫu là 500 DN lớn (>50) nên sử dụng kiểm định Kolmogorov-Smirnov để xác định phân phối của mẫu khảo sát. Tất cả biến độc lập trong mô hình (M2) đều có giá trị Sig. = 0 (< 0,05) chứng tỏ dữ liệu không có phân phối chuẩn. Do đó, kiểm định phi tham số Mann-Whitney được sử dụng cho bước kiểm định tiếp theo.

Kiểm định phi tham số Mann-Whitney (Phụ lục 4.10)

Kiểm định này giúp so sánh giá trị trung bình của biến vi mô đối với 2 nhóm DN lớn có áp dụng CMKTQT và không áp dụng CMKTQT. Phụ lục 4.10a thể hiện kết quả kiểm định Mann-Whitney đối với nhóm nhân tố vi mô cho thấy: Nhân tố DTN, QLN, CLK và QMD có sự khác biệt đáng kể đến việc áp dụng CMKTQT của DN lớn với giá trị Sig.< 0,05. Các nhân tố còn lại là TLN, VVN và ROE không có khác biệt đáng kể đối với nhóm DN lớn có áp dụng CMKTQT và không áp dụng CMKTQT. Cụ thể nhóm DN lớn có áp dụng CMKTQT đặc trưng bởi việc được kiểm toán bởi Big4, quy mô lớn hơn, nhận được nhiều đầu tư nước ngoài và có tham gia quản lý của người

nước ngoài vào Ban lãnh đạo cao hơn so với nhóm DN lớn không áp dụng CMKTQT. Các biến vi mô còn lại chưa thể hiện sự khác biệt rõ rệt giữa 2 nhóm DN lớn.

Tóm lại, dựa trên phân tích đơn biến đối với nhóm nhân tố vi mô có thể kết luận rằng các DN lớn áp dụng CMKTQT thường là DN lớn được kiểm toán bởi Big4, có quy mô lớn, có liên quan đến yếu tố nước ngoài.

Kết quả kiểm định Mann-Whitney đối với nhóm DN lớn niêm yết tại Phụ lục 4.10b cho thấy sự tương đồng với Phụ lục 4.10a khi nhân tố DTN, CLK và QMD vẫn gây nên khác biệt đáng kể với việc áp dụng CMKTQT trong nhóm DN lớn niêm yết, trong đó nhân tố QMD có sự khác biệt đáng kể nhất. Các biến vi mô còn lại chưa thể hiện sự khác biệt rõ rệt giữa 2 nhóm áp dụng và không áp dụng trong mẫu 250 DN lớn niêm yết khảo sát. Các giá trị xếp hạng trung bình cho thấy: DN lớn niêm yết có quy mô lớn, được kiểm toán bởi Big4 và nhận được nhiều đầu tư nước ngoài sẽ có nhiều thuận lợi khi áp dụng CMKTQT, trong khi đó nhân tố TLN, VVN, QLN và ROE lại chưa phải là yếu tố tác động đến việc DN lớn áp dụng CMKTQT. Điểm khác biệt của nhóm DN lớn niêm yết so với tổng thể là nhân tố QLN giữa 2 nhóm áp dụng CMKTQT hay không lại không có sự khác biệt.

Kết quả kiểm định Mann-Whitney đối với nhóm nhân tố vi mô đối với nhóm DN lớn chưa niêm yết tại Phụ lục 4.10c cho thấy sự khác biệt với Phụ lục 4.10a. Phụ lục 4.10c cho thấy không có sự khác biệt rõ rệt giữa các nhân tố vi mô 2 nhóm áp dụng và không áp dụng trong mẫu 250 DN lớn chưa niêm yết. Điều này xuất phát từ thực tế áp dụng CMKTQT tại các DN lớn chưa niêm yết chưa được chú trọng.

Kiểm định mối tương quan giữa các biến vi mô

Phụ lục 4.11 cho thấy DTN, QLN và CLK có giá trị Sig. < 0,05 chứng tỏ các biến này có sự tương quan với biến “CMKTQT”. Các biến TLN, VVN, QMD và ROE có giá trị Sig. > 0,05 đồng nghĩa việc loại 3 biến này ra khỏi mô hình (M2).

Khi Sig. < 0,05 thì hệ số tương quan Pearson sẽ đánh giá mức độ tương quan mạnh/yếu giữa các biến vi mô với biến phụ thuộc “CMKTQT”. Hệ số Pearson Correlation của các biến DTN, QLN, CLK và QMD với biến “CMKTQT” đều nhỏ hơn 0,5 nên phù hợp. Hơn nữa, hai biến độc lập yêu cầu không có sự tương quan với nhau, tức giá trị Sig. > 0,05. Biến TLN – DTN là 0,045 < 0,05 nên hai biến này có mối

tương quan. Do đó, biến TLN, VVN, QMD và ROE loại ra khỏi (M2) là phù hợp. Kết quả Phụ lục 4.11 có hệ số Pearson Correlation giữa các cặp biến vi mô độc lập của mô hình có tương quan có ý nghĩa, không có cặp nào có hệ số tương quan lớn hơn 0,8 nên không gây ra hiện tượng đa cộng tuyến cho mô hình hồi quy (M2).

c. Phân tích đa biến

Nghiên cứu kiểm tra tác động của các yếu tố vi mô về “CMKTQT” bằng cách sử dụng hồi quy logistics đối với mô hình (M2). Biến phụ thuộc là biến giả sẽ nhận giá trị 1 nếu DN lớn có áp dụng CMKTQT cho đến 31/12/2016 hoặc nhận giá trị 0 nếu DN lớn không áp dụng CMKTQT. Các biến vi mô còn lại phù hợp với mô hình (M2) sau khi thực hiện kiểm định tương quan là: DTN, QLN, CLK.

✚ Phân tích đa biến đối với tổng thể 500 DN lớn tại Việt Nam

Kết quả thực hiện hồi quy logistic với biến phụ thuộc “CMKTQT” theo 3 biến vi mô độc lập thể hiện tại Bảng 4.1.

Hàm hồi quy Logistic của mô hình (M2) được ước lượng có dạng:

$$\ln(p/(1-p)) = -4,38 + 1,649 * DTN + 0,929 * QLN + 2,73 * CLK$$

Bảng 4.1 Các biến vi mô độc lập trong mô hình (M2)

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)/OR
Step 1 ^a	DTN	1,649	0,428	14,860	1	0,000	5,202
	QLN	0,929	0,442	4,423	1	0,035	2,531
	CLK	2,730	0,422	41,905	1	0,000	15,332
	Constant	-4,380	0,404	117,561	1	0,000	0,013

a. Các biến được đưa vào mô hình tại bước 1: DTN, QLN, CLK.

➤ Kiểm định hệ số hồi quy (Kiểm định Wald)

Các biến vi mô độc lập đưa vào mô hình (M2) đều có Sig. < 0,05 nên mối liên hệ giữa biến phụ thuộc CMKTQT và DTN, QLN, CLK có ý nghĩa thống kê với mức tin cậy chung là trên 95%. Do đó DTN, QLN, CLK phù hợp và có ý nghĩa đối với (M2).

➤ Mức độ tác động của các biến được mô tả cụ thể như sau:

- DTN: Nếu hai DN lớn có điều kiện giống nhau, một DN lớn nhận đầu tư từ nước ngoài và DN lớn còn lại không có đầu tư từ nước ngoài, giả thiết các biến vi mô độc lập khác trong (M2) không đổi, khi đó chỉ số chênh lệch (OR) sẽ tăng 5,202; nghĩa

là DN lớn nhận đầu tư từ nước ngoài có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn DN lớn không nhận đầu tư từ nước ngoài. Điều này đúng với kỳ vọng tác giả đưa ra.

- QLN: giả thiết biến vi mô khác trong (M2) không đổi, khi hai DN lớn có điều kiện giống nhau, DN lớn nào có quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn DN lớn không có quản lý của người nước ngoài (chỉ số (OR) sẽ tăng 2,531). Điều này đúng với kỳ vọng tác giả đưa ra.

- CLK: Điều kiện của 2 DN lớn giống nhau với giả thiết biến vi mô khác trong mô hình không đổi thì DN lớn được kiểm toán bởi Big4 có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn DN lớn không được kiểm toán bởi Big4 (chỉ số (OR) sẽ tăng 15,332). Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả đưa ra.

Do đó, tác động của nhân tố vi mô đến biến phụ thuộc CMKTQT của (M2) được thể hiện qua Phụ lục 4.12 cho thấy: biến CLK có tác động mạnh nhất đến khả năng áp dụng CMKTQT tại các DN lớn, tiếp theo là DTN và QLN có tác động thấp nhất.

- DTN: Nếu hai DN lớn có điều kiện giống nhau, một DN lớn nhận được đầu tư nước ngoài và 1 DN lớn không nhận được đầu tư từ nước ngoài, giả thiết các biến vi mô khác trong mô hình không đổi. Nếu DN lớn không nhận được đầu tư nước ngoài có xác suất áp dụng CMKTQT ước tính ban đầu là 10%. Một DN lớn có điều kiện tương tự như vậy nhưng lại được nhận đầu tư từ nước ngoài thì xác suất áp dụng CMKTQT của DN lớn này sẽ là 36,63%. Qua đây, ta thấy xác suất có áp dụng CMKTQT của DN lớn được nhận đầu tư từ nước ngoài cao hơn DN lớn không được nhận đầu tư từ nước ngoài là 26,63%.

- QLN: Nếu hai DN lớn có điều kiện giống nhau, một DN lớn có sự tham gia quản lý của người nước ngoài và 1 DN lớn không có sự quản lý của người nước ngoài, giả thiết các biến độc lập khác trong mô hình không đổi. Khi đó nếu DN lớn không nhận được sự quản lý từ người nước ngoài có xác suất áp dụng CMKTQT ước tính ban đầu là 10%. Một DN lớn có điều kiện tương tự như vậy nhưng lại có sự quản lý của người nước ngoài vào ban lãnh đạo thì xác suất áp dụng CMKTQT của DN lớn này sẽ là 21,95%. Qua đây, ta thấy xác suất có áp dụng CMKTQT của DN lớn có sự tham gia quản lý của người nước ngoài cao hơn DN lớn không được có sự tham gia quản lý của người nước ngoài là 11,95%.

- CLK: Hai DN lớn có điều kiện giống nhau, một DN lớn được kiểm toán bởi Big4 và 1 DN lớn không được kiểm toán bởi Big4, giả thiết các biến vi mô khác trong mô hình (M2) không đổi. Khi đó nếu DN lớn không được kiểm toán bởi Big4 có xác suất áp dụng CMKTQT ước tính ban đầu là 10%. Một DN lớn có điều kiện tương tự như vậy nhưng lại được kiểm toán bởi Big4 thì xác suất áp dụng CMKTQT của DN lớn này sẽ là 63,01%. Qua đây, ta thấy xác suất có áp dụng CMKTQT của DN lớn được kiểm toán bởi Big4 cao hơn DN lớn không được kiểm toán bởi Big4 là 53,01%. Điều này chứng tỏ vai trò quan trọng của các DN kiểm toán lớn uy tín trên thế giới hỗ trợ rất lớn đối với DN lớn khi quyết định áp dụng CMKTQT.

➤ Kiểm định mức độ phù hợp của mô hình

- *Mức độ dự báo chính xác của mô hình (Classification Table)*

Tỷ lệ dự báo đúng của toàn bộ mô hình (M2) là khá chính xác (92,8%).

Bảng 4.2 Mức độ dự báo chính xác của mô hình (M2)

Observed		Predicted		
		Áp dụng CMKTQT		Percentage Correct
		Không áp dụng CMKTQT	Có áp dụng CMKTQT	
Step 1	CMKTQT	461	3	99,4
	Không áp dụng CMKTQT	33	3	8,3
Overall Percentage		92,8		

a. The cut value is .500

- *Mức độ phù hợp của mô hình (Kiểm định Omnibus)*

Bảng 4.3: Kiểm định Omnibus của mô hình (M2)

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	74,215	3	0,000
	Block	74,215	3	0,000
	Model	74,215	3	0,000

Kiểm định Omnibus về mức độ phù hợp của mô hình (M2) ở Bảng 4.3 cho thấy Sig. < 0,05. Như vậy, mô hình tổng quát cho thấy mối tương quan giữa các biến vi mô với biến phụ thuộc CMKTQT có ý nghĩa thống kê với khoảng tin cậy trên 95%. Hay nói cách khác, mô hình (M2) lựa chọn là phù hợp.

- *Mức độ giải thích của mô hình (chỉ số -2 Log likelihood)*

Bảng 4.4 Đánh giá độ giải thích với mô hình tổng thể (M2)

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	184,566 ^a	0,138	0,341

a. Estimation terminated at iteration number 7 because parameter estimates changed by less than .001.

Trị số -2 Log likelihood ở Bảng 4.4 chỉ mức độ giải thích của mô hình (M2) là 184,566. Trị số này càng nhỏ thì mô hình càng phù hợp. Trong mô hình này với -2 Log likelihood là không cao, như vậy có độ phù hợp khá tốt với mô hình tổng thể.

✚ Phân tích đa biến đối với nhóm 250 DN lớn niêm yết tại Việt Nam

Bảng 4.5 Các biến độc lập trong mô hình (M2) đối với nhóm DN lớn niêm yết

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a	DTN	1,697	0,716	5,621	1	0,018	5,456
	QLN	2,116	0,663	10,179	1	0,001	8,294
	CLK	3,393	0,655	26,847	1	0,000	29,759
	Constant	-4,716	0,640	54,219	1	0,000	0,009

a. Variable(s) entered on step 1: DTN, QLN, CLK.

Hàm hồi quy Logistic đối với nhóm DN lớn niêm yết được ước lượng có dạng:

$$\ln(p/(1-p)) = -4,716 + 1,697 * DTN + 2,116 * QLN + 3,393 * CLK \text{ (M2a)}$$

➤ Kiểm định hệ số hồi quy (Kiểm định Wald)

Các biến DTN, QLN, CLK của mô hình (M2a) đều có Sig. < 0,05 nên phù hợp và có ý nghĩa thống kê với mức tin cậy chung là trên 95%.

➤ Mức độ tác động của các biến được mô tả cụ thể như sau:

- DTN: Chỉ số chênh lệch (OR) đối với nhóm DN lớn niêm yết là 5,456 - khá tương đồng với tổng thể (5,202). Nghĩa là DN lớn niêm yết nhận đầu tư từ nước ngoài có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các DN lớn niêm yết không được nhận đầu tư từ nước ngoài. Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả đưa ra.

- QLN: Chỉ số chênh lệch (OR) đối với nhóm DN lớn niêm yết là 8,294 – cao hơn nhiều so với mô hình (M2) là 2,531. Chứng tỏ đối với nhóm DN lớn niêm yết, DN nào có sự quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo thì có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các DN lớn niêm yết không có sự quản lý của người nước ngoài, với giả thiết các biến độc lập khác trong mô hình không đổi, khi hai DN lớn niêm yết có điều kiện giống nhau. Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả.

- CLK: Chỉ số OR đối với nhóm DN lớn niêm yết là 29,759 – cao hơn rất nhiều so với tổng thể là 15,332. Chứng tỏ việc được Big4 kiểm toán là nhân tố quan trọng hỗ trợ, giúp DN lớn niêm yết áp dụng CMKTQT thuận lợi với điều kiện của 2 DN lớn niêm yết giống nhau, giả thiết biến vi mô khác trong mô hình không đổi. Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả đưa ra.

Do đó, vai trò tác động của các nhân tố vi mô độc lập đến biến phụ thuộc CMKTQT của mô hình (M2a) được thể hiện Phụ lục 4.12 cho thấy:

Trong các biến tác động đến khả năng áp dụng CMKTQT tại các DN lớn, biến CLK có tác động mạnh nhất (trương tự với mô hình (M2), tiếp theo là QLN và biến DTN có tác động thấp nhất. Xác suất áp dụng CMKTQT khi biến QLN, DTN thay đổi của mô hình (M2a) không khác biệt nhiều so với mô hình (M2).

Tuy nhiên, biến QLN của (M2a) có chênh lệch xác suất áp dụng CMKTQT của DN lớn niêm yết có sự tham gia quản lý của người nước ngoài và DN lớn niêm yết không có sự quản lý của người nước ngoài so với mô hình (M2) khá khác biệt. Trong khi xác suất có áp dụng CMKTQT của DN có sự tham gia quản lý của người nước ngoài cao hơn DN không được có sự tham gia quản lý của người nước ngoài của (M2) là 11,95% thì (M2a) là 37,96%. Chứng tỏ vai trò của nhà quản lý nước ngoài đóng góp khá tích cực trong việc áp dụng CMKTQT tại các DN lớn niêm yết.

➤ **Kiểm định mức độ phù hợp của mô hình (M2a)**

- *Mức độ dự báo chính xác của mô hình (Classification Table)*

Trong Phụ lục 4.13, mô hình (M2a) dự đoán đúng 94,4%, tỷ lệ này cao hơn (M2). Chứng tỏ mô hình dự báo chính xác hơn cho nhóm DN lớn niêm yết.

- *Mức độ phù hợp của mô hình (Kiểm định Omnibus)*

Kiểm định Omnibus ở Phụ lục 4.13 cho thấy Sig. < 0,05 chứng tỏ mô hình (M2a) có ý nghĩa thống kê với khoảng tin cậy trên 95% và phù hợp.

- *Mức độ giải thích của mô hình (chỉ số -2 Log likelihood)*

Trị số -2 Log likelihood của mô hình (M2a) là 85,8 là rất thấp chứng tỏ độ phù hợp khá tốt với mô hình tổng thể. Chỉ số này thấp hơn cả mô hình (M2) chứng tỏ mô hình này có mức độ giải thích của DN lớn niêm yết đối với tổng thể phù hợp hơn.

c. Phân tích đa biến đối với nhóm 250 DN lớn chưa niêm yết tại Việt Nam

Kết quả hồi quy logistic với biến phụ thuộc CMKTQT cho nhóm DN lớn chưa niêm yết theo 3 biến độc lập thu được Bảng 4.6 dưới đây.

Hàm hồi quy Logistic đối với nhóm DN lớn chưa niêm yết ước lượng có dạng:

$$\text{Ln}(p/(1-p)) = -4,379 + 2,037 * \text{DTN} + 2,404 * \text{CLK} \text{ (M2b)}$$

➤ Kiểm định hệ số hồi quy (Kiểm định Wald)

DTN, CLK của (M2b) có Sig. < 0,05 nên phù hợp và có ý nghĩa thống kê với mức tin cậy chung 95%. Điều khác biệt là biến QLN lại có Sig. = 0,625 > 0,05 chứng tỏ biến này không có ý nghĩa thống kê với (M2b) cho nhóm DN lớn chưa niêm yết.

Bảng 4.6 Biến độc lập trong mô hình (M2) đối với nhóm DN lớn chưa niêm yết

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1 ^a DTN	2,037	0,605	11,340	1	0,001	7,666
QLN	-0,419	0,859	0,238	1	0,625	0,657
CLK	2,404	0,634	14,379	1	0,000	11,071
Constant	-4,379	0,599	53,497	1	0,000	0,013

a. Variable(s) entered on step 1: DTN, QLN, CLK.

➤ Mức độ tác động của các biến được mô tả cụ thể như sau:

- DTN: Chỉ số chênh lệch (OR) đối với nhóm DN lớn chưa niêm yết là 7,666 – có sự chênh lệch khá lớn đối với tổng thể (5,202) và nhóm DN lớn niêm yết (5,456). Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả đưa ra là DN nhận đầu tư từ nước ngoài có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các DN không được nhận đầu tư từ nước ngoài
- QLN: với nhóm DN lớn chưa niêm yết thì sự quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo không tác động đến áp dụng CMKTQT. Điều này khác với kỳ vọng ban đầu tác giả đưa ra.
- CLK: Chỉ số chênh lệch (OR) đối với nhóm DN lớn niêm yết là 11,071 – thấp hơn rất nhiều so với nhóm DN lớn niêm yết (29,759) và thấp hơn so với tổng thể là 15,332. Điều này đúng với kỳ vọng ban đầu tác giả.

Do đó, vai trò tác động của các nhân tố độc lập đến biến phụ thuộc của mô hình (M2b) được thể hiện qua Phụ lục 4.12 cho thấy: Trong các biến tác động đến khả năng áp dụng CMKTQT tại các DN lớn chưa niêm yết, biến CLK có tác động mạnh nhất (trương tự với mô hình (M2), (M2a), tiếp theo là DTN. Biến QLN không có ý nghĩa thống kê đối với (M2b). Tuy nhiên, biến DTN của (M2b) có chênh lệch xác suất áp

dụng CMKTQT của DN lớn chưa niêm yết có sự đầu tư của nước ngoài và 1 DN lớn chưa niêm yết không có sự đầu tư của nước ngoài so với mô hình (M2) và (M2a) là khá khác biệt. Trong khi xác suất có áp dụng CMKTQT của DN lớn có sự đầu tư của nước ngoài cao hơn DN không có sự đầu tư của nước ngoài của (M2b) là 36%, (M2) là 26,63% thì (M2a) là 27,74%. Chứng tỏ vai trò đầu tư nước ngoài đóng góp khá tích cực trong việc áp dụng CMKTQT tại các DN lớn chưa niêm yết.

➤ Kiểm định mức độ phù hợp của mô hình (*Phụ lục 4.13*)

- *Mức độ dự báo chính xác của mô hình (Classification Table)*

Mô hình (M2b) dự đoán đúng 94,8%, tỷ lệ này cao hơn (M2), (M2a). Chứng tỏ mô hình dự báo chính xác cho nhóm DN lớn chưa niêm yết.

- *Mức độ giải thích của mô hình (chỉ số -2 Log likelihood)*

Trị số -2 Log likelihood của (M2b) là 83,053 là rất thấp chứng tỏ độ phù hợp khá tốt với mô hình tổng thể. Chỉ số này thấp hơn cả mô hình (M2), (M2a) chứng tỏ mô hình này có mức độ giải thích của DN lớn chưa niêm yết đối với tổng thể phù hợp hơn.

- *Mức độ phù hợp của mô hình (Kiểm định Omnibus)*

Kiểm định Omnibus cho thấy Sig. < 0,05 chứng tỏ mô hình (M2b) có ý nghĩa thống kê với khoảng tin cậy trên 95% và phù hợp.

4.4.2. Bàn luận kết quả

Kết quả các giả thuyết nghiên cứu được chấp nhận, được trình bày ở Phụ lục 4.15.

Biến NYN, TLN, QMD, ROE và VVN không tác động đến áp dụng CMKTQT. DN trong nhóm khảo sát không căn cứ quyết định của mình để áp dụng CMKTQT vào niêm yết nước ngoài, đòn bẩy, quy mô DN, khả năng sinh lời hay vay vốn từ nước ngoài. DTN, QLN và CLK tác động đáng kể đến quyết định áp dụng CMKTQT của DN lớn tại Việt Nam. Điều này hàm ý rằng DN lớn Việt Nam được kiểm toán bởi DN kiểm toán Big4, nhận đầu tư từ nước ngoài và có quản lý của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo sẽ có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn DN còn lại.

Trái với dự đoán ban đầu, biến NYN là hằng số khi chưa có DN Việt Nam nào niêm yết trên thị trường chứng khoán nước ngoài nên không tác động đến xác suất của áp dụng CMKTQT. Kết quả này khác biệt với nghiên cứu của Raffournier and Dumontier (1998), Murphy (1999), Cuijpers et al (2005), El-Gazzar et al (1999) tìm

thấy quan hệ tích cực và đáng kể giữa biến Niêm yết nước ngoài và việc áp dụng tự nguyện CMKTQT. Sự khác biệt này có thể xuất phát từ dữ liệu. Do đó biến NYN không có tác động đến áp dụng CMKTQT của các DN lớn tại Việt Nam. Kết quả này là phù hợp với thực tiễn DN khi một trong những trở ngại cản trở DN Việt Nam niêm yết trên các sàn giao dịch chứng khoán nước ngoài chính là BCTC chưa được lập theo CMKTQT.

Các DN lớn được kiểm toán bởi Big4 sẽ có nhiều thuận lợi để áp dụng CMKTQT. Do đó, được kiểm toán bởi DN kiểm toán danh tiếng uy tín là yếu tố rất quan trọng giải thích cho khác biệt giữa các DN lớn áp dụng CMKTQT và những DN lớn không áp dụng CMKTQT. Kết quả này được chứng minh bằng thực tế rằng DN kiểm toán lớn có đủ chuyên môn và kinh nghiệm khi phát hành ý kiến kiểm toán cho DN áp dụng CMKTQT/IAS đồng thời cũng hỗ trợ tư vấn khi DN lớn chuyển đổi BCTC sang CMKTQT. Đối với cả 2 nhóm DN lớn khảo sát thì CLK đều tác động lớn nhất đến quá trình triển khai và áp dụng CMKTQT tại các DN này.

Biến DTN và QLN có tác động tích cực đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam. Điều này khẳng định, DN lớn nhận được đầu tư nước ngoài hay có sự tham gia quản lý của người nước ngoài sẽ có nhiều động lực áp dụng CMKTQT. Nguyên nhân do nhu cầu minh bạch và nhất quán thông tin tài chính của nhà đầu tư nước ngoài đối với khoản đầu tư theo CMKT quốc tế chung. Mặt khác, sự tham gia quản lý của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo là động lực thúc đẩy quá trình hội nhập quốc tế diễn ra nhanh chóng hơn. Điều này phù hợp với thực tiễn và nhu cầu hiện nay. Tuy nhiên, khi phân tích sâu thì biến QLN lại không có ý nghĩa thống kê đối với nhóm DN lớn chưa niêm yết. Lý do vì số lượng người nước ngoài tham gia quản lý trong Ban lãnh đạo trong các DN lớn này chưa nhiều nên tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn chưa niêm yết vẫn chưa được ghi nhận.

Biến QMD không có tác động đến quyết định áp dụng CMKTQT của các DN lớn tại Việt Nam. Kết quả này khác biệt với nghiên cứu Mohamed and Fatma (2008), Leuz and Verrachia (2000), Affes and Callimaci (2007), Marta et al (2008) chỉ ra rằng DN càng lớn càng có xu hướng áp dụng CMKTQT. Tuy nhiên thực tế tại Việt Nam, doanh nghiệp quy mô lớn thường là tập đoàn, DN cổ phần chuyển đổi từ DN nhà nước

hay có nhà nước tham gia góp vốn nên các doanh nghiệp lớn này chưa chú trọng việc áp dụng CMKTQT.

Kết quả nghiên cứu sẽ có ích cho cơ quan thiết lập chuẩn mực ở các nước khi quyết định chuyển sang CMKTQT khi có sự hiểu biết về các yếu tố môi trường có thể tạo điều kiện cho việc áp dụng CMKTQT. Nghiên cứu cũng giúp các nhà nghiên cứu tìm hiểu chuyên sâu hơn về những nhân tố; ở cấp độ kinh tế vi mô sẽ tác động đến áp dụng CMKTQT. Mô hình nghiên cứu chính thức trình bày tại Phụ lục 4.15.

Kết luận chương 4

Nội dung trình bày trong chương này nêu rõ PPNC hỗn hợp khám phá được tác giả sử dụng trong quá trình nghiên cứu. Tác giả đề cập đến khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu nhằm đảm bảo rằng các phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng liệt kê được áp dụng linh hoạt và phù hợp trong suốt quá trình nghiên cứu.

Phương pháp nghiên cứu định tính sử dụng kỹ thuật phỏng vấn để xác định nên các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam. Các nhân tố vi mô được xác định gồm Niêm yết nước ngoài, Đòn bẩy, Vay vốn từ nước ngoài, Quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo, Sở hữu của nhà đầu tư nước ngoài, Chất lượng kiểm toán, Quy mô DN và Khả năng sinh lời. Phương pháp định lượng được sử dụng để xem xét sự tác động của các nhân tố vi mô đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam với sự hỗ trợ của phần mềm SPSS 22. Nghiên cứu trình bày cơ sở hình thành thang đo dùng đo lường các khái niệm, chọn mẫu, thu thập dữ liệu, phân tích thống kê mô tả và phân tích hồi quy (đơn biến và đa biến). Kết quả nghiên cứu xác định được ba nhân tố vi mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam là Đầu tư của nước ngoài, Quản lý của nước ngoài và Chất lượng kiểm toán. Trong đó nhân tố Chất lượng kiểm toán có tác động tích cực và nhiều nhất đến khả năng áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam, tiếp theo là Đầu tư của nước ngoài và Quản lý của nước ngoài. Nếu DN lớn được nhận sự đầu tư từ nước ngoài, có sự tham gia quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo và được kiểm toán bởi Big4 sẽ có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các DN khác.

Luận án thực hiện xem xét chi tiết tác động của các nhân tố vi mô tác động lên hai nhóm DN: DN lớn niêm yết và DN lớn chưa niêm yết. Phân tích sâu vào hai nhóm này đã cho kết quả khá khác biệt về sự tác động của nhân tố vi mô lên khả năng áp dụng CMKTQT của từng nhóm này. Đối với nhóm DN lớn niêm yết thì biến Chất lượng kiểm toán vẫn tác động tích cực và nhiều nhất lên khả năng áp dụng CMKTQT của nhóm này, tiếp theo biến Quản lý nước ngoài lại có tác động lớn hơn so với biến Đầu tư nước ngoài. Điều này khác biệt hơn so với mô hình đánh giá tổng thể. Đối với DN lớn chưa niêm yết thì điều đặc biệt là biến Quản lý của nước ngoài lại không có ý nghĩa thống kê trong mô hình; biến Chất lượng kiểm toán vẫn có tác động tích cực và cao nhất đến khả năng áp dụng CMKTQT của các DN lớn này, sau đó là biến Đầu tư nước ngoài.

CHƯƠNG 5: KẾT LUẬN VÀ HÀM Ý

Giới thiệu

Từ kết quả nghiên cứu đã được trình bày ở chương 3 và chương 4 có thể thấy rằng quá trình áp dụng CMKTQT vào quốc gia nói chung và Việt Nam nói riêng chịu tác động của nhiều nhân tố với mức độ tác động khác nhau. Tùy theo điều kiện đặc thù của mỗi quốc gia sẽ tạo ra những khác biệt trong quá trình áp dụng CMKTQT theo hai phương pháp: áp dụng toàn bộ CMKTQT hoặc phê duyệt áp dụng từng chuẩn mực của IAS/IFRS. Nội dung chương này là đưa ra kết luận tổng hợp từ nghiên cứu định tính và định lượng về các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam xét trên hai phương diện quốc gia và DN. Căn cứ vào điều kiện nước ta, xét về các yếu tố vĩ mô có thể thấy hiện nay Việt Nam đã xây dựng lộ trình áp dụng CMKT cho DN dựa trên CMKTQT, áp dụng từng chuẩn mực chứ chưa áp dụng toàn bộ CMKTQT. Trên kết quả nghiên cứu, tác giả hàm ý chính sách phù hợp nhằm thúc đẩy việc áp dụng CMKTQT tại Việt Nam nói chung và đối với DN lớn tại nước ta nói riêng.

5.1. Kết luận

Luận án trình bày nghiên cứu về nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và DN. Phương pháp nghiên cứu định tính xác định được 12 nhân tố có tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam xét ở cả phạm vi quốc gia và DN (07 nhân tố vĩ mô và 05 nhân tố vi mô). Tác giả sử dụng nguồn dữ liệu thứ cấp từ 145 quốc gia và BCTC đã kiểm toán của 500 DN lớn ở Việt Nam trong năm 2016. Giả thuyết nghiên cứu được kiểm định thông qua mô hình hồi quy logistic. Nội dung chính của nghiên cứu này là phương pháp định lượng đã xác định được 7 nhân tố có tác động áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và DN gồm 04 nhân tố vĩ mô và 03 nhân tố vi mô.

Sau khi thực hiện nghiên cứu đề tài, một số kết luận được rút ra như sau:

(1) Tất cả các mục tiêu nghiên cứu của luận án đều được thực hiện, cụ thể là:

- Luận án đã xây dựng mô hình nghiên cứu thực nghiệm về các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp: Nhóm nhân tố vĩ mô là Văn hóa, Tăng trưởng kinh tế, Giáo dục và Chính trị; Nhóm nhân tố vi mô là Đầu tư nước ngoài, Quản lý nước ngoài và Chất lượng kiểm

toán. Mức độ dự báo chính xác của mô hình khá cao (trên 87%). Do đó luận án đạt được mục tiêu nghiên cứu.

- Luận án đã thực hiện nghiên cứu định tính, kết quả tổng quan tài liệu, phỏng vấn sâu 06 chuyên gia, tiếp tục khảo sát ý kiến từ 15 chuyên gia đã khám phá thêm hai nhân tố vi mô có tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam là Đầu tư nước ngoài và Quản lý nước ngoài.

- Luận án đã thực hiện phân tích hồi quy logistic để kiểm tra các giả thuyết nghiên cứu, kết quả đã xác định được 07 nhân tố tác động, cũng như vai trò tác động của từng nhân tố đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp. Đặc biệt, tác giả đi sâu phân tích tác động của các nhân tố vi mô đến hai nhóm DN lớn: DN lớn niêm yết cổ phiếu và DN lớn chưa niêm yết.

- Luận án trình bày hàm ý đối với các bên liên quan nhằm thúc đẩy quá trình áp dụng CMKTQT tại Việt Nam ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp.

(2) Tất cả các giả thuyết nghiên cứu đều được kiểm định:

Kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu về nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại Việt Nam ở phạm vi quốc gia và DN cho thấy:

- Xét về góc độ quốc gia: quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon, với trình độ giáo dục cao, đạt mức tăng trưởng kinh tế và hệ thống chính trị dân chủ sẽ dễ dàng áp dụng CMKTQT hơn các quốc gia khác. Trong đó, văn hóa là nhân tố tác động mạnh mẽ nhất đến áp dụng CMKTQT. Điều này chứng tỏ quốc gia có nhiều đặc điểm tương đồng về văn hóa có thể học hỏi nhau kinh nghiệm áp dụng từ các quốc gia đi trước.

- Xét về góc độ DN: DN lớn được kiểm toán bởi DN kiểm toán thuộc Big4, nhận sự đầu tư từ nước ngoài và có sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo sẽ là những DN lớn có nhiều khả năng áp dụng CMKTQT hơn các DN lớn khác. Riêng với nhóm DN lớn chưa niêm yết cổ phiếu thì giả thuyết về sự tham gia của người nước ngoài trong Ban lãnh đạo lại không có tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS). Điều này là phù hợp với điều kiện thực tế tại Việt Nam vì trong DN lớn chưa niêm yết hiện nay số lượng người nước ngoài tham gia vào Ban lãnh đạo chiếm tỷ lệ rất thấp, họ chủ yếu là người đại diện cho phần đầu tư vốn của cổ đông nước ngoài nên mức độ tác động về mặt quản trị DN chưa nhiều.

Tuy nhiên, qua khảo sát tại DN lớn này cho thấy, các nhà đầu tư có kỳ vọng rất cao về tiến trình áp dụng CMKTQT đang được từng bước triển khai tại Việt Nam.

5.2. Hàm ý

Theo Báo cáo Việt Nam 2035 “Hướng tới Thịnh vượng, Sáng tạo, Công bằng và Dân chủ”, Bộ Kế hoạch và Đầu tư đã đưa ra đề xuất VAS cần thống nhất với IAS/IFRS, nhằm phát triển các thị trường vốn theo chiều sâu và thu hút hơn nữa nhà đầu tư nước ngoài để theo kịp đà phát triển của những nền kinh tế thành công khác trong khu vực và trên thế giới trong bối cảnh thị trường “phẳng” toàn cầu (Nguyễn Thị Mai Hương và Nguyễn Thị Kim Tuyền, 2016). Quá trình xây dựng và đưa vào áp dụng CMKTQT ở Việt Nam theo hướng tiếp cận ngày càng gần với CMKTQT, tiến đến áp dụng toàn bộ là quá trình lâu dài đòi hỏi đầu tư về công sức và tiền bạc của nhiều tổ chức từ trung ương đến địa phương, từ cơ quan nhà nước, hiệp hội nghề nghiệp, DN, cơ sở đào tạo. Trên cơ sở đó, tác giả đề xuất một số hàm ý nhằm thúc đẩy quá trình áp dụng CMKTQT tại Việt Nam ở phạm vi quốc gia và DN được thực hiện hiệu quả.

5.2.1. Hàm ý đối với nhóm nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam

Kết quả nghiên cứu cho thấy Việt Nam đủ điều kiện sẵn sàng để áp dụng CMKTQT, chỉ có yếu tố Chính trị là cản trở. Trong năm 2017, Bộ Tài chính Việt Nam chuẩn bị lộ trình cho việc áp dụng CMKTQT, tầm nhìn đến năm 2020 là áp dụng hoàn toàn IFRS (Phụ lục 5.1). Thời gian qua, Bộ Tài chính đã ban hành dự thảo 08 CMKT mới trên tinh thần kế thừa CMKTQT nhưng chưa có văn bản áp dụng chính thức. Đây là bước đệm cần thiết để đạt đến cột mốc Bộ Tài chính đưa ra trên lộ trình hòa hợp với CMKTQT. Trong đó, điểm mạnh dễ nhận thấy của Thông tư 200/2014/TT-BTC đó chính là kế thừa nhiều điểm từ CMKTQT mới như ghi nhận doanh thu, trong đó quy định cụ thể hơn về ghi nhận doanh thu trong trường hợp đặc biệt như chương trình khách hàng thân thiết, tôn trọng bản chất hơn hình thức,... Đây là bước chuẩn bị rất tốt để Việt Nam tiến tới áp dụng hoàn toàn CMKTQT (IAS/IFRS) trong thời gian sắp tới. (Trần Hồng Vân, 2014)

Tác giả đưa ra những hàm ý theo các nhân tố nhằm đẩy nhanh quá trình áp dụng CMKTQT tại Việt Nam được thuận lợi.

5.2.1.1. Nhân tố Văn hóa

Vận dụng mối quan hệ giữa giá trị văn hóa và giá trị kế toán theo Gray (1988), trong hệ thống kế toán, đặc biệt tại Việt Nam thì sự nhất quán và bảo mật được xem trọng. Việt Nam chịu tác động nhiều theo văn hóa Á Đông, nhấn mạnh đến sự tuân thủ các qui định, tính thận trọng luôn luôn được đề cao, do vậy rất hạn chế những vấn đề mang tính xét đoán. Đây chính là trở ngại lớn khi áp dụng CMKTQT tại Việt Nam vì IAS/IFRS mang tính nguyên tắc hơn là hướng dẫn cách hạch toán nghiệp vụ.

Trong quá trình nghiên cứu áp dụng CMKTQT, Việt Nam rất cần sự tư vấn từ các tổ chức như IASB, AOSSG; các nước có kinh nghiệm triển khai CMKTQT từ thời điểm rất sớm như Úc và Mỹ, cũng như những nước gần đây mới thực hiện áp dụng CMKTQT nhưng có nền kinh tế khá tương đồng với nước ta như Thái Lan, Malaysia... Kinh nghiệm từ những quốc gia này là bài học quý giúp Việt Nam rút ngắn khoảng cách áp dụng hoàn toàn CMKTQT. Bộ Tài chính tạo điều kiện để cán bộ học hỏi kinh nghiệm triển khai CMKTQT ở các nước để áp dụng vào thực tế nước ta hiện nay. Chính sự chuẩn bị chu đáo sẽ giúp Việt Nam chủ động và mạnh dạn thực hiện lộ trình áp dụng CMKTQT trong thời gian tới.

Bộ Tài chính cần làm tốt công tác truyền thông để hướng tới những tác động tích cực của việc áp dụng CMKTQT, tránh các tác động tâm lý không đáng có làm méo mó sự phát triển của thị trường tài chính cũng như nền kinh tế nói chung (Trần Thị Hải Vân, 2016). Bộ Tài chính nên tăng cường tuyên truyền để giúp DN hiểu biết hơn về lợi ích khi áp dụng CMKTQT và nội dung lập BCTC theo CMKTQT. Cơ quan cũng như DN cần có biện pháp thích hợp để giảm thiểu tư tưởng của người làm kế toán chỉ muốn làm việc đối phó, thiếu tinh thần hợp tác. Kinh nghiệm tại một số quốc gia trên thế giới cho thấy, mặc dù trước khi áp dụng có các lo ngại về tác động tiêu cực của quá trình áp dụng, nhưng nếu được chuẩn bị tốt thì kết quả hoàn toàn khả quan theo hướng tích cực. Khảo sát trên 200 giám đốc quỹ đầu tư được PWC và Ipsos MORI thực hiện năm 2006 thì 75% các đối tượng khảo sát cho rằng IAS/IFRS không gây ra các tác động bất lợi đến giá trị DN, nhất là khi DN tăng cường công bố về sự ảnh hưởng của việc áp dụng CMKTQT (Trần Thị Hải Vân, 2016).

5.2.1.2. Nhân tố Giáo dục

Thứ nhất, đối với cơ quan Nhà nước

Bộ Tài chính nên chú trọng xây dựng chiến lược đào tạo và phát triển nguồn lực nhân sự có trình độ về CMKTQT thông qua việc phối hợp với Bộ Giáo dục và Đào tạo phát triển kế toán theo hướng hội nhập. Sự phối hợp với trường Đại học, tổ chức nghề nghiệp và cơ quan hỗ trợ DN tổ chức đào tạo, bồi dưỡng, cập nhật kiến thức về kế toán theo tinh thần của bộ CMKT được ban hành và theo hướng tiếp cận với CMKTQT. Bộ Tài chính nên trao quyền chủ động cho Hiệp hội nghề nghiệp trong việc dịch thuật, soạn thảo cũng như cập nhật CMKTQT. Tiếp tục đẩy mạnh hợp tác với cơ sở đào tạo (trường đại học, Hiệp hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam và đơn vị đào tạo), tổ chức nghề nghiệp quốc tế như CPA Australia, ACCA, ICAEW, và DN kiểm toán quốc tế có uy tín.

Nhà nước và tổ chức liên quan cần tích cực tuyên truyền, phổ biến, đào tạo, tăng cường hội thảo nhằm nâng cao nhận thức tới DN về áp dụng CMKTQT. Với mục tiêu đào tạo lại kiến thức áp dụng kế toán theo CMKTQT. Bộ Tài chính, Hiệp hội và Tổ chức nghề nghiệp tích cực phối hợp với cơ sở đào tạo trong quá trình áp dụng CMKTQT. Thuận lợi hay khó khăn trong quá trình áp dụng CMKTQT tại DN chính là kênh thông tin rất quan trọng đối với Bộ Tài chính, Hiệp hội và Tổ chức nghề nghiệp kịp thời nắm bắt tình hình để từ đó có điều chỉnh phù hợp. Vì thông tin tài chính DN thể hiện tình hình kinh tế quốc gia nên DN cần phải phối hợp chặt chẽ và phản hồi kịp thời để Nhà nước có phương án xử lý thích đáng cũng như điều chỉnh lộ trình áp dụng CMKTQT nếu Việt Nam chưa sẵn sàng.

Thứ hai, đối với Hiệp hội và tổ chức nghề nghiệp

Hiệp hội và tổ chức chuyên môn nghề nghiệp kế toán kiểm toán nên thường xuyên tổ chức chương trình đào tạo cho kế toán viên, kiểm toán viên và nhà quản lý để cập nhật kiến thức; mở rộng hợp tác với các tổ chức nghề nghiệp nước ngoài để đào tạo chuyên sâu nghiệp vụ cho người hành nghề. Hơn nữa, cần đổi mới việc thi và cấp chứng chỉ kế toán viên, kiểm toán viên hành nghề Việt Nam như: không nên theo dạng định khoản nghiệp vụ mà nâng cao tính xét đoán giải quyết vấn đề trên cơ sở nguyên tắc, qui định liên quan đến CMKT. Hiệp hội và tổ chức nghề nghiệp tăng cường biên soạn chương trình hướng dẫn và tài liệu giải thích CMKTQT.

Thứ ba, đối với các cơ sở đào tạo

Các cơ sở đào tạo kế toán kiểm toán tích cực nâng cao chất lượng đào tạo nguồn nhân lực vì đây là một trong những yếu tố quan trọng cần quan tâm khi Việt Nam muốn triển khai áp dụng CMKTQT. Đây chính là một trong những lý do khiến Việt Nam còn e ngại bởi vì khi áp dụng CMKTQT yêu cầu người lao động kế toán ngoài kiến thức giỏi thì trình độ tiếng Anh phải tốt. Thực tế đào tạo nhân lực kế toán ở nước ta lại theo “chế độ kế toán” mà không phải hướng tiếp cận theo bản chất nghiệp vụ. Gần đây, chỉ ít trường đưa nội dung của CMKTQT vào chương trình giảng dạy. Các DN Việt Nam đang gặp phải thách thức lớn nhất chính là ngôn ngữ và đây cũng là rào cản khi DN nước ngoài khi đầu tư vào nước ta. Trình độ ngoại ngữ của sinh viên Việt Nam chưa đáp ứng được yêu cầu của hội nhập quốc tế. Các cơ sở đào tạo phải đẩy mạnh trình độ ngoại ngữ, đặc biệt là tiếng Anh. Khuyến nghị ít nhất 25% môn học chuyên ngành dạy bằng tiếng Anh, sinh viên bắt buộc phải đạt yêu cầu mới có thể tốt nghiệp. Ngay bây giờ, việc nâng cao chất lượng nguồn lao động Việt Nam đáp ứng được yêu cầu áp dụng CMKTQT cần được quan tâm hơn lúc nào hết.

Chương trình đào tạo phải được cập nhật liên tục, cải tiến phương pháp giảng dạy, nâng cao cơ sở hạ tầng về kế toán. Các trường đại học, cao đẳng, viện nghiên cứu phải thay đổi chương trình đào tạo kế toán kiểm toán liên quan đến VAS, CMKTQT hơn là giảng dạy định khoản như hiện nay để kế toán viên có đủ năng lực áp dụng IAS/IFRS. Giảng viên kế toán phải tiếp cận phương pháp giảng dạy sáng tạo như giải quyết tình huống thực tế, mô phỏng, phân tích nhiều giải pháp thay thế cho các trường hợp điển hình, thuyết trình, làm nhóm... Phương pháp giảng dạy theo hướng giúp người học xử lý và giải quyết tình huống thực tế nhằm nâng cao trình độ chuyên môn và khả năng xét đoán. Các cơ sở đào tạo cần có hệ thống chương trình đào tạo CMKTQT kết hợp chặt chẽ với nhu cầu thực tế tại DN. Giảng viên luôn luôn trau dồi kiến thức về CMKTQT. Trên hết Nhà nước cần đầu tư kinh phí hỗ trợ cho giảng viên, cơ sở đào tạo nâng cao chuyên môn theo chuẩn quốc tế. Mở rộng sự liên kết với các trường đại học quốc tế, tranh thủ sự hợp tác của các tập đoàn DN lớn, tổ chức nghề nghiệp tạo điều kiện cho sinh viên tiếp cận với thực tế công việc, nhận được các học bổng và cơ hội việc làm trong quá trình đang học và sau khi ra trường.

Thứ tư, đối với doanh nghiệp

Đội ngũ hành nghề kế toán là người trực tiếp áp dụng CMKTQT vào thực tiễn DN. DN cần xây dựng đội ngũ nhân viên kế toán có năng lực và trình độ chuyên môn theo hướng tiếp cận sâu rộng tới CMKTQT, tạo điều kiện để nhân viên kế toán thường xuyên học tập, bồi dưỡng cập nhật kiến thức, nâng cao năng lực chuyên môn nhằm áp dụng chuẩn mực hiệu quả. DN cần thiết lập hệ thống và qui trình để đảm bảo tuân thủ các CMKT áp dụng. Việc quản lý công tác BCTC, trong đó có yêu cầu tuân thủ và kiểm toán nội bộ, cần được tăng cường nhằm đảm bảo tính trung thực của BCTC. Bên cạnh đó, DN cần có liên hệ chặt chẽ với cơ sở đào tạo nguồn nhân lực kế toán phục vụ cho DN. Xu thế hiện nay, DN liên hệ đặt hàng nguồn nhân lực kế toán đào tạo có chất lượng ngay tại cơ sở đào tạo để phục vụ trực tiếp đúng nhu cầu tuyển dụng tại DN mình. Điều này là phù hợp để DN và cơ sở đào tạo cùng thay đổi chương trình đào tạo để phù hợp với nhu cầu thực tế tại DN.

5.2.1.3. Nhân tố Tăng trưởng kinh tế

Xét ở môi trường kinh doanh, Việt Nam là quốc gia đang phát triển, chuyển từ nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung sang nền kinh tế thị trường theo định hướng xã hội chủ nghĩa. Trình độ phát triển kinh tế của Việt Nam còn thấp hơn nhiều so với các nước khác và vẫn đang quá trình chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường. Các hoạt động kinh tế còn đơn giản so với các nước có nền kinh tế thị trường phát triển cao như Anh, Mỹ, EU;... Thời gian qua, nền kinh tế luôn đạt mức tăng trưởng khá với chỉ số GDP tăng qua các năm. Đây là một trong những điều kiện thuận lợi giúp Việt Nam có nhiều khả năng thu hút vốn đầu tư từ nước ngoài. Do vậy, việc áp dụng CMKTQT sẽ tạo điều kiện thuận lợi để phát triển kinh tế. Muốn đạt được điều này, Nhà nước cần có chiến lược rõ ràng để giữ vững sự tăng trưởng của thị trường kinh tế nhằm hỗ trợ nhân tố tăng trưởng kinh tế sẽ giúp DN thuận lợi hơn trong áp dụng CMKTQT. Mức độ lạm phát trong nền kinh tế cần được kiểm soát chặt chẽ, ổn định không tác động đến biến động của nền kinh tế.

Trên thực tế, CMKTQT được xây dựng để áp dụng cho các nền kinh tế phát triển, khi mà các yếu tố thị trường đã phát triển đồng bộ, có thị trường thuận lợi cho định giá các loại tài sản theo giá thị trường. Các yếu tố này lại chưa biểu hiện đầy đủ ở quốc gia đang phát triển như Việt Nam (như mức độ phát triển kinh tế của Việt Nam còn

thấp hơn nhiều so với nước phát triển, do vậy các hoạt động kinh tế ở Việt Nam cũng đơn giản hơn. Bộ Tài chính xem xét ban hành và ghi nhận Giá trị hợp lý vì là nguyên tắc quan trọng nhất trong triển khai áp dụng CMKTQT. Việc sử dụng giá trị hợp lý khi áp dụng CMKTQT như một cơ sở đo lường chủ yếu, nhằm tăng cường tính thích hợp của thông tin trình bày trên BCTC. Do đó, Nhà nước và các cơ quan liên quan cần từng bước hoàn chỉnh hệ thống thị trường hoạt động, đồng bộ và minh bạch hóa hành lang pháp lý kinh doanh. Thị trường hàng hóa và thị trường tài chính Việt Nam phải được xây dựng ngày càng hoạt động để đáp ứng nhu cầu tìm kiếm các dữ liệu tham chiếu trong đo lường Giá trị hợp lý làm cơ sở áp dụng mô hình định giá tài sản tại Việt Nam. Ngoài ra, cần xây dựng kênh thông tin về thị trường tài sản để DN thuận lợi trong đánh giá giá trị hợp lý của tài sản. Đây là vấn đề minh bạch thông tin, sự chắc chắn trong quá trình đánh giá tài sản theo giá trị hợp lý với giá niêm yết trên thị trường.

Nhà nước cần từng bước tiếp tục hoàn thiện môi trường kinh tế và luật pháp phù hợp với yêu cầu của CMKTQT. Nhà nước cần ban hành cơ chế quản lý DN theo hướng lấy thông tin kế toán là cơ sở quan trọng, để đánh giá chất lượng và hiệu quả quản lý kinh doanh. Thông qua cơ chế này sẽ ràng buộc các nhà quản lý DN cũng như người làm kế toán tuân thủ việc lập, trình bày và công bố BCTC theo đúng quy định, để đáp ứng nhu cầu sử dụng thông tin của các đối tượng khác nhau trong nền kinh tế. Cần tạo điều kiện với chính sách khuyến khích để DN nước ngoài đầu tư dịch vụ kế toán, kiểm toán để có cơ hội học hỏi kinh nghiệm nhằm nâng cao chất lượng dịch vụ.

Nhà nước điều hành đồng bộ chính sách vĩ mô, kết hợp hài hòa giữa chính sách tiền tệ chủ động, linh hoạt và thận trọng với chính sách tài khóa chặt chẽ và chính sách khác; phấn đấu tăng trưởng tổng sản phẩm trong nước (GDP) đạt 6,7%, kiểm soát tốc độ tăng giá tiêu dùng (CPI) bình quân khoảng 4%. Trong điều kiện cạnh tranh thế giới ngày càng khắc nghiệt và sự bất ổn từ một số nền kinh tế trọng điểm trên toàn cầu thì việc duy trì chỉ số này chứng tỏ nỗ lực và quyết tâm của Chính phủ Việt Nam. Việt Nam cần phối hợp kịp thời từ bộ, ngành và chính sách cải thiện môi trường kinh doanh, giảm thủ tục hành chính, chính sách khuyến khích DN, giảm chi phí cho DN; coi kinh tế tư nhân là động lực quan trọng của nền kinh tế... Muốn tăng trưởng kinh tế đạt được mục tiêu thì cần có chính sách nhất quán và hài hòa không chỉ giữa các khu vực thể

chế như DN nước ngoài, DN FDI, DN ngoài nhà nước và khu vực hộ gia đình, mà còn phải nhất quán giữa các DN trong cùng một loại hình thể chế.

5.2.1.4. Nhân tố Chính trị

Với xuất phát điểm của Việt Nam là mô hình kế toán lục địa Châu Âu cùng với quy định chặt chẽ từ cơ quan Chính phủ và Nhà nước, trong đó Nhà nước giữ vai trò quyết định trong hệ thống kế toán quốc gia, văn bản pháp lý cao nhất là Luật Kế toán được Quốc hội ban hành, Bộ Tài chính chịu trách nhiệm ban hành các chế độ tài chính, CMKT, chế độ kế toán, thông tư hướng dẫn thực hiện. Hệ thống kế toán Việt Nam được xây dựng trên cơ sở tuân thủ luật lệ (rules-based accounting standards) với các quy định chặt chẽ, ít linh hoạt và bị chi phối bởi các quy định của thuế. Các đặc trưng của hệ thống chính trị Việt Nam quyết định mô hình của nền kinh tế, từ đó xác định các chính sách kinh tế quan trọng được thông qua, bao gồm cả chính sách kế toán. (Nguyễn Thị Mai Hương, Nguyễn Thị Kim Tuyền, 2016). Thực tế tồn tại sự khác biệt khá lớn giữa IAS/IFRS với VAS, nhất là trong công bố thông tin. Pham, Tower and Scully (2011) chỉ ra mức độ hài hòa của VAS so với IAS/IFRS tại thời điểm VAS được ban hành là 85%, nhưng so với IAS/IFRS 2010 thì mức độ hài hòa giảm xuống còn 66%. Khi nền kinh tế thị trường ngày càng phát triển, đặc biệt là thị trường chứng khoán và đầu tư nước ngoài mở rộng mạnh mẽ toàn cầu thì Việt Nam sẽ phải áp dụng CMKTQT dưới áp lực của các tổ chức quốc tế (WTO, WB,...). Do đó, cơ quan quản lý Nhà nước, đặc biệt là Bộ Tài chính cần có các giải pháp chủ động để thực hiện lộ trình áp dụng CMKTQT theo phương pháp phù hợp.

Theo nhận định của PGS.TS. Đặng Thái Hùng “*Việc áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) tại Việt Nam thời gian đầu sẽ thực hiện đối với DN lớn, DN niêm yết trên thị trường chứng khoán. Các DNVVN sẽ áp dụng sau.*” Để từng bước tiến tới áp dụng hoàn toàn CMKTQT, cơ quan hành pháp, lập pháp, tư pháp phối hợp trên cơ sở bảo đảm tính độc lập theo chức năng phân công, hỗ trợ và kiểm soát lẫn nhau theo quy định pháp luật. Phát huy chủ động, sáng tạo của cấp dưới, đẩy mạnh phân cấp, bảo đảm quản lý thống nhất của hệ thống. Nhà nước phải có chính sách huy động đầu tư xây dựng kết cấu hạ tầng kinh tế - xã hội và đào tạo nhân lực chất lượng cao đáp ứng cho quá trình phát triển. Phải tích cực hội nhập quốc tế, chủ động, tạo

điều kiện thuận lợi để xây dựng và phát triển đất nước. Bộ máy nhà nước cần tinh gọn, đội ngũ cán bộ, công chức có phẩm chất, năng lực và trình độ chuyên môn cao. Nhà nước nên tăng cường công tác đối thoại với nhân dân và DN qua nhiều kênh thông tin để chủ trương, chính sách, pháp luật bám sát thực tiễn hơn.

Kiểm toán Nhà nước là nhân tố quan trọng nâng cao tính dân chủ tại Việt Nam vì giúp phát hiện sai phạm, nguyên nhân thất thoát, lãng phí, minh bạch hoạt động tài chính... Từ đó, các cơ quan thay đổi chính sách kịp thời, phù hợp, nhanh chóng khắc phục sai lầm, xử lý yếu kém trong hoạt động. Kiểm toán Nhà nước phải liên tục cập nhật nội dung, phương pháp, nâng cao chất lượng hoạt động và trình độ kiểm toán viên để đáp ứng yêu cầu xã hội, phù hợp với thông lệ và chuẩn mực quốc tế. Kiểm toán Nhà nước xử lý nghiêm minh hành vi lạm dụng trục lợi, bám sát đường lối của Đảng, Nhà nước, quy định Hiến pháp; triển khai hiệu quả chuẩn mực Kiểm toán Nhà nước, quy trình và hướng dẫn liên quan. Hoàn thiện hệ thống ngạch viên chức, công chức, cải cách hành chính; nâng cao tuân thủ chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp, tăng cường kỷ luật công việc; thu hút nhân tài, liên tục đào tạo chuyên môn nghiệp vụ, đạo đức nghề nghiệp, bản lĩnh vững vàng. Tích cực hợp tác quốc tế, phối hợp với cơ quan ban ngành, xử phạt nghiêm minh các sai phạm trong quá trình kiểm toán Nhà nước.

Quá trình triển khai CMKTQT rất phức tạp và quan trọng nên Việt Nam cần có tư vấn, hỗ trợ của Hội CMKT quốc tế, tổ chức nghề nghiệp quốc tế và chuyên gia khi áp dụng như: tài liệu giảng dạy, đào tạo, hỗ trợ kỹ thuật,... Do đó, vai trò của tổ chức nghề nghiệp phải được nâng cao để soạn thảo và giám sát việc thực thi chuẩn mực tại DN.

5.2.2. Hàm ý đối với nhóm nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam

Với áp lực và kiểm soát ngày càng cao của cơ quan quản lý và nhà đầu tư, trong khi cần nhiều thời gian để áp dụng CMKTQT, DN không thể bỏ qua vấn đề này nếu muốn thành công trong môi trường cạnh tranh. Trong xu thế hội tụ KTQT, việc lập lộ trình áp dụng CMKTQT là cấp bách và DN phải nỗ lực để đáp ứng yêu cầu, đặc biệt ngân hàng, bảo hiểm, DN lớn niêm yết.

5.2.2.1. Nhân tố Chất lượng kiểm toán

Kiểm toán độc lập đã góp phần ngăn ngừa và phát hiện lãng phí, thu hút vốn đầu tư nước ngoài, thực hiện công khai minh bạch BCTC, phục vụ đắc lực cho công tác quản lý, điều hành kinh tế, tài chính của Nhà nước và kinh doanh của DN. Hiện nay nhà quản lý, kế toán tại DN Việt Nam ít hiểu biết về CMKTQT, việc áp dụng và lập BCTC theo CMKTQT chủ yếu do các DN tư vấn, kiểm toán viên cấp cao của Big4 vì đáp ứng được yêu cầu và có kiến thức hiểu biết về CMKTQT. Do vậy, vấn đề cần giải quyết hiện nay là nâng cao chất lượng chuyên môn cho kiểm toán viên hoạt động trong các DN kiểm toán không thuộc Big4 để đảm bảo độ tin cậy của ý kiến kiểm toán viên về BCTC của DN. Khi quá trình áp dụng CMKTQT được thực hiện, vấn đề cần giải quyết là mất cân bằng về chuyên môn giữa hai nhóm DN kiểm toán thuộc Big4 và không thuộc Big4. Do vậy, Bộ Tài chính cần rà soát và kiểm tra trình độ, soát xét quy trình kiểm toán và báo cáo kiểm toán, phương pháp làm việc của kiểm toán viên và DN kiểm toán để đảm bảo độ tin cậy BCTC đã kiểm toán.

Theo Nghị định 17/2012/NĐ-CP ngày 13/3/2012 (Phụ lục 5.2) của Chính Phủ hướng dẫn về Luật Kiểm toán độc lập có quy định về DN, tổ chức mà pháp luật quy định BCTC hàng năm phải được DN kiểm toán, chi nhánh DN kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam kiểm toán thì DN lớn chưa niêm yết không thuộc phạm vi bắt buộc kiểm toán BCTC. Do đó, việc kiểm toán BCTC của DN lớn chưa niêm yết cổ phiếu vẫn chưa được chú trọng, mục tiêu kiểm toán chủ yếu tập trung cho việc huy động nguồn vốn vay (chủ yếu từ ngân hàng). Do đó, Bộ Tài chính nên mở rộng thêm đối tượng bắt buộc kiểm toán BCTC hàng năm là các DN lớn chưa niêm yết cổ phiếu, đặc biệt là các DN lớn hoạt động đa ngành, nâng cao kiểm soát hiệu quả kinh doanh của DN lớn này.

5.2.2.2. Nhân tố Đầu tư nước ngoài

Vốn đầu tư nước ngoài vào Việt Nam có thể bị giảm sút vì nhà đầu tư nghi ngờ về độ tin cậy của BCTC DN Việt Nam lập theo VAS khác biệt với IAS/IFRS hay CMKT tại quốc gia họ. DN Việt Nam cũng gặp khó khăn và tốn kém chi phí chuyển đổi BCTC theo CMKTQT khi niêm yết chứng khoán ở nước khác để thu hút vốn. Việt Nam chưa có các chính sách hay công cụ hỗ trợ để bảo vệ nhà đầu tư. Một số quốc gia có hình thức linh hoạt cho nhà đầu tư nước ngoài như trái phiếu chuyển đổi, khoản vay chuyển đổi... đến

thời điểm phù hợp thì có thể thực hiện chuyển đổi. Hiện nay, Việt Nam chưa có quy định về phát hành trái phiếu hay khoản vay chuyển đổi như vậy. Nhà đầu tư cần có cơ chế đảm bảo rủi ro bằng hành lang pháp lý thì họ mới mạnh dạn đầu tư. Có như vậy, Việt Nam mới thu hút nhiều tổ chức đầu tư và nhà đầu tư chuyên nghiệp và quy mô lớn. Chính phủ cần đẩy mạnh tiến trình cổ phần hóa các doanh nghiệp Nhà nước theo chiến lược tái cấu trúc nền kinh tế, chấp nhận nhà đầu tư chiến lược tham gia quản lý DN lớn Việt Nam để thúc đẩy hội nhập và niêm yết vốn trên thị trường quốc tế nhanh nhất.

Để đảm bảo ổn định nền kinh tế, đặc biệt là đối với DN lớn niêm yết trên Sàn giao dịch chứng khoán, Chính phủ và Ủy ban chứng khoán cần ban hành những quy định ràng buộc về tỷ lệ sở hữu nhà đầu tư nước ngoài trên thị trường chứng khoán Việt Nam gồm: tỷ lệ sở hữu nước ngoài tại DN đại chúng, tỷ lệ sở hữu nước ngoài thực hiện theo quy định pháp luật về cổ phần hóa với DNNN thực hiện cổ phần hóa theo hình thức chào bán chứng khoán ra công chúng, đầu tư trái phiếu của nhà đầu tư nước ngoài...

Dưới góc độ DN cần huy động vốn từ nhà đầu tư nước ngoài thì yếu tố quan trọng là sự minh bạch, công khai kết quả kinh doanh của mình và thực hiện kiểm toán theo IAS/IFRS. Vấn đề cổ phần hóa DN và niêm yết trên thị trường chứng khoán cũng cần được đẩy mạnh và thực hiện quyết liệt, đặc biệt là DN nhà nước, đi đôi với việc hình thành các thị trường vốn, các kênh huy động vốn. Đối với các DN lớn chưa niêm yết cổ phiếu trên thị trường chứng khoán thì cần công khai chính sách kêu gọi vốn đầu tư nước ngoài, bảo đảm số liệu cung cấp tin cậy, có chiến lược hợp tác rõ ràng và công bằng so với nhà đầu tư trong nước. Có như vậy, nhà đầu tư nước ngoài sẽ lựa chọn góp vốn vào DN, mở rộng quy mô hoạt động vượt ra khỏi lãnh thổ Việt Nam.

5.2.2.3. Nhân tố Sự tham gia quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo

Hiện nay nhu cầu mời người nước ngoài tham gia vào Ban lãnh đạo của DN lớn ngày càng cao. Nhà nước cần thay đổi một số quy định quản lý hành chính đối với người lao động nước ngoài làm việc tại Việt Nam nhằm tạo điều kiện thuận lợi để họ làm việc.

Kinh nghiệm và phương pháp làm việc của nhà quản lý nước ngoài sẽ đóng góp rất lớn cho sự chủ động của DN trong quá trình áp dụng CMKTQT. Việc tìm và thuê những nhà quản lý tài năng, có kinh nghiệm quản lý DN trong tương lai là một nhiệm vụ khó khăn. Bởi sự thành công hay thất bại của họ không chỉ tác động đến doanh thu

và lợi nhuận DN mà còn tác động tới văn hóa và tinh thần của DN. Nhà quản lý cần thời gian để tìm hiểu môi trường, đặc thù DN để từ đó đưa ra quyết sách phù hợp. Do vậy, muốn quá trình áp dụng CMKTQT tại DN đạt hiệu quả, Ban lãnh đạo và nhân viên cần có sự hợp tác, đồng lòng và kiên trì thực hiện.

5.2.3. Một số hàm ý khác

Thứ nhất, Bộ Tài chính cần ban hành chuẩn mực dễ hiểu, phù hợp và cập nhật với các ngôn ngữ khác nhau chứ không chỉ là tiếng Anh.

Bộ Tài chính nhận thức rõ tầm quan trọng của hoàn thiện hệ thống văn bản luật kế toán, quy định có liên quan nhằm tạo tiền đề áp dụng CMKTQT. Tiến tới xây dựng bộ phận chuyên trách cập nhật thay đổi của CMKTQT kịp thời hướng dẫn DN thực hiện. Cần tranh thủ sự hợp tác của IASB và chuyên gia của tổ chức nghề nghiệp quốc tế như ACCA, ICAEW. Việc dịch tài liệu và vấn đề thể chế như rào cản chính trị, văn hóa và luật pháp cần quan tâm trong lĩnh vực đào tạo, khi CMKTQT được áp dụng. Nhằm rút ngắn khác biệt giữa VAS và CMKTQT, Bộ Tài chính nên sớm ban hành CMKT liên quan đến đối tượng trên thị trường tài chính Việt Nam như: Công cụ tài chính (IFRS 9), Thanh toán trên cơ sở cổ phiếu (IFRS 2), Tổng thất tài sản (IAS 36), Phúc lợi cho nhân viên (IAS 19R) và Các khoản tài trợ của Chính phủ (IAS 20). Bộ Tài chính cần Việt hóa CMKTQT trở nên đơn giản, dễ hiểu, làm rõ thêm nội dung để DN thuận lợi hơn trong triển khai nghiên cứu, áp dụng chuyên đổi, cũng như lập BCTC theo CMKTQT.

Thứ hai, Hội đồng Kế toán quốc gia, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước và Hiệp Hội, tổ chức ngành nghề kế toán, kiểm toán cần nâng cao vai trò và vị thế của mình.

Chính phủ ban hành Nghị định 66/2004/NĐ-CP về việc Bộ Tài chính là cơ quan quản lý Ủy ban Chứng khoán Nhà nước. Nghị định này thực tế làm công tác tổ chức quản lý chồng chéo, phạm vi hoạt động của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước bị ảnh hưởng, không thể hiện rõ vai trò và quyền hạn khi giải quyết và xử lý cung cấp thông tin của DN niêm yết trong khi thị trường chứng khoán Việt Nam đang ngày càng phát triển. Do vậy, Ủy ban Chứng khoán Nhà nước nên là cơ quan độc lập trực thuộc Chính phủ như trước đây.

Quá trình tư vấn cần được tổ chức độc lập với xây dựng hệ thống CMKT Việt Nam trong quy định lần thực tế. Thường xuyên tổ chức Hội thảo khoa học tìm hiểu kinh

nghiệm về nghiên cứu, giảng dạy và áp dụng CMKTQT của các nước trên thế giới, để làm cơ sở cho việc nghiên cứu và ban hành chuẩn mực kế toán theo hướng tiếp cận CMKTQT như đã nói trên phục vụ cho việc giảng dạy cũng như tổ chức thực hiện kế toán cho các DN trong dài hạn. Đồng thời, cần chuẩn bị cho việc biên dịch bộ chuẩn mực để phục vụ cho việc nghiên cứu, soạn thảo và ban hành bộ chuẩn mực kế toán áp dụng cho DN ở Việt Nam theo hướng tiếp cận và tiến tới áp dụng toàn bộ CMKTQT.

Hiệp hội, tổ chức nghề nghiệp với kinh nghiệm trong tư vấn áp dụng CMKTQT trên toàn cầu, tổ chức nghề nghiệp quốc tế và DN kiểm toán sẽ hỗ trợ Bộ Tài chính mà trực tiếp thông qua Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán xây dựng lộ trình và triển khai áp dụng CMKTQT tại Việt Nam. Giữ vai trò hỗ trợ và phản biện trong xây dựng và ban hành CMKT cũng như chính sách, chế độ liên quan đến kế toán. Đồng thời tư vấn, trợ giúp DN có nhu cầu lập BCTC theo CMKTQT. Theo thông lệ quốc tế, tổ chức, hiệp hội hành nghề kế toán, kiểm toán chịu trách nhiệm ban hành CMKT sẽ hiệu quả hơn, vì họ là người trực tiếp triển khai CMKT lại giàu kinh nghiệm. Tại Việt Nam, Bộ Tài chính có nhiệm vụ ban hành CMKT mà thiếu sự đóng góp của tổ chức nghề nghiệp kế toán kiểm toán, kiểm toán viên và DN. Cần nâng cao vai trò hiệp hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, kiểm toán viên, kế toán trong với DN (DN niêm yết, DN bảo hiểm, tổ chức tín dụng, ngân hàng,...) Các DN còn lại có thể áp dụng CMKT quốc gia. Hiệp hội và Tổ chức nghề nghiệp củng cố đội ngũ bằng việc huy động lực lượng nhân sự chuyên môn từ nhà nghiên cứu, chuyên gia, DN kiểm toán, nhà làm luật, kế toán trưởng. Khuyến khích chuyên gia am hiểu về CMKTQT nghiên cứu chuyên sâu và thường xuyên trao đổi kinh nghiệm cũng như vướng mắc khi thực hiện nghiệp vụ tại DN.

Thứ 3, Hàm ý đối với doanh nghiệp Việt Nam.

Áp dụng CMKTQT sẽ giúp đánh giá toàn diện và phù hợp giá trị DN cũng như kết quả kinh doanh, thể hiện thông tin tài chính DN rõ ràng, minh bạch và giúp hội nhập nhanh hơn với nền kinh tế thị trường phát triển hiện nay. Mặt khác, áp dụng CMKTQT sẽ tạo sự tin cậy với các đối tượng sử dụng thông tin tài chính, đặc biệt DN đại chúng. DN có khả năng thu hút nhiều vốn đầu tư từ nước ngoài, mở rộng hoạt động nước ngoài cũng như dễ dàng huy động vốn. Khi này vai trò của nhà quản lý DN là rất quan trọng bởi họ là người trực tiếp quyết định thực hiện chuẩn mực. Nhà quản lý DN

cần nâng cao kiến thức, hiểu biết nhất định về lợi ích khi áp dụng CMKTQT và nhận thức được việc tuân thủ qui định. DN nên tập trung vào lợi ích lâu dài, đừng quá chú trọng đến chi phí ngắn hạn không thể tránh khỏi và thách thức khi triển khai. DN cần chuẩn bị hạ tầng cơ sở thông tin. Hệ thống lưu trữ thông tin trong DN đảm bảo có thể lưu trữ toàn bộ dữ liệu liên quan của giao dịch, đảm bảo xử lý giao dịch đầy đủ, chính xác và chi tiết. Xây dựng và hoàn thiện hệ thống thông tin và quản trị đáp ứng cơ sở hạ tầng kế toán cho DN. Đặc biệt DN đại chúng, ngân hàng và tổ chức tài chính sẽ áp dụng CMKTQT trước tiên thì vấn đề này càng phải chú trọng. DN dần tiếp cận công nghệ thông tin trong quá trình xử lý nghiệp vụ, kiểm soát hoạt động bên trong và bên ngoài thông qua một số phần mềm tích hợp ưu việt hiện nay như RP, ERP...

Tóm lại, để quá trình áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam đạt được kết quả tốt cần có sự nỗ lực và phối hợp không ngừng giữa các yếu tố vĩ mô và vi mô một cách nhịp nhàng và kịp thời.

5.3. Hạn chế của đề tài và hướng nghiên cứu tiếp theo

Bên cạnh những kết quả đạt được, luận án vẫn còn hạn chế nhất định như sau:

Thứ nhất, hạn chế trong quá trình xây dựng mô hình. Mô hình ước lượng bị thiếu dữ liệu và một số biến vĩ mô và vi mô có thể tác động đến việc áp dụng CMKTQT. Vì thế nghiên cứu chưa thể hiện được những nhân tố khác có tác động đến việc áp dụng CMKTQT trong mô hình nghiên cứu hiện tại do giới hạn về phạm vi DN lớn được khảo sát và giới hạn một số điều kiện nghiên cứu. Dựa trên kết quả này, nghiên cứu tiếp theo nên phát triển thêm các nhân tố khác vào mô hình nghiên cứu.

Thứ hai, khó khăn trong quá trình thu thập dữ liệu. Thật vậy, nghiên cứu về mối quan hệ giữa việc áp dụng CMKTQT và các yếu tố môi trường vĩ mô đòi hỏi nhiều dữ liệu phức tạp, đặc biệt một số quốc gia còn thiếu minh bạch trong công bố thông tin. Dữ liệu thứ cấp thu thập từ các DN lớn chưa niềm yết khá khó khăn khi việc công khai BCTC đã được kiểm toán vẫn chưa phải là quy định bắt buộc nên đòi hỏi phải thu thập từ nhiều nguồn khác nhau. Vì vậy, các trở ngại liên tục phát sinh trong quá trình xác minh thông tin liên quan từ phía DN lớn về vấn đề áp dụng CMKTQT khi thiếu sự hợp tác trong trả lời bảng câu hỏi.

Thứ ba, hạn chế về mẫu chọn. Mẫu nghiên cứu lựa chọn 500 DN lớn, chiếm tỷ trọng khá thấp nên chưa thể đại diện cho tất cả DN lớn trong nền kinh tế. Hơn nữa do hạn chế về chi phí, thời gian, khả năng tiếp cận thông tin DN lớn nên kích thước mẫu điều tra chưa đạt như kì vọng. Luận án lựa chọn phương pháp lấy mẫu là phương pháp thuận tiện nên có thể chất lượng mẫu nghiên cứu chưa cao. Tỷ trọng DN lớn ở mảng tài chính trong mẫu chọn còn thấp vì thực tế số lượng DN này trong nền kinh tế nước ta khá ít. Tác giả bị hạn chế trong việc tiếp cận thông tin từ BCTC của các DN lớn này.

Bên cạnh đó, luận án mới chỉ dừng lại ở phương diện xác định các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn Việt Nam mà chưa đi sâu tìm hiểu nội dung cụ thể của từng chuẩn mực. Luận án không phân tích sự khác biệt giữa hệ thống CMKT Việt Nam với CMKTQT áp dụng cho các DN lớn này. Do đó, đây là mảng đề tài có thể tiếp tục được nghiên cứu và phát triển ở nhiều cấp độ khác nhau.

Trong khi luận án tập trung trên yếu tố tác động việc áp dụng CMKTQT của các DN lớn tại Việt Nam thì một số câu hỏi cần được nghiên cứu thêm: những tác động của các chuẩn mực kế toán mới về hành nghề kế toán là gì? Làm thế nào việc áp dụng CMKTQT không tác động đến quá trình hoạt động kinh doanh của các doanh nghiệp lớn này? Đây có thể là hướng nghiên cứu trong tương lai cần được xem xét.

Trong nghiên cứu tiếp theo, nếu điều kiện cho phép nên chọn mẫu theo xác suất và phân lớp đối tượng sẽ cho khả năng khái quát cao hơn. Bên cạnh đó cũng nên tăng kích thước mẫu và mở rộng nhóm đối tượng khảo sát, tuy nhiên điều này đòi hỏi nhà nghiên cứu đầu tư thêm không ít thời gian, công sức và chi phí. Bên cạnh đó, cần thiết phải nghiên cứu nhân tố tác động đến ban hành khung pháp lý về kế toán cho doanh nghiệp vừa và nhỏ mặc dù điều này rất khó khăn trong điều kiện môi trường pháp lý của Việt Nam.

Kết luận chương 5

Quá trình áp dụng CMKTQT là xu thế tất yếu của doanh nghiệp lớn Việt Nam trong quá trình toàn cầu hóa kinh tế thế giới. Xác định được các nhân tố vĩ mô và vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và DN lớn sẽ giúp định hình được vấn đề cần giải quyết trong tiến trình hội nhập KTQT. Việc nhìn nhận được khó khăn, thách thức sẽ giúp các cơ quan Nhà nước và DN lớn cùng tìm ra giải pháp hiệu quả, để sớm đưa CMKTQT vào áp dụng tại Việt Nam. Hy vọng với sự chung tay của các thể chế tài chính, cơ quan, ban ngành, như Bộ Tài chính, các Hiệp hội nghề nghiệp kế toán kiểm toán, các trường Đại học, cùng với sự cam kết hỗ trợ, tư vấn của IASB và tổ chức nghề nghiệp quốc tế có kinh nghiệm và uy tín chuyên môn cao, CMKTQT sẽ sớm được áp dụng rộng rãi trong các doanh nghiệp lớn tại Việt Nam.

KẾT LUẬN CHUNG

Quá trình áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) trong lập và trình bày BCTC là xu thế tất yếu trong giai đoạn hội nhập kinh tế toàn cầu, đặc biệt là quốc gia đang phát triển như Việt Nam. CMKTQT giúp cải thiện tính minh bạch và tăng mức độ tin cậy về thông tin trên BCTC, gia tăng niềm tin từ nhà đầu tư, từ đó giúp DN nói riêng và nền kinh tế nói chung thu hút nhiều vốn đầu tư. Tuy nhiên, quá trình áp dụng CMKTQT của các nước phát triển và đang phát triển cho thấy còn rất nhiều khó khăn, thử thách và cần lộ trình chuẩn bị thật thận trọng cho tiến trình hội nhập này.

Nội dung trình bày trong luận án nêu rõ phương pháp sử dụng trong quá trình nghiên cứu là phương pháp nghiên cứu hỗn hợp. Tác giả nêu rõ khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu nhằm đảm bảo rằng các phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng được áp dụng linh hoạt và phù hợp trong suốt quá trình nghiên cứu. Phương pháp nghiên cứu định tính xác định được 12 nhân tố có tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam xét ở cả phạm vi quốc gia và DN trong đó có 07 nhân tố vĩ mô và 05 nhân tố vi mô. Nội dung chính của nghiên cứu này là phương pháp định lượng đã xác định được 7 nhân tố có tác động áp dụng CMKTQT tại Việt Nam – nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và DN gồm 04 nhân tố vĩ mô (Văn hóa, Giáo dục, Tăng trưởng kinh tế và Chính trị) và 03 nhân tố vi mô (Đầu tư nước ngoài, Chất lượng kiểm toán và Sự tham gia quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo). Để xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam ở phạm vi quốc gia, tác giả sử dụng nguồn dữ liệu thứ cấp từ 145 quốc gia. Đối với việc xác định mức độ ảnh hưởng của các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam ở phạm vi DN lớn, tác giả sử dụng nguồn dữ liệu thứ cấp từ BCTC đã được kiểm toán của 500 DN lớn ở Việt Nam trong năm 2016 (250 DN lớn niêm yết và 250 DN lớn chưa niêm yết). Tác giả sử dụng hồi quy logistic để kiểm định giả thuyết nghiên cứu. Kết quả nghiên cứu phân tích sâu vào hai nhóm DN lớn cho thấy thì nhân tố Sự tham gia quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo không tác động đến việc áp dụng CMKTQT đối với nhóm DN lớn chưa niêm yết.

Việt Nam nhận thức được nhu cầu cấp thiết trong việc áp dụng CMKTQT trong tương lai, đánh giá những cơ hội và trở ngại trong tiến trình áp dụng từ bài học kinh nghiệm của các quốc gia. Để quá trình áp dụng CMKTQT tại nước ta được tiến hành nhanh chóng, thuận lợi, hiệu quả cao, cần thiết phải có sự phối hợp nhịp nhàng, đồng bộ giữa các cơ quan chức năng, tổ chức chuyên môn và hiệp hội nghề nghiệp để hỗ trợ DN trong quá trình đào tạo, cập nhật, học tập và áp dụng vào thực tế ngành nghề liên quan. Quá trình này nên thực hiện từ khuyến khích đến dần bắt buộc, lựa chọn một số DN thực hiện như DN đại chúng, DN có vốn đầu tư nước ngoài tiên phong áp dụng CMKTQT để rút kinh nghiệm và có sự chuyển biến phù hợp. Ngoài ra cần liên tục nâng cao kiến thức và kỹ năng cho đội ngũ kế toán viên để họ nắm vững, hiểu biết cặn kẽ trong quá trình áp dụng CMKTQT tại DN mình.

DANH MỤC CÁC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ CÔNG BỐ LIÊN QUAN ĐẾN NỘI DUNG LUẬN ÁN

1. Hà Xuân Thạch và Lê Trần Hạnh Phương (2016), Xu hướng hội tụ chuẩn mực kế toán quốc tế - Định hướng phát triển kế toán Việt Nam. *Kỷ yếu Hội thảo khoa học Trường Đại học kinh tế TP. Hồ Chí Minh “Những xu hướng mới trong nghiên cứu kế toán trên thế giới và yêu cầu đổi mới nội dung giảng dạy kế toán đối với các bậc đào tạo của trường”*, trang 79 – 87, Nhà xuất bản Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, tháng 10 năm 2016.
2. Lê Trần Hạnh Phương (2016), Xác định các yếu tố tác động đến việc vận dụng IFRS tại Việt Nam. *Kỷ yếu Hội thảo khoa học Trường Đại học kinh tế TP. Hồ Chí Minh “Những xu hướng mới trong nghiên cứu kế toán trên thế giới và yêu cầu đổi mới nội dung giảng dạy kế toán đối với các bậc đào tạo của trường”*, trang 303 – 309, Nhà xuất bản Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, tháng 10 năm 2016.
3. Lê Trần Hạnh Phương (2018), Các nhân tố tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế tại các doanh nghiệp Việt Nam. *Tạp chí Công thương*, số 7, trang 385 – 390.
4. Lê Trần Hạnh Phương (2018), Các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế tại các doanh nghiệp niêm yết Việt Nam. *Tạp chí Công thương*, số 8, trang 264 – 269.
5. Ha Xuan Thach and Le Tran Hanh Phuong (2018), Factors Affecting The Adoption Of The International Accounting Standards In Firms Of Vietnam. *International Conference on Accounting and Finance (ICOAF 2018), Danang City, Vietnam.*

DANH MỤC TÀI LIỆU THAM KHẢO

A. Danh mục tài liệu tham khảo Tiếng Việt

- Bùi Thị Ngọc và Lê Thị Tú Oanh (2017), Đánh giá khó khăn và lợi ích khi áp dụng IFRS tại Việt Nam dưới góc độ chuyên gia, *Kỷ yếu hội thảo khoa học “Kế toán – Kiểm toán và kinh tế Việt Nam với cuộc cách mạng công nghiệp 4.0”*, trang 53 – 60, Nhà xuất bản Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, tháng 10/2017.
- Đào Mạnh Huy và Đặng Phương Mai (2016), Chuẩn mực kế toán quốc tế: Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 107 – 112, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Đào Thị Loan (2016), Định hướng áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế trong doanh nghiệp Việt Nam, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 103 – 106, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Đỗ Thị Tuyết và Cao Thị Thanh Hương (2016), Thực trạng áp dụng CMKTQT trên thế giới và vấn đề đặt ra cho Việt Nam trong điều kiện hội nhập, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 142 – 148, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016), Nghiên cứu nhân tố tác động đến áp dụng Chuẩn mực Kế toán quốc tế, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 73 – 78, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Hà Xuân Thạch và Nguyễn Ngọc Hiệp (2017), Nhân tố tác động đến chuyển đổi BCTC từ CMKT Việt Nam sang CMKT quốc tế, *Kỷ yếu hội thảo khoa học “Kế toán – Kiểm toán và kinh tế Việt Nam với cuộc cách mạng công nghiệp 4.0”*, trang 05 – 18, Nhà xuất bản Kinh tế TP. Hồ Chí Minh, tháng 10/2017.
- Hồ Xuân Thủy (2016), *Sự thích hợp của Chuẩn mực kế toán quốc tế cho doanh nghiệp nhỏ và vừa áp dụng tại Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.
- Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*. NXB Hồng Đức.
- Lê Doãn Hoài (2012), *Chuẩn mực kế toán toàn cầu – Xu thế đi lên tất yếu của các quốc gia*, Vụ Tổng hợp – Kiểm toán Nhà nước, từ

<<http://khoaketoan.ufm.edu.vn/user/viewdetails.php?lang=vn&mn=ttuc&type=0&id=59>> [Ngày truy cập: 19 tháng 12 năm 2016].

Lê Hoàng Phúc (2014), *Áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế để hoàn thiện hệ thống BCTC doanh nghiệp trong điều kiện ở Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.

Lê Hoàng Phúc và Nguyễn Thị Thanh Thủy (2016), *Áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế tại một số quốc gia và kinh nghiệm cho Việt Nam*, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 227 – 233, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.

Lê Phương Hào (2016), *Sự phát triển của Chuẩn mực kế toán quốc tế trên thế giới và tính cấp thiết áp dụng tại Việt Nam*, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 69 – 72, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.

Lê Văn Tân (2016), *Lợi ích và định hướng áp dụng CMKT quốc tế trong doanh nghiệp Việt Nam*, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 94 – 99, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.

Lê Việt (2016), *Việc áp dụng CMKTQT trên thế giới và định hướng áp dụng CMKTQT tại Việt Nam*, *Kỷ yếu hội thảo “Chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS) – Cơ hội và thách thức”*, trang 23 – 32, Nhà xuất bản Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, tháng 11/2016.

Lê Vũ Trường và Đinh Minh Tuấn (2016), *Áp dụng CMKTQT ở Việt Nam – Cơ hội và Thách thức*, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 29 – 32, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.

Mai Thị Hoàng Minh, Trần Ngọc Hùng và Bùi Quang Hùng (2016), *Doanh nghiệp Việt Nam với việc áp dụng CMKTQT để lập Báo cáo tài chính*, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 157 – 162, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.

Nguyễn Đình Thọ (2014), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*. Hà Nội: NXB Lao động – Xã hội.

Nguyễn Hoàng Phương Thanh (2016), *Chuẩn mực kế toán quốc tế: Lợi ích của việc áp dụng – Hàm ý cho Việt Nam*, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 100 – 102, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.

- Nguyễn Ngọc Lan (2017), Nghiên cứu áp dụng giá trị hợp lý theo IFRS 13 ở một số quốc gia trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, *Kỷ yếu hội thảo khoa học “Kế toán – Kiểm toán và kinh tế Việt Nam với cuộc cách mạng công nghiệp 4.0”*, trang 61 – 69, Nhà xuất bản Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, tháng 10/2017.
- Nguyễn Thế Thọ (2016), Áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) đối với các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam: Lợi ích, thách thức và lộ trình, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 22 – 24, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Nguyễn Thị Hằng Nga và Phạm Anh Thủy (2016). Các nhân tố tác động đến việc áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế tại Việt Nam, *Kỷ yếu hội thảo “Chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS) – Cơ hội và thách thức”*, trang 150 – 158, Nhà xuất bản Kinh tế TP. Hồ Chí Minh, tháng 11/2016.
- Nguyễn Thị Kim Chung (2016), Chuẩn mực BCTC Việt Nam và kinh nghiệm cho Việt Nam, *Tạp chí Tài chính*, kỳ 2 tháng 3/2016.
- Nguyễn Thị Mai Hương và Nguyễn Thị Kim Tuyền (2016), Hội tụ Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) – “Chủ động” hay “khiên cưỡng” đối với doanh nghiệp Việt Nam, *Kỷ yếu hội thảo “Chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS) – Cơ hội và thách thức”*, trang 83 – 93, Nhà xuất bản Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, tháng 11/2016.
- Nguyễn Thị Thu Phương (2014), *Đánh giá nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế tại Việt Nam*, Luận văn thạc sĩ kinh tế, Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.
- Nguyễn Thị Thu Vân, Nguyễn Thị Phước và Hoàng Thụy Diệu Linh (2016), Áp dụng CMKTQT ở các nước và kinh nghiệm cho Việt Nam, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 127 – 135, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Phạm Ngọc Ly (2016), Xu hướng chuyển đổi báo cáo tài chính Việt Nam theo Chuẩn mực kế toán quốc tế, từ <http://ifrsvietnam.vn/tin-tuc/nguyen-cuu-trao-doi-72/xu-huong-chuyen-doi-bao-cao-tai-chinh-viet-nam-theo-chuan-muc-bao-cao-tai-chinh-quoc-te-192.html> [Ngày truy cập: ngày 11 tháng 2 năm 2017]
- Phạm Quốc Thuần (2016) *Nhân tố tác động đến chất lượng thông tin BCTC trong DN Việt Nam*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.

- Phạm Thị Lai (2016), Lý do áp dụng CMKTQT tại Việt Nam, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 90 – 93, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Phạm Thị Lai (2017), Thực tế áp dụng CMKTQT tại các nước – Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam. *Kỷ yếu hội thảo khoa học “Kế toán – Kiểm toán và kinh tế Việt Nam với cuộc cách mạng công nghiệp 4.0”*, trang 46 – 52, Nhà xuất bản Kinh tế TP. Hồ Chí Minh, tháng 10/2017.
- Phạm Thị Ngọc Lan (2017), Áp dụng báo cáo tài chính quốc tế tại Việt Nam trong quá trình hội nhập kinh tế quốc tế. *Kỷ yếu hội thảo khoa học “Kế toán – Kiểm toán và kinh tế Việt Nam với cuộc cách mạng công nghiệp 4.0”*, trang 87 – 91, Nhà xuất bản Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, tháng 10/2017.
- Phan Thị Hồng Đức, Nguyễn Thanh Hà và Nguyễn Thị Phước (2016), Thay Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) bằng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS): Liệu Việt Nam có sẵn sàng, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 54 – 68, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Quế Chi (2011), Chuẩn mực lập và trình bày BCTC quốc tế: Những thách thức mới, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số 7, trang 40-42.
- Trần Anh Quân (2016), Cách thức áp dụng CMKT quốc tế tại Việt Nam: Tại sao và như thế nào?, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 33 – 37, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Trần Đình Khôi Nguyên (2010), Bàn về mô hình nhân tố tác động đến áp dụng chế độ kế toán doanh nghiệp vừa và nhỏ, *Tạp chí khoa học và công nghệ*, Số 5, trang 40 - 43.
- Trần Hồng Vân (2014), *Sự hòa hợp giữa kế toán Việt Nam và quốc tế lập và trình bày BCTC hợp nhất, từ chuẩn mực đến thực tiễn*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.
- Trần Mạnh Dũng và Nguyễn Thúy Hồng (2015), IFRS: 10 năm áp dụng và bình luận, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*, số 143, trang 27-29
- Trần Quốc Thịnh (2014), *Định hướng xây dựng Chuẩn mực báo cáo tài chính Việt Nam đáp ứng xu thế áp dụng kế toán quốc tế*, Luận án tiến sĩ kinh tế, Trường ĐH Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.

- Trần Quốc Thịnh (2016), Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam hội nhập với CMKTQT về kế toán, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 234 – 240, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Trần Quốc Thịnh (2016), Những nhân tố tác động đến việc áp dụng Chuẩn mực quốc tế về kế toán của các quốc gia, *Kỷ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”*, trang 79 – 84, Nhà xuất bản Tài chính, tháng 12/2016.
- Trần Thị Hải Vân (2016), Các tác động khi áp dụng hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) và giải pháp cho Việt Nam, *Kỷ yếu hội thảo “Chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS) – Cơ hội và thách thức”*, trang 61 – 69, Nhà xuất bản Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh, tháng 11/2016.
- Trần Thị Thanh Hải (2015), Các nhân tố tác động đến việc áp dụng CMKTQT for SMEs cho DNNVV ở Việt Nam – Nghiên cứu thực nghiệm đối với DNNVV trên địa bàn TP.HCM. *Đề tài nghiên cứu khoa học*, Trường ĐH Kinh tế TP. Hồ Chí Minh.

B. Danh mục tài liệu tham khảo tiếng nước ngoài

- Abedelsalam, Omneya H.; Pauline & Weetman. (2003). Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: Relative familiarity and language effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12(1), 63-84.
- Achilleas, Psaroulis. (2011). Did financial reporting quality improve after the adoption of IFRS in Greece?. University Of PIRAEUS: Master’s thesis subject. Available at <http://dione.lib.unipi.gr/xmlui/bitstream/handle/unipi/4705/Psaroulis.pdf?sequence=2&isAllowed=y>.
- Adkari & Tondkar. (1992). Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges.
- Affes, H., & Callimaci, A. (2007). Les déterminants de l'adoption anticipée des normes comptables internationales : choix financier ou opportunisme, *Comptabilité contrôle audit*, 2, 149-166.
- Aisa, Tri Agustini. (2016). The effect of firm size and rate of inflation on cost of capital: The role of IFRS adoption in the world. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 219, 47 – 54.

- Aisbitt, Sally. (2006). Assessing the Effect of the Transition to IFRS on Equity: The Case of the FTSE 100. *Accounting in Europe*, 3(1), 117-133.
- Ajit, Dayanandan, Han, Donker, Mike, Ivanof and Gökhan, Karahan. (2015). IFRS and accounting quality: legal origin, regional, and disclosure impacts. *International Journal of Accounting & Information Management*, 24 (3), 296 – 316.
- Akinyemi, Olumide Akindele. (2012). The impact of International Financial Reporting Standards adoption on financial statement - The case of Nigeria. *Bachelor of Business Administration*, VAASA University Of Applied Sciences.
- Al-Akra, M., Ali, M.J. & Marashdeh, O. (2009). Development of accounting regulation in Jordan. *The International Journal of Accounting*, 44(2), 163-186.
- Al-Basteki H. (1995). The voluntary adoption of international accounting standards by Bahraini corporations. *Advances in International Accounting*, 8, 47-64.
- Albu, N. & Albu C. (2012). IFRS in an emerging economy: Lessons from Romania. *Australians Accounting Review*, 23(4), 341-352.
- Albu, N., C.N. Albu, S. Bunea, D.A. Calu & M.M. Girbina. (2011). A story about IFRS implementation in Romania. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1, 76-100.
- Ali Uyar, Merve Kılıç & Başak Ataman Gökçen. (2016). Compliance with CMKTQT and firm characteristics: evidence from the emerging capital market of Turkey. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 29(1), 148–161. Available at <<http://dx.doi.org/10.1080/1331677X.2016.1163949>>.
- Ali, Khan Shuja & Maliha, Baig. (2016). Impact of IFRS on Earnings Management: Comparison of Pre-Post IFRS Era in Pakistan. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 230, 343 – 350.
- Alia, Muiz & Branson, Joël. (2010). The Illusion of Comparable European IFRS Financial Statements-The View of Auditors, Analysts and Other Users. *Twenty Second Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues - Gold Coast, Australia*.
- Alina, Rusu. (2012). IFRS adoption around the world - a brief literature review. *Anale. Seria Stiinte Economice*. Timisoara, Faculty of Economics, Tibiscus University in Timisoara, 811-818.
- Alp, A. & S. Ustundag. (2009). Financial reporting transformation: The experience of Turkey. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(5), 680-699.

- Alsaeed, K. (2006). The association between firm-specific characteristics and disclosure: the case of Saudi Arabia. *Managerial Auditing Journal*, 21 (5), 476–496.
- Anthony, Persakis & George, Emmanuel Iatridis. (2017). The joint effect of investor protection, IFRS and earnings quality on cost of capital: An international study. *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, 46, 1 – 29.
- Archana, Patro & V. K. Gupta. (2016). Impact of International Financial Reporting Standards on Stock Price Synchronicity for Asian Markets. *Contemporary Management Research*, 12(1), 61-88.
- Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J. (2010). Market reaction to IFRS adoption in Europe. *The accounting review*, 85, 31-61.
- Ashbaugh, H. & Pincus, M. (2001). Domestic accounting standards, international accounting standards, and the predictability of earnings. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 417–34.
- Aubert F. & Grudnitski G. (2011). The Impact and Importance of Mandatory Adoption of International Financial Reporting Standards in Europe. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 22, 132-157.
- Bae, K.-H., Tan, H. & Welker, M. (2008). International GAAP differences: the impact on foreign analysts. *Accounting Review*, 83(3), 593–628.
- Baker, Malcolm, Stefan, Nagel & Jeffrey, Wurgler. (2007). The effect of dividends on consumption. *Brookings Paper On Economic Activity*, 279 – 291.
- Ball, R. (2006). IFRS-International Financial Reporting Standards: cons and pros for investors. *Accounting and Business Research, International Accounting Policy Forum*, 5-27.
- Barth, M.E., & Israel, D. (2013). Disentangling mandatory IFRS reporting and changes in enforcement. *Journal of Accounting and Economics*, 56, 178–188.
- Barth, M.E., Landsman, W.R. & Lang, M.H. (2008). International accounting standards and accounting quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467–98.
- Barth, ME, Landsman, WR, Lang, MH & Williams, CD. (2011). Are International Accounting Standards-Based and US GAAP-Based Accounting Amounts Comparable?, Rock Center for Corporate Governance at Stanford University Working Paper, 78.

- Baydoun et al. (1995). Cultural relevant of accounting systems in developing countries. *Abacus*, 31 (1), 67 – 92.
- Belkaoui. (1983). Economic, Political and civil indicators and reporting and disclosure adequacy: Empirical investigation. *Journal of Accounting and Public policy*, 23, 207 – 219.
- Bova, Francesco & Pereira R. (2012). The Determinants and Consequences of Heterogeneous IFRS Compliance levels Following Mandatory IFRS adoption: Evidences from a developing country. *Journal of International Accounting Research*, 11 (1), 83 – 111.
- Cadbury, Report. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, London, Gee Publishing.
- Cairns, David. (2011). Principles and the Use of Judgment in IFRS. *World Bank Centre for Financial Reporting Reform Warsaw*.
- Callao, S., Jarne, J., & Laínez, A. (2007). Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16, 148–178.
- Capkun V., Cazavan-Jeny A., Jeanjean T. & Weiss L.A. (2008). *Earnings management and value relevance during the mandatory transition from Local GAAPs to IFRS in Europe*. Working paper, HEC Paris.
- Carlin, T, Finch N. & Khairi, K. (2010). IFRS36 and post-transition compliance quality among Singapore firms. *Asian Review of Accounting*, 18(3), 221-244.
- Cătălina, Florentina Pricope. (2016). The role of institutional pressures in developing countries implication for IFRS. *Theoretical and Applied Economics*, 607(2), 27-40.
- Cătălina, Nicolae Albu, Nadia Albu, Stefan Bunea, Daniela A. Calu & Maria M. Girbina. (2011). A Story About IAS/IFRS Implementation in Romania: An Institutional and Structuration Theory Perspective. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(1), 76-100.
- Chamisa, E. E. (2000). The relevance and observance of the IASC standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe. *The international Journal of Accounting*, 35, 267-286.
- Charreaux, G. (1997). Le gouvernement des entreprises: Corporate Governance, Theories

- et Faits. *Economica*, 15 – 56.
- Choi, F D & Meek, G K. (2011). *International Accounting*, 7th ed. Prentice Hall, New York.
- Choi, Frederick D.S. & Levich. (1991). International Accounting Diversity: Does it Impact Market Participants? *Financial Analysts Journal*, 47(4), 73-82.
- Christensen, H.B. (2012). Why do firms rarely adopt IFRS voluntarily? Academics find significant benefits and the costs appear to be low. *Review of Accounting Studies*, 17, 518–525.
- Christensen, H.B., Hail, L., & Leuz, C. (2013). Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement. *Journal of Accounting and Economics*, 56, 147–177.
- Christensen, H.B., Lee, E., Walker, M., & Zeng, C. (2015). Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption. *European Accounting Review*, 24(1), 31–61.
- Christopher, W. Nobes & Christian, Stadler. (2014). The qualitative characteristics of financial information and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes. *IASB Research Forum*, 1, 1 – 46, available at
- Cooke, Terence E. & Wallace, R. S. Olusegun. (1990). Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 9(2), 79-110.
- Corbin, J. & Strauss A. (1998). *Basics of Qualitative Research – Techniques and Procedures for Developing Grounded Theory*, Second edition, London, Sage Publications.
- Cormier, D., Demaria S., Lapointe-Antunes P. & Teller R. (2009). First-Time Of IFRS Adoption, Value-Relevance and Managerial Incentives: French Evidences. *Journal of International Accounting Research*, 8(2), 1-22.
- Creswell, J., & Plano Clark, V. (2007). *Designing and Conducting Mixed Methods Research*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Cuijpers R. & Buijink W. (2005). Voluntary adoption of non-local GAAP in the European Union: A study of determinants and consequences. *European Accounting Review*, 14, 487–524.
- Damant, D. (2006). Discussion of IFRS (The International Financial Reporting Standards): cons and pros for investors. *Accounting and Business Research*, 36, 29-40.
- Daniel, Zéghal, Sonda, Chtourou & Yosra, Mnif Sellami. (2011). An analysis of the effect

- of mandatory adoption of CMKTQT on earnings management. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 20, 61–72.
- Daske H., Hail L., Leuz C. & Verdi R. (2007). *Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences of IFRS adoptions*, Working paper, University of Frankfurt.
- Daske, H & Gebhardt, G. (2006). International Financial Reporting Standards and Experts' Perceptions of Disclosure Quality. *Abacus*, 42, 33-45.
- Daske, H, Hail, L, Leuz, C & Verdi, R. (2008). Reporting on Mandatory IFRS around the World: Early Evidence on the Economic Consequences. *Journal of Accounting*, 46(5), 1085-1142.
- Daske, H. (2006). Economic benefits of adopting IFRS or US-GAAP—Have the expected costs of equity capital really decreased? *Journal of Business Finance and Accounting*, 33, 329–373
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., & Verdi, R. (2013). Adopting a label: Heterogeneity in the economic consequences around IFRS adoptions. *Journal of Accounting Research*, 51(3), 495–547.
- DeFond, M.L., Hu, X., Hung, M., & Li, S. (2011). The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. *Journal of Accounting and Economics*, 51, 240–258.
- Deloitte Touche Tohmatsu 2002-2007. (2007). *IFRS in Your Pocket*. Available at <<http://www.iasplus.com>>.
- Deloitte. (2013). Available at <<http://www.iasplus.com/country/useias.htm>>
- Devalle, Alain, Riccardo, Magarini & Enrico, Onali (2010). Assessing the Value Relevance of Accounting Data After the Introduction of IFRS in Europe. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 21 (2), 85 – 119.
- Dewey, John (1916). *Democracy and Education: An Introduction to the Philosophy of Education*. New York: Macmillan. Retrieved 4 May 2016 – via Internet Archive.
- DiMaggio & Powell. (1983). The iron cage revisited: Institutional Isonorphism and Collective rationality in organizational fields'. *American Sociological Review*, 48, 147 – 160.
- DiMaggio & Power. (1991). *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: University of Chicago Press.

- Ding, Y, Hope, OK, Jeanjean, T & Stolowy, H. (2007). Differences between domestic accounting standards and IAS: Measurement, determinants and implications. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(1), 1-38.
- Douglas, C. North. (1990). Institutions, Institutional, change and Economic performance. *Political Economy of Institutions and Decision*.
- Douplik, T. S., & Salter, S. B. (1995). External environment, accounting practices and culture: preliminary test of a general model of international accounting development. *The International Journal of Accounting*, 30, 189 – 207.
- Dumontier, P., & Raffournier, B. (1998). Why firms comply voluntarily with IAS : an empirical analysis with Swiss data. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 9(3), 216-245.
- EC, European Commission. (2013). Financial Reporting Obligations for Limited Liability Companies, Accounting Directive. Available at: <http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-13-540_de.htm>
- Ehoff, Clemense & Dahli, Gray. (2014). Lower Of Cost Or Market Inventory Valuation: IFRS Versus US GAAP. *Journal of Business and Economics Research*, 12(1), 19-21.
- Eierle, B. & Haller, A. (2009). Does Size Influence the Suitability of the IFRS for Small and Medium-Sized Entities? – Empirical Evidence from Germany. *Accounting in Europe*, 6, 195-230.
- El-Gazzar, S.M., Finn, P.M. & Jacob, R. (1999). An empirical investigation of multinational firms' compliance with international accounting standards. *The International Journal of Accounting*, 34, 239-248.
- Emmanuel, T. De George, Xi, Li and Lakshmanan, Shivakumar (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Forthcoming, Review of Accounting Studies*, 21, 898-1004.
- Evans, Cheung, E., E., & Wright, S. (2008). The adoption of IFRS in Australia: The case of AASB138, IAS 38 intangible assets. *Australian Accounting Review*, 46(18), 248–256.
- Fatma, Zehri & Jamel, Chouaibi. (2013). Adoption determinants of the International Accounting Standards CMKTQT by the developing countries. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 18 (35), 56 – 62.
- Florou, A., & Kosi, U. (2015). Does mandatory IFRS adoption facilitate debt financing? *Review of Accounting Studies*, 20, 1407–1456.

- Francesco, Bova & Raynolde, Pereira. (2012). The Determinants and Consequences of Heterogeneous IFRS Compliance Levels Following Mandatory IFRS Adoption: Evidence from a Developing Country. *Journal of International Accounting Research*, *Forthcoming*, Available at: <<https://ssrn.com/abstract=1542240> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1542240>.>
- Francis J., Nanda D. & Per Olsson. (2008). Voluntary Disclosure, Earnings Quality, and Cost of Capital. *Journal of Accounting Research*, 46, 53-99.
- Frank, W. (1979). An Empirical Analysis of International Accounting Principles. *Journal of Accounting Research*, 17, 593-605.
- Gallhofer, S. & J. Haslam. (2007). Exploring social, political and economic dimensions of accounting in the global context: The international accounting standards board and accounting disaggregation. *Socio-Economic Review*, 5(4): 633-664.
- Gassen, J. & Sellhorn, T. (2006). Applying IFRS in Germany - determinants and consequences. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis*, 58(4), 365-386.
- Ghio & Verona. (2014). Accounting harmonization in the BRIC countries: A common path? *Accounting Forum*, 39, 121-139.
- Goodwin, J., Ahmedand, K. & Heaney R. (2008). The Effects of International Financial Reporting Standards on the Accounts and Accounting Quality of Australian Firms: A Retrospective Study. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 4, 89-119.
- Gray, S. & Lee, Radebaugh. (1997). International Accounting and Multinational Enterprises. DOI: 10.1590/S1415-65552008000200015.
- Gray, S. (1988). Towards a Theory of Cultural Affects on the Development of International Accounting Systems. *ABACUS*, 24, 1-15.
- Gregory, Kenneth Laing. (2012). Accountability and Accounting Standards: The Effect of Providing Indicative but Incomplete Guidance Rules. *E-Journal of Social and Behavioural Research in Business*, 3(1), 1-13.
- Guerreiro, M.S., Rodrigues L. L. & Craig, R. (2012). Voluntary adoption of international financial reporting standards by large unlisted companies in Portugal – institutional logics and strategic responses. *Acc Organ Soc*, 37, 482 – 499.
- Guggiola. (2010). IFRS adoption in the EU, Accounting harmonization and markets

- efficiency: a review. *The International Business and Economics Research Journal*, 9, 99-112.
- Hail, L. (2011). Discussion of Consequences and Institutional Determinants of Unregulated Corporate Financial Statements: Evidence from Embedded Value Reporting. *Journal of Accounting Research*, 49(2), 573-594.
- Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P. (2010). Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the U.S., Part I): Conceptual underpinnings and economics analysis. *Accounting Horizons*, 24(3), 355–394.
- Hair, J.F., Black, W.C., Babin, B.J., Anderson, R.E. & Tatham, R.L. (2006). Multivariate data analysis (6th Ed.), *Pearson-Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ*.
- Hakim, Ben Othman & Anas, Kossentini. (2015). IFRS adoption strategies and theories of economic development effects on the development of emerging stocks markets. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 5(1), 70-121.
- Haller, A & Wehrfritz, M. (2013). The impact of national GAAP and accounting traditions on IFRS policy selection: Evidence from Germany and the UK. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22(1), 39-56.
- Haller, A., Ernstberger J. & Froschhammer, M. (2009). Implications of the mandatory transition from national GAAP to IFRS-Empirical evidence from Germany. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 25, 226–236.
- Hand, J R.M. & Skantz, T.R. (1999). The Market-Timing Characteristics of Equity Carve-Outs. Available at: <<http://ssrn.com/abstract=164008>>.
- Hans, Bonde Christensen, Luzi, Hail & Christian, Leuz. (2012). Mandatory IFRS Reporting and Changes in Enforcement. *ECGI - Finance Working Paper No. 377/2013*; The Wharton School Research Paper; Chicago Booth Research Paper No. 12-12. Available at: <<https://ssrn.com/abstract=2017160>>
- Hans, Hoogervorst. (2014). Charting progress towards global accounting standards. *IFRS Conference Singapore*.
- Hassab, Elnaby, H.R.; Epps, R.W. & Said, A.A. (2003). The Impact of Environmental Factors on Accounting Development: An Egyptian Longitudinal Study. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(3), 273-292.

- Hassan, MK. (2008). The development of accounting regulations in Egypt: Legitimizing the International Accounting Standards. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), 467 – 484.
- Hawley, J. P. & Williams, A. T. (1996). The Corporate Board of Directors as Philosopher Kings: The NACD Blue Ribbon Report on Director Professionalism. *Business and the Contemporary World* 9, 2, 299 – 324.
- Healy, P. M. & Palepu, K. G. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*, 31, 405 – 440.
- Hegarty, John, Frédéric, Gielen & Ana, Cristina Hirata Barros. (2004). Implement of International Accounting and Auditing Standards. Lessons Learned from the World Bank's Accounting and Auditing ROSC Program. Available at <http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/LessonsLearned_ROSC_AA.pdf>
- Hofstede G. (1980). *Culture's Consequences*. London, UK: Sage Publications.
- Hongjiang, Xu. (2003). Key issues of accounting information quality management: Australian case studies. *Industrial Management and Data Systems*, 103(7), 461-470. Available at <https://doi.org/10.1108/02635570310489160>.
- Hope, O-K, Jin, J & Kang, T. (2006). Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS. *Journal of International Accounting Research*, 5(2), 1-20.
- Horton, J., & Serafeim, G. (2010). Market reaction to and valuation of IFRS reconciliation adjustments: First evidence from the UK. *Review of Accounting Studies*, 15, 725–751.
- Hove, M. R. (1986). Accounting practices in developing countries: colonialism's legacy of inappropriate technologies. *International Journal of Accounting*, 1, 81–90. Available <http://archive.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/Other%20Meeting/2014/October/ABR-2014-0103-Qualitative-characteristics.pdf>
- Hung M. & Subramanyam K.R. (2007). Financial statement effects of international accounting standards adoption: The case of Germany. *Review of Accounting Studies*, 12, 623-657.
- IAS Plus. (2009). *Accounting Standards Updates by Jurisdiction – Vietnam*, Available at <<http://www.iasplus.com/country/vietnam.htm>>

- IASB. (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting*, was approved by the IASB, September, 2010.
- Iatridis G. (2010). International Financial Reporting Standards and the quality on financial statement information. *International Review of Financial Analysis*, 19, 193–204.
- Ibiamke, Nicholas Adzor, Ateboh-Briggs & Patricial B. (2014). Financial Ratios Effect of International Financial Reporting Standards (IFRS) Adoption in Nigeria. *International Journal of Business and Management Invention*, 3, 50 – 59.
- IFRS Foundation. (2012). The move towards global standards. Available at: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Use+around+the+world.htm>
- Ihab, Alsaqqal & Nedal, Sawan. (2013). The Advantages and the Challenges of Adopting IFRS into UAE Stock Market. *International Journal of Business and Management*, 8(19), 1 – 23.
- Irvine, H. J. & Lucas N. (2006). The globalization of accounting standards: the case of the United Arab Emirates. *The 3rd International Conference on Contemporary Business 2006*, 2 – 24.
- Iwona, V. (2012). The adoption of IFRS in Poland: an institutional approach, PhD thesis, University of Greenwich. Available at: http://gala.gre.ac.uk/9457/1/Iwona_Vellam_2012.pdf.
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3, 305-360.
- Jeong-Bon, Kim & Xiaohung, Liu. (2012). The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees: Theory and Evidence. *Accounting Review, Forthcoming*, 12, 145-159.
- Jermakowicz, E.K. & Gornik-Tomaszewski S. (2006). *Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies*. *Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 15, 170-196.
- Jermakowicz, E.K. (2004). Effects of international financial reporting standards adoption in Belgium: The evidence from BEL-20 companies. *Accounting in Europe*, 1, 51–70.
- Joseph, Aharon, Ran, Barniv & Haim, Falk. (2010). The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Equity Valuation of Accounting Numbers for Security Investors in the EU. *European Accounting Review, Forthcoming*, 19(3), 535-578.

- Joshi, Prem Lal & Ramadhan, Sayel. (2002). The adoption of international accounting standards by small and closely held companies: evidence from Bahrain. *The International Journal of Accounting*, 37, 429 – 440.
- Judge, W, Li, S & Pinsker, R. (2010). National Adoption of International Accounting Standards: An Institutional Perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161-174.
- Kantor, Jeffrey, Clare B. Roberts & Stephen, B. Salter. (1995). Financial Reporting Practices in selected Arab countries: An empirical study of Egypt, Saudi Arabia, and the United Arab Emirates. *International Study of Management Organization*, 25(3), 31 – 45.
- Kees, Camfferman & Stephen, A. Zeff. (2007). Financial Reporting and Global Capital Markets A History of the International Accounting Standards Committee, 1973-2000. *Oxford University Press*.
- Kim, J., Tsui, J.S.L., & Yi, C.H. (2011). The voluntary adoption of International Financial Reporting Standards and loan contracting around the world. *Review of Accounting Studies*, 16(4), 779–811.
- Kim, M. S. & Yang, David C. (2012). Factors Affecting the IFRS Adoption. *International Journal Of Business*, 17(3), 276 – 298.
- Kishan, Kheda. (2014). The impact of IFRS On Audit Quality - Review of stock listed Australian companies. *Master thesis Accounting and Auditing*, Erasmus University Rotterdam, Erasmus School of Economics Accounting Auditing and Control. Available at < https://thesis.eur.nl/pub/17195/MA468-Kheda_335725.doc>.
- Kleinbaum & Klein. (2012). Survival Analysis A Self-Learning Text, Third Edition. *Contributions by Erica Rihl Pryor*, Springer.
- Knetter, Michael M. (1989). Price Discrimination by U.S. and German Exporters. *American Economic Review*, 79(1), 198-210.
- Kossentini, A. & Othman, H. B. (2011). A study of the institutional and economic determinants of IFRS adoption in emerging economies. Available at < <https://business.illinois.edu/drupal-files/accountancy/files/Kossentini.pdf>>.
- Kothari S. P., Andrew J. Leone & Charles E. Wasley. (2005). Performance matched discretionary accrual measures. *Journal of Accounting and Economics*, 39, 163-197.

- La Porta Rafael, Florencio L. & Andrei S. (1998). Corporate Ownership around the world. *Journal of Political Economy*, 106(6), 1113-1155.
- Lai, C.Y., Li, Y., Shan, Y., & Taylor, S. (2013). Costs of mandatory international financial reporting standards: Evidence of reduced accrual reliability. *Australian Journal of Management*, 38 (3), 491–521.
- Laili, Nur Hidayah. (2008). IFRS Adoption and Organisational Change - Evidence from Malaysia. *Journal of Law and Financial Mangement*, 7(2), 8 – 25.
- Lamoreaux, Phillip T. (2015). Do Accounting and Audit Quality Affect World Bank Lending? *The Accounting Review*, 90(2), 703-738.
- Larson, R. K. (1993). International Accounting standards and Economic growth: an empirical Investigation of their Relationship in Africa. *Research in Third World Accounting*, 2, 27-43.
- Larson, R.K. & Street, D.L. (2004). Convergence with IFRS in an expanding Europe: Progress and obstacles identified by large accounting firms'survey *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 13, 89–119.
- Lasmin. (2011). An institutional perspective on IFRS adoption in developing countries. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 15(2), 61-71.
- Lee, G., & Fargher, N. L. (2010). Did the adoption of IFRS encourage cross-border investment?
- Lenormand & Touchais L. (2009). Do IFRS improve the quality of financial information? A value relevance approach. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 15, 145-164.
- Leuz, C. & Verrecchia, R. (2000). The economic consequences of increased disclosure. *Journal of Accounting Research*, 38, 91–124.
- Leuz, C. (2003). IAS versus US GAAP: Information asymmetry-based evidence from Germany's New Market. *Journal of Accounting Research*, 41, 445–472.
- Li, S. (2010). Does mandatory of International Financial Reporting Standards adoption in European Union reduce the cost of equity capital? *The Accounting Review*, 85, 607–636.
- Lowe, H. D. (1967). Accounting Ads for Developing countries. *The Accounting Review*, 42, 356 – 360.
- Marchal, P., Andersen, B. & Bromley, D. (2007). Improving the definition of fishing effort

- for important European fleets by accounting for the skipper effect. *Canadian Journal of Fisheries and Aquatic Sciences*, 63, 510-533.
- Marta, Silva Guarneri, Rodrigues, L. & Craig, R. (2008). The preparedness of companies to adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese evidence. *Accounting Forum*, 32, 75-88.
- Martin, Klose Patcharee Sabangban. (2011). Thailand's Convergence to IFRS. *Controlling and Management*, 55, 25 – 29.
- Martinsons, Maris G & David, MA. (2008). Generational differences in information ethics: Testing two theories in China. *Academy of Management Annual Conference*, 2008.
- Martinsons, Maris G & Hempel, PS. (1998). Chinese business process re-engineering. *International Journal of Information Management*, 18 (6), 393-407.
- Mary, E. Barth, Wayne, R. Landsman & Mark, H. Lang. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, 46(3), 467 – 498.
- Masoud, N. (2014). Libya's IAS/IFRS adoption and accounting quality: What lessons from the European Union experience. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 4(1), 118-141. Available at:
- Mathiesen, H. (2002). Managerial Ownership and Finance Performance. *Dissertation presented at Copenhagen Business School*.
- McGee. (1999). The Problem of Implementing International Accounting Standards: A Case study of Armenia. *Journal Of Accounting, Ethics and Public Policy* 2, 1, 38 – 41.
- Meek, G., Roberts, C., & Gray, S. (1995). Factors influencing voluntary annual report disclosures by US, UK, and continental European multinational corporations. *Journal of International Business Studies*, 26, 555-572.
- Merve, Kiliç Ali Uyar Başak Ataman. (2016). Compliance with IAS/IFRS and firm characteristics: evidence from the emerging capital market of Turkey. *Journal Economic Research-Ekonomiska Istraživanja*, 29, Issue 1: Including Special Section: 7th International scientific conference.
- Meyer & Rowan. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*, 83, 340 – 363.
- Michela, Cordazzo. (2013). The impact of IFRS on net income and equity: evidence from Italian and German listed companies. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(1),

54-73.

- Miller G. S. & Piotroski J. D. (2000). Forward-Looking Earnings Statements: Determinants and Market Response. Available at: <<https://ssrn.com/abstract=238593> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.238593>.>
- Mohamed, Chakib Kolsi & Fatma, Zehri. (2013). The determinants of CMKTQT adoption by emergent countries, Available at: <http://www.cbe.uaeu.ac.ae/en/csafc/pdf/ad_38.pdf>
- Morck, Randall & Masao Nakamura. (2005). A Frogs in a well knows nothing of the ocean: a history of corporate ownership in Japan. *In a history of corporate governance around the world: family business groups to professional managers – University of Chicago*, 367 – 459.
- Moustaira Elina N. (2004). Comparative Law: University Courses (in Greek), Ant. N. Sakkoulas Publishers, Athens, ISBN 960-15-1267-5.
- Mueller, G. (1968). Accounting principles generally accepted in United States vs. those accepted elsewhere. *International Journal of Accounting Education and Research*, 1, 91-103.
- Murphy, A.B. (1999). Firm characteristics of Swiss companies that utilize international accounting standards. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 121-131.
- Naranjo, P., Saavedra, D., & Verdi, R.S. (2014). Financial reporting regulation and financing decisions. Working paper, Social Sciences Research Network.
- Nobes, C. (1981). An empirical investigation of international accounting principles: A comment. *Journal of Accounting Research*, Spring, 268–80.
- Nobes, C. (1998). Towards a general model of the reasons for international differences in financial reporting. *Abacus*, 34, 162-187.
- Nobes, Ch. (2006). The survival of international differences under IFRS: towards a research agenda. *Accounting and Business Research*, 36, 233-245.
- Nunnally, J.C. (1978). Psychometric theory. 2nd Edition, McGraw-Hill, New York.
- Odia, J.O. (2016). The determinants and Financial Statement effects of IFRS adoption in Nigeria. *Economics and political implications of International Financial Reporting Standards*, 319 – 334.
- Ole-Kristian, Tony Kang & Justin Y. J. (2006). Empirical Evidence on Jurisdictions that

- Adopt IFRS. *Journal of International Accounting Research*, 5(2), 376-398. Available at: <<https://ssrn.com/abstract=904111>>
- Omneya, Abd-Elsalam & Weetman. (2003). Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 12, 63–84.
- Otchere, F. & Agbeibor, J. (2012). The international financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs): Suitability for small businesses in Ghana. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 10 (2), 190 – 214.
- Paananen, M. & Parmar, N. (2008). *The Adoption of IFRS in the UK*. Working paper.
- Perera. (1989). Toward a Framework to Analyze the impact of Culture on Accounting. *The International Journal of Accounting*, 24, 42-56.
- Perramon, J. & Amat, O. (2007). *IFRS Introduction And Its Effect On Listed Companies In Spain*. Working Paper.
- Pham Hoai Huong, Greg Tower & Glennda Scully. (2011). De jure Convergence between Vietnamese and International Accounting Standards, *AFAANZ Annual Conference Darwin, Australia*, 1-26.
- Phan, D.H.T, B. Mascitelli & M. Barut. (2014). Perceptions towards IFRS- international financial reporting standards: The case in Vietnam. *Global Review of Accounting and Financial Journal*, 5, 132-152.
- Phuong, N.C. & T.D.K. Nguyen. (2012). International harmonization and national particularities of accounting: Recent accounting development in Vietnam. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 8(3), 431- 451.
- Ploybut, Sutthirat. (2012). Financial Reporting by Small and Medium Enterprises in Thailand. Department of Accounting and Finance Portsmouth Business School University of Portsmouth, Thailand.
- Presha, E. Neidermeyer & Jack, Dorminey. (2012). Economic Affiliations, Cultural Factors, And The International Financial Reporting Standards Adoption. *The Journal of Applied Business Research*, 28(5), 815 – 824.
- PwC. (2015). *IFRS adoption by country*. Available at <<http://www.pwc.com/us/en/cfodirect/assets/pdf/pwc-ifs-by-country-2015.pdf> > [Accessed 10 January 2016].
- Raffournier, B. (1990). La théorie "positive" de la comptabilité : une revue de la littérature».

Economie et sociétés, 16, 137-166.

- Ramanna, K. & Sletten, E. (2009). Why do countries adopt International Financial Reporting Standards? *Working Paper, Harvard University and Boston College*.
- Ramanna, K., & Sletten, W. (2014). Network effects in countries' adoption of IFRS. *The Accounting Review*, 89(4), 1517–1543.
- Ramanna, Karthik & Ewa, Sletten. (2009). Network Effects in Countries' Adoption of IFRS. *Harvard Business School Accounting and Management Unit Working Paper No. 10-092*. Available at: <<https://ssrn.com/abstract=1590245> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1590245>>
- Ray, Ball, Xi, Li & Lakshmanan, Shivakumar. (2015). Contractibility and Transparency of Financial Statement Information Prepared Under IFRS: Evidence from Debt Contracts Around IFRS Adoption. *Journal of Accounting Research*, 53, 915-963.
- Rosenzweig P. M. & Singh J. V. (1991). Organizational Environments and the Multinational Enterprise. *The Academy of Management Review*, 16 (2), 340-361.
- Salter, & F. Niswander. (1995). Cultural Influence on the Development of International Accounting Systems: A test of Gray's [1988] Theory. *Journal of International Business*, 26, 379-397.
- Saudagaran, M. S. & Diga, G. J. (2003). Economic integration and accounting harmonization options in emerging markets: Adopting the IASC/IASB model in ASEAN. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 5, 239 – 266.
- Scott, W. Richard. (2008). *Institutions and Organization: Ideas, Interests, and Identities*. SAGE Publication, Inc.
- Shleifer, A., Johnson, S. & Kaufmann, D. (1997). The Unofficial Economy. *Brookings Papers On Economic Activity*, 2, 159 – 239.
- Shu-hsing, Wu, S. Lin & Stephen, W. Lin. (2014). The Effects of Harmonization and Convergence with IFRS on the Timeliness of Earnings Reported under Chinese GAAP. *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, 2, 190–207.
- Sian, S. & Roberts, C. (2006). Micro-entity financial reporting: Perspectives of preparers and users. *IFAC Consultation Paper*.
- Sirreesha, P. & Kamarajugadda, A. V. (2015). Impact of IFRS Adoption on Financial Statements of Select Indian Companies. *Osmania Journal of International Business*

- Studies*, 10(1), 21 – 33.
- Smith, C.W. & Watts R.L. (1982). Incentive And Tax Effects Of U.S. Executive Compensation Plans. *Australian Journal of Management*, 139-157.
- Songlan, Peng, Rasoul, H. Tondkar, Joyce van der Laan Smith & David, W. Harless. (2008). Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence of Accounting Practices? A Study from China. *The International Journal of Accounting*, 43, 448–468.
- Spence, Jame D. & Frank, Teer. (1973). Political opinion polls. *Hutchinson*, 1973.
- Spence, M. & Zeckhauser, R. (1971). Insurance, Information, and Individual Action. *Uncertainty in Economics*, 333 – 343.
- Stainbank, L. J. (2014). Factors Influencing the Adoption of International Financial Reporting Standards by African Countries. *South African Journal of Accounting Reasearch*, 28(1), 79-95.
- Susanna, C. G., Cristina, F. G. & I Gadea, J. José A. L. (2010). IFRS adoption in Spain and the United Kingdom: Effects on accounting numbers and relevance. *Advances in Accounting*, 26 (2), 304 – 313.
- Tai-Yuan, Chen, Chen-Lung, Chin, Shiheng, Wang & Wei-Ren, Yao. (2015). The effects of Financial Reporting on Bank Loan Contracting in Global Markets: Evidence from Mandatory IFRS Adoption. *Journal of International Accounting Research*, 14(2), 45-81.
- Trabelsi Mohamed Ali, Housseem Rachdi & Naama Trad. (2010). Banking Governance and Risk: The Case of Tunisian Conventional Banks. *Review of Economic Perspectives*, 13(4), 195–206, DOI:10.2478/revecp-2013-0009
- Trembley & M. A. (1989). Accounting method choice in the software industry: characteristics of firms electing early adoption of SFAS No. 86. *The Accounting Review*, 64(3), 529-538.
- Tymothy, S. D. & Hector, P. (2007). International Accounting. *McGraw-Hill*, 2007.
- Tyrrall, D., Woodward, D., and Rakhimbekova, A. (2007). The relevance of International Financial Reporting Standards to a developing country: Evidence from Kazakhstan, *The International Journal of Accounting*, 42(1), 82-110.
- Vazakides, Athanasiosa, Staupoulos Antoniosb, Samaras, Ioannisc & Athianos, Stergiosd. (2013). The Effect of the IFRS on Intercompany Transactions. The Case of

- the Greek Food-Beverage Sector. *Procedia Technology*, 8, 360 – 370.
- Velicer, W. F. & Fava, J. L. (1998). Effects of Variable and Subject Sampling on Factor Pattern Recovery. *Psychological Methods*, 3(2), 231-251.
- Vera, Palea. (2014). Fair value accounting and its usefulness to financial statement users. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 12(2), 102 – 116.
- Verriest, A., Gaeremynck, A., & Thornton, D.B. (2013). The impact of corporate governance on IFRS adoption choices. *European Accounting Review*, 22, 39–77.
- Vinícius, Simmer de Lima, Gerlando, Augusto Sampaio Francode Lima, Nelson, L. Guedes de Carvalho & Iran, Siqueira Lima. (2018). Effects of the Adoption of IFRS on the Credit Market: Evidence from Brazil. *The International Journal of Accounting*, 53 (2), 77 – 101.
- Watts, Ross L. & Zimmerman, J. L. (1986). Positive Accounting Theory. *Prentice-Hall*, 1986.
- Wayne, Lonergan. (2003). The Valuation of Businesses, Shares and Other Equity, 4th edition, Allen and Unwin, Australia.
- Weissenberger B.A & Anne B.S, Sven V. (2004). Changing from German GAAP to IFRS or US GAAP: A Survey of German Companies. *Accounting in Europe*, 1, 169 – 189.
- Whittington, Geoffrey. (2005). The adoption of International Accounting Standards in the European Union. *European Accounting Review*, 14(1), 127-153.
- Wilmot, H. & Prem, Sikka. (2005). The withering of tolerance and communication in interdisciplinary accounting studies. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(1), 136-146. Available at: <https://doi.org/10.1108/09513570510584683>
- Wolk, I. Harry, Jere, R. Francis & Tearney, M. G. (1989). Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach. PWS-Kent Publishing Company.
- Wooley, R. (1998). International accounting standards and economic growth, an empirical investigation of their relationship in Asia. *Working paper series. Australia: School of accounting and Law, RMIT*.
- Wu, J.S., & Zhang, I.X. (2011). Accounting integration and comparability: Evidence from relative performance evaluation around IFRS adoption. Working paper, University of Rochester.
- Yapa, P. (2003). Accounting education and training in ASEAN - the western influence and

the experience of Singapore, Malaysia, Indonesia and Brunei Darussalam. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 5, 267-292.

Yiğit, Bora Şenyiğit. (2014). Determinants of voluntary IFRS adoption in an emerging market: Evidence from Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 13(3), 449-465.

Young & Guenther. (2003). Financial Reporting Environments and International Capital Mobility. *Journal of Accounting Research*, 41(3), 553-579.

Zeff, S. A. & Nobes C. W. (2010). Commentary: Has Australia (or Any Other Jurisdiction) 'Adopted' IFRS?. *Australian Accounting Review*, 178 – 184.

Zeghal, D. & Mhedhbi, K. (2006). Analysis the factors affect the international accounting standards adoption by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 73.

PHỤ LỤC

PHỤ LỤC 1.1.

TÓM LƯỢC TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU VỀ CMKTQT

Tác giả/ Tên công trình	Mục tiêu nghiên cứu	Phương pháp nghiên cứu	Kết quả đạt được	Hạn chế
Các nghiên cứu về những lợi ích khi áp dụng CMKTQT				
Alina Rusu (2012)	Mô tả quá trình áp dụng CMKTQT trong EU và trên toàn thế giới, tác động đến thông tin trình bày trong BCTC, về hiệu quả thị trường và hài hoà kế toán.	PPNC Định tính: Tài liệu và phân tích so sánh bằng lập luận quy nạp và suy diễn. Phân tích 40 bài báo khoa học công bố từ năm 2000 - 2012, lập chỉ mục cơ sở dữ liệu quốc tế (Science Direct, Emerald và ProQuest).	Nghiên cứu từng bối cảnh kinh tế có khác biệt xung quanh áp dụng CMKTQT tự nguyện hay bắt buộc, trong nhiều trường hợp, DN báo cáo theo CMKTQT được hưởng lợi ích đáng kể. Nguồn gốc Anglo-Saxon tác động lớn lên BCTC của quy định và Luật riêng mỗi nước. Ngoài ra, với nước điển luật, IFRS làm tăng vốn chủ sở hữu và lợi nhuận. Kết quả nước thông luật cho rằng việc áp dụng chỉ tác động giá trị của vốn cổ phần hoặc lợi nhuận.	Tác giả chỉ dừng lại tổng hợp nghiên cứu trước
Cairns (2011)	Việc áp dụng chuẩn mực giá trị hợp lý của IAS/IFRS tại Anh và Úc để xem xét lợi ích khi áp dụng CMKTQT	PPNC Định lượng	CMKTQT làm tăng khả năng có thể so sánh đối với một số chuẩn mực tại 2 quốc gia này nhưng ngược lại làm giảm hay không thay đổi đối với một số chuẩn mực khác.	Chỉ tập trung vào nội dung chuẩn mực giá trị hợp lý, chưa đánh giá chuẩn mực khác
Christopher W. Nobes and Christian Stadler (2014)	Nghiên cứu thực nghiệm đầu tiên sử dụng dữ liệu thứ cấp để cung cấp bằng chứng trực tiếp về vai trò đặc tính của thông tin tài chính trong quyết định kế toán của nhà quản lý khi IAS/IFRS thay đổi. Phân tích tình huống được DN giải thích về thay đổi chính sách để cải thiện chất lượng kế toán.	PPNC Định lượng Thu thập 40.895 bảng lựa chọn chính sách CMKTQT trên 16 khoản mục được thực hiện bởi 514 DN lớn của 10 khu vực pháp lý từ 2005 - 2011, xác định 147 giải thích thay đổi chính sách.	Trên cơ sở lợi ích từ thay đổi chính sách IAS/IFRS tác động đến chất lượng kế toán của nhà quản lý cho thấy đặc tính thông tin thay đổi liên quan đến đo lường chất lượng thông tin sẽ quan trọng đối với quyết định của chính sách kế toán. Đặc tính có quan hệ dương với quy mô DN và thước đo sự minh bạch của chính quyền. Đặc tính chất lượng có quan hệ dương với quy mô DN và thước đo minh bạch của các cấp thẩm quyền.	Cần xem xét thêm về sự trung thực của các cuộc phỏng vấn, xem liệu những lý do nêu cho các quyết định chính sách có gây hiểu lầm không?

Christensen H. B., Hail L. and Leuz C. (2012)	Mục đích phân biệt giữa một số giải thích khi quan sát hiệu ứng thị trường vốn tại các nước thuộc EU	PPNC định lượng	Nghiên cứu chỉ ra thay đổi trong thực thi báo cáo đóng vai trò quan trọng đối với lợi ích xung quanh sự ra đời của CMKTQT, cần thận trọng về sự thay đổi CMKT. Kết quả cho thấy, trên tất cả quốc gia, bắt buộc báo cáo theo CMKTQT có ít tác động về thanh khoản. Kết quả cho thấy hiệu ứng thanh khoản tương tự cho DN bị cưỡng chế áp dụng CMKTQT với DN không đồng thời chuyển sang CMKTQT.	Nghiên cứu chỉ giới hạn ở 5 nước thuộc EU
Ihab Alsaqqal and Nedal Sawan (2013)	Nghiên cứu thuận lợi và thách thức đối với DN lớn niêm yết trên thị trường chứng khoán UAE khi áp dụng CMKTQT.	PPNC định lượng	Kết quả cho thấy lợi ích của áp dụng CMKTQT tại UAE chắc chắn vượt xa khó khăn và chi phí. Áp dụng CMKTQT giúp cải thiện chất lượng BCTC, thu hút nhà đầu tư đầu tư vào thị trường chứng khoán UAE. Tuy nhiên, nhiều e ngại rằng hiệu quả BCTC bị tác động bởi trình độ học vấn của người sử dụng kế toán, phương pháp của một số CMKTQT, và thực thi đầy đủ cơ chế.	Chỉ tập trung vào DN lớn niêm yết
Mary E. Barth et al (2008)	Nghiên cứu xem xét phản ứng thị trường chứng khoán châu Âu đến 16 khoản mục liên quan khi áp dụng CMKTQT ở châu Âu. Xem xét phản ứng DN đối với áp dụng CMKTQT để nhận thức rõ hơn lợi ích khi áp dụng CMKTQT.	PPNC định lượng	Áp dụng CMKTQT châu Âu là cột mốc quan trọng khi tranh cãi trong hội tụ BCTC chưa được chính phủ thúc đẩy. Phản ứng tích cực cho DN với chất lượng thông tin cao hơn khi áp dụng CMKTQT, đặc biệt ngân hàng. Lợi ích nhà đầu tư kỳ vọng chất lượng thông tin trình bày theo CMKTQT cao hơn khi thông tin bất cân xứng ngày càng cao khi nhận thấy LN ròng khi áp dụng CMKTQT.	Mẫu xem xét chỉ là một số quốc gia đại diện cho châu Âu, tập trung vào các DN lớn niêm yết

Vera Palea (2014)	Nghiên cứu tác động của áp dụng CMKTQT ở châu Âu về chất lượng BCTC. CMKTQT thông qua quan điểm của nhà đầu tư trên thị trường chứng khoán và tập trung vào việc nghiên cứu giá trị phù hợp. Tác giả xem xét mục đích thiết lập tiêu chuẩn CMKTQT đã được áp dụng ở các nước rất khác nhau trên toàn thế giới.	PPNC định lượng	Bằng chứng thực nghiệm cho thấy lợi ích từ bắt buộc áp dụng CMKTQT ở châu Âu: cải thiện chất lượng BCTC, tăng tính hữu dụng đến nhà đầu tư. Những hiệu ứng khác nhau theo thiết lập thể chế DN áp dụng CMKTQT. Các yếu tố khác nhau từ chế độ kế toán đóng vai trò quan trọng khi xác định chất lượng BCTC thực sự tác động áp dụng CMKTQT, nhưng không đồng nhất trên khắp châu Âu, với tác động đến hiệu quả về chất lượng kế toán cả về tuyệt đối và tương đối. Kết quả cho thấy khác biệt giữa quốc gia trong kế toán vẫn tồn tại sau khi áp dụng CMKTQT.	Bài viết chỉ sử dụng quan điểm giá trị phù hợp và tập trung vào các trải nghiệm của châu Âu - CMKTQT đã được uỷ quyền cho BCTC hợp nhất của DN lớn niêm yết bắt đầu từ năm 2005.
Bùi Thị Ngọc và Lê Thị Tú Oanh (2017)	Tìm hiểu quá trình chuẩn bị, như đánh giá lợi ích và khó khăn khi áp dụng CMKTQT tại Việt Nam, từ đó đề xuất giải pháp phù hợp.	PPNC định lượng	VAS còn nhiều bất cập, chưa phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế. Áp dụng CMKTQT tại Việt Nam sẽ mang lại lợi ích nhưng cũng nhiều thách thức. Nghiên cứu cho thấy chuyên gia có chuẩn bị áp dụng CMKTQT, đề xuất Việt Nam nên áp dụng từng phần và với DN đại chúng trong thời gian sớm từ 3 – 5 năm tới.	Chuyên gia khảo sát là nhà quản lý và giảng viên, chưa đánh giá dưới góc độ DN, là đối tượng bị chi phối trực tiếp bởi CMKTQT khi công bố thông tin.
Đào Mạnh Huy và Đặng Phương Mai (2016)	Quá trình hình thành và phát triển CMKTQT, xu hướng phát triển trên thế giới, đánh giá yếu tố tác động đến áp dụng CMKTQT, đề xuất quan điểm và phương hướng áp dụng CMKTQT tại Việt Nam.	PPNC định tính	Áp dụng CMKTQT sẽ mang lại lợi ích. Bên cạnh đó còn thách thức cần vượt qua. Tác giả đề xuất mô hình áp dụng tại Việt Nam là tiếp nhận có sửa đổi, cụ thể là chỉnh sửa, bổ sung CMKTQT phù hợp với Việt Nam.	Bài viết đơn thuần dựa trên tóm lược tổng quan từ những nghiên cứu trước mà thiếu bằng chứng thực nghiệm.
Lê Văn Tân (2016)	Bài viết tập trung phân tích lợi ích cũng như thách thức khi áp dụng CMKTQT và định hướng áp dụng CMKTQT phù hợp đặc điểm DN Việt Nam	PPNC định tính: tổng hợp	Tác giả khẳng định áp dụng CMKTQT là xu thế tất yếu của DN Việt Nam trong quá trình toàn cầu hóa kinh tế thế giới. Đề xuất định hướng áp dụng CMKTQT trong DN: Việt Nam nên áp dụng CMKTQT từng phần; xây dựng CMKT áp dụng riêng cho DN VVN; việc ban hành CMKT được chuyên giao cho tổ chức, hội hành nghề kế toán, kiểm toán; nâng cao chất lượng đào tạo kế toán.	Bài viết dựa trên những nghiên cứu trước để đánh giá lợi ích, từ đó đề xuất định hướng áp dụng CMKTQT trong các DN Việt Nam.

Lê Vũ Trường và Đinh Minh Tuấn (2016)	Cơ hội và thách thức khi áp dụng CMKTQT tại Việt Nam, từ đó đề xuất các hàm ý đối với Bộ Tài chính	PPNC định tính	CMKTQT tiếp tục vận động và thay đổi khi áp dụng trên thế giới nên cần cơ chế tự cập nhật và áp dụng phù hợp với Việt Nam. Xem xét xây dựng chế độ kế toán đơn giản phù hợp DNVVN, áp dụng CMKTQT bắt buộc DN, tổ chức quy mô lớn, đại chúng,... Người hành nghề kiểm toán và tư vấn kế toán, áp dụng toàn bộ CMKTQT thay đổi cách thức ghi nhận, đo lường và trình bày BCTC, loại trừ khác biệt trong CMKT, và là điều kiện để đảm bảo DN và tổ chức trên thế giới áp dụng nguyên tắc kế toán thống nhất trong lập và trình bày BCTC.	Bài viết dựa trên những nghiên cứu trước mà thiếu bằng chứng thực nghiệm
Nguyễn Hoàng Phương Thanh (2016)	Làm rõ lợi ích từ áp dụng CMKTQT và hàm ý cho Việt Nam.	PPNC định tính: tổng hợp	Áp dụng CMKTQT là tất yếu với DN Việt Nam, đặc biệt DN lớn niêm yết trên thị trường chứng khoán. Tuy nhiên, việc áp dụng là thách thức về mức độ phát triển của thị trường, trình độ, năng lực của kiểm toán viên, kế toán viên và nhà đầu tư trên thị trường. Đòi hỏi nỗ lực từ Bộ Tài chính, cơ quan ban ngành, DN và người làm công tác tài chính kế toán ở Việt Nam	Bài viết dựa trên những nghiên cứu trước mà thiếu đi các nghiên cứu thực nghiệm cụ thể.
Nguyễn Thị Kim Chung (2016)	Từ kinh nghiệm của các quốc gia áp dụng CMKTQT và dưới góc nhìn khác nhau từ phía cơ quan quản lý, Hiệp Hội và người hành nghề, tác giả đánh giá lợi ích khi áp dụng CMKTQT tại Việt Nam	PPNC định tính: tổng hợp	DN lớn niêm yết ở Việt Nam có thể hưởng lợi từ hội nhập kinh tế: tiếp cận vốn trong và ngoài nước, duy trì cạnh tranh, phát triển bền vững, tính minh bạch và độ tin cậy về thông tin của DN lớn niêm yết và TTCK được cải thiện, gia tăng niềm tin trong giới đầu tư, đặc biệt là NĐT nước ngoài. Việc áp dụng nguyên vẹn CMKTQT sẽ gặp khó khăn; gồm thị trường hoạt động, vấn đề nội tại CMKTQT, hạ tầng cơ sở thông tin, rào cản ngôn ngữ, năng lực nguồn nhân sự,... và phần đông DN lớn niêm yết xa lạ với CMKTQT chưa kể đến tính chưa đồng bộ, thiếu hướng dẫn trong yếu tố pháp lý nếu chuyển đổi từ VAS sang IAS/IFRS. Cần chung tay vào cuộc của cơ quan hữu quan cùng thể chế tài chính, cơ quan quản lý như Bộ Tài chính, UBCKNN, SGDCK và hiệp hội nghề nghiệp, trường đại học, DNNY tiên phong áp dụng, phối hợp tổ chức quốc tế có kinh nghiệm và uy tín chuyên môn cao.	Bài viết dựa trên những nghiên cứu trước mà thiếu bằng chứng thực nghiệm

Phạm Thị Lai (2016)	Lý do để áp dụng CMKTQT ở Việt Nam	PPNC định tính	Việc áp dụng CMKTQT tại Việt Nam là khả thi cùng với những lợi ích mang lại thông qua hỗ trợ từ IASB	Dựa trên nghiên cứu trước mà thiếu bằng chứng thực nghiệm
Trần Anh Quân (2016)	Bài viết nêu lợi ích, sự cần thiết cũng như những thách thức đặt ra đối với việc áp dụng CMKTQT tại Việt Nam trong việc lựa chọn cách thức phù hợp	PPNC định tính: tổng hợp	Áp dụng CMKTQT đặt ra thách thức đối với DN cũng như cơ quan quản lý Nhà nước. Tuy vậy, áp dụng CMKTQT mang lại lợi ích cho DN và nền kinh tế. Áp dụng CMKTQT là xu hướng không thể đảo ngược trên toàn cầu. Nếu Việt Nam không triển khai áp dụng CMKTQT kịp thời thì có nguy cơ bị tụt hậu và gặp rào cản khi tham gia vào thị trường vốn quốc tế.	Bài viết dựa trên những nghiên cứu trước mà thiếu bằng chứng thực nghiệm.
Phạm Thị Ngọc Lan (2017)	Tác giả đánh giá thuận lợi và khó khăn trong quá trình áp dụng CMKTQT trên thế giới là cơ sở rất quan trọng để từ đó Việt Nam có thể xây dựng lộ trình phù hợp để áp dụng CMKTQT	PPNC định tính: tổng hợp	Xu thế áp dụng CMKTQT trong lập và trình bày BCTC là tất yếu. Tuy nhiên, quá trình này cũng đối mặt với thách thức do sự khác biệt về hệ thống kế toán giữa các quốc gia, văn hóa, môi trường pháp lý, điều kiện phát triển của các nước. Từ đó, Việt Nam cần lộ trình áp dụng phù hợp với đơn vị tiên phong là DN lớn niêm yết, sau đó là DNVVN.	Tác giả chỉ dừng lại tổng hợp nghiên cứu trước và xem xét đặc thù tại Việt Nam để đề xuất lộ trình phù hợp
Nguyễn Thị Thu Vân, Nguyễn Thị Phước và Hoàng Thụy Diệu Linh (2016)	Bài viết, trình bày quá trình áp dụng CMKTQT của các nước, từ đó rút ra một số khuyến nghị để Việt Nam áp dụng CMKTQT như cần có lộ trình thực hiện	PPNC định tính: tổng hợp	Việt Nam nên học tập kinh nghiệm các nước xây dựng lộ trình áp dụng CMKTQT: cần lộ trình thực hiện, từ khuyến khích đến dần bắt buộc; lựa chọn một số loại hình DN như DN có vốn nước ngoài, DN đại chúng có niêm yết để bắt đầu thực hiện; lựa chọn một số CMKTQT phù hợp với điều kiện của Việt Nam để áp dụng trước; nhờ tư vấn của chuyên gia từ các nước đã áp dụng CMKTQT; ban hành thêm một số chuẩn mực mới phù hợp; tăng cường vị thế của hiệp hội nghề nghiệp; nâng cao chất lượng đội ngũ	Tác giả chỉ dừng lại tổng hợp nghiên cứu trước và xem xét trường hợp Việt Nam
Phạm Thị Lai (2017)	Trình bày quá trình hội tụ CMKTQT và thực tế áp dụng CMKTQT tại các quốc gia, từ đó áp dụng cho Việt Nam	PPNC định tính: tổng hợp	Một số DN Việt Nam tiến hành áp dụng CMKTQT yêu cầu bắt buộc của Bộ Tài chính. Một số thay đổi trong Luật Kế toán gần đây ghi nhận lộ trình hài hòa kế toán nước ta trong thời gian tới.	Tác giả chỉ dừng lại tổng hợp nghiên cứu trước, chưa đưa ra được giải pháp cụ thể.

Các nghiên cứu về tác động áp dụng CMKTQT				
Emmanuel T. De George, Xi Li, Lakshmanan Shivakumar (2016)	Nghiên cứu xem xét các tài liệu học thuật liên quan đến việc áp dụng CMKTQT, tập trung chủ yếu vào việc tìm hiểu tác động và hậu quả của quá trình áp dụng CMKTQT trên thế giới	PPNC Định tính: phân tích so sánh tiếp cận bằng quy nạp và suy diễn, chủ đề về áp dụng CMKTQT xuất bản 5 tạp chí từ 1999 - 2015: Journal of Accounting Research, The Accounting Review, Journal of Accounting and Economics, Review of Accounting Studies, Contemporary Accounting Research,	Nghiên cứu ban đầu tập trung vào tác động trực tiếp của CMKTQT về chất lượng báo cáo. Nghiên cứu về áp dụng bắt buộc cung cấp bằng chứng hỗn hợp về cải thiện chất lượng báo cáo kế toán. Mặc dù bằng chứng dựa trên các biện pháp trực tiếp là hỗn hợp là liệu IAS/IFRS thông qua tăng năng so sánh, nghiên cứu dựa trên hiệu ứng thị trường vốn của so sánh nói chung cho thấy việc áp dụng cải thiện so sánh giữa các quốc gia.	Nghiên cứu chưa đánh giá liệu và làm thế nào từng thuộc tính của IFRS tác động đến định giá, quản lý, và vai trò của hợp đồng khác nhau. Một trở ngại lớn cho sự so sánh chéo nghiên cứu thích hợp của kết quả IFRS là sự lựa chọn đa dạng thực nghiệm được thực hiện bởi các nhà nghiên cứu.
Phan Thị Hồng Đức, Nguyễn Thanh Hà, Nguyễn Thị Phước (2016)	- Lợi ích Việt Nam nhận được khi tiếp nhận CMKTQT - Những bất lợi và thách thức mà Việt Nam trải qua khi tiếp nhận IAS/IFRS - Sự sẵn sàng tiếp nhận của hành nghề kế toán tại Việt Nam thế nào? Họ có nhận định khác nhau khi áp dụng IAS/IFRS không?	PPNC định lượng: thống kê mô tả với 3 nhóm đối tượng khảo sát: Kiểm toán viên, kế toán viên và giới học thuật	Tỷ lệ người trong nhóm kế toán có quan điểm ủng hộ tiếp nhận CMKTQT là cao nhất trong cả 3 nhóm, kế đến nhóm học thuật và cuối cùng là kiểm toán. Kết quả nghiên cứu hàm ý nhu cầu xây dựng chương trình đào tạo IFRS, để cung cấp nhân sự am hiểu IAS/IFRS cho các DN trên toàn quốc là rất lớn và cấp thiết. Để có thể đảm bảo nhu cầu nhân sự về IFRS cho toàn quốc đòi hỏi cần có sự hợp tác và nỗ lực của tất cả hội nghề nghiệp, cơ quan chuyên môn, cơ quan quản lý, DN và cơ sở đào tạo.	Quá trình khảo sát chỉ sử dụng duy nhất 1 bảng câu hỏi cho cả 3 nhóm khảo sát. Tất cả những người tham gia khảo sát trả lời 1 bảng câu hỏi tại cùng một mốc thời gian và cỡ mẫu khảo sát không đại diện cho tổng thể.

Ramanna K. and Sletten E. (2009)	Nghiên cứu điều tra tại sao có sự không đồng nhất trong các quyết định của các nước đang áp dụng CMKTQT; nói cách khác, tại sao một số nước áp dụng CMKTQT trong khi những người khác thì không	PPNC định lượng Tập trung phân tích mẫu 102 quốc gia ngoài EU và kiểm tra việc áp dụng CMKTQT trong giai đoạn năm 2002 - 2007.	Nghiên cứu tìm thấy bằng chứng phù hợp với khả năng của IFRS áp dụng cho một quốc gia ngày càng tăng với số lượng chấp nhận IFRS trong khu vực địa lý của nó và với IFRS thông qua các đối tác thương mại của mình. Trong trường hợp quyết định áp dụng CMKTQT bởi một quốc gia, chúng tôi cho rằng những lợi ích trực tiếp được đại diện bởi cả hai giá trị chính trị rỗng kinh tế rỗng của IFRS trên tiêu chuẩn địa phương.	Yếu tố quyết định áp dụng CMKTQT có thể là động lực, vì vậy số liệu nghiên cứu sẽ thay đổi khi các nước chấp nhận (hoặc không chấp nhận) mở rộng. Sự thay đổi qua thời gian trong quyết định thông qua dữ liệu bảng, thường nghiên cứu trong tài liệu kế toán..
Nghiên cứu về các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT				
Ali Uyar, Merve Kiliç and Başak Ataman Gökçen (2016)	Mục đích của nghiên cứu này là để kiểm tra mức độ tuân thủ của các DN Thổ Nhĩ Kỳ với CMKTQT và để kiểm tra các yếu tố tác động đến mức độ áp dụng CMKTQT. Các yếu tố sau đây đã được chọn: tình trạng niềm yết, đào tạo nhân viên, sở hữu nước ngoài, quy mô doanh nghiệp, đòn bẩy và lợi nhuận.	PPNC định lượng Nghiên cứu dựa trên cuộc điều tra toàn diện về áp dụng CMKTQT của DN công nghiệp lớn nhất của Thổ Nhĩ Kỳ, đó là ICI 500.	Kết quả cho thấy rằng tình trạng niềm yết, đào tạo nhân viên, sở hữu nước ngoài, và quy mô doanh nghiệp là những yếu tố quyết định đáng kể cho sự tuân thủ CMKTQT, trong khi đòn bẩy và lợi nhuận không tác động đến áp dụng CMKTQT	Chưa khảo sát DN công nghiệp lớn, không nên khái quát cho ngành khác và DNNVV. Phát hiện này thể hiện quan điểm người trả lời vào thời điểm khảo sát được thực hiện. Số lượng chuẩn mực khảo sát hạn chế tại thời điểm nghiên cứu.
Alsaeed, K., (2006)	Mục đích của nghiên cứu là điều tra các yếu tố văn hóa (cụ thể là, tôn giáo, ngôn ngữ và giáo dục) mà có thể tác động đến quyết định của nhà quản lý "về việc công nhận sự áp dụng CMKTQT trong bối cảnh của nền kinh tế đang phát triển, nghiên cứu trường hợp của Ả Rập Saudi. Những vấn	PPNC hỗn hợp (thu thập số liệu, bảng câu hỏi và phỏng vấn)	Kết quả cho thấy rằng có một số yếu tố văn hóa có thể tác động đến quyết định của IFRS "áp dụng ở các nước đang phát triển như tôn giáo, ngôn ngữ, tự hào dân tộc và thiếu hiểu biết kế toán. Nghiên cứu này cho thấy thực hành kế toán Ả Rập Saudi hiện không tuân thủ đầy đủ yêu cầu, do đó tác động của tôn giáo trong các hình thức của Hồi giáo về quy định kế toán trong thực tế còn hạn chế. Kết quả là, áp dụng CMKTQT có thể được coi là có liên quan tới Ả Rập Saudi. Nghiên cứu này khuyến cáo mạnh Sharia tuân thủ chuẩn mực kế	Không nghiên cứu tất cả nhóm liên quan, đặc biệt trong phỏng vấn (nhà quản lý ngân hàng và học giả không được tham gia). Người trả lời bảng câu hỏi và phỏng vấn cho một số nhóm, đặc biệt trong quan hệ với nhóm người sử

	đề có thể hành động như là rào cản đối với việc áp dụng CMKTQT trong Ả Rập Saudi?		toán là cần thiết trong Ả Rập Saudi có thể là vai trò mới trong việc thiết lập chuẩn mực kế toán quốc gia	dụng của nhà phân tích quản lý tài chính/quỹ. Một số nghĩ rằng họ không có thời gian cho phỏng vấn. Điều này có thể tác động đến khả năng khái quát kết quả
Daniel Zeghal and Karim Mhedhbi (2006)	Xác định các yếu tố giải thích áp dụng CMKTQT của nước đang phát triển. Các nhân tố: tăng trưởng kinh tế, trình độ học vấn, mức độ cởi mở kinh tế đối ngoại, sự tương đồng văn hóa trong nhóm các quốc gia, và sự tồn tại của một thị trường vốn	PPNC Định lượng Mẫu các nước đang phát triển từ the2003 website IASB kết hợp thông tin vào 32 quốc gia đã thông qua IAS (có hoặc không điều chỉnh) và 32 quốc gia, năm 2003 không thông qua IAS.	Kết quả cho thấy rằng các nước đang phát triển có tỷ lệ biết chữ cao nhất, có thị trường vốn, và có một nền văn hóa Anh-Mỹ là hầu hết các khả năng áp dụng CMKTQT. Các hiệu ứng mạnh mẽ của biến thị trường vốn vào quyết định áp dụng dường như để báo hiệu rằng thông tin kế toán chất lượng cao là rất quan trọng và chiến lược quan trọng đối với sự phát triển của các DN giao dịch công khai và phát triển đầu tư trên thị trường vốn.	Nhóm tác giả chưa xem xét đầy đủ các nhân tố môi trường khác có thể tác động đến áp dụng của các quốc gia.
Fatma Zehri and Jamel Chouaibi (2013)	Xác định yếu tố giải thích làm rõ lựa chọn áp dụng CMKTQT bởi các nước đang phát triển (DCs). Bài viết tập trung vào việc thông qua quyết định không bắt buộc áp dụng tự nguyện CMKTQT của các DCs.	PPNC định lượng Mẫu 74 nước đang phát triển cho đến năm 2008.	Các DCs có khả năng nhất áp dụng CMKTQT có một mức độ cao của sự tăng trưởng kinh tế, cùng với một hệ thống pháp lý của thông luật và mức độ giáo dục tiên tiến. Các biến: văn hóa, sự tồn tại thị trường vốn, hệ thống chính trị và tính quốc tế, không có tác động đáng kể đến quyết định áp dụng CMKTQT.	Khả năng giải thích của mô hình vẫn còn khá khiêm tốn. Hạn chế dữ liệu từ BCTC của các DN.
Kim M. Shima and Yang David C. (2012)	Xem xét toàn diện đặc điểm môi trường dựa trên khuôn khổ Choi và Meek (2008, CM) để giải thích sự phát triển hệ thống KTQT thông qua áp dụng CMKTQT. Tám yếu tố môi trường quốc gia tác động đến sự khác nhau trong hệ thống kế toán: nguồn tài chính	PPNC định lượng.	Biến đo lường nguồn tài chính, tầm quan trọng của thuế, lạm phát được chứng minh tác động tiêu cực đến áp dụng CMKTQT. Quan hệ biến chính trị và xã hội thuộc địa của Anh và sự hiện diện của các đối tác nhập khẩu hoặc xuất khẩu hàng đầu mà đã thông qua IFRS là tích cực và quan trọng trong mối quan hệ với việc áp dụng CMKTQT. Biến đo mức độ tương đối của khoản nợ tài chính nước ngoài có nguồn gốc, tốc độ tăng trưởng của nền kinh tế, và sự hình thành vốn tác	Giới hạn bài viết này là áp dụng mô hình CM, nghiên cứu trong tương lai có thể gồm mô hình khác và xem xét lại kết quả như IASB tiếp tục nỗ lực xây dựng và sửa đổi IAS/IFRS

	chủ yếu; pháp luật; thuế; quan hệ chính trị và kinh tế; lạm phát; phát triển kinh tế; giáo dục; văn hóa.		động tích cực. Hệ thống thông luật, biết chữ và sự không chắc chắn tránh có tác động đáng kể áp dụng CMKTQT	
Mohamed Chakib Kolsi and Fatma Zehri (2013)	Xác định cả hai biến số kinh tế vĩ mô và vi mô tác động đến quyết định áp dụng CMKTQT của các nước đang phát triển.	PPNC định lượng: dựa trên mẫu của chúng tôi bao gồm 74 quốc gia đang phát triển (37 áp dụng CMKTQT và 37 không áp dụng) cho đến năm 2008	Kết quả cho thấy rằng xác suất áp dụng CMKTQT là phù hợp với cả yếu tố vĩ mô và vi mô. DN lớn áp dụng CMKTQT có văn hóa Anglo- Saxon, tốc độ tăng trưởng kinh tế cao hơn, hệ thống giáo dục tốt hơn, được kiểm toán bởi Big Four. Tuy nhiên, tỷ lệ đòn bẩy, chính trị, thị trường tài chính và tình trạng niêm yết quốc tế không có tác dụng quyết định áp dụng CMKTQT của các nước đang phát triển.	Mô hình ước lượng bị thiếu dữ liệu và biến. Hạn chế khác được nêu ra bởi việc sử dụng BCTC. Nội dung thuyết minh BCTC có thể khác nhau giữa các nước.
Presha E. Neidermeyer and Jack Dorminey (2012)	Nghiên cứu kiểm tra những khía cạnh văn hóa đặc trưng trong các mô hình áp dụng để cung cấp cái nhìn sâu sắc về những khía cạnh cụ thể của IFRS phải được sửa đổi để mở rộng và đẩy mạnh hội tụ. Bài viết xem xét mối quan hệ giữa các đặc điểm văn hóa của bối cảnh liên kết kinh tế và thời gian thông qua IFRS	PPNC định lượng (đo lường Hofstede) Mẫu 39 quốc gia về quan hệ giữa đặc trưng văn hóa với thời gian áp dụng CMKTQT tại các nước này $DELAY = b_0 + b_1 IDV + b_2 PD + b_3 UA + b_4 MAS + b_5 MACRO + b_6 LEGAL + b_7 EU + b_8 GNP + e$	Các đặc điểm văn hóa và pháp luật có liên quan với thời gian chuyển đổi sang CMKTQT	Các nước không áp dụng đo lường Hofstede bị loại khỏi phân tích. Phân tích lịch sử, ý định áp dụng CMKTQT và giả định quốc gia chưa tuyên bố ngày áp dụng; biến phụ thuộc (DELAY) sau đó được ước tính với nước không áp dụng. Nghiên cứu cần xem xét lại nếu quốc gia bắt đầu thời gian áp dụng khác nhau từ báo cáo hiện tại.
Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016)	Nghiên cứu nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT và đưa ra khuyến nghị về áp dụng CMKTQT tại Việt Nam.	PPNC định tính: Phân tích tổng hợp Nhân tố: văn hóa, pháp lý, tăng trưởng kinh tế, trình độ giáo dục, thị trường vốn.	Trên cơ sở phân tích nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT trên thế giới, tác giả khuyến nghị tại Việt Nam. Việt Nam cần tiến hành giải pháp đối với hệ thống kế toán hiện hành, mà chú ý thêm yếu tố kinh tế, pháp lý, trình độ giáo dục và văn hóa.	Bài viết chỉ dừng lại tổng hợp các nghiên cứu trước

Hà Xuân Thạch, Nguyễn Ngọc Hiệp (2017)	Phân tích, xác lập và đo lường nhân tố tác động đến chuyển đổi BCTC từ CMKT Việt Nam sang CMBCTCQT.	PPNC hỗn hợp	Nhân tố bên ngoài DN (pháp luật, hội nhập kinh tế, văn hóa), nhân tố bên trong DN (hỗ trợ từ nhà quản lý, trình độ kế toán viên)	Một số nhân tố tác động chưa được xem xét.
Nguyễn Thị Hằng Nga, Phạm Anh Thủy (2016)	Xem xét tác động của các nhân tố đến việc áp dụng CMKTQT tại Việt Nam, từ đó đưa ra một số hàm ý chính sách đối với cơ quan có thẩm quyền	PPNC định lượng dựa trên mẫu thuận tiện gồm 132 nhân viên kế toán kiểm toán và chuyên gia trên lĩnh vực kế toán tại TP. Hồ Chí Minh	Kết quả cho thấy yếu tố tăng trưởng kinh tế, thị trường vốn, trình độ học vấn và pháp luật điều tác động tích cực đến việc áp dụng CMKTQT. Kết quả này hàm ý với cơ quan có thẩm quyền cần xây dựng hệ thống pháp luật rõ ràng, minh bạch, áp dụng CMKTQT nên theo định hướng xây dựng CMKT phù hợp với đặc điểm kinh tế xã hội của đất nước. Người hành nghề kế toán kiểm toán cần chủ động tự đào tạo, nâng cao trình độ chuyên môn để đáp ứng yêu cầu hội nhập	Chọn mẫu theo phương pháp thuận tiện nên chưa mang tính đại diện. Phân tích dừng lại ở thống kê mô tả, tương quan và hồi quy, chưa sử dụng phân tích EFA, phân tích nhân tố khẳng định trước khi đưa vào mô hình SEM để khẳng định độ tin cậy mô hình.
Nguyễn Thị Thu Phương (2014)	Đánh giá các nhân tố tác động đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam. Đề xuất hàm ý	PPNC định lượng	Các nhân tố tác động: tăng trưởng kinh tế, thị trường vốn, trình độ học vấn và hệ thống pháp luật. Các biến văn hóa, hệ thống chính trị và hội nhập kinh tế thế giới tác động không đáng kể đến quyết định áp dụng CMKTQT	Lựa chọn nhân tố mang tính chủ quan. Tỷ lệ mẫu chọn có thể đảm bảo tính đại diện nhưng kết quả cần được xem xét thận trọng. Trả lời thiên về giá trị trung bình. Nghiên cứu thu thập dữ liệu năm 2014.
Trần Quốc Thịnh (2014)	Đề xuất định hướng xây dựng hệ thống CM BCTC Việt Nam đáp ứng xu thế hội tụ CMKTQT	PPNC hỗn hợp: phương pháp định tính thông qua phỏng vấn ý kiến chuyên gia, định lượng kiểm định lại các giả thuyết liên quan	Đề nghị phương án hội tụ từng phần trong đó sẽ hội tụ toàn bộ với CMKTQT với DN lợi ích công chúng. DN còn lại áp dụng CMKT hiện hành sẽ được tiếp tục hoàn thiện cho đến khi sẵn sàng hội tụ CMKTQT cho DNNVV. Tác giả đưa ra đề xuất đổi mới cơ chế và quy trình ban hành chuẩn mực.	Không đề cập CMKT khu vực công. Chưa phân tích nhân tố tác động đến VAS. Đối tượng khảo sát chưa đa dạng. Chưa phân tích và đánh giá quá trình và phương thức hội tụ của quốc gia lớn hay của

				Đông Nam Á và quốc gia châu Á khác.
Trần Quốc Thịnh (2016)	Tổng quan nghiên cứu xem xét nhân tố tác động đến việc áp dụng CMKTQT của các quốc gia, trong đó có Việt Nam.	PPNC định tính: Phân tích tổng hợp	Yếu tố kinh tế, pháp lý, văn hóa và chính trị tác động đáng kể đến áp dụng CKKTQT của các quốc gia. Từ đó, Việt Nam cần giải pháp hoàn thiện để phát triển VAS phù hợp và đáp ứng với quá trình hội nhập với quốc tế.	Bài viết dừng lại tổng hợp nghiên cứu trước và đánh giá thực trạng tại Việt Nam, từ đó đưa ra khuyến nghị chung.
Trần Thị Thanh Hải (2015)	Xác định nhân tố tác động đến vận dụng IFRS for SMEs tại các quốc gia. Từ đó kế thừa nghiên cứu vào thực tiễn tại DNNVV ở Việt Nam, đưa ra gợi ý chính sách theo hướng tiếp cận IFRS for SMEs.	PPNC hỗn hợp: PPNC định tính tổng quan nghiên cứu, lý luận DNNVV, nhân tố tác động đến áp dụng IFRS for SMEs trên thế giới. PPNC định lượng: đo lường khả năng đưa IFRS for SMEs vào áp dụng tại quốc gia.	(1) Quốc gia xây dựng CMKT riêng làm giảm khả năng áp dụng IFRS for SMEs là nhân tố tác động mạnh nhất. Quốc gia cho phép áp dụng CMKTQT có khả năng áp dụng IFRS for SMEs cho DNNVV là khá cao. (2) Quốc gia có chính sách thuế chi phối mạnh đến kế toán, tính thuế dựa vào lợi nhuận kế toán và giáo dục ở mức độ trung bình thì khả năng áp dụng CMKTQT for SMEs khá thấp. (3) Trình độ dân trí nói chung và hiểu biết về chính sách pháp luật kế toán nói riêng ở người quản lý Nhà nước và DN, kế toán DN ảnh hưởng đến áp dụng IFRS for SMEs tại quốc gia.	Cỡ mẫu là 55/150 quốc gia và vùng lãnh thổ trên thế giới. Nghiên cứu không đi sâu vào tìm hiểu từng phần trong nội dung IFRS for SMEs để đánh giá cụ thể về tính phù hợp và chưa phù hợp của từng vấn đề trong điều kiện Việt Nam.
Trần Hồng Vân (2014)	Kiểm định về sự hòa hợp giữa VAS và IAS khi lập và trình bày BCTC HN, từ chuẩn mực đến thực tiễn; từ đó đề xuất hàm ý	PPNC định lượng	Kế toán lập và trình bày BCTC HN hoàn thiện theo hướng phù hợp với môi trường pháp lý và kinh doanh tại Việt Nam. Cần thực hiện 2 vấn đề: (i) VAS hòa hợp cao với CMKTQT; và (ii) DN Việt Nam phải tuân thủ cao VAS.	Chưa làm rõ trung thực thông tin, chưa phân tích yếu tố ngoài thông tin BCTC HN tác động quyết định đầu tư. Chưa phân tích tác động thay đổi lý thuyết hợp nhất, nguyên tắc hợp nhất KD, LTTM đến đầu tư, DN. Chỉ nghiên cứu DN

PHỤ LỤC 2.1

CÁC CHUẨN MỤC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS/IFRS)

A. Chuẩn mực do IASB ban hành gồm ba phần chính:

a. Khuôn mẫu về lập và trình bày BCTC quốc tế (IFRS Framework)

Tháng 09/2010, IFRS Framework chính thức được công bố nhằm cung cấp khái niệm cơ bản trong lập và trình bày BCTC cho người sử dụng bên ngoài; hướng dẫn IASB phát triển CMKTQT, giải quyết nội dung đã ban hành và vấn đề không đề cập trực tiếp trong chuẩn mực. Nội dung IFRS Framework gồm 4 chương chính:

Chương 1: Báo cáo tài chính cho mục tiêu chung

Chương 2: Doanh nghiệp báo cáo

Chương 3: Các đặc điểm chất lượng của thông tin tài chính

Chương 4: Khuôn mẫu lý thuyết về lập và trình bày BCTC quốc tế

b. Hệ thống chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS)

IASC ban hành CMKTQT đầu tiên vào năm 1975. Năm 2000, IASC ban hành 41 CMKTQT từ 1 đến 41 (IASC không đánh số lại CMKTQT bị thay thế hay loại bỏ). Đến nay, IASB ban hành 15 chuẩn mực IFRS. Ngày 9/7/2009, IFRS for SMEs ban hành cho DN nhỏ và vừa (thực ra là DN không niêm yết) cung cấp quy định và nguyên tắc lập và trình bày BCTC đáp ứng nhu cầu sử dụng thông tin của nhà đầu tư, chủ nợ, bên trong nội bộ. Đặc biệt nguyên tắc giá trị hợp lý được đề cập nhiều hơn (IAS 16, 36, 38, 39, 40, IFRS 2, IFRS 3).

c. Các hướng dẫn giải thích CMKTQT và chuẩn mực BCTC quốc tế

SIC hướng dẫn, giải thích ban hành để bổ sung nội dung chưa đề cập cụ thể trong CMKTQT. Khi chuyển từ IASC thành IASB, SIC đổi tên thành IFRIC và ban hành hướng dẫn CMKTQT. Hướng dẫn trước đây vẫn có hiệu lực đến khi được thay thế.

Về đối tượng áp dụng, CMKTQT thiết kế cho đơn vị hoạt động vì lợi nhuận và hướng tới phục vụ thị trường vốn. Hầu hết quốc gia yêu cầu áp dụng CMKTQT cho đơn vị có lợi ích công chúng (tổ chức niêm yết và tổ chức tài chính). IASB xây dựng và công bố IFRS for SME. Đối tượng áp dụng IFRS for SME không căn cứ trên quy mô DN mà căn cứ vào việc đối tượng có phải đơn vị có lợi ích công chúng không.

Chuẩn mực này được đơn giản hóa để DN áp dụng dễ dàng với chi phí thấp hơn so với áp dụng CMKTQT đầy đủ, bao gồm:

- Quy định của CMKTQT không phù hợp với DNVVN được lược bỏ ví dụ như lãi trên cổ phiếu, BCTC giữa niên độ và thuyết minh về lĩnh vực kinh doanh.
- Nhiều quy định về ghi nhận và xác định giá trị được đơn giản hóa như phân bổ lợi thế thương mại, ghi nhận toàn bộ lãi vay và chi phí phát triển vào chi phí trong kỳ phát sinh, áp dụng phương pháp giá gốc đối với đầu tư vào DN liên kết và liên doanh.
- Cắt giảm yêu cầu thuyết minh BCTC (khoảng 90% so với CMKTQT đầy đủ).
- Sử dụng ngôn ngữ dễ hiểu hơn.
- Hạn chế những thay đổi (dự kiến sửa đổi 3 năm một lần).

B. Nội dung Chuẩn mực kế toán quốc tế

- IAS 1 Trình bày BCTC.
- IAS 2 Hàng tồn kho.
- IAS 3 BCTC hợp nhất
- IAS 4 Kế toán khấu hao tài sản
- IAS 5 Thông tin trình bày trên BCTC
- IAS 6 Xử lý kế toán đối với thay đổi về giá
- IAS 7 Báo cáo lưu chuyển tiền tệ.
- IAS 8 Chính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và các sai sót.
- IAS 9 Kế toán đối với hoạt động nghiên cứu và phát triển
- IAS 10 Các sự kiện phát sinh sau kỳ kế toán năm.
- IAS 11 Hợp đồng xây dựng.
- IAS 12 Thuế thu nhập doanh nghiệp.
- IAS 13 Trình bày các khoản Tài sản lưu động và Nợ ngắn hạn
- IAS 14 Báo cáo bộ phận
- IAS 15 Thông tin phản ánh ảnh hưởng của thay đổi giá (Không còn áp dụng 12/2003)
- IAS 16 Tài sản cố định hữu hình.
- IAS 17 Thuê tài sản.

- IAS 18 Doanh thu.
- IAS 19 Phúc lợi cho nhân viên.
- IAS 20 Kế toán khoản tài trợ của Chính phủ và khoản hỗ trợ của Chính phủ.
- IAS 21 Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái.
- IAS 22 Hợp nhất kinh doanh. (Thay thế bởi IFRS 3 có hiệu lực vào 31/03/2004)
- IAS 23 Chi phí đi vay.
- IAS 24 Thông tin về các bên liên quan.
- IAS 25 Kế toán khoản đầu tư. (Thay thế bởi IAS 39, 40 có hiệu lực năm 2001)
- IAS 26 Kế toán và báo cáo về kế hoạch hưu trí.
- IAS 27 BCTC riêng và BCTC hợp nhất.
- IAS 28 Đầu tư vào DN liên kết.
- IAS 29 BCTC trong điều kiện siêu lạm phát.
- IAS 30 Trình bày bổ sung BCTC của ngân hàng và tổ chức tài chính tương tự
- IAS 31 Thông tin tài chính về khoản góp vốn liên doanh
- IAS 32 Công cụ tài chính: Trình bày và công bố (Thay thế bởi IFRS 7 có hiệu lực vào năm 2007).
- IAS 33 Lãi trên cổ phiếu.
- IAS 34 BCTC giữa niên độ.
- IAS 35 Các bộ phận không còn tiếp tục hoạt động. (Thay thế bởi IFRS 5 có hiệu lực năm 2005)
- IAS 36 Tồn thất tài sản.
- IAS 37 Khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng.
- IAS 38 Tài sản cố định vô hình.
- IAS 39 Công cụ tài chính: đo lường và ghi nhận.
- IAS 40 Bất động sản đầu tư.
- IAS 41 Nông nghiệp.
- IFRS 1 Lần đầu áp dụng CMKTQT về trình bày BCTC.
- IFRS 2 Thông tin dựa trên cổ phiếu.
- IFRS 3 Hợp nhất kinh doanh.

- IFRS 4 Hợp đồng bảo hiểm.
- IFRS 5 Tài sản dài hạn giữ để bán và Hoạt động không liên tục.
- IFRS 6 Hoạt động thăm dò và đánh giá khoáng sản.
- IFRS 7 Công cụ tài chính: công bố.
- IFRS 8 Bộ phận kinh doanh.
- IFRS 9 Công cụ tài chính: Phân loại và đo lường.
- IFRS 10 BCTC hợp nhất.
- IFRS 11 Thỏa thuận liên doanh.
- IFRS 12 Thuyết minh lợi ích từ đơn vị khác.
- IFRS 13 Đo lường giá trị hợp lý.
- IFRS 14 Các tài khoản hoãn lại theo luật định.
- IFRS 15 Doanh thu hợp đồng với khách hàng.
- IFRS 16 Thuê tài sản
- IFRS 17 Hợp đồng bảo hiểm

PHỤ LỤC 2.2.

KINH NGHIỆM ÁP DỤNG CMKTQT CỦA CÁC QUỐC GIA

A. Kinh nghiệm áp dụng CMKTQT của các quốc gia phát triển

Liên minh châu Âu (EU)

EU bắt đầu áp dụng CMKTQT từ năm 1995 khi IASC ban hành CMKTQT được chấp nhận trên thị trường vốn toàn cầu. Tháng 6/2000, EU đề nghị DN lớn niêm yết lập BCTC hợp nhất theo CMKTQT nhưng từng CMKTQT phải được xác nhận và thông qua luật EU theo qui trình riêng biệt (Hans et al., 2012). Nghiên cứu vào tháng 10/2007 tại 25 quốc gia trong EU vận dụng CMKTQT (200 DN lớn niêm yết) vào năm 2005 và 2006 cho thấy dù DN áp dụng CMKTQT hoặc CMKTQT-EU (CMKTQT được thông qua bởi EU) có khác biệt nhất định giữa các quốc gia. Cụ thể: BCTC DN thiếu công bố về chính sách kế toán hoặc công bố nhưng không phù hợp; trình bày không rõ ràng; khác biệt trong chính sách kế toán khi DN ghi nhận doanh thu; phân loại tài sản tài chính sẵn sàng để bán, tài sản tài chính, ... Trên cơ sở đánh giá mức độ áp dụng của DN trong EU, EC phân tích 270 BCTC công bố năm 2006 và 2007 trong EU. Khác biệt cơ bản vẫn tồn tại trong thực tế trên BCTC của DN (Guggiola, 2010). Qua tổng kết hai báo cáo của EC cho thấy mức độ áp dụng trong thực tế của DN trong EU vẫn còn khác biệt đáng kể. Điều đó phản ánh thực trạng rằng mặc dù áp dụng CMKTQT trong cùng khu vực kinh tế EU nhưng mức độ có thể khác nhau ở cấp độ quốc gia và thực tế các DN (IFRS Foundation, 2012).

Tháng 3/2011, Hiệp hội tư vấn BCTC của EU công bố chi tiết tiến trình áp dụng CMKTQT liên quan đến điều kiện ghi nhận doanh thu và hợp đồng bảo hiểm, công cụ tài chính, thuê tài chính. Tháng 11/2011, Hiệp hội này chờ thông qua IFRS 1, 9, 10, 11, 12, 13 và đang chờ chỉnh sửa IAS 1, 12, 19, 21, 28 cũng như điều chỉnh IFRIC 20. Hiện tại, EU áp dụng hầu hết CMKTQT. Hiện tại IFRS 9, 10, 11, 12 và 13, IAS 27 (2011) và 28 (2011) cũng như sửa đổi IFRS 7, IAS 12 và IFRS 1 đang chờ thông qua. Một số nguyên tắc CMKTQT đang được sửa đổi. IAS 39 đã được sửa đổi. Quá trình sửa đổi tác động đến khoảng 25 ngân hàng ở Pháp và Benelux theo CMKTQT. (Alina, 2012)

Trên nguyên tắc chung EU áp dụng nguyên bản nhưng chưa thật sự thống nhất với CMKTQT vì EU chỉ thông qua từng CMKTQT, một số chuẩn mực và hướng dẫn

chưa thông qua. CMKT của các quốc gia EU chưa nhất quán nên việc áp dụng nguyên tắc, qui định kế toán vào thực tế DN tạo ra khác biệt nhất định.

Úc

Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Úc (AASB) thường đưa ra dự thảo và tài liệu khác do IASB công bố và tiến hành quá trình thảo luận với IASB. Khi IASB đưa ra tuyên bố mới, AASB xem xét thông qua chuẩn mực trong môi trường Úc và thường ban hành CMKT Úc tương đương trong thời gian nhất định (thường là vài tháng). Thực tế, tất cả tuyên bố được ban hành bởi AASB với từ ngữ tương ứng và tuyên bố ngày áp dụng cho IASB (thay đổi được thực hiện cho giai đoạn áp dụng, gồm yêu cầu pháp lý khác và sửa đổi khu vực công và phi lợi nhuận). Yêu cầu của CMKT Úc có sửa đổi nhỏ cho CMKTQT để ngăn chặn hành vi quản trị lợi nhuận phù hợp với CMKT Úc từ việc đưa ra tuyên bố về sự phù hợp với CMKTQT. Sửa đổi gồm hướng dẫn bổ sung vấn đề cụ thể hoặc yêu cầu pháp lý của Úc. Trong một số trường hợp, CMKT Úc đưa ra hạn chế với DN và CMKTQT không quy định hay có sẵn. AASB 6 “Thăm dò và Đánh giá Tài nguyên Khoáng sản” (tương đương IFRS 6) yêu cầu sử dụng phương pháp để tính toán và đánh giá tài sản thăm dò trong khi IFRS 6 không có (IFRS Foundation, 2012).

Mặc dù từ ngày 1/7/2011, CMKT Úc cho phép áp dụng CMKTQT nhưng Hội đồng kết luận rằng việc tuân thủ yêu cầu của CMKTQT sẽ dễ gây hiểu nhầm, đơn vị thuộc phạm vi điều chỉnh của Luật Tập đoàn năm 2001 bị cấm. CMKT Úc yêu cầu bổ sung thông tin được chỉ định như: Phí kiểm toán, tình hình tín dụng, tiết lộ thêm về nhân viên quản lý chủ chốt (KMP). Với hiệu lực từ ngày 1/7/2011, một số thông tin bổ sung áp dụng cho các tổ chức phi lợi nhuận đã được xóa bỏ và những thông tin liên quan đến các tổ chức lợi nhuận, ngoại trừ các thông tin tiết lộ KMP bổ sung có thể bị xóa. Các thông tin này đã được chuyển sang CMKT quốc gia riêng biệt.

AASB đưa ra tất cả chuẩn mực và diễn giải tại Úc, ban hành xử lý cụ thể không được đề cập, hoặc đề cập chưa chi tiết trong CMKTQT như bảo hiểm và bảo hiểm nhân thọ, áp dụng tính vật chất, và chuẩn bị BCTC súc tích theo Luật Tập đoàn năm 2001 (vì các cơ quan của Úc có thể chọn gửi báo cáo này cho các thành viên thay cho BCTC). CMKT Úc gồm yêu cầu IAS 1 đến IAS16 rằng "đơn vị có BCTC phù hợp với CMKTQT sẽ đưa ra tuyên bố rõ ràng và không bị ràng buộc về sự tuân thủ trong ghi chú". Ngoài báo cáo trong thuyết minh BCTC, đối với đơn vị báo cáo theo Luật Tập đoàn năm 2001, tuyên bố của Giám đốc kèm theo BCTC phải gồm thông tin liên quan

đến việc tuân thủ thuyết minh BCTC. Báo cáo kiểm toán độc lập cũng gồm ý kiến kiểm toán viên về việc liệu BCTC có phù hợp với CMKTQT hay không.

Như vậy, quá trình áp dụng CMKTQT tại Úc áp dụng từng chuẩn mực phù hợp với đặc thù của quốc gia này và sẽ có những điều chỉnh cho phù hợp. AASB thực hiện diễn giải, hướng dẫn cụ thể các chuẩn mực theo CMKTQT và thực hiện sửa đổi tương ứng với các quy định của Luật Tập đoàn năm 2001 tại quốc gia này.

Mỹ

Mỹ là nền kinh tế mạnh và tác động lớn đến xu hướng hội tụ KTQT. Mỹ là thành viên tham gia sáng lập IASC vào năm 1970. Khi thương mại quốc tế phát triển, nhu cầu thị trường vốn toàn cầu đã đặt ra yêu cầu sử dụng thông tin có thể so sánh được trong giao dịch, Mỹ đòi hỏi việc so sánh BCTC của các quốc gia với Mỹ. Do đó, áp dụng CMKTQT tại Mỹ diễn ra rất mạnh mẽ. Mỹ nghiên cứu khác biệt trong CMKT của các quốc gia. Kết quả này là tiền đề quan trọng để khởi đầu với dự án hợp tác về kế toán giữa Mỹ với nhiều quốc gia như Canada, Anh, Mỹ, Mexico,... Năm 1966, quốc gia Anglo Saxon ý định thành lập nhóm nghiên cứu quốc tế nhằm so sánh kế toán và HTKT của Mỹ, Anh và Canada. Tháng 2/1967, nhóm nghiên cứu quốc tế về kế toán ra đời từ Hội Kế toán viên chứng Mỹ, Hội Kế toán viên công chứng Anh và xứ Wales, Hội Kế toán viên công chứng Canada. Khởi đầu của quá trình hợp tác kế toán đó là dự án quốc tế đầu tiên của FASB với “Kế hoạch đẩy mạnh hoạt động quốc tế 1991 của FASB”.

Năm 1996, dự án được điều chỉnh và chiến lược mới của FASB là “thúc đẩy phát triển và chấp nhận CMKTQT tốt nhất”. Năm 2002, IASB ký kết thỏa thuận Norwalk với FASB nhằm xây dựng CMKTQT chất lượng cao toàn cầu, mở đầu quá trình hội tụ KTQT. Tháng 11/2007, SEC yêu cầu giao dịch trong thị trường vốn của Mỹ phải đối chiếu BCTC với Mỹ. Sau đó, SEC thực hiện động thái nhằm đáp ứng thách thức ngày càng tăng của CMKTQT được chấp nhận toàn cầu. SEC cho phép DN nước ngoài bán chứng khoán tại Mỹ nộp BCTC áp dụng CMKTQT. Một số DN đa quốc gia áp dụng CMKTQT cho chi nhánh nước ngoài của họ ở Mỹ, CMKTQT dần được chấp thuận và tiến hành lộ trình gỡ bỏ quy định yêu cầu DN chuẩn bị niên yết trên thị trường Mỹ phải chỉnh hợp BCTC được lập theo CMKTQT sang US GAAP. Một số DN đã chuyển đổi sang CMKTQT và được sử dụng rộng rãi. Đến ngày 27/8/2008, SEC quyết định chấp nhận IAS/IFRS làm cơ sở hình thành chuẩn mực toàn cầu.

Như vậy, quá trình áp dụng CMKTQT tại Mỹ chưa được tiến hành vì nhiều thách thức. Tuy nhiên, sự hỗ trợ của Mỹ thông qua SEC đã thấy sự chủ động của Mỹ khi hướng tới hệ thống CMKTQT.

Hàn Quốc

Vào tháng 03/2016, Hội đồng CMKT Hàn Quốc (KASB) báo cáo kinh nghiệm từ áp dụng CMKTQT tại nước này. Báo cáo tóm tắt lịch sử áp dụng CMKTQT, các bước thực hiện để chuẩn bị cho và trong việc chuyển đổi sang CMKTQT của Hàn Quốc, và khuyến nghị cho các nước khác xem xét áp dụng CMKTQT.

Hàn Quốc công bố lộ trình cho áp dụng CMKT Hàn Quốc thành CMKTQT (K-IFRS) vào năm 2007. Theo lộ trình, tất cả DN lớn niêm yết được yêu cầu chuẩn bị BCTC hàng năm theo K-IFRS từ năm 2011. Ngoài ra, DN lớn niêm yết phải là tổ chức tài chính được phép áp dụng K-IFRS bắt đầu từ năm 2009. Bản tóm tắt áp dụng CMKTQT tại Hàn Quốc: 14 đơn vị áp dụng CMKTQT trong năm 2009, 59 đơn vị áp dụng CMKTQT vào năm 2010. Đến năm 2011, tổng cộng 3.126 đơn vị, trong đó có 1.783 tổ chức niêm yết, 201 tổ chức phi tài chính niêm yết và 1.142 DN không niêm yết, bắt đầu áp dụng CMKTQT. Báo cáo khẳng định rằng việc áp dụng CMKTQT của Hàn Quốc đã thành công vì "các bên liên quan đã chuẩn bị kỹ lưỡng cho việc áp dụng CMKTQT kể từ khi công bố lộ trình", bao gồm bản dịch kịp thời CMKTQT sang tiếng Hàn Quốc, việc sửa đổi pháp luật có hiệu lực và các quy định của chính phủ, tổ chức và kế toán viên hỗ trợ chuyên nghiệp cho đơn vị chuẩn bị áp dụng CMKTQT.

Báo cáo vấn đề gặp phải tại Hàn Quốc: Việc chuyển từ "yêu cầu cụ thể và chi tiết về giao dịch và sự kiện khác nhau" của chuẩn mực Hàn Quốc GAAP sang lựa chọn nhiều hơn "dựa trên nguyên tắc" theo CMKTQT đòi hỏi phải đánh giá chuyên môn và đào tạo đầy đủ kế toán. Sự nhấn mạnh về báo cáo bản chất kinh tế của giao dịch, trong đó phân loại cổ phần ưu đãi hoàn lại, xác định dự phòng rủi ro và chuyển đổi từ quy định giá gốc của Hàn Quốc khi hợp nhất thay đổi ranh giới của đơn vị báo cáo việc mở rộng sử dụng kế toán giá trị hợp lý, cung cấp thông tin liên quan nhiều hơn, giới thiệu nhiều biến động trong BCTC và yêu cầu đáng tin cậy được thực hiện (Nguyễn Thị Thu Vân, Nguyễn Thị Phước và Hoàng Thụy Diệu Linh, 2016)

Một số tác động trực tiếp của áp dụng CMKTQT được ghi nhận gồm việc loại bỏ sự chuẩn bị nhiều BCTC theo GAAPs khác nhau của DN Hàn Quốc tại thị trường

nước ngoài, cải thiện minh bạch, nâng cao vai trò vị thế quốc tế của Hàn Quốc. Quốc gia này nhận ra rất cần thiết trong đẩy mạnh thực hiện thành công CMKTQT: thảo luận về CMKTQT trong và ngoài nước; ngăn chặn sự căng thẳng tâm lý của các bên liên quan từ áp dụng CMKTQT; và nhận được ủng hộ mạnh mẽ từ IFRS Foundation. Do đó, để thực hiện thuận lợi chỉ khi ý chí kiên định của nước áp dụng, tổ chức lại hệ thống liên quan, nhận được sự ủng hộ mạnh mẽ trong và ngoài nước.

Tóm lại, Hàn Quốc chuẩn bị nguồn lực cần thiết sau khi nhận ra lợi ích khi áp dụng CMKTQT. Quốc gia này thực hiện lộ trình từ áp dụng từng chuẩn mực CMKTQT để chuyển sang phương pháp công nhận IAS/IFRS thành CMKT quốc gia.

B. Kinh nghiệm áp dụng CMKTQT của các quốc gia đang phát triển

Phân tích từ ấn phẩm “The 2016 edition of the Pocket Guide to IFRS® Standards: the global financial reporting language” cho thấy 74% quốc gia ở khu vực Châu Á Thái Bình Dương yêu cầu áp dụng CMKTQT cho đơn vị có trách nhiệm giải trình trong nước và phần lớn cơ quan tư pháp khác đang tiến triển theo hướng thông qua. Tác giả phân tích quá trình áp dụng CMKTQT tại Trung Quốc – nền kinh tế mới nổi lớn ở Châu Á nói riêng và thế giới nói chung. Một số nước thuộc ASEAN tương đồng với Việt Nam như Malaysia (Laili, 2008), Singapore (Carlin et al., 2010), Indonesia (Lasmin, 2011), ... cho thấy mức độ áp dụng tăng lên cả trên quy định và thực tế. Do vậy tác giả nghiên cứu kinh nghiệm áp dụng CMKTQT tại các quốc gia này.

Trung Quốc

CMKT Trung Quốc (CAS) bước đầu đã áp dụng CMKTQT, nhưng chuẩn mực, sửa đổi hoặc CMKTQT mới hoặc được sửa đổi đã ban hành nhưng chưa có hiệu lực cho BCTC năm 2010. Đến năm 2011, 2012 và 2013 vẫn chưa được phản ánh theo CMKTQT. Trung Quốc sửa đổi nguyên tắc vì có khác biệt giữa CMKT Trung Quốc và CMKTQT, ví dụ: Thay đổi của tồn thất. DN chỉ được phép áp dụng mô hình chi phí đối với tài sản cố định và tài sản vô hình theo CMKT Trung Quốc. Trong BCTC hợp nhất, đầu tư vào liên doanh chỉ hạch toán theo phương pháp vốn chủ sở hữu...

CMKT DN mới của Trung Quốc được Bộ Tài chính công bố năm 2006 và có hiệu lực từ ngày 1/1/2007 thể hiện bước tiến lớn trong quá trình áp dụng CMKTQT, ngoại trừ sửa đổi nhất định (ví dụ như không cho phép thay đổi mất mát về tài sản dài hạn) để phản ánh tình hình và môi trường kinh tế và thể chế đặc thù của Trung Quốc.

Vào tháng 4/2010, Bộ Tài chính công bố lộ trình hội tụ CAS với CMKTQT. Bộ Tài chính đang tiếp tục nỗ lực cho hội tụ giữa CAS và CMKTQT. CAS hiện đang bắt buộc với DN lớn niêm yết, tổ chức tài chính (DN kinh doanh chứng khoán do Ủy ban Chứng khoán Trung Quốc cho phép), một số DN nhà nước, DN tư nhân ở một số tỉnh. Trong lộ trình, Bộ Tài chính Trung Quốc đã có ý định đưa tất cả DN lớn và vừa (không phân biệt là DN lớn niêm yết hoặc DN tư nhân) thông qua CAS mới vào năm 2012.

Tháng 12/2007, HKICPA công nhận CAS tương đương với HKFRS, giống hệt với CMKTQT, bao gồm tất cả lựa chọn ghi nhận và đo lường, nhưng một số trường hợp ngày hiệu lực khác nhau và yêu cầu chuyển tiếp. CASC và HKICPA cùng với IASB đã tạo ra cơ chế liên tục để củng cố sự tương đương liên tục. Vào tháng 12/2010, Sở Giao dịch Chứng khoán Hồng Kông cho phép DN có trụ sở tại lục địa niêm yết ở Hồng Kông có thể lựa chọn trình bày BCTC bằng cách sử dụng CAS và kiểm toán bởi DN kiểm toán lục địa được chấp thuận. Một số DN đã lựa chọn trình bày BCTC hàng năm theo CAS. Hiện nay, Ủy ban Châu Âu cho phép các DN Trung Quốc sử dụng CAS khi nhập vào thị trường EU mà không điều chỉnh BCTC theo CMKTQT được EU thông qua. Tuy nhiên, SEC Hoa Kỳ lại không chấp nhận BCTC của CAS.

Như vậy, Trung Quốc tuy đã công bố lộ trình áp dụng CMKTQT hoặc có sửa đổi một số chuẩn mực nhưng trên thực tế vẫn chưa ban hành chính thức. Ngoại trừ, Hong Kong đã thực hiện áp dụng CMKTQT nhưng chưa được chấp nhận rộng rãi.

Malaysia

Luật Doanh nghiệp Malaysia quy định DN cổ phần niêm yết phải lập BCTC theo CMKT được ban hành bởi Hội đồng CMKT Malaysia (MASB) (IFRS Foundation, 2012). DN đăng ký tại Malaysia yêu cầu chuẩn bị BCTC theo luật định phù hợp với CMKT đã được phê duyệt của MASB. DN nước ngoài niêm yết tại Malaysia thị trường chứng khoán có thể chuẩn bị BCTC theo quy định IAS công nhận như CMKTQT. MASB có ba bộ chuẩn mực kế toán đã được phê duyệt, cụ thể là:

- MASB chấp thuận CMKT cho các đơn vị khác hơn so với đơn vị tư nhân - Chuẩn mực BCTC của Malaysia (MFRSs).

- MASB chấp thuận CMKT cho các tổ chức tư nhân - Entity Private Chuẩn mực Báo cáo (PERSs) - được thu hồi có hiệu lực từ ngày 1/1/2016

- MASB chấp thuận CMKT cho các tổ chức tư nhân - đối tượng cá nhân của Malaysia (MPERS) - cho kỳ báo cáo hàng năm bắt đầu từ hoặc sau ngày 1/5/2016.

Vào ngày 01/08/2008, Financial Reporting Foundation giám sát hoạt động của MASB, và MASB đã tuyên bố kế hoạch hội tụ đầy đủ MFRSs với CMKTQT từ ngày 01/01/2012 (Hanefah, 2012). Laili (2008) xem xét việc công bố và áp dụng thông tin liên quan đến lợi thế thương mại của DN Malaysia so với yêu cầu CMKTQT cho thấy năm 2007 có sự tăng lên so với năm 2006 nhưng chưa rõ nét, vẫn chưa có bằng chứng thuyết phục cho sự thay đổi hệ thống theo quy định của CMKTQT. Từ đó trở đi, MASB và Viện kế toán Malaysia (MIA) thực hiện nhiều bước chuẩn bị cho áp dụng CMKTQT như đào tạo, huấn luyện lực lượng kế toán viên và kiểm toán viên hiểu biết về CMKTQT nhằm đảm bảo áp dụng CMKTQT thành công.

Vào ngày 17/11/2011, MASB ban hành phê duyệt khuôn khổ kế toán mới, Chuẩn mực BCTC Malaysia (MFRS Framework) tuân thủ đầy đủ và tương đương với CMKTQT. MFRS Framework gồm chuẩn mực như IASB có hiệu lực từ ngày 01/01/2012 như chuẩn mực về các công cụ tài chính, hợp nhất, liên kết liên doanh, đo lường giá trị hợp lý và phúc lợi nhân viên, ... Việc áp dụng MFRS Framework cho phép tổ chức Malaysia để có thể khẳng định BCTC của họ là hoàn toàn tuân thủ CMKTQT.

MFRS Framework được áp dụng bởi tất cả tổ chức hàng năm bắt đầu hoặc sau ngày 01/01/2012, với ngoại lệ đơn vị thuộc phạm vi của MFRS Framework 141 Nông nghiệp (MFRS 141) và IC 15 Giải thích Hiệp định về Xây dựng Bất động sản (IC 15), cùng DN mẹ, nhà đầu tư quan trọng và chủ nợ của đơn vị này (được gọi là “đơn vị chuyển đổi”). Các đơn vị chuyển đổi được phép trì hoãn việc áp dụng MFRS Framework mới thêm một năm, sau đó cho phép nói thêm một lần để hoàn thành dự án của IASB về ghi nhận doanh thu và chứng khoán. Để hoàn thành hai dự án này, IASB ban hành IFRS 15 Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng và Nông nghiệp (sửa đổi đối với IAS 16 và IAS 41) trong năm 2014 và MASB sau đó công bố vào ngày 02/09/2014 rằng MFRS Framework bắt buộc áp dụng bằng cách chuyển đổi tương đương hàng năm bắt đầu từ hoặc sau 01/01/2017, với việc áp dụng trước đó cho phép. Điều này sau đó đã bị hoãn lại đến ngày 01/01/2018.

Ngày 14/02/2014, MASB ban hành Chuẩn mực báo cáo đơn vị tư nhân Malaysia (The Malaysia Private Entities Reporting Standard - MPERS), có hiệu lực hàng năm bắt đầu từ ngày 01/01/2016. MPERS áp dụng cho "tổ chức tư nhân, trong đó có DN tư

nhân theo quy định tại Đạo luật DN Malaysia năm 1965 không được yêu cầu chuẩn bị hoặc nộp BCTC theo pháp luật quản lý bởi Ủy ban Chứng khoán Malaysia hoặc Ngân hàng Negara Malaysia (Ngân hàng Trung ương Malaysia), và không là DN con, liên kết, hoặc đồng kiểm soát bởi đơn vị đó. DN đủ điều kiện có sự lựa chọn của việc áp dụng một trong hai MPERS hoặc MFRS.

Như vậy, Malaysia là một trong những quốc gia quyết định áp dụng CMKTQT thành CMKT quốc gia sau khi thực hiện nhiều bước chuẩn bị cho quá trình này.

Thái Lan

Sau khủng hoảng tài chính năm 1997, Thái Lan thực hiện cải tổ hệ thống BCTC. Liên đoàn kế toán Thái Lan (FAP – Federation Accounting Profession – tiền thân là Hội Kế toán - Kiểm toán Thái Lan) ban hành CMKT Thái Lan (TAS) dựa trên cơ sở IAS (Martin, 2011). TAS thay đổi chủ yếu dựa vào CMKTQT nhưng không được đầy đủ, điều chỉnh phù hợp với môi trường kinh doanh Thái Lan. Đa phần TAS được sửa đổi và CMKT mới ban hành vào năm 2000, bắt buộc áp dụng cho tất cả DN. Điều này đã gây tác động lớn đến DN không niêm yết.

Năm 2006, FAP và Ủy ban chứng khoán Thái Lan ký cam kết việc tuân thủ CMKTQT. Với mục tiêu tăng khả năng cạnh tranh của thị trường chứng khoán Thái Lan, dự án hội tụ TAS với CMKTQT bắt đầu từ năm 2007 và dự kiến hoàn thành trong năm 2010. Năm 2011, phiên bản mới nhất của TAS và TFRS được ban hành. FAP lên kế hoạch áp dụng CMKTQT với chặng đầu tiên từ 2011 bằng cách Sở Giao dịch chứng khoán Thái Lan (SET) thúc đẩy đối tượng tiên phong thực hiện tuân thủ theo CMKTQT là 50 DN đại chúng niêm yết và giao dịch tại SET, tiếp theo 100 DN giao dịch tại SET. Từ năm 2011, ở Thái Lan, DN lớn niêm yết áp dụng TAS/TFRS và DN không niêm yết áp dụng TFRS for NPAEs. Thái Lan dựa chủ yếu vào tình trạng niêm yết, không căn cứ vào quy mô. Theo FAP, áp dụng CMKTQT đặt ra thử thách cho Thái Lan. FAP công bố kế hoạch hội tụ vào ngày 1/1/2014 về việc Thái Lan sẽ tuân thủ CMKTQT phiên bản 2012 và đồng thời đưa ra kế hoạch cập nhật, sửa đổi TFRS phù hợp với CMKTQT phiên bản 2013 (Hồ Xuân Thủy, 2016).

PHỤ LỤC 2.3
TÓM TẮT CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG CMKTQT

Nhân tố	Lý thuyết nền	Tác giả liên quan	Chiều tác động
<i>Nhân tố vĩ mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT</i>			
Văn hóa	Lý thuyết thể chế	Frank (1979); Hofstede (1980, 1984); Hove (1986); Gray (1988); Baydoun (1995); Nobes (1998); Chamisa (2000); Hope et al (2006); Zeghal and Mhedhbi (2006); Iwona V. (2012); Phuong and Nguyen (2012); Phan et al. (2014); Masoud (2014) Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Trần Quốc Thịnh (2016), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016), ...	Cùng chiều
Hệ thống pháp luật	Lý thuyết thể chế	Nobes (1983); Kantor et al (1995); Chamisa (2000); Wayne (2003); Songlan et al., (2008); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Christopher and Christian (2014); Ajit, Han, Mike, Gökhan (2015); Trần Quốc Thịnh (2016), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016), ...	Cùng chiều
Giáo dục	Lý thuyết thể chế	Mueller (1968); Douppnik and Salter (1995); Douppnik and Richter (2004); Hegarty et al. (2004); Larson and Street (2004); Zeghal et al. (2006); Zeghal and Mhedhbi (2006), Kees and Zeff (2007); Choi and Meek (2008); Evans et al., (2008); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Trần Quốc Thịnh (2016), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016),...	Cùng chiều
Chính trị	Lý thuyết ảnh hưởng chính trị	Belkaoui (1983); Kantor et al. (1995); Hassab et al., (2003); Douppnik and Perera (2007); Kees and Zeff (2007); Songlan et al., (2008); Ramanna (2011); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Trần Quốc Thịnh (2016), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016),...	Cùng chiều
Hoạt động nước ngoài	Lý thuyết quản trị DN	Cooke and Wallace (1990); Dumontier and Raffournier (1998); Murphy (1999); El-Gazzar et al. (1999); Leuz and Verrecchia (2000); Cuijpers and Buijnik	Cùng chiều

		(2005); Zeghal and Mhedhbi (2006); Marta et al. (2008); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Trần Quốc Thịnh (2016), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016),...	
Tăng trưởng kinh tế	Lý thuyết quản trị DN	Lowe (1967); Muller (1968); Adkari and Tondkar (1992); Larson (1993); Douppnik and Salter (1995); Woolley (1998); Chamisa (2000); Zeghal et al. (2006); Al-Akra et al. (2009); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Trần Quốc Thịnh (2016), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016),...	Cùng chiều
Thị trường vốn	Lý thuyết ủy nhiệm	Gray et al. (1997); Chamisa (2000); Weissenberger et al. (2004); Jemakowicz et al., (2006); Zeghal and Mhedhbi, (2006); Fatma and Jamel (2013); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Trần Quốc Thịnh (2016), Dương Hoàng Ngọc Khuê và Nguyễn Thị Ngọc Oanh (2016),...	Cùng chiều
<i>Nhân tố vi mô tác động đến việc áp dụng CMKTQT</i>			
Đòn bẩy	Lý thuyết ủy nhiệm	Murphy (1999), El-Gazzar et al. (1999); Leuz and Verrecchia (2000), Affes and Callimaci (2007); Francis et al. (2008), Daske et al. (2008), Wu and Zhang (2011), Mohamed and Fatma (2013); Masoud (2014), ...	Cùng chiều
Quy mô doanh nghiệp	Lý thuyết quản trị DN	Trembley (1989); Leuz and Verrecchia (2000); Gassen and Sellhorn (2006); Affes and Callimaci (2007); Marta et al. (2008); Mohamed and Fatma (2013), Masoud (2014), ...	Cùng chiều
Khả năng sinh lời	Lý thuyết tín hiệu, Lý thuyết ủy nhiệm	Dumontier and Raffournier (1998); Affes and Callimaci (2007); Marta et al. (2008); Masoud (2014), ...	Cùng chiều
Chất lượng kiểm toán	Lý thuyết tín hiệu	Al-Basteki (1995); Joshi and Ramadhan (2002); Mohamed and Fatma (2013), Masoud (2014),...	Cùng chiều
Niêm yết ở nước ngoài	Lý thuyết ủy nhiệm	El-Gazzar et al. (1999), Marta et al. (2008), Mohamed and Fatma (2013),...	Cùng chiều

Trình độ kế toán viên	Lý thuyết tín hiệu	Alp and Ustundag (2009); Cătălin et al. (2011); Albu (2012); Ghio and Verona (2014);...	Cùng chiều
Kết nối giữa kế toán và thuế	Lý thuyết thể chế	Larson and Street (2004); Al-Akra et al, (2009); Phan et al, (2014), Hakim and Anas (2015);...	Ngược chiều
Vay vốn từ nước ngoài	Lý thuyết ủy nhiệm, lý thuyết tín hiệu	Eierle and Haller (2009), Ploybut (2012), Otchere and Agbeibor (2012),....	Cùng chiều
Đầu tư của nước ngoài	Lý thuyết ủy nhiệm, Lý thuyết tín hiệu	Saudagaran and Diga (2003); Lee and Fargher (2010),...	Cùng chiều
Quản lý của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo	Lý thuyết ủy nhiệm	Ray et al., (2015)...	Cùng chiều

PHỤ LỤC 3.1
DANH SÁCH CHUYÊN GIA THAM GIA PHÒNG VẤN

TT	Họ và tên	Đơn vị công tác	Chức vụ
1	PGS. TS. Võ Văn Nhị	Khoa Kế toán – Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh	Giảng viên
2	TS. Phạm Ngọc Toàn	Khoa Kế toán – Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh	Giảng viên
3	TS. Nguyễn Ngọc Tiến	Khoa Kinh tế & Kế toán – Trường Đại học Quy Nhơn	Phó Trưởng khoa
4	Nguyễn Thị Bích Sơn	Novaland Group	Kế toán trưởng
5	Phạm Ngọc Quang	Ho Chi Minh Securities Corporation (HSC)	Kế toán
6	Đinh Thị Lệ Thu	Công ty Cổ phần Kim khí thành phố Hồ Chí Minh	Phó phòng kế toán

PHỤ LỤC 3.2

DÀN BÀI PHỎNG VẤN CHUYÊN GIA

Kính chào Quý Ông/Bà!

Tôi tên là Lê Trần Hạnh Phương - giảng viên Khoa Kinh tế và Kế toán – Trường Đại học Quy Nhơn. Hiện tại tôi đang thực hiện đề tài: *“Các nhân tố tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp”*. Trước tiên, tôi chân thành cảm ơn Ông/Bà đã dành thời gian trả lời phỏng vấn. Thông tin Ông/Bà cung cấp được sử dụng duy nhất trong quá trình nghiên cứu.

THÔNG TIN NGƯỜI THAM GIA PHỎNG VẤN

Quý Ông/Bà vui lòng cung cấp một số thông tin cá nhân dưới đây

Họ tên:

Đơn vị công tác:

Chức vụ: (có thể không ghi)

Điện thoại liên hệ: (có thể không ghi)

NỘI DUNG PHỎNG VẤN

Để lựa chọn các nhân tố tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS), tôi rất mong nhận được ý kiến của Ông/Bà về những nội dung sau:

(1) Sau quá trình nghiên cứu tài liệu, tác giả xác định được các nhân tố và thang đo tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp, trong đó có 03 nhân tố tác giả đề xuất (xem bảng kèm theo). Xin Ông/Bà đánh dấu (X) vào nhân tố có thể tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp. Đối với mỗi nhân tố lựa chọn, Ông/Bà vui lòng trả lời mức độ đồng ý về thang đo đo lường các nhân tố này bằng thang đo Likert 5 điểm (1 = Rất không đồng ý; 2 = Không đồng ý; 3 = Bình thường; 4 = Đồng ý; 5 = Rất đồng ý)

Nếu có thể, Ông/Bà vui lòng cho biết ý kiến về nhân tố này?

.....

(2) Ngoài các nhân tố đã trình bày, theo quan điểm của Ông/Bà, có nhân tố nào khác tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp?

Lý do Ông/Bà lựa chọn nhân tố này là gì?

.....
.....

Nếu quý Ông/Bà có điều gì cần trao đổi hoặc quan tâm đến kết quả nghiên cứu, xin liên hệ theo địa chỉ:

LÊ TRẦN HẠNH PHƯƠNG

Giảng viên

Khoa Kinh tế và Kế toán – Trường Đại học Quy Nhơn

Điện thoại: 0986 25 00 45

Email: letranhanhphuong@gmail.com

Xin chân thành cảm ơn sự giúp đỡ của Ông/Bà!

Trân trọng!

TT	Nhân tố/ Thang đo	Kế thừa từ nghiên cứu trước	Tác giả đề xuất	Quan điểm chuyên gia		
				Đồng ý	Không đồng ý	Ghi chú
1	Văn hóa					
	1a. Quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon	Hove (1986); Chamisa (2000); Zeghal and Mhedhbi (2006); Mohamed and Fatma (2013); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Nguyễn Thị Hằng Nga và Phạm Anh Thủy (2016);..				
	1b. Mô hình Hofstede	Hofstede (1980, 1984); Gray (1988); Salter and Niswander (1995); Nobes (1998);...				
2	Tăng trưởng kinh tế					
	2a. GDP hay GDP/người	Cooke and Wallace (1990); Zeghal and Mhedhbi (2006); Mohamed and Fatma (2013); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); Nguyễn Thị Hằng Nga và Phạm Anh Thủy (2016);..				
	2b. HDI	Belkaoui (1983); ...				
3	Thị trường vốn					
	Quốc gia có thị trường vốn	Gray et al. (1997); Chamisa (2000); Weissenberger et al. (2004); Jemakowicz et al. (2006); Zeghal and Mhedhbi (2006); Mohamed and Fatma (2013);...				
4	Giáo dục	Mueller (1968); Douppnik and Salter (1995); Douppnik and Richter (2003, 2004); Hegarty et al. (2004); Evans et al., (2008); Kees and Zeff (2007); Choi and Meek (2008);...				
	Tỷ lệ biết chữ	Zeghal et al. (2006); Mohamed and Fatma (2013); Nguyễn Thị Hằng Nga và Phạm Anh Thủy (2016);...				
5	Hoạt động nước ngoài					
	FDI hay FDI/GDP	Dumontier and Raffournier (1998); Murphy (1999); Leuz and Verrecchia (2000); Cuijpers and Buijinik (2005); Zeghal and Mhedhbi (2006); Marta et al. (2008); ...				
6	Hệ thống pháp luật	Christopher and Christian (2014); Kantor et al (1995); Wayne (2003); Songlan et al., (2008); ...				
	Quốc gia theo “thông luật”	Zeghal et al. (2006); Mohamed and Fatma (2013); Ajit, Han, Mike and Gökhan (2015); Nguyễn Thị Hằng Nga và Phạm Anh Thủy (2016); ...				
7	Chính trị	Hassab et al., (2003); Barbue (2004); Songlan et al., (2008); Douppnik and Perera (2007); Kees and Zeff (2007); Kantor et al. (1995); Ramanna (2011); Nguyễn Thị Thu Phương (2014); ...				

	Gastil Index 1978	Belkaoui (1983); Zeghal et al. (2006); Mohamed and Fatma (2013);..				
8	Niêm yết nước ngoài					
	8a. DN có niêm yết nước ngoài	Murphy (1999), Zeghal et al. (2006); Mohamed and Fatma (2013);...				
	8b. Doanh thu nước ngoài/Tổng doanh thu	El-Gazzar et al. (1999), Marta et al. (2008), ...				
9	Đòn bẩy	Leuz and Verrecchia (2000), Francis et al. (2008), Daske et al. (2008), Wu and Zhang (2011), ...				
	9a. Nợ dài hạn/Tổng nguồn vốn	Mohamed and Fatma (2013);..				
	9b. Tổng nợ/Vốn chủ sở hữu	Murphy (1999); El-Gazzar et al. (1999);..				
	9c. Tổng nợ/Tổng tài sản	Affes and Callimaci (2007);...				
10	Sự đầu tư của nước ngoài	Bova and Pereira (2012), Bae et al, (2008),...				
	Biến nhị phân 0 – 1		X			
11	Vay vốn từ nước ngoài	Ploybut (2012), Eierle and Haller (2009), Otchere and Agbeibor (2012),..				
	Biến nhị phân 0 – 1		X			
12	Tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo	Ray et al., (2015)...				
	Biến nhị phân 0 – 1		X			
13	Chất lượng kiểm toán					
	13a. DN được kiểm toán bởi Big4	Marta et al. (2008), Mohamed and Fatma (2013);...				
	13b. Biến nhị phân 0 – 1	Al-Basteki (1995); Joshi and Ramadhan (2002); ...				
14	Quy mô doanh nghiệp	Trembley (1989); Leuz and Verrecchia (2000); Gassen and Sellhorn (2006); Affes và Callimaci (2007); Marta et al. (2008); ...				
	14a. Logarit của tổng tài sản	Mohamed and Fatma (2013);...				
	14b. Giá trị sổ sách của tổng tài sản	Murphy (1999); Marta et al. (2008),...				
	14c. Logarit của tổng doanh thu	Hope (2006); ...				
15	Khả năng sinh lời					
	15a. ROE	Marta et al. (2008); Mohamed and Fatma (2013);...				
	15b. ROA	Dumontier and Raffournier (1998);..				
	15c. ROS	Affes và Callimaci (2007);...				
16	Trình độ kế toán viên	Cătălin et al. (2011); Alp and Ustundag (2009); Albu (2012); Ghio and Verona (2014); ;...				
17	Kết nối kế toán và thuế	Al-Akra et al, (2009); Larson and Street (2004); Hakim and Anas (2015); ...				

PHỤ LỤC 3.3
BẢNG KHẢO SÁT CHUYÊN GIA

Kính chào Quý Ông/Bà!

Tôi tên là Lê Trần Hạnh Phương - giảng viên Khoa Kinh tế và Kế toán – Trường Đại học Quy Nhơn. Hiện tại tôi đang thực hiện đề tài: **“Các nhân tố tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp”**. Trước tiên, tôi xin chân thành cảm ơn Ông/Bà đã dành thời gian trả lời bảng khảo sát. Thông tin Ông/Bà cung cấp được sử dụng duy nhất trong quá trình nghiên cứu.

THÔNG TIN CHUYÊN GIA KHẢO SÁT

Quý Ông/Bà vui lòng cung cấp thông tin cá nhân

Họ tên:

Đơn vị công tác:

Chức vụ: (có thể không ghi)

Điện thoại liên hệ: (có thể không ghi)

NỘI DUNG KHẢO SÁT

Để lựa chọn các nhân tố tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp, tôi rất mong nhận được ý kiến của quý Ông/Bà về nội dung sau:

(1) Sau quá trình nghiên cứu tài liệu, tác giả xác định được các nhân tố và thang đo tác động đến việc áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp, trong đó có 03 nhân tố tác giả đề xuất (xem bảng kèm theo). Xin Ông/Bà đánh dấu (X) vào nhân tố có thể tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp.

Nếu có thể, Ông/Bà vui lòng cho biết ý kiến của mình về những nhân tố này?

.....
.....
.....

(2) Ngoài các nhân tố đã trình bày, theo quan điểm của Ông/Bà, nhân tố nào khác có tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp?

.....
.....

Lý do Ông/Bà lựa chọn nhân tố này là gì?

.....
.....
.....

Nếu quý Ông/Bà có điều gì cần trao đổi hoặc quan tâm đến kết quả nghiên cứu, xin liên hệ theo địa chỉ:

LÊ TRẦN HẠNH PHƯƠNG
Giảng viên
Khoa Kinh tế và Kế toán – Trường Đại học Quy Nhơn
Điện thoại: 0986 25 00 45
Email: letranhanhphuong@gmail.com

Xin chân thành cảm ơn sự tham gia của Ông/Bà!
Trân trọng!

CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IAS/IFRS) TẠI VIỆT NAM - NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI QUỐC GIA VÀ DOANH NGHIỆP

Nhân tố/Thang đo	Ý kiến chuyên gia		Ghi chú
	Đồng ý	Không đồng ý	
I. Môi trường vĩ mô			
<i>1. Văn hóa</i>			
1a. Quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon			
1b. Mô hình Hofstede			
<i>2. Tăng trưởng kinh tế</i>			
2a. Logarit của GDP			
2b. GDP/người			
<i>3. Thị trường vốn</i>			
Quốc gia có tồn tại thị trường vốn			
<i>4. Giáo dục</i>			
Tỷ lệ biết chữ			
<i>5. Hoạt động nước ngoài</i>			
5a. FDI/GDP			
5b. FDI			
<i>6. Hệ thống pháp luật</i>			
Quốc gia theo thông luật			
<i>7. Hệ thống chính trị</i>			
Gastil Index 1978			
II. Môi trường vi mô			
<i>1. Niêm yết nước ngoài</i>			
1a. DN có niêm yết nước ngoài			
1b. Doanh thu nước ngoài/Tổng doanh thu			
<i>2. Đòn bẩy</i>			
2a. Nợ dài hạn/Tổng nguồn vốn			

2b. Tổng nợ/Vốn chủ sở hữu			
2c. Tổng nợ/Tổng tài sản			
3. Đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài Biến nhị phân 1 – 0			Tác giả đề xuất
4. Vay vốn nước ngoài Biến nhị phân 1 – 0			Tác giả đề xuất
5. Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo Biến nhị phân 1 – 0			Tác giả đề xuất
6. Chất lượng kiểm toán			
6a. DN được kiểm toán bởi Big4			
6b. DN có được kiểm toán không (Biến nhị phân 1 – 0)			
7. Quy mô doanh nghiệp			
7a. Logarit của tổng tài sản			
7b. Giá trị sổ sách của tổng tài sản			
7c. Logarit của tổng doanh thu			
8. Khả năng sinh lời			
8a. ROE			
8b. ROA			
8c. ROS			
9. Trình độ kế toán viên			
10. Kết nối kế toán và thuế			

PHỤ LỤC 3.4
DANH SÁCH CHUYÊN GIA THAM GIA KHẢO SÁT

TT	Họ và tên	Đơn vị công tác	Chức vụ
1	TS. Hà Thị Ngọc Hà	Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam	Phó Chủ tịch phụ trách chuyên môn
2	Nguyễn Thị Bích Sơn	Novaland Group	Kế toán trưởng
3	Phạm Ngọc Quang	Ho Chi Minh Securities Corporation (HSC)	Kế toán
4	Đinh Thị Lệ Thu	Công ty Cổ phần Kim khí thành phố Hồ Chí Minh	Phó phòng kế toán
5	Ngô Văn Quốc Thịnh	Công ty Thí Nghiệm Điện Miền Nam	Kế toán tổng hợp
6	Dương Trung Toàn	Công ty TNHH Thép Vina Kyoei	Giám đốc tài chính
7	Nguyễn Xuân Vũ	Công ty cổ phần Thực phẩm CJ Cầu Tre	Kế toán trưởng
8	TS. Trần Khánh Lâm	Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam	Trưởng VPĐD VACPA tại Tp. Hồ Chí Minh
9	TS. Phan Văn Dũng	Công ty TNHH Kiểm toán & Tư vấn Phan Dũng (PDAC)	Giám đốc
10	NCS. Nguyễn Ngọc Hiệp	Dragon Capital Group	Giám đốc nghiệp vụ
11	Phạm Thanh Dũng	Công ty CP Quản Lý Quỹ Đầu Tư Việt Nam	Kế toán trưởng
12	Vương Quang Diệu	Công ty cổ phần thương mại – xuất nhập khẩu Thiên Nam	Trưởng Ban Kiểm soát
13	TS. Nguyễn Đình Hùng	Công ty cổ phần FPT	Phó giám đốc FPT HCM
14	TS. Trần Văn Tùng	Trường ĐH Công Nghệ TP.HCM	Trưởng Khoa KTTCNH
15	TS. Phạm Ngọc Toàn	Khoa Kế toán – Trường ĐH Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh	Giảng viên

PHỤ LỤC 3.5
DANH SÁCH CÁC QUỐC GIA TRONG NGHIÊN CỨU ĐỊNH LƯỢNG TẠI THỜI ĐIỂM 31/12/2016

TT	Quốc gia	Vận dụng CMKTQT	VH	TT	TV	GD	NN	PL	CT
1	Afghanistan	1	0	19,469.02	0	28.1	0	0	6
2	Albania	1	1	11,863.87	1	96.8	0.2	0	3
3	Algeria	1	0	159,049.10	1	86	0	0	6
4	Angola	1	0	95,335.11	0	71.1	2.9	0	6
5	Argentina	1	0	545,476.10	1	97.9	0.3	0	2
6	Armenia	1	0	10,572.30	1	99.6	0.6	0	5
7	Australia	1	1	1,204,616.44	1	96	0	1	1
8	Austria	1	1	390,799.99	1	98	-7.3	0	1
9	Azerbaijan	1	0	37,847.72	0	99.8	6.8	0	7
10	Bahamas	1	1	11,261.80	1	95.6	3.2	1	1
11	Bahrain	1	0	32,179.07	1	94.6	0.5	0	7
12	Bangladesh	1	0	221,415.16	1	57.7	0	0	4
13	Belarus	1	0	47,407.22	0	99.6	0.3	0	7
14	Belgium	1	0	467,955.71	1	99	6.1	0	1
15	Benin	1	0	8,583.03	0	42.4	0.2	0	2
16	Bolivia	0	0	33,806.40	1	95.7	0.2	0	3
17	Bosnia and Herzegovina	1	0	16,910.28	0	99.4	0	0	4
18	Botswana	1	1	15,581.14	0	88.5	3.7	0	3
19	Brazil	1	0	1,796,186.59	1	91.3	0.7	0	2
20	Brunei Darussalam	1	0	11,400.65	1	95.4	0	0	6
21	Bulgaria	1	0	53,237.88	1	98.4	1.5	0	2
22	Burkina Faso	1	0	11,693.24	0	36	0	0	4

23	Cameroon	0	1	32,217.50	1	75	0	1	6
24	Campuchia	1	0	20,016.75	1	77.2	0.6	0	6
25	Canada	1	1	1,529,760.49	1	99	4.4	1	1
26	Chad	0	0	9,600.76	1	35.4	0	0	7
27	Chile	1	0	247,027.91	1	98.6	2.4	0	1
28	China	0	0	11,199,145.16	1	95.1	1.9	1	7
29	Colombia	1	0	282,462.55	1	94.7	1.6	0	3
30	Congo	0	0	31,930.86	1	83.8	0.2	0	6
31	Costa Rica	1	0	57,435.51	1	97.8	0.9	0	1
32	Côte d'Ivoire	0	0	36,372.61	0	56.3	0	0	4
33	Croatia	1	0	50,714.96	1	99.2	-0.6	0	1
34	Cuba	1	0	87,133	1	99.8	0	0	7
35	Cyprus	1	0	20,047.01	0	90.1	5.8	0	1
36	Czech Republic	1	0	195,305.08	1	99	0.3	0	1
37	Denmark	1	0	306,899.65	1	99	5.7	0	1
38	Dominican Republic	1	1	581.48	1	91.8	0.2	1	1
39	Ecuado	1	0	98,613.97	1	94.5	0.2	0	3
40	Egypt	0	0	332,791.05	1	73.8	0.1	0	6
41	El Salvador	1	0	26,797.47	0	88	0.4	0	2
42	Equatorial Guinea	0	0	10,684.80	0	65.9	0	0	7
43	Estonia	1	0	23,337.91	1	99.8	0.8	0	1
44	Ethiopia	1	1	72,374.22	1	49.1	0	0	7
45	Finland	1	0	238,502.90	1	99.7	5.6	0	1
46	France	1	0	2,465,453.98	1	100	2.6	0	1
47	Gabon	0	0	14,213.56	0	88.4	-1.2	0	6
48	Georgia	1	0	14,378.02	1	92.4	1.8	0	3
49	Germany	1	0	3,477,796.27	1	99	2.2	0	1

50	Ghana	1	1	42,689.78	1	76.6	0	1	1
51	Greece	1	0	192,690.81	1	47.9	-0.8	0	2
52	Greenland	1	0	2,220	1	100	0	0	1
53	Guatemala	1	0	68,763.26	1	83.4	0.2	0	4
54	Guinea-Bissau	0	0	1,164.94	1	59.9	0.1	0	5
55	Haiti	1	0	8,022.64	1	52.9	0	0	5
56	Honduras	1	0	21,516.94	1	88.5	1.5	0	4
57	Hong Kong	1	1	320,914.30	1	93.5	22.3	1	5
58	Hungary	1	0	125,816.64	1	99	52.7	0	2
59	Iceland	1	1	20,047.41	1	99	-9.5	0	1
60	India	1	1	2,263,792.50	1	74.4	0.2	0	2
61	Indonesia	0	0	932,259.18	1	92.8	-1.3	0	2
62	Iran	1	0	418,976.68	1	86.8	0	0	6
63	Iraq	1	0	171,489.00	1	80.2	0.2	0	5
64	Ireland	1	1	304,819.02	1	99	33.5	1	1
65	Israel	1	0	317,744.78	1	97.8	4.1	0	1
66	Italy	1	0	1,858,913.16	1	99	0.8	0	1
67	Jamaica	1	1	14,056.91	1	88.7	1.5	1	2
68	Japan	1	0	4,940,158.78	1	99	3.4	0	1
69	Jordan	1	0	38,654.73	1	93.4	0	0	6
70	Kazakhstan	1	0	137,278.32	0	99.5	2.5	0	6
71	Kenya	1	1	70,529.01	1	87.4	0.2	0	4
72	Korean	1	0	1,411,245.59	1	97.9	1.9	0	3
73	Kuwait	1	0	110,875.58	0	94	5.8	0	5
74	Laos	1	0	15,903.33	1	79.9	0	0	7
75	Latvia	1	0	27,572.70	1	99.8	0.9	0	2
76	Lebanon	1	0	49,598.83	0	76.5	1.3	0	5

77	Lithuania	1	0	42,738.88	0	87.1	1.9	0	1
78	Luxembourg	1	0	58,631.32	1	100	54	0	1
79	Macao	1	0	44,802.64	1	91.3	-1.6	0	2
80	Macedonia	1	0	10,899.58	0	97.3	1.8	0	4
81	Madagascar	0	0	10,001.19	1	64.7	0.9	0	3
82	Malaysia	1	1	296,535.93	1	93.1	3.4	0	4
83	Mali	1	0	14,034.98	1	27.7	0.1	0	5
84	Malta	1	1	10,999.05	1	92.8	-61	0	1
85	Mauritius	1	1	12,168.44	0	89.8	0	0	1
86	Mexico	1	0	1,046,922.70	1	95.1	0.5	0	3
87	Mongolia	1	0	11,183.46	1	97.4	0.1	0	1
88	Montenegro	1	0	4,374.13	0	98.4	-4.2	0	3
89	Morocco	1	0	103,606.32	1	67.1	0.6	0	5
90	Mozambique	1	0	11,014.86	0	58.8	0.3	0	4
91	Myanmar	1	0	63,225.10	1	93.1	0	1	6
92	Namibia	1	1	10,947.88	0	88.8	-0.1	0	2
93	Nepal	1	0	21,131.98	1	66	0	0	3
94	Netherlands	1	1	777,227.54	1	96.2	32.5	1	1
95	New Zealand	1	1	184,969.15	1	99	-0.5	1	1
96	Nicaragua	1	0	13,230.84	1	82.8	0.2	0	4
97	Niger	0	0	7,528.39	1	28.7	0.4	0	3
98	Nigeria	1	1	404,652.72	1	61.3	0.3	0	4
99	Norway	1	1	371,076.19	1	100	2.3	0	1
100	Oman	1	0	66,293.37	0	81.4	0.5	0	6
101	Pakistan	1	1	278,913.37	1	55	0	0	4
102	Panama	1	0	55,187.70	1	95	1.7	0	2
103	Papua New Guinea	1	1	20,213.21	0	64.2	0	0	4

104	Paraguay	1	0	27,424.07	1	94	0.3	0	3
105	Peru	1	0	192,207.34	1	94.5	0.2	0	2
106	Philippines	1	1	304,905.41	1	96.3	0.7	0	3
107	Poland	1	0	471,364.41	1	99	2.4	0	1
108	Portugal	1	0	204,836.60	1	95.4	2.7	0	1
109	Qatar	1	0	152,451.92	1	96.3	5.2	0	6
110	Romania	1	0	187,592.04	1	97.7	0.6	0	2
111	Russian Federation	1	0	1,283,162.99	1	99.7	1.7	0	6
112	Rwanda	1	1	8,376.05	0	71.1	0.1	0	6
113	Saudi Arabia	1	0	646,438.38	1	86.6	1.3	0	7
114	Senegal	0	0	14,683.70	0	39.3	0.3	0	2
115	Serbia	1	0	38,299.85	1	98	0.6	0	2
116	Singapore	1	1	296,975.68	1	95.9	8	0	4
117	Slovak Republic	1	0	89,768.60	1	99.6	4.6	0	1
118	Slovenia	1	0	44,708.60	1	99.7	1.1	0	1
119	South Africa	1	1	295,456.19	1	94.3	1.1	0	2
120	South Sudan	1	1	9,015	1	27	0	0	7
121	Spain	1	0	1,237,255.02	1	97.7	4.1	0	1
122	Sri Lanka	1	0	81,321.88	1	98.1	0.3	0	4
123	Sudan	1	1	95,584.38	0	75.9	0	0	7
124	Taiwan	1	0	532,000	1	98.3	0	0	1
125	Tanzania	1	1	47,340.07	0	70.6	0	0	3
126	Thailand	0	0	407,026.13	1	96.7	3.3	0	6
127	Thổ Nhĩ Kỳ	1	0	863,711.71	1	95.4	0.4	0	1
128	Thụy Điển	1	0	514,459.97	1	99	3.3	0	1
129	Thụy Sĩ	1	0	668,851.30	1	99	6	0	1
130	Trinidad and Tobago	1	1	21,894.71	0	98.6	-1	1	2

131	Tunisia	0	0	42,062.55	0	88.3	0.1	0	1
132	Turkmenistan	1	0	36,179.89	0	98.8	0	0	7
133	Uganda	1	1	24,078.93	1	78.4	0	1	6
134	UK	1	1	2,647,898.65	1	99	1.9	1	1
135	Ukraine	1	0	93,270.48	1	99.7	0.2	0	3
136	United Arab Emirates	1	0	348,743.27	1	77.9	4.5	0	6
137	Uruguay	1	0	52,419.72	1	98.5	0.9	0	1
138	USA	0	1	18,624,475	1	99	1.7	1	1
139	Uzbekistan	0	0	67,220.34	1	99.3	0	0	7
140	Venezuela	1	0	333,715	1	95.5	0	0	5
141	Vietnam	0	0	205,276.17	1	97.3	0.5	0	7
142	West Bank and Gaza	1	0	13,397.10	1	47.2	0.8	0	6
143	Yemen	1	0	27,317.61	1	63.9	0.1	0	7
144	Zambia	1	1	21,063.99	1	80.6	0.2	0	3
145	Zimbabwe	1	1	16,619.96	1	90.7	0.2	0	5

PHỤ LỤC 3.6
KẾT QUẢ PHỎNG VẤN CHUYÊN GIA VỀ VIỆC BỔ SUNG CÁC NHÂN TỐ
VĨ MÔ TÁC ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG CMKTQT (IAS/IFRS) –
NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI QUỐC GIA

Kết quả phỏng vấn chuyên gia về việc bổ sung thêm các nhân tố vĩ mô và thang đo tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS)
 – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia

Nhân tố/Thang đo	Số lượng chuyên gia phỏng vấn	Số lượng chuyên gia đồng ý	Tỷ lệ đồng ý (%)	Ghi chú	Kết quả
1. Văn hóa - Thuộc địa của Anh	06	1	16,67	Chuyên gia đề xuất	Không bổ sung
2. Tăng trưởng kinh tế - Lạm phát	06	1	16,67	Chuyên gia đề xuất	Không bổ sung
3. Hoạt động nước ngoài - Xuất khẩu	06	1	16,67	Chuyên gia đề xuất	Không bổ sung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

PHỤ LỤC 3.7

KẾT QUẢ PHỎNG VẤN CHUYÊN GIA VỀ THANG ĐO ĐO LƯỜNG CÁC NHÂN TỐ VĨ MÔ

Nhân tố/Thang đo	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Ghi chú	Kết quả
I/ Nhân tố vĩ mô							
1. Văn hóa							
1a. Quốc gia có nền văn hóa Anglo-Saxon	06	4	5	4,79	.391	X	V
1b. Mô hình Hofstede	06	1	2	1,14	.518		
2. Tăng trưởng kinh tế							
2a. GDP	06	4	5	4,91	.389	X	V
2b. GDP/người	06	4	5	4,16	.481	X	
3. Thị trường vốn							
Quốc gia có tồn tại thị trường vốn	06	3	5	4,18	.671	X	V
4. Giáo dục							
Tỷ lệ biết chữ	06	4	5	4,63	.311	X	V
5. Hoạt động nước ngoài							
5a. FDI/GDP	06	4	5	4,93	.217	X	V
5b. FDI	06	4	5	4,71	.516	X	
6. Hệ thống pháp luật							
Quốc gia theo thông luật	06	4	5	4,88	.361	X	V
7. Hệ thống chính trị							
Gastil Index 1978	06	4	5	4,23	.421	X	V

GHI CHÚ:

“X” Chuyên gia đồng thuận thang đo của các nhân tố.

“V” Các nhân tố và thang đo phù hợp được lựa chọn cho khảo sát chính thức

PHỤ LỤC 3.8**KẾT QUẢ KHẢO SÁT CHUYÊN GIA VỀ CÁC NHÂN TỐ VĨ MÔ TRONG NGHIÊN CỨU ĐỊNH TÍNH**

TT	Nhân tố	Thang đo	Số lượng chuyên gia phỏng vấn	Số lượng chuyên gia đồng ý	Tỷ lệ đồng ý	Ghi chú
1	Văn hóa	= 1 Nếu quốc gia có nền văn hóa Anglo – Saxon = 0 Nếu quốc gia không có nền văn hóa Anglo – Saxon	15	15	100%	
2	Tăng trưởng kinh tế	Logarit của GDP năm 2016 (triệu USD)	15	15	100%	
3	Thị trường vốn	= 1 Nếu quốc gia có thị trường vốn = 0 Nếu quốc gia không có thị trường vốn	15	15	100%	
4	Giáo dục	Tỷ lệ biết chữ trong hệ thống giáo dục WDI	15	15	100%	
5	Hoạt động nước ngoài	= FDI/GDP	15	15	100%	
6	Hệ thống pháp luật	= 1 Nếu quốc gia sử dụng hệ thống thông luật = 0 Nếu quốc gia không sử dụng hệ thống thông luật	15	15	100%	
7	Hệ thống chính trị	Gastil Index 1978 (Thang đo từ 1 – 7)	15	15	100%	

PHỤ LỤC 3.9
NGUỒN THU THẬP DỮ LIỆU VỀ CÁC NHÂN TỐ VĨ MÔ
TRONG NGHIÊN CỨU ĐỊNH LƯỢNG

Nguồn thu thập dữ liệu nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT

Phân loại	Biến	Thang đo	Nguồn dữ liệu thu thập	Chiều tác động mong đợi
Biến phụ thuộc:				
CMKTQT: Việc quốc gia áp dụng CMKTQT tính đến cuối năm 2016 (1: Nếu có áp dụng CMKTQT; 0: Nếu không có áp dụng CMKTQT)				
Biến độc lập				
Biến thuộc về vĩ mô	Văn hóa (VH)	= 1 nếu quốc gia có nền văn hóa Anglo – Saxon = 0 nếu không thuộc quốc gia có nền văn hóa Anglo – Saxon	World Bank – World Development Indicators (WDI)	+
	Tăng trưởng kinh tế (TT)	Logarit của Tổng sản phẩm quốc nội (Gross domestic products – GDP)		+
	Thị trường vốn (TV)	= 1 nếu quốc gia có thị trường vốn = 0 nếu quốc gia không có thị trường vốn		+
	Giáo dục (GD)	Tỷ lệ biết chữ trong hệ thống giáo dục (từ Wikipedia)		+
	Hoạt động nước ngoài (NN)	FDI/GDP Đầu tư trực tiếp nước ngoài (Foreign direct investment – FDI)		+
	Hệ thống pháp luật (PL)	= 1 nếu quốc gia sử dụng hệ thống thông luật = 0 nếu quốc gia không sử dụng hệ thống thông luật		Thông tin đặc thù từ các quốc gia
	Hệ thống chính trị (CT)	Gastil index 1978 (Thang đo từ 1 – 7)	Freedom House	+

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

PHỤ LỤC 3.10
PHÂN TÍCH THỐNG KÊ MÔ TẢ NHÓM NHÂN TỐ VĨ MÔ

Phân tích thống kê mô tả của nhóm nhân tố vĩ mô: TT, GD, NN, CT

Biến vĩ mô	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
TT	145	581,48	18.624.475	518.726,3424	1.885.354,18
GD	145	27	100	85,9034	18,374
NN	145	-61	54	1,8607	9,2676
CT	145	1	7	3,33	2,17
Valid N	145				

Phân tích thống kê mô tả của nhóm nhân tố vĩ mô: VH, TV, PL.

Biến vĩ mô	Văn hóa (VH)		Thị trường vốn (TV)		Pháp luật (PL)	
	Quốc gia không phải văn hóa Anglo-Saxon	Quốc gia có văn hóa Anglo-Saxon	Quốc gia không có thị trường vốn	Quốc gia có thị trường vốn	Quốc gia có hệ thống điển luật	Quốc gia có hệ thống thông luật
Frequency	100	45	32	113	128	17
Percentage	69%	31%	22,1%	77,9%	88,3%	11,7%

PHỤ LỤC 3.11
KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH KOLMOGOROV-SIMIRNOV (M1)

Kiểm định Kolmogorov-Smirnov đối với nhân tố vĩ mô

Biến vĩ mô	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Z	N	Sig.
VH	0,458	145	0,000
TT	0,392	145	0,000
TV	0,481	145	0,000
GD	0,221	145	0,000
NN	0,340	145	0,000
PL	0,525	145	0,000
CT	0,181	145	0,000

PHỤ LỤC 3.12
KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH MANN-WHITNEY ĐỐI VỚI
NHÓM NHÂN TỐ VĨ MÔ

Biến vĩ mô	Mean Rank		Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
	CMKTQT = 0	CMKTQT = 1		
VH	58,13	75,24	-2,066	0,039
TT	64,21	74,33	-0,979	0,328
TV	69,92	73,46	-0,477	0,633
GD	47,29	76,88	-2,864	0,004
NN	57,58	75,33	-1,727	0,084
PL	75,95	72,56	-0,589	0,556
CT	93,16	69,96	-2,293	0,022

PHỤ LỤC 3.13
MA TRẬN TƯƠNG QUAN CỦA NHÓM NHÂN TỐ VĨ MÔ

		CMKTQT	VH	TT	TV	GD	NN	PL	CT
CMKTQT	Pearson Correlation	1	.172*	-.246**	.040	.232**	.061	-.049	-.195*
	Sig. (2-tailed)		.038	.003	.635	.005	.470	.558	.018
VH	Pearson Correlation	.172*	1	.070	.033	-.027	-.060	.451**	-.137
	Sig. (2-tailed)	.038		.404	.689	.750	.475	.000	.100
TT	Pearson Correlation	-.246**	.070	1	.132	.144	.018	.322**	-.092
	Sig. (2-tailed)	.003	.404		.113	.083	.829	.000	.273
TV	Pearson Correlation	.040	.033	.132	1	.169*	.056	.142	-.080
	Sig. (2-tailed)	.635	.689	.113		.042	.503	.088	.339
GD	Pearson Correlation	.232**	-.027	.144	.169*	1	.125	.133	-.148
	Sig. (2-tailed)	.005	.750	.083	.042		.136	.112	.075
NN	Pearson Correlation	.061	-.060	.018	.056	.125	1	.162	-.098
	Sig. (2-tailed)	.470	.475	.829	.503	.136		.051	.243
PL	Pearson Correlation	-.049	.451**	.322**	.142	.133	.162	1	-.165*
	Sig. (2-tailed)	.558	.000	.000	.088	.112	.051		.048
CT	Pearson Correlation	-.195*	-.137	-.092	-.080	-.148	-.098	-.165*	1
	Sig. (2-tailed)	.018	.100	.273	.339	.075	.243	.048	

*. Tương quan có ý nghĩa ở mức 0.05 (2 đầu).

**.. Tương quan có ý nghĩa ở mức 0.01 (2 đầu).

PHỤ LỤC 3.14
VAI TRÒ TÁC ĐỘNG CỦA CÁC BIẾN VĨ MÔ TRONG MÔ HÌNH (M1)

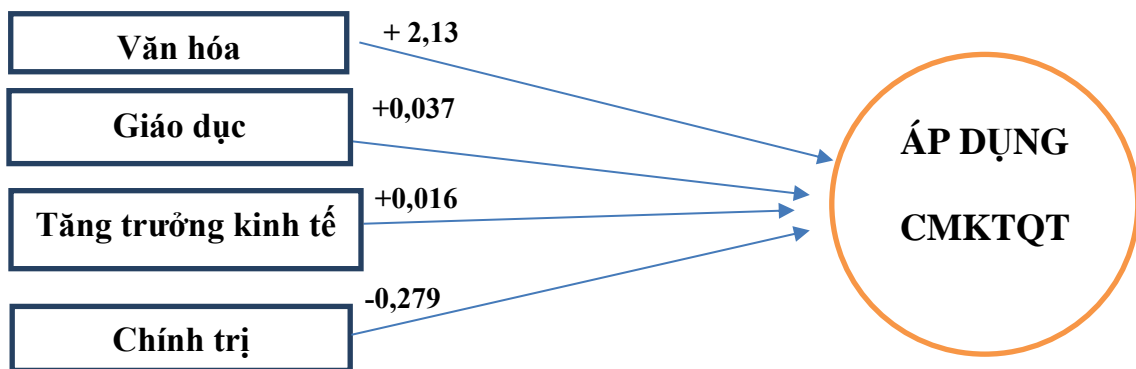
TT	Biến	B	Exp(B)	XS ước lượng khả năng áp dụng CMKTQT khi biến độc lập thay đổi xác suất				Vị trí tác động
				10%	20%	30%	40%	
1	VH	2,130	8,411	48,31%	67,77%	78,28%	84,86%	1
2	TT	0,016	1,00	10%	20%	30%	40%	3
3	GD	0,037	1,038	10,34%	20,6%	30,79%	40,9%	2
4	CT	-0,279	0,757	7,75%	15,91%	24,49%	33,54%	4

PHỤ LỤC 3.15
MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU CHÍNH THỨC VỀ CÁC NHÂN TỐ VĨ MÔ TÁC ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG CMKTQT – NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI QUỐC GIA

Tổng hợp kết quả nghiên cứu về các nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT ở Việt Nam

Biến	Kì vọng	Kết quả nghiên cứu	Giả thuyết
VH	+	+	Chấp nhận
TT	+	+	Chấp nhận
TV	+	-	Từ chối
GD	+	+	Chấp nhận
NN	+	-	Từ chối
PL	+	-	Từ chối
CT	+	+	Chấp nhận

Mô hình nghiên cứu chính thức về nhân tố vĩ mô tác động đến áp dụng CMKTQT



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

PHỤ LỤC 4.1
NGUỒN THU THẬP DỮ LIỆU VỀ CÁC NHÂN TỐ VI MÔ
TRONG NGHIÊN CỨU ĐỊNH LƯỢNG

Phân loại	Biến	Đo lường	Nguồn dữ liệu thu thập	Chiều tác động mong đợi
Biến phụ thuộc:				
CMKTQT: Việc DN lớn áp dụng CMKTQT đến ngày 31/12/2016 (1: Nếu DN lớn có áp dụng CMKTQT; 0: Nếu DN lớn không áp dụng CMKTQT)				
Biến độc lập				
Biến vi mô	Niêm yết nước ngoài (NYN)	= 1 nếu DN lớn có niêm yết nước ngoài = 0 nếu DN lớn không niêm yết nước ngoài	BCTC DN đã kiểm toán	+
	Đòn bẩy (TLN)	Nợ dài hạn/Tổng nguồn vốn		+
	Đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài (DTN)	= 1 nếu DN lớn có sự đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài = 0 nếu DN lớn không có sự đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài		+
	Vay vốn nước ngoài (VVN)	= 1 nếu DN lớn có vay vốn nước ngoài = 0 nếu DN lớn không vay vốn nước ngoài		+
	Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo (QLN)	= 1 nếu DN lớn có người nước ngoài tham gia vào Ban lãnh đạo = 0 nếu DN lớn không có người nước ngoài tham gia vào Ban lãnh đạo		+

Chất lượng kiểm toán (CLK)	= 1 nếu DN lớn được kiểm toán bởi Big4 = 0 nếu DN lớn không được kiểm toán bởi Big4		+
Quy mô DN (QMD)	Logarit của tổng tài sản doanh nghiệp lớn		+
Khả năng sinh lời (ROE)	ROE = Lợi nhuận sau thuế/Vốn chủ sở hữu		+

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

PHỤ LỤC 4.2

**KẾT QUẢ PHỎNG VẤN CHUYÊN GIA VỀ VIỆC BỔ SUNG CÁC NHÂN TỐ
VI MÔ TÁC ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG CMKTQT (IAS/IFRS) TẠI VIỆT NAM –
NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI DOANH NGHIỆP LỚN**

Kết quả phỏng vấn chuyên gia về việc bổ sung thêm các nhân tố vi mô và thang đo
tác động đến áp dụng CMKTQT tại Việt Nam
– Nghiên cứu ở phạm vi doanh nghiệp lớn

Nhân tố/Thang đo	Số lượng chuyên gia phỏng vấn	Số lượng chuyên gia đồng ý	Tỷ lệ đồng ý (%)	Chuyên gia đề xuất	Kết quả
1. Hỗ trợ từ nhà quản trị Thang đo Likert 5 điểm	06	1	16,67	X	Không bổ sung
2. Hệ thống thông tin DN Thang đo Likert 5 điểm	06	1	16,67	X	Không bổ sung
3. Ý kiến kiểm toán viên Thang đo Likert 5 điểm	06	1	16,67	X	Không bổ sung
4. Quản trị lợi nhuận Thang đo Likert 5 điểm	06	1	16,67	X	Không bổ sung

(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

PHỤ LỤC 4.3
KẾT QUẢ PHỎNG VẤN CHUYÊN GIA VỀ THANG ĐO ĐO LƯỜNG CÁC NHÂN TỐ VI MÔ

Nhân tố/Thang đo	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Ghi chú	Kết quả
1. Niêm yết nước ngoài							
1a. DN có niêm yết nước ngoài	06	4	5	4,48	.484	X	V
1b. Doanh thu nước ngoài/Tổng doanh thu	06	2	4	2,81	.641		
2. Đòn bẩy							
2a. Nợ dài hạn/Tổng nguồn vốn	06	4	5	4,34	.341	X	V
2b. Tổng nợ/Vốn chủ sở hữu	06	3	5	3,96	.589	X	
2c. Tổng nợ/Tổng tài sản	06	4	5	4,12	.417	X	
3. Đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài Biến nhị phân 1 – 0	06	4	5	4,04	.301	X	V
4. Vay vốn nước ngoài Biến nhị phân 1 – 0	06	4	5	4,25	.318	X	V
5. Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo Biến nhị phân 1 – 0	06	4	5	4,39	.287	X	V
6. Chất lượng kiểm toán							
6a. DN được kiểm toán bởi Big4	06	4	5	4,87	.127	X	V

6b. DN có được kiểm toán không (Biến nhị phân 1 – 0)	06	3	5	3,81	.375	X	
7. Quy mô doanh nghiệp							
7a. Logarit của tổng tài sản	06	4	5	4,13	.316	X	V
7b. Giá trị sổ sách của tổng tài sản	06	3	5	4,01	.471	X	
7c. Logarit của tổng doanh thu	06	3	5	3,78	.538	X	
8. Khả năng sinh lời							
8a. ROE	06	4	5	4,15	.246	X	V
8b. ROA	06	4	5	4,13	.315	X	
8c. ROS	06	3	5	3,47	.464	X	
9. Trình độ kế toán viên	06	2	3	2,71	.573		
10. Kết nối kế toán và thuế	06	2	3	2,11	.618		

GHI CHÚ:

“X” Chuyên gia đồng thuận thang đo của các nhân tố.

“V” Các nhân tố và thang đo phù hợp được lựa chọn cho khảo sát chính thức

PHỤ LỤC 4.4

KẾT QUẢ KHẢO SÁT CHUYÊN GIA VỀ CÁC NHÂN TỐ VI MÔ TRONG NGHIÊN CỨU ĐỊNH TÍNH

TT	Nhân tố	Thang đo	Số lượng chuyên gia phỏng vấn	Số lượng chuyên gia đồng ý	Tỷ lệ đồng ý	Ghi chú
1	Niên yết nước ngoài	= 1 Nếu DN lớn có niên yết nước ngoài = 0 Nếu DN lớn không có niên yết nước ngoài	15	15	100%	
2	Đòn bẩy	Nợ dài hạn/Tổng nguồn vốn	15	14	93,33%	
3	Đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài	= 1 Nếu DN lớn có sự đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài = 0 Nếu DN lớn không có sự đầu tư của nhà đầu tư nước ngoài	15	14	93,33%	Tác giả đề xuất
4	Vay vốn nước ngoài	= 1 Nếu DN lớn có vay vốn nước ngoài = 0 Nếu DN lớn không có vay vốn nước ngoài	15	13	86,67%	Tác giả đề xuất
5	Sự tham gia của người nước ngoài vào Ban lãnh đạo	= 1 Nếu DN lớn có người nước ngoài tham gia vào Ban lãnh đạo = 0 Nếu DN lớn không có người nước ngoài tham gia vào Ban lãnh đạo	15	13	86,67%	Tác giả đề xuất
6	Chất lượng kiểm toán	= 1 Nếu DN lớn được kiểm toán bởi Big4 = 0 Nếu DN lớn không được kiểm toán bởi Big4	15	15	100%	
7	Quy mô doanh nghiệp	Logarit của tổng tài sản	15	14	93,33%	
8	Khả năng sinh lời	ROE = Lợi nhuận sau thuế/ Vốn chủ sở hữu	15	13	86,67%	

PHỤ LỤC 4.5**CĂN CỨ XÁC ĐỊNH QUY MÔ DOANH NGHIỆP LỚN**

Theo Điều 6 Nghị định 39/2018/NĐ-CP do Chính phủ ban hành ngày 11/3/2018 về xác định doanh nghiệp nhỏ và vừa, từ đó giúp xác định tiêu chí của DN lớn. Căn cứ phân loại có thể dựa vào số lượng lao động bình quân năm hay quy mô tổng nguồn vốn (tổng nguồn vốn tương đương tổng giá trị tài sản trong bảng cân đối kế toán của DN - là tiêu chí ưu tiên). Tiêu chí phân loại DN lớn được xác định cụ thể như sau:

Khu vực	Doanh nghiệp lớn		
	Tổng nguồn vốn	Tổng doanh thu	Số lao động
Nông, lâm nghiệp và thủy sản	Trên 100 tỷ đồng	Trên 200 tỷ đồng	Trên 200 người
Công nghiệp và xây dựng			
Thương mại và dịch vụ	Trên 100 tỷ đồng	Trên 300 tỷ đồng	Trên 100 người

PHỤ LỤC 4.6

BẢNG KHẢO SÁT DOANH NGHIỆP

1. GIỚI THIỆU

Kính chào Quý Ông/Bà!

Tôi tên là Lê Trần Hạnh Phương - giảng viên Khoa Kinh tế và Kế toán – Trường Đại học Quy Nhơn. Hiện tại tôi đang thực hiện đề tài: *“Các nhân tố tác động đến áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – Nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp”*. Trước tiên, tôi xin chân thành cảm ơn quý Ông/Bà đã dành tham gia khảo sát. Thông tin quý Ông/Bà cung cấp trong bảng khảo sát được sử dụng duy nhất cho nghiên cứu. Tôi cam đoan dữ liệu thu thập được chỉ phục vụ cho nghiên cứu và được bảo mật tuyệt đối. Nếu Ông/Bà có điều gì cần trao đổi hoặc quan tâm đến kết quả nghiên cứu, xin liên hệ theo địa chỉ:

LÊ TRẦN HẠNH PHƯƠNG

Giảng viên - Khoa Kinh tế và Kế toán – Trường Đại học Quy Nhơn

Điện thoại: 0986 25 00 45

Email: letranhphuong@gmail.com

2. THÔNG TIN NGƯỜI THAM GIA KHẢO SÁT

Quý Ông/Bà vui lòng cung cấp thông tin dưới đây

Họ tên:

Đơn vị công tác:

Địa chỉ:

Chức vụ:

Điện thoại liên hệ:

Email:

Thời gian công tác:

3. NỘI DUNG KHẢO SÁT

Trong xu hướng toàn cầu hóa, báo cáo tài chính (BCTC) của doanh nghiệp (DN) của các quốc gia khác nhau cần có tiếng nói chung tạo điều kiện thuận lợi để nhà đầu tư quyết

định kinh tế phù hợp. Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) với nguyên tắc kế toán thống nhất đang ngày càng hoàn thiện và dần được áp dụng trên toàn thế giới. Tuy nhiên một số quốc gia vẫn còn e ngại chưa áp dụng CMKTQT (trong đó có Việt Nam) bởi khác biệt trong đặc thù của từng nước. Mục tiêu nghiên cứu của tác giả là xem xét các nhân tố tác động đến việc áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam.

Để có cơ sở lựa chọn các nhân tố tác động đến áp dụng CMKTQT (IAS/IFRS) tại các DN lớn ở Việt Nam, tôi rất mong nhận được ý kiến của quý Ông/Bà về nội dung sau:

(1) Ông/Bà có hiểu biết về CMKTQT (IAS/IFRS) hay không?

.....

(2) Ông/Bà hiểu biết về Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) qua phương thức nào?

.....

(3) Tại đơn vị Ông/Bà có thực hiện lập và trình bày báo cáo tài chính theo CMKTQT (IAS/IFRS) hay không?

.....

(4) Lý do đơn vị Ông/Bà thực hiện lập và trình bày báo cáo tài chính theo CMKTQT (IAS/IFRS) là gì?

.....

(5) Những khó khăn tại doanh nghiệp khi triển khai lập và trình bày báo cáo tài chính theo CMKTQT (IAS/IFRS) là gì?

.....

Xin chân thành cảm ơn sự giúp đỡ của Ông/Bà!

Trân trọng!

PHỤ LỤC 4.7**DANH SÁCH DOANH NGHIỆP LỚN TRONG NGHIÊN CỨU ĐỊNH LƯỢNG****A. DANH SÁCH 250 DOANH NGHIỆP LỚN NIÊM YẾT**

STT	Tên công ty	Áp dụng CMKTQT	Mã CK	Quy mô doanh nghiệp	ROE	TLN
1	Công ty cổ phần chứng khoán IB	X	VIX	1.092.898.080.345	6,7224	2,16
2	Công ty cổ phần chứng khoán VndireDN	X	VND	5.174.092.842.859	9,5617	1,82
3	Công ty cổ phần sữa Việt Nam	X	VNM	28.123.204.344.794	42,422	0,34
4	Công ty cổ phần tập đoàn FLC	X	FLC	17.908.798.048.353	12,251	18,54
5	Công ty cổ phần VIMECO		VMC	2.277.530.859.600	11,568	42,06
6	Công ty cổ phần Viglacera Từ Sơn		VTS	56.296.382.432	1,5646	-
7	Công ty cổ phần Cơ điện Miền Trung		CJC	183.045.261.551	9,6845	2,97
8	Công ty cổ phần VICOSTONE		VCS	3.337.930.763.897	46,712	5,29
9	Công ty cổ phần Nhựa Bao bì Vinh		VBC	380.231.750.447	26,918	5,60
10	Công ty Cổ phần Chứng khoán Thương mại và Công nghiệp Việt Nam	X	VIG	234.427.583.002	-11,62	-
11	Công ty cổ phần Ống thép Việt Đức VGPIPE		VGS	1.520.327.884.574	13,967	1,97
12	Công ty cổ phần Đầu tư KSQ		KSQ	332.981.342.605	0,3591	-
13	Công ty cổ phần 482		B82	485.856.668.564	1,3388	0,14
14	Công ty cổ phần Đầu tư và phát triển Bất động sản HUDLAND		HLD	686.286.953.563	9,5764	14,47
15	Công ty cổ phần Xăng dầu Dầu khí Phú Yên		PPY	188.503.091.494	18,802	-
16	Công ty cổ phần Gia Lai CTC		CTC	268.671.736.562	-10,68	15,35
17	Tổng Công ty cổ phần Đầu tư xây dựng và Thương mại Việt Nam		CTX	2.348.014.876.379	1,2145	21,44
18	Công ty cổ phần Xi măng Sài Sơn		SCJ	572.116.003.852	1,3862	17,13
19	Công ty cổ phần Chế tạo máy Dзі An		DZM	266.512.098.687	15,237	0,70

20	Công ty cổ phần Ấc quy Tia Sáng		TSB	133.437.089.172	7,8861	1,21
21	Công ty cổ phần Đầu tư và Phát triển Giáo dục Phương Nam		SED	272.073.322.426	20,25	-
22	Công ty cổ phần Sông Đà 10		SDT	3.090.551.213.505	7,2188	14,70
23	Công ty cổ phần May Phú Thành		MPT	320.981.355.335	3,4651	7,31
24	Công ty cổ phần Nhựa Tân Phú	X	TPP	376.858.578.062	18,699	22,32
25	Công ty cổ phần Địa ốc Dầu khí		PVL	1.059.396.997.344	2,059	130,81
26	Công ty cổ phần Đầu tư và Phát triển Du lịch Vinaconex		VCR	857.441.551.763	2,3924	18,73
27	Công ty cổ phần CMC		CVT	1.006.146.014.494	39,322	15,58
28	Công ty cổ phần Xây dựng 1.1.6.8		MST	206.506.357.409	4,0871	-
29	Công ty cổ phần Chứng khoán Đầu tư Việt Nam	X	IVS	346.387.571.607	0,0285	-
30	Công ty cổ phần COKYVINA		CKV	198.381.225.640	4,9845	11,70
31	Công ty cổ phần Giao nhận Vận tải Ngoại thương		VNT	488.639.889.025	16,44	14,75
32	Công ty cổ phần Đầu tư phát triển Nhà Đà Nẵng		NDN	663.155.036.783	8,655	1,06
33	Công ty cổ phần Khoáng sản Hòa Bình		KHB	359.908.746.638	-0,018	-
34	Công ty cổ phần Càng Rau Quả		VGP	169.970.423.973	9,2573	-
35	Công ty cổ phần Cáp nhựa Vĩnh Khánh		VKC	676.263.575.346	15,016	0,67
36	Công ty cổ phần Đầu tư và Xây dựng Thành Nam		CSC	448.961.314.824	13,116	14,25
37	Công ty cổ phần Đầu tư & Thương mại Dầu Khí Sông Đà		SDP	866.072.140.198	3,3274	7,06
38	Công ty cổ phần Nhựa Đồng Nai		DNP	2.518.468.403.610	17,383	43,24
39	Công ty cổ phần Đồ hộp Hạ Long		CAN	223.086.106.310	0,6063	0,13
40	Công ty cổ phần Đầu tư DNA	X	KSD	108.984.941.385	5,3924	-
41	Công ty Cổ phần Thương mại Hóc Môn		HTC	402.857.099.966	33,558	37,74
42	Công ty cổ phần Đầu tư - Phát triển Sông Đà		SIC	437.848.534.976	21,974	20,83
43	Công ty cổ phần Đầu tư Tổng hợp Hà Nội		SHN	1.805.040.560.380	7,9306	0,01

44	Công ty cổ phần Bao bì và In Nông nghiệp		INN	491.379.078.739	23,622	3,46
45	Công ty Cổ phần chứng khoán Sài Gòn - Hà Nội	X	SHS	3.314.377.817.490	7,7765	28,40
46	Công ty cổ phần Dịch vụ Kỹ thuật Viễn thông		TST	215.635.480.768	4,972	0,81
47	Công ty cổ phần Chế tạo bom Hải Dương		CTB	515.694.114.932	17,621	51,26
48	Công ty cổ phần Xây lắp Cơ khí và Lương thực Thực phẩm		MCF	168.609.411.123	10,868	-
49	Công ty cổ phần Quản lý Đầu tư Trí Việt		TVC	768.457.345.907	10,25	1,58
50	Công ty Cổ phần Vicem bao bì Hải Phòng		BXH	132.206.177.701	15,792	-
51	Công ty cổ phần CMISTONE Viet Nam		CMI	428.801.632.094	-35,74	24,19
52	Công ty cổ phần Xây dựng và Nhân lực Việt Nam		CMS	432.402.083.165	1,3325	1,60
53	Công ty cổ phần PVI		PVI	16.642.560.775.955	8,4094	0,65
54	Công ty cổ phần TECGROUP		TEG	198.341.493.210	16,805	0,12
55	Công ty cổ phần Đầu tư phát triển dịch vụ công trình công cộng Đức Long - Gia Lai		DL1	247.452.119.951	6,1144	5,58
56	Công ty cổ phần Xây dựng Sông Hồng		ICG	360.177.128.817	2,1724	-
57	Công ty cổ phần Truyền thông số 1		ONE	351.823.252.345	10,538	0,03
58	Công ty cổ phần Sông Đà 2		SD2	883.213.154.034	4,0865	9,26
59	Công ty cổ phần Khoáng sản và Xi măng Cần Thơ		CCM	309.785.415.949	10,844	17,48
60	Công ty cổ phần Chứng khoán Phố Wall	X	WSS	535.980.916.724	0,9312	-
61	Tổng Công ty Hóa dầu Petrolimex – Công ty cổ phần		PLC	3.370.976.853.769	15,157	1,23
62	Công ty cổ phần Đầu tư Châu Á - Thái Bình Dương		API	718.621.177.669	-0,987	11,78
63	Công ty cổ phần COKYVINA		CKV	198.381.225.640	4,9845	11,70
64	Công ty cổ phần Vật liệu Điện và Viễn thông Sam Cường		SMT	185.978.648.197	15,641	0,82
65	Công ty Cổ Phần Bột Giặt NET		NET	542.143.363.916	29,596	-
66	Công ty cổ phần Dịch vụ Vận tải và Thương mại		TJC	195.443.033.612	8,9816	11,41

67	Công ty cổ phần Lương thực Thực phẩm SAFOCO		SAF	166.138.557.056	27,08	-
68	Công ty cổ phần Bánh kẹo Hải Hà		HHC	505.376.603.404	10,268	0,12
69	Công ty cổ phần Dược Lâm Đồng - Ladophar		LDP	281.033.212.180	20,536	5,09
70	Công ty cổ phần Chứng khoán Rồng Việt	X	VDS	1.593.235.428.743	6,4634	0,03
71	Công ty cổ phần Vận tải và Dịch vụ Petrolimex Hải Phòng		PTS	180.728.621.268	5,6034	36,34
72	Công ty cổ phần Vận tải và Thuê tàu		VFR	502.854.523.863	-7,378	25,92
73	Công ty cổ phần Dịch vụ Phú Nhuận		MSC	1.034.426.410.123	7,3997	1,09
74	Công ty cổ phần Chứng khoán Bảo Việt	X	BVS	1.855.255.471.025	6,57	-
75	Công ty cổ phần Licogi 14		L14	445.241.988.710	29,888	-
76	Công ty cổ phần Liên doanh Đầu tư Quốc tế KLF	X	KLF	1.897.083.896.359	0,1458	0,32
77	Công ty cổ phần Kinh doanh dịch vụ cao cấp Dầu khí Việt Nam		PVR	996.568.985.468	-2,438	-
78	Công ty cổ phần SOLAVINA		SVN	250.208.125.859	1,3239	0,28
79	Công ty cổ phần Fiditour		FDT	118.627.962.926	14,59	6,34
80	Công ty cổ phần Cung ứng và Dịch vụ Kỹ thuật hàng hải		MAC	230.857.419.273	13,9	1,19
81	Công ty cổ phần Chế tạo máy - Vinacommin		CTT	651.083.605.005	9,2671	9,16
82	Công ty cổ phần Dịch vụ Hàng Không Sân Bay Đà Nẵng		MAS	127.386.557.801	71,15	12,79
83	Công ty cổ phần vàng bạc đá quý phú nhuận	X	PNJ	3.587.986.910.163	30,026	1,84
84	Công ty cổ phần Bamboo capital	X	BCG	4.470.872.513.174	4,6934	56,13
85	Công ty cổ phần thủy sản Mê Kong		AAM	257.903.768.434	0,6407	1,20
86	Công ty cổ phần nhựa và môi trường xanh An Phát		AAA	3.077.615.978.737	14,97	31,93
87	Công ty cổ phần bê tông Becamex		ACC	322.039.408.163	20,545	0,54
88	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Bến Tre		ABT	649.276.469.260	11,467	0,69
89	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Cửu Long An Giang		ACL	1.185.062.703.460	6,6696	5,24
90	Công ty cổ phần Damsan		ADS	1.265.209.664.086	13,844	11,86
91	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu An Giang		AGM	741.348.229.538	1,8347	1,27

92	Công ty cổ phần chứng khoán ngân hàng Nông nghiệp và Phát triển nông thôn	X	AGR	1.660.379.497.164	-24,59	-
93	Công ty cổ phần đầu tư và khoáng sản AMD group		AMD	1.305.606.890.629	5,9275	5,85
94	Công ty cổ phần Nam Việt		ANV	3.017.825.874.648	1,0262	7,36
95	Công ty cổ phần công nghiệp khoáng sản Bình Thuận		KSA	1.162.621.297.214	0,6331	2,93
96	Công ty cổ phần đầu tư Sao thái dương		SJF	1.121.463.824.060	7,7604	8,02
97	Công ty cổ phần công nghệ Tiên Phong		ITD	569.331.113.177	27,175	7,03
98	Công ty cổ phần tập đoàn công nghệ CMC		CMG	2.418.839.338.311	13,404	3,66
99	Công ty cổ phần đầu tư và phát triển dự án hạ tầng Thái Bình Dương		PPI	1.008.019.972.662	-7,361	18,31
100	Công ty cổ phần ngoại thương và phát triển đầu tư thành phố Hồ Chí Minh	X	FDC	870.407.683.279	-4,148	10,06
101	Công ty cổ phần Quốc Cường Gia Lai		QCG	8.216.605.119.798	1,1138	1,03
102	Công ty cổ phần đầu tư cao su Quảng Nam		VHG	1.715.038.693.480	-1,773	0,30
103	Công ty cổ phần đầu tư và phát triển KSH		KSH	304.904.443.432	0,2352	-
104	Công ty cổ phần MHC		MHC	515.096.428.659	16,804	0,05
105	Công ty cổ phần đầu tư và xây dựng bưu điện		PTC	612.399.317.728	7,5562	24,88
106	Công ty cổ phần Nafoods Groups	X	NAF	621.798.617.099	14,058	0,88
107	Công ty cổ phần bất động sản điện lực miền Trung		LEC	303.127.014.582	5,5293	-
108	Công ty cổ phần thương mại Hà Tây		HTT	469.939.197.172	5,8237	38,24
109	Công ty cổ phần đầu tư Everland		EVG	388.543.593.362	3,9776	0,01
110	Công ty cổ phần đầu tư và tư vấn Hà Long		HID	361.797.447.409	7,0424	-
111	Công ty cổ phần pin ắc quy miền Nam		PAC	1.677.206.315.804	29,78	0,05
112	Công ty cổ phần City auto		CTF	473.241.328.384	10,704	0,35
113	Công ty cổ phần xây dựng hạ tầng CII		CEE	1.304.301.786.789	11,803	0,83
114	Công ty cổ phần Phú Tài		PTB	1.810.520.086.571	34,941	1,06

115	Tổng Công ty cổ phần khoan và dịch vụ khoan dầu khí	X	PVD	23.142.707.607.800	1,3776	27,75
116	Công ty cổ phần tư vấn thương mại dịch vụ địa ốc Hoàng Quân		HQC	6.860.286.333.708	0,4964	12,38
117	Công ty cổ phần xây dựng và kinh doanh địa ốc Hòa Bình		HBC	11.449.797.634.764	31,036	6,41
118	Công ty cổ phần in và bao bì Mỹ Châu		MCP	308.063.183.243	10,5	5,17
119	Công ty cổ phần địa ốc Sài Gòn thương tín và các công ty con		SCR	7.498.402.116.108	5,5125	9,37
120	Công ty cổ phần đầu tư và công nghiệp Tân Tạo		ITA	12.916.990.416.453	0,381	10,36
121	Công ty cổ phần đầu tư căn nhà mơ ước		DRH	832.805.342.057	11,092	0,01
122	Công ty cổ phần xây dựng hạ tầng Sông Đà		SDH	385.894.501.262	-382,7	2,30
123	Công ty cổ phần PIV		PIV	264.907.226.805	7,2781	-
124	Công ty cổ phần đầu tư và xây lắp Sông Đà		SDD	416.799.333.945	-2,154	41,31
125	Công ty cổ phần khoáng sản và vật liệu xây dựng Hưng Long		KHL	150.172.900.979	-95,53	0,09
126	Công ty cổ phần gạch Khang Minh		GKM	120.314.752.298	5,8168	6,21
127	Công ty cổ phần tập đoàn Tiên Bộ		TTB	548.317.971.634	6,8154	5,56
128	Công ty cổ phần kỹ thuật điện Toàn Cầu		GLT	201.539.644.969	33,914	0,56
129	Công ty cổ phần đầu tư và xây dựng HUD3		HU3	610.045.896.362	8,8281	-
130	Công ty cổ phần COMA 18		CIG	604.150.503.991	0,712	15,81
131	Công ty cổ phần Đệ Tam		DTA	289.390.789.455	0,1293	25,94
132	Công ty cổ phần tập đoàn Đức Long Gia Lai		DLG	7.010.967.973.608	2,4722	41,10
133	Công ty cổ phần thủy điện Thác Mơ và các công ty con		TMP	1.298.528.210.532	11,227	14,49
134	Công ty cổ phần tư vấn dự án quốc tế KPF		KPF	251.366.583.706	5,0158	0,27
135	Công ty cổ phần tập đoàn Đại Dương		OGC	3.467.538.721.646	-91,3	29,83
136	Tập đoàn Bảo Việt	X	BVH	72.996.452.507.836	8,5116	59,02
137	Công ty cổ phần thủy sản số 4		TS4	1.289.942.825.421	-2,612	3,33
138	Công ty cổ phần GEMADEBT	X	GMD	10.117.918.996.180	7,5637	12,75
139	Công ty cổ phần nông dược HAI		HAI	2.163.524.552.445	4,5487	2,38

140	Công ty cổ phần Tập đoàn HAPACO		HAP	1.013.321.270.675	1,9917	12,14
141	Công ty cổ phần tập đoàn Hà Đô		HDG	6.700.316.158.411	13,749	42,24
142	DN cổ phần thương nghiệp Cà Mau		CMV	691.931.577.378	15,652	0,05
143	Tổng Công ty cổ phần dịch vụ tổng hợp dầu khí	X	PET	6.227.006.416.270	10,133	6,59
144	Công ty cổ phần Fecon		FCN	3.332.329.092.304	14,233	24,45
145	Công ty cổ phần đầu tư và xây dựng cấp thoát nước (WASECO)		VSI	400.660.132.143	14,73	11,03
146	Công ty cổ phần công nghiệp cao su miền Nam		CSM	3.375.453.484.571	19,56	22,08
147	Công ty cổ phần phân bón Bình Điền		BFC	3.425.641.960.231	31,047	5,47
148	Công ty cổ phần Minh Hữu Liên		MHL	161.617.436.976	10,605	0,60
149	Công ty cổ phần xây dựng và phát triển đô thị tỉnh Bà Rịa Vũng Tàu		UDC	1.078.984.984.879	1,505	25,32
150	Tổng Công ty khí Việt Nam – Công ty cổ phần	X	GAS	56.753.853.518.483	17,561	11,85
151	Công ty cổ phần đông hải Bến Tre		DHC	629.632.157.767	16,449	-
152	Công ty cổ phần tập đoàn Thiên Long		TLG	1.384.312.466.725	25,976	3,39
153	Công ty cổ phần Chương Dương		CDC	734.752.784.276	5,6832	9,16
154	Công ty cổ phần khai thác và chế biến khoáng sản Lào Cai		LCM	227.669.468.902	-3,997	-
155	Công ty cổ phần quốc tế Sơn Trà		SHI	2.134.524.545.385	12,258	6,68
156	Công ty cổ phần thép Nam Kim		NKG	6.390.221.995.979	32,761	29,13
157	Công ty cổ phần vận tải xăng dầu Vitaco		VTO	2.076.839.273.884	7,8281	25,57
158	Công ty cổ phần đầu tư và phát triển Sacom	X	SAM	3.664.556.552.273	0,9789	0,95
159	Công ty cổ phần xây dựng Phục Hưng Holdings		PHC	972.745.022.169	8,7026	2,26
160	Công ty cổ phần điện lực dầu khí Nhơn Trạch 2		NT2	12.979.914.063.678	22,115	28,98
161	Công ty cổ phần thép Mê Lin		MEL	694.606.477.858	12,385	-
162	Công ty cổ phần quản lý đường sông số 3		DS3	127.303.219.275	5,7423	3,38
163	Công ty cổ phần khoáng sản Pha Lê		PLP	257.619.154.037	6,9669	23,25
164	Công ty cổ phần công nghệ mạng và truyền thông		CMT	330.204.754.467	5,2902	3,29

165	Công ty cổ phần thiết bị y tế Việt Nhật		JVC	732.595.325.518	-6,04	6,13
166	Công ty cổ phần đầu tư dịch vụ tài chính Hoàng Huy	X	TCH	4.643.876.335.570	11,309	0,99
167	Công ty cổ phần thiết bị điện		THI	1.741.315.243.212	19,245	2,21
168	Công ty cổ phần dầu khí Thái Dương		TDG	213.834.146.137	12,014	-
169	Công ty cổ phần tập đoàn Sao Mai		ASM	4.647.150.965.193	6,5379	11,23
170	Công ty cổ phần tập đoàn dầu khí AnPha		ASP	866.321.670.815	4,0016	3,62
171	Công ty cổ phần y dược phẩm Vimedimex		VMD	7.689.606.592.710	9,1984	1,00
172	Công ty cổ phần thương mại Xuất nhập khẩu Thiên Nam và Công ty con		TNA	1.363.956.008.966	30,149	5,05
173	Công ty cổ phần đầu tư và phát triển nhà đất Cotec		CLG	1.249.155.839.504	5,0328	19,79
174	Công ty cổ phần kim khí thành phố Hồ Chí Minh		HMC	775.209.822.142	18,494	2,99
175	Công ty cổ phần đầu tư và phát triển đô thị Long Giang		LGL	1.832.499.458.383	4,7061	24,87
176	Công ty cổ phần bóng đèn phích nước Rạng Đông		RAL	2.096.850.723.329	23,875	0,04
177	Công ty cổ phần giống cây trồng miền Nam	X	SSC	397.568.413.384	10,279	0,24
178	Công ty cổ phần sơn hà Sài Gòn		SHA	502.835.501.922	15,439	13,65
179	Công ty cổ phần tư vấn thiết kế và phát triển đô thị		CDO	487.750.288.287	6,6791	-
180	Công ty cổ phần Everpia		EVE	1.114.827.361.173	9,3383	4,20
181	Tập đoàn xăng dầu Việt Nam	X	PLX	54.244.434.491.698	22,187	5,72
182	Công ty cổ phần tập đoàn nhựa Đông Á		DAG	1.074.867.193.397	10,625	185,59
183	Công ty cổ phần khoáng sản và vật liệu xây dựng Lâm Đồng và các công ty con		LBM	250.310.528.968	26,874	0,39
184	Công ty cổ phần chế biến thủy sản và xuất nhập khẩu Cà Mau		CMX	684.435.806.593	-187,5	1,83
185	Công ty cổ phần thể giới số		DGW	1.306.211.900.222	10,599	0,31
186	Công ty cổ phần chứng khoán Bản Việt	X	VCI	3.110.547.766.840	26,439	0,01
187	Công ty cổ phần GNTFOODS		GTN	3.206.350.226.337	0,5772	3,31

188	Công ty cổ phần điện lực Khánh Hòa		KHP	1.725.144.692.468	10,967	22,99
189	Công ty cổ phần dầu thực vật Sài Gòn		SGO	233.679.651.034	0,735	-
190	Công ty cổ phần gạch ngói Nhị Hiệp và công ty con		NHC	66.561.750.543	22,051	0,01
191	Công ty cổ phần đá Spilit		SPI	264.710.832.296	0,9919	3,29
192	Công ty cổ phần Hoàng Anh Gia Lai		HAG	52.763.469.601	-8,947	44,29
193	Công ty cổ phần đầu tư địa ốc Khang An		KAC	372.137.212.424	9,2981	1,26
194	Tổng Công ty cổ phần Bảo Minh	X	BMI	5.125.558.803.118	8,4017	0,00
195	Công ty cổ phần đầu tư và thương mại DIC và các công ty con		DIC	1.235.089.674.455	4,2957	6,23
196	Công ty cổ phần phát triển nhà Thủ Đức		TDH	2.800.624.635.125	6,115	10,78
197	Công ty cổ phần đầu tư phát triển Cường Thuận IDICO và các công ty con		CTI	3.847.310.331.489	12,734	61,04
198	Công ty cổ phần An Trường An		ATG	206.866.057.457	0,2297	2,90
199	Công ty cổ phần đầu tư phát triển thương mại Viễn Đông		VID	502.119.192.707	4,5682	6,96
200	Công ty cổ phần đầu tư Thế giới di động	X	MWG	14.854.263.232.991	0,0229	-
201	Công ty cổ phần du lịch Thành Thành Công		VNG	416.388.185.473	3,3468	20,61
202	Công ty cổ phần hàng không Vietjet và các công ty con	X	VJC	20.062.701.524.727	52,724	23,72
203	Công ty cổ phần đầu tư hạ tầng và đô thị Dầu khí	X	PTL	1.676.807.363.069	0,0005	8,52
204	Công ty cổ phần công nghệ viễn thông Sài Gòn		SGT	1.960.864.789.193	9,9683	38,75
205	Công ty cổ phần đầu tư và phát triển đa quốc gia I.D.I	X	IDI	5.080.583.400.886	4,6281	11,30
206	Công ty cổ phần TIE		TIE	302.107.244.506	2,25	-
207	Công ty cổ phần đầu tư phát triển đô thị và khu công nghiệp Sông Đà	X	SJS	5.969.111.163.659	8,5443	22,28
208	Công ty cổ phần đầu tư phát triển công nghệ điện tử viễn thông		ELC	1.160.470.410.896	11,976	7,91
209	Công ty cổ phần tập đoàn khách sạn Đông Á		DAH	720.024.995.488	7,8756	35,22

210	Tổng Công ty cổ phần bia rượu nước giải khát Hà Nội và các Công ty con		BHN	9.780.721.590.800	12,186	7,36
211	Công ty cổ phần Vĩnh Hoàn		VHC	4.450.872.945.686	23,628	12,15
212	Công ty cổ phần tập đoàn Kido	X	KDC	8.849.020.189.978	19,077	11,73
213	Công ty cổ phần xi măng Hà Tiên 1		HT1	11.780.141.509.733	15,576	29,89
214	Công ty cổ phần tập đoàn Hoàng Long		HLG	1.710.933.226.654	27,787	32,16
215	Công ty cổ phần đầu tư CMC	X	CMC	99.992.563.605	0,7331	-
216	Công ty cổ phần điện nhẹ viễn thông		LTC	343.778.151.884	-2,193	0,13
217	Công ty cổ phần du lịch dầu khí Phương Đông		PDC	192.325.674.504	3,4709	12,53
218	Công ty cổ phần Vinaconex 21		V21	351.715.045.904	-30,3	0,00
219	Công ty cổ phần đầu tư phát triển Sóc Sơn		DPS	575.449.114.944	4,4336	-
220	Công ty cổ phần nông nghiệp và thực phẩm Hà Nội Kinh Bắc		HKB	832.546.932.132	12,026	6,24
221	Công ty cổ phần SIMCO Sông Đà		SDA	407.896.904.512	-14,83	20,30
222	Công ty cổ phần Tập đoàn đầu tư Thăng Long	X	TIG	946.204.064.916	5,2091	1,80
223	Công ty cổ phần tập đoàn Vinacontrol	X	VNC	290.985.508.586	17,334	4,33
224	Công ty cổ phần hãng sơn Đông Á		HDA	212.447.252.587	11,262	0,65
225	Tổng Công ty cổ phần xây lắp dầu khí	X	PVX	12.965.714.583.586	3,0693	5,63
226	Công ty cổ phần than cộc sáu - Vinacomin		TC6	1.530.487.274.874	0,2788	24,50
227	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu tổng hợp 1 Việt Nam		TH1	929.858.361.545	-270,5	6,43
228	Công ty cổ phần SCI		S99	974.671.459.925	2,7051	13,79
229	Công ty cổ phần đầu tư và thương mại dầu khí Nghệ An		PXA	194.808.669.051	-85,31	21,08
230	Công ty cổ phần khách sạn và dịch vụ Đại Dương		OCH	3.388.887.665.832	-13,19	21,39
231	Công ty cổ phần khoáng sản Bắc Cạn		BKC	266.058.267.909	1,4988	1,59
232	Công ty cổ phần thực phẩm Lâm Đồng		VDL	229.960.485.221	11,612	0,20

233	Công ty cổ phần đại lý hàng hải Việt Nam và công ty con	X	VSA	619.003.284.861	12,599	1,37
234	Công ty cổ phần liên doanh Sana WMT		ASA	143.009.699.381	1,7249	-
235	Công ty cổ phần xây lắp Thành An 96		TA9	1.524.604.963.151	28,409	1,94
236	Công ty cổ phần Sông Đà 7.04		S74	858.864.543.371	-8,682	51,26
237	Công ty cổ phần Licogi 13		LIG	1.686.321.793.664	2,4224	2,35
238	Công ty cổ phần khoáng sản và xây dựng Bình Dương		KSB	973.706.067.230	33,774	27,11
239	Công ty cổ phần xây dựng 1369		C69	119.720.209.006	4,079	8,04
240	Công ty cổ phần dịch vụ phân phối tổng hợp dầu khí	X	PSD	2.621.148.765.066	25,027	0,05
241	Công ty cổ phần chăn nuôi Mitraco		MLS	154.907.215.838	28,942	19,41
242	Công ty cổ phần Licogi 166		LCS	229.386.776.086	1,0051	3,93
243	Công ty cổ phần Vinafreight		VNF	515.526.898.615	19,042	1,04
244	Công ty cổ phần Trang và các công ty con		TFC	473.319.461.408	0,1045	16,05
245	Công ty cổ phần Mai Linh Miền Trung		MNC	890.659.833.561	5,6866	48,74
246	Công ty cổ phần Sông Đà 11		SJE	1.456.127.248.152	8,9096	23,08
247	Công ty cổ phần đầu tư xây dựng và công nghệ Tiến Trung		TTZ	109.086.154.191	4,4513	1,07
248	Công ty cổ phần TASCO		HUT	9.319.852.662.482	15,945	56,53
249	Công ty cổ phần du lịch - thương mại Tây Ninh		TTT	344.009.025.184	21,431	0,53
250	Công ty cổ phần xi măng Bim Sơn		BCC	4.741.327.852.319	12,859	1,60

Ghi chú:

“X” Công ty có áp dụng CMKTQT tính đến thời điểm 31/12/2016

B. DANH SÁCH 250 DOANH NGHIỆP LỚN CHƯA NIÊM YẾT

STT	TÊN DOANH NGHIỆP	Viết tắt	Áp dụng CMKTQT
1	Công ty cổ phần phát triển đô thị Nam Hà Nội	NHN	X
2	Công ty cổ phần viễn thông FPT	FOX	X
3	Công ty cổ phần đầu tư và phát triển đô thị Sài Đồng	SDI	
4	Tổng Công ty Dược Việt Nam - Công ty cổ phần	DVN	
5	Tổng Công ty cổ phần thiết bị điện Việt Nam	GEX	X
6	Tập đoàn dệt may Việt Nam	VGT	X
7	Tổng Công ty điện lực TKV - CTCP	DTK	
8	Công ty cổ phần thủy điện Đa Nhim - Hoàng Thuận - Đa Mi	DNH	
9	Tổng Công ty cổ phần may Việt Tiến và các công ty con	VGG	X
10	Công ty cổ phần nhiệt điện Quảng Ninh	QTB	
11	Tổng Công ty thủy sản Việt Nam - Công ty cổ phần	SEA	
12	Công ty cổ phần dịch vụ hàng hóa Sài Gòn	SCS	
13	Công ty TNHH đầu tư xây dựng Unicons	Unicon	
14	Công ty TNHH hệ thống thông tin FPT	FIS	X
15	Công ty cổ phần Đạt Phương	DPG	
16	Công ty cổ phần xây dựng công nghiệp	ICC	
17	Công ty cổ phần thủy điện Quê Phong	QPH	
18	Công ty cổ phần hóa dược phẩm Mekophar	MKP	
19	Công ty cổ phần bia Sài Gòn - Miền Tây	WSB	
20	Công ty cổ phần xây dựng - địa ốc cao su	RCD	
21	Công ty cổ phần tập đoàn đầu tư IPA	IPA	
22	Công ty cổ phần Nha Trang Seafood - F17	SeafoodF17	
23	Công ty cổ phần quê hương Liberty	Liberty	X
24	Công ty TNHH truyền hình cáp Saigontourist		
25	Công ty cổ phần quốc tế gốm sứ Việt	VietCeramics	
26	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Sài Gòn	SSN	
27	Công ty cổ phần nước khoáng Vĩnh Hảo và các công ty con	VinhHao	
28	Công ty cổ phần Viwaco	VAV	
29	Công ty cổ phần truyền thông VMG	ABC	
30	Công ty cổ phần công trình Viettel	CTR	

31	Công ty cổ phần cao su Tân Biên	RTB	
32	Công ty cổ phần Âu Lạc	ALC	
33	Tổng Công ty xây dựng Hà Nội - CTCP	HAN	
34	Công ty cổ phần vận tải dầu khí Thái Bình Dương	PVP	X
35	Công ty cổ phần Trung Đô	TrungDo	
36	Công ty cổ phần kho vận Tân Cảng	TCW	
37	Công ty cổ phần tư vấn đầu tư và xây dựng Kiên Giang và các Công ty con	CKG	
38	Công ty cổ phần xây dựng bảo tàng Hồ Chí Minh	HMS	
39	Công ty cổ phần cơ khí Đông Anh Licogi	CKD	
40	Tổng Công ty cổ phần bảo hiểm Quân đội	MIG	X
41	Tổng Công ty cổ phần dệt may Hòa Thọ	HTG	
42	Công ty cổ phần cấp nước Đồng Nai và các công ty con	DNW	
43	Công ty cổ phần khu công nghiệp Hiệp Phước	HPI	
44	Công ty cổ phần đầu tư và xây dựng Xuân Mai	XMC	
45	Công ty cổ phần nhựa Hà Nội	NHH	
46	Công ty cổ phần kim loại màu Thái Nguyên - Vimico	TMG	
47	Công ty cổ phần Sonadezi Châu Đức	SonadeziChauDuc	
48	Công ty cổ phần bất động sản E Xim	Eximland	X
49	Công ty cổ phần xi măng Sông Lam 2	PX1	
50	Công ty cổ phần xây lắp Thừa Thiên Huế	XaylapHue	
51	Công ty cổ phần Otran Logistic	OTG	
52	Tổng Công ty tư vấn xây dựng Việt Nam - CTCP	VGW	
53	Công ty cổ phần bia Sài Gòn - Sông Lam	BSL	
54	Công ty cổ phần xây dựng số 3 Hải Phòng	HC3	
55	Công ty cổ phần thực phẩm Cholimex	CMF	X
56	Tổng Công ty cổ phần dệt may Hà Nội	HSM	
57	Tổng Công ty may Nhà Bè - Công ty cổ phần	MNB	
58	Công ty cổ phần thực phẩm nông sản xuất khẩu Sài Gòn	AGX	
59	Công ty cổ phần cảng Quảng Ninh	CangQuangNinh	
60	Công ty cổ phần bất động sản Sài Gòn Vi Na	LSG	
61	Công ty cổ phần kim khí Thăng Long	KTL	
62	Công ty cổ phần VGR-Bảo Lộc	BJC	

63	Công ty cổ phần VLXD và TTNT thành phố Hồ Chí Minh	CMID	
64	Công ty cổ phần bia Sài Gòn - Bạc Liêu	SBL	
65	Công ty cổ phần đầu tư phát triển Sài Gòn Co-op	SID	X
66	Công ty cổ phần cấp thoát nước Cần Thơ và các Công ty con	CTW	
67	Công ty cổ phần dược vật tư y tế Hải Dương	DHD	
68	Công ty CP du lịch và tiếp thị giao thông vận tải Việt Nam - Vietravel	VTR	
69	Công ty cổ phần tập đoàn Mai Linh	MLG	
70	Công ty TNHH MTV môi trường đô thị thành phố Hồ Chí Minh		
71	Công ty cổ phần bê tông ly tâm Thủ Đức	BTD	
72	Công ty cổ phần cán thép Thái Trung	TTS	
73	Công ty cổ phần nhựa Việt Nam	VNP	
74	Công ty cổ phần thực phẩm và nước giải khát Dona NewTower	DTF	
75	Công ty cổ phần dịch vụ bưu chính viễn thông Sài Gòn	SPT	
76	Công ty TNHH MTV xây lắp và vật liệu xây dựng Đồng Tháp	BDT	
77	Công ty cổ phần Sivico	SIV	
78	Công ty cổ phần gạch ngói Đồng Nai	GND	
79	Công ty cổ phần nhựa Bảo Vân		
80	Công ty cổ phần sợi Phú Bài	SPB	
81	Công ty cổ phần vật liệu xây dựng và trang trí nội thất thành phố Hồ Chí Minh		
82	Công ty cổ phần lương thực thực phẩm Colusa-Miliket	CNM	
83	Công ty cổ phần lương thực Bình Định	BLT	
84	Công ty cổ phần Hồng Hà Việt Nam	PHH	
85	Công ty cổ phần đầu tư cao su Đắk Lắk	DRI	
86	Công ty cổ phần dược phẩm Agimexpharm	AGP	X
87	Công ty cổ phần dịch vụ du lịch Chợ Lớn	ChoLonTourist	
88	Công ty cổ phần cấp nước Ninh Thuận	NNT	
89	Công ty cổ phần Viglacera Hà Nội	ViglaceraHN	
90	Công ty cổ phần vận tải và dịch vụ hàng hải	TRS	
91	Công ty CP dịch vụ sân bay quốc tế Cam Ranh	CamRanhSB	
92	Tổng Công ty khoáng sản và thương mại Hà Tĩnh - Công ty cổ phần	MTA	

93	Công ty cổ phần dịch vụ du lịch Bến Thành và các công ty con	BTV	
94	Công ty cổ phần Thông Quảng Ninh	TQN	
95	Công ty cổ phần thủy điện Hương Sơn	GSM	
96	Công ty cổ phần đầu tư và phát triển điện Tây Bắc	NED	
97	Công ty cổ phần bia và nước giải khát Hạ Long	HLB	
98	Công ty cổ phần cảng Sài Gòn	SGP	X
99	Công ty cổ phần cấp thoát nước Khánh Hòa	KHW	
100	Công ty cổ phần bến xe Nghệ An	NBS	
101	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu y tế thành phố Hồ Chí Minh	YTC	
102	Công ty cổ phần đầu tư dệt may G.Home	G20	
103	Công ty cổ phần dược phẩm Hải Phòng	DPH	
104	Công ty cổ phần tư vấn xây dựng thủy lợi II và công ty con	HEC	
105	Công ty cổ phần thương mại Phú Nhuận và công ty con	PNG	
106	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu và đầu tư Chợ Lớn	CLX	
107	Công ty cổ phần cầu 12 - CIENCO 1	C12	
108	Công ty cổ phần cấp thoát nước Long An	LAW	
109	Công ty cổ phần Tổng DN may Đồng Nai và công ty con	MayDongNai	
110	Công ty cổ phần dược phẩm Cần Giờ	CGP	
111	Công ty cổ phần tập đoàn xây dựng và thiết bị công nghiệp	CEG	
112	Công ty cổ phần vật tư Hậu Giang	HAM	
113	Công ty cổ phần dịch vụ môi trường và công trình đô thị Vũng Tàu	MTV	
114	Công ty cổ phần công nghệ sao bắc đẩu và các Công ty con	SBD	
115	Công ty cổ phần thủy sản Cà Mau và các công ty con	CAT	
116	Công ty cổ phần vận tải biển Sài Gòn	SGS	X
117	Công ty cổ phần công trình cầu phà thành phố Hồ Chí Minh	HFB	
118	Công ty cổ phần đầu tư xây dựng lắp máy Idico	LMI	
119	Công ty cổ phần bia rượu Sài Gòn - Đồng Xuân	BSD	
120	Công ty cổ phần dịch vụ công nghệ tin học HPT	HPT	
121	Công ty cổ phần nhựa Sài Gòn	NSG	
122	Công ty cổ phần dịch vụ và vận tải biển Vũng Tàu	VungTauShip	
123	Công ty cổ phần ACC-244	AC4	
124	Công ty cổ phần xây dựng số 1 Hà Nội	HACC1	

125	Công ty TNHH TMSX dây và cáp điện Đại Long		
126	Công ty cổ phần thủy điện Bắc Hà	BHA	
127	Công ty cổ phần đầu tư và xây dựng công trình 3	CT3	
128	Công ty cổ phần Vinafco	VFC	X
129	Tổng Công ty xây dựng số 1 - CTCP và các công ty con	CC1	
130	Công ty cổ phần Sông Đà 3	SD3	
131	Công ty cổ phần vận tải dầu Phương Đông Việt	PDV	
132	Công ty cổ phần chế biến thủy sản Út Xi	Utxico	
133	Công ty cổ phần đầu tư xây dựng Thanh Niên	TNY	
134	Công ty cổ phần xây lắp thương mại 2	ACS	
135	Công ty cổ phần Petec Bình Định	GCB	
136	Công ty cổ phần đầu tư phát triển nhà và đô thị Vinaconex	VHD	
137	Công ty cổ phần Trúc Thôn	TRT	
138	Công ty cổ phần xây dựng số 5 Hà Nội	CH5	
139	Tổng Công ty tư vấn xây dựng thủy lợi Việt Nam - CTCP	HEJ	
140	Công ty cổ phần An Thịnh	ATB	
141	Công ty cổ phần xây dựng và thiết kế số 1 và các công ty con	DCF	
142	Công ty cổ phần cấp thoát nước và xây dựng Quảng Ngãi	QNW	
143	Công ty cổ phần xây dựng công trình 510	NMK	
144	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu và xây dựng công trình	TNM	
145	Tổng Công ty khoáng sản TKV - CTCP	KSV	
146	Công ty cổ phần cấp nước Cà Mau	CMW	
147	Công ty cổ phần dịch vụ xuất khẩu lao động và chuyên gia	SLC	
148	Công ty cổ phần dược phẩm Tipharco	DTG	
149	Công ty cổ phần Beton 6	BT6	
150	Tổng Công ty cổ phần điện tử và tin học Việt Nam	VEIC	
151	Công ty cổ phần dược Becamex	BCP	
152	Công ty cổ phần vận tải dầu khí Đông Dương	PTT	
153	Công ty cổ phần môi trường và dịch vụ đô thị Vĩnh Yên	MVY	
154	Công ty TNHH MTV bột mỳ Vinafood 1	BMV	
155	Công ty cổ phần đầu tư tài chính bảo hiểm dầu khí	PFH	
156	Công ty cổ phần xuất nhập khẩu thủy sản Cần Thơ	CASEAMEX	
157	Công ty cổ phần dịch vụ vận tải Sài Gòn	STS	X

158	Công ty cổ phần bia Hà Nội - Hải Phòng	HBH	
159	Công ty cổ phần rau quả thực phẩm An Giang	ANT	
160	Công ty cổ phần đầu tư tài chính Giáo dục	EFI	
161	Công ty cổ phần tư vấn đầu tư mỏ và công nghiệp - Vinacomin	TVM	
162	Công ty cổ phần vận tải và thương mại đường sắt	RAT	
163	Công ty cổ phần vật tư nông nghiệp Đồng Nai	DOC	
164	Công ty cổ phần công nghiệp hóa chất Đà Nẵng	DCI	
165	Công ty cổ phần xây lắp môi trường - TKV	VCE	
166	Công ty cổ phần đầu tư - xây dựng Hà Nội	HCI	
167	Công ty cổ phần nước sạch Thái Nguyên	TNW	
168	Công ty cổ phần tư vấn xây dựng công nghiệp và đô thị Việt Nam	CCV	
169	Tổng Công ty cổ phần bảo hiểm hàng không	KM	X
170	Công ty cổ phần giày Bình Định	BDF	
171	Công ty cổ phần tập đoàn truyền thông Thanh Niên	ThanhnienMedia	
172	Công ty cổ phần xe lửa Dĩ An	DAR	
173	Công ty cổ phần đầu tư và xây dựng số 4	CC4	
174	Công ty cổ phần nước sạch Lai Châu	LCW	
175	Công ty cổ phần thương mại dầu khí	Petechim	
176	Công ty cổ phần Licogi Quảng Ngãi	LQN	
177	Công ty cổ phần đầu tư Nhơn Trạch	NIC	
178	Công ty cổ phần Sông Đà 207	SDB	
179	Công ty cổ phần cấp thoát nước Ninh Bình	NNB	
180	Công ty cổ phần khoáng sản 3 - Vimico	MC3	
181	Công ty cổ phần môi trường và công trình đô thị Thanh Hóa	THU	
182	Công ty CP tư vấn và đầu tư xây dựng CCIC Hà Nội	CCH	
183	Công ty cổ phần tổng hợp gỗ Tân Mai	TMW	
184	Công ty CP xây lắp dầu khí Thanh Hóa	PVH	
185	Công ty cổ phần vận tải đường sắt Hà Nội	HRT	
186	Công ty cổ phần vận tải đường sắt Sài Gòn	SRT	X
187	Công ty cổ phần in Trần Phú	InTranPhu	
188	Công ty cổ phần nước sạch Vĩnh Phúc	NVP	
189	Công ty cổ phần NTACO	ATA	

190	Công ty cổ phần vật liệu xây dựng Bưu điện	PCM	
191	Công ty TNHH đầu tư LEFAMI		
192	Công ty cổ phần kinh doanh và vật tư xây dựng	MCT	
193	Công ty cổ phần dược trung ương 3	TW3	
194	Công ty TNHH MTV cấp nước Nghệ An	NAW	
195	Công ty cổ phần xi măng và khoáng sản Yên Bái	YBC	
196	Công ty cổ phần môi trường đô thị Quảng Nam	QNU	
197	Công ty cổ phần dệt Minh Khai	MKT	
198	Công ty cổ phần xây dựng công trình giao thông Bến Tre và các Công ty con	TBT	
199	Công ty cổ phần container phía Nam	VSG	
200	Công ty cổ phần thủy điện Sứ Pán 2	SP2	
201	Công ty cổ phần hưng đạo container	HDO	
202	Công ty cổ phần chế biến thủy sản xuất khẩu Minh Hải	JOS	
203	Công ty cổ phần xi măng X18	X18	
204	Công ty CP tấm lợp vật liệu xây dựng Đồng Nai	DCT	
205	Công ty cổ phần kính Viglacera Đáp Cầu	DSG	
206	Công ty cổ phần ô tô Giải Phóng	GGG	
207	Công ty cổ phần vận tải và thuê tàu	VFR	
208	Công ty cổ phần Docimexco	FDG	
209	Công ty CP phát triển đô thị dầu khí	PXC	
210	Công ty cổ phần thực phẩm Hà Nội và các công ty con	HAF	
211	Công ty cổ phần xây dựng công trình ngầm	CTN	
212	Công ty cổ phần cảng Cần Thơ	CCT	
213	Công ty cổ phần thủy đặc sản	SPV	
214	Công ty cổ phần dược phẩm Trung ương 2	DP2	
215	Công ty cổ phần cao su Tân Biên – KampongThom	TKR	
216	Công ty cổ phần tư vấn xây dựng tổng hợp	NAC	
217	Công ty cổ phần du lịch tỉnh Bà Rịa - Vũng Tàu	VTG	
218	Công ty CP phát triển sản xuất thương mại Sài Gòn	Sadaco	
219	Công ty cổ phần kỹ thuật xây dựng Phú Nhuận	PNT	
220	Công ty cổ phần đầu tư BVG	BVG	
221	Công ty cổ phần cấp nước Hà Tĩnh	HTW	

222	Công ty cổ phần du lịch Đak Lak	DLD	
223	Công ty CP đầu tư và kiến trúc xây dựng Toàn Thịnh Phát và các Công ty con	ToanThinhPhat	
224	Công ty CP du lịch và xuất nhập khẩu Lạng Sơn	DXL	
225	Công ty cổ phần cơ khí điện lực	PEC	
226	Công ty CP Sông Đà 9.06	S96	
227	Công ty CP nhà Việt Nam	NVN	
228	Công ty cổ phần cơ điện công trình	MES	
229	Công ty cổ phần TRAENCO	TEC	
230	Công ty cổ phần LILAMA 45.1	L45	
231	Công ty CP công trình giao thông Đồng Nai	DGT	
232	Công ty cổ phần giống gia súc Hà Nội	GGs	
233	Công ty cổ phần Sông Đà 12	S12	
234	Công ty cổ phần phân đạm và hóa chất Hà Bắc	DHB	
235	Công ty cổ phần Việt An	AVF	
236	Công ty cổ phần xi măng Công Thanh	CongThanh	
237	Tổng Công ty Licogi – CTCP	LIC	X
238	Công ty CP đầu tư xây dựng và khai thác công trình giao thông 584	NTB	
239	Công ty cổ phần vận tải biển bắc	NOS	
240	Công ty cổ phần Thuận Thảo	GTT	
241	Công ty cổ phần vận tải và thuê tàu biển Việt Nam	VST	
242	Công ty cổ phần LILAMA 3	LM3	
243	Công ty CP xây dựng và kinh doanh vật tư	CNT	
244	Tổng Công ty cổ phần sông Hồng	SHG	
245	Công ty cổ phần Sông Đà - Thăng Long	STL	
246	Công ty cổ phần xi măng Lạng Sơn	LCC	
247	Công ty CP vận tải biển và hợp tác lao động quốc tế	ISG	
248	Công ty cổ phần xây dựng số 5	VC5	
249	Công ty CP đầu tư và xây lắp dầu khí Sài Gòn	PSG	
250	Công ty CP xây lắp dầu khí Miền Trung	PXM	

Ghi chú:

“X” Công ty có áp dụng CMKTQT tính đến thời điểm 31/12/2016

PHỤ LỤC 4.8
PHÂN TÍCH THỐNG KÊ MÔ TẢ NHÓM NHÂN TỐ VI MÔ

Bảng phân tích thống kê mô tả nhóm nhân tố vi mô: QMD, TLN và ROE

Biến vi mô	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
QMD	500	52.763.469.601	72.996.452.507.836	2.198.630.802.760	5.968.478.419.230
TLN	500	0	185,59	14,22	20,69860
ROE	500	-519,43	238,53	8,87	42,233
Valid N	500				

Phân tích thống kê mô tả nhân tố vi mô: CLK, NYN, QLN, DTN, VVN

Biến vi mô	Frequency		Percentage (%)	
	0	1	0	1
CLK	398	102	79,6	20,4
NYN	500	0	100	0
QLN	417	83	83,4	16,6
DTN	430	70	86	14
VVN	413	87	82,6	17,4

Thống kê mô tả từng nhóm DN lớn của nhân tố vi mô: QMD, TLN và ROE

Vi mô	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
QMD	NY	100.629.814.292	54.244.434.491.698	2.384.187.418.072	5.759.814.835.542
	KNY	52.763.469.601	72.996.452.507.836	2.013.074.187.449	6.176.076.947.542
TLN	NY	0	126,72	16,978	21,53
	KNY	0	185,59	11,463	19,49
ROE	NY	-519,43	238,53	12,95	47,17
	KNY	-382,66	71,15	4,78	36,27

Phân tích thống kê mô tả đối với 2 nhóm DN: CLK, QLN, DTN, VVN

Biến vi mô		Frequency		Percentage (%)	
		0	1	0	1
CLK	NY	195	55	78	22
	KNY	203	47	81,2	18,8
QLN	NY	185	65	74	26
	KNY	232	18	92,8	7,2
DTN	NY	201	49	80,4	19,6
	KNY	229	21	91,6	8,4
VVN	NY	199	51	79,6	20,4
	KNY	214	36	85,6	14,4

PHỤ LỤC 4.9
KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH KOLMOGOROV-SMIRNOV
ĐỐI VỚI MÔ HÌNH (M2)

Kiểm định Kolmogorov-Smirnov đối với nhóm nhân tố vi mô

Biến vi mô	Kolmogorov-Smirnov ^a		
	Z	N	Sig.
TLN	0,215	500	0,000
DTN	0,493	500	0,000
VVN	0,489	500	0,000
QLN	0,463	500	0,000
CLK	0,482	500	0,000
QMD	0,346	500	0,000
ROE	0,302	500	0,000

a. *Lilliefors Significance Correction*

PHỤ LỤC 4.10
KẾT QUẢ KIỂM ĐỊNH MANN-WHITNEY ĐỐI VỚI MÔ HÌNH (M2)

Phụ lục 4.10a

Kiểm định Mann-Whitney đối với nhóm nhân tố vi mô mô hình (M2)

Biến vi mô	Mean Rank		Z	Sig.
	CMKTQT = 0	CMKTQT = 1		
TLN	249,94	257,72	-0,312	0,755
DTN	245,13	319,67	-4,961	0,000
VVN	250,1	255,61	-0,336	0,737
QLN	247,25	292,33	-2,798	0,005
CLK	239,91	387,00	-8,431	0,000
QMD	240,29	382,11	-5,674	0,000
ROE	247,61	287,81	-1,608	0,108

Phụ lục 4.10b

Kiểm định Mann-Whitney đối với nhóm doanh nghiệp lớn niêm yết

Biến vi mô (DN lớn niêm yết)	Mean Rank		Z	Sig.
	CMKTQT = 0	CMKTQT = 1		
TLN	126,88	117,32	-0,734	0,463
DTN	120,86	153,08	-3,598	0,000
VVN	124,53	131,25	-0,739	0,460
QLN	123,96	134,67	-1,082	0,279
CLK	119,03	163,97	-4,809	0,000
QMD	114,45	191,17	-5,889	0,000
ROE	124,04	134,19	-0,78	0,436

Phụ lục 4.10c

Kiểm định Mann-Whitney đối với nhóm nhân tố vi mô đối với
nhóm doanh nghiệp lớn chưa niêm yết

Biến vi mô (DN lớn chưa niêm yết)	Mean Rank		Z	Sig.
	CMKTQT = 0	CMKTQT = 1		
TLN	125,85	121,71	-0,251	0,802
DTN	126,46	115,00	-1,447	0,148
VVN	125,51	125,36	-0,016	0,988
QLN	125,23	128,40	-0,430	0,667
CLK	126,56	113,90	-1,134	0,257
QMD	125,85	121,67	-0,254	0,800
ROE	127,49	103,81	-1,436	0,151

PHỤ LỤC 4.11
MA TRẬN TƯƠNG QUAN CỦA NHÓM NHÂN TỐ VI MÔ

		CMKTQT	TLN	DTN	VVN	QLN	CLK	QMD	ROE
CMK TQT	Pearson Correlation	1	-0,027	0,222**	0,015	0,125**	0,377**	0,309**	0,036
	Sig. (2-tailed)		0,545	0,000	0,738	0,005	0,000	0,082	0,428
TLN	Pearson Correlation	-0,027	1	0,090*	-0,005	0,072	-0,015	0,131**	-0,029
	Sig. (2-tailed)	0,545		0,045	0,911	0,109	0,734	0,003	0,514
DTN	Pearson Correlation	0,222**	0,090*	1	0,043	0,037	0,082	0,221**	0,074
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,045		0,339	0,411	0,068	0,067	0,100
VVN	Pearson Correlation	0,015	-0,005	0,043	1	-0,006	0,069	0,058	0,009
	Sig. (2-tailed)	0,738	0,911	0,339		0,889	0,125	0,195	0,836
QLN	Pearson Correlation	0,125**	0,072	0,037	-0,006	1	0,054	0,152**	-0,003
	Sig. (2-tailed)	0,005	0,109	0,411	0,889		0,226	0,108	0,939
CLK	Pearson Correlation	0,377**	-0,015	0,082	0,069	0,054	1	0,336**	0,030
	Sig. (2-tailed)	0,000	0,734	0,068	0,125	0,226		0,076	0,501
QMD	Pearson Correlation	0,309**	0,131**	0,221**	0,058	0,152**	0,336**	1	0,009
	Sig. (2-tailed)	0,082	0,003	0,067	0,195	0,108	0,076		0,836
ROE	Pearson Correlation	0,036	-0,029	0,074	0,009	-0,003	0,030	0,009	1
	Sig. (2-tailed)	0,428	0,514	0,100	0,836	0,939	0,501	0,836	

*. Tương quan có ý nghĩa ở mức 0.05 (2 đầu).

**.. Tương quan có ý nghĩa ở mức 0.01 (2 đầu).

PHỤ LỤC 4.12
VAI TRÒ TÁC ĐỘNG CỦA CÁC BIẾN VI MÔ TRONG MÔ HÌNH (M2),
(M2a) VÀ (M2b)

Vai trò tác động nhân tố vi mô đến biến CMKTQT trong (M2)

TT	Biến	B	Exp (B)	XS ước lượng khả năng áp dụng CMKTQT khi biến độc lập thay đổi xác suất				
				10%	20%	30%	40%	Vị trí
1	DTN	1,649	5,202	36,63%	56,53%	69,03%	77,62%	2
2	QLN	0,929	2,531	21,95%	38,75%	52,03%	62,79%	3
3	CLK	2,730	15,332	63,01%	79,31%	86,79%	91,09%	1

Vai trò tác động của nhân tố vi mô đến biến phụ thuộc CMKTQT
trong mô hình (M2a) đối với nhóm DN lớn niêm yết

TT	Biến	B	Exp (B)	XS ước lượng khả năng áp dụng CMKTQT khi biến độc lập thay đổi xác suất				Vị trí tác động
				10%	20%	30%	40%	
1	DTN	1,697	5,456	37,74%	57,7%	70,04%	78,44%	3
2	QLN	2,116	8,294	47,96%	67,46%	78,04%	84,68%	2
3	CLK	3,393	29,759	76,78%	88,15%	92,73%	95,2%	1

Vai trò tác động của nhân tố vi mô đến biến phụ thuộc CMKTQT
trong mô hình (M2b) đối với nhóm DN lớn chưa niêm yết

TT	Biến	B	Exp(B)	XS ước lượng khả năng áp dụng CMKTQT khi biến độc lập thay đổi xác suất				Vị trí tác động
				10%	20%	30%	40%	
1	DTN	2,037	7,666	46%	65,71%	76,67%	83,64%	2
2	CLK	2,404	11,071	55,16%	73,46%	82,59%	88,07%	1

PHỤ LỤC 4.13
KIỂM ĐỊNH MỨC ĐỘ PHÙ HỢP CỦA MÔ HÌNH (M2a)

Mức độ dự báo chính xác của mô hình (M2a)

Observed			Predicted		
			Áp dụng CMKTQT		Percentage Correct
			Không áp dụng CMKTQT	Có áp dụng CMKTQT	
Step 1	CMKT QT	Không áp dụng CMKTQT	226	3	98,7
		Có áp dụng CMKTQT	11	10	47,6
Overall Percentage			94,4		

a. The cut value is .500

Kiểm định Omnibus của mô hình (M2a)

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	58,416	3	0,000
	Block	58,416	3	0,000
	Model	58,416	3	0,000

Đánh giá độ giải thích với mô hình tổng thể (M2a)

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	85,8 ^a	0,208	0,475

a. Estimation terminated at iteration number 7 because parameter estimates changed by less than .001.

PHỤ LỤC 4.14
KIỂM ĐỊNH MỨC ĐỘ PHÙ HỢP CỦA MÔ HÌNH (M2b)

Mức độ dự báo chính xác của mô hình (M2b)

Observed		Predicted		
		Áp dụng CMKTQT		Percentage Correct
		Không áp dụng CMKTQT	Có áp dụng CMKTQT	
Step 1	Không áp dụng CMKTQT	231	4	98,3
	Có áp dụng CMKTQT	9	6	40,0
Overall Percentage				94,8

Đánh giá độ giải thích với mô hình tổng thể (M2b)

Model Summary

Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	83.053 ^a	0,115	0,314

a. Estimation terminated at iteration number 7 because parameter estimates changed by less than .001.

Kiểm định Omnibus của mô hình (M2b)

Omnibus Tests of Model Coefficients

		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	30,431	3	0,000
	Block	30,431	3	0,000
	Model	30,431	3	0,000

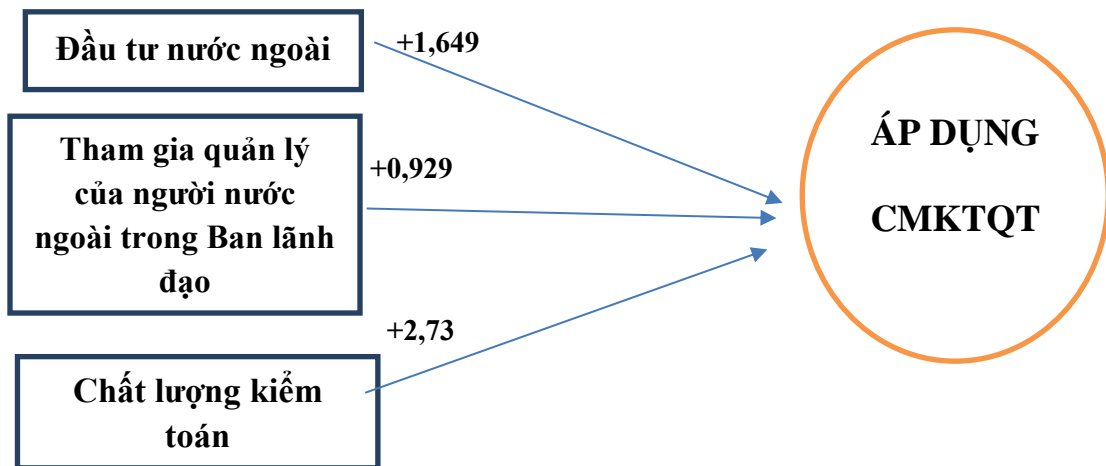
PHỤ LỤC 4.15
MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU CHÍNH THỨC VỀ CÁC NHÂN TỐ VI MÔ TÁC
ĐỘNG ĐẾN ÁP DỤNG CMKTQT (IAS/IFRS) TẠI VIỆT NAM –
NGHIÊN CỨU Ở PHẠM VI DOANH NGHIỆP LỚN

Tổng hợp kết quả nghiên cứu về các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng
 CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam

Biến vi mô	Kì vọng	Kết quả nghiên cứu	Giả thuyết
NYN	+	-	Từ chối
TLN	+	-	Từ chối
DTN	+	+	Chấp nhận
VVN	+	-	Từ chối
QLN	+	+	Chấp nhận
CLK	+	+	Chấp nhận
QMD	+	-	Từ chối
ROE	+	-	Từ chối

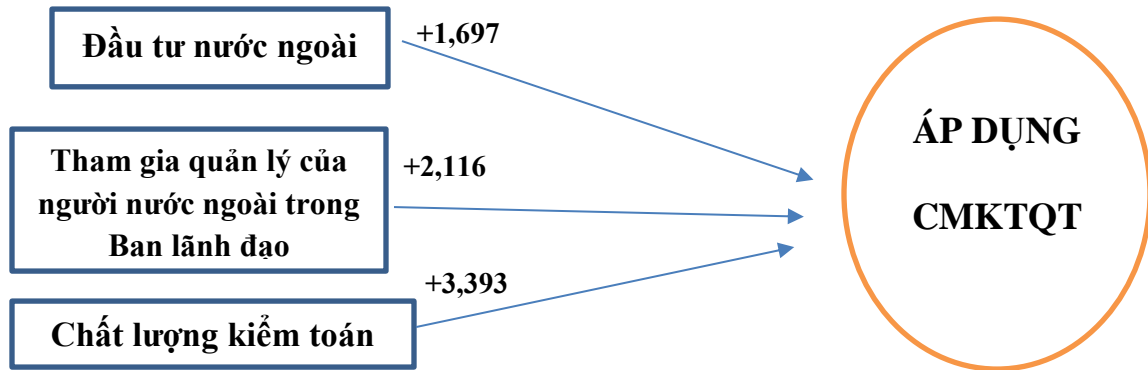
(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Mô hình nghiên cứu chính thức về các nhân tố vi mô tác động đến
 áp dụng CMKTQT tại các DN lớn ở Việt Nam



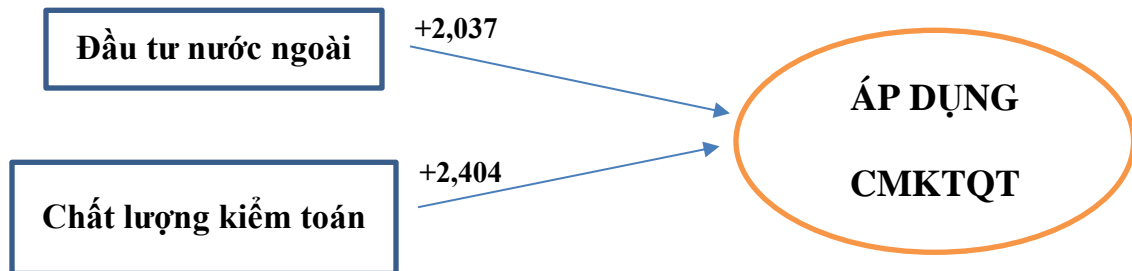
(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Mô hình nghiên cứu chính thức về các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn niêm yết ở Việt Nam



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

Mô hình nghiên cứu chính thức về các nhân tố vi mô tác động đến áp dụng CMKTQT tại các DN lớn chưa niêm yết cổ phiếu ở Việt Nam



(Nguồn: Tác giả tổng hợp)

PHỤ LỤC 5.1
ĐỊNH HƯỚNG VÀ LỘ TRÌNH ÁP DỤNG IFRS TẠI VIỆT NAM –
VỤ CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN VÀ KIỂM TOÁN (*) – BỘ TÀI CHÍNH

1. ĐỊNH HƯỚNG CHUNG

1.1. Tóm tắt các quan điểm

Hiện nay có 2 quan điểm về việc hoàn thiện và phát triển Chuẩn mực BCTC tại Việt Nam. Cả hai quan điểm cùng thống nhất là phải tiếp tục hoàn thiện và phát triển CMKT theo hướng của CMKTQT, tuy nhiên sự khác biệt ở chỗ Việt Nam có nên tuyên bố công nhận và tuân thủ hoàn toàn IFRS hay không.

Quan điểm thứ nhất cho rằng cần phải tiến đến việc công nhận và áp dụng nguyên mẫu IFRS cho các đơn vị có lợi ích công chúng (ngoại trừ DNVVN có chế độ kế toán riêng).

Quan điểm thứ hai cho rằng, Việt Nam không tuyên bố áp dụng nguyên mẫu IFRS, tất cả DN (ngoại trừ DNVVN) đều áp dụng VAS/VFRS trên cơ sở đã được cập nhật những thay đổi theo IFRS nhưng có những điều chỉnh thích hợp.

1.2. Ưu nhược điểm của từng quan điểm

- Về quan điểm tuyên bố tuân thủ IFRS

+ Ưu điểm: phù hợp với tầm nhìn lâu dài, được quốc tế thừa nhận, được thừa hưởng tất cả những lợi ích do IFRS mang lại, không phải liên tục ban hành lại VAS/VFRS khi CMKTQT thay đổi, tránh được sự lạc hậu do không cập nhật, bổ sung và ban hành kịp thời VAS/VFRS.

+ Nhược điểm: Nếu không có bản dịch đảm bảo chất lượng thì khi có tranh chấp sẽ khó giải quyết, do phải căn cứ vào IFRS trong khi có sự khác biệt về ngôn ngữ, nên có thể sẽ mất thời gian để thống nhất về cách hiểu và cách diễn đạt.

- Về quan điểm không tuyên bố tuân thủ IFRS

+ Ưu điểm: phù hợp trong ngắn hạn, cơ sở pháp lý vững chắc hơn khi xử lý tranh chấp.

+ Nhược điểm: không đạt được mục tiêu quốc tế thừa nhận. Do VAS/VFRS không thể thực hiện cập nhật thường xuyên nên BCTC của các đơn vị có lợi ích công chúng sẽ liên tục bị lạc hậu so với CMKTQT, những lợi ích từ IFRS sẽ không đạt được tối đa.

2. ĐỊNH HƯỚNG DỰ KIẾN

Xét về dài hạn thì quan điểm thứ nhất đang được nhiều ủng hộ hơn do đây là công việc mang lại tính chiến lược, lâu dài, việc hoạch định chính sách cần đảm bảo phù hợp cho tương lai hơn là cho hiện tại. Theo đó, dự kiến đến năm 2020, VAS phải được ban hành lại và ban hành mới trên cơ sở cập nhật những thay đổi của CMKTQT. Ngoài ra, các đơn vị có lợi ích công chúng sẽ phải dần chuyển đổi từ VAS/VFRS sang IFRS và đến năm 2025 phải hoàn tất quá trình chuyển đổi.

Như vậy, từ sau năm 2025, việc áp dụng CMKT tại Việt Nam sẽ chia làm 03 cấp độ:

- Các đơn vị có lợi ích công chúng áp dụng IFRS.
- Các đơn vị khác áp dụng VAS/VFRS.
- DNVVN áp dụng chế độ kế toán cho SME.

3. LỘ TRÌNH ÁP DỤNG IFRS

Dự kiến lộ trình áp dụng thực hiện theo từng giai đoạn như sau:

- Giai đoạn 2017 - 2018

+ Tổ chức hoạt động nghiên cứu, hội thảo lấy ý kiến chuyên gia, DN, trường đại học về nội dung dự thảo VAS/VFRS và IFRS.

+ Đào tạo, dịch tài liệu về IFRS.

+ Khảo sát sự sẵn sàng áp dụng IFRS tại các đơn vị có lợi ích công chúng.

+ Đánh giá tác động của việc áp dụng IFRS. Đánh giá các khác biệt về cơ chế tài chính của Việt Nam với IFRS.

+ Lựa chọn một số đơn vị áp dụng thí điểm IFRS.

- Giai đoạn 2018 – 2020

+ Lựa chọn một số IFRS (từ 10 – 20 IFRS) đơn giản phù hợp với điều kiện thực tiễn Việt Nam và công bố tuân thủ, áp dụng đối với tất cả các đơn vị có lợi ích công chúng từ năm 2020. Các đơn vị được lựa chọn thí điểm áp dụng từ 2019.

+ Xây dựng hướng dẫn áp dụng IFRS.

+ Tiếp tục tuyên truyền, quảng bá, đào tạo IFRS cho các DN, công ty kiểm toán, trường đại học.

- Giai đoạn 2020 – 2023

- + Tiếp tục công bố, tuân thủ thêm một số IFRS (dự kiến nâng số lượng IFRS được tuân thủ lên 30 IFRS)
 - + Khuyến khích các đơn vị không có lợi ích công chúng, nhưng có đủ điều kiện và mong muốn được lập và trình bày BCTC theo IFRS.
 - + Tiếp tục xây dựng hướng dẫn áp dụng IFRS.
 - + Tiếp tục hỗ trợ DN trong triển khai áp dụng, các trường đại học trong việc đào tạo IFRS.
- Giai đoạn 2023 – 2025
- + Tuyên bố tuân thủ hoàn toàn IFRS
 - + Tiếp tục hỗ trợ DN và trường đại học, xây dựng hoàn chỉnh bộ hướng dẫn áp dụng IFRS và sửa đổi, bổ sung, cập nhật hàng năm theo sự thay đổi của quốc tế.

() Nay đổi tên thành “Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán”*

(Nguồn: Vụ Chế độ Kế toán và Kiểm toán – Bộ Tài chính, 2016. Phát triển và hoàn thiện khuôn khổ pháp lý về Chuẩn mực báo cáo tài chính tại Việt Nam, Kỳ yếu hội thảo “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam, Nhà xuất bản Tài chính, trang 9 – 15).

PHỤ LỤC 5.2
CÁC TỔ CHỨC, DOANH NGHIỆP BẮT BUỘC PHẢI KIỂM TOÁN
BÁO CÁO TÀI CHÍNH

Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 quy định các doanh nghiệp có tính chất đặc thù bắt buộc phải kiểm toán đối với báo cáo tài chính hàng năm, báo cáo quyết toán và các thông tin tài chính khác. Tại Nghị định 17/2012/NĐ-CP ngày 13/3/2012 của Chính Phủ hướng dẫn về Luật Kiểm toán độc lập có quy định về những doanh nghiệp, tổ chức mà pháp luật quy định báo cáo tài chính hàng năm phải được doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam kiểm toán, bao gồm:

- Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài;
- Tổ chức tín dụng được thành lập và hoạt động theo Luật Các tổ chức tín dụng, bao gồm cả chi nhánh ngân hàng nước ngoài tại Việt Nam;
- Tổ chức tài chính, doanh nghiệp bảo hiểm, doanh nghiệp tái bảo hiểm, doanh nghiệp môi giới bảo hiểm, chi nhánh doanh nghiệp bảo hiểm phi nhân thọ nước ngoài.
- Công ty đại chúng, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán. Ngoài ra, doanh nghiệp, tổ chức phải được doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam kiểm toán, bao gồm:
 - Doanh nghiệp nhà nước, trừ doanh nghiệp nhà nước hoạt động trong lĩnh vực thuộc bí mật nhà nước theo quy định của pháp luật phải được kiểm toán đối với báo cáo tài chính hàng năm;
 - Doanh nghiệp, tổ chức thực hiện dự án quan trọng quốc gia, dự án nhóm A sử dụng vốn nhà nước, trừ các dự án trong lĩnh vực thuộc bí mật nhà nước theo quy định của pháp luật phải được kiểm toán đối với báo cáo quyết toán dự án hoàn thành;
 - Doanh nghiệp, tổ chức mà các tập đoàn, tổng công ty nhà nước nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên tại thời điểm cuối năm tài chính phải được kiểm toán đối với báo cáo tài chính hàng năm;
 - Doanh nghiệp mà các tổ chức niêm yết, tổ chức phát hành và tổ chức kinh doanh chứng khoán nắm giữ từ 20% quyền biểu quyết trở lên tại thời điểm cuối năm tài chính phải được kiểm toán đối với báo cáo tài chính hàng năm;

- Doanh nghiệp kiểm toán, chi nhánh doanh nghiệp kiểm toán nước ngoài tại Việt Nam phải được kiểm toán đối với báo cáo tài chính hằng năm.

Các doanh nghiệp mà pháp luật quy định phải kiểm toán Báo cáo tài chính thì phải kiểm toán trước khi nộp Báo cáo tài chính theo quy định. Báo cáo tài chính của các doanh nghiệp đã thực hiện kiểm toán phải đính kèm báo cáo kiểm toán khi nộp cho cơ quan quản lý Nhà nước và doanh nghiệp cấp trên.

