

**KỶ YẾU HỘI THẢO KHOA HỌC QUỐC TẾ
INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS**

KẾ TOÁN VIỆT NAM TƯƠNG LAI VÀ TRIỂN VỌNG

VIETNAM ACCOUNTANCY FUTURE AND PROSPECTS

**NHÀ XUẤT BẢN TÀI CHÍNH
HÀ NỘI, 5 – 2019**

BAN BIÊN SOẠN KỸ YẾU VÀ PHẢN BIỆN KÍN

- 1. PGS.TS. Đặng Văn Thanh – Chủ tịch VAA – Trưởng Ban biên tập**
- 2. Bà Wai San Siew – Giám đốc Giáo dục ICAEW khu vực Đông Nam Á – Thành viên**
- 3. PGS.TS Lê Huy Trọng - Kiểm toán Nhà nước – Thành viên**
- 4. PGS.TS Mai Thị Hoàng Minh – Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh – Thành viên**
- 5. PGS. TS Trần Thị Kim Anh – Đại học Ngoại thương – Thành viên**
- 6. PGS.TS Mai Ngọc Anh – Học viện Tài chính – Thành viên**
- 7. PGS.TS Trần Mạnh Dũng – Đại học Kinh tế quốc dân – Thành viên**
- 8. PGS.TS Chúc Anh Tú – Học viện Tài chính – Thành viên**
- 9. TS. Nguyễn Đăng Huy – Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội - Thành viên**
- 10. NCS.Đàm Thị Lệ Dung – Tạp chí Kế toán và Kiểm toán – Thành viên**

MỤC LỤC

STT	Tên bài và tác giả	Trang
1.	Kế toán Việt Nam – Tương lai và triển vọng <i>PGS.TS Đặng Văn Thanh</i> <i>Chủ tịch Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam</i>	7
2.	Hoạch định nhiệm vụ của kế toán, kiểm toán Việt Nam trong tương lai <i>VAA</i>	8
3.	Kiểm toán Nhà nước – Dấu ấn 25 năm xây dựng và phát triển <i>TS. Hồ Đức Phớc - Ủy viên BCHTW Đảng, Tổng Kiểm toán Nhà nước</i>	10
4.	Hệ thống kế toán, kiểm toán Việt Nam – Thực trạng và giải pháp <i>TS. Vũ Đức Chính</i> <i>Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán</i>	14
5.	Tổng Kế toán Nhà nước – Lộ trình và phương thức triển khai <i>Kho bạc Nhà nước</i>	18
6.	Khoa học - Công nghệ trong phát triển kế toán, kiểm toán <i>TS. Phạm Văn Tân - Phó Chủ tịch, Tổng Thư ký</i> <i>Liên hiệp các Hội Khoa học và Kỹ thuật Việt Nam</i>	21
7.	Kỹ năng, kiến thức người làm công tác kế toán cần được trang bị để đáp ứng yêu cầu đổi mới kế toán tại Việt Nam <i>Trịnh Đức Vinh</i> <i>Phó Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán – Bộ Tài chính</i>	22
8.	Development of professional accountants and auditors in Vietnam partnership between professional organizations and training institutions <i>Dang Thi Mai Trang, MA. - Head of Vietnam Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)</i>	24
9.	Tác động của Cách mạng Công nghiệp 4.0 đến nhân lực ngành kiểm toán <i>PGS.TS Lê Huy Trọng * - TS. Nguyễn Hữu Hiếu *</i> <i>* Kiểm toán Nhà nước</i>	26
10.	Đổi mới đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam <i>PGS.TS Mai Ngọc Anh</i> <i>Trưởng khoa Kế toán – Học viện Tài chính</i>	29
11.	Những tác động của Cách mạng Công nghiệp 4.0 đến ngành kế toán và kiểm toán Việt Nam <i>Ths. Nguyễn Xuân Hoàng</i> <i>Phó Chủ tịch HĐQT Công ty Cổ phần MISA</i>	34
12.	Thách thức đối với nghề kế toán <i>Ths. Phạm Thị Kim Lệ - Chủ tịch HAA</i> <i>Ths. Lê Ngọc Thùy Trang – Phó Giám đốc Sở Tài chính TPHCM, Phó chủ tịch HAA</i> <i>Ths. Hoàng Trọng Hiệp, CFE – Trưởng Ban đối ngoại HAA</i>	37
13.	Kiểm soát chất lượng dịch vụ của kiểm toán độc lập <i>Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC</i>	41
14.	Adoption of IPSAS 26: Easy or difficult in the content of Vietnam <i>Manh Dung Tran - National economics university, Vietnam</i> <i>Thi Hong Le Hoang - University of transport technology, Vietnam</i> <i>Xuan Trang Phung - Vietnam national university, Hanoi</i>	44
15.	Hướng đến sự hội nhập quốc tế trong lĩnh vực kế toán <i>Chúc Anh Tú - Học viện Tài chính</i>	50
16.	Bàn luận nội dung phương thức cấu trúc quản lý trong khu vực công và mối quan hệ với Kế toán Công tại Việt Nam <i>PGS.TS. Mai Thị Hoàng Minh*</i> <i>Ths. Đoàn Thị Thảo Uyên* - TS. Phạm Quang Huy*</i> <i>*Trường Đại học Kinh tế TPHCM</i>	54

17.	Environmental management accounting in the manufacturing enterprises in Vietnam <i>Assoc. Phan Duc Dzung University of Economics - Law (National University of ho chi minh city) Master Le Thi Dieu Linh, Thu Dau Mot University</i>	60
18.	Một số giải pháp hoàn thiện kế toán Việt Nam theo yêu cầu hội nhập và phát triển kinh tế <i>PGS.TS Nguyễn Văn Lợi Trường Đại học Thủy Lợi</i>	71
19.	Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng kế toán dồn tích tại các đơn vị sự nghiệp y tế công lập trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh <i>Mai Thị Hoàng Minh * - Phạm Mạnh Tùng * Nguyễn Thị Thương ** *Trường Đại học Kinh tế TP. Hồ Chí Minh ** Trường Đại học Ngân hàng thành phố Hồ Chí Minh</i>	75
20.	Rủi ro kỹ thuật số và vai trò của kiểm toán <i>Lãng Trịnh Mai Hương Phó Giám đốc Trường Đào tạo và Bồi dưỡng nghiệp vụ kiểm toán, Kiểm toán Nhà nước</i>	90
21.	Tác động của khai phá dữ liệu đến lĩnh vực kiểm toán và dịch vụ đảm bảo <i>PGS.TS Mai Thị Hoàng Minh - Trường Đại học Kinh tế TP.HCM NCS.Ths. Nguyễn Vĩnh Khương - Trường Đại học Kinh tế - Luật ĐHQG Tp.HCM</i>	93
22.	Accounting - auditing training in the context of international economic integration and industry 4.0 (the fourth industrial revolution) <i>Phd. Nguyen Dang Huy Hanoi University of business and technology</i>	100
23.	Applying the balanced scorecard in the performance management of Vietnamese universities <i>Nguyen Cuu Dinh, ph.d. - dean of accounting and auditing faculty, Van Lang university Nguyen Thi Bich Van, MBA - lecturer of accounting and auditing faculty, Van Lang University Nguyen Manh Hoai Vu, MACC - lecturer of accounting and auditing faculty, Van Lang University</i>	105
24.	The determinants of management accounting: Empirical evidence from ho chi minh city's public hospitals <i>Assoc. prof. dr. Tran Van Tung - School of accounting – banking – finance, ho chi minh city University of technology (hutech) Phung Truong Thinh - School of economics, University of economics – finance Ho Chi Minh city</i>	116
25.	Trends of information systems in audit firms in vietnam <i>Nguyen Thi Hoang Yen* - Le Doan Minh Duc* * Thu Dau Mot University</i>	125
26.	Disclosing of voluntary information on annual reports of listed companies in Vietnam: Reality and recommendations <i>Nguyen Anh Hien - Sai Gon University</i>	131
27.	Các nhân tố ảnh hưởng tới giá phí kiểm toán: Trường hợp ngành dệt may Việt Nam <i>Đinh Thị Kim Xuyên * - Phan Thị Thu Hiền * *Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp</i>	137
28.	Đổi mới đào tạo kế toán – kiểm toán tại các trường đại học Việt Nam trong bối cảnh hội nhập kinh tế <i>TS Phạm Thị Tuyết Minh Học viên Ngân hàng</i>	144
29.	Đổi mới chương trình và nội dung đào tạo kế toán trong bối cảnh cuộc Cách mạng Công nghiệp 4.0 tại Việt Nam <i>TS. Nguyễn Văn Phương Phó trưởng Khoa tài chính - kế toán, Đại học Kỹ thuật – Hậu cần CAND</i>	149
30.	Kinh nghiệm áp dụng triển khai Chuẩn mực Kế toán công quốc tế tại các quốc gia và bài học kinh nghiệm cho khu vực công Việt Nam <i>TS. Phạm Quang Huy Trường Đại học Kinh tế Tp.HCM</i>	154

31.	Đánh giá hiệu quả hoạt động của DN may theo mô hình thẻ điểm cân bằng – nghiên cứu đối với DN may có quy mô lớn <i>TS. Vũ Thùy Dương – Đại học Công đoàn</i> <i>TS. Hoàng Khánh Vân – Đại học Lao động Xã hội</i>	159
32.	Hoàn thiện hệ thống báo cáo tài chính tại Việt Nam theo định hướng áp dụng Chuẩn mực kế toán quốc tế (IFRS) <i>NCS. Hoàng Vũ Hải – Phó trưởng Bộ môn Tài chính Kế toán, Đại học Lâm nghiệp</i> <i>TS. Nguyễn Tiến Thao – trưởng bộ môn kinh tế, Đại học Lâm nghiệp</i>	164
33.	Đào tạo nguồn nhân lực kế toán - kiểm toán chất lượng cao đáp ứng yêu cầu của cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 <i>TS. Trần Thị Hoa Thơm</i> <i>Học viện Tài chính</i>	169
34.	Cách mạng Công nghiệp 4.0 và những tác động đến lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên <i>TS. Phạm Thị Minh Nguyệt - Ths. Nông Thị Phương Thu - Ths. Nguyễn Thị Thanh Thắm</i> <i>Trường Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Thái Nguyên</i>	173
35.	Xây dựng mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí tại các DN sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên <i>TS. Ma Thị Hương, TS. Đỗ Thị Thu Hằng</i> <i>Trường Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh Thái Nguyên</i>	178
36.	Sinh viên chuyên ngành kế toán kiểm toán cần chuẩn bị hành trang gì để trở thành nguồn nhân lực chất lượng cao trong thời kỳ hội nhập <i>TS. Nguyễn Thị Khánh Phương - Học viện Ngân hàng</i> <i>Ths. Vũ Thị Minh Nhật - Trưởng Ban Kiểm soát - Công ty CP Nhựa thiếu niên Tiền Phong</i>	181
37.	Hướng đổi mới của kế toán DN Việt Nam trong tương lai <i>TS. Đoàn Thị Hân - Khoa Kinh tế và Quản trị kinh doanh, Đại học Lâm nghiệp</i>	185
38.	Một số vấn đề về áp dụng IFRS tại Việt Nam hiện nay <i>Ths. Trần Thị Mơ - Trường Đại học Lâm nghiệp</i> <i>Ths. NCS Đàm Thị Lệ Dung – Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam</i>	191
39.	Đẩy mạnh hoạt động nghiên cứu khoa học trong đào tạo kế toán, kiểm toán thời kỳ hội nhập <i>TS. Nguyễn Thị Khánh Phương - Khoa Kế toán, Kiểm toán – Học viện Ngân hàng</i>	195
40.	Improve the quality, efficiency and competitiveness of vietnam railway through a system administrators indicators transportation costs <i>Vu Thi Kim Anh</i> <i>Faculty of accounting, trade union University</i>	200
41.	The impact of responsibility accounting centers on the satisfaction of learners to the university <i>MBA. Nguyen Thi Bich Van - Van lang University</i>	208
42.	Effects of the fourth industrial revolution on efficiency of accounting information system at s & m corporations in Vietnam <i>Nguyen Van Dung</i> <i>Financial Accounting Department; Lac Hong University</i>	213
43.	Applying global principles of management accounting in the internal control of hotels in Vietnam <i>Nguyen Anh Hien - Sai Gon University</i> <i>Pham Thi Thuy Thanh - Industrial University of Ho chi minh city</i>	221
44.	Nghề kế toán trong xu thế của Cuộc Cách mạng Công nghiệp lần thứ tư <i>Ths. Nguyễn Thị Xuân – Đại học Thủ đô Hà Nội</i>	228

45.	Đánh giá sự hài lòng của người học về chất lượng đào tạo ngành kế toán bậc đại học trong bối cảnh Cuộc Cách mạng Công nghiệp 4.0 tại các trường đại học khu vực Đông Nam Bộ <i>Ths. Nguyễn Thị Diễm* - Ths. Lê Thị Quý* Ths. Lưu Anh Tú** *Trường Đại học Thủ Dầu Một **Trường Đại học Đồng Đô</i>	234
46.	Enhancing the quality of accounting and auditing human resources in the industrial revolution 4.0 <i>MS. Nguyen Thu Huong Hanoi metropolitan University</i>	240
47.	Sustainability reporting in vietnam is a must to integrate with the global economy <i>Le Thi Thanh Nhat (M.S) The faculty of economics and accounting – Quy nhon University – Vietnam qut business school – queensland university of technology – brisbane, Australia</i>	245
48.	Enhancing the public university performance in the concept of “industry 4.0” through applying strategic management accounting <i>MA. Vu Kien Phuc Trường Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Vĩnh Long</i>	250
49.	Literature review of cost management accounting models in manufacturing firms <i>Nguyen Van Hai- Lac Hong University</i>	259
50.	Lộ trình và các hoạt động tiếp cận cộng đồng chuẩn bị cho áp dụng IFRS của Malaysia – Kinh nghiệm cho Việt Nam <i>Nguyễn Thị Phương Thảo Trường Đại học Tây Bắc</i>	263
51.	Phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán đáp ứng yêu cầu hội nhập <i>Th.s NCS. Đặng Văn Quang Khoa kế toán, Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội</i>	270
52.	Accounting – auditing in Vietnam: Opportunities and challenges in the fourth industrial revolution <i>Bui Thi Bich Hao, MA Hanoi University of business and technology</i>	273
53.	Application ifrs for smes in some asia countries and lessons learned for Vietnam <i>Nguyen Thi Thanh Thuy - Tra Vinh University Nguyen Minh Nha - Tien Giang University</i>	276
54.	Áp dụng kế toán quản trị trong các DN nhỏ và vừa tỉnh Bình Định: Hạn chế và một số giải pháp <i>Th.s Bùi Thị Thanh Hiền Khoa Kinh tế và Kế toán - Trường Đại học Quy Nhơn</i>	282
55.	Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam theo chuẩn mực kế toán công quốc tế <i>Ths. Nguyễn Quỳnh Trang Trường Đại học Thương mại</i>	287
56.	Lập và phân bổ dự toán chi thường xuyên ngân sách bộ quốc phòng tại Ban Tài chính thuộc Bộ Tham mưu, Quân khu I <i>Hà Ngự Ngọc Ban Tài chính – Bộ Tham mưu, Quân khu I</i>	299
57.	Chế độ kế toán hành chính sự nghiệp theo Thông tư 107/2017/TT-BTC và sự tiếp cận Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) <i>Ths. Nguyễn Thị Anh Thư Viện Quản lý – Kinh doanh, Trường Đại học Bà Rịa – Vũng Tàu</i>	306
58.	Xây dựng khung lý thuyết về mối quan hệ giữa hệ thống hoạch định nguồn lực DN, thực thành kế toán quản trị và hiệu quả DN <i>NCS.Ths Nguyễn Văn Tâm - Trường Đại học Văn Lang</i>	309

59.	Ảnh hưởng của IFRS đến các khoản chênh lệch kế toán thuế và thuế thu nhập DN tại Việt Nam <i>Ths. NCS Lê Thị Bảo Như</i> <i>Khoa Tài chính – Kế toán – Ngân hàng, Trường Đại học Phan Thiết</i>	315
60.	Nghiên cứu các nhân tố tác động đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam: Các lý thuyết nền cơ bản <i>Ths. Lê Việt</i> <i>Khoa Kế toán - Trường Đại học Kinh tế TP.HCM</i>	319
61.	Cải cách hệ thống kế toán công và việc áp dụng Chuẩn mực Kế toán công quốc tế tại Việt Nam <i>Lê Vũ Phương Thảo – Trường Đại học Đà Lạt</i> <i>Đoàn Thị Thảo Uyên - Đại học Kinh tế Tp.Hồ Chí Minh</i>	322
62.	Lập dự toán ngân sách dựa trên hiệu quả hoạt động vào kế toán khu vực công tại Việt Nam hướng tới lộ trình áp dụng Chuẩn mực Kế toán quốc tế (IPSAS) <i>Ths. NCS Lê Thị Cẩm Hồng *</i> <i>* Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế Tp.HCM</i>	329
63.	Tác động của IFRS 16 “Các vụ thuê tài sản” đối với các chỉ số hoạt động chính của DN: Giới hạn, ưu điểm và nhược điểm <i>Nguyễn Thị Bạch Tuyết – Trường Đại học Lạc Hồng</i>	339
64.	Tăng cường quản lý chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại <i>Ths. NCS Nguyễn Trung Thành</i> <i>Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại</i>	345
65.	Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) – kinh nghiệm quốc tế và lộ trình áp dụng tại Việt Nam <i>Ths. Kiều Thị Tuấn</i> <i>Khoa Kế toán – Kiểm toán, Học viện Ngân hàng</i>	350
66.	Các nhân tố ảnh hưởng việc áp dụng kế toán quản trị trong các DN nhỏ và vừa Việt Nam <i>Ths. Nguyễn Thị Thu Vân</i> <i>Trường Đại học Văn Lang</i>	356
67.	Determinants influencing the application of electronic invoice on accounting softwares in the fourth industrial revolution era <i>Nguyen Van Dung</i> <i>Financial Accounting Department, Lac Hong University</i>	364

KẾ TOÁN VIỆT NAM – TƯƠNG LAI VÀ TRIỂN VỌNG

✎ PGS.TS Đặng Văn Thanh
Chủ tịch Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam

Qua 25 năm, kế toán và kiểm toán Việt Nam đã cải cách và đổi mới đáp ứng yêu cầu của kinh tế thị trường, đóng góp tích cực vào phát triển kinh tế - xã hội, đảm bảo thông tin kinh tế tài chính tin cậy phục vụ các quyết định quản lý, quyết định kinh doanh và minh bạch hóa nền tài chính quốc gia.

Kế toán và kiểm toán Việt Nam đang bước vào giai đoạn mới, thời kỳ mới, giai đoạn mới phát triển của kinh tế với mô hình phát triển theo chiều sâu, tăng trưởng bền vững, năng suất, chất lượng và hiệu quả. Đây cũng là giai đoạn hội nhập ngày càng sâu, toàn diện của kinh tế Việt Nam vào kinh tế khu vực và thế giới. Đây cũng là thời kỳ phát triển mạnh mẽ của khoa học công nghệ, thời kỳ khởi phát của Cách mạng Công nghiệp 4.0, sự bùng nổ của nền kinh tế công nghệ số. Bối cảnh mới sẽ tác động rất mạnh mẽ và đặt ra những yêu cầu mới cho kế toán và kiểm toán trên toàn cầu. Việt Nam đã có những chuẩn bị rất tích cực cho đổi mới và tiếp tục phát triển kế toán, kiểm toán trong giai đoạn sắp tới. Với mục đích nhận diện, chuẩn bị những việc phải làm trong tương lai và chủ động nắm bắt những triển vọng phát triển của kế toán, kiểm toán Việt Nam trong bối cảnh mới, Hội thảo Khoa học trước thềm Đại hội lần thứ VI, nhiệm kỳ 2019-2024 với chủ đề: **Kế toán Việt Nam – Tương lai và triển vọng** do Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam tổ chức với sự phối hợp của Viện Kế toán Công chứng Anh và Xứ Wales (ICAEW) tại Việt Nam. Hội thảo được sự cho phép, sự chỉ đạo của Bộ Tài chính, của Liên hiệp các Hội Khoa học và Kỹ thuật Việt Nam (VUSTA), sự đồng thuận và ủng hộ của Liên đoàn Kế toán các nước ASEAN (AFA), sự giúp đỡ và tham gia của Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán Bộ Tài chính, của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam, của Kho bạc Nhà nước Việt Nam.

Hội thảo khoa học là diễn đàn để các chuyên gia, các nhà kế toán, kiểm toán trao đổi, đưa ra những nhận định về xu hướng toàn cầu hóa, về yêu cầu của hội nhập, những đánh giá về tác động của Cách mạng Công nghiệp 4.0, của công nghệ số đến kế toán, kiểm toán, xác định yêu cầu, lộ trình và phương thức áp dụng thành công Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (IFRS), Chuẩn mực Kế toán công quốc tế ở Việt Nam cũng như phát triển kiểm toán, bao gồm cả Kiểm toán Nhà nước, Kiểm toán Độc lập, Kiểm toán Nội bộ ở Việt Nam theo thông lệ và chuẩn mực kiểm toán trên thế giới và các chuẩn mực kiểm toán của INTOSAI, của IFAC. Đồng thời, Hội thảo cũng chia sẻ những thông tin, những kinh nghiệm về đổi mới và phát triển kế toán, kiểm toán, bao gồm cả Kiểm toán Nhà nước, Kiểm toán Độc lập...

Khoa học – công nghệ, trong đó có khoa học quản lý, khoa học kế toán, kiểm toán, công nghệ về quản trị và kỹ trị đã và đang phát triển rất mạnh mẽ với yêu cầu mới, nhiệm vụ mới. Cuộc Cách mạng Công nghiệp 4.0, cách mạng công nghệ số, nền kinh tế số đang trong thời kỳ khởi phát, tác động rất mạnh vào các nền kinh tế nói chung và nền kinh tế Việt Nam nói riêng, trong đó có kế toán và kiểm toán. Đây là giai đoạn của trí tuệ nhân tạo, của thế giới mạng, của Internet kết nối vạn vật (IoT), kết nối mọi dịch vụ. Trong nền kinh tế đã và sẽ xuất hiện những phương thức giao dịch mới, phương thức thanh toán mới (thanh toán điện tử), những đơn vị đo lường mới, của hóa đơn điện tử, chữ ký điện tử, các chương trình xử lý và truyền tải thông tin, kỹ năng xử lý và lưu trữ thông tin. Cần thảo luận để nhận diện những tác động và chủ động có giải pháp thay đổi căn bản phương thức tạo lập, xử lý thông tin, phương thức kiểm tra, đánh giá, tổng hợp và cung cấp thông tin, đặc biệt là thông tin kế toán, kiểm toán.

Hội thảo sẽ được nghe những thông tin và quyết sách nghề nghiệp mang tính chiến lược của AFA, của kế toán và kiểm toán trong khu vực, cũng như những công việc mà AFA đã làm, đang làm và sẽ làm, những kinh nghiệm phát triển nghề nghiệp trong Hội nhập và trong bối cảnh Cách mạng Công nghiệp 4.0 của các tổ chức thành viên AFA. Đây cũng là cơ hội để Việt Nam tiếp thu kinh nghiệm quốc tế, căn cứ đặc điểm và yêu cầu của Việt Nam để hình thành và triển khai các giải pháp cần thiết từ thống nhất về nhận thức, quan điểm từ hoàn thiện thể chế kinh tế, thiết lập mới các quy trình kế toán và kiểm toán, cho đến phát triển, nâng cao chất lượng nguồn nhân lực và chuẩn bị các điều kiện mang tính kỹ thuật cho kế toán, kiểm toán Việt Nam trong giai đoạn mới.

Với mục tiêu chuẩn bị sẵn sàng hành trang để kế toán, kiểm toán Việt Nam bước vào thời kỳ mới, thời kỳ hội nhập toàn diện về kinh tế, thời kỳ vận hành cộng đồng kinh tế ASEAN, giai đoạn mới của phát triển khoa học – công nghệ, của Cách mạng Công nghiệp 4.0, của nền kinh tế số đảm bảo sự tin cậy của thông tin kế toán vào sự lãnh mạnh của nền tài chính quốc gia. □

HOẠCH ĐỊNH NHIỆM VỤ CỦA KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VIỆT NAM TRONG TƯƠNG LAI

Qua hơn 30 năm cải cách và đổi mới, nền kinh tế Việt Nam đã có những phát triển mạnh mẽ, đạt nhiều thành tựu quan trọng. Kinh tế Việt Nam luôn tăng trưởng ở mức cao, ổn định và phát triển bền vững. Việt Nam đã mở cửa nền kinh tế, có quan hệ với hầu khắp quốc gia trên thế giới, trong đó có nhiều quan hệ đối tác mang tính chiến lược. Đời sống nhân dân Việt Nam đã được cải thiện đáng kể, chính trị, an ninh quốc phòng được giữ vững.

Kế toán Việt Nam đã có những khởi sắc và có những bước phát triển quan trọng sau 25 năm đổi mới và cải cách. Chính phủ ghi nhận và đánh giá cao những đóng góp có hiệu quả của kế toán, kiểm toán vào thành công chung của nền kinh tế. Kế toán và kiểm toán đã góp phần cải thiện môi trường kinh doanh, môi trường đầu tư và lành mạnh hóa các quan hệ kinh tế tài chính, lành mạnh hóa nền tài chính quốc gia. Hệ thống kế toán Việt Nam đã được đổi mới, kiểm toán Việt Nam đã được hình thành, khẳng định vị thế trong nền kinh tế thị trường, trong nền tài chính quốc gia, tổ chức tốt hệ thống thông tin kinh tế - tài chính, phục vụ có hiệu quả cơ chế quản lý kinh tế mới của Việt Nam. Kế toán và kiểm toán Việt Nam đã đổi mới căn bản, tiếp cận dần với chuẩn mực, nguyên tắc và thông lệ kế toán quốc tế, đáp ứng ngày càng tốt hơn, đầy đủ hơn yêu cầu của cơ chế kinh tế thị trường, mở cửa và hội nhập của Việt Nam.

Tuy nhiên, so với yêu cầu và đòi hỏi của cơ chế quản lý kinh tế, kế toán và kiểm toán Việt Nam còn bộc lộ nhiều hạn chế về chất lượng thông tin, về sự tiếp cận với chuẩn mực và thông lệ kế toán, kiểm toán trên thế giới, về chất lượng của đội ngũ những người làm nghề kế toán, kiểm toán, về phát triển thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán ở Việt Nam;

Trong thời gian tới, có nhiều thay đổi, nhiều yêu cầu mới đối với kế toán và kiểm toán Việt Nam. Kế toán, kiểm toán Việt Nam cần tiếp tục đổi mới trong bối cảnh nền kinh tế tiếp tục phát triển với mức độ tăng trưởng cao, ổn định và bền vững trong cơ chế kinh tế thị trường, hội nhập ngày càng sâu, càng toàn diện với nền kinh tế khu vực và thế giới. Đây cũng là thời đại của cách mạng khoa học kỹ thuật, của thời kỳ khởi phát của Cách mạng Công nghiệp 4.0, của cách mạng công nghệ số và nền kinh tế số.

Cần nhận diện cho được những tác động, những yêu cầu mới để phát triển kế toán, kiểm toán Việt Nam. Đồng thời làm rõ những việc cần làm, cần chuẩn bị, tranh thủ sự hỗ trợ và chia sẻ kinh nghiệm với các tổ chức nghề nghiệp quốc tế và khu vực, đặc biệt là AFA để xác định nhiệm vụ, tìm ra cách làm tốt nhất, hiệu quả nhất cho Việt Nam, phát triển kế toán và kiểm toán Việt Nam đáp ứng yêu cầu mới của nền kinh tế, của xu hướng phát triển trong khu vực.

Một là, trong giai đoạn sắp tới, hội nhập kinh tế thế giới ngày càng sâu, càng toàn diện, cộng đồng kinh tế ASEAN sẽ hoạt động, xu hướng toàn cầu hóa về kinh tế - tài chính, về kế toán, kiểm toán sẽ ngày càng mạnh mẽ hơn, với yêu cầu cao hơn. Các nền kinh tế sẽ rộng mở hơn, giao lưu và giao thoa nhiều hơn. Nhiều Hiệp định, nhiều điều ước quốc tế, nhiều cam kết quốc tế được triển khai. Hiệp định đối tác xuyên Thái Bình Dương CPTPP, Cộng đồng Kinh tế ASEAN... sẽ cho phép không chỉ hàng hóa, dịch vụ mà cả dòng vốn đầu tư, các dòng tiền, nguồn nhân lực, trong đó có nguồn nhân lực kế toán và kiểm toán di chuyển tự do hơn. Liên đoàn Kế toán quốc tế (IFAC) rất quan tâm về triển vọng, tương lai nghề kế toán trong xu thế toàn cầu hóa và đã soạn thảo công bố hệ thống Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế ((International Financial Report Standards - IFRS). Thể chế kinh tế và cách thức hạch toán kế toán là công việc cần được tôn trọng ở mỗi quốc gia. Các Báo cáo tài chính và việc trình bày các Báo cáo tài chính phải trên cơ sở những nguyên tắc chung, chuẩn mực chung mang tính phổ biến. Trong bối cảnh kinh tế quốc tế, trong xu thế hội nhập các nền kinh tế, đòi hỏi các nước cũng như Việt Nam cần lựa chọn phương án và xây dựng lộ trình để đưa hệ thống IFRS, hệ thống Chuẩn mực Kế toán công (IPAS) vào áp dụng. Việt Nam đã và đang tính toán cho công việc này và cần sớm có đề án trình Chính phủ phê duyệt để áp dụng IFRS, IPAS sao cho hài hòa với thông lệ và chuẩn mực kế toán quốc tế, đồng thời phải phù hợp với thể chế kinh tế, đặc điểm và trình độ phát triển của kinh tế, của nền tài chính công, của Kiểm toán Nhà nước Việt Nam, trình độ nghề nghiệp kế toán, kiểm toán của Việt Nam.

Đây là một thách thức và cũng là thời cơ để Việt Nam đổi mới toàn bộ hệ thống kế toán, kiểm toán. Có nhiều việc phải làm, từ việc đổi mới và hoàn thiện thể chế, hoàn chỉnh các quy định pháp lý về kinh tế, đổi mới và hoàn thiện các chính sách tài chính, kế toán cho đến đổi mới quy trình, phương pháp kế toán, kiểm toán, chuẩn bị nguồn nhân lực cho tương lai. Hoạt động đào tạo, phát triển nguồn nhân lực kế toán và kiểm toán trong bối cảnh hội nhập cũng cần có sự đổi mới rất căn bản từ chương trình, nội dung và phương pháp đào tạo.

Hai là, khoa học, kỹ thuật và công nghệ, trong đó có khoa học quản lý, khoa học kế toán, kiểm toán, công nghệ về quản trị và kỹ trị đã và đang phát triển rất mạnh mẽ với yêu cầu mới, nhiệm vụ mới. Cuộc Cách mạng Công nghiệp 4.0, cách mạng công nghệ số, nền kinh tế số đang trong thời kỳ khởi phát trên toàn thế giới, tác động rất mạnh vào các nền kinh tế nói chung và nền kinh tế Việt Nam nói riêng, trong đó có kế toán và kiểm toán. Đây là thời kỳ của trí tuệ nhân tạo, của thế giới mạng, của Internet kết nối vạn vật (IoT), kết nối mọi dịch vụ. Trong xã hội và trong nền kinh tế đã xuất hiện những phương thức giao dịch mới, phương thức thanh toán mới (thanh toán điện tử), những đơn vị đo lường mới. Hóa đơn điện tử, chữ ký điện tử đã được thừa nhận, các chương trình xử lý và truyền tải thông tin, kỹ năng xử lý và lưu trữ thông tin đã tạo ra những công nghệ mới, khả năng mới và yêu cầu mới. Sự xuất hiện của Điện toán đám mây, dữ liệu lớn Bigdata, Blockchain ... đã và sẽ làm thay đổi căn bản quy trình kế toán, kiểm toán, nâng cao hiệu quả quy trình xử lý, tổng hợp và cung cấp thông tin, đặc biệt là thông tin kế toán, kiểm toán. Tất cả những điều đó tác động rất mạnh đến toàn bộ công việc kế toán và kiểm toán, đòi hỏi phải có sự thay đổi rất căn bản quy trình và phương pháp kế toán, kiểm toán, đổi mới căn bản phương thức tạo lập, thu thập và xử lý thông tin, phương thức kiểm tra, đánh giá thông tin, cách thức truyền tải, tiếp nhận, khai thác thông tin và lưu trữ thông tin.

Ba là, nguồn nhân lực có chất lượng cao là yếu tố mang tính quyết định trong mô hình phát triển và tăng trưởng kinh tế mới, đó là mô hình tăng trưởng theo chiều sâu, năng suất và chất lượng. Cần quan tâm xây dựng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán phục vụ tốt nhất cho mô hình kinh tế mới, đáp ứng yêu cầu hội nhập và cách mạng khoa học kỹ thuật, Cách mạng Công nghiệp 4.0, cách mạng công nghệ số. Hơn lúc nào hết, năng lực và đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán được quan tâm và là yêu cầu rất cao. Năng lực đối với người làm kế toán, kiểm toán không chỉ dừng lại ở trình độ hiểu biết và năng lực chuyên môn nghiệp vụ mà là những kỹ năng mới: kỹ năng tổ chức, quản trị thông tin, quản trị mạng, kỹ năng phân tích đánh giá, phân tích dự báo, năng lực tư vấn, kỹ năng khai thác, vận hành mạng, sử dụng thông tin và bảo mật thông tin, đặc biệt là thông tin kinh tế, tài chính do kế toán, kiểm toán cung cấp. Cần đổi mới toàn bộ hoạt động đào tạo, bồi dưỡng kế toán, kiểm toán từ nội dung, chương trình, phương thức và phương pháp đào tạo. Hình thành và nâng cao chất lượng hệ thống chức danh có chứng chỉ nghề nghiệp theo chuẩn mực và thông lệ quốc tế, đảm bảo sự thành công trong thừa nhận lẫn nhau các chứng chỉ nghề nghiệp giữa các nước trong ASEAN. Có chính sách, có quy định, có chương trình đào tạo đảm bảo cho những người làm kế toán, kiểm toán được bồi dưỡng thường xuyên về chuyên môn, nghiệp vụ, được phát triển năng lực theo chuẩn giáo dục của IFAC, cập nhật kịp thời những kiến thức mới, những kỹ năng nghề nghiệp mới. Tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán cần đảm nhiệm tốt vai trò và trách nhiệm đào tạo đội ngũ kế toán, kiểm toán có chứng chỉ nghề nghiệp, tổ chức các hoạt động giáo dục, bồi dưỡng nghề nghiệp, nâng cao và phát triển năng lực cho những người làm kế toán, kiểm toán theo thông lệ và chuẩn mực giáo dục nghề nghiệp.

Bốn là, phẩm chất đạo đức của người làm kế toán và kiểm toán là yếu tố cốt lõi đảm bảo sự tin cậy của thông tin kế toán, là yếu tố quyết định đảm bảo giá trị nghề nghiệp của kế toán, kiểm toán. Đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, kiểm toán không chỉ là đức tính trung thực, khách quan, là lòng yêu nghề, sự say mê nghề nghiệp mà lớn hơn là trách nhiệm, trách nhiệm nghề nghiệp, trách nhiệm xã hội, trách nhiệm với cộng đồng. Và lớn hơn nữa là bản lĩnh, lòng tự trọng, tính tuân thủ và tính kỷ luật trong nghề nghiệp, duy trì và đề cao văn hóa nghề. Cần xây dựng và duy trì chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp và các quy tắc ứng xử của người làm kế toán kiểm toán. Đề cao vai trò, trách nhiệm giáo dục và kiểm soát đạo đức nghề nghiệp của tổ chức nghề nghiệp.

Nhiệm vụ trong giai đoạn tới sẽ rất nặng nề, trong bối cảnh kinh tế mới của thế giới, của kinh tế Việt Nam, sẽ có nhiều cơ hội, nhiều thời cơ mới, nhưng cũng nhiều thách thức cho kế toán và kiểm toán Việt Nam, cho nghề nghiệp và tổ chức nghề nghiệp kế toán và kiểm toán Việt Nam. Hy vọng rằng, với tâm thế hồ hởi, tự hào trước Đại hội 6, những người làm kế toán và kiểm toán Việt Nam sẵn sàng làm tất cả những gì vì nghề, vì nghiệp, vì triển vọng tốt đẹp của kế toán, kiểm toán Việt Nam, của Khu vực Đông Nam châu Á. □

VAA

KIỂM TOÁN NHÀ NƯỚC

DẤU ẤN 25 NĂM XÂY DỰNG VÀ PHÁT TRIỂN

✎ **TS. Hồ Đức Phớc**

Ủy viên BCHTW Đảng, Tổng Kiểm toán Nhà nước

Sau 1/4 thế kỷ hình thành và phát triển, với vai trò là cơ quan kiểm tra tài chính công cao nhất do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, Kiểm toán Nhà nước (KTNN) đã và đang khẳng định vai trò là công cụ hữu hiệu của Đảng và Nhà nước, có nhiều đóng góp quan trọng trong việc nâng cao hiệu lực, hiệu quả, tăng cường minh bạch trong quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công.

Dấu mốc đầu tiên là ngày 11/7/1994, Chính phủ đã ban hành Nghị định số 70/CP về việc thành lập KTNN, đây là căn cứ pháp lý đầu tiên có giá trị như một tuyên ngôn khai sinh ra KTNN, đáp ứng yêu cầu của công cuộc đổi mới, xây dựng nhà nước pháp quyền xã hội chủ nghĩa ở nước ta. Ngày 14/6/2005, Quốc hội nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam khóa XI đã thông qua Luật KTNN, có hiệu lực từ ngày 01/01/2006, mở ra một thời kỳ phát triển mới, một vị thế mới của KTNN. Đặc biệt, ngày 28/11/2013, Quốc hội khóa XIII đã thông qua Hiến pháp nước Cộng hòa xã hội chủ nghĩa Việt Nam, có hiệu lực từ ngày 01/01/2014, trong đó, Điều 118 quy định về địa vị pháp lý của KTNN “*KTNN là cơ quan do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật, thực hiện kiểm toán việc quản lý, sử dụng tài chính, tài sản công*”. KTNN từ cơ quan được luật định thành cơ quan được Hiến định, giúp nâng cao vị thế, vai trò, trách nhiệm của KTNN trong kiểm toán hoạt động quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công. Căn cứ vào Hiến pháp 2013, ngày 24/6/2015, Luật KTNN sửa đổi, bổ sung đã được ban hành thay thế Luật KTNN 2005, tạo cơ sở vững chắc để KTNN bước vào một thời kỳ phát triển theo cả chiều rộng và chiều sâu, vươn lên một tầm cao mới, đáp ứng yêu cầu nhiệm vụ mới. Đây thực sự là trọng trách nặng nề nhưng cũng là nhiệm vụ chính trị hết sức vẻ vang, vinh quang của KTNN.

Qua 25 năm trưởng thành và phát triển, KTNN đã không ngừng phát triển, vươn lên cả về số lượng và chất lượng, ngày càng thể hiện rõ vai trò, trách nhiệm của mình trong bảo vệ pháp luật, bảo vệ sự liêm chính trong quá trình điều hành, quản lý nền tài chính quốc gia và trong công cuộc xây dựng, phát triển đất nước. Trong mỗi giai đoạn lịch sử, KTNN luôn chủ động bám sát mọi chủ trương, đường lối lãnh đạo của Đảng và Nhà nước để phấn đấu thực hiện thắng lợi các nhiệm vụ chính trị được giao. Kết quả hoạt động của KTNN đạt được trong thời gian qua là hết sức toàn diện, quan trọng và rất căn bản, nổi bật là:

Địa vị pháp lý của KTNN được nâng lên ngang tầm với nhiệm vụ, đó là từ một cơ quan của Chính phủ, KTNN đã trở thành một cơ quan được Hiến định, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật. Cơ sở pháp lý cho tổ chức và hoạt động của KTNN được ngày càng hoàn thiện, từ chuẩn mực KTNN phù hợp với thông lệ quốc tế đến các quy trình, quy chuẩn, quy định trong mọi hoạt động của KTNN được nghiên cứu, ban hành và thống nhất áp dụng.

Tổ chức bộ máy của KTNN đã có sự phát triển vượt bậc, từ một ngành mới, chưa có tổ chức tiền thân nay đã trở thành ngành có uy tín, được Đảng, Nhà nước và Nhân dân tin nhiệm. KTNN hiện nay có 32 đơn vị trực thuộc, trong đó có 13 đơn vị có mặt khắp cả nước; lực lượng cán bộ, công chức có trình độ cao, chuyên nghiệp, KTNN hiện có 05 giáo sư, phó giáo sư, 65 tiến sỹ, 174 người được đào tạo thạc sỹ, tiến sỹ ở nước ngoài, 100% tốt nghiệp đại học.

Công nghệ thông tin phát triển, có tầm quan trọng trong mọi hoạt động, KTNN đã ứng dụng nhiều phần mềm quản lý và phần mềm công cụ hỗ trợ hoạt động kiểm toán, đã số hóa dữ liệu của KTNN, ứng dụng CNTT góp phần tăng cường tính chuyên nghiệp, hiện đại và hiệu quả hoạt động kiểm toán trong tương lai.

Hoạt động hợp tác quốc tế liên tục được duy trì và phát triển, KTNN Việt Nam là thành viên của ASEANSAI, INTOSAI và hợp tác với các cơ quan kiểm toán tối cao, các tổ chức quốc tế ACCA, CAAF, Big4... nhằm trao đổi kinh nghiệm nâng cao năng lực chuyên môn. Đặc biệt, năm 2018, KTNN Việt Nam đã tổ chức thành công Đại hội các Cơ quan Kiểm toán tối cao Châu Á (ASOSAI) lần thứ 14 tại Hà Nội, theo đó KTNN Việt Nam chính thức đảm nhiệm vai trò là Chủ tịch Tổ chức Các cơ quan Kiểm toán tối cao Châu Á nhiệm kỳ 2018-2021.

Hoạt động kiểm toán không ngừng được nâng cao toàn diện cả về năng lực, hiệu lực và hiệu quả, đó là: (i) KTNN đã kiến nghị xử lý tài chính hơn 413 nghìn tỷ đồng, đặc biệt kết quả xử lý tài chính có bước tiến mạnh trong 5 năm qua (2013-2018) với tổng xử lý tài chính 288.671 tỷ đồng (trong đó tăng thu, giảm chi 144.261 tỷ đồng; kiến nghị khác 144.410 tỷ đồng), gấp hơn 2,3 lần tổng số kiến nghị trong 20 năm từ 1994 đến năm 2013; (ii) Kiến nghị sửa đổi, thay thế hơn 1.200 văn bản pháp luật nhằm bịt lỗ hổng về cơ chế, tổ chức thực hiện quy định của Nhà nước tránh thất thoát, lãng phí, góp phần quan trọng làm lành mạnh nền tài chính quốc gia, siết chặt kỷ cương, kỷ luật tài chính, đặc biệt góp phần tích cực vào quá trình hoàn thiện thể chế trong tiến trình phát triển của đất nước, như: Việc hoàn thiện cơ chế, chính sách theo hình thức đối tác công tư; hoàn thiện cơ chế, chính sách quản lý, sử dụng đất; cơ chế, chính sách quản lý nhà nước về tài nguyên khoáng sản; công tác quản lý thu, chống thất thu thuế; công tác quản lý, sử dụng vốn, tài sản nhà nước tại doanh nghiệp và xác định giá trị doanh nghiệp nhà nước trước khi cổ phần...; (iii) Góp phần nâng cao trách nhiệm của chính quyền các cấp, các cơ quan, tổ chức trong việc quản lý, điều hành tài chính công, tài sản công; (iv) Nâng cao hiệu quả sử dụng nguồn lực tài chính công và kiểm chế lạm phát, ổn định nền kinh tế; (v) Phát hiện và ngăn chặn các hành vi lạm dụng quyền lực làm thất thoát, lãng phí và phòng, chống tham nhũng.

Tuy nhiên, trước yêu cầu đổi mới của đất nước, hội nhập quốc tế, nhiệm vụ và chức năng của KTNN đang đứng trước nhiều cơ hội và thách thức mới, từ tổng kết thực tiễn hoạt động gần 25 năm của KTNN và kết quả thực hiện Chiến lược phát triển KTNN đến năm 2020, KTNN vẫn phải đối mặt với một số hạn chế và thách thức như:

(1) Luật KTNN năm 2015 đã bộc lộ một số vướng mắc, bất cập đòi hỏi phải nghiên cứu sửa đổi, bổ sung, trong đó một số nội dung cơ bản cần sửa đổi như: Chưa có quy định về chế tài đối với hành vi vi phạm pháp luật KTNN của đơn vị được kiểm toán và các tổ chức, cá nhân liên quan; chưa quy định cụ thể nhiệm vụ của KTNN trong công tác phòng, chống tham nhũng; nghĩa vụ cung cấp thông tin, tài liệu dưới dạng dữ liệu điện tử của đơn vị được kiểm toán cho KTNN,...

(2) Công tác tổ chức bộ máy và nâng cao năng lực của KTNN chưa được hoàn thiện đầy đủ, trong đó việc chưa thành lập được thêm một KTNN chuyên ngành tập trung vào lĩnh vực kiểm toán tài nguyên, khoáng sản, môi trường và công nghệ thông tin sẽ làm cho KTNN thiếu một công cụ hữu hiệu trong hoạt động kiểm toán; số lượng công chức hiện nay mới chỉ được bố trí 58,5% so với Chiến lược phát KTNN đến năm 2020, trong khi đó KTNN phải cùng với cả nước tiếp tục thực hiện Đề án “*Đổi mới, sắp xếp tổ chức bộ máy của hệ thống chính trị tinh gọn, hoạt động hiệu lực, hiệu quả*”; tính chuyên nghiệp của đội ngũ kiểm toán viên còn khoảng cách so với yêu cầu của chuẩn mực quốc tế, vấn đề giữ gìn đạo đức nghề nghiệp kiểm toán viên luôn là thách thức lớn.

(3) Hạ tầng và ứng dụng công nghệ thông tin của KTNN chưa đồng bộ; cuộc cách mạng công nghiệp 4.0 đã và đang diễn ra tại tất cả các nước trên thế giới, tạo ra môi trường mà máy tính, tự động hoá và con người sẽ làm việc cùng nhau theo những cách thức hoàn toàn mới, tốc độ của sự thay đổi này là chưa từng có, đang là cơ hội và thách thức của KTNN.

Có thể nói, 25 năm xây dựng và trưởng thành, KTNN đã lớn mạnh về mọi mặt, đã trở thành một cơ quan kiểm tra tài chính công uy tín, trách nhiệm, chuyên nghiệp và từng bước hiện đại. KTNN đã có đóng góp hết sức quan trọng vào tiến trình phát triển đất nước 25 năm qua và thực sự trở thành công cụ của Đảng, Nhà nước trong việc kiểm tra, giám sát, điều hành, sử dụng tài chính công, tài sản công và phòng, chống tham nhũng.

Để tiếp nối kết quả đã đạt được trong 25 năm qua, KTNN phải tiếp tục duy trì và phát triển hơn nữa nội lực, thể hiện rõ tầm nhìn chiến lược trong nhiều năm tới. Trong đó, việc xây dựng Chiến lược KTNN giai đoạn 2020-2030, tầm nhìn đến 2035 là hết sức cần thiết. Một số nội dung cơ bản của Chiến lược thời gian tới được xác định là:

Về quan điểm phát triển KTNN

1. Đảm bảo thể chế hóa đầy đủ và toàn diện các quan điểm, chủ trương, đường lối của Đảng về phát triển KTNN; tuân thủ các quy định của pháp luật, phù hợp với định hướng phát triển kinh tế - xã hội của đất nước.

2. Phát triển KTNN phải đáp ứng yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế, phù hợp với các nguyên tắc, thông lệ quốc tế và điều kiện thực tiễn của Việt Nam; là thành viên có trách nhiệm trong việc thúc đẩy sự phát triển lĩnh vực kiểm toán công trong khu vực và thế giới.

3. Bảo đảm tính độc lập cao đối với hoạt động KTNN; tương xứng vị trí, vai trò của KTNN với tư cách là cơ quan kiểm tra tài chính, tài sản công cao nhất của Nhà nước do Quốc hội thành lập, hoạt động độc lập và chỉ tuân theo pháp luật.

4. Phát triển KTNN phải gắn với cuộc cách mạng công nghệ 4.0, trong đó việc ứng dụng công nghệ thông tin trong mọi hoạt động của KTNN phải được coi là nhiệm vụ thường xuyên, liên tục, trong cả trước mắt và lâu dài.

Mục tiêu tổng quát phát triển KTNN

Để đảm bảo thực hiện tốt nhất vai trò, trách nhiệm của KTNN, mục tiêu phát triển KTNN đến năm 2030 là *“Phát triển KTNN thành công cụ trọng yếu và hữu hiệu của Đảng và Nhà nước trong kiểm tra, kiểm soát việc quản lý và sử dụng tài chính công, tài sản công; hỗ trợ, phục vụ đắc lực cho hoạt động của Quốc hội, Chính phủ, Hội đồng nhân dân, Ủy ban nhân dân địa phương trong thực hiện chức năng lập pháp, giám sát, quản lý điều hành và quyết định các vấn đề quan trọng của đất nước; nâng cao năng lực, hiệu lực, hiệu quả trong hoạt động kiểm toán, bảo đảm hoạt động công khai, minh bạch, chuyên nghiệp, chính quy và từng bước hiện đại, xứng đáng là cơ quan kiểm tra tài chính, tài sản công có trách nhiệm và uy tín, đáp ứng được yêu cầu, đòi hỏi và Đảng, Nhà nước và nhân dân”*.

Từ quan điểm và mục tiêu phát triển, Chiến lược phát triển KTNN đến năm 2030, tầm nhìn đến 2035 tập trung vào một số nội dung chủ yếu sau:

1. Hoàn thiện cơ sở pháp lý đầy đủ và toàn diện cho tổ chức và hoạt động của KTNN, trong đó tập trung vào việc: **(i)** Làm rõ hơn đối tượng được kiểm toán nhằm bao quát hết các tổ chức có hoạt động quản lý, sử dụng tài chính công, tài sản công thuộc đối tượng, phạm vi kiểm toán của KTNN theo quy định của Hiến pháp với quan điểm mở *“Ở đâu có tài chính công, tài sản công thì ở đó có sự kiểm tra của KTNN”*; **(ii)** Bổ sung quy định chế tài đối với các hành vi vi phạm Luật KTNN của đơn vị được kiểm toán và của tổ chức, cá nhân có liên quan; **(iii)** Bổ sung quyền kiến nghị, khiếu nại đối với báo cáo kiểm toán cho các cơ quan, tổ chức, cá nhân có liên quan nhằm bảo đảm quyền lợi cho các đối tượng kiểm toán, minh bạch hơn nữa trong hoạt động của KTNN; **(iv)** Bổ sung nhiệm vụ giám định tư pháp về tài chính công, tài sản công trong các vụ án tham nhũng, góp phần quan trọng thúc đẩy giải quyết có hiệu quả các vụ án, vụ việc cần phải có cơ quan chuyên môn làm giám định tư pháp độc lập trong hoạt động tố tụng; **(v)** Quy định việc truy cập dữ liệu điện tử trong môi trường công nghệ cao để thực hiện nhiệm vụ kiểm toán theo hướng *“KTNN có quyền truy cập vào dữ liệu điện tử của đơn vị được kiểm toán và dữ liệu điện tử quốc gia; yêu cầu đơn vị được kiểm toán, tổ chức, cá nhân có liên quan cùng truy cập phần mềm ứng dụng của đơn vị để khai thác, thu thập thông tin, tài liệu liên quan đến nội dung kiểm toán”*.

2. Phát triển bộ máy và nguồn nhân lực của KTNN theo hướng tinh gọn, chuyên nghiệp, chất lượng, hiệu quả theo chủ trương chung của cả hệ thống chính trị và tăng cường phân cấp cho các đơn vị trực thuộc, trong đó: Tập trung thành lập KTNN chuyên ngành thực hiện nhiệm vụ kiểm toán chuyên sâu về đất đai, tài nguyên, khoáng sản, môi trường và công nghệ thông tin; đổi tên Trung tâm Tin học thành Trung tâm Công nghệ thông tin và Lưu trữ thư viện; nâng cấp Trường Đào tạo và Bồi dưỡng nghiệp vụ kiểm toán thành Học viện Kiểm toán; cơ cấu lại các đơn vị để đảm bảo thực hiện đúng, đủ chức năng nhiệm vụ, đặc biệt là cơ cấu lại đơn vị cấp phòng, giảm thiểu cấp trung gian, nâng cao hiệu quả hoạt động; tổ chức thực hiện Đề án vị trí việc làm một cách khoa học, hợp lý, nghiên cứu thay đổi phương thức làm việc, tăng cường ứng dụng tiến bộ khoa học, kỹ thuật trong hoạt động nghiệp vụ nhằm nâng cao chất lượng công việc; xây dựng đội ngũ nguồn nhân lực đủ đức, đủ tài và tinh thông nghiệp vụ, đặc biệt phải có bản lĩnh, có dũng khí bảo vệ cái đúng, kiên quyết đấu tranh với cái sai, phải liêm chính, có đạo đức trong sáng, công tâm, kỷ cương, kỷ luật chặt chẽ, đoàn kết, thống nhất cao trong thực hiện nhiệm vụ và thích ứng, bắt kịp nhanh với những xu thế mới, hiện đại trong một môi trường luôn thay đổi.

3. Tập trung nâng cao chất lượng kiểm toán toàn diện về năng lực, hiệu lực và hiệu quả, trong đó: Ưu tiên tăng cường và phát huy hơn nữa tính độc lập của KTNN, bảo đảm hoạt động công khai, minh bạch, chuyên nghiệp, chính quy, từng bước hiện đại; mở rộng phạm vi, quy mô và đẩy mạnh về chiều sâu loại hình kiểm toán hoạt động, kiểm toán công nghệ thông tin, kiểm toán tài nguyên khoáng sản, môi trường, tập trung vào các vấn đề được dư luận xã hội đặc biệt quan tâm, các vấn đề có tính thời sự nhằm đưa ra những phát hiện, kiến nghị mang tính cảnh báo, ngăn chặn các rủi ro có thể xảy ra trong tương lai đối với các bên liên quan; quan tâm xây dựng quy trình, thủ tục tiền kiểm, đặc biệt trong việc đệ trình ý kiến của KTNN để Quốc hội xem xét, quyết

định dự toán NSNN, quyết định phân bổ ngân sách trung ương... Tham gia với các cơ quan của Quốc hội, Chính phủ trong việc xem xét về dự toán NSNN, phương án phân bổ ngân sách trung ương, phương án điều chỉnh dự toán NSNN nhằm đưa ra các ý kiến cảnh báo, tư vấn độc lập ngay từ khâu lập dự toán giúp Quốc hội, Chính phủ đánh giá những kịch bản hoặc dự báo có thể xảy ra trong trung và dài hạn liên quan đến các chu kỳ phát triển của nền kinh tế, việc trả nợ, các chương trình mục tiêu quốc gia và những cam kết khác như an sinh xã hội, trợ cấp hưu trí, phòng chống thiên tai, biến đổi khí hậu hay các cú sốc tài chính; duy trì và phát triển mối quan hệ của các bên liên quan (đơn vị được kiểm toán, Quốc hội, Chính phủ, người dân, các cơ quan kiểm toán tối cao, các tổ chức quốc tế, các đơn vị truyền thông...) đến hoạt động của KTNN nhằm nâng cao hiệu quả, hiệu lực kết luận, kiến nghị và tỷ lệ thực hiện kết luận, kiến nghị kiểm toán hàng năm.

4. Coi trọng chiến lược phát triển công nghệ cao, công nghệ thông tin trong mọi hoạt động của KTNN, theo đó KTNN đã đi trước một bước bằng việc ban hành Chiến lược phát triển và Kiến trúc tổng thể Công nghệ thông tin của KTNN giai đoạn 2019-2025, tầm nhìn đến năm 2030 (Quyết định số 440/QĐ-KTNN ngày 14/3/2019), trong đó Chiến lược ưu tiên cao hướng tới: **(i)** Xây dựng hạ tầng kỹ thuật, hạ tầng dữ liệu và hạ tầng ứng dụng; xây dựng hạ tầng kết nối trao đổi thông tin nội bộ, hệ thống chia sẻ, kết nối liên thông với các đơn vị ngoài ngành; đầu tư bổ sung hệ thống máy chủ, thiết bị lưu trữ, trang bị truyền dữ liệu tốc độ cao; xây dựng cơ sở dữ liệu chuyên ngành và cơ sở dữ liệu tổng hợp; xây dựng phần mềm ứng dụng; đảm bảo an toàn, an ninh mạng; hiện đại hóa hạ tầng công nghệ thông tin dựa trên nền tảng điện toán đám mây; **(ii)** Xác định lộ trình phù hợp sớm chuyển quy trình kiểm toán truyền thống sang quy trình kiểm toán số và phương thức kiểm toán dữ liệu lớn của các công nghệ số tiên tiến, tiêu biểu là dữ liệu lớn (Big Data), trí tuệ nhân tạo (AI), kết nối vạn vật (IoT) thông qua việc: số hóa, tích hợp dữ liệu để tạo ra dữ liệu đối tượng liên quan đến hoạt động kiểm toán và tổ chức tốt các dữ liệu này; dùng công nghệ số, đặc biệt trí tuệ nhân tạo để phân tích và sử dụng nguồn dữ liệu cho hoạt động kiểm toán.

5. Duy trì và nâng tầm các hoạt động hợp tác quốc tế, trong đó: **(i)** Tham gia và đóng vai trò tích cực vào Ban điều hành của Tổ chức các Cơ quan Kiểm toán tối cao trên thế giới, nhóm công tác nòng cốt về kiểm toán môi trường, nhóm công tác về dữ liệu lớn của Tổ chức các Cơ quan Kiểm toán tối cao trên thế giới...; **(ii)** Tăng cường các sáng kiến về chia sẻ kinh nghiệm và phát triển năng lực giữa các Cơ quan Kiểm toán tối cao trong khu vực và trên thế giới; **(iii)** Tăng cường tham gia hoạt động chuyên môn, hội nghị, hội thảo, đào tạo, chia sẻ kiến thức với KTNN các nước và các tổ chức kiểm toán tối cao cấp khu vực và quốc tế; **(iv)** Tăng cường hợp tác theo chiều sâu nhằm tiếp thu kinh nghiệm quốc tế; trở thành đối tác hợp tác của hầu hết các cơ quan kiểm toán tối cao các nước, lựa chọn, nghiên cứu sâu một số cơ quan kiểm toán tối cao trên thế giới để học tập kinh nghiệm gắn chặt với nhu cầu của KTNN Việt Nam, phù hợp với định hướng phát triển hoạt động trong thời gian tới của KTNN; **(v)** Thực hiện thành công, có trách nhiệm Chương trình hành động thực hiện vai trò Chủ tịch Các cơ quan Kiểm toán tối cao Châu Á nhiệm kỳ 2018-2021 của KTNN Việt Nam, thể hiện rõ nét vai trò dẫn dắt các ban, nhóm trong cộng đồng Các cơ quan Kiểm toán tối cao Châu Á thực hiện thắng lợi các mục tiêu nêu trong Tuyên bố Hà Nội; **(vi)** Quan tâm tới một số lĩnh vực kiểm toán mới nổi trong một thế giới thay đổi từng ngày, từng giờ mà Tổ chức Các cơ quan Kiểm toán tối cao trên thế giới đã thành lập Ủy ban Giám sát các vấn đề mới nổi nhằm cung cấp thông tin, chia sẻ kinh nghiệm giữa các Cơ quan Kiểm toán tối cao với nhau để đương đầu với những vấn đề mới nổi toàn cầu.

Có thể khẳng định, để thực hiện thành công Chiến lược phát triển KTNN giai đoạn 2020-2030, tầm nhìn đến 2035 đòi hỏi phải có sự tham gia trách nhiệm, tâm huyết của tất cả các tổ chức, cá nhân có liên quan, đặc biệt ngành kiểm toán phải chuẩn bị tâm thế để đón nhận mọi thời cơ và đương đầu với thách thức trong từng thời kỳ với quyết tâm chính trị mạnh mẽ đối với sự phát triển của KTNN. Với những kết quả đã đạt được trong thời gian qua và truyền thống đoàn kết, không ngừng nỗ lực phấn đấu của tập thể lãnh đạo, cán bộ, công chức, viên chức ngành kiểm toán, cùng với việc xây dựng Chiến lược phát triển ngành kiểm toán có tầm nhìn, theo kịp với xu thế thời đại, chắc chắn KTNN sẽ tiếp tục thực hiện thắng lợi các nhiệm vụ chính trị trong từng thời kỳ, góp phần xứng đáng vào sự nghiệp xây dựng và phát triển đất nước./.

HỆ THỐNG KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VIỆT NAM

THỰC TRẠNG VÀ GIẢI PHÁP

TS. Vũ Đức Chính
Cục trưởng Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán

Với việc thực hiện Chiến lược phát triển kế toán, kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030 theo Quyết định số 480/QĐ-TTg, ngày 18/3/2013 của Thủ tướng Chính phủ, hệ thống kế toán, kiểm toán Việt Nam đã đạt được những kết quả đáng khích lệ. Tuy nhiên, trong bối cảnh phát triển kinh tế đất nước và hội nhập quốc tế hiện nay, cần đặt ra những mục tiêu và xác định các giải pháp cụ thể cho giai đoạn 2030 và tầm nhìn những năm sau này.

I. Kết quả đạt được

1. Đã tạo lập một hệ thống kế toán, kiểm toán tương đối hoàn chỉnh, phù hợp với cơ chế quản lý của Nhà nước Việt Nam nhằm đáp ứng yêu cầu thông tin cho việc huy động, hỗ trợ, quản lý và điều hành các nguồn lực tài chính và các hoạt động kinh tế - tài chính của đất nước.

2. Cơ bản hoàn thiện khuôn khổ pháp lý về kế toán, kiểm toán trên cơ sở nghiên cứu thông lệ quốc tế để vận dụng vào điều kiện cụ thể của Việt Nam, tạo môi trường pháp lý đầy đủ, phù hợp tạo điều kiện phát triển hoạt động kế toán, kiểm toán phát triển phục vụ đắc lực cho hoạt động kinh tế - tài chính của các DN, tổ chức, đơn vị kế toán,...

- Luật Kiểm toán độc lập năm 2011 và các văn bản hướng dẫn Luật đảm bảo việc công tác quản lý hành nghề kiểm toán theo thông lệ quốc tế và phù hợp với điều kiện Việt Nam. Cập nhật và ban hành mới hệ thống 37 chuẩn mực kiểm toán Việt Nam và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp về kiểm toán.

- Luật Kế toán năm 2015 tiếp cận tối đa nguyên tắc quốc tế về kế toán, phù hợp với điều kiện, hoàn cảnh của Việt Nam, làm cơ sở cho việc hoàn chỉnh khung pháp lý đầy đủ về kế toán, áp dụng các thông lệ quốc tế; lập báo cáo tài chính nhà nước; hỗ trợ và hướng dẫn cho các DN nhỏ và siêu nhỏ.

3. Từng bước phát triển thị trường dịch vụ kiểm toán, kế toán cả về chất lượng và quy mô, góp phần lành mạnh hóa, nâng cao tính công khai, minh bạch của các hoạt động kinh tế, tài chính của nền kinh tế - xã hội.

- Số lượng các DN thuộc diện bắt buộc kiểm toán báo cáo tài chính được mở rộng, không chỉ là các DN FDI mà cả các DN nhà nước, DN mà nhà nước sở hữu trên 20% vốn đều đã được kiểm toán BCTC hàng năm. Ngoài ra các đối tượng khác được khuyến khích thực hiện kiểm toán độc lập do đó số lượng khách hàng được kiểm toán BCTC tăng lên đáng kể. Số lượng khách hàng hàng năm đều tăng 16%.

- Quy mô và số lượng các DN kế toán, kiểm toán tăng lên đáng kể. Cụ thể tính đến hết 2018, số lượng các DN kiểm toán là 184 với tổng số nhân viên là 12.700 người tăng 135% so với năm 2010 (9.400 người), số lượng các DN kế toán là 110 với tổng số kế toán viên hành nghề khoảng 300 người tăng 135% so với năm 2010 (9.400 người). Số lượng kiểm toán viên, kế toán viên là 2.100 người, gấp 1.5 lần so với năm 2010 (1.400). Doanh thu năm 2018 là 6.500 tỷ tăng 240% so với năm 2010 (2.700).

4. Vai trò và năng lực quản lý Nhà nước về kế toán, kiểm toán từng bước được nâng cao, công tác quản lý, giám sát hoạt động kế toán, kiểm toán được đẩy mạnh; việc kiểm tra, giám sát tuân thủ pháp luật về kế toán, kiểm toán được tăng cường. Bộ máy cơ quan quản lý nhà nước về kế toán, kiểm toán đã được củng cố. Theo đó Vụ Chế độ Kế toán và kiểm toán đã được Chính phủ nâng cấp thành Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán, tạo cơ sở để đẩy mạnh thực hiện chức năng quản lý giám sát hoạt động kế toán, kiểm toán.

5. Hoạt động của các tổ chức nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán được đẩy mạnh, từ đó thúc đẩy hiệu quả hoạt động quản lý nghề nghiệp, phát triển thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán, góp phần ổn định và phát triển nền kinh tế - xã hội nói chung. Các tổ chức nghề nghiệp trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán trong nước đã có bước phát triển theo định hướng trở thành tổ chức tự quản, được Chính phủ giao thực hiện các công việc liên quan đến nghề nghiệp như: Soạn thảo, cập nhật chuẩn mực kế toán, kiểm toán, tổ chức thi kiểm toán viên và kế toán viên hành nghề,... tham gia kiểm soát chất lượng.

6. Thực hiện cải cách hành chính, đưa vào áp dụng dịch vụ công trực tuyến đối với các thủ tục hành chính trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán; xây dựng ngân hàng dữ liệu để, công bố công khai thông tin về hành nghề kế toán, kiểm toán phục vụ nhu cầu của đơn vị được kiểm toán của các tổ chức, cá nhân.

7. Mở quan hệ hợp tác sâu, rộng với các tổ chức quốc tế về kế toán - kiểm toán. Việt Nam đã tham gia là thành viên chính thức của Hiệp định công nhận lẫn nhau về kế toán trong khối ASEAN, tham gia các thỏa thuận quốc tế giữa Việt Nam với các nước khác trong Hiệp định RCEP, CPTPP, tham gia là quan sát viên của AARG.

II. Một số hạn chế

1. Chuẩn mực Kế toán Việt Nam chưa được cập nhật theo thông lệ quốc tế (IFRS), làm hạn chế hiệu quả quản lý, giảm tính hấp dẫn trong thu hút đầu tư và hội nhập quốc tế.

2. Cơ chế, nội dung, hình thức giám sát thực thi việc tuân thủ chuẩn mực kế toán, kiểm toán chưa đầy đủ và hiệu quả, nguồn lực phục vụ việc tổ chức hoạt động giám sát còn hạn chế.

3. Ý thức của DN, đơn vị kế toán trong việc yêu cầu chất lượng của dịch vụ kế toán, kiểm toán chưa cao, từ đó ảnh hưởng đến việc lựa chọn công ty kiểm toán và cạnh tranh giá phí không lành mạnh ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ.

4. Đội ngũ cán bộ làm công tác quản lý nhà nước về kế toán, kiểm toán và các cơ sở đào tạo đã được tăng cường đào tạo, bồi dưỡng, cập nhật về chuẩn mực, thông lệ quốc tế, tuy nhiên số lượng người có kinh nghiệm hành nghề thực tế còn rất hạn chế.

5. Nguồn nhân lực và điều kiện hoạt động của các Hội nghề nghiệp còn hạn chế. Cơ chế hoạt động, quyền, trách nhiệm, nghĩa vụ đối với các hoạt động nghề nghiệp chưa được cụ thể hóa trong các Luật liên quan.

6. Các hoạt động hội nhập quốc tế về kế toán, kiểm toán chưa thực sự đi vào chiều sâu, hiệu quả và ảnh hưởng nghề nghiệp trong khu vực và trên thế giới còn hạn chế.

III. Mục tiêu và giải pháp

1. Bối cảnh

Việt Nam đang bắt đầu quá trình thực hiện hàng loạt các cải cách để hiện thực hóa mục tiêu trở thành quốc gia có mức thu nhập cao. Theo đánh giá được đề cập trong báo cáo “Việt Nam 2035” của Ngân hàng Thế giới, Việt Nam không thua kém các nước thu nhập trung bình cao trong các vấn đề về tính hiệu lực của Chính phủ và sự ổn định chính trị, nhưng lại xếp hạng ở mức thấp về chất lượng điều tiết kinh doanh. Để tăng cường tính cạnh tranh của nền kinh tế thông qua việc cải thiện chất lượng báo cáo tài chính DN và tiếp cận thông tin tài chính. Cần thiết phải đặt ra các mục tiêu và giải pháp quan trọng hỗ trợ việc cải cách, tăng cường minh bạch và trách nhiệm giải trình.

Mặt khác, các hiệp định thương mại khu vực và quốc tế sẽ làm gia tăng nhu cầu về báo cáo tài chính chất lượng cao. Việc thành lập Cộng đồng Kinh tế ASEAN và Hiệp định Thương mại tự do Việt Nam - Liên minh châu Âu, Hiệp định CPTPP đòi hỏi hài hòa hóa về quy định và áp dụng các thông lệ quốc tế tốt nhất. Sự phát triển của thị trường vốn Việt Nam sẽ phụ thuộc vào mức độ sẵn sàng và khả năng tham gia tích cực của Việt Nam trong quá trình thay đổi này. Ngành kế toán, kiểm toán Việt Nam cũng cần thể hiện vai trò của mình trong quá trình chuyển biến đó trước xu thế đồng nhất chuẩn mực kế toán, kiểm toán trên toàn cầu.

2. Mục tiêu

2.1. Mục tiêu tổng quát:

Phát triển hệ thống kế toán, kiểm toán nhằm nâng cao chất lượng của các thông tin kinh tế, tài chính, ngân sách do kế toán, kiểm toán cung cấp thông tin tin cậy phục vụ hoạt động điều hành của Chính phủ, thúc đẩy hoạt động thương mại và đầu tư phát triển phù hợp với hội nhập kinh tế quốc tế.

2.2. Mục tiêu cụ thể

(1) Hoàn thiện đồng bộ hệ thống pháp luật nhằm tăng cường vai trò của các tổ chức, cá nhân trong việc nâng cao chất lượng hoạt động kế toán, kiểm toán để cung cấp kịp thời các thông tin về kinh tế, tài chính, ngân sách tin cậy phục vụ cho việc điều hành và ra quyết định kinh tế của Nhà nước cũng như của mỗi DN, tổ chức, cá nhân.

(2) Đổi mới hệ thống chuẩn mực, phương pháp nghiệp vụ phù hợp với nền kinh tế thị trường của Việt Nam trên cơ sở thông lệ quốc tế, đảm bảo tính so sánh được của thông tin kinh tế, tài chính của các DN, tổ chức trong nền kinh tế, phục vụ việc thu hút vốn các nhà đầu tư trong và ngoài nước. Triển khai hiệu quả việc áp

dụng thông lệ và chuẩn mực quốc tế, trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính cả khu vực tư và khu vực công.

(3) Nâng cao hiệu quả công tác quản lý, giám sát hoạt động kế toán, kiểm toán, đặc biệt là hoạt động dịch vụ kế toán - kiểm toán; tăng cường kiểm tra, giám sát và có chế tài phù hợp đảm bảo việc thực thi pháp luật của đơn vị kế toán cũng như các đơn vị cung cấp dịch vụ kế toán, kiểm toán.

(4) Nâng cao năng lực đội ngũ hành nghề kế toán, kiểm toán theo chuẩn quốc tế. Phát triển mạnh thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán cả về quy mô, số lượng các DN kế toán, kiểm toán cũng như đội ngũ chuyên gia kế toán, kiểm toán chất lượng cao.

(5) Nâng cao hiệu quả cải cách hành chính và sử dụng công nghệ thông tin trong hoạt động kế toán, kiểm toán phục vụ quản lý, giám sát hoạt động kế toán - kiểm toán.

(6) Tăng cường năng lực hoạt động và phát huy vai trò của các tổ chức nghề nghiệp trong việc bồi dưỡng chuyên môn nghiệp vụ và kiểm tra, giám sát việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp của đội ngũ hành nghề kế toán, kiểm toán.

(7) Phát triển sâu rộng hoạt động hội nhập quốc tế, nâng cao vị thế của Việt Nam trong khu vực ở lĩnh vực kế toán, kiểm toán.

2. Giải pháp thực hiện

(1) Nghiên cứu xây dựng Đề án áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế tại Việt Nam nhằm tiếp tục thu hút các nhà đầu tư chiến lược nước ngoài, đồng thời góp phần nâng hạng thị trường chứng khoán Việt Nam từ hạng thị trường cận biên lên hạng thị trường mới nổi.

(2) Thực hiện các giải pháp nhằm nâng cao chất lượng dịch vụ thẩm định giá và các dịch vụ khác. Đồng thời, xây dựng hệ thống thông tin làm cơ sở xác định các chỉ số tài chính. Hướng dẫn việc áp dụng các chuẩn mực kế toán cho các lĩnh vực đặc thù như ngân hàng, chứng khoán, bảo hiểm, công cụ tài chính phái sinh.

(3) Cụ thể hóa các trách nhiệm, nghĩa vụ của DN trong việc tăng cường tính công khai, minh bạch hoá tình hình tài chính của các DN, đảm bảo quyền bình đẳng trong việc tiếp cận thông tin của nhà đầu tư đối với báo cáo tài chính.

(4) Giám sát việc tuân thủ các quy định pháp lý về kế toán, kiểm toán của các đơn vị kế toán trong khu vực công và khu vực tư. Thiết lập cơ chế giám sát việc tuân thủ chuẩn mực kế toán của các công ty niêm yết và các công ty có lợi ích công chúng khác. Mở rộng đối tượng được kiểm toán, đảm bảo tính công khai, minh bạch tình hình tài chính của các đơn vị trong nền kinh tế.

(5) Nâng cao hiệu quả quản lý, giám sát thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán, xử lý nghiêm các trường hợp vi phạm chuẩn mực kế toán, kiểm toán và chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp. Nghiên cứu sửa đổi chế tài xử lý vi phạm của các DN kế toán, kiểm toán và người hành nghề kế toán, kiểm toán đảm bảo đủ sức răn đe nhằm hạn chế vi phạm trong lĩnh vực này.

(6) Tổ chức bộ máy kế toán tài chính tại các đơn vị hành chính sự nghiệp theo hướng tinh gọn, hiệu quả.

(7) Xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công của Việt Nam trên cơ sở chuẩn mực kế toán công quốc tế nhằm tạo lập cơ sở thống nhất cho việc lập và trình bày thông tin tài chính của các đơn vị kế toán thuộc khu vực công, bao gồm cả các đơn vị sự nghiệp công lập.

(8) Triển khai các giải pháp thúc đẩy việc lập và trình bày báo cáo tài chính nhà nước, nâng cao trách nhiệm giải trình của các đơn vị trong việc quản lý và sử dụng hiệu quả tài sản và nguồn lực nhà nước từ trung ương đến địa phương.

(9) Chuyển giao các hoạt động nghề nghiệp phù hợp với pháp luật và năng lực của hội nghề nghiệp. Xem xét việc xây dựng Luật Kế toán viên công chứng, tạo lập cơ sở pháp lý cho việc hoạt động của các tổ chức nghề nghiệp, thực hiện bồi dưỡng, nâng cao năng lực cũng như quản lý, giám sát việc tuân thủ đạo đức nghề nghiệp của các kế toán viên công chứng.

(10) Tiếp tục rà soát, cắt giảm, đơn giản hoá thủ tục hành chính để tạo điều kiện thuận lợi, tiết kiệm thời gian và chi phí cho các DN kế toán, kiểm toán và người hành nghề kế toán, kiểm toán.

(11) Nâng cao chất lượng đào tạo, bồi dưỡng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán chất lượng cao phục vụ nhu cầu của các DN, tổ chức trong bối cảnh hội nhập; Đổi mới chương trình đào tạo trong các cơ sở đào tạo đại học chuyên ngành kế toán, kiểm toán.

(12) Nâng cao hiệu quả công tác quản lý, giám sát hoạt động kế toán, kiểm toán. Tiếp tục kiện toàn, củng cố năng lực cho cơ quan quản lý giám sát kế toán, kiểm toán. Thiết lập đội ngũ chuyên trách kiểm tra chất lượng đạt chuẩn tạo lòng tin cho công chúng về chất lượng dịch vụ của những người hành nghề kế toán, kiểm toán. Xây dựng cơ chế hoạt động bền vững cho cơ quan giám sát thông qua việc huy động nguồn lực từ thị trường.

(13) Chủ động nghiên cứu, sử dụng hỗ trợ của Công nghệ 4.0 trong hoạt động kế toán, kiểm toán. Hoàn thiện, nâng cấp hệ thống công nghệ thông tin phục vụ công tác quản lý, giám sát thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán.

(14) Tăng cường hợp tác và quan hệ với các cơ quan quản lý và diễn đàn khu vực và quốc tế về kế toán, kiểm toán (như AARG, IFIAR, IFAC, IASB). Thúc đẩy việc di chuyển CPA trong khối ASEAN, thông qua thỏa thuận hợp tác công nhận lẫn nhau và thực hiện việc luân chuyển chuyên gia kế toán, kiểm toán giữa các nước. □

TỔNG KẾ TOÁN NHÀ NƯỚC

LỘ TRÌNH VÀ PHƯƠNG THỨC TRIỂN KHAI

➤ Kho bạc Nhà nước

Kế toán công là công cụ quan trọng để quản lý hiệu quả các nguồn lực tài chính của một quốc gia đồng thời hỗ trợ Chính phủ đưa ra các quyết định tài chính quan trọng. Trong những năm gần đây, quá trình cải cách kế toán công đã, đang diễn ra mạnh mẽ tại rất nhiều quốc gia và trở thành xu thế chung hướng đến áp dụng phương pháp kế toán dồn tích cho toàn bộ khu vực công và lập Báo cáo tài chính Chính phủ nhằm mục tiêu cải thiện chất lượng quản lý tài chính công.

Với yêu cầu ngày càng phức tạp của công tác quản lý tài chính nhà nước, yêu cầu phản ánh đầy đủ, kịp thời cũng như công khai và minh bạch thông tin tài chính nhà nước ở Việt Nam, đòi hỏi phải nâng cao chất lượng, hiệu quả của công tác kế toán nhà nước, để vừa đảm bảo vận dụng một cách phù hợp, linh hoạt những nguyên tắc, thông lệ và chuẩn mực kế toán công quốc tế, vừa đảm bảo phù hợp với điều kiện thực tế của Việt Nam. Do đó, tại Quyết định số 138/2007/QĐ-TTg ngày 21/8/2007 của Thủ tướng Chính phủ về việc phê duyệt Chiến lược phát triển Kho bạc Nhà nước (KBNN) đến năm 2020 và Quyết định số 108/2009/QĐ-TTg ngày 26/8/2009 của Thủ tướng Chính phủ quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn cơ cấu tổ chức KBNN thuộc Bộ Tài chính, Chính phủ đã giao cho hệ thống KBNN chức năng Tổng KTNN.

Tổng KTNN được hiểu là mô hình tổ chức, vận hành các yếu tố cấu thành KTNN (với 3 yếu tố nòng cốt là: khung pháp lý, tổ chức bộ máy và nguồn nhân lực; hệ thống thông tin), thực hiện kế toán tại các đơn vị thuộc khu vực Nhà nước nhằm đạt mục tiêu tổng hợp và lập Báo cáo tài chính nhà nước (BCTCNN) cho từng địa phương và cho toàn quốc.

Tình hình triển khai Tổng Kế toán Nhà nước tại Việt Nam

Với sự quan tâm, chỉ đạo sát sao của Lãnh đạo Bộ tài chính, sự phối hợp của các Vụ/Cục thuộc Bộ và sự đồng lòng, quyết tâm của toàn bộ hệ thống Kho bạc Nhà nước, tình hình triển khai Đề án Tổng KTNN đã đạt được một số kết quả bước đầu quan trọng như sau:

(1) Về xây dựng khung pháp lý

Đến nay, khung pháp lý của Tổng KTNN đã cơ bản được hoàn thành với việc bổ sung các quy định về BCTCNN tại Luật Kế toán số 88/2015/QH13 (Điều 30, Điều 73); ban hành Nghị định của Chính phủ hướng dẫn về BCTCNN, hiệu lực thi hành từ ngày 01/01/2018 (Nghị định số 25/2017/NĐ-CP, ngày 14/3/2017 của Chính phủ); các Thông tư hướng dẫn (gồm: Thông tư 133/2018/TT-BTC, ngày 28/12/2018 về hướng dẫn lập BCTCNN và các Thông tư hướng dẫn Chế độ kế toán của các đơn vị thuộc khu vực nhà nước như Thông tư số 107/2017/TT-BTC, ngày 10/10/2017 hướng dẫn Chế độ kế toán áp dụng cho các đơn vị Hành chính sự nghiệp; Thông tư số 99/2018/TT-BTC ngày 1/11/2018 hướng dẫn lập báo cáo tài chính tổng hợp của đơn vị kế toán nhà nước là đơn vị cấp trên,...) và công văn hướng dẫn cung cấp, tổng hợp thông tin để triển khai lập BCTCNN năm 2018.

Theo các quy định này, BCTCNN tổng hợp thông tin tài chính của tất cả các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc khu vực nhà nước. Tuy nhiên, với số lượng các đơn vị thuộc khu vực nhà nước tương đối lớn (trong đó, chỉ tính riêng các đơn vị sử dụng ngân sách nhà nước trên phạm vi toàn quốc là khoảng hơn 100 nghìn đơn vị) nên để phù hợp với trình độ công nghệ hiện nay, phù hợp đặc thù ngân sách lồng ghép với 4 cấp ngân sách, việc tổng hợp, lập BCTCNN được thực hiện theo trình tự từ dưới lên trên và qua các cấp trung gian. Cụ thể:

- Các đơn vị kế toán cơ sở thuộc khu vực Nhà nước có trách nhiệm gửi thông tin tài chính của đơn vị mình cho đơn vị kế toán cấp trên cao nhất (còn gọi là đơn vị dự toán cấp I; ở Trung ương là các Bộ, ngành,...; ở địa phương là các Sở, ban, ngành,...). Đơn vị dự toán cấp I thực hiện tổng hợp thông tin tài chính của đơn vị mình và các đơn vị trực thuộc, gửi KBNN đồng cấp để phục vụ lập BCTCNN. Ngoài đơn vị dự toán cấp I, đơn vị cung cấp thông tin tài chính cho KBNN các cấp bao gồm các cơ quan quản lý thu, chi NSNN, quản lý vốn, tài sản Nhà nước (hay còn gọi là cơ quan quản lý) các cấp (ở Trung ương là một số Vụ/Cục thuộc Bộ Tài chính như: Cục Quản lý Nợ và Tài chính đối ngoại, Tổng cục Hải quan, Tổng cục Dự trữ,...; ở địa phương là Sở Tài chính, Cục Thuế, Chi cục Thuế,...).

- Trên cơ sở thông tin tài chính nhà nước ở xã và huyện do các đơn vị cung cấp (trước ngày 30/4 năm tài chính tiếp theo), KBNN cấp huyện tổng hợp và lập Báo cáo tổng hợp thông tin tài chính nhà nước huyện gửi KBNN cấp tỉnh; đồng thời, gửi UBND và Phòng tài chính huyện để biết (trước ngày 30/6 năm tài chính tiếp theo); trên cơ sở thông tin tài chính nhà nước ở tỉnh do các đơn vị cung cấp, bao gồm cả thông tin tài chính nhà nước huyện do KBNN cấp huyện gửi (trước ngày 30/6 năm tài chính tiếp theo); KBNN cấp tỉnh tổng hợp và lập BCTCNN tỉnh gửi cho KBNN; gửi Sở Tài chính để biết; đồng thời trình UBND tỉnh (trước ngày 01/10 năm tài chính tiếp theo) để báo cáo HĐND tỉnh (chậm nhất 12 tháng sau khi kết thúc năm tài chính); tương tự, KBNN tổng hợp và lập BCTCNN toàn quốc như trình Bộ Tài chính, trình Chính phủ (chậm nhất 14 tháng sau khi kết thúc năm tài chính). Chính phủ báo cáo Quốc hội, chậm nhất 18 tháng sau khi kết thúc năm tài chính.

(2) Về xây dựng hệ thống thông tin Tổng KTNN

Từ kinh nghiệm thực tiễn của nhiều quốc gia đặt ra yêu cầu cấp thiết với KBNN phải xây dựng được hệ thống thông tin Tổng KTNN hiện đại, đủ mạnh, an toàn, phù hợp với đặc thù của Việt Nam và thân thiện với người sử dụng đảm bảo có thể phản ánh các thông tin tài chính nhà nước một cách đầy đủ, kịp thời, chính xác và phù hợp nhất.

Hệ thống thông tin Tổng KTNN được thiết kế cho phép tiếp nhận Báo cáo cung cấp thông tin tài chính do các đơn vị gửi theo phương thức điện tử và được vận hành tại hệ thống KBNN để phục vụ tổng hợp, lập BCTCNN. Theo kế hoạch dự kiến, hệ thống sẽ được đưa vào vận hành sử dụng từ tháng 6/2019.

(3) Về tổ chức bộ máy và nguồn nhân lực

Về tổ chức bộ máy, bên cạnh việc điều chỉnh cơ cấu tổ chức tại trung ương (chuyển đổi Vụ Kế toán nhà nước thành Cục Kế toán Nhà nước theo Quyết định số 1960/QĐ-BTC, ngày 28/9/2015; thành lập Phòng Tổng hợp báo cáo tài chính nhà nước để thực hiện chức năng Tổng KTNN tại trung ương); đã bổ sung nhiệm vụ thực hiện Tổng KTNN cho bộ phận kế toán tại KBNN địa phương.

Về nguồn nhân lực, trong thời gian qua đã tiến hành đào tạo, tập huấn cho cán bộ đơn vị dự toán cấp I cấp trung ương, tỉnh - đơn vị cung cấp thông tin và đào tạo cho cán bộ KBNN cấp tỉnh và KBNN cấp huyện - đơn vị tổng hợp, lập BCTCNN các nội dung liên quan đến công tác tổng hợp, lập Báo cáo cung cấp thông tin tài chính nhà nước và BCTCNN. Dự kiến, trong thời gian tới sẽ tiếp tục tổ chức đào tạo cho cán bộ cơ quan quản lý và người dùng chính của KBNN tỉnh.

Kế hoạch triển khai/Định hướng cải cách

Xác định Tổng Kế toán là nhiệm vụ trọng tâm trong Chiến lược phát triển của KBNN giai đoạn tới, phát huy các kết quả đã đạt được trong thời gian qua, toàn bộ hệ thống KBNN đã và đang tập trung toàn bộ nguồn lực để triển khai Đề án Tổng KTNN, với các nhiệm vụ chính sau:

(1) Nhiệm vụ trước mắt (lập thành công BCTCNN đầu tiên)

Trong năm 2019, chính thức vận hành Hệ thống thông tin Tổng KTNN; triển khai thí điểm lập BCTCNN; hoàn thành BCTCNN tỉnh đầu tiên, trình UBND tỉnh để báo cáo HĐND tỉnh (tháng 11/2019); đến tháng 5/2020, hoàn thành BCTCNN toàn quốc đầu tiên, trình Chính phủ để báo cáo Quốc hội.

(2) Định hướng cải cách trung và dài hạn:

- Tiếp tục hoàn thiện khung pháp lý: một mặt, cần hoàn thiện các chế độ kế toán chưa được ban hành; rà soát, sửa đổi các văn bản pháp lý hiện hành để cải thiện chất lượng nguồn thông tin đầu vào của BCTCNN; mặt khác, ban hành theo lộ trình Chuẩn mực kế toán công của Việt Nam trên cơ sở phù hợp với thông lệ quốc tế và phù hợp với đặc thù riêng của Việt Nam để tiến tới từng bước áp dụng kế toán dồn tích thống nhất trong khu vực kế toán nhà nước.

- Nâng cấp Hệ thống thông tin Tổng KTNN theo hướng kết nối/giao diện với hệ thống thông tin của các cơ quan, đơn vị thuộc khu vực nhà nước, kết nối với mạng lưới của Chính phủ điện tử, tiến tới xây dựng hệ thống dữ liệu tài chính nhà nước tập trung để cung cấp số liệu tài chính nhà nước nhanh chóng, chính xác, góp phần rút ngắn thời gian lập BCTCNN xuống còn khoảng 6-9 tháng.

- Nâng cao chất lượng, hiệu quả nguồn nhân lực làm công tác kế toán trong khu vực nhà nước thông qua cải cách tổ chức bộ máy kế toán khu vực nhà nước; tiến hành đào tạo, bồi dưỡng nâng cao trình độ, năng lực chuyên môn.

- Tiếp tục đẩy mạnh công tác truyền thông để tạo được sự ủng hộ từ các cấp quản lý, các Bộ, ngành, địa phương cũng như sự chia sẻ của dư luận về những khó khăn, thách thức trong những năm đầu lập BCTCNN.

Quá trình triển khai Tổng KTNN thời gian qua đã đạt được một số kết quả ban đầu quan trọng; tuy nhiên, vẫn còn tồn tại các khó khăn, thách thức như:

(1) Phạm vi tổng hợp, lập báo cáo tài chính nhà nước tương đối rộng, liên quan nhiều cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc khu vực nhà nước;

(2) Các đơn vị áp dụng theo nhiều Chế độ kế toán khác nhau; chưa có khung pháp lý đồng bộ, thống nhất; chưa ban hành được Chuẩn mực kế toán công tại Việt Nam;

(3) Hệ thống thông tin phân tán, chưa kết nối được với hệ thống thông tin của các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc khu vực nhà nước;

(4) Nguồn nhân lực kế toán trong khu vực nhà nước (đặc biệt là ở huyện, xã) còn thiếu về cả số lượng và chất lượng; nguồn nhân lực được đào tạo chuyên sâu lại tương đối hạn hẹp đồng thời phải đảm đương nhiều nhiệm vụ chuyên môn trọng tâm khác;

-...

Tổng KTNN, cụ thể là BCTCNN, là một nội dung mới, lần đầu tiên được thực hiện ở Việt Nam và tương đối phức tạp với phạm vi ảnh hưởng rộng đến hầu hết các cơ quan, đơn vị, tổ chức thuộc khu vực nhà nước. Do vậy, trong thời gian tới còn nhiều việc phải triển khai thực hiện; trong đó, cần đặc biệt tập trung vào các giải pháp tháo gỡ khó khăn, thách thức. Với sự quan tâm, ủng hộ của các cấp lãnh đạo; sự phối hợp chặt chẽ của các Bộ, ngành, địa phương cùng với phương pháp và bước đi chắc chắn, phù hợp, toàn hệ thống KBNN đã và đang đồng lòng, quyết tâm khẩn trương triển khai Tổng KTNN - lập BCTCNN. Đây có thể được xem là nền móng quan trọng, làm tiền đề cho các giai đoạn hoàn thiện tiếp theo, góp phần vào công cuộc cải cách quản lý tài chính công tại Việt Nam để tiến đến một nền tài chính ngày càng công khai, minh bạch, phù hợp với thông lệ quốc tế. □

Tài liệu tham khảo

1. Quyết định 26/2015/QĐ-TTg, ngày 08/07/2015 quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn và cơ cấu tổ chức của KBNN trực thuộc Bộ Tài chính;
 2. Quyết định 1188/QĐ-BTC, ngày 30/5/2014 của Bộ trưởng Bộ Tài chính phê duyệt đề án Tổng KTNN;
 3. Quyết định 1134/QĐ-BTC, ngày 19/6/2017 của Bộ trưởng Bộ Tài chính về việc phê duyệt điều chỉnh, bổ sung Đề án Tổng Kế toán Nhà nước;
 4. Luật Kế toán 2015;
 5. Nghị định số 25/2017/NĐ-CP của Chính phủ, ngày 14/3/2017 về Báo cáo tài chính nhà nước;
 6. Thông tư 133/2018/TT-BTC của Bộ tài chính, ngày 28/12/2018 về hướng dẫn lập Báo cáo tài chính nhà nước.
-

KHOA HỌC - CÔNG NGHỆ TRONG PHÁT TRIỂN KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN

*TS. Phạm Văn Tân - Phó Chủ tịch, Tổng thư ký
Liên hiệp các Hội Khoa học và Kỹ thuật Việt Nam*

Diễn đàn kế toán Việt Nam và cũng là Hội thảo Khoa học với chủ đề: **Kế toán Việt Nam – Tương lai và triển vọng** rất quan trọng, bàn về tương lai của nghề nghiệp kế toán, kiểm toán Việt Nam trong giai đoạn phát triển rất mạnh mẽ của cách mạng khoa học và công nghệ.

Liên hiệp các Hội Khoa học và Kỹ thuật Việt Nam (VUSTA) là tổ chức chính trị xã hội và nghề nghiệp tập hợp, động viên và phát huy trí tuệ của các nhà khoa học, các nhà trí thức Việt Nam phục vụ sự nghiệp xây dựng và phát triển đất nước. Kế toán và kiểm toán không chỉ là công cụ quản lý kinh tế mà còn là khoa học, là công nghệ của tổ chức tạo lập và cung cấp hệ thống thông tin kinh tế tài chính cho quản lý đất nước và các quyết định quản lý, quyết định kinh doanh. Thông tin của kế toán và kiểm toán không chỉ đầy đủ, kịp thời mà phải thật sự tin cậy, được tổ chức thu thập, tổng hợp và xử lý một cách khoa học, với kỹ năng và công nghệ tiên tiến. Đó là những con số biết nói, là những con số sống động, phục vụ việc kiểm kê, kiểm soát tài sản quốc gia, tài chính quốc gia. Khoa học và công nghệ quản lý kinh tế nói chung và kế toán, kiểm toán nói riêng đã và đang phát triển rất mạnh mẽ là động lực quan trọng cho phát triển nền kinh tế - xã hội, nâng cao năng lực và hiệu quả quản trị và điều hành đất nước.

Đất nước đang bước vào thời kỳ phát triển mạnh mẽ của khoa học công nghệ, thời kỳ khởi phát của Cách mạng Công nghiệp 4.0, sự bùng nổ của nền kinh tế công nghệ số. Bối cảnh mới sẽ tác động rất mạnh mẽ và đặt ra những yêu cầu mới cho toàn bộ nền kinh tế, cho các nhà khoa học, các nhà chuyên môn, trong đó có các nhà kế toán và kiểm toán Việt Nam. VUSTA đánh giá cao những hoạt động và đóng góp của Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA), những người làm kế toán và kiểm toán Việt Nam trong tập hợp và phát huy trí tuệ, trách nhiệm phát triển khoa học và đổi mới công nghệ kế toán, kiểm toán, cung cấp thông tin tin cậy, cung cấp các ý kiến tư vấn khoa học, phản biện xã hội cho hoàn thiện thể chế kinh tế, xây dựng đất nước.

Cần nhìn nhận và đánh giá một cách khoa học về những cơ hội, thời cơ và thách thức, trao đổi và thảo luận về nội dung, về những giải pháp đổi mới, phát triển kế toán, kiểm toán Việt Nam trong giai đoạn sắp tới sao cho kế toán và kiểm toán Việt Nam hội nhập thành công và tận dụng tốt nhất những thành tựu của khoa học kỹ thuật, của thời đại công nghệ số, của trí tuệ nhân tạo.

Khoa học – công nghệ, trong đó có khoa học quản lý, khoa học kế toán, kiểm toán, công nghệ về quản trị và kỹ trị đã và đang phát triển rất mạnh mẽ với yêu cầu mới, nhiệm vụ mới. Kế toán và kiểm toán cần tiếp cận và sử dụng tốt nhất những tiện ích của trí tuệ nhân tạo, của thế giới mạng, của Internet kết nối vạn vật (IoT), kết nối mọi dịch vụ trong hoạt động nghiệp vụ của mình. Cần chuẩn bị cho sự thích ứng với những phương thức giao dịch mới, phương thức thanh toán mới (thanh toán điện tử), những đơn vị đo lường mới, của Hóa đơn điện tử, chữ ký điện tử, các chương trình xử lý và truyền tải thông tin, kỹ năng xử lý và lưu trữ thông tin. Hội thảo sẽ thảo luận để nhận diện những tác động và chủ động có giải pháp thay đổi căn bản phương thức tạo lập, xử lý thông tin, phương thức kiểm tra, đánh giá, tổng hợp và cung cấp thông tin, đặc biệt là thông tin kế toán, kiểm toán. Cần quan tâm thiết lập mới các quy trình kế toán và kiểm toán, cho đến phát triển, nâng cao chất lượng nguồn nhân lực và chuẩn bị các điều kiện mang tính kỹ thuật cho kế toán, kiểm toán Việt Nam.

VUSTA yêu cầu và mong mỏi VAA sẵn sàng bước vào thời kỳ mới của đất nước, thời kỳ hội nhập toàn diện về kinh tế, thời kỳ vận hành cộng đồng kinh tế ASEAN, thực hiện hiệp định CPTPP, thời kỳ phát triển khoa học - công nghệ, của Cách mạng Công nghiệp 4.0, của nền kinh tế số, đảm bảo sự tin cậy và nâng cao giá trị của thông tin kế toán, tăng cường lành mạnh của nền tài chính quốc gia. □

KỸ NĂNG, KIẾN THỨC NGƯỜI LÀM CÔNG TÁC KẾ TOÁN CẦN ĐƯỢC TRANG BỊ ĐỂ ĐÁP ỨNG YÊU CẦU ĐỔI MỚI KẾ TOÁN TẠI VIỆT NAM

*Trịnh Đức Vinh - Phó Cục trưởng
Cục Quản lý giám sát kế toán và kiểm toán – Bộ Tài chính*

Ngày nhận: 04/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Trước đây chúng ta thường nghĩ rằng, kế toán chủ yếu là việc ghi chép (BOOKKEEPING) các giao dịch kinh tế phát sinh tại đơn vị. Nhiệm vụ tổng hợp, phân tích thông tin và trình bày báo cáo tài chính (BCTC) trong nhiều trường hợp chưa được nhấn mạnh là nhiệm vụ ưu tiên hàng đầu. Kèm theo đó, do còn mang nặng yêu cầu quản lý Nhà nước, kế toán được hướng đến mục đích đảm bảo số thu ngân sách hơn là phục vụ chính công tác quản trị, điều hành của bản thân DN (DN). Vì vậy, chế độ kế toán (CĐKT) hướng đến coi trọng phương pháp ghi chép, lập các bút toán định khoản, phương pháp kế toán chịu ảnh hưởng nặng nề của các quy định về thuế, như: Yêu cầu các DN phải thực hiện hệ thống tài khoản thống nhất về số hiệu, tên gọi; Một số loại chứng từ kế toán, hệ thống sổ kế toán và các hình thức sổ kế toán phải theo mẫu và quy trình bắt buộc. Những vấn đề trên xuất phát từ cách tiếp cận chính sách của nền kinh tế tập trung bao cấp, với các quan điểm như không quản được thì cấm, Nhà nước thống nhất quản lý toàn diện, triệt để và can thiệp vào mọi hoạt động kinh tế xã hội. Chính những quan niệm trói buộc có phần lạc hậu từ cơ quan quản lý Nhà nước trong lĩnh vực kế toán đã làm cho người làm công tác kế toán chưa nhận thức được vai trò tiên quyết của kế toán là phục vụ việc ra quyết định quản lý điều hành của chủ DN (nhà đầu tư) hơn là phục vụ mục đích thuế. Do vậy, chưa thoát ra được cái bóng của người ghi sổ (BOOKKEEPER).

Ngay cả trên bình diện quốc tế, trước đây Ủy ban Chuẩn mực kế toán (CMKT) quốc tế (IASB) cũng đặt tên cho Chuẩn mực của mình là CMKT quốc tế (IAS) nhưng nay đã và đang chuyển đổi thành Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS). Việc đổi tên gọi Chuẩn mực quốc tế không đơn thuần chỉ là việc thay tên đổi họ cho một hệ thống Chuẩn mực, vấn đề cốt lõi là muốn nhấn mạnh đến mục đích của Chuẩn mực là cung cấp thông tin trên BCTC chứ không phải là ghi chép kế toán.

Ai cũng biết thông tin tài chính được cung cấp đến công chúng là thông qua BCTC, DN chỉ công bố BCTC chứ không công bố sổ kế toán. Công việc kế toán cũng như một người đầu bếp vậy, sản phẩm cuối cùng của người đầu bếp là một bữa ăn thịnh soạn bao gồm các món ăn được chế biến một cách công phu, thì sản phẩm cuối cùng của kế toán viên chính là BCTC với các thông tin đã được chế biến (sắp xếp, trình bày và tổng hợp) để phản ánh các giao dịch và sự kiện theo đúng bản chất kinh tế của chúng. Việc ghi chép ban đầu trên sổ kế toán, tập hợp các thông tin trên hóa đơn đầu vào cũng tương tự như người đầu bếp phân loại các thực phẩm trước khi chế biến, và rõ ràng công đoạn đầu tiên này mới chỉ đóng vai trò thứ yếu, chưa thể coi là tất cả công việc cần phải làm.

Trong bối cảnh tin học hóa diễn ra mạnh mẽ, hầu hết các DN đã sử dụng phần mềm cho công tác kế toán. Các phần mềm ngày càng hiện đại, càng giúp tiết kiệm công sức của người làm kế toán, làm thay nhiệm vụ của một BOOKKEEPER, người làm công tác kế toán không còn phải lập các bút toán định khoản như trước đây, khi làm kế toán thủ công. Vì vậy, kỹ năng định khoản Nợ, Có không còn được xem trọng, dần chuyển thành kỹ năng nhập dữ liệu là chính. Kế toán trước đây cũng như ngày nay hướng đến việc cung cấp thông tin tài chính hữu ích cho người sử dụng BCTC nên người làm kế toán cần phải được trang bị các kỹ năng và kiến thức để lập và trình bày BCTC một cách hợp lý và trung thực. Trong quá trình lập BCTC, phần lớn thời gian được dùng để thu thập và xử lý dữ liệu, đây mới là công việc chính của người làm kế toán, việc nhập dữ liệu không phải là công việc tốn nhiều thời gian, kỹ năng và công sức, thậm chí không cần đến người làm công tác kế toán phải đích thân nhập dữ liệu. Trên thực tế, thông tin tài chính ban đầu lại không xuất phát từ phòng kế toán mà đến từ các bộ phận kỹ thuật, kinh doanh, nghiên cứu thị trường, tổ chức..., người làm kế toán căn cứ vào các thông tin thô (các số liệu khô khan chưa có ý nghĩa và chưa có giá trị sử dụng), được các bộ phận liên quan cung cấp để xử lý thành thông tin tài chính hữu ích (các thông tin có giá trị sử dụng cho việc ra quyết định kinh tế).

Vậy, người làm kế toán cần được trang bị những kỹ năng và kiến thức gì?

- Thứ nhất, là kiến thức về nguyên lý kế toán, để hiểu được những vấn đề cơ bản về kế toán. Nguyên lý kế toán đóng vai trò quan trọng, xuyên suốt trong quá trình tác nghiệp tại đơn vị vì việc lập và trình bày BCTC đều gắn liền với nguyên lý, khuôn mẫu kế toán;

- Thứ hai, do phương pháp kế toán là khách quan, không phụ thuộc vào ý muốn của bất cứ ai mà chỉ bị ảnh hưởng bởi bản chất và cách thức vận hành của các giao dịch kinh tế, nên người làm kế toán phải được trang bị các kiến thức và có hiểu biết về giao dịch kinh tế, tài chính chứ không chỉ đơn thuần là kiến thức ghi chép số sách. Do sự đa dạng của thực tiễn, nhiều giao dịch kinh tế phát sinh không được hướng dẫn trong các văn bản quy phạm pháp luật nên người làm kế toán cần phải biết lựa chọn các nguyên tắc kế toán phù hợp để phản ánh giao dịch kinh tế phát sinh, vận dụng các nguyên tắc lý thuyết của chuẩn mực vào từng tình huống cụ thể của thực tiễn đơn vị;

- Thứ ba, người làm kế toán phải hiểu được yêu cầu của người sử dụng BCTC để có thể cung cấp thông tin tài chính hữu ích. Như trên đã nói, phần lớn dữ liệu đầu vào cho kế toán không xuất phát từ bộ phận kế toán, như vậy người làm kế toán cần biết cách lấy dữ liệu, tức là đưa ra yêu cầu cụ thể đối với các bộ phận liên quan (bộ phận kỹ thuật, kinh doanh, chiến lược, thẩm định giá...) để họ có thể cung cấp được dữ liệu theo đúng yêu cầu cho việc lập và trình bày BCTC;

- Thứ tư, khi đã có dữ liệu được cung cấp, người làm kế toán cần có các kỹ năng để xử lý dữ liệu và trình bày các dữ liệu đó trên BCTC, biến các con số khô khan trở thành các con số biết nói;

- Thứ năm, nhiều quy định của Chuẩn mực yêu cầu sử dụng các kỹ năng tính toán tài chính, như tính dòng tiền chiết khấu, xác định GTHL, giá trị có thể thu hồi, ước tính tổn thất... Ngoài ra, do nhiệm vụ của kế toán là cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định quản lý của chủ DN nên người làm kế toán phải có được các kiến thức về tài chính, nắm được kỹ năng tổng hợp và phân tích thông tin tài chính quá khứ và dự báo trong tương lai;

- Thứ sáu, thực hiện nghĩa vụ với ngân sách Nhà nước luôn là một nhiệm vụ không thể thiếu của DN, vì vậy người làm kế toán phải có các kiến thức về kê khai, quyết toán thuế.

Tất cả các kỹ năng nêu trên đều có vai trò và vị trí của nó, tuy nhiên các kỹ năng lập và trình bày BCTC, các hiểu biết về bản chất và cách thức vận hành của các giao dịch kinh tế đóng vai trò then chốt vì thiếu nó, người làm công tác kế toán không thể cung cấp được thông tin tài chính hữu ích cho người sử dụng BCTC phục vụ việc ra các quyết định quản lý, điều hành – mục đích chính của công tác kế toán. Các kỹ năng ghi sổ kế toán (lập các bút toán định khoản), kê khai thuế đóng vai trò thứ yếu, chỉ mang tính chất hỗ trợ cho mục đích chính của công tác kế toán. □

**DEVELOPMENT OF PROFESSIONAL ACCOUNTANTS AND AUDITORS IN VIETNAM
PARTNERSHIP BETWEEN PROFESSIONAL ORGANIZATIONS AND TRAINING INSTITUTIONS**

***✎ Dang Thi Mai Trang, MA. - Head of Vietnam
Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)***

Received date: 04/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

With positive forecast about the growth of Vietnam's economy and foreign investment in 2019, the strong development of the financial market as well as the emerging united accounting and auditing services market in ASEAN countries, the development of digital technology have been significantly transforming the accounting process and financial and accounting practice. These have led to changes in the demand for human resources. Employers always assess the qualifications and capabilities of candidates based on a wide range of criteria, depending on majors, posts, and specific professional requirements. However, there are several basic criteria that most employers look for and expect from candidates which include: knowledge, competence, personal qualities, and skills including communication skills and behaviors.

In addition, in a recent survey by the Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), a world leading professional organization in finance and accounting, conducted on a global scale with a number of businesses with regard to the qualities expected from prospective candidates, an emerging quality addressed by many businesses is adaptability. With the constant fluctuation of the economy, society, integration trend, globalization, internationalization, more mobility opportunities have been opened and diversified. Business environment and corporate environment have also constantly evolved and required human resources to have a higher adaptability to changes.

Officially launched in Vietnam in 2014 with representative offices in Hanoi and Ho Chi Minh City, the Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) has engaged in and contributed actively and effectively to the development of the accounting and auditing profession in Vietnam. ICAEW has provided leading experts for training programs, professional forums, and capacity strengthening for Vietnamese accounting and auditing specialists. As an international professional organization established and positioned itself in Southeast Asia in general and Vietnam in particular, ICAEW highly appreciates the strong development of the accounting and auditing profession in Vietnam in recent years. However, in the context of more comprehensive integration of the economy, before the onset of the industrial revolution 4.0, the digital technology revolution has been setting new requirements, new things to do and required partnership among government bodies, professional organizations, businesses and universities. Early development of financial, accounting and auditing professionals is among those pressing requirements.

In order to develop human resources, the first requirement is innovation of training programs and contents to be more in line with new training methods and international standards. In addition to regular updates of new knowledge, professional skills should also be incorporated in the training programs to meet new requirements.

In recent years, financial, accounting and auditing services in Vietnam have been affected by the commitment to open, especially by ASEAN Mutual Recognition Arrangement on Accountancy Services. This arrangement enables mobility of accountancy services professionals across ASEAN Members States. This has opened opportunities and created motivation but at the same time put a pressure on the development of high-quality human resources to meet international requirements and standards.

ICAEW is the most long-standing international professional accountancy organization with over 139 years of operation and development. Since its official entrance in Vietnam, ICAEW has made continuous efforts to realize its commitments of contributing to the development of the accounting and auditing profession in Vietnam. In recent years, ICAEW has performed a lot of professional activities which focus on three key areas: training and development of human resources to meet international standards, capacity strengthening for senior financial and accountancy professionals of Vietnam, and working closely with regulators, professional associations, academies, universities and businesses.

ICAEW has partnered with international and domestic organizations to organize workshops and seminars to update the latest trends and important issues for the development of finance and accountancy standards in Vietnam. A highlight is the series of professional activities (International Thought Leadership Roadshow) which is an annual event of ICAEW, focusing on the "hot" issues of the profession. ICAEW has joined hands with the Ministry of Finance, State Securities Commission, Vietnam Association of Accountants and Auditors (VAA) and other partners to deliver these activities.

ICAEW is known for its two internationally recognized qualifications, including ICAEW CFAB (Certificate in Finance, Accounting and Business), which provides essential knowledge and practical skills in business, finance and accounting in all positions in a business, and ICAEW ACA (Associate Chartered Accountant) which provides in-depth knowledge of accounting, finance and business to achieve the highest professional designation in the field of finance and accounting, ICAEW Chartered Accountant.

Up to early 2019, ICAEW CFAB has been integrated into the training programs of nine leading universities in economics, finance and accounting in Vietnam and is now the most popular international professional financial and accounting program selected by universities. The integration of an international professional training program with academic programs in universities has equipped undergraduate students with additional knowledge, skills and code of ethics, code of conduct and professional working methods, and at the same time helped saving learning time for students and post recruitment training time for enterprises. In particular:

- The replacement rather than addition of subjects ensures the required total credits, preventing overload for students and duplication of what need to be learnt.

- The input of the entire CFAB program ensures the alignment of knowledge and skills with international standards while enables students to apply them in Vietnam.

- Imported coursebooks ensure the professionalism of the program.

- The program is taught fully in English and students take international exams with ICAEW, which solves language problems and ensures learning outcomes get closer to business requirements.

- Lecturers have opportunities to get updated of new international professional knowledge and access to case studies and professional problem-solving methods, and at the same time improve their language proficiency.

- Students who complete the program have an additional internationally recognized qualification (professional) on top of a university degree (academic), which meets integration requirements.

Qualified professionals who are properly trained in the right direction, including accountants and auditors play a key role in the success of socio-economic development and professional development. Accounting and auditing professionals require not only knowledge and expertise but also professional skills, adaptability to changes as well as courage and professional ethics.

In order to have internationally standardized training programs, with modern training methods to meet the requirements of developing Vietnamese professional accountants and auditors in the current context, there must be partnership among universities, businesses, professional organizations and guidance and support from regulators. Changes must be from the root, comprehensive and synchronous. With the mission of striving for the development of the profession and building strong economies worldwide, ICAEW is committed to accompanying Vietnamese partners in developing human resources in finance, accounting and auditing. □

TÁC ĐỘNG CỦA CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0 ĐẾN NHÂN LỰC NGÀNH KIỂM TOÁN

✎ PGS.TS. Lê Huy Trọng* - TS. Nguyễn Hữu Hiệu*
* Kiểm toán Nhà nước

Ngày nhận: 23/4/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

1. Cách mạng Công nghiệp 4.0 đối với việc làm

Thời gian gần đây, cụm từ “*Cách mạng công nghiệp lần thứ 4*” hay “*Công nghiệp 4.0*” được nhắc đến nhiều ở Việt Nam và trên thế giới. Cụm từ này bắt nguồn từ một báo cáo của Chính phủ Đức đề cập đến chiến lược công nghệ cao, điện toán hóa ngành sản xuất mà không cần sự tham gia của con người. Diễn đàn Kinh tế Thế giới (WEF) lần thứ 46 (năm 2016) tại thành phố Davos-Klosters, Thụy Sĩ, làm gia tăng nhận thức về Cách mạng công nghiệp (CMCN) do đã chọn cuộc cách mạng này làm chủ đề của diễn đàn. Tại diễn đàn, CMCN 4.0 được khẳng định sẽ làm thay đổi hoàn toàn cách con người sống, làm việc và quan hệ với nhau. Quy mô, phạm vi và sự phức tạp của lần chuyển đổi này lớn hơn nhiều lần so với ba cuộc cách mạng trước. CMCN 4.0 dựa trên nền tảng công nghệ số và tích hợp tất cả các công nghệ thông minh để tối ưu hóa quy trình, phương thức sản xuất. Các yếu tố cốt lõi của kỹ thuật số trong CMCN 4.0 sẽ là: Trí tuệ nhân tạo (Artificial Intelligence - AI), Vạn vật kết nối (Internet of Things - IoT) và Dữ liệu lớn (Big Data). Trong đó, dữ liệu lớn được xem là yếu tố cốt lõi để sử dụng và phát triển internet kết nối vạn vật và trí tuệ nhân tạo. Đến nay, đã có nhiều đánh giá khẳng định cuộc CMCN 4.0 sẽ mang lại những thay đổi mạnh mẽ và toàn diện đến kinh tế, chính trị, xã hội trên toàn thế giới và tác động đến tất cả các ngành, các lĩnh vực với tốc độ công nghệ đột phá.

Cũng giống các cuộc cách mạng trước, CMCN 4.0 sẽ tác động tới việc làm, cơ cấu việc làm và bản chất việc làm. Những lĩnh vực sử dụng nhiều lao động (nông nghiệp, khai thác mỏ,...) hay dựa chủ yếu vào lao động thủ công (may mặc, da giày,...) hoặc gắn với quá trình tự động hóa (điện tử, chế tạo cơ khí, chăm sóc khách hàng,...) sẽ bị ảnh hưởng nặng nề do ứng dụng rô-bốt tự động. Lao động trong các ngành, lĩnh vực này sẽ bị dần thay thế và cần có sự chuẩn bị để chuyển đổi nghề nghiệp. Liên hợp quốc dự báo, sẽ có khoảng 75% lao động trên thế giới bị mất việc làm trong vài thập niên tới. Việt Nam là một trong số các nước được Tổ chức Lao động quốc tế (ILO) khuyến cáo chịu ảnh hưởng nhiều nhất từ CMCN 4.0 do có nhiều ngành, lĩnh vực đang sử dụng lao động thủ công với thao tác lặp đi, lặp lại.

Tuy vậy, CMCN 4.0 cũng sẽ mở ra nhiều cơ hội việc làm mới mà người máy hay rô-bốt không thể đáp ứng được. Với mỗi công việc mất đi do AI, tự động hóa, sẽ có 3,72 công việc mới được tạo ra. Dự báo tới năm 2025, sẽ có 80% công việc là những công việc mới mà chưa từng có ở thời điểm hiện nay. Những công việc yêu cầu kỹ năng và tính sáng tạo, sẽ mang lại giá trị gia tăng cao cho xã hội.

Việc chuẩn bị và đón nhận những cơ hội CMCN 4.0 mang lại có ý nghĩa và quyết định sự phát triển của mỗi quốc gia, DN (DN) và người lao động. Việt Nam được đánh giá là nhận thức về cuộc CMCN 4.0 khá đầy đủ, nhưng mức độ sẵn sàng chưa cao. Theo báo cáo của Diễn đàn kinh tế thế giới (WEF) công bố tháng 4/2018, mức độ sẵn sàng với CMCN 4.0 của Việt Nam khá thấp thuộc nhóm các nước “sơ khai”, đạt 4,9/10 điểm, thấp hơn nhiều so với các nước trong khu vực Malaysia, Thái Lan, Philippin, In-đô-nê-xia, và chỉ cao hơn Cam-pu-chia. Cuộc khảo sát CMCN 4.0 Việt Nam năm 2018 của công ty PWC phối hợp cùng Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (VCCI) và Hội đồng DN vì sự Phát triển bền vững Việt Nam (VBCSD) cũng cho thấy một số kết quả đáng quan tâm về tính sẵn sàng của người lao động Việt Nam trước tác động của CMCN 4.0. Khoảng gần 70% số người được hỏi dự đoán cuộc CMCN 4.0 sẽ có tác động đáng kể đối với hoạt động của tổ chức họ trong vòng 3 năm tới; trong đó 24% cho biết đã và đang bị ảnh hưởng bởi làn sóng CMCN 4.0. Nhưng, 73% số người được hỏi không có hoặc chỉ có một ít kiến thức về CMCN 4.0, hoặc không hiểu rõ những tác động của CMCN 4.0. Hầu hết, mọi người đều ý thức được tác động của CMCN 4.0 nhưng chưa có nhận thức rõ ràng về các kỹ năng cụ thể cần được trang bị để thích ứng với CMCN 4.0.

2. Cơ hội và thách thức đối với nhân lực ngành kiểm toán trước tác động của cuộc CMCN 4.0

Cuộc CMCN 4.0 đang ở giai đoạn khởi đầu. Mức độ ảnh hưởng của nó sẽ gia tăng nhanh chóng. Kiểm toán, ngành dịch vụ yêu cầu trình độ nhân lực cao với những ứng dụng công nghệ kỹ thuật trong thực hành nghề

ngành, sẽ chịu ảnh hưởng mạnh mẽ của xu thế CMCN 4.0. Nắm bắt những cơ hội và vượt qua thách thức là yêu cầu đối với mỗi kiểm toán viên (KTV), để gia tăng giá trị của mình đối với xã hội.

Một số cơ hội chủ yếu:

- Thông tin về đối tượng được kiểm toán và các vấn đề có liên quan đến cuộc kiểm toán nhiều hơn và dễ truy cập hơn.

- KTV có thể thu thập được các thông tin, dữ liệu mà trước đây rất khó khăn mới có thể thu thập được thông qua các ứng dụng công nghệ thông tin và nhờ sự kết nối vạn vật. Khoảng cách địa lý không còn là trở ngại đối với việc tiếp cận thông tin.

- Việc truyền tải thông tin, kết quả kiểm toán trong nội bộ công ty kiểm toán nhanh hơn, kịp thời phục vụ công tác quản trị và xây dựng kế hoạch kế toán.

- Dữ liệu về kết quả kiểm toán được tích lũy và kết nối hình thành kho dữ liệu thông tin lớn, hữu ích cho hoạt động kiểm toán.

- KTV có nhiều cơ hội chia sẻ phương pháp, quy trình kiểm toán, từ đó gia tăng trình độ và kinh nghiệm xử lý các tình huống kiểm toán.

Những thách thức cơ bản:

- Các DN ứng dụng mạnh mẽ công nghệ thông tin trong tổ chức và xử lý nghiệp vụ kế toán; phương thức luân chuyển chứng từ kế toán và việc lưu trữ thông tin được thay đổi thích ứng với môi trường công nghệ số.

- Nhiều tính toán phục vụ cho hoạt động phân tích, đánh giá trong hoạt động kiểm toán được hỗ trợ thực hiện bởi các phần mềm ứng dụng, thời gian dành cho thao tác nghiệp vụ, đặc biệt là các hoạt động giản đơn ít đi có thể dẫn đến nhu cầu về số lượng nhân lực kiểm toán giảm. Điều này đặt ra thách thức không nhỏ đối với mỗi KTV trước nguy cơ mất việc làm.

- KTV phải am hiểu công nghệ thông tin để khai thác, phân tích dữ liệu và thực hiện kiểm toán trong bối cảnh đơn vị được kiểm toán ứng dụng công nghệ số; đồng thời cần biết cách bảo mật thông tin nhằm đảm bảo yêu cầu bí mật khi thực hiện nhiệm vụ kiểm toán.

- Ngoài kiến thức về công nghệ thông tin, KTV phải làm chủ tiếng Anh và các kỹ năng mềm để có thể tiếp cận, khai thác hiệu quả kho dữ liệu.

- KTV cần nắm vững chuyên môn nghiệp vụ trong bối cảnh kiến thức xã hội gia tăng nhanh chóng và luôn chủ động, sáng tạo để gia tăng giá trị tư vấn trong hoạt động kiểm toán.

3. Giải pháp phát triển nguồn nhân lực kiểm toán đáp ứng xu hướng CMCN 4.0

Chất lượng nguồn nhân lực quyết định sự phát triển của ngành và của mỗi công ty kiểm toán. Phát triển nguồn nhân lực kiểm toán thích ứng với sự thay đổi luôn được đặt ra và trở nên cấp thiết hơn trong xu hướng của cuộc CMCN 4.0. Các công ty kiểm toán, tổ chức nghề nghiệp kiểm toán và bản thân các KTV giữ vai trò quan trọng trong việc gia tăng chất lượng nguồn nhân lực kiểm toán.

Thứ nhất, đối với các công ty kiểm toán

Các công ty kiểm toán cần phải đổi mới nguồn nhân lực để tồn tại và phát triển trước yêu cầu của khách hàng và sự cạnh tranh của các công ty khác. Trong bối cảnh CMCN 4.0, các công ty kiểm toán nên chú trọng xây dựng đội ngũ KTV đủ năng lực ứng dụng công nghệ thông tin; ưu tiên nguồn lực để phát triển những giải pháp công nghệ mới, khuyến khích những ý tưởng và kế hoạch sáng tạo nhằm ứng dụng và phát triển công nghệ kỹ thuật. Mỗi công ty cần xây dựng, phát triển và đưa vào sử dụng các phần mềm ứng dụng hỗ trợ quản lý, kỹ thuật thực hiện nghề nghiệp kiểm toán như: phần mềm Quản lý theo dõi tiến độ kiểm toán, phần mềm khai thác dữ liệu kiểm toán, phần mềm hỗ trợ chọn mẫu và xác định rủi ro, trọng yếu kiểm toán, lập báo cáo kiểm toán,... Những ứng dụng công nghệ thông tin này cũng hỗ trợ công tác quản lý và kiểm soát đạo đức nghề nghiệp của KTV. Các công ty nên sớm xây dựng thư viện lưu trữ thông tin về đối tượng được kiểm toán, kết quả kiểm toán, các cơ chế, chính sách, quy trình nghiệp vụ kế toán - kiểm toán,... để kịp thời đáp ứng nhu cầu thông tin của KTV. Sự kết nối, liên thông và chia sẻ thông tin về kinh nghiệm, kỹ năng kiểm toán cần được đề cao như một giải pháp gia tăng tri thức cho đội ngũ KTV. Bên cạnh đó, các công ty kiểm toán lưu ý đến vấn đề an ninh mạng; đầu tư, trang bị các giải pháp về an ninh, bảo mật và thường xuyên kiểm tra, giám sát việc tuân thủ các quy định về an ninh, bảo mật.

Các công ty kiểm toán gia tăng áp lực, buộc các KTV nâng cao trình độ chuyên môn thông qua các khóa đào tạo bắt buộc hoặc tự đào tạo. Chương trình đào tạo, bồi dưỡng được thiết kế gắn với vị trí công việc và theo lộ trình nghề nghiệp của KTV. Các công ty kiểm toán cũng cần chú trọng tăng cường mối quan hệ và sự hợp tác với các tổ chức nghề nghiệp kiểm toán trong nước và quốc tế, qua đó mang lại những giá trị chuyên môn cao đối với các KTV.

Cuộc cạnh tranh về nguồn nhân lực chất lượng cao trong lĩnh vực kiểm toán sẽ quyết liệt hơn, bởi yêu cầu ngày càng cao về chất lượng nguồn nhân lực. Các công ty kiểm toán, đặc biệt là các công ty nhỏ, sẽ gặp khó khăn để giữ chân các KTV đã qua đào tạo, nhiều kinh nghiệm, đặc biệt là những người có trình độ quốc tế đáp ứng tiêu chuẩn của các tổ chức và tập đoàn lớn trong và ngoài nước. Tạo lập văn hóa DN với giá trị cốt lõi là lòng trung thành, nên sớm được các công ty kiểm toán nghiên cứu và phát triển. Cùng với đó là những cơ chế mang tính pháp lý, kinh tế nhằm ràng buộc người lao động làm việc lâu dài cho công ty được áp dụng phù hợp với văn hóa và pháp luật của Việt Nam và thông lệ tốt trên thế giới.

Thứ hai, đối với các tổ chức nghề nghiệp kiểm toán

Sự phát triển nhanh chóng của nền kinh tế cùng với những thay đổi và yêu cầu phát triển của ngành kiểm toán luôn mở ra những cơ hội nhưng cùng với đó là các thách thức. Công ty kiểm toán và KTV phải thiết lập được các định hướng tốt, để hành động phù hợp với xu hướng đó. Các tổ chức nghề nghiệp kiểm toán khẳng định vai trò quan trọng hỗ trợ các công ty kiểm toán trong phát triển nguồn nhân lực thông qua việc tổ chức các tọa đàm, hội thảo khoa học chia sẻ thông tin, tri thức kiểm toán; tổ chức đào tạo, bồi dưỡng cập nhật kiến thức cho KTV theo các hình thức phù hợp trên cơ sở tiếp thu thông lệ quốc tế được cụ thể hóa trong điều kiện mang tính đặc thù của Việt Nam.

Các tổ chức nghề nghiệp tăng cường nghiên cứu để đưa ra những báo cáo có giá trị định hướng tốt cho các công ty kiểm toán trong quá trình phát triển nguồn nhân lực đáp ứng yêu cầu của cuộc CMCN 4.0; phổ biến, huấn luyện kiến thức, trao đổi thông tin, kinh nghiệm nghề nghiệp và trợ giúp tư vấn cho hội viên. Các tổ chức nghề nghiệp kiểm toán của Việt Nam sớm phát triển trở thành tổ chức nghề nghiệp tự quản thực sự nhằm nâng cao vai trò, hiệu quả hoạt động thúc đẩy sự phát triển nguồn nhân lực kiểm toán.

Thứ ba, đối với KTV

Kiểm toán là hoạt động nghề nghiệp đòi hỏi yêu cầu cao đối với KTV về năng lực chuyên môn, kỹ năng nghề nghiệp và những kỹ năng bổ trợ cần thiết khác phục vụ cho công việc kiểm toán. Xu hướng vận động của cuộc CMCN 4.0 và sự gia tăng nhanh chóng kiến thức kinh tế - xã hội, cũng như sự đổi mới trong thực hiện công tác quản lý tài chính - kế toán của đơn vị được kiểm toán;... đặt ra sự cần thiết cho mỗi KTV phải đào tạo và tự đào tạo để nâng cao trình độ chuyên môn.

Cơ hội mà CMCN 4.0 tạo ra cho tất cả mọi người là như nhau. Ai có năng lực, có chuyên môn tốt, có kỹ năng và có khả năng tạo ra nhiều giá trị cho xã hội, người đó sẽ thành công. CMCN 4.0 đòi hỏi KTV phải có các kỹ năng mới, có khả năng sáng tạo; bởi những thao tác nghiệp vụ mang tính đơn giản, lặp lại sẽ được thực hiện bởi các phần mềm tự động. Ai sẽ không thể thay thế con người trong những công việc yêu cầu khả năng sáng tạo và tương tác. Để chuẩn bị tốt cho cuộc cách mạng 4.0, các KTV cần không ngừng nâng cao khả năng tự học, tự nghiên cứu, nâng cao trình độ chuyên môn, đặc biệt khả năng vận dụng, làm chủ công nghệ thông tin. Mỗi KTV phải hiểu và nắm chắc quy trình xử lý các nghiệp vụ kinh tế, tổng hợp thông tin kế toán của khách hàng trong bối cảnh công nghệ số; sử dụng thành thạo và khai thác có hiệu quả những thông tin thông qua các phần mềm hỗ trợ kiểm toán, cơ sở dữ liệu kiểm toán,... Cùng với đó, KTV cần trau dồi và nâng cao trình độ ngoại ngữ, làm chìa khóa cho việc tiếp cận và khai thác thông tin phục vụ kiểm toán.

Đạo đức nghề nghiệp kiểm toán được chú trọng thích ứng với rủi ro ứng dụng công nghệ số. Hơn bao giờ hết các KTV cần đề cao hoạt động tự kiểm tra, kiểm soát nhằm đảm bảo chất lượng kiểm toán và ngăn ngừa rủi ro kiểm toán, do quá trình vận dụng công nghệ kiểm toán và thực hiện hoạt động kiểm toán trong môi trường khách hàng ứng dụng công nghệ thông tin để quản lý tài chính, kế toán mang lại. Thận trọng nghề nghiệp và bảo mật thông tin với những ứng dụng kỹ thuật cao, luôn phải song hành trong quá trình thực thi nghề nghiệp kiểm toán của các KTV chuyên nghiệp. □

Tài liệu tham khảo

1. Viện Nghiên cứu Kinh tế trung ương (2018), Tác động CMCN 4.0 đến phát triển nguồn nhân lực của Việt Nam.
2. PWC (2018), Khảo sát CMCN 4.0 Việt Nam năm 2018.

ĐỔI MỚI ĐÀO TẠO NGUỒN NHÂN LỰC KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN VIỆT NAM

PGS.TS Mai Ngọc Anh
Trưởng Khoa Kế toán – Học viện Tài chính

Ngày nhận: 09/5/2019
Biên tập: 10/5/2019
Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Việt Nam đang trong tiến hình hội nhập ngày càng sâu rộng vào nền kinh tế toàn cầu. Trong đó, hội nhập về lĩnh vực kế toán, kiểm toán luôn được đặt ra như một trọng tâm. Thực hiện các cam kết trong tiến trình hội nhập, Bộ Tài chính đang triển khai xây dựng đề án áp dụng hệ thống chuẩn mực quốc tế về báo cáo tài chính (IFRS) ở Việt Nam. Hơn nữa, cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ 4 (CMCN 4.0) đã và đang tác động làm thay đổi cách tiếp cận và thực tiễn nghề nghiệp kế toán kiểm toán trên phạm vi toàn cầu và ngày càng rõ nét ở Việt Nam. Bối cảnh đó đặt ra thách thức “kép” đối với nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán. Bài viết này nhằm đánh giá tổng quan tình hình đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam ở các cơ sở đào tạo hiện nay; phân tích các cơ hội, thách thức đặt ra và khuyến nghị đổi mới đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán thời gian tới.

Từ khóa: Nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán; đào tạo kế toán, kiểm toán.

1. Tổng quan về đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam hiện nay

** Về hệ thống đào tạo kế toán, kiểm toán*

- Đào tạo kế toán đã có lịch sử phát triển hơn 60 năm ở Việt Nam. Một số trường cơ sở đào tạo có truyền thống đào tạo về kế toán phải kể đến là Học viện Tài chính (Trường Đại học Tài chính Kế toán Hà Nội trước đây); Đại học Kinh tế quốc dân, Đại học Kinh tế TP.HCM... bao gồm các bậc đào tạo từ đại học và sau đại học. Đào tạo hệ trung cấp, cao đẳng về kế toán cũng được thực hiện ở nhiều cơ sở đào tạo trên phạm vi cả nước. Những năm 2000 trở về trước, ngành kế toán, kiểm toán chủ yếu được đào tạo ở một số trường đại học, cao đẳng khối kinh tế với lượng sinh viên tốt nghiệp hàng năm khoảng 8.000 đến 10.000 sinh viên. Cùng với sự phát triển của nền kinh tế, số lượng DN (DN) mới thành lập tăng nhanh khiến nhu cầu lao động về kế toán tăng mạnh dẫn đến việc các trường đại học, cao đẳng ngoài khối kinh tế cũng triển khai tổ chức đào tạo ngành kế toán. Cho đến nay, đã có 223 tổ chức cấp bằng cao đẳng về kế toán, 126 tổ chức cấp bằng đại học, 18 tổ chức cấp bằng thạc sĩ và 5 tổ chức cấp bằng tiến sĩ về kế toán.¹ Hàng năm, có từ 50.000 đến 60.000 sinh viên tốt nghiệp cao đẳng, đại học ngành kế toán ra trường, tham gia vào thị trường lao động. Bên cạnh đó, số học viên được cấp bằng thạc sĩ chuyên ngành kế toán cũng khoảng trên 3.000 học viên.

Các loại hình đào tạo khác về kế toán, kiểm toán cũng có sự phát triển mạnh trong thời gian gần đây để đáp ứng nhu cầu đào tạo lại, đào tạo cấp chứng chỉ chuyên môn, đào tạo bồi dưỡng. Các chương trình đào tạo này cũng rất đa dạng, được xây dựng trên cơ sở các quy định pháp lý về kế toán và theo nhu cầu của người học. Các cơ sở chủ yếu cung cấp loại hình đào tạo này bao gồm: các trường đại học, cao đẳng, các hiệp hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán (VAA, VACPA) và các công ty dịch vụ kế toán, kiểm toán. Ước tính hàng năm có hàng trăm ngàn lượt người được đào tạo cấp nhật, bồi dưỡng, nâng cao trình độ về kế toán, kiểm toán.

Đào tạo KTV và kế toán viên hành nghề đã được Bộ Tài chính chủ trì tổ chức thực hiện hơn 15 năm qua, đã góp phần quan trọng trong việc nâng cao chất lượng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán. Trong những năm gần đây, đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam còn có sự tham gia tích cực của các tổ chức nghề nghiệp kế toán được thừa nhận trên phạm vi quốc tế như ACCA, ICAEW, CP Úc, CIMA,...

** Quan điểm đào tạo kế toán, kiểm toán ở các cơ sở đào tạo hiện nay*

Mặc dù chưa có đánh giá, phân loại một cách chính thức, tuy nhiên, các cơ sở có đào tạo ngành kế toán ở Việt Nam hiện nay được chia thành 2 khuynh hướng: đào tạo kế toán định hướng hàn lâm/nghiên cứu (Học

¹ Báo cáo đánh giá sự tuân thủ các chuẩn mực và quy tắc (ROSC) – lĩnh vực kế toán, kiểm toán, tháng 5/2016, trang 52

viện Tài chính; Đại học KTQD; Đại học Kinh tế TP.HCM...) và đào tạo cử nhân kế toán định hướng thực hành (các trường đại học mới đào tạo ngành kế toán: Đại học Công nghiệp Hà Nội, Đại học Kinh tế - Kỹ thuật CN, Đại học Quản lý KD và CN...). Việc lựa chọn định hướng đào tạo chi phối mạnh đến nhận thức, chủ trương, xác định mục tiêu, phương pháp tổ chức đào tạo và đặc biệt là chương trình đào tạo ngành kế toán;

** Cách tiếp cận và công nghệ đào tạo*

Mặc dù đã có nhiều chuyển biến tích cực trong thời gian qua, tuy nhiên, thực tế là cách tiếp cận đào tạo kế toán ở các cơ sở đào tạo của Việt Nam vẫn thiên về đào tạo “kỹ thuật” theo hướng tuân thủ các quy định của chế độ kế toán, kiểm toán đặc biệt là quá coi trọng việc đào tạo các kỹ thuật hạch toán, ghi sổ. Việc đào tạo các nguyên tắc/CMKT, kiểm toán đã được một số trường tiếp cận song chưa mang tính phổ biến.

** Nguồn lực cho đào tạo kế toán, kiểm toán*

Nguồn nhân lực giảng viên đào tạo ngành kế toán, kiểm toán đã được các cơ sở đào tạo xây dựng trong thời gian qua, bao gồm các giảng viên được đào tạo bài bản ở trình độ đại học và trên đại học tại các nước phát triển và các giảng viên được đào tạo theo các chương trình đại học/trên đại học trong nước, nước ngoài hoặc được đào tạo theo chương trình của các hiệp hội nghề nghiệp quốc tế. Nguồn lực đầu tư về cơ sở vật chất của các cơ sở đào tạo còn khá hạn chế, hệ thống học liệu hiện đại còn tương đối nghèo nàn.

2. Đặc điểm của nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam

- Nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam đông về số lượng. Ước tính trong hơn 600 ngàn DN hoạt động trong nền kinh tế hiện nay, có hàng triệu người trực tiếp tham gia vào công tác kế toán, kiểm toán. Nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam đều được đào tạo ở các cấp độ khác nhau. Trong thời gian gần đây, chủ yếu được đào tạo ở bậc cao đẳng hoặc đại học. Ưu điểm nổi bật của nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam là đặc tính cần cù, thông minh và ham học hỏi. Chất lượng nền tảng của nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam khá tốt. Hàng năm, kết quả tuyển sinh của các trường đại học, cao đẳng trên toàn quốc, điểm trúng tuyển của các ngành đào tạo kế toán, kiểm toán đều ở mức khá cao so với các ngành kinh tế khác (Kết quả trúng tuyển của thí sinh đăng ký ngành kế toán của các trường lớn như: Học viện Tài chính, Kinh tế quốc dân Hà Nội, Kinh tế TP Hồ Chí Minh... đều thuộc nhóm ngành có điểm cao nhất trong những năm gần đây). Bên cạnh việc được đào tạo nghiệp vụ tại các cơ sở đào tạo chính thức, người làm kế toán, kiểm toán Việt Nam đều rất tích cực tham gia các chương trình đào tạo bồi dưỡng cập nhật kiến thức, nâng cao trình độ. Trong thời gian gần đây, với sự hoạt động có hiệu quả của các hiệp hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, tính cộng đồng, kết nối của cộng đồng những người làm kế toán, kiểm toán Việt Nam đã được cải thiện đáng kể. Xu hướng phát triển nghề nghiệp của cộng đồng người làm kế toán đã ngày càng rõ nét hơn qua việc ngày càng nhiều người làm kế toán tiếp tục học tập và thi để nhận các chứng chỉ hành nghề kế toán, kiểm toán trong nước và quốc tế.

Bên cạnh những ưu điểm trên, nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam cũng có những hạn chế nhất định: (1) Kiến thức và tư duy của người làm kế toán chủ yếu mang tính nghiệp vụ và tuân thủ, tính chủ động, sáng tạo và độc lập về chuyên môn của người làm kế toán, kiểm toán còn hạn chế; (2) Tác phong làm việc và tư duy làm việc còn chưa thực sự chuyên nghiệp, một bộ phận không nhỏ người làm kế toán có tư duy an phận, ít nỗ lực trong phấn đấu về chuyên môn và phát triển sự nghiệp; (3) Năng lực hội nhập của cộng đồng người làm kế toán, kiểm toán dù đã có cải thiện đáng kể trong những năm gần đây, song nhìn chung còn yếu, chưa sẵn sàng tham gia vào thị trường lao động và dịch vụ trong khu vực và trên phạm vi toàn cầu; (4) Tinh thần khởi nghiệp trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán đã được khơi gợi trong thời gian qua song vẫn còn hạn chế. Số lượng DN khởi nghiệp trong lĩnh vực dịch vụ kế toán, kiểm toán còn rất nhỏ bé.

3. Cơ hội và thách thức đổi mới đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam

Hội nhập quốc tế dưới sự tác động của CMCN 4.0 đặt ra áp lực rất lớn đối với nguồn nhân lực kế toán Việt Nam, trước sự cạnh tranh từ nguồn nhân lực kế toán các nước trong cộng đồng kinh tế AEC vốn đã được đào tạo bài bản về kế toán quốc tế và có kỹ năng chuyên nghiệp. Trong phần tiếp theo, chúng tôi phân tích các cơ hội và những điều kiện tiền đề cũng như những thách thức cho việc đổi mới đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam:

- Nhận thức của xã hội nói chung, đặc biệt là các cơ sở đào tạo về tác động của hội nhập và tác động của CMCN 4.0 đến kế toán, kiểm toán nói riêng đã được củng cố trong những năm qua. Đây là một tiền đề thuận lợi lớn cho việc đổi mới đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán ở Việt Nam trong thời gian tới.

- Hệ thống đào tạo kế toán, kiểm toán Việt Nam đã được xây dựng một cách căn bản với hệ thống các cơ sở đào tạo ở nhiều cấp đào tạo khác nhau, đáp ứng nhu cầu ở các mức độ khác nhau của xã hội.

- Nguồn nhân lực đầu vào đối với lĩnh vực kế toán, kiểm toán vẫn được đảm bảo ở mức cao. Nghề nghiệp kế toán, kiểm toán vẫn nhận được sự quan tâm lớn, luôn là một trong những nghề nghiệp có tỷ lệ việc làm cao trên thị trường. Do vậy, về cơ bản, nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán vẫn luôn có sự chọn lọc thuộc nhóm có chất lượng khá trong tổng thể nguồn nhân lực quốc gia.

- Tiền đề cho việc đổi mới đào tạo ở các cơ sở đào tạo đã bước đầu được xây dựng trong những năm qua. Nhiều cơ sở đào tạo đã tích cực đổi mới nội dung, chương trình, công nghệ đào tạo; tăng cường hợp tác và giao lưu trong đào tạo với các hiệp hội nghề nghiệp, các cơ sở đào tạo có uy tín trên thế giới. Đặc biệt, một số cơ sở đào tạo đã triển khai các chương trình đào tạo chất lượng cao, chương trình đào tạo tiên tiến theo thông lệ đào tạo quốc tế về kế toán, kiểm toán.

Bên cạnh các yếu tố mang tính thời cơ và các điều kiện thuận lợi đã phân tích, việc đổi mới đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán cũng sẽ gặp không ít thách thức, khó khăn cản trở như:

- Hệ thống đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam đã được xây dựng khá đa dạng song chưa có một quy hoạch bài bản. Sứ mệnh đào tạo của các cơ sở đào tạo chưa được xác định rõ ràng còn chông chéo, manh mún. Việt Nam chưa xây dựng được khung năng lực quốc gia cho lĩnh vực kế toán, kiểm toán cũng là thách thức để quy hoạch hệ thống các cơ sở đào tạo ở các cấp độ khác nhau. Hơn nữa, việc có quá nhiều cơ sở đào tạo ngành kế toán, kiểm toán, trong đó không ít các cơ sở đào tạo không chuyên sâu, đặt mục tiêu ngắn hạn cũng đặt ra vấn đề đảm bảo chất lượng đối với nguồn nhân lực nói chung.

- Quan điểm đào tạo của các cơ sở đào tạo kế toán, kiểm toán hiện nay còn chậm đổi mới. Cách tiếp cận đào tạo thiên về nghiệp vụ kỹ thuật hạch toán vẫn là phổ biến trong cách thức xây dựng nội dung, chương trình và phương pháp đào tạo của nhiều cơ sở đào tạo và phần lớn lực lượng giảng viên.

- Tính liên kết, liên thông của các cơ sở đào tạo kế toán còn yếu. Sự kết hợp giữa các cơ sở đào tạo và các hiệp hội nghề nghiệp các đơn vị sử dụng nhân lực còn khá hạn chế. Do vậy, mục tiêu, nội dung đào tạo còn chông chéo vừa gây lãng phí nguồn lực xã hội, vừa khó đảm bảo nguồn nhân lực có chất lượng cao, đáp ứng nhu cầu xã hội, đặc biệt là trong bối cảnh hội nhập và thích ứng với CMCN 4.0.

- Nguồn lực đầu tư cho đổi mới đào tạo kế toán, kiểm toán khá hạn chế. Ngoại trừ một số cơ sở đào tạo có truyền thống, xác định ngành kế toán là ngành then chốt, mũi nhọn, nhiều cơ sở đào tạo xác định ngành kế toán là ngành phụ, mang tính ngắn hạn nên mức độ đầu tư cho lực lượng giảng viên, cơ sở vật chất còn hạn chế. Hơn nữa, nguồn lực tài chính của các trường đại học hiện cũng rất khó khăn, nhiều trường đã thực hiện tự chủ tài chính nên việc đầu tư nguồn lực lớn cho đổi mới một chương trình đào tạo cần có thời gian chuẩn bị và tích lũy tài chính.

- Ngoài ra, rào cản về kỹ năng chuyên nghiệp và trình độ ngoại ngữ, đối nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán hiện nay cũng là một thách thức đáng kể trong lộ trình hội nhập. Trong bối cảnh CMCN 4.0 và hội nhập quốc tế, đòi hỏi nguồn nhân lực phải có trình độ ngoại ngữ đạt đến mức độ thành thạo, có kỹ năng sử dụng công nghệ tốt, có năng lực tư duy tổng hợp, phân tích để tham gia tích cực vào hệ thống quản trị của đơn vị hơn là các công việc kế toán truyền thống. Với thực trạng hiện nay, thách thức này cần có nỗ lực lớn và thời gian khá dài để vượt qua.

4. Một số khuyến nghị đổi mới đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam

Như đã phân tích ở trên, đổi mới đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam bao hàm những cơ hội tốt đồng thời đặt ra nhiều thách thức, chúng tôi có một số khuyến nghị sau:

** Xây dựng khung năng lực quốc gia về kế toán, kiểm toán*

Như đã phân tích, hiện Việt Nam chưa có khung năng lực quốc gia về nghề nghiệp kế toán, kiểm toán. Nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có khung năng lực trải rộng từ cấp độ cơ bản cho đến nâng cao, chuyên nghiệp.

Việc xây dựng và công bố khung năng lực quốc gia về nghề kế toán, kiểm toán sẽ định hướng cho hoạt động đào tạo của các cơ sở đào tạo cũng như sự phát triển chuyên môn của mỗi cá nhân người làm kế toán, kiểm toán, qua đó giúp nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán phát triển một cách có định hướng rõ ràng. Khung năng lực quốc gia về kế toán, kiểm toán cần được xây dựng theo hướng phù hợp với khung năng lực nghề nghiệp toàn cầu (có thể tham chiếu khung năng lực nghề kế toán, kiểm toán của Liên đoàn Kế toán quốc tế IFAC hoặc các tổ chức nghề nghiệp có uy tín toàn cầu) và đảm bảo thích ứng với tác động của CMCN 4.0.

** Quy hoạch lại hệ thống đào tạo kế toán, kiểm toán*

Hiện tại, hệ thống đào tạo kế toán, kiểm toán Việt Nam khá đa dạng, song còn chồng chéo về mục tiêu, quan điểm đào tạo. Trên cơ sở khung năng lực quốc gia về đào tạo nguồn nhân lực, mạng lưới các cơ sở đào tạo kế toán, kiểm toán cần được quy hoạch lại theo hướng phân tầng đào tạo, xác định rõ phân khúc thị trường nguồn nhân lực phù hợp:

Các cơ sở đào tạo là các trường đại học, cao đẳng tập trung đào tạo cơ bản mang tính nền tảng. Trong đó, các cơ sở đào tạo chuyên sâu có truyền thống và kinh nghiệm, năng lực đào tạo tốt định hướng đào tạo và cung cấp nguồn nhân lực chất lượng cao, hướng tới xây dựng nguồn nhân lực chuyên nghiệp, có khả năng hội nhập cao, sẵn sàng cho lộ trình áp dụng hệ thống CMKT quốc tế ở Việt Nam và thích ứng cao với tác động của CMCN 4.0. Các cơ sở đào tạo không chuyên sâu hướng đến đào tạo nguồn nhân lực kế toán đáp ứng nhu cầu cho khối các DN nhỏ và vừa và các dịch vụ kế toán cơ bản.

Các cơ sở đào tạo khác, trong đó, đặc biệt là vai trò của các tổ chức nghề nghiệp tổ chức các hoạt động đào tạo bồi dưỡng, cập nhật, nâng cao năng lực cho nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán, đào tạo phát triển chuyên môn theo hướng chuyên nghiệp. Từng bước và có lộ trình phù hợp để các tổ chức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán tổ chức đào tạo, bồi dưỡng và cấp chứng chỉ kế toán viên, KTV cho phù hợp với thông lệ quốc tế.

** Đổi mới quan điểm, nội dung, chương trình, phương pháp đào tạo kế toán, kiểm toán*

Như đã phân tích, một trong những rào cản quan trọng đối với tiến trình hội nhập và phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán Việt Nam là do quan điểm đào tạo kế toán, kiểm toán khá lạc hậu. Hệ thống đào tạo quá tập trung vào kỹ thuật nghiệp vụ. Do vậy, quan điểm đào tạo của các cơ sở đào tạo cần được đổi mới căn bản theo hướng chú trọng hơn đến tư duy tổng hợp, kỹ năng xử lý công việc chuyên nghiệp, kỹ năng tổng hợp, phân tích và quản trị dữ liệu. Đặc biệt, cần tăng cường đào tạo ngoại ngữ và kỹ năng sử dụng ngoại ngữ trong chuyên môn kế toán, kiểm toán, đảm bảo khả năng hội nhập cao của nguồn nhân lực. Đổi mới quan điểm đào tạo sẽ chi phối tới việc xây dựng nội dung, chương trình và phương pháp đào tạo cũng như chính sách đầu tư nguồn lực giảng viên, nguồn lực cơ sở vật chất cho hoạt động đào tạo.

** Tăng cường liên kết trong hoạt động đào tạo*

Trên cơ sở xây dựng mạng lưới các cơ sở đào tạo kế toán, kiểm toán, cần tạo ra mối liên kết chặt chẽ, giữa các cơ sở đào tạo với các đơn vị sử dụng lao động. Sự phối hợp giữa các cơ sở đào tạo cần gắn chặt với lộ trình phát triển chuyên môn của nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán. Từ đó, phối hợp thiết kế nội dung, chương trình phù hợp, đảm bảo có tính kế thừa, liên thông kiến thức, kỹ năng chuyên môn giữa đào tạo tại các trường cao đẳng, đại học với đào tạo bồi dưỡng, cập nhật, đào tạo theo các chứng chỉ nghề nghiệp của các tổ chức nghề nghiệp trong và ngoài nước.

** Quan tâm đến đào tạo nhận thức của xã hội về kế toán, kiểm toán*

Hạch toán nói chung và kế toán nói riêng là cần thiết đối với mọi chủ thể kinh tế. Do vậy, việc đào tạo kế toán không chỉ quan trọng đối với những người làm nghề kế toán chuyên nghiệp mà cần đặt ra như việc đảm bảo nhận thức cơ bản của xã hội, đặc biệt đối với các cá nhân, các hộ gia đình có thực hiện các hoạt động kinh tế; các nhà quản lý DN. Tư duy kế toán, kiểm toán phải trở thành tư duy nền tảng của quản lý, quản trị. Người có tư duy kế toán, kiểm toán có khả năng thành công cao trong phát triển nghề nghiệp ở nhiều lĩnh vực, đặc biệt là quản lý. Một khi nhận thức của xã hội về kế toán, kiểm toán được đầy đủ, vị thế, vai trò của kế toán, kiểm toán ngày càng được đề cao và phát huy. Từ cơ sở đó, công tác đào tạo nguồn nhân lực chuyên nghiệp về kế toán, kiểm toán sẽ nhận được sự quan tâm thỏa đáng, tạo tiền đề cho việc đổi mới và nâng cao chất lượng nguồn nhân lực này. □

Tài liệu tham khảo

- [1]. Bộ Tài chính (2005), *Hệ thống CMKT Việt Nam*, NXB Tài chính
- [2]. Chính phủ (2013), *Chiến lược kế toán, kiểm toán Việt Nam đến năm 2020, tầm nhìn 2030*
- [3]. Ngô Thế Chi, Phạm Văn Đăng (2012, 2013), *Kế toán Việt Nam – Quá trình hình thành và phát triển*, NXB Tài chính.
- [4]. Quốc Hội (2015) *Luật Kế toán Việt Nam năm 2015*.
- [5]. Các Kỹ yếu hội thảo khoa học về nâng cao chất lượng đào tạo ngành kế toán trong thời kì hội nhập AEC và TPP của, Học viện Tài chính, Đại học Kinh tế Quốc dân năm 2016.
- [6] Báo cáo đánh giá sự tuân thủ các chuẩn mực và quy tắc (ROSC) – Lĩnh vực kế toán và kiểm toán, công bố tháng 5/2016.
-

NHỮNG TÁC ĐỘNG CỦA CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0 ĐẾN NGÀNH KẾ TOÁN VÀ KIỂM TOÁN VIỆT NAM

✎ *Ths. Nguyễn Xuân Hoàng*
Phó Chủ tịch HĐQT Công ty Cổ phần MISA

Ngày nhận: 08/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Cuộc cách mạng Công nghiệp lần thứ tư (CMCN4) đang diễn ra trên toàn thế giới, được định hướng bởi những nền tảng công nghệ cốt lõi gồm Điện toán đám mây (Cloud Computing), Trí tuệ nhân tạo (Artificial Intelligence - AI), người máy thông minh (Robotic), công nghệ Chuỗi khối (Blockchain) và một số công nghệ khác. Những sản phẩm và dịch vụ ứng dụng của các công nghệ này có thể là các phần mềm máy tính hoặc tích hợp trong các máy móc, thiết bị sẽ giúp tự động hóa thay thế từng phần hoặc toàn bộ các công việc của con người. CMCN4 diễn ra sẽ tác động đến mọi lĩnh vực trong đời sống xã hội nói chung và lĩnh vực kế toán, kiểm toán nói riêng. Những tác động này mang tính tích cực trong dài hạn song cũng tạo ra nhiều thách thức điều chỉnh trong ngắn hạn và trung hạn. Bài chia sẻ này sẽ giúp chúng ta hiểu hơn về những tác động đối với ngành kế toán, kiểm toán và biết cách tận dụng các cơ hội nhằm thúc đẩy nâng cao năng suất lao động trong ngành, cũng như giảm thiểu những tác động tiêu cực.

Điện toán đám mây, trí tuệ nhân tạo, tự động hóa trong kế toán và kiểm toán

Điện toán đám mây là công nghệ giúp con người có thể sử dụng các phần mềm ứng dụng ở bất cứ nơi nào, bất cứ lúc nào miễn là có Internet. Điện toán đám mây sẽ giúp kế toán viên, kiểm toán viên có thể làm việc tại nhà vào buổi tối hay ngày nghỉ, hay ngay cả khi trên đường đi công tác. Sự linh hoạt này đặc biệt tiện lợi cho các kế toán viên làm dịch vụ cho cùng lúc nhiều DN (DN), khi mà họ phải liên tục di chuyển giữa trụ sở làm việc và các DN thuê làm sổ sách kế toán cho họ.

Trí tuệ nhân tạo là việc máy tính mô phỏng theo cách tư duy của con người, gồm rất nhiều kỹ thuật khác nhau, trong đó kỹ thuật học máy (machine learning) có khả năng học hỏi từ các dữ liệu trước đây để có thể vận dụng cho các tình huống tương tự khi gặp phải sau này.

Blockchain là công nghệ sử dụng sổ cái phân tán. Các giao dịch một khi đã được lưu trữ trong sổ cái thì sẽ không thể thay đổi được. Mỗi chủ thể tham gia mạng lưới Blockchain đều được lưu giữ một bản sao của sổ cái chung và bản này luôn được cập nhật đồng bộ thông qua một cơ chế đồng thuận, nên bất cứ thay đổi nào xảy ra các chủ thể đều biết và có quyền chấp nhận hay không. Cơ chế hoạt động của Blockchain như vậy đảm bảo sự tin cậy, minh bạch và bảo mật đối với các giao dịch giữa các chủ thể trong mạng lưới.

Dưới đây là các xu thế ứng dụng của các công nghệ trên đối với ngành kế toán, kiểm toán, thuế và phân tích tài chính.

Ứng dụng trong công tác kế toán

- Công nghệ nhận dạng hình ảnh và học máy (machine learning) giúp cho việc nhập dữ liệu nhanh chóng hơn. Ví dụ hóa đơn, chứng từ chỉ cần dùng điện thoại chụp ảnh hoặc dùng máy scan, máy tính sẽ tự phân tích thông tin để chuyển thành hóa đơn, chứng từ vào phần mềm kế toán mà không phải nhập dữ liệu bằng tay.

- Ứng dụng trí tuệ nhân tạo để tự động phân loại và định khoản giao dịch. Các phần mềm kế toán kết nối với ngân hàng hoặc kho bạc có thể giúp tự động tải về sao kê các giao dịch đã thực hiện. Cơ chế học máy sẽ giúp phần mềm tự phân loại, định khoản hoặc điền các thông tin còn thiếu để chuyển các giao dịch này thành các chứng từ kế toán, hay giao dịch thu, chi mà không cần sự can thiệp của người dùng. Cơ chế này cũng sẽ giúp tự động hóa việc đối chiếu sổ phụ ngân hàng mà không cần con người.

- Xero – một công ty chuyên cung cấp phần mềm kế toán nổi tiếng trên thế giới đã giới thiệu một hệ thống máy học sẽ phân loại hóa đơn đảo hạn, kết hợp hóa đơn thanh toán với thanh toán, thanh toán ngắn rõ ràng và xuất hóa đơn mà không cần sự giúp đỡ của con người.

Ứng dụng trong công tác kiểm toán

- Việc kiểm toán đối với các tập đoàn lớn với hàng triệu giao dịch là một công việc cực kỳ tốn kém thời gian và nhân lực. KPMG và Deloitte đã sử dụng một công cụ phân tích dự báo (predictive analytics) để phân tích khối lượng khổng lồ dữ liệu kế toán giúp nhanh chóng khoanh vùng những khu vực số liệu có vấn đề, từ đó đội kiểm toán tập trung vào phân tích khu vực số liệu này hơn, thay vì việc chọn mẫu như cách làm truyền thống. Công nghệ này giúp tăng chất lượng kiểm toán, đồng thời giảm thời gian thực hiện xuống hàng chục lần.

- Công ty kiểm toán PwC cũng đang sử dụng tự động hóa quy trình bằng robot (Robotic Process Automation) cho công tác kiểm toán. PwC ước tính có khoảng 45% công việc có thể được thực hiện tự động bởi RPA, giúp tiết kiệm khoảng 2 ngàn tỷ USD toàn cầu.

Ứng dụng trong công tác thuế và tư vấn tài chính

- Intuit là công ty hàng đầu thế giới về phần mềm kế toán và thuế đã ứng dụng trí tuệ nhân tạo trong TurboTax để tìm ra các khoản được khấu trừ, giúp tối ưu số thuế phải nộp cho khách hàng cá nhân của mình.

- Deloitte đang sử dụng nền tảng Kira giúp rà soát các điều khoản hợp đồng cho khách hàng của mình. Kira sử dụng công nghệ học máy cao cấp, sẽ đọc toàn bộ các hợp đồng trong quá khứ của DN để tạo ra các mô hình, từ đó sẽ nhanh chóng rà soát hàng ngàn trang tài liệu hợp đồng mới cho DN để tìm ra những điểm không hợp lý hoặc bất thường so với thông lệ của DN.

- Ủy ban Chứng khoán và Giao dịch Hoa Kỳ sử dụng RoCopop, một công cụ phân tích ứng dụng giúp phát hiện ra lỗi kiểm toán và vi phạm chứng khoán.

- Các hệ thống quản trị tài chính DN sử dụng công nghệ học máy, sẽ phân tích hàng ngàn dữ liệu trong quá khứ để đưa ra được các mô hình thống kê về tình hình tài chính của DN, từ đó sẽ đưa ra những dự báo về tình hình tài chính và kinh doanh của công ty trong tương lai gần, giúp chủ DN có thể thực hiện ngay các biện pháp phòng ngừa giúp ngăn chặn rủi ro.

Tác động của CMCN 4 đến ngành kế toán và kiểm toán

Tác động tích cực

Những minh chứng về việc ứng dụng các công nghệ của cuộc CMCN 4 ở trên rõ ràng đã giúp nâng cao nhiều lần năng suất làm việc của các kế toán, kiểm toán viên. Hiện nay, một DN lớn có thể có hàng chục kế toán thì trong tương lai sẽ chỉ cần vài ba nhân viên kế toán. Một kế toán dịch vụ chỉ có thể làm công việc kế toán cho khoảng 10 DN, thì nay có thể làm dịch vụ cho cùng lúc vài chục đến cả trăm DN. Tương tự với ngành kiểm toán, một công ty kiểm toán hiện nay tại một thời điểm làm dịch vụ kiểm toán cho 10 DN thì trong tương lai có thể kiểm toán đồng thời cho 100 DN. Việc thay đổi về năng suất lao động giúp DN hay người làm dịch vụ kế toán, kiểm toán chỉ phải thuê ít lao động hơn mà vẫn tăng doanh số do phục vụ được nhiều khách hàng hơn.

Tác động tiêu cực

Ngược lại, việc thay đổi về năng suất lao động như đã nói ở trên cũng thì thị trường lao động về kế toán, kiểm toán sẽ cần ít nhân lực hơn hàng chục lần hiện nay. Như vậy, thị trường sẽ dư thừa một số lượng lớn nhân lực kế toán, kiểm toán. Thị trường các DN làm dịch vụ kế toán, kiểm toán hoặc phân tích tài chính cũng có sự đào thải, DN nào biết cách ứng dụng các công nghệ của cuộc CMCN4 sẽ giúp tăng chất lượng dịch vụ và giảm được chi phí nhân công, dẫn tới sẽ thu hút được nhiều khách hàng hơn. Ngược lại, những DN không tận dụng được cơ hội này sẽ cạnh tranh kém hơn và sẽ bị đào thải và biến mất khỏi thị trường.

MISA ứng dụng công nghệ CMCN 4 phục vụ ngành kế toán, tài chính nước nhà

MISA là một công ty với 25 năm kinh nghiệm trong việc phát triển và cung cấp các giải pháp phần mềm trong lĩnh vực kế toán, tài chính phục vụ gần 200 ngàn DN và cơ quan Nhà nước. Nắm bắt được xu thế phát triển công nghệ của CMCN4, từ vài năm qua, MISA đã nghiên cứu ứng dụng các công nghệ trí tuệ nhân tạo và Blockchain cho các sản phẩm và dịch vụ của mình như:

Ứng dụng Blockchain giúp tăng tính tin cậy cho hóa đơn điện tử

Điểm vượt trội của hóa đơn điện tử MeInvoice so với những phần mềm hóa đơn điện tử khác là sản phẩm có áp dụng công nghệ Blockchain, đảm bảo tính an toàn, minh bạch và tin cậy của hóa đơn điện tử. Việc phát hành hóa đơn giấy tiêu tốn rất nhiều tiền bạc, thời gian và rủi ro trong việc lưu trữ và quản lý hóa đơn. Hóa đơn điện tử giúp việc phát hành, lưu trữ, gửi, nhận và quản lý hóa đơn nhanh chóng, thuận tiện và giảm chi phí hàng chục lần so với hóa đơn giấy.

Ứng dụng Chatbot trong tư vấn và hỗ trợ khách hàng sử dụng phần mềm kế toán

MISA hiện đã sử dụng Chatbot, là robot sử dụng công nghệ trí tuệ nhân tạo, có thể tự trả lời các câu hỏi của khách hàng là các kế toán viên ngay trong phần mềm kế toán của MISA mà không phải liên hệ với nhân

viên tư vấn hỗ trợ của MISA. Chatbot có khả năng giao tiếp với người dùng bằng ngôn ngữ tự nhiên, sử dụng kho tri thức khổng lồ của MISA nên có thể giải đáp được hầu hết các khó khăn, thắc mắc của người dùng trong quá trình sử dụng phần mềm.

Ứng dụng trí tuệ nhân tạo và mô hình nền tảng giúp giải quyết bài toán nhân lực kế toán cho DN siêu nhỏ

Cả nước hiện có đến 400 ngàn DN siêu nhỏ và hơn 5 triệu hộ kinh doanh cá thể. Các DN siêu nhỏ, với khối lượng công việc không nhiều và chi phí hạn chế, nên thường không thuê kế toán toàn thời gian mà thuê kế toán dịch vụ. Với một số lượng lớn DN siêu nhỏ và xu hướng hàng trăm ngàn hộ kinh doanh cá thể sẽ chuyển thành DN, thì nguồn lực kế toán dịch vụ sẽ khó có thể đủ để phục vụ cho toàn bộ thị trường.

Để giải quyết vấn đề này, MISA hiện đã và đang xây dựng một nền tảng kế toán cho DN siêu nhỏ MISA Startbooks, hệ thống này sử dụng mô hình nền tảng trên công nghệ điện toán đám mây sẽ giúp kết nối các DN có nhu cầu thuê dịch vụ kế toán với người hoặc DN làm kế toán dịch vụ. MISA Startbooks cũng ứng dụng công nghệ trí tuệ nhân tạo để giúp tự động hóa việc nhập chứng từ và hạch toán kế toán, đồng thời kết nối với cơ quan thuế và các ngân hàng để có thể gửi báo cáo thuế và thực hiện các giao dịch thanh toán, nhận sao kê, đối chiếu với ngân hàng hoàn toàn trên phần mềm. Việc tự động hóa này có thể giúp một kế toán viên làm kế toán cho vài chục đến cả trăm DN siêu nhỏ một tháng, hi vọng sẽ giúp giải quyết được triệt để bài toán nguồn lực kế toán cho hàng trăm ngàn đến hàng triệu DN siêu nhỏ sau này.

Kết luận

Ứng dụng công nghệ số CMCN4 là xu thế tất yếu đang diễn ra mạnh mẽ trên toàn thế giới và xảy ra trên mọi lĩnh vực của nền kinh tế. Hi vọng rằng các DN, tổ chức hoặc cá nhân làm kế toán và kiểm toán Việt Nam sẽ tận dụng cơ hội, nhanh chóng ứng dụng và chuyển đổi số, tạo tiền đề cho việc tăng năng suất của và sức cạnh tranh của tổ chức. □

THÁCH THỨC ĐỐI VỚI NGHỀ KẾ TOÁN

Ths. Phạm Thị Kim Lệ - Chủ tịch HAA

Ths. Lê Ngọc Thùy Trang – Phó Giám đốc Sở Tài chính TPHCM, Phó Chủ tịch HAA

Ths. Hoàng Trọng Hiệp, CFE – Trưởng ban đối ngoại HAA

Ngày nhận: 09/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Lời nói đầu

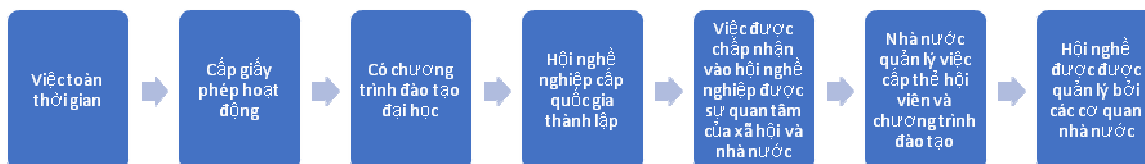
Bài viết này nhằm tổng hợp kết quả của các công trình nghiên cứu về sự phát triển của các hội nghề nghiệp, và kinh nghiệm của các hội nghề nghiệp Kế toán – Kiểm toán trên thế giới, với một kỳ vọng rằng, Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam có thể vận dụng được để giúp cho hội mình ngày càng phát triển và đóng góp vai trò lớn hơn đối với sự phát triển của nghề nghiệp Kế toán – Kiểm toán tại Việt Nam. Để có thể thực hiện được mục tiêu này, bài viết dựa vào các công trình nghiên cứu của nhiều tác giả, và các khảo sát của các hội nghề nghiệp như ACCA, CPA Úc, ICEAW,... để tổng hợp nên 3 vấn đề: 1. Đặc điểm của xã hội ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển nghề nghiệp, hội nghề nghiệp; 2. Vai trò của các hội nghề nghiệp; 3. Thách thức hiện tại đối với các hội nghề nghiệp; trước khi thảo luận về một số gợi ý để VAA củng cố vị thế nghề nghiệp toán và vai trò của hội.

1. Đặc điểm của xã hội ảnh hưởng đến sự hình thành và phát triển nghề nghiệp và hội nghề nghiệp

Mặt dù các hội nghề nghiệp đã có những đóng góp ngày càng quan trọng trong đời sống xã hội trong việc phát triển các nghề nghiệp, các công trình nghiên cứu về sự phát triển của hội nghề nghiệp còn rất hạn chế. Người đã đặt nền móng đầu tiên vào chủ đề này là Carr-Saunders và Wilson trong tác phẩm *The profession* (1933). Tiếp theo công trình nghiên cứu này, có một vài tác giả trong lĩnh vực xã hội học đã nghiên cứu về sự hình thành và phát triển của các ngành nghề, và hội nghề nghiệp. Nhưng hầu hết, các tác giả đều tập trung vào tìm hiểu sự phát triển các hội nghề nghiệp trong xã hội *Ang lô xác xông*, mà bỏ qua hoặc đưa ra những nhận định không được chứng minh về sự phát triển của hội nghề nghiệp trong các xã hội khác, và sau này, có một vài luận điểm đã bị đánh giá là sai. John F.W. Morgan, (1997) là tác giả đầu tiên có những đóng góp đầu tiên khi so sánh sự hình thành và phát triển các hội nghề nghiệp tại Anh (đại diện cho xã hội *Ang lô xác xông*) và Đức (đại diện cho xã hội *châu Âu lục địa*). Dựa trên khảo sát 17 nghề nghiệp tại Anh và 16 nghề nghiệp tại Đức, John F.W. Morgan đã đưa ra hai mô hình phát triển của các hội nghề nghiệp, chỉ ra sự khác biệt đáng kể trong quá trình hình thành và phát triển của các hội nghề nghiệp, đối chiếu với các đặc điểm xã hội *Ang lô xác xông* và *châu Âu lục địa*. Cụ thể, xã hội thứ nhất được vận hành dựa vào mối quan hệ giữa nhiều tổ chức khác nhau cấu thành nên xã hội. Tầm quan trọng của các hội nghề nghiệp được đánh giá cao. Trong khi đó, xã hội *châu Âu lục địa* lại đánh giá các thành phần của xã hội thông qua giá trị mà họ đem lại dựa vào vị trí và bản chất của công việc. Tầm quan trọng của những thành quả về học vấn, ví dụ là tốt nghiệp đại học, được đánh giá cao. Đặc điểm này, đã dẫn đến việc cá nhân là thành viên của một hội nghề nghiệp tại xã hội *Ang lô xác xông* được đánh giá cao hơn tại xã hội *châu Âu lục địa*. Ngược lại, bằng cấp từ các trường đại học được đánh giá cao hơn tại *châu Âu lục địa*.

Ngoài ra, các hội nghề nghiệp ở xã hội *Ang lô xác xông* có tính độc lập và tự chủ cao hơn trong việc vận hành của họ, trong khi ở xã hội *châu Âu lục địa*, các hội nghề nghiệp chịu sự chi phối, và một phần là sự đảm bảo hoạt động bởi các cơ quan nhà nước.

Sự hình thành và phát triển hội nghề nghiệp tại Đức – châu Âu lục địa



Sự hình thành và phát triển hội nghề nghiệp tại Anh – Ăng lô xác xông



Dù được hình thành và phát triển trong xã hội nào, thì các hội nghề nghiệp đều được bắt đầu khi có nhu cầu của xã hội. Trong quá trình ra quyết định này, những người hành nghề sẽ sử dụng kiến thức chuyên môn và kỹ năng của mình để tư vấn và giúp khách hàng giải quyết vấn đề. Chính sự ghi nhận của khách hàng, dần dần, đã tạo ra mối quan hệ xã hội giúp cho các công việc chuyên môn được duy trì và phát triển.

2. Vai trò của các hội nghề nghiệp

Khi quan sát hoạt động của các hội nghề nghiệp, Abdullah and Threadgold (2007) đã chỉ ra 8 nhiệm vụ mà một hội nghề nghiệp cần phải thể hiện, để giúp các hội viên phát triển nghề nghiệp của họ và giúp cho chính hội nghề nghiệp tồn tại. Các nhiệm vụ này được chia thành 3 nhóm: quản trị chung; kết nạp và quản lý hội viên; liên kết quốc tế.

Nhóm 1: Quản trị chung

- Tuân thủ theo chuẩn mực được áp dụng rộng rãi trên thế giới.
- Thiết lập, áp dụng và giám sát việc áp dụng các chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp.

Nhóm 2: Kết nạp và quản lý hội viên

- Giúp cho hội viên nhận thức được những lợi ích khi được kết nạp.
- Vận dụng các quy trình chuẩn toàn cầu cho việc kết nạp hội viên cá nhân và tổ chức.
- Giám sát việc xây dựng các chương trình đào tạo và cấp chứng nhận hội viên.
- Đảm bảo sự cập nhật kiến thức, và thực tiễn vận dụng tốt nhất cho hội viên trên toàn cầu.
- Khuyến khích các chương trình cập nhật kiến thức cho hội viên hiện hữu.

Nhóm 3: Liên kết quốc tế

- Phát triển, duy trì và thúc đẩy các hội nghề nghiệp toàn cầu có chung mục đích.

Như vậy, để giúp cho nghề nghiệp phát triển, hội nghề nghiệp cần phải xây dựng ba thế vững chắc. Thứ nhất, chuẩn mực nghề nghiệp, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp phải được xây dựng dựa trên thông lệ quốc tế. Thứ hai, việc tổ chức thi, cấp giấy chứng nhận hội viên, tổ chức cập nhật kiến thức cho hội viên là quan trọng. Đối với vấn đề này, các hội viên cần nhận thức được những giá trị, lợi ích của việc làm hội viên chính thức. Thứ ba là liên kết quốc tế. Từ việc liên kết quốc tế, các hội nghề nghiệp và người hành nghề có cơ hội tiếp xúc và học hỏi kinh nghiệm từ đồng nghiệp ở các quốc gia khác.

3. Thách thức hiện tại đối với hội nghề nghiệp

Các hội nghề nghiệp càng ngày càng thể hiện mức độ ảnh hưởng tích cực của mình đến xã hội con người và càng được chấp nhận rộng rãi, không chỉ ở cấp độ quốc gia, mà còn vươn ra tầm thế giới. Sức mạnh và sự ảnh hưởng ngày càng lớn mạnh, các tổ chức này cũng đứng trước không ít thách thức và áp lực trước sự phát triển của nền văn minh nhân loại. Jeff và cộng sự (2002) đã chỉ ra các thách thức đối với các hội nghề nghiệp như: sự phát triển của công nghệ thông tin và truyền thông, năng lực tạo ra và tích lũy kiến thức, xu hướng tư nhân hoá và toàn cầu hoá, yêu cầu đa kỹ năng của xã hội đối với người lao động, và sự hoài nghi của xã hội đối với người hành nghề.

Trong số các thách thức này, thì sự phát triển của công nghệ thông tin đóng vai trò then chốt. Như đã trình bày trong sự hình thành và phát triển của hội nghề nghiệp, nhu cầu của khách hàng đối với việc giải quyết các vấn đề phức tạp đã tạo điều kiện cho người hành nghề được áp dụng các kiến thức chuyên môn của mình từ đó xây dựng mối quan hệ xã hội chặt chẽ với khách hàng của mình. Để có thể duy trì sự phức tạp này các nghề nghiệp phải đảm bảo được tỷ lệ xét đoán/kỹ thuật trong việc ra quyết định (Jamous và Peloitte, 1970). Nếu yếu tố kỹ thuật là lớn, thì sự phức tạp giảm đi, và ngược lại. Sự phát triển của công nghệ thông tin đã làm cho những kiến thức chuyên môn được tiếp cận dễ dàng ở bất kỳ đâu trong bất kỳ thời gian nào, tạo ra áp lực cho việc duy trì tỷ lệ của phần xét đoán trong quá trình ra quyết định, vì kiến thức chuyên môn dần trở nên dễ tiếp cận hơn.

Ngoài ra, sự phát triển mạnh mẽ trong lĩnh vực thu thập và xử lý dữ liệu lớn đã thay đổi đến cách thức con người tạo ra và tích lũy tri thức. Khi máy móc có thể hoạt động liên tục và xử lý chính xác từng giao dịch, thì con người chỉ có thể làm bình quân 8 giờ một ngày và có thể chứa đựng các sai sót trong quá trình xử lý. Máy móc dần dần trở thành đối thủ của chính người tạo ra nó.

Tư nhân hoá và toàn cầu hoá cũng tạo ra một thách thức cho các ngành nghề và hội nghề nghiệp. Khi thế giới đã trở nên phẳng và liên kết đa chiều, sự quản lý của nhà nước đối với các hội nghề nghiệp chịu không ít tác động bởi các tổ chức nghề nghiệp quốc tế. Đồng thời, các tổ chức nghề nghiệp chịu sự cạnh tranh khốc liệt đến từ trong và ngoài nước.

Bên cạnh đó, nếu như trước đây, một người hành nghề có thể chỉ cần một kiến thức chuyên môn nhất định là có thể thực hiện được công việc hằng ngày, sự phức tạp trong các giao dịch và mối quan hệ giữa các bên trong giao dịch đòi hỏi người hành nghề phải có nhiều kỹ năng hơn, và kiến thức phải chuyên sâu và phức tạp hơn. Sự hợp tác và hợp nhất của các hội nghề nghiệp cũng là một xu thế để giúp các hội này tồn tại và phát triển (Exworthy và Halford, 1999).

Các áp lực trên đã làm cho vị trí của một số hội nghề nghiệp bị lung lay, khi xã hội bắt đầu mất niềm tin, và hoài nghi về vai trò và ý nghĩa của các hội nghề nghiệp.

4. Thảo luận

4.1. Duy trì vị thế của nghề kế toán

Nghề kế toán là một nghề nghiệp chuyên nghiệp vì người hành nghề kế toán cần phải có kiến thức chuyên môn đặc thù để giúp đơn vị giải quyết những vấn đề phức tạp. Tuy nhiên, sự phức tạp của các vấn đề cần được giải quyết đang dần thay đổi trước áp lực từ sự phát triển của công nghệ thông tin bao gồm trí tuệ nhân tạo, phân tích dữ liệu lớn và phương thức truyền tin. Nhờ vào các công cụ tìm kiếm, lưu trữ, và truyền đạt thông tin, con người có thể tiếp cận bất kỳ thông tin nào, ở bất kỳ đâu, tại bất kỳ thời điểm nào, người ta có thể tự giải quyết nhiều vấn đề cho bản thân mình thì sự cần thiết của người hành nghề trong xã hội càng giảm. Đặc biệt, khi máy móc được vận hành bởi trí tuệ nhân tạo hình thành bởi việc phân tích dữ liệu lớn, thì máy móc có thể dần thay thế con người từ những công việc giản đơn và tăng dần sự phức tạp. Nhiều tác giả cho rằng, điều này có thể thách thức sự tồn tại của nghề kế toán và người hành nghề kế toán.

Đối với tôi, điều kiện hiện tại thực ra đã tạo ra nhiều cơ hội mới cho nghề kế toán. Như việc lập và trình bày báo cáo tài chính trở nên nhanh chóng và thuận lợi hơn. Số liệu được thu thập và báo cáo nhanh hơn. Nghề kế toán vẫn cần thiết khi xã hội vẫn còn có nhu cầu về thông tin về tình hình tài chính, hoạt động kinh doanh của đơn vị. Tuy nhiên, để thích nghi với hoàn cảnh mới, nghề kế toán cần phải làm mới chính mình.

Thứ nhất, người hành nghề kế toán phải chuyển sang thực hiện nhiều hơn vai trò quản trị và chiến lược của công ty. Một khi vai trò lập và trình bày báo cáo tài chính được đảm nhận bởi phần mềm, và các công cụ tin học, thì người kế toán có thể giảm dần các công việc mang tính chất kỹ thuật, và phải đầu tư hơn vào các công việc đòi hỏi xét đoán của con người như việc đánh giá và quản trị rủi ro, ra quyết định. Điều này có thể được chứng minh khi các chương trình đào tạo của các hội nghề nghiệp lớn trên thế giới về kế toán như ACCA, CPA Úc, ICEAW đã đưa nhiều môn về quản trị rủi ro, quản trị chiến lược trong những năm gần đây.

Thứ hai, nghề kế toán cần kết hợp với các ngành nghề khác để có thể tạo ra những người ngành nghề có những kiến thức chuyên môn đa dạng để phục vụ nhu cầu ngày càng cao và phức tạp của xã hội. Đơn cử là nghề quản tài viên. Hiện tại ở Việt Nam, nghề quản tài viên là một nghề mới với sự tham gia chủ yếu là các luật sư. Tuy nhiên, để có thể thực hiện tốt công việc này, luật sư cần phải có sự am hiểu sâu về báo cáo tài chính, đánh giá tình hình tài chính bao gồm tài sản và nợ phải trả, xử lý các tài sản nhằm đảm bảo lợi ích cho các bên liên quan. Bên cạnh kiến thức về pháp luật về thanh lý DN, người quản tài viên được yêu cầu là phải có kiến thức chuyên môn sâu về kế toán để có thể thực hiện tốt công việc của mình.

4.2. Nâng cao vai trò của VAA

VAA với vai trò là hội nghề nghiệp hàng đầu về kế toán và kiểm toán tại Việt Nam. Vai trò và vị thế của VAA là một sự công nhận của xã hội diễn ra trong một quá trình lâu dài và liên tục. VAA đóng một vai trò then chốt trong việc duy trì và phát triển nghề kế toán của Việt Nam.

Ở Việt Nam, những đặc điểm của xã hội có nhiều nét tương đồng với xã hội ở châu Âu lục địa, khi bằng cấp, đặc biệt là ở cấp độ cao như đại học, cao học và tiến sĩ được đánh giá cao hơn bằng nghề hoặc cao đẳng. Sự chi phối của nhà nước trong hoạt động của các hội nghề nghiệp cũng có nhiều nét tương đồng với các hội nghề nghiệp tại châu Âu lục địa. Điều này giúp chúng ta có thể đưa ra giả định rằng, các hội nghề nghiệp ở Việt Nam muốn tồn tại và phát triển phải được sự ủng hộ mạnh mẽ từ các cơ quan nhà nước. Do đó, để giữ được vị thế của mình, VAA cần phải tham gia nhiều hơn với nhà nước, cụ thể là Bộ Tài chính, trong việc xây dựng các văn bản pháp quy về ngành kế toán. Ngoài ra, xã hội Việt Nam là một xã hội được phân tầng dựa trên thành tựu đóng góp của từng người. Trong đó, thành công trong học vấn ảnh hưởng đến sự đánh giá của xã hội đến cá nhân. Có thể nói, đây là một đặc điểm xã hội Việt Nam khá tương đồng với xã hội châu Âu lục địa. Tại Việt Nam, muốn được chấp nhận hành nghề kế toán độc lập thì người hành nghề phải có bằng đại học về tài chính, kế toán... Đây là điều kiện tiên quyết cho việc công nhận hội viên chính thức. Do đó, VAA cần phải hoạt động song hành cùng với các tổ chức giáo dục đại học trong các chương trình đào tạo, cấp chứng chỉ và đào tạo cập nhật kiến thức. Chính mối quan hệ mật thiết với các cơ quan nhà nước và các cơ sở giáo dục đại học đã tạo cho các hội nghề nghiệp sự hợp pháp và tính chính thống, được chấp nhận rộng rãi trong xã hội.

Trong xu thế hội nhập và toàn cầu hoá, nền kinh tế Việt Nam bị ảnh hưởng mạnh bởi các thông lệ và hiệp định quốc tế. Xu hướng này đòi hỏi VAA phải tham gia vào bản đồ thế giới về kế toán với vai trò là thành viên của các tổ chức kế toán khu vực và quốc tế như AFA, IFAC. Tuy nhiên, việc tham gia là chưa đủ, mà VAA cần phải tham gia tích cực hơn. Ví dụ, tham gia vào các dự án mà IFAC đang thực hiện dành cho nền kinh tế đang phát triển, DN vừa và nhỏ... Việc tham gia một cách tích cực, giúp cho tiếng nói và vị thế của VAA cao hơn. Ngoài ra, xu hướng toàn cầu hoá và hội nhập, đòi hỏi các hội nghề nghiệp nói chung và VAA nói riêng, phải nghiên cứu tái cấu trúc và hoà nhập với các hội nghề nghiệp để tiếp tục phát triển. Thực tiễn tại Anh đã cho thấy, sự sáp nhập là tất yếu. Khi yêu cầu về sự tích hợp các kiến thức và kỹ năng để tạo ra kiến thức và kỹ năng mới (Jeff và cộng sự, 2016).

Cuối cùng là việc công nhận, quản lý hội viên. Chúng tôi gọi là dịch vụ hội viên. Với vai trò là Trung ương Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam, VAA cần phải đẩy mạnh cung cấp các dịch vụ giúp hội viên có thể cập nhật kiến thức kịp thời cho phù hợp với thông lệ tốt nhất trên thế giới. Từ đó, vị thế của người hành nghề kế toán và kiểm toán tại Việt Nam được nâng cao và đủ sức cạnh tranh với các nước trong khu vực. Bên cạnh việc tổ chức các buổi hội thảo để cung cấp cho hội viên cơ hội gặp gỡ và trao đổi kinh nghiệm, ý tưởng, VAA có thể sử dụng thêm các phương tiện kỹ thuật số khác như: bản tin điện tử, hội thảo trên web... Và đặc biệt là, các phương tiện này phải chứa những nội dung phù hợp với thực tiễn nghề kế toán được cập nhật nhất.

Kết luận

Tóm lại, lấy cơ sở là đặc điểm xã hội Việt Nam là một xã hội được phân hoá theo cấp bậc và thành tựu học vấn, và các công trình nghiên cứu về vai trò và thách thức của nghề nghiệp và hội nghề nghiệp, bài viết đã chỉ ra những công việc mà nghề kế toán, và hội nghề nghiệp kế toán nên thực hiện để giúp cho vị thế của nghề kế toán, và hội kế toán được duy trì và củng cố trong xã hội. □

Tài liệu tham khảo

Exworthy, M and Halford, S. (1999), "Professionals and managers in a changing public sector: conflict, compromise and collaboration", *Professionals and the New Managerialism in the public sector*, Open University Press, Buckingham.

Jamous, H. and Peloitte, B. (1970), "Changes in the French University Hospital", in Jackson J.A (Ed), *Professions and professionalisation*, Cambridge University press, Cambridge.

Jeff Gold, Helen Rodgers, and Vikki Smith, (2002), "The future of the professions: are they up for it?", *Foresight*, Vol. 4 Iss 2 pp. 46 – 53. <http://dx.doi.org/10.1108/14636680210435137>

John F.W. Morgan, (1998), "The natural history of professionalisation and its effects on valuation theory and practice in the UK and Germany", *Journal of Property Valuation and Investment*, Vol. 16 Iss 2 pp. 185 – 206. <http://dx.doi.org/10.1108/14635789810212940>.

KIỂM SOÁT CHẤT LƯỢNG DỊCH VỤ CỦA KIỂM TOÁN ĐỘC LẬP

✎ Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC

Ngày nhận: 09/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Nói đến chất lượng của một dịch vụ, người ta thường nghĩ đến những tính từ như: tốt, chu đáo, hoàn hảo, hài lòng... nhưng để đánh giá chất lượng của một hợp đồng dịch vụ do kiểm toán độc lập thực hiện, làm thế nào để có thể đưa ra kết luận: “tốt”, “hoàn hảo”...? Quả thực không đơn giản.

Đứng trên giác độ chuyên môn, hệ thống Chuẩn mực kiểm toán Việt Nam không đặt ra tiêu chí đánh giá chất lượng cuộc kiểm toán thế nào là cao hay thấp, tốt hay xấu, phiền diện hay hoàn hảo... mà đưa ra các yêu cầu khắt khe đối với doanh nghiệp kiểm toán là phải xây dựng và duy trì một hệ thống kiểm soát chất lượng để đạt được sự đảm bảo hợp lý rằng: doanh nghiệp kiểm toán tuân thủ các quy định của pháp luật có liên quan và báo cáo được doanh nghiệp kiểm toán phát hành là phù hợp với hoàn cảnh cụ thể (Chuẩn mực Kiểm soát chất lượng doanh nghiệp thực hiện kiểm toán, soát xét báo cáo tài chính, dịch vụ đảm bảo và các dịch vụ liên quan khác (VSQC1).

Đứng trên giác độ người sử dụng báo cáo kiểm toán, chất lượng của một cuộc kiểm toán được đo lường bằng sự tin tưởng rằng các báo cáo tài chính, báo cáo quyết toán dự án hoàn thành sau kiểm toán đã phản ánh trung thực, hợp lý trên các khía cạnh trọng yếu tình hình thực tế của doanh nghiệp cũng như việc tuân thủ các quy định của pháp luật có liên quan đến việc lập và trình bày các báo cáo đó.

Còn đối với các khách hàng - người trực tiếp thuê kiểm toán độc lập thì liệu một cuộc kiểm toán được khách hàng hoàn toàn hài lòng có phải một cuộc kiểm toán tốt hay không? Điều này còn tùy thuộc vào mục đích, động cơ của khách hàng. Nếu khách hàng mong đợi một báo cáo đẹp đẽ, phản ánh không trung thực tình hình thực tế thì việc doanh nghiệp kiểm toán không làm hài lòng khách hàng đó mới là cuộc kiểm toán có chất lượng.

Để đảm bảo chất lượng cho mỗi cuộc kiểm toán, VSQC1 yêu cầu doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng và duy trì hệ thống kiểm soát chất lượng bao gồm rất nhiều khía cạnh phức tạp trong suốt quá trình hoạt động của mình. Cụ thể là:

Thứ nhất, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách, thủ tục để đẩy mạnh văn hóa nội bộ, trong đó chú trọng rằng chất lượng là cốt yếu khi thực hiện các hợp đồng dịch vụ.

Thứ hai, doanh nghiệp kiểm toán phải đảm bảo rằng bất cứ cá nhân nào được phân công điều hành hệ thống kiểm soát chất lượng của doanh nghiệp cũng có đầy đủ kinh nghiệm, khả năng phù hợp và có quyền hạn cần thiết để thực hiện trách nhiệm đó.

Thứ ba, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp kiểm toán và tất cả cán bộ, nhân viên của doanh nghiệp đều tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan. Trong đó, yêu cầu về **tính độc lập** là một nội dung rất quan trọng mà doanh nghiệp kiểm toán luôn phải tuân thủ. Điều này đòi hỏi doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng: (i) Tất cả cán bộ, nhân viên của mình đều phải tuân thủ chuẩn mực

và các quy định về tính độc lập, duy trì được tính độc lập cần thiết theo chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan; (ii) Doanh nghiệp được thông báo về các trường hợp vi phạm quy định về tính độc lập và có các biện pháp thích hợp để giải quyết các trường hợp vi phạm đó.

Thứ tư, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục về việc chấp nhận, duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ cụ thể để có sự đảm bảo hợp lý rằng, doanh nghiệp kiểm toán sẽ chỉ chấp nhận hoặc duy trì quan hệ khách hàng và các hợp đồng dịch vụ nếu doanh nghiệp kiểm toán: (i) Có đủ năng lực chuyên môn và khả năng để thực hiện hợp đồng dịch vụ; (ii) Có thể tuân thủ chuẩn mực và các quy định về đạo đức nghề nghiệp có liên quan; (iii) Đã xem xét tính chính trực của đơn vị được kiểm toán/khách hàng và không có thông tin nào để kết luận rằng đơn vị được kiểm toán/khách hàng đó thiếu chính trực.

Thứ năm, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng doanh nghiệp kiểm toán có đủ nhân sự với trình độ chuyên môn, năng lực và cam kết tuân thủ các nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp cần thiết để thực hiện hợp đồng dịch vụ theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật, các quy định có liên quan và cho phép doanh nghiệp kiểm toán phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể.

Thứ sáu, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng các chính sách và thủ tục để có sự đảm bảo hợp lý rằng, các hợp đồng dịch vụ được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp, pháp luật và các quy định có liên quan và doanh nghiệp kiểm toán phát hành báo cáo phù hợp với hoàn cảnh cụ thể. Các chính sách và thủ tục đó phải bao gồm:

- Tài liệu hướng dẫn: xác định mục tiêu công việc, các quy trình thực hiện, lập, lưu trữ hồ sơ,... để đảm bảo chất lượng thực hiện hợp đồng dịch vụ;

- Trách nhiệm giám sát về tiến độ, năng lực nhân viên, giải quyết các vấn đề phát sinh,...;

- Quy trình, trách nhiệm soát xét, nội dung soát xét theo từng cấp độ để đảm bảo rằng: mức độ soát xét phù hợp với từng loại hình hợp đồng dịch vụ; các công việc được thực hiện theo các chuẩn mực nghề nghiệp; các vấn đề quan trọng đã được soát xét; nội dung, lịch trình, phạm vi công việc đã thực hiện là phù hợp; đã thu thập đủ bằng chứng thích hợp,...

Thứ bảy, doanh nghiệp kiểm toán phải xây dựng một quy trình giám sát để có sự đảm bảo hợp lý rằng, các chính sách và thủ tục liên quan đến hệ thống kiểm soát chất lượng là phù hợp, đầy đủ và hoạt động hữu hiệu.

Là một trong hai đơn vị được Chính phủ cho phép thành lập đầu tiên hoạt động trong lĩnh vực kiểm toán độc lập, ngay từ những bước đi đầu tiên, Công ty Dịch vụ Tư vấn Tài chính kế toán và Kiểm toán – Bộ Tài chính, nay là Công ty TNHH Hãng Kiểm toán AASC đã xác định uy tín, chất lượng dịch vụ là giá trị cốt lõi của AASC. Thành công lớn nhất của AASC trong suốt 28 năm qua là gây dựng được NIỀM TIN từ các khách hàng. Niềm tin ấy được xây dựng từ nền tảng văn hóa TRUNG THỰC - UY TÍN - MINH BẠCH, hun đúc qua nhiều thế hệ và được kế thừa, phát huy trong mỗi suy nghĩ và hành động của kiểm toán viên, nhân viên AASC.

Rất ít doanh nghiệp kiểm toán trên lãnh thổ Việt Nam có được mô hình kiểm soát chất lượng bốn cấp như AASC. Chủ tịch Hội đồng thành viên, Tổng Giám đốc đã phân công phụ trách lĩnh vực kiểm soát chất lượng là một Phó Tổng Giám đốc, Thành viên Hội đồng thành viên, hội viên VACPA, ACCA, có trên hai mươi năm kinh nghiệm trong nghề kiểm toán độc lập, hoàn toàn độc lập với các thành viên, các bộ phận nghiệp vụ khác. Phòng Kiểm soát chất lượng vào Đào tạo dưới sự điều hành của Tổng Giám đốc và trực tiếp là Phó Tổng Giám đốc cũng bao gồm những kiểm toán viên có trình độ chuyên môn sâu, trải qua nhiều năm kinh nghiệm cung cấp dịch vụ cho hàng nghìn đối tượng khách hàng khác nhau. Những kiểm toán viên này hoàn toàn độc lập với các phòng nghiệp vụ, không tham gia trực tiếp vào việc thực hiện hợp đồng dịch vụ cho khách hàng.

Việc tuân thủ chuẩn mực đạo đức luôn được AASC đề cao, sở tay hướng dẫn nghiệp vụ, hệ thống quy chế nội bộ, tài liệu đào tạo nội bộ các cấp luôn dành một phần đáng kể cho việc bồi dưỡng, trau dồi đạo đức nghề nghiệp. Các nguy cơ có thể ảnh hưởng đến đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên được AASC thường xuyên cập nhật, cảnh báo và có các biện pháp xử lý toàn diện, kịp thời các vấn đề này.

Đối với việc chấp nhận khách hàng, AASC có một quy trình chặt chẽ để khảo sát, thu thập thông tin, đánh giá khách hàng một cách cẩn trọng, kỹ lưỡng trước khi quyết định cung cấp dịch vụ cho khách hàng. Vì vậy, mặc dù số lượng khách hàng đông đảo nhưng các khách hàng của AASC luôn là các doanh nghiệp, tổ chức liên chính.

Đối với nguồn nhân lực, tài sản quý giá nhất, AASC luôn chú trọng kỹ càng từ khâu tuyển chọn sinh viên thực tập, thi tuyển qua nhiều vòng với nội dung kiến thức đa dạng, đào tạo nội bộ qua nhiều cấp, nhiều năm, từ khi bắt đầu đặt chân vào AASC cho đến khi đã trở thành kiểm toán viên hành nghề chuyên nghiệp. Nhờ đó, mỗi hợp đồng dịch vụ do AASC cung cấp đều là một sản phẩm trí tuệ sâu sắc, được khách hàng trân trọng ghi nhận.

Đồng hành với mỗi bước đi của nguồn nhân lực dồi dào, trí tuệ là một hệ thống công cụ hỗ trợ chuyên môn toàn diện với các quy trình, hồ sơ tài liệu hướng dẫn thực hiện chuyên môn, hệ thống phần mềm hỗ trợ, hệ thống quy trình giám sát, soát xét nhiều cấp, các công cụ quản lý chuyên môn, các đòn bẩy kích thích phát huy năng lực,... Qua đó, mỗi sản phẩm dịch vụ của AASC đều là một sản phẩm đồng bộ, nhất quán, đáp ứng các yêu cầu của pháp luật và phát huy giá trị cao với người sử dụng.

Không dừng lại ở đó, hệ thống giám sát độc lập của AASC vẫn luôn được vận hành toàn diện trên mọi khía cạnh hoạt động của AASC. Đối với các sản phẩm dịch vụ có ảnh hưởng rộng rãi đến công chúng, AASC lại càng chú trọng đến vai trò giám sát độc lập này, luôn đảm bảo có sự giám sát cấp cao nhất của thành viên Hội đồng thành viên độc lập với nhóm thực hiện dịch vụ. Thông qua góc nhìn khách quan, sâu sắc này, các sản phẩm dịch vụ của AASC luôn đảm bảo tiêu chí TRUNG THỰC - UY TÍN - MINH BẠCH khi đưa đến tay người sử dụng dịch vụ □

ADOPTION OF IPSAS 26: EASY OR DIFFICULT IN THE CONTENT OF VIETNAM

Manh Dung Tran - National Economics University, Vietnam
Thi Hong Le Hoang - University of Transport Technology, Vietnam
Xuan Trang Phung - Vietnam National University, Hanoi

Received date: 10/4/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: Like framework of accounting for business which is known as International Financial Reporting Standards (IFRS), International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are regarded as accounting framework for public sector entities. There are more than 40 accounting standards in IPSAS, including IPSAS 26 – Impairment of Cash Generating Assets. This accounting standard is employed in the world since 2009, but in Vietnam not only for business entities and public sector entities as well, this standard is quite new. Requirements of IPSAS 26 are highly complicated and based on many subjective assumptions of how to measure recoverable amount of assets and cash generating assets through the methods of fair value less costs to sell or value in use or both. In the scope of this study, we introduce the main contents of IPSAS 26 and then some contemplations of adoption of IPSAS 26 in the context of Vietnam. Users of financial statements of public sector entities, to some extent, hope IPSAS 26 to be issued soon.

Keywords: IPSAS, IPSAS 26, Impairment, IFRS, Vietnam

JEL Code: H83, M41

1. Introduction

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) are a set of accounting standards issued by the IPSAS Board for use by public sector entities around the world in the preparation of financial statements. These standards are based on International Financial Reporting Standards (IFRS) issued by the International Accounting Standards Board (IASB). IPSAS aims to improve the quality of general purpose financial reporting by public sector entities, leading to better informed assessments of the resource allocation decisions made by governments, thereby increasing transparency and accountability. IPSAS are accounting standards for application by national governments, regional (e.g., state, provincial, territorial) governments, local (e.g., city, town) governments and related governmental entities (e.g., agencies, boards and commissions). IPSAS standards are widely used by intergovernmental organizations or institutions. IPSAS do not apply to government business enterprises.

Up to now, 42 IPSAS have been issued including IPSAS 26 – *Impairment of Cash Generating Assets*. IPSAS 26 was issued in February 2008. An entity shall apply it for annual financial statements covering periods beginning on or after April 1, 2009. Earlier application is encouraged.

Since then, IPSAS 26 has been amended by the IPSASs of (i) *Improvements to IPSASs 2011* (issued October 2011); (ii) *Improvements to IPSASs* (issued January 2010); (iii) IPSAS 27, *Agriculture* (issued December 2009); (iv) IPSAS 29, *Financial Instruments: Recognition and Measurement* (issued January 2010); (v) IPSAS 31, *Intangible Assets* (issued January 2010); and (vi) *Improvements to IPSASs* (issued November 2010).

IPSAS 26 is issued for determining whether a cash-generating asset is impaired, and to ensure that impairment losses are recognized. This standard also specifies when an entity should reverse an impairment loss, and prescribes disclosures as well.

Under IPSAS 26, an entity that prepares and presents financial statements under the accrual basis of accounting shall apply this standard in accounting for the impairment of cash-generating assets, **except for** (a) Inventories (see IPSAS 12, *Inventories*); (b) Assets arising from construction contracts (see IPSAS 11, *Construction Contracts*); (c) Financial assets that are within the scope of IPSAS 29, *Financial*

Instruments: Recognition and Measurement;(d) Investment property that is measured at fair value (see IPSAS 16, *Investment Property*);(e) Cash-generating property, plant, and equipment that is measured at revalued amounts (see IPSAS 17, *Property, Plant, and Equipment*);(f) Deferred tax assets (see the relevant international or national accounting standard dealing with deferred tax assets);(g) Assets arising from employee benefits (see IPSAS 25, *Employee Benefits*);(h) Cash-generating intangible assets that are measured at revalued amounts (see IPSAS 31, *Intangible Assets*);(i) Goodwill;(j) Biological assets related to agricultural activity that are measured at fair value less costs to sell (see IPSAS 27, *Agriculture*);(k) Deferred acquisition costs, and intangible assets, arising from an insurer's contractual rights under insurance contracts within the scope of the relevant international or national accounting standard dealing with insurance contracts;(l) Non-current assets (or disposal groups) classified as held for sale that are measured at the lower of carrying amount and fair value, less costs to sell, in accordance with the relevant international or national accounting standard dealing with non-current assets held for sale and discontinued operations;(m) Other cash-generating assets in respect of which accounting requirements for impairment are included in another standard.

In this accounting standard, **a cash generating unit** is the smallest identifiable group of assets held with the primary objective of generating a commercial return that generates cash inflows from continuing use that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets.

Recoverable amount is the higher of an asset's or a cash-generating unit's fair value less costs to sell and its value in use.

Value in use of a cash-generating asset is the present value of the estimated future cash flows expected to be derived from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life.

2. Contents of IPSAS 26

This standard defines an "impairment" as a loss in the future economic benefits or service potential of an asset, over and above the systematic recognition of the loss of the asset's future economic benefits or service potential through depreciation. Impairment of a cash-generating asset, therefore, reflects a decline in the future economic benefits or service potential embodied in an asset to the entity that controls it. For example, an entity may have a municipal parking garage that is currently being used at 25 percent of capacity. It is held for commercial purposes, and management has estimated that it generates a commercial rate of return when usage is at 75 percent of capacity and above. The decline in usage has not been accompanied by a significant increase in parking charges. The asset is regarded as impaired because its carrying amount exceeds its recoverable amount.

An asset is impaired when its carrying amount exceeds its recoverable amount. IPSAS 26 shows some indications that an impairment loss may have occurred. If any of those indications is present, an entity is required to make a formal estimate of recoverable amount.

An entity shall assess at each reporting date whether there is any indication that an asset may be impaired. If any such indication exists, the entity shall estimate the recoverable amount of the asset.

Irrespective of whether there is any indication of impairment, an entity shall also test an intangible asset with an indefinite useful life or an intangible asset not yet available for use for impairment annually by comparing its carrying amount with its recoverable amount. This impairment test may be performed at any time during the reporting period, provided it is performed at the same time every year. Different intangible assets may be tested for impairment at different times. However, if such an intangible asset was initially recognized during the current reporting period, that intangible asset shall be tested for impairment before the end of the current reporting period.

In assessing whether there is any indication that an asset may be impaired, an entity shall consider, as a minimum, the following indications:

External sources of information:

(a) During the period, an asset's market value has declined significantly more than would be expected as a result of the passage of time or normal use;

(b) Significant changes with an adverse effect on the entity have taken place during the period, or will

take place in the near future, in the technological, market, economic, or legal environment in which the entity operates, or in the market to which an asset is dedicated;

(c) Market interest rates or other market rates of return on investments have increased during the period, and those increases are likely to affect the discount rate used in calculating an asset's value in use and decrease the asset's recoverable amount materially.

Internal sources of information:

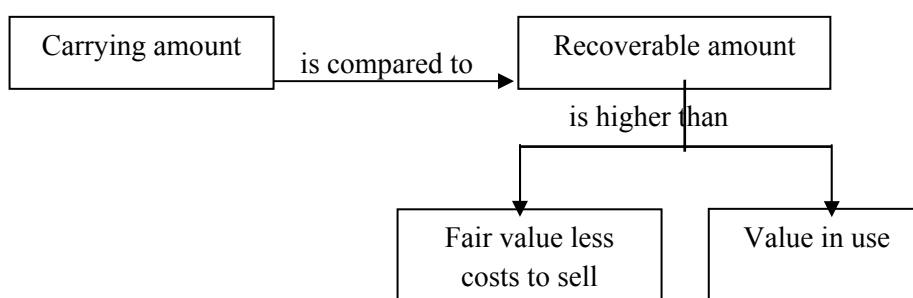
(d) Evidence is available of obsolescence or physical damage of an asset;

(e) Significant changes with an adverse effect on the entity have taken place during the period, or are expected to take place in the near future, in the extent to which, or the manner in which, an asset is used or is expected to be used. These changes include the asset becoming idle, plans to discontinue or restructure the operation to which an asset belongs, plans to dispose of an asset before the previously expected date, and reassessing the useful life of an asset as finite rather than indefinite;

(e) A decision to halt the construction of the asset before it is complete or in a usable condition; and

(f) Evidence is available from internal reporting that indicates that the economic performance of an asset is, or will be, worse than expected.

Recoverable amount is the higher of an asset's fair value less costs to sell and its value in use.



But it is not always necessary to determine both an asset's fair value less costs to sell and its value in use. If either of these amounts exceeds the asset's carrying amount, the asset is not impaired and it is not necessary to estimate the other amount. If it may be possible to determine fair value less costs to sell, even if an asset is not traded in an active market. However, sometimes it will not be possible to determine fair value less costs to sell because there is no basis for making a reliable estimate of the amount obtainable from the sale of the asset in an arm's length transaction between knowledgeable and willing parties. In this case, the entity may use the asset's value in use as its recoverable amount.

If there is no reason to believe that an asset's value in use materially exceeds its fair value less costs to sell, the asset's fair value less costs to sell may be used as its recoverable amount. This will often be the case for an asset that is held for disposal. This is because the value in use of an asset held for disposal will consist mainly of the net disposal proceeds, as the future cash flows from continuing use of the asset until its disposal are likely to be negligible.

Recoverable amount is determined for an individual asset, unless the asset does not generate cash inflows that are largely independent of those from other assets or groups of assets. If this is the case, recoverable amount is determined for the cash-generating unit to which the asset belongs, unless either: (a) The asset's fair value less costs to sell is higher than its carrying amount; or (b) The asset is a part of a cash-generating unit but is capable of generating cash flows individually, in which case the asset's value in use can be estimated to be close to its fair value less costs to sell and the asset's fair value less costs to sell can be determined.

Fair value less costs to sell

The best evidence of an asset's *fair value less costs to sell* is the price in a binding sale agreement in an

arm's length transaction, adjusted for incremental costs that would be directly attributable to the disposal of the asset. If there is no binding sale agreement but an asset is traded in an active market, fair value less costs to sell is the asset's market price less the costs of disposal. The appropriate market price is usually the current bid price. When current bid prices are unavailable, the price of the most recent transaction may provide a basis from which to estimate fair value less costs to sell, provided that there has not been a significant change in economic circumstances between the transaction date and the date as at which the estimate is made.

If there is no binding sale agreement or active market for an asset, fair value less costs to sell is based on the best information available that reflects the amount that an entity could obtain, at the reporting date, from the disposal of the asset in an arm's length transaction between knowledgeable, willing parties, after deducting the costs of disposal.

In determining this amount, an entity considers the outcome of recent transactions for similar assets within the same industry. Fair value less costs to sell does not reflect a forced sale.

Value in Use

The following elements shall be reflected in the calculation of an asset's value in use:

- (a) An estimate of the future cash flows the entity expects to derive from the asset;
- (b) Expectations about possible variations in the amount or timing of those future cash flows;
- (c) The time value of money, represented by the current market risk free rate of interest;
- (d) The price for bearing the uncertainty inherent in the asset; and
- (e) Other factors, such as illiquidity, that market participants would reflect in pricing the future cash flows the entity expects to derive from the asset.

Estimating the value in use of an asset involves the following steps:

(a) Estimating the future cash inflows and outflows to be derived from continuing use of the asset and from its ultimate disposal; and

(b) Applying the appropriate discount rate to those future cash flows.

In measuring value in use, an entity shall:

(a) Base cash flow projections on reasonable and supportable assumptions that represent management's best estimate of the range of economic conditions that will exist over the remaining useful life of the asset. Greater weight shall be given to external evidence;

(b) Base cash flow projections on the most recent financial budgets/forecasts approved by management, but shall exclude any estimated future cash inflows or outflows expected to arise from future restructurings or from improving or enhancing the asset's performance. Projections based on these budgets/forecasts shall cover a maximum period of five years, unless a longer period can be justified; and

(c) Estimate cash flow projections beyond the period covered by the most recent budgets/forecasts by extrapolating the projections based on the budgets/forecasts using a steady or declining growth rate for subsequent years, unless an increasing rate can be justified. This growth rate shall not exceed the long-term average growth rate for the products, industries, or country or countries in which the entity operates, or for the market in which the asset is used, unless a higher rate can be justified.

Estimates of future cash flows shall include:

(a) Projections of cash inflows from the continuing use of the asset;

(b) Projections of cash outflows that are necessarily incurred to generate the cash inflows from continuing use of the asset (including cash outflows to prepare the asset for use) and can be directly attributed, or allocated on a reasonable and consistent basis, to the asset; and

(c) Net cash flows, if any, to be received (or paid) for the disposal of the asset at the end of its useful life.

The discount rate (rates) shall be a pre-tax rate (rates) that reflect(s) current market assessments of:

- (a) The time value of money, represented by the current risk-free rate of interest; and
- (b) The risks specific to the asset for which the future cash flow estimates have not been adjusted.

Recognizing and Measuring an Impairment Loss of an Individual Asset:

If, and only if, the recoverable amount of an asset is less than its carrying amount, the carrying amount of the asset shall be reduced to its recoverable amount. That reduction is an impairment loss. An impairment

loss shall be recognized immediately in surplus or deficit. When the amount estimated for an impairment loss is greater than the carrying amount of the asset to which it relates, an entity shall recognize a liability if, and only if, that is required by another standard. After the recognition of an impairment loss, the depreciation (amortization) charge for the asset shall be adjusted in future periods to allocate the asset's revised carrying amount, less its residual value (if any), on a systematic basis over its remaining useful life.

Cash-Generating Units

IPSAS 26 sets requirements for identifying the cash-generating unit to which an asset belongs and determining the carrying amount of, and recognizing impairment losses for, cash-generating units.

Identifying the Cash-Generating Unit to which an Asset Belongs: If there is any indication that an asset may be impaired, the recoverable amount shall be estimated for the individual asset. If it is not possible to estimate the recoverable amount of the individual asset, an entity shall determine the recoverable amount of the cash-generating unit to which the asset belongs (the asset's cash-generating unit).

Impairment Loss for a Cash-Generating Unit:

An impairment loss shall be recognized for a cash-generating unit if, and only if, the recoverable amount of the unit is less than the carrying amount of the unit. The impairment loss shall be allocated to reduce the carrying amount of the cash-generating assets of the unit on a pro rata basis, based on the carrying amount of each asset in the unit. These reductions in carrying amounts shall be treated as impairment losses on individual assets and recognized. In allocating an impairment loss, an entity shall not reduce the carrying amount of an asset below the highest of:

- (a) Its fair value less costs to sell (if determinable);
- (b) Its value in use (if determinable); and
- (c) Zero.

The amount of the impairment loss that would otherwise have been allocated to the asset shall be allocated pro rata to the other cash generating assets of the unit.

Reversing an Impairment Loss: IPSAS 26 sets out the requirements for reversing an impairment loss recognized for an asset or a cash-generating unit in prior periods. These requirements use the term "an asset," but apply equally to an individual asset or a cash-generating unit. An entity shall assess at each reporting date whether there is any indication that an impairment loss recognized in prior periods for an asset may no longer exist or may have decreased. If any such indication exists, the entity shall estimate the recoverable amount of that asset.

3. Some contemplations of adoption of IPSAS 26 in Vietnam

International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), including IPSAS 26 – *Impairment of Cash Generating Assets* seems to be quite new in the context of Vietnam. Even though some minor requirements of IPSAS have been introduced in the Circular No. 107/2017/TT-BTC dated 10 October 2017 for accounting system for public sector.

IPSAS is quite new in Vietnam and for the practitioners of accounting and auditing. For public sector entity, accounting works are conducted basing on accounting systems, accounting regulations issued by regulatory bodies. So the story of when to apply IPSAS including IPSAS 26 is *impossible shore* in the context of Vietnam.

In comparison with IPSAS 26, IAS 36 – *Impairment of Assets* under the accounting framework of International Financial Reporting Standards (IFRS) have many similar requirements. The question is that it is not easy to employ it in the practice. Because in the accounting standards, both IAS 36 and IPSAS 26, many requirements are very complicated and based on uncertain events in the future, for example how to project cash flow, discount rate, growth rate and others.

The question is that IPSAS and IPSAS 26 is too new in Vietnam both for policy makers and practitioners as well. So it is very urgent to push it into practice as soon as possible. The answer belongs to the responsibility of Ministry of Finance in designing and broadcasting the accounting standards into practice.

For our view points, some urgent actions should be taken soon as

First, IPSAS and IPSAS 26 as well should be translated soon and received comments from accounting experts from international organizations such as IFAC, World Bank and others for receiving the ideas of how to deploy it into practice.

Second, requirements of the accounting standard of asset impairment should be deeply investigated and thoroughly understood. In the new accounting standard of IPSAS 26, there is a high degree of complexity relating to the conceptualisation, measurement and reporting of recoverable amount and impairment. Many adjustments and assumptions basing on uncertainty events are given relating to cash generating unit allocation, segments, method employed and variables of discounted cash flow model such as discount rate, growth rate and forecast period. The conceptualisation, calculation and reporting of impairment are quite new in Vietnam, so it is too necessary to have deeply understand the nature and how to employ it into practice in the context of Vietnam where there is a shortage of market for CGU assets and estimating variables of discounted cash flow model.

Third, the accounting standard of asset impairment, and its impairment should be simplified as it can be and more examples are given in each intricate precept. Even though some illustrations have been issued in the IPSAS 26 but it is still vague and not really easy to apply into reality. Knowing that the standard setters from IFAC intend to issue the standard that at the year end the financial position should be present fairly and truly basing on the fair market value of assets, but only guidelines are not enough in this case. So, more and more instances should be put in the accounting standard with different circumstances so the reporting firms have chances to apply it into practice.

Fourth, accountants, practitioners and auditors as well need to improve the new and intricate knowledge of asset impairment testing regime by attending short courses held by the Ministry of Finance (MoF) and Vietnam Association of Accountants and Auditors (VAA). The role of standard setters such as MoF and professional body such as VAA is very important in transferring the newly complicated accounting standard into practice. That is why training seminars and workshops should be organized for accountants and auditors to conduct asset impairment testing regime into practice. In addition, communication and broadcasting the new accounting standards and materials as well should be issued. Publications of this issued should be introduced for helping practitioners understanding different aspects of precepts of this accounting standard.

Fifth, supervision tasks should be conducted regularly especially in early years implementing the new standards for assuring high compliance and good efficacy of the accounting standards. In case of low rate of compliance and poor disclosure quality like other prior studies, misstatement and recommendations should be clearly pointed out in the websites of MoF, VAA and their bulletins. This task is very important for practitioners to know different kinds of faults and know how to prevent and overcome it. □

References

- Carlin, T. M., Finch, N. & Laili, N. H., (2009), "Goodwill Accounting in Malaysia and the Transition to IFRS - A Compliance Assessment of Large First Year Adopters", *Journal of Financial Reporting & Accounting*,7(1), 75-104.
- Chalmers, K., Godfrey, J. M. & Webster, J., (2009), *Does an IFRS impairment approach improve the association between goodwill accounting and firms' investment opportunities? 2009 Annual Meeting Sessions International Accounting*.
- Haswell, S. & Langfield-Smith, K., (2008), "Fifty Seven Defects in Australian IFRS", *Australian Accounting Review*,18(44), 46-62.
- International Federation of Accountants (2003), *Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*. New York. America.
- Laili, N. H., (2008), "IFRS Adoption and Organizational Change - Evidence from Malaysia", *Journal of Law and Financial Management*,7(2), 8-25.
- Lonergan, W., (2007), "AIFRS - A Practitioner's Viewpoint", *The Journal of Applied Research in Accounting and Finance*,2(1), 9-19.
- Mai Thị Hoàng Minh (2008). *Cần thiết ban hành CMKT công. Tạp chí kế toán*.<http://www.tapchiketoan.com/ke-toan>
- Phạm Văn Đăng (2011). *Kế toán Quốc tế khác với CMKT công quốc tế*. <http://www.asiasoft.com.vn/tin-tuc>.
- Plumlee, M. & Plumlee, R. D., (2008), "Information Lost: A Descriptive Analysis of IFRS Firms' 20-F Reconciliation", *The Journal of Applied Research in Accounting and Finance*,3(1), 15-27.
- Quistron Inc. (2007),*Defining Reporting Entities and General Purpose Financial Statement Formats for the Government of the Socialist Republic of Vietnam*. World Intellectual Property Organization. International Public Sector Accounting Standards. Geneva, Switzerland.
- Trần Mạnh Dũng (2009), *Giới thiệu về Chuẩn mực lập BCTC Quốc tế*. *Tạp chí NCKH Kiểm toán*. Số 21. Tháng 7-2009.
- Tran, M.D. (2011), *Goodwill Impairment: The Case of Hong Kong*. PhD Thesis. Macquarie University. Sydney. Australia.
-

HƯỚNG ĐẾN SỰ HỘI NHẬP QUỐC TẾ TRONG LĨNH VỰC KẾ TOÁN

✎ **Chúc Anh Tú**
Học viện Tài chính

Ngày nhận: 02/5/2019
Biên tập: 10/5/2019
Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Hội nhập quốc tế đã và đang diễn ra mạnh mẽ, sâu sắc đặc biệt trong điều kiện hiện nay. Xuất phát từ yêu cầu thực tiễn và sự cần thiết khách quan, trong đó có lĩnh vực kế toán. Nhận diện nội dung hội nhập và triển khai từng bước quá trình hội nhập kế toán phải đồng bộ và có lộ trình, kế hoạch cụ thể, đó là hội nhập về cơ quan ban hành các văn bản pháp quy của kế toán; hội nhập về nội dung trong lĩnh vực kế toán; hội nhập về chương trình đào tạo và hội nhập về cung cấp dịch vụ khu vực, quốc tế. Những nội dung này được bài viết đi sâu vào phân tích theo từng khía cạnh cụ thể

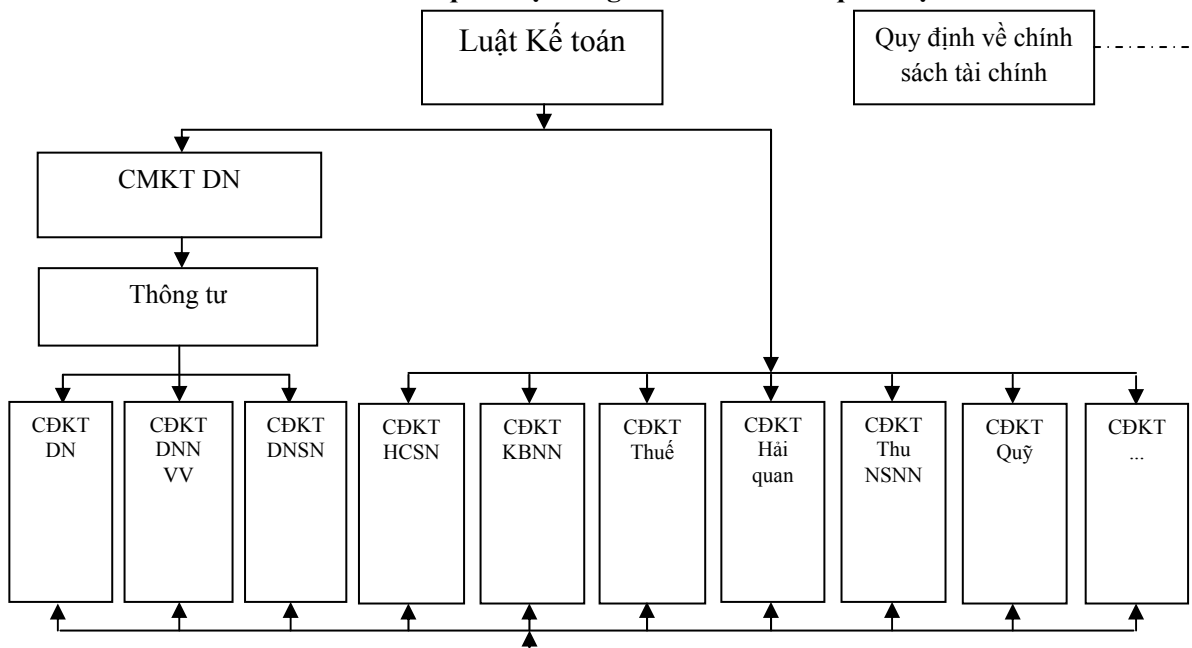
Từ khóa: Hội nhập kế toán; cung cấp dịch vụ kế toán; hội nhập chương trình đào tạo

International integration has been going on strongly and deeply, especially in the current conditions. Recently, the requirements and necessity, including accounting in particular. Identifying and implementing step by step the process of accounting integration must be synchronous and detail plans, such as: integration of the agencies of issuing accounting law; integration in the field of content accounting; integration of training programs and provision of regional and international service accounting. These contents are deeply analyzed by the whole article follows

Keywords: Accounting integration; provide accounting services; Training program integration

Thứ nhất, cần thiết hội nhập về cơ quan ban hành văn bản pháp quy

Sơ đồ 1. Mối quan hệ thống kế toán với mối quan hệ tài chính



So với hệ thống CMKT quốc tế, thấy rằng:

Đối với lĩnh vực kế toán DN (DN), quốc tế có hệ thống báo cáo tài chính (BCTC) DN và hướng dẫn áp dụng chi tiết (Ủy ban diễn giải các chuẩn mực BCTC quốc tế IFRIC); Hệ thống chuẩn mực BCTC áp dụng cho các DN nhỏ và vừa (DNNVV). Còn hệ thống chuẩn mực kế toán (CMKT) DN Việt Nam chưa ban hành riêng CMKT DN Việt Nam áp dụng cho các DNNVV, nhưng đã chỉ rõ trong 26 CMKT DN có những chuẩn mực áp dụng từng phần/chuẩn mực không áp dụng/chuẩn mực áp dụng toàn bộ cho DNNVV, chưa chỉ ra CMKT DN

đối với DN siêu nhỏ. Đồng thời, dưới hệ thống CMKT DN Việt Nam còn có Thông tư hướng dẫn chuẩn mực và chế độ kế toán (CĐKT).

Đối với lĩnh vực công, quốc tế có hệ thống CMKT công (IPSAS) nhằm hướng dẫn các quy định hạch toán trong lĩnh vực công. Còn Việt Nam chưa có hệ thống CMKT công mà lại có các CĐKT áp dụng cho các đơn vị công như KBNN, HCSN,...

Mặc dù liên quan đến việc hạch toán kế toán (cả lĩnh vực DN và lĩnh vực công), nhưng việc hạch toán cụ thể vẫn bị chi phối bởi các quy định về chính sách tài chính như thuế (thuế GTGT, thuế XNK, thuế tài nguyên...); quy định về quản lý và trích khấu hao, quy định về trích lập và sử dụng các quỹ; quy định về ghi nhận và phân phối thu nhập,...

Sự thừa nhận giữa quốc tế và Việt Nam: hiện nay chưa có sự thừa nhận chung giữa Việt Nam và quốc tế.

Thứ hai, hội nhập về nội dung trong lĩnh vực kế toán

Theo báo cáo đánh giá sự tuân thủ các chuẩn mực và quy tắc (ROSC) - kế toán và kiểm toán của Ngân hàng thế giới (WB) năm 2016 thì:

CMKT DN Việt Nam (VAS) chưa cập nhật theo phiên bản mới nhất của CMKT quốc tế (IAS/IFRS), vì VAS được xây dựng trong giai đoạn 2001 đến 2005 và chưa có cập nhật, sửa chữa, bổ sung, trong khi đó, IAS/IFRS đã có sự cập nhật, thay đổi, thậm chí có sự thay thế. Hệ thống VAS chưa có các chuẩn mực tương đương với 15 chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) và các chuẩn mực hiện tại cũng có một số khác biệt so với CMKT quốc tế tương đương. Tuy nhiên, Điều 7, của Luật Kế toán 2015 quy định, Bộ Tài chính xây dựng CMKT, chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp kế toán, trên cơ sở chuẩn mực quốc tế về kế toán phù hợp với điều kiện cụ thể của Việt Nam.

Quy định cụ thể tại một số VAS có sự khác biệt với IFRS, như theo IFRS giảm giá trị tài sản hoặc dự phòng tín dụng được tính bằng khoản chênh lệch giữa giá trị sổ sách của tài sản với giá trị hiện tại của dòng tiền tương lai ước tính, chiết khấu bằng lãi suất thực ban đầu của tài sản tài chính đó. Còn theo VAS, giảm giá trị tài sản chủ yếu dựa trên các yếu tố định lượng (tuổi nợ). Các ngân hàng thường phải tính toán phần giá trị phân cho vay hay phải thu không có tài sản đảm bảo dựa vào tỷ lệ trích lập dự phòng, do NHNN đưa ra cố định cho từng nhóm nợ phân loại theo số ngày quá hạn.

Vì thế, cần có lộ trình cụ thể nhằm hướng đến mục tiêu áp dụng IFRS và IPSAS, mới đảm bảo các nguyên tắc kế toán và sự thừa nhận thông tin kế toán so với quốc tế.

Thứ ba, hội nhập về chương trình đào tạo

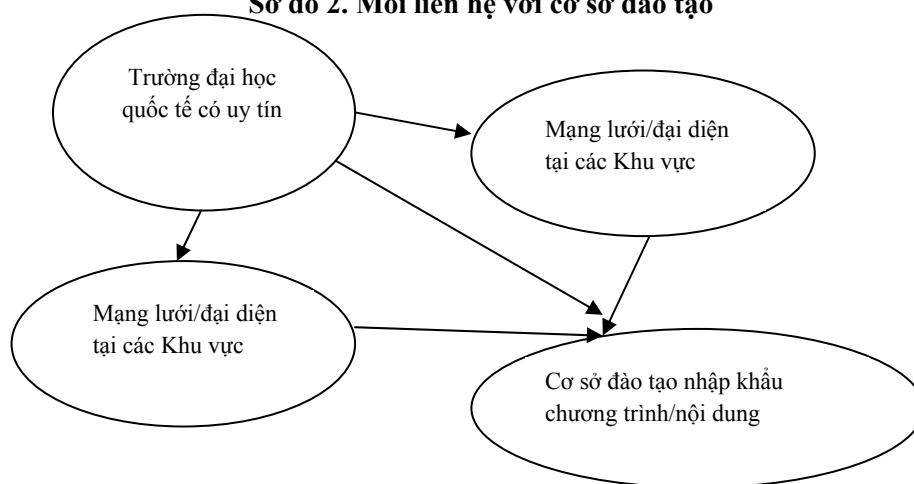
Thực tế hiện nay, các trường khối kinh tế đã có sự hội nhập mạnh mẽ về các chương trình đào tạo kế toán, như tiếp cận các chương trình và nội dung đào tạo của ACCA, ICAEW, CPA Úc và CIMA. Nhưng phải thấy rằng, hầu hết chưa áp dụng toàn bộ các chương trình đào tạo nào xuất phát từ nguồn lực, cơ sở vật chất, tài liệu giáo trình và quan điểm của mỗi trường, đặc biệt các chương trình đào tạo quốc tế này hướng đến sự đào tạo chứng chỉ hành nghề chứ chưa mang tính học thuật như quy định của Bộ Giáo dục và Đào tạo, cũng như trình độ tiếng Anh.

Vì thế, cần hướng đến xu hướng nhập khẩu các chương trình nước ngoài tiên tiến của các trường có uy tín, ranking cao, nhằm hướng đến sự thừa nhận chương trình và môn học. Cách thức triển khai:

+ Xác định rõ định hướng đào tạo của từng trường theo hướng đào tạo nghề hay theo hướng học thuật, điều này rất quan trọng. Vì quyết định đến việc áp dụng định hướng là theo chứng chỉ nghề khu vực/quốc tế hay theo hướng nhập khẩu các chương trình, nội dung học.

+ Đối với theo hướng học thuật, phải triển khai lựa chọn những trường có uy tín, tiên tiến và ranking cao nhằm để thực hiện việc nhập khẩu chương trình, nội dung vào cơ sở đào tạo. Bên cạnh đó, xây dựng lộ trình về nguồn nhân lực, cơ sở vật chất, chất lượng người học đáp ứng được yêu cầu và nghiêm túc chuẩn hóa thực hiện các điều kiện này. Để cách thức triển khai có hiệu quả, cần thực hiện theo sơ đồ 2.

Sơ đồ 2. Môi liên hệ với cơ sở đào tạo



Về giảng viên, nhất thiết được tạo lập do nhóm giữa mạng lưới liên kết/đại diện tại các khu vực và cơ sở đào tạo có nhập khẩu chương trình/nội dung. Đây là nội dung cơ bản để nhóm giảng viên học hỏi, trao đổi và cập nhật kiến thức chung của trường quốc tế cũng như của khu vực trên các khía cạnh chuyên môn, trao đổi nghiên cứu khoa học. Đồng thời, thực hiện trao đổi sinh viên theo các môn học, theo các đợt thực tế nhằm đẩy mạnh hoạt động giao lưu, trao đổi văn hóa.

Chuyên môn nghiệp vụ: một số môn học cơ bản liên quan đến chuyên ngành kế toán đó là: Kế toán, Thuế, Tài chính DN, Pháp luật, Tiền tệ,... tại các cơ sở đào tạo của Việt Nam hiện nay (từ trung cấp đến sau đại học) đều vẫn mang tính chất đào tạo cơ bản mà chưa có sự chuyển tiếp nâng cao lên tương ứng với mỗi cấp học, trình độ, chưa mang tính thực hành nghiệp vụ chuyên sâu. Vì thế, bên cạnh vấn đề khu vực xây dựng và thống nhất chương trình để tuân thủ đồng nhất thì chúng ta cũng cần khẩn trương rà soát bám sát theo trình độ khu vực để hướng tới hội nhập. Hơn nữa, đối với chương trình đào tạo, bồi dưỡng thi chứng chỉ cũng cần phải tiếp thu và hướng theo quy định của khu vực và quốc tế. Như phần minh họa các môn học của CFAB và ACA cho thấy, hiện nay quy định so với 04 môn thi chứng chỉ kế toán viên là: Pháp luật về Kinh tế và Luật DN, Tài chính và Quản lý tài chính nâng cao, Thuế và Quản lý thuế nâng cao và Kế toán tài chính, Kế toán quản trị nâng cao, thì chúng ta còn thiếu nhiều môn (ICAEW, ACA) quy định 03 cấp độ với hơn 10 môn học và thi.

Thứ tư, hội nhập về cung cấp dịch vụ khu vực, quốc tế

Đạo đức nghề nghiệp và phong tục tập quán của nước sở tại: Đạo đức nghề nghiệp kế toán luôn được nhắc tới và mang tính chất bắt buộc đối với mỗi học viên, khi tham dự các chương trình kế toán quốc tế nói chung và ICAEW nói riêng. Tuân thủ đạo đức nghề nghiệp mới có thể đáp ứng được các yêu cầu, nguyên tắc trong quá trình hành nghề, giúp họ ngăn ngừa và không vi phạm các sai lầm. Thực tế hiện nay, các nước đều cần thống nhất các quy định mang tính nguyên tắc về đạo đức nghề nghiệp, để tuân thủ áp dụng mà không nên có sự khác biệt. Bên cạnh đó, tìm hiểu phong tục tập quán của từng nước cũng là yếu tố quyết định sự “văn minh” trong giao tiếp công việc. Khi có sự dịch chuyển dịch vụ trong khu vực tức là có sự vượt biên giới quốc gia về dịch vụ kế toán, vì thế cần tìm hiểu phong tục tập quán mỗi nước. Phong tục tập quán không chỉ là những thói quen, nhưng quy định truyền thống mà còn phải được hiểu là hệ thống văn bản pháp luật của từng nước sở tại, đây là những hàng rào pháp lý cho phép hoặc không cho phép được làm những điều gì. Ngoài việc hiểu để được chấp nhận thì còn nên được hiểu đó là hiểu để mà vận dụng. Nếu hiểu luật pháp nước sở tại, đặc biệt là các quy định về kế toán, thuế, tài chính, đăng ký và điều kiện hành nghề dịch vụ kế toán liên quan sẽ giúp vận dụng đúng các quy định và tư vấn, điều chỉnh một cách hợp lý nhất. Vấn đề dịch chuyển dịch vụ cũng sẽ bao gồm trường hợp tổ chức, cá nhân nước này, có trụ sở ở nước này tham gia làm dịch vụ kế toán theo hợp đồng ký kết mà cơ sở đặt tại nước khác hay là cá nhân, tổ chức nước này “xuất khẩu” đến nước khác thành lập cơ sở và đăng ký hành nghề tại nước đấy.

Ngôn ngữ chính thức được sử dụng: Mỗi quốc gia đều sử dụng ngôn ngữ bản địa riêng biệt và nếu điều này vẫn duy trì thì sẽ rất khó cho việc dịch chuyển dịch vụ vì lúc đấy ngôn ngữ sẽ là rào cản lớn nhất, khó khăn đối với từng kế toán viên công chứng hành nghề, đặc biệt là đối với Việt Nam trong điều kiện ngoại ngữ chưa đảm bảo tốt. Vì thế, cần thống nhất ngoại ngữ sẽ được sử dụng chung trong khu vực khi tham gia dịch chuyển

dịch vụ, theo xu thế hiện nay đó là ngôn ngữ tiếng Anh, đây là ngôn ngữ phổ biến thế giới nên có thể thống nhất dùng chung ngoài ngôn ngữ bản địa. Nếu vậy, bắt buộc yêu cầu đòi hỏi về ngoại ngữ đối với các kế toán viên công chứng hành nghề sẽ phải cao hơn, chặt chẽ hơn, tức là sẽ phải có biện pháp giải quyết hai vấn đề:

+ Đối với các kế toán viên công chứng hành nghề hiện nay đã và đang hành nghề: thì cần tổ chức các khóa học bồi dưỡng thường xuyên về ngôn ngữ, coi là modul bắt buộc trong quá trình cập nhật kiến thức hàng năm, có tổ chức quốc tế sát hạch về ngôn ngữ đạt yêu cầu mới được tiếp tục hành nghề.

+ Đối với các ứng viên chuẩn bị thi lấy chứng chỉ kế toán viên công chứng: cần xây dựng chương trình, nội dung học tập theo từng cấp độ nhất định cũng như đưa môn thi ngoại ngữ vào điều kiện bắt buộc tính điểm kết quả như các môn khác thậm chí là phải cao, chặt chẽ hơn.

Phương thức thi và điều kiện được dự thi, hành nghề: Với ICAEW thì do hình thức thi trên máy nên thí sinh có thể chủ động thi nhiều lần trong năm, mỗi lần thi không bị áp lực từ cơ quan chủ trì đến khâu tổ chức đến khâu chấm điểm, thông báo kết quả điểm, như ở Việt Nam hiện nay mới có 01 kỳ thi/năm,... Theo quy định hiện nay của Việt Nam thì, đối tượng đủ điều kiện đăng ký dự thi kế toán viên hàng năm đó là “Có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp, trung thực, liêm khiết, có ý thức chấp hành pháp luật; Có bằng tốt nghiệp đại học trở lên về chuyên ngành Tài chính, Kế toán, Kiểm toán; Có thời gian công tác thực tế về tài chính, kế toán từ 36 tháng trở lên tính từ tháng tốt nghiệp ghi trên quyết định tốt nghiệp đại học hoặc sau đại học đến thời điểm đăng ký dự thi; Nộp đầy đủ, đúng mẫu hồ sơ dự thi và lệ phí thi theo quy định; Không thuộc các đối tượng quy định tại Khoản 1 và Khoản 2, Điều 51 của Luật Kế toán”. Đối chiếu với các điều kiện của ICAEW thì thấy có sự khác biệt đó là cá nhân chỉ cần tốt nghiệp phổ thông trung học là có thể học và thi, khi đạt yêu cầu các modul sẽ được cấp chứng chỉ. Với quy định hiện tại, sẽ làm giảm đối tượng tham gia dự thi so với ICAEW, hơn nữa chưa thể hiện được mục đích mang tính hành nghề cũng như khó khăn khi có sự dịch chuyển thừa nhận bằng cấp.

Giá trị pháp lý của các đơn vị, cá nhân cung cấp dịch vụ kế toán: Thực tiễn hiện tại đã thấy rằng, cùng là đơn vị cung cấp dịch vụ nhưng giá trị pháp lý sẽ vẫn khác nhau do nhiều nguyên nhân như thương hiệu, quy mô, uy tín, sự cạnh tranh,... Vì thế, khi dịch chuyển, “xuất khẩu” dịch vụ kế toán sẽ càng diễn ra sự cạnh tranh gay gắt hơn, cho nên làm thế nào để xây dựng hình thành được thương hiệu, đội ngũ nhân viên chất lượng, chiến lược kinh doanh, quyền pháp lý,... sẽ là những nhiệm vụ phải triển khai thực hiện chứ không thể “manh mún” vì lúc đó sẽ liên quan đến luật pháp khu vực, luật pháp quốc tế khi xảy ra tranh chấp. □

Tài liệu tham khảo

1. ACCA (2015), *Hội thảo Gia nhập TPP và AEC – Thời cơ và thách thức đối với kế toán kiểm toán Việt Nam*.
2. Jakarta, *ASEAN Intergration in Service*.
3. Quốc hội (2015), *Luật Kế toán*.
4. <http://www.asean.org>
5. <http://www.trungtamwto.vn/cachiepdingkhac/tom-luoc-cong-dong-kinh-te-asean-aec>
6. <http://www.iaiglobal.or.id/>
7. <http://becomeacpa.cpaaustralia.com.au>; <http://www.accaglobal.com/vn>; <http://www.icaew.com/>

**BÀN LUẬN NỘI DUNG PHƯƠNG THỨC CẤU TRÚC QUẢN LÝ TRONG KHU VỰC CÔNG
VÀ MỐI QUAN HỆ VỚI KẾ TOÁN CÔNG TẠI VIỆT NAM
EXPERIENCES FOR APPLICATION AND IMPLEMENTATION IPSAS AND VALUED
LESSONS TO PUBLIC SECTOR IN VIETNAM**

PGS.TS. Mai Thị Hoàng Minh*
Ths. Đoàn Thị Thảo Uyên* - TS. Phạm Quang Huy*
***Trường Đại học Kinh tế TP.HCM**

Ngày nhận: 06/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Nếu như kế toán DN (DN) đã được phát triển và hoàn thiện trong một thời gian khá lâu thì kế toán công (KTC) tại Việt Nam được đánh giá là một công cụ quan trọng trong quá trình vận dụng để điều hành ngân sách nhà nước nhưng còn cần phải có nhiều thay đổi trong thời gian tới. Do tính chất phức tạp của các đơn vị công tại Việt Nam, nhiều lĩnh vực hoạt động cũng như sự chồng chéo trong mối quan hệ giữa các tổ chức công đó nên dẫn đến việc thay đổi thống nhất trong KTC gặp những khó khăn nhất định. Một trong những điểm cần được làm rõ chính là nội dung và phạm vi khu vực công ở Việt Nam vì nếu chưa hiểu rõ thế nào là khu vực công và những đơn vị được phân chia như thế nào thì việc công bố công tác kế toán sẽ khó có sự nhất quán. Mục đích chính của bài viết là giới thiệu về cơ sở lý thuyết khu vực công, nội dung về phương thức cấu trúc quản lý trong khu vực công và gợi ý một số chính sách trong mối quan hệ với KTC.

Từ khóa: Khu vực công, KTC, đơn vị công, ngân sách nhà nước

Abstract: If corporate accounting has been developed perfectly for a long time, Vietnamese public sector accounting are evaluated as an important tool in the process of applying to run the state budget; however still need many changes in the future. Due to the complex nature of public entities in Vietnam, many operating areas and the overlapping matter in the relationship between those public organizations should lead to a unified change in public accountants which facing certain difficulties. One of the points to be clarified is the content and scope of the public sector in Vietnam. Because it is unclear what the public sector is and how the units are divided, the accounting work will be difficult for being consistency. The main purpose of this article is to introduce the public sector theory base, the content of management structure in public sector and suggesting some policies in relation to public accounting.

Keywords: public sector, public accounting, public entities, state budget

1. Giới thiệu

Bên cạnh sự phát triển nhanh chóng của các DN thì một bộ phận không nhỏ cũng đang vận hành cùng với sự tăng trưởng đó, chính là các đối tượng thuộc khu vực công trong một quốc gia (Steven, 2008). Khu vực công được xem là một khu vực quan trọng đối với bất kỳ một nước, vì nó bao gồm nhiều tổ chức hoạt động trong tất cả các lĩnh vực của nền kinh tế. Khu vực công chịu trách nhiệm quản lý và điều tiết hoạt động của các đơn vị công theo đúng chức năng và nhiệm vụ được giao. Tổ chức sẽ nhận được kinh phí từ ngân sách Nhà nước cấp để vận dụng vào quá trình phân bổ, điều tiết trong từng chương trình, dự án hay các hình thức hoạt động khác (Olga, 2009). Bên cạnh đó, khu vực công còn được xem là một đối tượng mang tính cần thiết và không thể nào xóa bỏ vì nó đang vận hành những nội dung mà không có bất kỳ DN nào mong đợi đưa vào sản xuất kinh doanh, nó hướng đến tính chất nhân đạo, tính chính trị cũng như tính chất xã hội hóa (David & Derek, 2014).

Hiện tại, Việt Nam có tổng cộng 63 tỉnh thành với hơn 11.100 đơn vị hành chính xã, trong đó có khoảng 1.400 phường, 625 thị trấn cùng với hơn 9.000 xã. Ngoài ra, quốc gia còn có một số lượng lớn các tổ chức thuộc chính phủ, bộ, ngành, lực lượng vũ trang nhân dân, mặt trận tổ quốc các tỉnh thành, cục thuế, kho bạc nhà nước... Các đơn vị hành chính hoặc sự nghiệp nói riêng hay các đơn vị thuộc khu vực công nói chung này cũng góp một phần không nhỏ vào sự phát triển của đất nước. Bên cạnh những đơn vị trên thì còn có những tổ chức

cụ thể trong quá trình quản lý về các vấn đề, lĩnh vực khác nhau trong xã hội như truyền thanh truyền hình, kế hoạch đầu tư, thuế vụ, kho bạc, cơ quan bảo hiểm xã hội, y tế, giáo dục và nhiều loại hình khác.

Thật vậy, dù cho tổ chức nào, bất kỳ đơn vị thuộc khu vực tư hay khu vực công đều quan tâm đến quá trình hoạt động của tổ chức mình theo đúng quy định của pháp luật và nhu cầu của nhà quản lý. Mỗi một đối tượng đều thể hiện việc sản xuất, kinh doanh hay vận hành theo từng mục tiêu khác nhau. Và để có thể phản ánh được một cách trung thực tình hình hoạt động kinh doanh thì cần có một bộ phận kế toán hữu hiệu và hiệu quả. Kế toán luôn được xem là một công cụ quản lý đặc lực và hỗ trợ cho đơn vị, để giúp cho nhà lãnh đạo có những thông tin thích hợp, nhằm làm cơ sở cho việc ra quyết định (Christoph, 2015). Với quy mô trên thì nhu cầu về một nguồn nhân lực đáp ứng cho phòng kế toán tại các tổ chức đó thật sự là cần thiết. Vậy công tác KTC có vai trò thiết yếu đối với các tổ chức trong khu vực công vì nó cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định thích hợp. Vấn đề đặt ra chính là liệu rằng, KTC tại Việt Nam với KTC của quốc tế có phạm vi tác động có sự khác biệt hay không. Nội dung chính cần phải làm rõ trong nghiên cứu này chính là khu vực công nên được hiểu như thế nào và khu vực công được thiết lập gồm cấu trúc ra sao. Phát sinh từ ý nghĩa trên nên mục tiêu chính của nghiên cứu này chính là làm rõ khái niệm về khu vực công cũng như nội dung về cấu trúc khu vực công theo cách quản lý của thế giới, qua đó rút ra một số điểm chính trong mối quan hệ với kế toán khu vực công của Việt Nam.

2. Khu vực công trong nền kinh tế của một quốc gia

2.1. Khái niệm

Khu vực công (The public sector) là một khái niệm được dùng để xác định một tập hợp gồm có các cơ quan quản lý nhà nước của quốc gia, các tổ chức và DN công và cả hệ thống ngân hàng trung ương. Đây được xem là một thành phần cơ bản và không thể thiếu của nền kinh tế và cuộc sống xã hội. Chính phủ sẽ thông qua khu vực này, nhằm thực hiện và chịu trách nhiệm chính trong việc phân phối hàng hóa và dịch vụ công đến mọi miền trong cả nước. Nói một cách khác, khu vực công được xem là một bộ phận hoặc một thành phần của nền kinh tế có liên quan đến việc cung cấp các dịch vụ công cơ bản (Durand, 2015).

Có thể lấy ví dụ một số hoạt động dịch vụ của khu vực công như: quá trình đảm bảo và phát triển an sinh xã hội, quản lý việc phát triển các dịch vụ đô thị, tổ chức hàng rào phòng thủ cho quốc gia, chính sách tài chính – tiền tệ... Trên thế giới, hiện tại thì việc tổ chức khu vực công có thể thực hiện theo nhiều mô hình (Mihaiu, Opreana, Cristescu, 2010). Nó đảm nhiệm chức năng quản lý nhà nước, quản lý và thực hiện các sự nghiệp do Nhà nước giao phó hoặc các đơn vị công đặc thù khác. Các mô hình của quốc tế liên quan đến khu vực công hiện nay bao gồm một số loại sau:

- Quản lý trực tiếp thông qua hệ thống thuế (Direct administration). Các tổ chức phân phối dịch vụ sẽ căn cứ theo quyết định của Chính phủ tiến hành sản xuất theo đúng quy định và phân phối theo đúng yêu cầu.
- Các tổ chức thuộc sở hữu công hay có thể gọi là các DN nhà nước (publicly owned corporations). Các tổ chức này khác với các tổ chức thuộc nhóm quản lý trực tiếp ở chỗ: các DN này được phép tự do kinh doanh, theo các quy định thương mại và các quyết định sản xuất sẽ không phụ thuộc vào Chính phủ (mặc dù mục tiêu và định hướng phải theo yêu cầu chung của Chính phủ và của toàn xã hội).
- Các tổ chức thuộc sở hữu một phần của bên ngoài (Partial outsourcing). Mô hình này vẫn được xem như là một mô hình tổ chức thuộc khu vực công. Tuy nhiên, chúng ta cần chú ý đến thuật ngữ công ty công (public company), đây là khái niệm dùng để chỉ một loại hình DN thuộc khu vực tư nhân, đó là những DN được phát hành và đã niêm yết cổ phiếu để bán ra cho công chúng, và không được xem là tổ chức thuộc khu vực công.

Như vậy, việc tổ chức khu vực công của quốc gia theo mô hình nào sẽ tùy thuộc vào chính sách của Nhà nước, các tổ chức Đảng, đoàn thể, chính sách độc lập, tự do... để có được một mô hình phù hợp nhất với quốc gia của mình (Rashman, Withers, & Hartley, 2009).

2.2. Đặc điểm hoạt động và cơ cấu tổ chức

Đặc điểm cũng như thành phần của khu vực công sẽ khác nhau theo từng quốc gia, nhưng đối với hầu hết các nước thì khu vực công sẽ bao gồm tổ chức có liên quan đến quá trình thực hiện chức năng do nhà nước

giao cùng với các dịch vụ mang tính xã hội như an ninh, quốc phòng, y tế, giao thông công cộng, giáo dục các cấp và chăm sóc sức khỏe cho người nghèo...

Đối với quá trình cung cấp hàng hóa công hay dịch vụ công thì một trong những đặc điểm hoạt động quan trọng chính là khu vực công luôn cung cấp các sản phẩm mà không cần thu về bất kỳ khoản nào (như chiếu sáng đường phố). Đồng thời, việc cung cấp này sẽ nhằm mang lại lợi ích cho toàn xã hội, chứ không phải cho một cá nhân cụ thể nào hoặc cho bất kỳ một người sử dụng dịch vụ nào (như giáo dục đào tạo công), cũng thông qua điều này sẽ mang lại và khuyến khích tạo ra các cơ hội bình đẳng cho các đối tượng trong xã hội (Vinothan, 2015).

2.3. Vai trò hoạt động của khu vực công

Khu vực công là một bộ phận cơ bản trong hoạt động kinh tế của mỗi quốc gia, thực hiện nhiệm vụ quản lý nhà nước và cung cấp dịch vụ công để phục vụ cho toàn bộ các hoạt động khác nhằm đảm bảo sự tuân thủ pháp luật và phát triển chung của nền kinh tế, xã hội. Chất lượng hoạt động của khu vực công sẽ ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng và tiến trình vận hành chung của toàn bộ nền kinh tế, đồng thời nó cũng có trách nhiệm định hướng phát triển chung quá trình phát triển kinh tế, chính trị, xã hội theo một hướng thống nhất của một quốc gia (Gianpiero, 2009).

2.4. Quan hệ giữa hoạt động của khu vực công với các hoạt động khác trong nền kinh tế

Quá trình hoạt động của khu vực công sẽ được tách biệt một cách tương đối trong tất cả các hoạt động của nền kinh tế. Bên cạnh đó, khu vực công lại cùng với khu vực tư nhân sẽ thực hiện một số chức năng do nhà nước giao nhằm mang lại tính hiệu quả hơn cho người dân của quốc gia trong việc sản xuất, cung cấp hàng hóa hoặc những dịch vụ nhất định. Mức độ phụ thuộc và quan hệ giữa khu vực tư và khu vực công sẽ khác nhau ở từng quốc gia, từng khu vực, từng tỉnh, từng thành phố. Điều này thường được thể hiện ở một số hoạt động có tính chất đặc thù như trong quản lý chất thải, quản lý nguồn nước, chăm sóc sức khỏe, dịch vụ an ninh và khu vực trú ẩn cho những người vô gia cư hay có hoàn cảnh khó khăn.

Đôi khi, có một số dịch vụ công sẽ được di chuyển đối tượng cung cấp, tức là sẽ được di chuyển các nhà cung cấp dịch vụ từ khu vực công sang cho khu vực tư nhân. Điều này được gọi là tư nhân hóa và đã được diễn ra trong những năm gần đây trên một quy mô lớn trên toàn thế giới và ở hầu hết các nước. Trong những trường hợp khác, một vài dịch vụ thì lại có thể chuyển đổi từ khu vực tư nhân sang cho đơn vị công thực hiện, tuy nhiên điều này là ít phổ biến hơn trong thực tế. Chính phủ các vùng thường xuyên thuê các tập đoàn tư nhân cung cấp hàng hóa và dịch vụ cho khu vực công, một thực tế ví dụ minh chứng được gọi là gia công hoặc thuê ngoài. Ví dụ như sản xuất, xây dựng, bảo trì máy bay, thiết bị quân sự, điện tử và thiết bị thông tin liên lạc, máy tính, đường giao thông, đường cao tốc, cầu cống, công viên, và các khu vực vui chơi giải trí.

3. Nội dung và phương thức quản lý của khu vực công

3.1. Nội dung quản lý của khu vực công

Các đơn vị thuộc khu vực công gồm các cơ quan chuyên môn do Nhà nước thành lập, có chức năng tham mưu và giúp cho cấp trên thực hiện chức năng quản lý nhà nước hoặc quản lý mặt sự nghiệp, về vấn đề tổ chức bộ máy; biên chế các cơ quan hành chính, sự nghiệp nhà nước; cải cách hành chính; chính quyền địa phương; địa giới hành chính; cán bộ, công chức nhà nước, cán bộ, công chức của các vùng, lãnh thổ và quy định về vấn đề thi đua, khen thưởng. Tại các quốc gia, thông qua quá trình quản lý thì các tổ chức thuộc khu vực công sẽ có những nhiệm vụ và quyền hạn sau:

- Trình cấp trên hoặc các tổ chức quản lý cấp thành phố, bang hoặc liên bang về các quyết định, các chiến lược phát triển, các quy hoạch, kế hoạch định hướng dài hạn cũng như các dự án, chương trình thuộc phạm vi quản lý nhà nước của đơn vị.

- Tổ chức thực hiện các văn bản, quy chế, đề án, chương trình quốc gia, dự án đã được phê duyệt; thông tin, tuyên truyền, hướng dẫn, kiểm tra, phổ biến, giáo dục pháp luật về các lĩnh vực thuộc phạm vi quản lý Nhà nước được giao.

- Thực hiện quá trình cơ cấu tổ chức, xem xét các bộ phận có liên quan trong đơn vị, từ đó tiến hành quyết định việc phân cấp quản lý về tổ chức bộ máy đối với các cơ quan chuyên môn cũng như các đơn vị sự nghiệp khác.

- Quản lý các đơn vị trực thuộc (nếu có), đồng thời quy định chức năng, nhiệm vụ, quyền hạn, cơ cấu tổ chức cơ quan chuyên môn theo quy định. Chủ trì, phối hợp với các cơ quan chức năng liên quan của tỉnh hướng dẫn, theo dõi, kiểm tra việc thực hiện phân loại, xếp hạng các cơ quan hành chính, đơn vị sự nghiệp.

- Về công tác quản lý nhân sự và hợp đồng trong khu vực công: đơn vị sẽ tiến hành xây dựng và báo cáo cấp chủ quản kế hoạch biên chế, qua đó sẽ quyết định tổng biên chế sự nghiệp và thông qua tổng biên chế hành chính. Cấp trên sẽ tổ chức hướng dẫn quản lý, sử dụng biên chế đối với các cơ quan chuyên môn do đơn vị quản lý theo đúng chức năng và quy định của pháp luật.

Xét về các khía cạnh quản lý khác thì khu vực công giữ những nhiệm vụ khác, bao gồm:

- *Về tổ chức và quản lý các cấp lãnh đạo, chính quyền:* khu vực công giúp hướng dẫn tổ chức và hoạt động của bộ máy chính quyền địa phương các cấp trên địa bàn hoặc trên phạm vi của bang, của quốc gia; tổ chức và hướng dẫn công tác lựa chọn nhân sự tốt cho các vị trí khác nhau trong khu vực công, đồng thời phối hợp với các cấp khác nhau để tổ chức và hướng dẫn công tác lựa chọn nhân sự trong khu vực; hàng năm sẽ tiến hành tổng hợp, thống kê số lượng, chất lượng đội ngũ cán bộ, công chức và cán bộ theo yêu cầu của pháp luật.

- *Về nhân sự trong khu vực công:* để quản lý tốt và phát triển được những dịch vụ công trong xã hội thì ban lãnh đạo cần phải có hướng dẫn, kiểm tra việc thực hiện các quy định về tiêu chuẩn chức danh và cơ cấu cán bộ, công chức, viên chức; tuyển dụng, quản lý và sử dụng công chức, viên chức; việc phân cấp quản lý hồ sơ cán bộ, công chức, viên chức theo quy định của pháp luật.

- *Về cải cách hành chính:* khu vực công cần phải luôn chú trọng đến các nội dung chuyên môn và quá trình cải cách hành chính quốc gia, phụ trách các nội dung, công việc của cải cách hành chính, bao gồm: cải cách thể chế, cải cách tổ chức bộ máy, xây dựng và phát triển đội ngũ cán bộ, công chức, cải cách tài chính công, hiện đại hóa nền hành chính; theo dõi, đôn đốc và kiểm tra việc triển khai thực hiện các nội dung mà cấp trên giao phó... Các đơn vị thuộc khu vực công cấp dưới sẽ đề ra các chủ trương, biện pháp đẩy mạnh cải cách hành chính, nâng cao hiệu lực, hiệu quả quản lý của các cơ quan hành chính trong khu vực; chủ động chủ trì, phối hợp các cơ quan hữu quan khác nhằm triển khai hiệu quả công cuộc cải cách hành chính. Sau đó, xây dựng báo cáo công tác cải cách hành chính.

- *Về công tác tổ chức hội nghề nghiệp và các tổ chức phi chính phủ:* thẩm định và trình các cấp chính quyền của từng bang, liên bang hoặc quốc gia nhằm quyết định cho phép thành lập, giải thể; phê duyệt điều lệ của Hội, tổ chức phi Chính phủ trên địa bàn theo quy định của pháp luật. Hướng dẫn, kiểm tra việc thực hiện Điều lệ đối với Hội, tổ chức phi Chính phủ trong khu vực, đồng thời gửi thông tin lên cấp trên cho việc xử lý theo thẩm quyền đối với Hội, tổ chức phi Chính phủ vi phạm các quy định của pháp luật, Điều lệ Hội. Chủ trì, phối hợp với các cơ quan chuyên môn cùng cấp trình Ủy ban nhân dân tỉnh, Chủ tịch Ủy ban nhân dân tỉnh quyết định hỗ trợ định xuất và các chế độ, chính sách đối với tổ chức Hội theo quy định của pháp luật.

3.2. Ba phương thức quản lý trong khu vực công

Khu vực công đã sử dụng cùng loại của các cơ cấu tổ chức quản lý như các mô hình mà các nhà khoa học đã từng tìm thấy trong khu vực tư nhân hay các DN trong xã hội (Parker, Waller, & Xu, 2013). Ở các nước, theo cách thức quản lý trong khu vực công thì cấu trúc tổ chức có thể được phân chia thành bốn loại hình sau:

(1) Cấu trúc chức năng

Ngay từ khi mới xuất hiện đầu tiên trong cấu trúc chức năng hoặc cấu trúc truyền thống điển hình đó là nhiều công ty được hình thành tại Hoa Kỳ trong những năm đầu của thế kỷ XX, với sự chấp thuận của chính phủ thông qua cấu trúc phân cấp hoặc hình kim tự tháp. Trường Đại học Bắc Texas đã ghi chú rằng “nhiệm vụ trong mô hình này được chia nhỏ thành những phần đơn giản, trách nhiệm của mỗi đơn vị sẽ khác nhau và sẽ được xác định theo các quy tắc và quy định cụ thể”. Một vấn đề tiềm tàng với cơ cấu từ trên xuống này chính là “sự phản hồi không đủ đáp ứng mối quan tâm của công dân và không đạt được sự hiệu quả về phương diện chi phí”.

(2) Cấu trúc phân chia

Cấu trúc phân chia bao gồm các phòng ban chuyên môn với từng nhiệm vụ cụ thể. Nếu một DN có quy mô càng lớn thì sẽ được thiết kế thành nhiều các phòng ban. Nếu trong trường hợp có một cơ quan thuộc khu vực công có quy mô cực lớn (chẳng hạn như Cục điều tra liên bang) thì sẽ thành lập với nhiều văn phòng tại mỗi tiểu bang, lúc này sử dụng một cấu trúc phân chia sẽ căn cứ trên địa lý và cách quản lý điều tra. Đại học Lamar lưu ý rằng ưu điểm của cấu trúc này chính là cho phép các phòng ban có thể tập trung toàn bộ sự quan tâm, chú ý vào các hoạt động cụ thể, nhưng ngược lại thì hạn chế lớn nhất của mô hình này chính là sẽ làm gia tăng chi phí chung gián tiếp cho tổ chức.

(3) Cấu trúc ma trận

Cấu trúc ma trận là mô hình kết hợp từ mô hình cấu trúc truyền thống và cấu trúc phân chia. Theo tạp chí Reference For Business trích dẫn khái niệm cấu trúc ma trận chính là “tạo điều kiện cho việc sử dụng đội ngũ nhân viên có chuyên môn cao và thiết bị chuyên nghiệp”, tuy nhiên mô hình này tồn tại một hạn chế chính là việc lặp đi lặp lại trong thủ tục giấy tờ và thông tin liên lạc vì nguyên nhân do sự phối hợp của hai cấu trúc trên.

(4) Cấu trúc đơn nhất

Mô hình đơn nhất được các nước sử dụng như một mô hình đơn giản nhất trong khu vực công. Cấu trúc này được sử dụng để mô tả những hành động không cần tốn thời gian mà vẫn đạt được kết quả từ cơ cấu tổ chức cùng với các chuỗi của truyền thống trong khu vực công. Bradley Wright và Sanjay Pantley đã công bố một nghiên cứu vào năm 2009 về chuyên đổi lãnh đạo - lãnh đạo truyền cảm hứng - và làm thế nào nó được thực hiện bởi chính cơ cấu của tổ chức. Trong một mô tả của các nhà nghiên cứu này thì họ lưu ý rằng không có bất kỳ mối quan hệ nào giữa cấu trúc đơn nhất và các loại cấu trúc khác nêu trên, và đây được xem là một loại cấu trúc riêng lẻ và mang tính biệt lập trong xã hội.

4. Một số gợi ý trong mối quan hệ với KTC Việt Nam và kết luận

KTC được xem là một công cụ hình thành nhằm hướng dẫn công tác hạch toán kế toán đối với các giao dịch phát sinh trong đơn vị khu vực công. Theo tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế tại Việt Nam thì cùng với sự cải cách trong kế toán tư theo chuẩn mực lập báo cáo tài chính quốc tế IFRS thì đối với KTC, chính phủ cùng Bộ Tài chính đã khẳng định rằng sẽ ban hành lộ trình hội nhập cũng như ban hành chuẩn mực kế toán công cho Việt Nam. Để thực hiện công việc này thì nhà nước đã xác định đây chính là một công việc cần thiết, có ý nghĩa quan trọng nhằm cải cách kế toán trong khu vực công ở Việt Nam, đem lại sự minh bạch trong ngân sách, hướng đến trách nhiệm giải trình. Tuy nhiên, công việc này có một khối lượng nội dung phải thực hiện vô cùng lớn, đi từ hành lang pháp lý, các chế độ kế toán, sự truyền đạt thông tin... Trong những công việc đó thì điều đầu tiên cần phải làm rõ và cũng chính là điểm cơ bản nhất, đó là thế nào là khu vực công theo cách định nghĩa của Việt Nam, khu vực công của Việt Nam gồm những bộ phận, đơn vị hay tổ chức như thế nào. Việc làm rõ những điều này là cần thiết để có sự nhất quán khi ban hành và áp dụng CMKT công trong thời gian tới. Do đó, theo kinh nghiệm quốc tế như đã trình bày trong các mục tiêu thì việc xác lập khu vực công của Việt Nam cần chú ý quan tâm đến một số điểm chi tiết như sau:

- Thống kê tập hợp các lĩnh vực hoạt động và cần có sự quản lý của nhà nước.
- Soạn thảo chương trình phát triển trong trung hạn và dài hạn để có sự sắp xếp phù hợp.
- Thành lập ban soạn thảo về các nội dung khu vực công và KTC.
- Thiết lập khái niệm khu vực công cho bối cảnh kinh tế chính trị xã hội của Việt Nam.
- Rà soát hệ thống văn bản pháp lý từ luật ngân sách đến văn bản hướng dẫn từng lĩnh vực.
- Hệ thống thành dạng cấu trúc hợp lý và mang tính rõ ràng trong các lĩnh vực đã xác định.
- Kết hợp những dạng cấu trúc đó thành từng nhóm phù hợp về mặt tài chính kế toán.
- Phổ biến và triển khai thông tin đến toàn hệ thống cơ quan, đơn vị cùng tổ chức.

Tóm lại, qua nội dung trên có thể thấy rằng, việc xác định rõ nội dung, phạm vi và phân loại khu vực công tại Việt Nam là một nội dung cần thiết phải nghiên cứu và ban hành ngay. Hầu hết các công bố đều có những điểm chưa rõ ràng khi tìm hiểu như thế nào là khu vực công. Điều này cho thấy, tám công việc trên cần

được nghiên cứu như là những chính sách hay biện pháp chi tiết để Việt Nam có thể nhận định rõ ràng và minh bạch hơn về cấu trúc tổ chức trong toàn hệ thống. □

Tài liệu tham khảo

- Christoph, H (2015). *The public sector and equality*. *Global Social Policy*, Research Article, <https://doi.org/10.1177/1468018115571421>
- David, R. & Derek, B. (2014). *Defining and measuring the public sector: some international comparisons*. In *Memoriam, Review of Income and Wealth*, vol. 61, no. 1, pp. 189-192.
- Durand, C (2015). *Improving Employee Retention in the Public Sector by Increasing Employee Engagement*. *Fourth Annual International Conference on Engaged Management Scholarship*, September 2014.
- Gianpiero, T (2009). *Public infrastructure: definition, classification and measurement issues*. *MPRA Paper No. 12990*, posted 25. January 2009 06:11 UTC.
- Mihaiu, D. M., Opreana, A. & Cristescu, M. P (2010). *Efficiency, Effectiveness and Performance of the Public Sector*. *Romanian Journal of Economic Forecasting*, vol. 4, pp. 132-147.
- Olga, G (2009). *Performance measurement methods in the public sector*. *Economics and Business Review*, vol. 9, no. 1, pp. 67-88.
- Parker, D., Waller, K. & Xu, H (2013). *Private and public services: productivity and performance migration*. *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 62, no. 6, pp.652-664, <https://doi.org/10.1108/IJPPM-10-2012-0119>.
- Rashman, L., Withers, E., & Hartley, J (2009). *Organizational learning and knowledge in public service organizations: a systematic review of the literature*. *International Journal of Management Reviews*, vol. 11, no. 4, pp. 463–494.
- Steven, V. W (2008). *Comparing the performance of national public sectors: conceptual problems*. *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 57, no. 4, pp.329 338, <https://doi.org/10.1108/17410400810867535>.
- Vinothan, N (2015). *Changing conceptions of public ‘management’ and public sector reform in South Africa*. *International Public Management Review*, vol. 16, no. 1, pp. 23-42.
-

KẾ TOÁN QUẢN TRỊ MÔI TRƯỜNG TRONG CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT TẠI VIỆT NAM

ENVIRONMENTAL MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE MANUFACTURING ENTERPRISES IN VIETNAM

✉ Assoc. Phan Duc Dzung*

* University of Economics - Law (National University of Ho Chi Minh City)
Master Le Thi Dieu Linh, Thu Dau Mot University

Received date: 07/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Tóm tắt: Phát triển bền vững đã và đang trở thành mối quan tâm hàng đầu của các quốc gia trên thế giới, trong đó DN đóng vai trò tích cực trong việc hiện thực hóa mục tiêu phát triển bền vững của quốc gia. Công tác kế toán môi trường có vai trò vô cùng quan trọng để nâng cao chất lượng và hiệu quả của công tác quản lý môi trường, để giải quyết vấn đề này, có một công cụ rất hữu hiệu – đó là kế toán quản trị môi trường (Environmental Management Accounting – EMA). Tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp, là sự kết hợp giữa phương pháp nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng. Kết quả nghiên cứu đã tìm ra các nhân tố tác động đến vận dụng EMA trong các DN sản xuất tại Việt Nam theo mức tác động từ cao xuống thấp, cụ thể: nhân tố nhận thức của nhà quản trị, năng lực chuyên môn của kế toán viên, áp lực về thể chế, đặc điểm của DN, và chi phí cho việc tổ chức EMA.

Từ khóa: Kế toán, quản trị, môi trường, DN, sản xuất.

Abstract: Sustainable development has become a leading concern of countries around the world, in which enterprises play an active role in realizing the country's sustainable development goals. Environmental accounting has a very important role to improve the quality and efficiency of environmental management, to solve this problem, there is a very effective tool - that is, Environmental Management Accounting (EMA). The author uses a mixed research method, a combination of qualitative and quantitative research. The research results have found factors affecting EMA application in manufacturing enterprises in Vietnam according to the impact from high to low, in particular: administrator's awareness factor, professional capacity of accountants, institutional pressure, business characteristics, and the costs of organizing the EMA.

Keyword: Accounting, administration, environment, business, manufacturing.

1. Introduction

Enterprises that want a sustainable and highly competitive business need to balance three factors, namely economy, environment and social responsibility, towards a green economy - ensuring long-term development for future generations starting from the sense of environmental protection with the goal of sustainable development. In order to have a healthy economy and sustainable development, businesses must have commitments and measures to implement those commitments, including environmental protection commitments to determine environmental costs related to the value chain starting from the first stage of the value chain such as research and development costs, design costs, costs of providing inputs of the production process, after the finished product will begin the later stage of the value chain such as marketing costs, distribution costs and customer service-related costs. Cost accounting model based on value chain based on breakthrough achievements in the fields of information technology, biotechnology, nanotechnology, ... with the foundation of breakthroughs of digital technology. Sustainable development has become a top concern of countries in the world, where enterprises play an active role in realizing the country's sustainable development goals. Sustainable development is a process that develops in a coherent, rational and harmonious way between the three dimensions of development, including: economic development (mainly focused on economic growth), commune development (most important is progress, social equity, poverty reduction and employment) and environmental protection (most importantly, pollution remediation, rehabilitation, and to improve the quality of the environment, to prevent and fight forest fires and deforestation, to rationally exploit and economically use natural resources).

According to many international analysts, the downside of developed economies is global climate change, environmental degradation and the depletion of resources. Since then, economies have suffered from rapid development based on the full exploitation of natural resources, with the industry releasing dust and toxic substances into the environment. In that context, sustainable development has become a matter of national concern, leading to a green economy - ensuring the long-term development of future generations starting with the sense of environmental protection. In the general trend of the world, Vietnam has also developed a sustainable development strategy, focusing on balancing social, economic and environmental factors in order to contribute to the restructuring of the economy. In the future, it is necessary to link the sustainable development goals in the business strategy of the enterprise. Changes in the negative direction of the environment in the process of economic development have been creating worries for many countries and threatening the sustainable growth of the global economy.

In fact, building a sustainable development goal also brings certain benefits to businesses that directly contribute to business value, such as revenue generation, cost control, risk management, and other long-term values. As a result, many businesses have begun incorporating sustainability into their operations as part of a long-term strategic development plan. Environmental accounting plays a very important role in improving the quality and effectiveness of environmental management. To solve this problem, there is a very effective tool - that is Environmental Management Accounting (EMA). A long time ago, in the world, there were many documents introducing and practicing EMA issued by organizations and government agencies of many countries in the world (Japan, Germany, USA ...). However, up to now, in Vietnam, in the field of accounting, there are no regulations, circulars, standards that guide the organization, practice management of assets, liabilities, income and environmental costs. The situation in Vietnamese enterprises shows that environmental costs have not been properly reflected or fully reflected, leading to incorrect identification of incomes, costs and selling prices of products and services.

2. Literature review

Responsibility Accounting is a basic content of general management accounting and environmental management accounting in particular, formed from the need for financial planning and control information for production and business. Kellogg (1962) studied accountability in relation to organizational structure, cost accounting, cost control and budgeting. In relation to organizational structure, Kellogg asserts that the structure of an organization is always decentralized, and changing. In relation to cost control, Kellogg argues that cost accounting must be used as a management tool, to determine the cost source to control costs and to assign responsibility for each cost, but not to mention the factors that affect the use of accountancy. N.J. Gordon (1963) in a study of the theory of responsible accounting systems referred to decentralized management, the basis of the accounting system of responsibility is economic and organizational theory, the author argues. Accountability only becomes effective when the enterprise decentralizes management and organization. According to Nahum Melumad, Dilip Mookherjee, Stefan Reichelstein (1992), one of the important components of responsible accounting is the responsibility center, which centers on organizational structure of each organization to make decisions and always aim for optimization. Horngren and Foster (1991) analyzed a formal model for centers of responsibility and compared these centers to arrangements for different organizations, the results suggest that the centers of responsibility can be a cost-effective means.

Geoffrey R. Frost and Trevor D. Wilmshurst (2000) conduct empirical research on companies with environmentally sensitive industries. Accordingly, these companies will apply the EMA process more often than industry groups that are less sensitive to the environment. Companies in the industry are sensitive to the environment performing environmental information reports, consistent with previous studies. Businesses that are sensitive to the environment will have a greater impact on the environment, so it will generate greater costs related to the environment and be aware of higher environmental-related costs. These companies are imposed by regulations so there are significant differences in the environmental audit between these companies and companies that are not sensitive to the environment. Meda (2003), meanwhile, has conducted a study of accountability at companies listed on the Jordan stock exchange, who have discovered the practical application of accountability in these businesses. It has a relationship with the budget estimate, which compares the actual achieved results with the estimated results, but does not mention the factors that affect the accountability system.

According to Hansen and Mowen (2005), accountants include four areas: responsibility allocation; Development of performance standards and measures; Performance evaluation and reward distribution, however, the topic is just to discuss the content of accountability, not to mention the factors that affect accountability. On the other hand, according to Ismail and King (2007), management accounting is influenced by the qualifications of the accountant, the attention paid to the managerial accounting of the business owner, the organizing cost of one corporate managerial accounting system, competitive market pressure, information technology application in corporate management. According to Rowe, Casey et al (2008), accountability depends on the magnitude, scope and speed of organizational change. When there is a change in the level, scope and pace of organizational change, the performance of financial management centers may change. In order to achieve the organization's overall goal, an important mechanism is to use accountancy to manage liability centers, to manage horizontal relationships between liability centers including those work in committees or multifunctional groups.

Okoye et al. (2009) studied the application of accountability to improve the performance of manufacturing enterprises, the results confirmed that accountancy is an important tool for assessing managerial responsibility. Identify the clear relationship between accountability and achievement in the business, not to mention the factors that affect the use of accountancy. Stephen Brammer and Stephen Pavelin (2008) studied factors influencing the quality of information disclosed by companies. Accordingly, the quality of information is based on the characteristics of the company and the industry. This is due to the size of the company and the nature of its business, particularly in relation to large companies and companies involved in environmental issues. Found the link between disclosing high quality information with media exposure and poor environmental performance. However, the evidence in this study suggests that media and environmental performance vary considerably between sectors rather than between businesses. Jalaludin et al (2011) investigates the relationship between institutional stress and EMA adoption in manufacturing firms in Malaysia. Regression analysis is used to test institutional pressure against the EMA acceptance level. Research shows that some of the effects of institutional pressure on the adoption of EMAs, accountants agree that their work is determined by their education level. Research results by Mohd Sobre Ismail et. al (2014) shows that Malaysian organizations that are ISO 14001 certified have implemented EMAs at a high level and most of the EMA-enforcing firms are ISO 14001 certified companies. The ISO 14001 certification from Malaysia also reflects a part of their accountability to the relevant stakeholders. Its implementation into the organization's operations can be beneficial to overcome the problems of traditional accounting management without incorporating the hidden costs of the environment. N. Mokhtar et al. (2016) investigated the relationship between business characteristics and EMA application and empirical research in Malaysian listed companies. In their work, N. Mokhtar et al. (2016) outlines assumptions related to the environmental sensitivity of the industry, the size of the company, the ownership status, the management system recognized environment, the ratio of non-executive directors.

The level of EMA implementation among companies is relative. However, the relative level of performance shows that accountants' involvement in environmental commitments is still lacking, and the role of accountants in the environmental sector is minimal. Companies seem to focus more on environmental performance rather than measuring and integrating environmental information. That indicates that companies pay more attention to compliance with environmental regulations rather than incorporating EMA information into management, control, and reporting. EMA information is also useful for reporting on economic, social and environmental indicators in the Global Reporting Initiative (GRI). One of the reasons why many companies do not have a profit orientation for sustainable operations is that there are concerns about ensuring their legitimacy. According to the International Federation of Accountants (IFAC) International Federation of Accountants (EMA) 's 2005 EMA Guide, the EMA is responsible for managing economic and environmental performance through the development and implementation of an accounting system and hands-on practice. Relevant to environmental issues. While corporate environmental accounting can generally include reporting and auditing in some companies, the EMA typically only deals with life cycle costs, full cost accounting, benefit assessments and strategic planning for environmental management. According to Bennett et. al (2002, p.1), EMA can be defined as the generation, analysis and use of financial and non-financial information to optimize the company's environmental and economic performance and to achieve be business sustainable.

3. Research method

The author uses a mixed research method, a combination of qualitative and quantitative research. In the qualitative research method, the system approach is used to understand domestic and foreign studies, guidelines of reputable and professional organizations, research works have been published in the form of books, articles published in scientific journals, in recent times. At the same time, use the method of synthesis, analysis and comparison to analyze and compare differences in the implementation of EMA in Vietnam and internationally. Conducting in-depth interviews with 05 experts (including chief accountants, senior lecturers in accounting in universities ...) with experience in accounting, to explore specific topics revolving around identifying factors affecting the ability to apply EMA in manufacturing enterprises in Vietnam. Quantitative method is used to measure and calculate data, using Cronbach Alpha test to determine the quality of scale, use Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) and Bartlett test and variance extract to determine the scale system represented in Exploratory Factor Analysis (EFA) discovery factor analysis. The author used to test the theoretical structure of measurement scales as a relationship that holds a research concept with other concepts without bias due to measurement errors in Confirmatory Factor Analysis (CFA) and proof hypothesis by Structural Equation Modeling (SEM) linear structure model, to determine the relationship in each factor as well as determine the impact of each factor affecting the application of EMA in manufacturing enterprises in Vietnam. During quantitative analysis, the testing methods used such as the Bootstrap test are conducted to re-examine the model. Bootstrap is an alternative sampling method in which the original sample acts as a crowd. Analysis of variance (ANOVA), this technique is based on the calculation of intra-group variability and variation among group averages. Based on these two estimates of the variability, we can draw conclusions about the degree of difference between group averages. Designing quantitative research to implement data collection methods, conducting direct interview techniques combined with sending questionnaires via email. Sampling is carried out in a convenient, non-probability way, ie selecting those who have access to knowledgeable and relevant uses of the EMA.

This method of sampling can select objects that they can reach. This method has the advantage of easy access to research objects and is often used when limited time and economy. The downside of the method is that it does not generalize to the crowd. Sample size: Sample size depends on many factors such as processing method, regression model. The topic selected the approach of sample size with the minimum number of 100 and the observed rate on the measurement variable is 10: 1. The topic has a total of 25 variables, including 21 observed variables for 5 independent variables and 4 observed variables for dependent variables. The number of samples is $25 \times 10 = 250$. However, in order to improve the reliability of the topic, the author conducted a survey on 350 subjects. Objects of the survey are financial directors, executive directors or department heads, chief accountants, accountants, managerial accountants and those who are able to directly participate in management accounting of enterprises. After the collection is completed, the surveys will be reviewed to eliminate unsatisfactory surveys. Next will be encryption, data entry into the machine, data cleaning by SPSS 20 software, IBM SPSS AMOS 22 and Excel.

4. Related background theories

Uncertainty theory is called with many different names, such as random theory, contingency theory. Appropriate theories between organizational structure and contextual variables are collectively known as uncertainty theory. The theory of uncertainty states that effective organizational structure depends on organizational contextual factors, such as technology and environment. Effective management techniques also depend on the context and structure of the organization. (J. H. Waterhouse and P. Tiessen, 1978, p. 68). Context factors such as external environment, technology (traditional, modern), corporate structure, scale, strategy and national culture have a significant impact on the management system (Robert H Chenhall, 2003). According to Mintzberg (1979), there are four groups of uncertainties affecting the structure of the enterprise including the number of years of establishment and the size of the enterprise, the technical system that the enterprise uses, the surrounding environment and the strength of contacts. According to Otley (1980), the uncertainty factors affecting business design also impact on management accounting technical tools. Later, when expanding and developing the theory of uncertainty, Waterhouse and Tiessen (1983, p. 252) showed that the structure of enterprises depends on the technology and operating environment of the business and the effectiveness of the management accounting system is uncertain depending on the structure of the enterprise.

Representative theory was developed by Jensen and Meckling in 1976. Representation theory represents the relationship between the authorizing party and the authorized party through a contract. Both sides want to

maximize their benefits, so there is a basis to believe that the company manager will not always act in the best interests of the owner or the shareholders. Since then conflict will arise when there is inadequate and asymmetric information between the owner and the representative in the company. Both parties have different interests and this issue is minimized by using appropriate mechanisms to limit the separation of benefits between shareholders and company managers, through the establishment of institutions appropriate remuneration for administrators, and establishing effective monitoring mechanisms to limit abnormal and self-seeking behavior of company managers. The empirical study of representation theory focuses on understanding the operational structure of businesses, especially joint stock companies, to identify situations where the proxy and the representative may have conflicting goals, and describe management mechanisms to limit the behavior of the representative's personal interests. Standard study of representation theory goes into formalizing the information structure for different models when determining the optimal contract between the proxy and the representative. The theory of representation indicates the reason for applying the accountability system in enterprises and for joint stock companies, listed companies ... what management accounting system should provide information to ensure benefits for investors and shareholders. In addition, the representation theory is also a basis for building internal reports in enterprises, reports on responsibility assessment in accordance with the decentralization system in enterprises. According to Healy and Palepu (2001) the optimal contract between an administrator and an investor must include an administrator's remuneration and bonus agreement, solutions that compromise the interests of the business administrator and the owner with the benefits of outside investors. These contracts often require businesses to use the information provided by the management accounting system such as budget estimation system, cost control information, allocation of resources ... to the investor assesses compliance with contractual commitments and assesses corporate managers who manage corporate resources in line with the interests of outside investors.

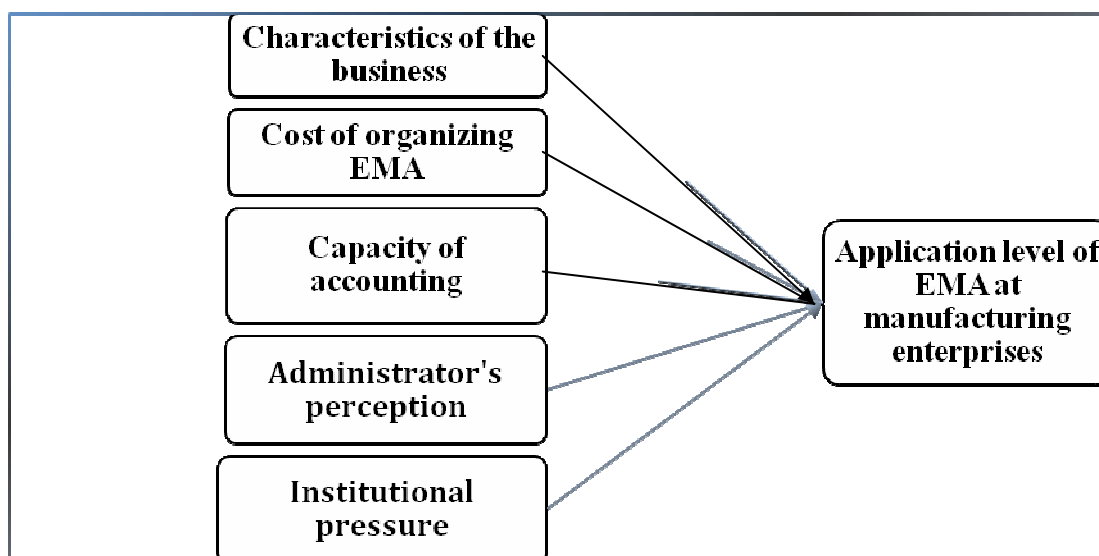
Sociological theory is the analytical framework used to study social phenomena. Sociological theorists consider social management accounting systems practically rather than technically only to make internal and organizational decisions effective. Reality shows that management accounting reflects political and social power. Sociological theory focuses on how organizations are formed through interactions between people, organizations and society. Social theory can be defined as a study of how to think about social science. It includes ideas about how society changes and develops, methods of explaining social behavior, power strength and social structure, class, gender and ethnicity, modernity and civilization, revolutions and utopias, and many other concepts and issues in social life (Austin Harrington, 2005, p.1). Meanwhile Covaleski et al. (1996) argued that the existence of an organization that requires social relevance for acceptable behavior to achieve a high level of production efficiency.

The theory of cost-benefit relations indicates that the benefits brought about by accounting information must be considered in relation to the cost of obtaining that information. Accounting information brings benefits to the subjects such as: stakeholders, investors and even businesses themselves; while the cost is spent by the reporter, but the cost is borne by the society. Therefore, it is necessary to consider and balance this relationship in order to ensure that the cost of creation must not exceed the benefits. The theory of cost-benefit relationship affects the application of management accounting through two factors: the level of investment costs for the organization of management accounting and the benefits brought about by accounting management information for business.

Institutional theory is a theoretical framework used to analyze social structure. Institutional theory holds that political change will lead to a change in the management of an organization. This theory refers to the role of organizations: government, professional and social agencies for establishing the organizational structure of enterprises. DiMaggio and Powell (1983, p. 150) say that there are three elements of institutional change: regulation - derived from political influence and legal issues (coercive isomorphism), dissemination - results from standardized responses to uncertainty (mimetic processes), and rules - relating to professionalism (normative pressures). Based on fundamental theories and previous studies in the world on the factors that impact EMA adoption in enterprises, the author builds an initial research model that includes 5 factors of manipulation EMA in manufacturing enterprises in Vietnam includes: enterprise character factors, expense factors for organizing EMA, ability factors of accountants, managers' awareness, and institutional pressure factors.

5. Model and research hypothesis

Figure 1: Proposed research model



From the above research model, combined with the results of discussions of experts, the author proposed 5 hypotheses to be tested, including:

Hypothesis 1 (H1): Enterprise characteristics have a positive impact on the application level of EMA at manufacturing enterprises in Vietnam.

Hypothesis 2 (H2): The cost of organizing an EMA has a negative impact on the application level of EMA at manufacturing enterprises in Vietnam.

Hypothesis 3 (H3): The capacity of accountants has a positive impact on the application level of EMA at manufacturing enterprises in Vietnam.

Hypothesis 4 (H4): Manager's perception has a positive impact on the application level of EMA at manufacturing enterprises in Vietnam.

Hypothesis 5 (H5): Institutional pressure has a positive impact on the application level of EMA at manufacturing enterprises in Vietnam.

6. Research results and discussion

Testing the reliability of the scale through Cronbach's Alpha coefficients to eliminate variables with the correlation coefficient of less than 0.3. Criteria to choose scale when it has Cronbach's Alpha reliability ≥ 0.6 . The scale with Cronbach's Alpha reliability ≤ 0.6 is also selected when it was first used (Nunnally & Burnstein, 1994). Theoretically, Cronbach's Alpha is as high as possible (the more reliable the scale is).

Table 1: Summary of cronbach's alpha test results

Observed variables	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
Characteristics of the business with Cronbach's Alpha = 0.748				
CHC1	114.540	3.276	.538	.692
CHC2	114.264	3.021	.607	.652
CHC3	114.540	3.418	.490	.718
CHC4	114.479	3.245	.535	.694
Cost for organizing EMA with Cronbach's Alpha = 0.752				
COS1	7.84	2.454	.601	.645
COS2	7.49	2.282	.644	.592

COS3	7.40	2.660	.500	.757
Ability of Accountants with Cronbach's Alpha = 0.853				
CHA1	101.718	2.807	.791	.770
CHA2	101.718	2.980	.763	.784
CHA3	102.209	3.151	.596	.856
CHA4	102.209	3.354	.641	.835
Administrator's perception with Cronbach's Alpha = 0.875				
CHM2	158.620	5.049	.802	.824
CHM3	158.129	5.580	.744	.840
CHM4	157.025	6.148	.615	.869
CHM6	158.313	5.433	.741	.840
CHM7	158.589	5.469	.640	.867
Institutional pressure with Cronbach's Alpha = 0.817				
INS1	75.061	1.912	.763	.664
INS2	74.785	2.078	.611	.806
INS3	76.718	1.704	.657	.775
EMA application level at the business with Cronbach's Alpha = 0.829				
POS1	115.368	1.825	.667	.779
POS2	116.074	1.747	.666	.780
POS3	115.951	1.983	.577	.818
POS4	115.491	1.762	.716	.756

Source: Processing from SPSS and the author summarizes

The results of $KMO = 0.731 > 0.5$ were achieved and Barlett's test was worth 2,603.325 with the significance of $Sig = 0.000 < 0.05$. shows that observed variables belong to the same factors that are closely related.

Table 2: KMO coefficient and verification of independent variable Barlett's group

KMO and Bartlett's Test							
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.						.731	
Approx. Chi-Square						2603.325	
Bartlett's Test of Sphericity		df				171	
Sig.						.000	
Total Variance Explained							
Factor	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings ^a
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total
1	3.603	18.963	18.963	3.233	17.016	17.016	3.071
2	2.704	14.229	33.192	2.355	12.394	29.411	2.552
3	2.316	12.189	45.381	1.899	9.994	39.405	1.964
4	2.226	11.718	57.099	1.749	9.203	48.608	1.767
5	1.985	10.445	67.544	1.548	8.149	56.757	1.630
6	.779	4.098	71.642				
7	.704	3.704	75.346				
8	.631	3.321	78.667				
9	.539	2.836	81.503				
10	.514	2.703	84.206				
11	.488	2.569	86.775				
12	.478	2.515	89.289				

13	.405	2.130	91.419			
14	.370	1.949	93.368			
15	.364	1.916	95.284			
16	.269	1.416	96.700			
17	.252	1.327	98.027			
18	.225	1.187	99.214			
19	.149	.786	100.000			

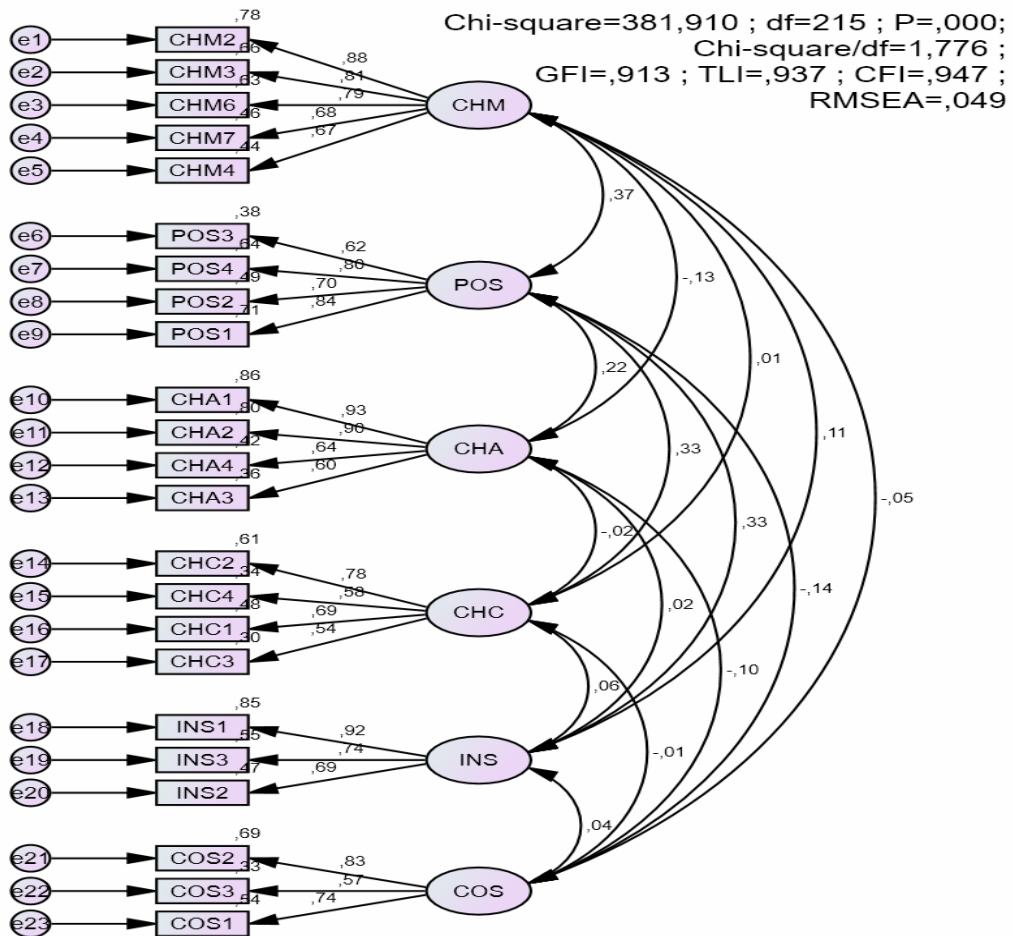
Extraction Method: Principal Axis Factoring.

a. When factors are correlated, sums of squared loadings cannot be added to obtain a total variance.

Source: Processing from SPSS

From the EFA results, we now have 6 main concepts used in that model: Enterprise characteristics are measured by observed variables CHC1, CHC2, CHC3, CHC4; The cost of organizing the EMA is measured by observed variables COS1, COS2, and COS3; The ability of accountants is measured by observed variables CHA1, CHA2, CHA3, CHA4; Manager's perception is measured by observed variables CHM2, CHM3, CHM4, CHM6, CHM7; Institutional pressure is measured by observed variables INS1, INS2, INS3. EMA utilization is measured by observed variables POS1, POS2, POS3, POS4.

Figure 2: The CFA results are standardized



The CFA results show that the model is suitable for market data: Chi square = 381,910, degrees of freedom df = 215 (with p = 0.000). CMIN / df, CFI, GFI, TLI, RMR, RMSEA conformity metrics are also satisfactory and acceptable in the research context of the topic, so the scales achieve uni-directional.

Table 3: Results of verification of conformity with market data

Targets	P	CMIN/df	CFI	GFI	TLI	RMR	RMSEA
Result	0.00	1.776	0.947	0.913	0.937	0.026	0.049
Criteria	<0.5	<3	>0.9	>0.9	>0.9	<0.09	<0.08

Source: from AMOS theory and synthesis

We have the standardized regression equation as follows:

$$POS = 0.372 CHM + 0.256 CHA + 0.843 CHC + 0.268 INS - 0.117 COS$$

This coefficient determines the order as well as the contribution of independent variables to the dependent variable

Table 4: Standardized regression weights

	Estimate
POS <--- CHM	.372
POS <--- CHA	.256
POS <--- CHC	.843
POS <--- INS	.268
POS <--- COS	-.117

Source: from AMOS

The study results indicate that the cost of EMA organization of manufacturing enterprises in Vietnam is compatible with the level of EMA use in the direction that if the cost of technology investment is low, consulting costs EMA from organizations, experts are low or the cost of training employees to perform EMA is low, will increase the level of applying the EMA.

The research results show that the characteristics of accountants in Vietnam's manufacturing enterprises are compatible with the level of use of EMA in the direction of high accounting level, understanding of accounting regime, high awareness for environmental issues and a lot of practical experience to use the EMA will be high.

The research results show that the managerial characteristics of Vietnam's manufacturing enterprises are compatible with the level of use of EMA towards the direction of managers interested in accounting activities, using accounting information to making decisions about environmental activities, there is a high demand for applying the EMA, accepting a high level of investment in using EMA and appreciating the usefulness of EMA technical tools. The ability to use the EMA is high.

Research results indicate that institutional pressure is compatible with the application level of the EMA, towards a good, complete and consistent accounting and environmental legal system, consistent with prior research by Wei Qian, Roger Leonard Burritt (2015). According to Wei Qian, Roger Leonard Burritt (2015) the power of government regulation to implement environmental information management and reporting is constantly appearing as a topic in the interview data that encourages EMA development. Vietnamese businesses are concerned with being guided how to perform accounting work meticulously. Therefore, if there is no legal document, it is difficult for enterprises to apply EMA.

7. Policy and administration implications

The EMA is a relatively new activity in Vietnam, so the state should facilitate the EMA to be applied: First, calling for financial support, knowledge and experience from international environmental organizations, Governments of other countries and the United Nations, to help Vietnam apply the EMA to practice. Secondly, the State should strengthen communication to people in general and enterprises in particular the knowledge of law, EMA ..., in order to raise the sense of respect and enforcement of the law, environmental protection, ... Thirdly, the Ministry of Finance and the Ministry of Natural Resources and Environment work together to develop guidelines on EMA and effective implementation. In order to develop guidelines for the EMA, we can learn from practical experience from the leading countries and succeed in building and implementing the EMA. These documents should not interfere deeply with EMA business or technique, only

orientation, guidelines for EMA implementation, and enterprises will implement and adjust according to their own conditions. Fourth, the Ministry of Education and Training combined with a number of related ministries and leading universities on economic sectors to conduct research, build and implement the subject of Environmental Management Accounting into the training course at major universities. In this process, lecturers and experts adjust and update the curriculum to suit the reality in Vietnam. After being completed, widely applied at universities about economic sectors in Vietnam. Fifth, functional agencies such as Ministry of Natural Resources and Environment, Departments of Natural Resources and Environment, environmental police, ... manage and strictly control environmental activities of enterprises. In addition, these agencies should resolutely punish violations of environmental regulations.

For manufacturing enterprises, (i) They need to have a correct view of the importance of EMA, actively research and apply EMA in production and business activities, in order to achieve the desired management efficiency. (ii) Businesses need to strengthen training, retraining and raising the level of EMA for accountants. In addition, accountants need to equip themselves with professional knowledge, update current regulations at home and abroad. (iii) Enterprises need to focus on building the EMA system in accordance with the requirements, qualifications and actual conditions of the business. Administrators need to be aware of the importance of the EMA and build an appropriate roadmap to deploy the EMA at the business.

8. Conclusion

From domestic and foreign studies, aware of the benefits of applying EMA, the author proceeds to find out the factors affecting EMA application in manufacturing enterprises in Vietnam. Using research methods, based on background theories, the author identifies the groups of factors including: managers' awareness, accountants' ability, institutional pressure, business characteristics, and the cost of organizing the EMA affects the use of EMA in manufacturing enterprises in Vietnam according to the impact from high to low.

Thereby, it shows that administrators' awareness is very significant in increasing the application of EMA in manufacturing enterprises. Professional qualifications of accountants, with a lot of practical experience, understanding of accounting regime and high awareness of environmental issues; with a complete, consistent and complete legal and environmental legal system; with the state ownership ratio in enterprises reduced, large-scale, enterprises belonging to sensitive industries and obtained ISO 14001 environmental certificate; But with investment costs such as technology costs, consulting costs, training costs that are appropriate to the ability of the business, will increase the feasibility of applying EMA in manufacturing enterprises in Vietnam. □

References

- Đỗ Thị Lan Anh, 2016. *Kế toán quản trị môi trường: Kinh nghiệm quốc tế và đề xuất đối với Việt Nam*. Tạp chí Tài chính. Kỳ 1, tháng 3/2016, trang 58-61.
- Phan Đức Dũng, 2018: "Cost accounting model in value chain based on digital space contributes to the motivation for vietnamese enterprises to develop sustainably". *The first International Annual Conference Southeast Vietnam outlook 2018. Developing High Quality Human Resource: Asian Experiences and lessons learned for Hochiminhmetropolitan area from 6-8 December, 2018, Page 84-95.*
- Phan Hằng (2015): *Vì sao DN cần lập báo cáo phát triển bền vững?*, Tin nhanh Chứng khoán.
- Hoàng Thị Bích Ngọc, 2017. *Kế toán quản trị chi phí môi trường trong các DN chế biến dầu khí thuộc tập đoàn dầu khí quốc gia Việt Nam*.
- Lê Kim Ngọc (2013): "Hướng dẫn kế toán môi trường của Nhật Bản và bài học kinh nghiệm cho việc thực hiện kế toán môi trường trong các DN Việt Nam". *Kinh tế & Phát triển, số đặc biệt, 91-96.*
- Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008. *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS. Thành phố Hồ Chí Minh: NXB Hồng Đức.*
- Lê Kim Ngọc, 2013. *Hướng dẫn kế toán môi trường của Nhật Bản và bài học kinh nghiệm cho việc thực hiện kế toán môi trường trong các DN Việt Nam. Kinh tế & Phát triển, số đặc biệt, 91-96.*
- Lê Kim Ngọc, 2015. *Kế toán quản trị môi trường trong các DN ở Việt Nam : Thực trạng và giải pháp*. Hà Nội : NXB Đại học Quốc gia Hà Nội.
- Phạm Đức Hiếu, Trần Thị Hồng Mai, 2012. *Kế toán môi trường trong DN*. Hà Nội : NXB Giáo dục Việt Nam.
- Trần Anh Quang, 2015. *Hoàn thiện công tác kế toán quản trị môi trường tại các DN Việt Nam*. Tạp chí Tài chính. Kỳ 2, số 7/2015, trang 26-27.
- Trần Thị Hồng Mai, 2012. *Xác định chi phí môi trường theo dòng vật liệu trong kế toán môi trường và phương hướng ứng dụng trong các DN sx Việt Nam*. Tạp chí Kế toán & Kiểm toán, số tháng 2/2012, trang 15-18.
- Phòng Thương mại và Công nghiệp Việt Nam (VCCI) đã công bố Bộ chỉ số Bền vững DN (CSI).
- Chính phủ, Quyết định số 1393/QĐ-TTg ngày 25/09/2012. "Phê duyệt Chiến lược quốc gia về tăng trưởng xanh".
- Agneta Gerstenfeld and Hewitt Roberts, 2000. *Small and Medium-Sized Enterprises and the Environment: Business Imperatives*. Publisher: Greenleaf Publishing in association with GSE Research.
- Aldonio Ferreira, Carly Moulang and Bayu Hendro, 2010. *Environmental management accounting and innovation: an exploratory analysis*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. Vol. 23, No. 7, pp.920-948.
- Alessia Venturelli and Aldo Pilisi, 2005. *Environmental mangement accounting in small and medium-sized enterprises. How to adapt existing accounting systems to EMA requirements*. *Implementing Environmental Management Accounting*. Pp 207-235. Springer: the Netherlands.
- Austin Harrington, 2005. *Modern Social Theory: An Introduction*. Oxford University Press.
- Che Zuriana Muhammad Jamil, Rapiah Mohamed, Faidzulaini Muhammad, Amin Ali, 2015. *Environmental management accounting practices in small medium manufacturing firms*. *Procedia – Social Behavioral Sciences*. Vol 172, pp 619-626.

- D. T. Otley, 1980. *Control, Organisation and Accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No.2, pp. 231-244.
- Dayana Jalaludin, Maliah Sulaiman and Nik Nazil Nik Ahmad, 2011. *Understanding environmental management accounting (EMA) adoption: a new institutional sociology perspective*. *Social responsibility journal*. Vol. 7, No. 4, pp. 540 – 557.
- DiMaggio, P.J. and Powell, W.W., 1983. *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. *American Sociological Review*. Vol. 48, pp. 147-60.
- Eduard Kotzee, 2014. *Evaluating the awareness of environmental management accounting in the South African chemical industry*. Thesis.
- Geoffrey R. Frost and Michael Seamer, 2002. *Adoption of environmental reporting and management practices: an analysis of New South Wales public sector entities*. *Financial Accountability & Management*. 18 (2), pp. 103 – 127.
- Geoffrey R. Frost and Trevor D. Wilmshurst, 2000. *The Adoption of Environment-Related Management Accounting: An Analysis of Corporate Environmental Sensitivity*. *Accounting Forum*. Vol. 24, No, 4, pp. 344-361.
- Henry Mintzberg, 1979. *The Structuring of Organizations*. Prentice Hall.
- Huei-Chun Chang, 2007. *Environmental management accounting within universities: current state and future potential*. Thesis.
- International Federation of Accountants IFAC, 2005. *Environmental management accounting, International guidance document*. New York.
- J. H. Waterhouse and P. Tiessen, 1978. *A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research*. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 3, No.1, pp. 65-76.
- J. Innes and F. Mitchell, 1990. *The process of change in management accounting: some fields study evidence*. *Management Accounting Research*. Vol. 1, pp. 3-19.
- James C. Anderson, David W. Gerbing, 1988. *Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach*. *Psychological Bulletin*, Vol. 103, No-3, pp.411-423.
- Jan Bebbington, Rob Gray, Ian Thomson and Diane Walters, 1994. *Accountants' Attitudes and Environmentally-sensitive Accounting*. *Accounting and Business Research*. Vol. 24, No. 94, pp 109-120.
- Joseph F. Hair Jr. et.al, 2009. *Multivariate Data Analysis*. 7th ed, Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Jum C. Nunnally and Ira H. Bernstein, 1994. *Psychometric theory*. USA: McGraw-Hill.
- Katherine L. Christ, Roger L. Burritt, 2013. *Environmental management accounting: the significance of contingent variables for adoption*. *Journal of Cleaner Production*. Vol. 41, pp 163-173.
- Mark Covalleski and Michael Aiken, 1986. *Accounting and theories of organizations: Some preliminary considerations*. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 11, No. 4/5, pp. 297-319.
- Mark A. Covalleski, Mark W. Dirsmith and Sajay Samuel, 1996. *Managerial Accounting Research: The Contributions of Organizational and Sociological Theories*. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, pp 1-35.
- Martin Bennett, Jan Jaap Bouma and Teun Wolters (Eds.), 2002. *Environmental Management Accounting: Information and Institutional Developments*. New York: Kluwer Academic Publishers.
- Michael C. Jensen and William H. Meckling, 1976. *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure*. *Journal of Financial Economics*. Vol. 3, pp. 305-360.
- Ministry of the Environment Japan, 2005. *Environmental Accounting Guidelines 2005*. Tokyo, Japan.
- Mohd Sobre Ismail, Aliza Ramli and Faizah Darus, 2014. *Environmental management accounting practices and Islamic corporate social responsibility compliance: evidence from ISO 14001 companies*. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. Vol 145, pp. 343-351.
- Norsyahida Mokhtar, Ruzita Jusoh and Norhayah Zulkifli, 2016. *Corporate characteristics and environmental management accounting (EMA) implementation: evidence from Malaysian public listed companies (PLCs)*. *Journal of Cleaner Production*. Vol 136, Part A, p. 111-122.
- Olivier Boiral, Jean-Francois Henri, 2012. *Modelling the impact of ISO 14001 on environmental performance: A comparative approach*. *Journal of Environmental Management*. Vol. 99, pp 84-97.
- P. Tiessen and J. H. Waterhouse, 1983. *Towards a descriptive theory of management accounting*. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 8, No. 2/3, pp.251-267.
- Paul M. Healy, Krishna G. Palepu, 2001. *Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature*. *Journal of Accounting and Economics*, 31, pp. 405-440.
- Pule Dikgwatlhe, 2013. *Assessing the awareness of environmental management accounting in the mining industry*. Thesis.
- Qinghua Zhu, James Cordeiro and Joseph Sarkis, 2012. *International and domestic pressures and responses of Chinese firms to greening*. *Ecological Economics*. Vol. 83, pp. 144-153.
- R.H. Chenhall, 2003. *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. *Accounting, Organization and Society*, 28, pp. 127-168.
- Schumacker, R. E. & Lomax, R. G. (1996). *A Beginner's Guide to Structural Equation Modeling*. Mahwah, New Jersey: Lawrence Erlbaum Associates, Publishers.
- Steenkamp, J.E.M & Van Trijp, H.C.M, 1991. *The use of LISREL in validating marketing constructs*. *International Journal of Research in Marketing*, 8, pp.283-299. North-Holland: Elsevier Science Publishers B.V.
- Stefan Schaltegger, Roger Burritt, 2000. *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts and Practice*. Wales: Greenleaf Publishing.
- Stephen Brammer and Stephen Pavelin, 2008. *Factors Influencing the Quality of Corporate Environmental Disclosure*. *Business Strategy and the Environment*. No. 17, pp. 120-136.
- Tuula Pohjola, 2005. *Applications of an environmental modelling system in the Graphics industry and road Haulage services*. *Implementing Environmental Management Accounting*, pp 169-192. Springer: the Netherlands.
- United Nations Division for Sustainable Development UNDSO, 2001. *Environmental Management Accounting: Procedures and Principles*. New York.
- United States Environmental Protection Agency USEPA, 1995. *An introduction to environmental accounting as a business management tool: key concepts and terms*. Washington D.C.
- United States Environmental Protection Agency (1995), *Federal Facility Pollution Prevention Project Analysis: A Primer for Applying Life Cycle and Total Cost Assessment Concepts*, EPA, July, Washington D.C.

MỘT SỐ GIẢI PHÁP HOÀN THIỆN KẾ TOÁN VIỆT NAM THEO YÊU CẦU HỘI NHẬP VÀ PHÁT TRIỂN KINH TẾ SUGGESTIONS TO IMPROVE THE QUALITY OF VIETNAMESE ACCOUNTING SYSTEM

✎ PGS. TS. Nghiêm Văn Lợi
Trường Đại học Thủy Lợi

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Trong hơn 30 năm đổi mới, hệ thống kế toán Việt Nam đã có rất nhiều thay đổi, đặc biệt từ năm 2001, Việt Nam đã soạn thảo và ban hành các chuẩn mực kế toán (CMKT). Cho đến nay đã có 26 CMKT được ban hành và áp dụng ở Việt Nam. Việc ban hành và áp dụng các CMKT đã làm cho kế toán Việt Nam tiến gần hơn với kế toán quốc tế. Tuy nhiên, một số quy định của chuẩn mực và chế độ kế toán (CĐKT) vẫn còn những điểm làm cho kế toán Việt Nam khác biệt với kế toán quốc tế. Sự khác biệt này không chỉ làm giảm chất lượng của báo cáo tài chính (BCTC) mà còn là một trong những rào cản thu hút đầu tư nước ngoài cho phát triển đất nước. Bài viết dưới đây, nêu lên một số nguyên nhân dẫn đến sự khác biệt ảnh hưởng đến chất lượng kế toán ở Việt Nam và đề xuất một số phương hướng, giải pháp góp phần đưa kế toán Việt Nam hội nhập với kế toán quốc tế.

Abstract: Vietnam has issued and applied a set of accounting standards. Specifically, there have thus far been 26 accounting standards in Vietnam. The issuance and application of such accounting standards have brought the Vietnamese accounting system closer to the international accounting system (IAS). However, there still exist gaps between the Vietnamese accounting system and its counterpart. Thus, the objectives of this study are twofold. The first is to analyze causes for such differences that have negative impacts on the quality of the Vietnamese accounting system, and the second is to propose suggestions to speed up the integration of the Vietnamese accounting system into the international accounting system.

1. Một số điểm khác biệt cơ bản của chuẩn mực và CĐKT Việt Nam với chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế

1.1. Chưa có khung khái niệm kế toán hoàn chỉnh

Việt Nam chưa ban hành khung khái niệm kế toán. Trong hệ thống kế toán Việt Nam, các khái niệm kế toán không được trình bày thống nhất và có hệ thống trong một văn bản chung mà rải rác trong các chuẩn mực và các văn bản hướng dẫn thực hiện (Son, 2008). Điều này có thể dẫn đến sự không nhất quán, thậm chí mâu thuẫn nhau giữa các khái niệm gây khó khăn cho hiểu và vận dụng.

Ngoài ra, thay vì giao cho các hội nghề nghiệp hoặc các tổ chức chuyên môn độc lập, việc xây dựng các khái niệm, chuẩn mực và nguyên tắc kế toán ở Việt Nam thường do cơ quan quản lý Nhà nước về kế toán thực hiện nên bị ảnh hưởng của tư duy quản lý hơn là tư duy chuyên môn.

1.2. Còn nhiều khác biệt về hệ thống BCTC

Hệ thống BCTC được coi là sản phẩm của kế toán tài chính nhằm cung cấp thông tin cho người sử dụng đánh giá tình trạng tài chính và hiệu quả kinh doanh của DN (DN). Đối tượng sử dụng BCTC chủ yếu là người ngoài DN, những người có lợi ích tài chính trực tiếp hoặc gián tiếp đối với hoạt động của DN nhưng không thể tiếp cận được các thông tin về DN một cách đầy đủ. Để đáp ứng yêu cầu thông tin cho việc ra quyết định, CMKT quốc tế nêu rõ mục đích của BCTC và các yêu cầu BCTC phải đạt được. Tuy nhiên, mục đích này lại không được đề cập đến trong CMKT Việt Nam. Các đối tượng sử dụng BCTC cũng không được xác định rõ ràng. Kế toán Việt Nam chỉ nêu các DN phải lập và nộp các BCTC cho Cơ quan tài chính, cơ quan thuế, cơ quan thống kê, DN cấp trên, cơ quan đăng ký kinh doanh (Điều 109, TT200/2015/TT-BTC). Như vậy, nếu hiểu đây là các đối tượng sử dụng BCTC, sẽ dẫn đến việc hiểu sai mục đích của kế toán là phục vụ cho quản lý của Nhà nước hơn là phục vụ cho lợi ích của DN. Điều này sẽ ảnh hưởng không nhỏ đến hoạt động BCTC. Các DN chưa có nhu cầu công khai BCTC được kiểm toán, thường chỉ coi kế toán là công cụ để Nhà nước kiểm tra và tính thuế. Do vậy, thường có các gian lận về kế toán với mục đích để giảm số thuế phải nộp.

Khác với CMKT quốc tế, mặc dù quy định rất chi tiết và rõ ràng các thông tin phải có trong các BCTC nhưng không đưa ra các biểu mẫu báo cáo để bắt buộc các DN phải tuân theo. Ở Việt Nam các DN buộc phải lập và trình bày BCTC theo các biểu mẫu báo cáo bắt buộc. Quy định này làm cho kế toán Việt Nam trở nên cứng nhắc cũng như không phù hợp khi các DN hoạt động trong các lĩnh vực khác nhau, có các thông tin đặc thù nhưng mang tính trọng yếu cần phải được trình bày trên BCTC. Trong kế toán quốc tế, có những trường hợp DN được phép không áp dụng các yêu cầu chung, nhằm đảm bảo thông tin tài chính được trình bày trung thực và hợp lý nếu như việc tuân thủ quy định chung dẫn đến sai lệch BCTC. Tuy nhiên, DN sẽ phải trình bày lý do không áp dụng các quy định chung này.

Trong quy định về trình bày BCTC (IAS 1), yêu cầu phải trình bày phần góp vốn và rút vốn của chủ sở hữu nhưng quy định này không có trong kế toán Việt Nam. Trong hệ thống BCTC của Việt Nam, báo cáo thay đổi vốn chủ sở hữu không được trình bày riêng thành một báo cáo như quy định của CMKT quốc tế mà được trình bày như một nội dung của Thuyết minh BCTC.

Trên các BCTC cụ thể, việc trình bày và tính toán một số chỉ tiêu cũng có những điểm khác nhau. Chẳng hạn, chỉ tiêu trái phiếu phát hành trong chỉ tiêu Vay và nợ dài hạn trên Bảng Cân đối kế toán được tính bằng mệnh giá trái phiếu cộng (+) với phụ trội trái phiếu và trừ đi (-) chiết khấu trái phiếu. Việc tính toán như vậy đã làm sai lệch chỉ tiêu Nợ dài hạn ở những DN có phát hành trái phiếu vì nợ dài hạn từ phát hành trái phiếu chỉ là mệnh giá trái phiếu.

Trong báo cáo kết quả kinh doanh, các khoản doanh thu và chi phí tài chính được tính gộp vào lợi nhuận thuần từ hoạt động kinh doanh. Việc tính gộp như vậy sẽ gây khó khăn cho người sử dụng BCTC để dự báo kết quả kinh doanh của DN vì hoạt động tài chính của các DN thường không ổn định và thường xuyên. BCTC của Việt Nam cũng không cung cấp thông tin về các bộ phận ngừng hoạt động để người sử dụng loại trừ khi dự báo tình trạng tài chính của DN trong những năm sau.

Ngoài ra, để loại trừ ảnh hưởng của thuế và lãi vay, người ta thường dùng các chỉ tiêu như EBIT (lợi nhuận trước lãi vay và thuế), hoặc sử dụng chỉ tiêu EBITDA (lợi nhuận trước lãi vay, thuế và khấu hao). Tuy nhiên, người sử dụng sẽ không thể tìm và tính được các dữ liệu về lãi vay và khấu hao trên BCTC của Việt Nam.

1.3. Khác biệt trong một số quy định hạch toán

Trong kế toán Việt Nam quy định hạch toán một số khoản mục cụ thể cũng có những khác biệt cơ bản với kế toán quốc tế.

Kế toán quốc tế cho phép sử dụng cả hai phương pháp kế toán là kê khai thường xuyên và kiểm kê định kỳ để hạch toán hàng tồn kho, tùy thuộc vào đặc điểm hoạt động của DN và loại hàng tồn kho. Kế toán Việt Nam không cho phép DN áp dụng đồng thời 2 phương pháp kế toán. Các DN chỉ được phép áp dụng một trong hai phương pháp kế toán này. Đối với lợi thế thương mại: Chuẩn mực BCTC quốc tế IFRS 03 – "Business Combinations" quy định: Lợi thế thương mại là tài sản, phản ánh các lợi ích kinh tế phát sinh trong tương lai từ những tài sản không thể xác định được một cách đơn lẻ và ghi nhận một cách riêng biệt. Theo CMKT quốc tế, lợi thế thương mại không khấu hao mà được đánh giá lại hàng năm theo IAS 38. Tuy nhiên, trong CMKT Việt Nam số 11, Đoạn 53 quy định: "Lợi thế thương mại được ghi ngay vào chi phí sản xuất, kinh doanh (nếu giá trị nhỏ) hoặc phải được phân bổ dần một cách có hệ thống trong suốt thời gian sử dụng hữu ích ước tính (nếu giá trị lớn). Thời gian sử dụng hữu ích phải phản ánh được ước tính đúng đắn về thời gian thu hồi lợi ích kinh tế có thể mang lại cho DN". Từ quy định này, câu hỏi sau được đặt ra: Lợi thế thương mại là những tài sản không xác định được và không ghi nhận được một cách riêng biệt thì làm sao có thể ước tính được thời gian sử dụng hữu ích và lợi ích kinh tế do lợi thế thương mại đem lại? Rõ ràng việc quy định tính khấu hao đối với lợi thế thương mại là không hợp lý và làm cho kế toán Việt Nam càng khác biệt với kế toán quốc tế.

2. Những điểm khác biệt trong thực hành kế toán

2.1. CĐKT được áp dụng một cách cứng nhắc

Trong thực hành kế toán, các DN thường phải làm theo các quy định của CĐKT và các văn bản hướng dẫn thực hiện. Trong các văn bản quy định về kế toán thường sử dụng các thuật ngữ: "phải" "chỉ được", "không được", v.v.... Việc ban hành CĐKT và các văn bản hướng dẫn có ưu điểm là làm cho những người không có

thời gian đọc các CMKT hoặc không đọc CMKT cũng có thể thực hiện được việc ghi sổ kế toán. Tuy nhiên, việc quy định chặt chẽ các bút toán ghi sổ cho mỗi loại nghiệp vụ kinh tế phát sinh sẽ làm cho hệ thống kế toán của chúng ta trở nên cứng nhắc và nhàm chán.

Việc quy định quá chặt chẽ và quá chi tiết trong CĐKT cũng sẽ làm cho người ta quên đi CMKT và trở nên thụ động, phụ thuộc vào CĐKT. CĐKT do một số chuyên gia nghiên cứu và biên soạn. Trong trường hợp CMKT bị hiểu sai có thể dẫn đến hướng dẫn sai làm ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán. Chẳng hạn, CMKT Việt Nam số 01, Đoạn 08, Mục a quy định: "Phải lập các khoản dự phòng nhưng không lập quá lớn". Nếu thực hiện theo quy định này, trong trường hợp chênh lệch giữa giá trị thuần có thể thực hiện được của tài sản tại ngày lập dự phòng với giá gốc của chúng quá lớn, nhân viên kế toán sẽ không lập đủ dự phòng theo quy định. Điều đó sẽ làm cho kế toán phản ánh không trung thực tình trạng tài chính của DN và làm cho thông tin kế toán không tin cậy và nguyên tắc thận trọng của kế toán bị vi phạm.

Ngoài ra, CĐKT thường có độ trễ nhất định so với thực tế kinh doanh, do vậy việc hướng dẫn hạch toán không đầy đủ hoặc tiêu chi tiết sẽ làm cho các DN không biết hạch toán những nghiệp vụ kinh doanh mới phát sinh chưa được quy định trong CĐKT.

2.2. Lẫn lộn giữa kế toán tài chính và kế toán thuế

Một vấn đề khá nghiêm trọng trong thực hành kế toán ở Việt Nam là có sự nhầm lẫn giữa kế toán tài chính với kế toán thuế. Nhiều văn bản quy định hướng dẫn thực hiện luật thuế Thu nhập DN (TNDN) như các văn bản quy định về trích lập dự phòng giảm giá tài sản, trích khấu hao tài sản cố định (TSCĐ), v.v... bị các DN hiểu là quy định của kế toán tài chính. Điều này dẫn đến, các DN chỉ chú ý thực hiện theo các quy định của văn bản hướng dẫn mà bỏ qua các quy định của CMKT làm cho nhiều nguyên tắc kế toán bị vi phạm. Sự lẫn lộn giữa kế toán tài chính với kế toán thuế, cũng làm cho một số nhân viên kế toán chỉ chú ý đến các thủ đoạn gian lận để trốn thuế. Việc vận dụng các quy định của luật thuế vào kế toán tài chính, làm cho hệ thống kế toán bị méo mó, không còn là kế toán tài chính nhưng cũng không hoàn toàn là kế toán thuế. Chính đây là một nguyên nhân quan trọng làm cho "không ai tin" và "không ai hiểu" kế toán của chúng ta.

2.3. Chưa chú ý đến kế toán quản trị

Hệ thống kế toán hiện nay trong phần lớn các DN mới chỉ chú ý đến kế toán tài chính và kế toán thuế mà chưa quan tâm đến kế toán quản trị. Thông tin do hệ thống kế toán cung cấp phục vụ cho các yêu cầu quản trị trong các DN còn khá mờ nhạt. Nguyên nhân của tình trạng này là do cả 2 phía, người sử dụng và người cung cấp thông tin.

Về phía người sử dụng là các nhà quản trị DN, do không nắm rõ vai trò của hệ thống kế toán, không biết kế toán có thể trợ giúp trong quá trình ra quyết định như thế nào hoặc thậm chí không biết sử dụng thông tin kế toán trong quá trình ra quyết định nên không có nhu cầu sử dụng thông tin kế toán.

Về phía các nhân viên kế toán, không được trang bị đủ kiến thức để có thể tổ chức và cung cấp các thông tin cần thiết, hỗ trợ quá trình ra quyết định. Phần lớn các nhân viên kế toán không được tham gia vào đội ngũ các nhà quản lý nên không có cơ hội thể hiện vai trò của kế toán trong quá trình ra quyết định.

Rõ ràng giữa các nhân viên kế toán và các nhà quản lý vẫn còn có khoảng cách. Điều này cũng làm giảm đi vai trò và vị thế của kế toán trong DN.

3. Phương hướng và các giải pháp hoàn thiện kế toán Việt Nam theo yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế

Hệ thống kinh doanh có vai trò quan trọng đối với mỗi DN. Thông qua hệ thống kế toán, các nhà quản trị có được thông tin về tình hình hoạt động của DN để có các quyết định kinh doanh hiệu quả. Đối với người sử dụng ngoài DN, hệ thống kế toán cung cấp thông tin để đánh giá tình trạng tài chính và hiệu quả kinh doanh của DN để ra các quyết định về đầu tư, cho vay, cung cấp tín dụng, v.v... . Chẳng ai dám bỏ tiền đầu tư vào một DN mà họ không thể đánh giá được tình trạng tài chính, cũng như hiệu quả kinh doanh của nó. Như vậy, DN sẽ không thể huy động được vốn từ phát hành cổ phiếu, hoặc vay được tiền hay mua chịu hàng hóa của các nhà cung cấp nếu như hệ thống kế toán của nó không tin cậy và không minh bạch.

Nhìn rộng hơn, hệ thống thông tin kế toán tin cậy, minh bạch có ảnh hưởng quan trọng đến sự phát triển kinh tế của mỗi quốc gia. Các nhà đầu tư sẽ không dám bỏ tiền để đầu tư vào một nơi mà họ không kiểm soát được đồng tiền bỏ ra sẽ được sử dụng như thế nào, hiệu quả ra sao, v.v... Một phương án kinh doanh tốt nhưng với hệ thống kế toán không tin cậy và minh bạch cũng trở thành vô nghĩa. Vì vậy, việc hoàn thiện hệ thống kế toán nhằm tạo điều kiện cho nền kinh tế phát triển hội nhập với các nền kinh tế trong khu vực và trên thế giới trở nên cấp thiết hơn bao giờ hết. Để hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam theo yêu cầu hội nhập kinh tế thế giới, tác giả đề xuất phương hướng và các giải pháp sau:

1. Hoàn thiện khung khái niệm về kế toán trên cơ sở nghiên cứu khung khái niệm và CMKT quốc tế.
2. Giảm bớt sự khác biệt giữa kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế, theo xu hướng càng ít sự khác biệt càng tốt. Để làm được điều này cần sự nghiên cứu kỹ càng và nghiêm túc các chuẩn mực và thông lệ kế toán quốc tế, với sự tư vấn của các chuyên gia quốc tế để loại bỏ những sự khác biệt không đáng có trong các khái niệm, trong hệ thống BCTC và trong các quy định hạch toán, v.v...
3. Không nên coi CĐKT là văn bản pháp quy bắt buộc các DN phải tuân thủ một cách chặt chẽ. Việc bắt buộc phải thực hiện theo đúng quy định của CĐKT làm cho hệ thống kế toán Việt Nam bị gò bó, cứng nhắc mất đi tính linh hoạt và sáng tạo. Trong nhiều trường hợp, sự tuân thủ này có thể làm mất đi sự tin cậy và phù hợp của thông tin kế toán. Chính yêu cầu tuân thủ CĐKT một cách nghiêm ngặt, đã dẫn đến việc đào tạo kế toán của một số trường đại học chỉ chú ý đến dạy cho sinh viên biết cách ghi sổ theo quy định của chế độ mà quên đi các chuẩn mực và nguyên tắc kế toán. Bộ Tài chính cần nghiên cứu ảnh hưởng bất lợi của việc bắt buộc phải tuân thủ CĐKT, để coi đây chỉ là văn bản hướng dẫn và tiến tới không ban hành CĐKT như nhiều nước đã thực hiện. Việc không ban hành CĐKT sẽ làm cho các trường phải chú ý hơn trong việc dạy cho sinh viên hiểu và vận dụng đúng chuẩn mực và nguyên tắc kế toán.
4. Thừa nhận kế toán thuế như là một phân hệ của hệ thống kế toán DN. Kế toán thuế tuân thủ theo các quy định của luật thuế, nhằm mục đích cung cấp thông tin để kê khai, tính thuế và quyết toán thuế. Đối tượng quan tâm đến thông tin do bộ phận kế toán này cung cấp chỉ là DN và cơ quan thuế. Một số quy định của phân hệ kế toán này trùng với các yêu cầu của các chuẩn mực và nguyên tắc kế toán là ngẫu nhiên. Một phân hệ kế toán như vậy được gọi là kế toán thuế. Việc thừa nhận tồn tại phân hệ kế toán thuế trong các DN sẽ làm cho người làm kế toán hiểu rõ sự khác nhau giữa kế toán tài chính và kế toán thuế, tạo ra sự rõ ràng, minh bạch giữa các loại kế toán, tránh được sự lẫn lộn giữa các loại kế toán sẽ đảm bảo được chất lượng thông tin của cả kế toán tài chính và kế toán thuế.
5. Thường xuyên đào tạo và đào tạo lại để cập nhật và nâng cao kiến thức về kế toán cho kế toán viên. Trong các trường đại học, cần thay đổi cách tiếp cận và dạy kế toán như hiện nay, thay vì chỉ dạy cho cách ghi sổ kế toán, cần đào tạo họ thành “những nhà thiết kế các hệ thống quản trị trọng yếu²”, tham gia vào hoạch định và thực hiện chiến lược của DN. Tăng cường giảng dạy kế toán quản trị cho sinh viên ngành kế toán và quản trị kinh doanh để họ có thể hiểu và thực hành được kế toán quản trị trong thực tế.
6. Phát triển Hội Kế toán gồm các chuyên gia có đủ năng lực và trình độ chuyên môn để có thể đảm nhận vai trò hoàn thiện hệ thống kế toán Việt Nam, theo yêu cầu phát triển nền kinh tế và hội nhập kinh tế quốc tế. Việc nghiên cứu, ban hành khung khái niệm và CMKT, tiêu chuẩn đạo đức của nhân viên kế toán và phát triển kiến thức và năng lực chuyên môn của nhân viên kế toán, v.v... cần giao cho tổ chức nghề nghiệp này.
7. Cần phải có quy định về cập nhật và bồi dưỡng nâng cao kiến thức hàng năm cho nhân viên kế toán. Coi đây là một trong những điều kiện cần thiết để được hành nghề của kế toán viên.

Kết luận

Chuyển đổi từ nền kinh tế kế hoạch hóa tập trung sang kinh tế thị trường theo định hướng Xã hội Chủ nghĩa nên sự khác biệt của kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế là tất yếu. Một hệ thống kế toán tin cậy, minh bạch và hiệu quả là cần thiết để kế toán Việt Nam sớm hội nhập với kinh tế khu vực và thế giới góp phần thu hút đầu tư và phát triển kinh tế đất nước. Muốn vậy chúng ta cần mạnh dạn đổi mới để giảm bớt sự cách biệt giữa kế toán Việt Nam với kế toán quốc tế, tạo môi trường minh bạch và tin cậy để các nhà đầu tư nước ngoài yên tâm đầu tư vào các DN Việt Nam. □

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính: *Hệ thống Kế toán Việt Nam*, NXB Tài chính, 2006
2. Bộ Tài chính: *Quyết định 15/2006/QĐ-BTC ngày 20/3/2006 của Bộ trưởng Bộ Tài chính.*
3. TS. Đặng Đức Sơn: *Xây dựng và hoàn thiện khung khái niệm cho các CMKT trong nền kinh tế chuyển đổi của Việt Nam. Tạp chí Kiểm toán*, 7/2008
4. Nguyễn Phương Mai: *CMKT Việt Nam: Càng ít đặc thù càng tốt. Báo ĐTCK* - 08/05
5. R.S. Kaplan, *New Roles for Management Accountants. Journal of Cost Management* 9 (1995), pp. 6–13. 59
6. *Deloitte Việt Nam: So sánh Chuẩn mực về lập và trình bày BCTC quốc tế và CMKT Việt Nam.*
7. Trần Xuân Nam: *So sánh CMKT Việt Nam và kế toán quốc tế. Tạp chí Đầu tư Chứng khoán số 59.* (<http://www.vacpa.org.vn>)
8. Phương Loan: *Việt Nam làm ăn vẫn "không giống ai"* (<http://tuansvietnam.net/2010-07-12-viet-nam-van-lam-an-khong-giong-ai>)

² GS. Kaplan (Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston)

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN VIỆC ÁP DỤNG KẾ TOÁN DỒN TÍCH TẠI CÁC ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP Y TẾ CÔNG LẬP TRÊN ĐỊA BÀN THÀNH PHỐ HỒ CHÍ MINH

✉ **Mai Thị Hoàng Minh*** - **Phạm Mạnh Tùng*** - **Nguyễn Thị Thương****
* **Trường Đại học Kinh tế thành phố Hồ Chí Minh**
** **Trường Đại học Ngân hàng thành phố Hồ Chí Minh**

Ngày nhận: 06/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

1 . Giới thiệu

Theo Chuẩn mực kế toán (CMKT) công quốc tế (IPSAS), việc áp dụng cơ sở dồn tích trong kế toán sẽ mang lại sự minh bạch về thông tin kế toán cho đơn vị cũng như nâng cao trách nhiệm giải trình vì việc ghi chép, hạch toán các nghiệp vụ kinh tế đúng theo bản chất phát sinh hơn là thông qua hình thức giao dịch của những nghiệp vụ này. Theo Ouda Hassan (2004), việc thực hiện kế toán trên cơ sở dồn tích của khu vực công (KVC) thành công sẽ giúp cải thiện chất lượng thông tin trên báo cáo tài chính (BCTC), cải thiện được việc đánh giá hiệu quả thực hiện các hoạt động, trình bày thông tin tình hình tài chính của Chính phủ, quản lý tài sản và nợ tốt hơn. Nghiên cứu này sẽ cung cấp một cách đầy đủ và toàn diện các thông tin về cơ sở kế toán dồn tích (KTDT) theo nội dung của IPSAS và nắm bắt xu hướng chuyển đổi sang cơ sở KTDT trong kế toán công.

Ngoài ra, dựa vào kết quả nghiên cứu, chúng tôi cũng sẽ đề xuất một số kiến nghị có ích liên quan đến việc áp dụng KTDT tại các đơn vị sự nghiệp y tế (SNYT) công lập đối với các đối tượng như: cơ quan Nhà nước, lãnh đạo đơn vị, người sử dụng thông tin trên BCTC, nhà phân tích tài chính và các nhà nghiên cứu trên cơ sở hướng đến hoàn thiện các môi trường: chính trị, pháp lý, kinh tế, giáo dục, văn hóa xã hội, nghề nghiệp.

According to International public sector accounting standards IPSAS, the application of accrual basis in accounting will bring transparency about accounting information to units as well as improve accountability because the recording and accounting of economic operations is strictly based on the nature of arising rather than through the transaction form of these operations. This study will provide a complete and comprehensive basis of accrual accounting according to the content of International public sector accounting standards IPSAS and capture the trend of shifting to accrual accounting basis in public accounting.

In this study, we identify and analyze the factors (Political environment, Educational environment, Economic environment, Legal environment, International environment, Cultural environment) effect on the application of accrual accounting in public health service units in Ho Chi Minh City, Viet Nam.

We use quantitative research methods in this study. According to this method, we rely on the background theories and previous studies to build models of factors affect the application of accrual accounting in public health service units. Models include the dependent variable that is the application of accrual accounting and six independent variables measuring environment (they are Political environment, Educational environment, Economic environment, Legal environment, International environment, Cultural environment). In this study, we use data collection tool is the detailed questionnaire because it is considered suitable for quantitative research (Tho, Nguyen Dinh, 2011). And the answer form is used is a closed question form with five levels (see Table 5) and predetermined. Detailed data section is designed with 31 questions about perspective. Each question has 5 answers in the form of Likert 5 point scale, from completely disagree (expressed in number 1) to completely agree with the point of view (expressed in number 5). The specific objects of the survey are accounting staff and managers of the unit – objects working in the unit and evaluated are directly related to the research issue. The survey was conducted by providing questionnaires to the survey objects. Objects of the survey rely on their knowledge, understanding and perspective to select the appropriate level. Survey forms are transmitted in two ways: meeting directly and by Google docs. The authors have sent 283 questionnaires to hospitals, which are non-productive units with revenues in Ho Chi Minh City, and collected 258 answer sheets with full data and validity. Then, the authors had conducted data entry and data processing. To test that model, we used multiple linear regression analysis by using SPSS software version 20.

Using a sample of 258 objects working in the unit and evaluated are directly related to the research issue (accounting staff and managers of the unit), our results indicate that all of six factors in the model (Political environment, Educational environment, Economic environment, Legal environment, International environment,

Cultural environment) are significantly related to the application of accrual accounting in public health service units, In detail, all these factors are positively related to the application of accrual accounting in public health service units. In that four factors, Political environment has the strongest effect and Cultural environment has the weakest effect.

In addition, based on the research results, we also propose some quite useful recommendations relating to the application of accrual accounting in public health service units for state institutions, leadership of the unit, users of the information on the financial statements, financial analysts and researchers.

Keywords: *Accrual accounting, financial statements, public sector, public health service unit, political environment, educational environment, economic environment, legal environment, international environment, cultural environment.*

2. Cơ sở lý thuyết và phát triển giả thuyết

2.1. Lý thuyết quản trị công mới (NPM)

Lý thuyết NPM được Hood đề xướng vào năm 1991. Lý thuyết được ra đời bắt nguồn từ yêu cầu đổi mới trong lĩnh vực công, phù hợp với sự phát triển của nền kinh tế thị trường và quá trình toàn cầu hóa. Lý thuyết đề cao sự cạnh tranh trong KVC, yêu cầu nhận thức lại vai trò của Nhà nước và cách thức sử dụng nguồn lực công, theo đó nhấn mạnh đến 2 yếu tố là tính hiệu quả và tính dân chủ. Với vai trò quản lý cao nhất, Nhà nước có thể thực hiện chuyển giao một phần công việc cho khu vực tư nhân đảm nhiệm với mục tiêu thu hút được nguồn lực của xã hội cũng như tăng cường sự kiểm tra, giám sát từ các thành phần xã hội. Khi KVC có sự tham gia tích cực của xã hội sẽ góp phần hạn chế và triệt tiêu những tồn tại trước đây như lãng phí, tham nhũng, lạm quyền,... phát sinh từ mô hình quản trị công truyền thống. Một trong những điểm nổi bật của lý thuyết NPM là nhấn mạnh hiệu quả sử dụng nguồn lực và kết quả đạt được, nghĩa là chú trọng đến kết quả đầu ra thay vì chỉ tập trung kiểm soát các yếu tố đầu vào, nhấn mạnh vào chất lượng dịch vụ công và đáp ứng những nhu cầu của công dân về dịch vụ công. Mô hình này cũng được thiết kế khoa học hơn với việc đẩy mạnh phân cấp quản lý, giảm sự tập trung quyền lực, mở rộng quyền chủ động cho địa phương trong phạm vi thẩm quyền của họ, thúc đẩy tính năng động trong quản lý công. Lý thuyết NPM đã đóng góp rất đáng kể trong việc cải cách quản lý hành chính, giảm quy mô của hệ thống cơ quan hành chính của Chính phủ, tăng cường trách nhiệm giải trình và sự minh bạch trong quản lý nguồn lực công.

2.2. Lý thuyết ủy nhiệm và khái niệm trách nhiệm giải trình

Lý thuyết ủy nhiệm có nguồn gốc từ lý thuyết kinh tế, được phát triển lần đầu tiên bởi Alchial & Demsetz (1972) và được Jensen & Meckling phát triển thêm vào năm 1976. Nội dung của lý thuyết là chỉ ra mối quan hệ giữa bên ủy nhiệm (nhà đầu tư, chủ sở hữu,...) với bên được ủy nhiệm (nhà quản lý), trong đó bên được ủy nhiệm sẽ đại diện cho bên ủy nhiệm để quản lý DN (DN), thực hiện các công việc được ủy nhiệm. Chi phí đại diện xảy ra giữa các chủ thể: hội đồng quản trị - giám đốc, tổng giám đốc - giám đốc chi nhánh, người thuê lao động - người lao động. Hai bên đều mong muốn tối đa hóa lợi ích của mình, trong khi cổ đông mong muốn tối đa hóa lợi ích của mình thông qua tăng giá trị DN, còn với nhà quản lý thì mong muốn tối đa hóa thu nhập của họ. Điều này sẽ dẫn đến xung đột về lợi ích, kèm theo thông tin bất cân xứng, làm nảy sinh những nguy cơ khiến cho hoạt động của DN không đạt mức tối ưu và gây thiệt hại cho các nhà đầu tư (người sở hữu DN). Chi phí đại diện sẽ được giảm thiểu bằng cách bên ủy nhiệm sẽ chủ động khuyến khích bằng vật chất và chi phí vật chất cho người được ủy nhiệm, để khuyến khích và tạo ra động lực cho người được ủy nhiệm hành động vì mục tiêu chung của DN, công bố nhiều thông tin tự nguyện hơn. Bằng việc trả lương, thưởng theo hiệu quả công việc, theo kết quả hoạt động kinh doanh của DN bằng các hình thức như: thưởng bằng cổ phiếu, giáo dục ý thức tự trọng nghề nghiệp, các danh hiệu thi đua, cơ hội thăng tiến.

Trách nhiệm giải trình (accountability) là thuật ngữ có nguồn gốc từ tiếng Latin mang ý nghĩa sơ khai là “giải thích” (accountare), được sử dụng và biết đến ở Anh vào thế kỷ 13. Trong giai đoạn đầu trách nhiệm này gắn liền với thu, chi ngân khố trong Chính phủ của nhiều quốc gia. Tuy nhiên sau đó, phạm vi của trách nhiệm giải trình được mở rộng sang nhiều lĩnh vực như kinh tế, chính trị, khoa học, xã hội dựa trên nền tảng mối quan hệ công việc. Thuật ngữ trách nhiệm giải trình ở KVC xuất hiện lần đầu tiên tại Mỹ qua những cuộc trao đổi học thuật (Mulgan, 2000). Cũng theo Mulgan (2000), trong lĩnh vực công, trên cơ sở mối quan hệ tổ chức, trách nhiệm giải trình có thể bao gồm 4 loại sau: (1) Trách nhiệm giải trình của cán bộ, công chức Nhà nước với công chúng trong việc thực thi công vụ; (2) Trách nhiệm giải trình với ý nghĩa là kiểm soát các hoạt động của Chính phủ; (3) Liên quan đến trách nhiệm của Chính phủ trong việc đáp ứng nhu cầu và mong muốn của người dân;

(4) Trách nhiệm giải trình tồn tại dưới hình thức đối thoại (quyền được phát biểu ý kiến và chất vấn của người dân đối với Chính phủ và các cơ quan công quyền). Đối với trách nhiệm loại (1) và (2), ban đầu trách nhiệm này được hiểu như là việc tuân thủ các quy định pháp luật đối với nhiệm vụ được giao và được kiểm tra bởi các nhà quản lý cấp trên, giám sát từ các cơ quan lập pháp và công chúng thông qua các quy định bắt buộc nhằm đáp ứng yêu cầu minh bạch ứng với mô hình quản trị công truyền thống. Càng quan trọng hơn nữa, sau khi xảy ra hàng loạt cuộc khủng hoảng ở KVC như khủng hoảng nợ công 1970-1980 của các nước trên thế giới, quy mô ngân sách gia tăng nhanh chóng, cuộc cách mạng về công nghệ, tự do hóa kinh tế đã tác động làm thay đổi quan điểm của công chúng trong việc đòi hỏi phải có những báo cáo đánh giá tính hiệu quả trong việc sử dụng nguồn lực của quốc gia (Shand & Anand, 1996). Các sự kiện này khiến cho nhiều quốc gia trên thế giới phải thực hiện cải tổ mạnh cơ chế quản trị công của mình. Nghiên cứu về lý thuyết ủy nhiệm và trách nhiệm giải trình góp phần giải thích những nhân tố pháp lý có ảnh hưởng đến việc áp dụng KTDT tại KVC.

3. Tổng quan các nghiên cứu có liên quan

3.1 . Các nghiên cứu ở nước ngoài

3.1.1 Nghiên cứu của tác giả Ouda Hassan (2004, 2008).

Trong bài nghiên cứu của mình, tác giả đã xây dựng mô hình các nhân tố dẫn đến sự thành công của việc thực hiện chuyển đổi cơ sở kế toán từ cơ sở tiền mặt sang cơ sở dồn tích ở các nước phát triển và đang phát triển dựa trên việc nghiên cứu kinh nghiệm thực hiện thành công kế toán KVC trên cơ sở dồn tích ở New Zealand, Anh và Úc. Theo Ouda Hassan, việc thực hiện kế toán trên cơ sở dồn tích của KVC thành công sẽ giúp cải thiện chất lượng thông tin trên BCTC, cải thiện được việc đánh giá hiệu quả thực hiện các hoạt động, trình bày thông tin tình hình tài chính của Chính phủ, quản lý tài sản và nợ tốt hơn. Tác giả cũng mở rộng vấn đề bàn luận sang các nước đang phát triển, theo Ouda, các nước đang phát triển sẽ khó thực hiện kế toán trên cơ sở dồn tích cho KVC hơn các nước phát triển vì các nước đang phát triển phải đối mặt với các vấn đề sự thâm nhập ngày càng lớn mạnh của gian lận và tham nhũng vào mọi giao dịch của KVC, sự thống trị của hệ thống chính trị phi dân chủ kìm hãm sự đổi mới, thiếu nhân sự có trình độ chuyên môn, thiếu kỹ năng của con người, thiếu kỹ thuật, phương tiện, thiếu tài chính, thiếu khả năng thiết lập các CMKT, người dân chưa có nhận thức cao về việc đòi hỏi quyền sử dụng thông tin nên không tạo áp lực để Chính phủ cải cách việc cung cấp thông tin kế toán của KVC. Ngoài ra các nước đang phát triển còn đối mặt với các vấn đề về tình hình kinh tế vĩ mô như: tỷ lệ lạm phát cao, ổn định tiền tệ, nợ công quốc gia lớn và thâm hụt chi tiêu quốc gia, hệ thống kiểm soát nội bộ yếu kém, thiếu quản lý trong KVC,... chính những vấn đề này cũng là rào cản khiến cho các nước đang phát triển chậm cải cách kế toán KVC. Vì vậy, theo tác giả, các nước đang phát triển muốn cải cách kế toán trên cơ sở dồn tích thành công cần phải có sự can thiệp và tài trợ mạnh của các tổ chức quốc tế trên nhiều phương diện, đặc biệt là phương diện về tài chính.

3.1.2 Nghiên cứu của Ali, R (2008)

Luận án đã trình bày nội dung về cơ sở KTDT và quá trình cải cách KVC, thông qua việc sử dụng ví dụ thực tiễn và kinh nghiệm tại các nước thuộc khu vực Bắc Úc. Tác giả nhấn mạnh đến việc áp dụng kế toán theo cơ sở dồn tích giúp cải thiện trách nhiệm giải trình, đặc biệt trong việc quản lý các nguồn lực của Nhà nước, vì nó cung cấp một cách đầy đủ chi phí các nguồn lực được sử dụng và cung cấp thông tin một cách toàn diện hơn. Theo bài nghiên cứu của tác giả, ngoài những lợi ích đã nêu, thì kế toán cơ sở dồn tích cũng mang lại một số lợi ích như: quản lý tài sản được chặt chẽ hơn vì đơn vị đã am hiểu hơn về tài sản của họ, thông tin tài sản dồn tích sẽ hỗ trợ các cơ quan, đơn vị trong việc kiểm soát cũng như đánh giá hợp lý về sự sụt giảm giá trị của tài sản, từ đó tạo điều kiện cho các quyết định thay thế hoặc bán những tài sản này. Bên cạnh đó, KTDT còn giúp tăng cường trách nhiệm giải trình trong hoạt động quản lý phân chia tài sản của đơn vị công, vì giảm độ rủi ro trong việc trộm cắp và hư hỏng các tài sản.

3.1.3 Nghiên cứu của Mark Christensen (2009)

Luận án xem xét lý do tại sao Chính quyền tiểu bang New South Wales (Úc) đã quyết định thực hiện IPSAS trên cơ sở KTDT và tác động của sự thay đổi CĐKT ở Úc trong việc ra quyết định. Tác động chính sách phát sinh từ dự án này là một mô hình mới - KTDT là cần thiết, nhưng phải chú ý rằng sự thay đổi kế toán cần phải được kết hợp với đặc điểm tổ chức các cấp chính quyền.

3.1.4 Nghiên cứu của Johan, C., Bretch, R. & Caroline, R (2010)

Nội dung của nghiên cứu nhằm trả lời 2 câu hỏi nghiên cứu, thứ 1: những yếu tố nào giải thích cho việc áp dụng kế toán theo cơ sở dồn tích tại các quốc gia châu Âu theo những mức độ khác nhau? Và thứ 2: điều gì giải thích cho việc áp dụng chuẩn mực IPSAS theo những mức độ khác nhau tại các nước châu Âu? Để thực

hiện bài nghiên cứu của mình, tác giả đã tạo một bảng câu hỏi và thực hiện một cuộc khảo sát tại 17 quốc gia thuộc Liên minh châu Âu EU. Bằng việc khảo sát ý kiến các chuyên gia, nghiên cứu đã điều tra về mức độ của các Chính phủ châu Âu áp dụng KTDĐT và giải thích các mức độ khác nhau trong việc lựa chọn cơ sở dồn tích ở các quốc gia này. Bên cạnh đó, nghiên cứu cũng cho thấy rằng hầu hết các quốc gia đều chuyển sang áp dụng kế toán theo IPSAS dựa trên cơ sở dồn tích. Với nghiên cứu này, có thể thấy rằng việc vận dụng theo IPSAS đã được thực hiện trong nhiều năm trước tại các quốc gia.

3.1.5 Nghiên cứu của Timosenko, K. & Adhikari, P (2010)

Nội dung của bài nghiên cứu nhằm nghiên cứu về thực trạng quá trình chuyển đổi từ cơ sở kế toán tiền mặt sang cơ sở KTDĐT tại 2 quốc gia là Nepal (quốc gia đang phát triển) và Nga (quốc gia đang thực hiện chuyển đổi). Hiện nay, có khá nhiều các Chính phủ tại các nước trên thế giới đã tiến hành chuyển đổi kế toán từ cơ sở tiền sang cơ sở dồn tích, đồng thời vận dụng theo bộ IPSAS. Đây chính là cơ sở cho nghiên cứu của tác giả. Theo bài nghiên cứu, ý tưởng cải cách hệ thống kế toán công tại 2 quốc gia này đều bị ảnh hưởng nhiều từ các tổ chức quốc tế. Các nghiên cứu ủng hộ kế toán cơ sở dồn tích trong KVC đã nhấn mạnh đến lợi ích của nó như tăng cường tính minh bạch, hiệu quả hoạt động và tạo ra thông tin toàn diện về chi phí hoạt động (Carlin, 2005; Näsä & Vinnari, 2008; Budding & Groot, 2008). Các tổ chức quốc tế như IFAC, IMF, WB và OECD trực tiếp hoặc gián tiếp ủng hộ xu hướng chuyển đổi sang KTDĐT (Paulsson, 2006). Bên cạnh đó, tác giả cũng nêu lên quan điểm của mình rằng muốn thực hiện thành công việc chuyển đổi thì mỗi quốc gia cần có cách thức riêng vì hệ thống định chế ở mỗi quốc gia có sự khác biệt với nhau.

3.1.6 Nghiên cứu của Carmen Cretu và cộng sự (2011)

Từ việc nghiên cứu IPSAS và phân tích các nội dung thông tin trình bày trên BCTC KVC trên cơ sở dồn tích theo IPSAS, tác giả khẳng định việc lập và trình bày BCTC theo IPSAS bao gồm năm báo cáo: bảng cân đối kế toán, báo cáo kết quả hoạt động, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, báo cáo tình hình thay đổi vốn chủ sở hữu và bảng thuyết minh BCTC, thì chắc chắn thông tin cung cấp sẽ có chất lượng tốt hơn, tăng tính hữu ích của thông tin nhưng việc lập BCTC đáp ứng yêu cầu IPSAS cũng là thách thức rất lớn đối với Chính phủ các quốc gia trên thế giới, vì cần có nhân sự có trình độ chuyên môn cao, am hiểu về kế toán KVC và sự chấp nhận tốn kém chi phí thực hiện việc cải cách kế toán theo IPSAS.

Tóm lại, qua tổng kết các công trình nghiên cứu của những tác giả ở nước ngoài, nhóm tác giả nhận thấy mỗi quốc gia đều áp dụng những chính sách kế toán của riêng mình. Tuy nhiên, với xu thế hội nhập và phát triển, việc áp dụng IPSAS là cần thiết và song song với nó luôn là việc cải cách kế toán KVC.

3.2 . Các nghiên cứu ở trong nước

- Nghiên cứu của Đậu Thị Kim Thoa (2012), tác giả cho rằng để xây dựng hệ thống tài khoản kế toán hành chính sự nghiệp (HCSN) Việt Nam phù hợp với thông lệ kế toán quốc tế thì Việt Nam cần hoàn thiện Luật NSNN, Luật Thuế, Luật Kế toán và ban hành CMKT riêng cho KVC tại Việt Nam, tăng cường tự chủ tài chính, mở rộng lĩnh vực hoạt động, cải tổ cơ cấu tổ chức để tăng cường hội nhập quốc tế và chuyển đổi cơ sở kế toán sang cơ sở dồn tích hoàn toàn.

- Nghiên cứu của Lê Thị Cẩm Hồng (2013), tác giả đã nghiên cứu hoàn thiện BCTC của đơn vị HCSN Việt Nam theo định hướng tiếp cận chuẩn mực IPSAS. Theo tác giả, để thực hiện điều này Việt Nam cần hoàn thiện về môi trường pháp lý, thay đổi cơ sở kế toán sang cơ sở dồn tích hoàn toàn, hoàn thiện CĐKT cũng như hoàn thiện các qui định về kiểm soát nội bộ cho các đơn vị thuộc khu vực Nhà nước.

- Nghiên cứu của Mai Thị Hoàng Minh (2014), “Vận dụng IPSAS để trình bày BCTC Nhà nước theo mô hình Tổng Kế toán Nhà nước”. Trong bài nghiên cứu, tác giả đã nêu ra những khó khăn, thách thức đối với Việt Nam khi vận dụng IPSAS để lập BCTC Nhà nước bao gồm: (1) Chưa hình thành hệ thống kế toán Nhà nước thống nhất, phương pháp và nguyên tắc kế toán chưa tuân thủ hoàn toàn thông lệ kế toán quốc tế; (2) Số liệu kế toán tại các đơn vị kế toán Nhà nước chưa đồng bộ; (3) Kho bạc Nhà nước chưa triển khai và vận hành một cách hoàn chỉnh hệ thống thông tin kế toán tập trung; (4) Khuôn khổ pháp lý chưa đồng bộ và chưa theo kịp với sự phát triển của kinh tế thị trường; (5) Năng lực, trình độ của cán bộ còn bị giới hạn; (6) Lộ trình cải cách chậm và nguồn lực tài chính dành cho cải cách kế toán chưa đáp ứng được yêu cầu.

- Nghiên cứu của Phạm Quang Huy (2014), trong luận án nghiên cứu hoàn thiện hệ thống kế toán thu chi NSNN, tác giả cho rằng đến năm 2020, Việt Nam cần tạo ra hành lang pháp lý vững chắc trong quá trình chuẩn bị cho nền kế toán công của quốc gia, hoàn thiện hệ thống quản lý NSNN theo mô hình TABMIS và tiếp tục hoàn thiện mục lục NSNN, thực hiện tạo lập mô hình kế toán tập trung của tất cả các lĩnh vực để tạo ra sự kết nối thông tin giữa các khâu trong nền kinh tế, qua đó tạo ra hành lang đầy đủ để có thể dễ dàng chuyển đổi sang

việc áp dụng CMKT công quốc gia trong thời gian tới. Từ năm 2020 trở đi, Việt Nam cần xem xét và ban hành dần dần CMKT công của quốc gia trên cơ sở bộ IPSAS, lựa chọn cơ sở kế toán thống nhất theo điều kiện thực tế của Việt Nam và phù hợp với định hướng của quốc tế trong bộ CMKT công, thiết lập quá trình chuyển giao giữa Tổng Kế toán Nhà nước theo mô hình TABMIS sang việc áp dụng từng bước theo nội dung của CMKT công quốc gia, trên cơ sở hành lang pháp lý mới về NSNN, quản lý ngân sách cùng với chế độ tài chính công đặc thù cho từng lĩnh vực trong xã hội.

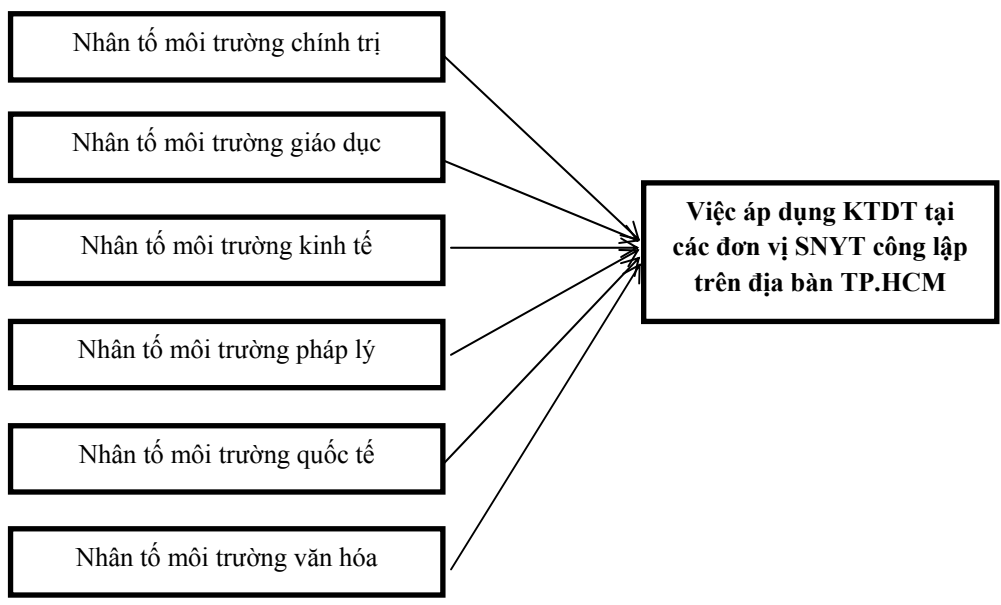
- Nghiên cứu của Nguyễn Thị Thu Hiền (2014), trong luận án hoàn thiện BCTC KVC Việt Nam, tác giả đã tiến hành nghiên cứu định tính và định lượng để xác định các nhân tố có ảnh hưởng đến việc chuyển đổi kế toán KVC sang cơ sở dồn tích tại Việt Nam. Tác giả cũng nêu ra những tồn tại của hệ thống kế toán công hiện nay như có nhiều CĐKT cùng áp dụng cho các đơn vị HCSN ở từng lĩnh vực hoạt động khác nhau, sự tồn tại song song cơ sở tiền và cơ sở dồn tích trong CĐKT HCSN, BCTC của đơn vị HCSN còn rườm rà, phức tạp, chưa đáp ứng đầy đủ các tiêu chuẩn, yêu cầu về chất lượng của BCTC, chưa cung cấp thông tin hữu ích cho người sử dụng, chưa phù hợp với thông lệ kế toán quốc tế,... Trên cơ sở những hạn chế đó, tác giả đã đề xuất và kiến nghị những giải pháp để hoàn thiện BCTC của KVC tại Việt Nam.

Từ những nghiên cứu ở phạm vi trong nước và trên thế giới, không thể phủ nhận việc áp dụng IPSAS sẽ mang lại nhiều lợi ích như tăng tính toàn diện và minh bạch cho BCTC, nâng cao chất lượng và tính so sánh giữa các đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công. Hệ thống IPSAS được xây dựng trên cơ sở hệ thống CMKT DN và được thực hiện chủ yếu trên cơ sở KTDT. Tại Việt Nam, CĐKT HCSN hiện nay đang thực hiện kết hợp giữa cơ sở KTDT và cơ sở kế toán tiền mặt. Tuy nhiên, do các đơn vị HCSN vốn quen với cách làm là tuân thủ theo các chế độ, chính sách kế toán được hướng dẫn cụ thể thông qua các văn bản cho từng ngành. Nhưng ngược lại, các IPSAS lại được thiết lập trên nguyên tắc cơ bản chứ không chi tiết và cụ thể cho từng ngành nên đòi hỏi nhân viên kế toán cần có sự am hiểu về trình độ chuyên môn và phương pháp làm việc khoa học. Công tác kế toán thu, chi ngân sách hiện vẫn do nhiều cơ quan cùng thực hiện. Mỗi cơ quan có mục đích, phương pháp, đối tượng và nội dung hạch toán, các chỉ tiêu báo cáo thu chi ngân sách khác nhau. Điều này dẫn đến một hệ quả là khi đối chiếu các số liệu về thu, chi ngân sách được hạch toán tại những cơ quan này thường vênh nhau, chưa đáp ứng được yêu cầu phân tích số liệu để phục vụ cho công tác quản lý, điều hành NSNN. Vì vậy, việc đưa kế toán Nhà nước tiếp cận với các IPSAS là xu hướng tất yếu phải thực hiện trong thời gian tới.

a. Mô hình thực nghiệm và giả thuyết nghiên cứu

Chúng tôi đã nghiên cứu rất nhiều nghiên cứu trước đây liên quan đến chủ đề này, để xây dựng các yếu tố được đưa vào mô hình nghiên cứu cũng như hướng tác động của chúng đến việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập. Sau đó, chúng tôi đã xây dựng mô hình nghiên cứu với các biến độc lập được đề cập trong hầu hết các nghiên cứu trước đó. Hình 1 minh họa mô hình đề xuất. Mặc dù mối quan hệ giữa các thành phần được minh họa trong sơ đồ (1) có vẻ đơn giản, nghiên cứu này là một trong số rất ít nghiên cứu đã điều tra toàn diện mối quan hệ giữa các yếu tố và việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập.

Sơ đồ 1: Mô hình nghiên cứu ảnh hưởng của các nhân tố đến sự chuyển đổi kế toán công sang cơ sở dồn tích tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM



Nhóm tác giả đưa ra các giả thuyết nghiên cứu sau dựa trên kết quả của các nghiên cứu trước đây và các lý thuyết cơ bản được áp dụng, bao gồm các giả thuyết sau:

- *Giả thuyết H1: Nhân tố môi trường chính trị có ảnh hưởng việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM.*

- *Giả thuyết H2: Nhân tố môi trường giáo dục có ảnh hưởng đến việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM.*

- *Giả thuyết H3: Nhân tố môi trường kinh tế có ảnh hưởng đến việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM.*

- *Giả thuyết H4: Nhân tố môi trường pháp lý có ảnh hưởng đến việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM.*

- *Giả thuyết H5: Nhân tố môi trường quốc tế có ảnh hưởng đến việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM.*

- *Giả thuyết H6: Nhân tố môi trường văn hóa có ảnh hưởng đến việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM.*

Phân tích hồi quy tuyến tính đa biến được sử dụng để kiểm tra mối liên quan giữa biến phụ thuộc là việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNYT công lập, trên địa bàn TP.HCM và các biến độc lập. Mô hình sau đây được ước tính:

$$CSDT = \alpha + \beta_1 * MTCT + \beta_2 * MTGD + \beta_3 * MTKT + \beta_4 * MTPL + \beta_5 * MTQT + \beta_6 * MTVH + E_i$$

Trong đó:

CSDT: Việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM

MTCT: Môi trường chính trị

MTGD: Môi trường giáo dục

MTKT: Môi trường kinh tế

MTPL: Môi trường pháp lý

MTQT: Môi trường quốc tế

MTVH: Môi trường văn hóa

b. Thiết kế thang đo và bảng câu hỏi khảo sát

Thang đo được sử dụng là thang đo Likert 5 điểm với các mức độ là: (1) Hoàn toàn không đồng ý; (2) Không đồng ý; (3) Không có ý kiến; (4) Đồng ý; (5) Hoàn toàn đồng ý. Dựa vào lý thuyết đã trình bày ở trên, tác giả xây dựng được các thang đo cụ thể như sau:

Bảng 1: Thang đo các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập

Ký hiệu	Biến quan sát
❖ Việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM	
CSDT1	BCTC cung cấp thông tin trung thực và hữu ích cho người sử dụng
CSDT2	BCTC nâng cao trách nhiệm giải trình của đơn vị công
CSDT3	BCTC mô tả được bản chất của nghiệp vụ kinh tế, coi trọng nội dung hơn hình thức, đảm bảo độ tin cậy.
CSDT4	BCTC phù hợp với thông lệ kế toán quốc tế và được sự thừa nhận của quốc tế
CSDT5	BCTC được lập theo cơ sở dồn tích cung cấp thông tin kế toán hữu ích cho quá trình ra quyết định

❖ Môi trường chính trị	
MTCT1	Sự dân chủ và cạnh tranh chính trị
MTCT2	Sự hỗ trợ chính trị của Chính phủ
MTCT3	Sự tăng cường giám sát của quốc hội về tài chính KVC
MTCT4	Mức độ tham gia của công chúng trong các quyết định tài chính công
❖ Môi trường giáo dục	
MTGD1	Trình độ văn hóa, giáo dục của người dân
MTGD2	Trình độ chuyên môn của chuyên gia, chuyên viên kế toán
MTGD3	Khả năng về công nghệ thông tin
MTGD4	Chính sách tuyên truyền, phổ biến đến người dân
❖ Môi trường kinh tế	
MTKT1	Các áp lực về tài chính KVC
MTKT2	Các vụ bê bối tài chính trong KVC
MTKT3	Thu nhập của người dân
MTKT4	Chi phí thực hiện việc cải cách kế toán KVC
❖ Môi trường pháp lý	
MTPL1	CMKT KVC
MTPL2	Các quy định về quản lý NSNN và quản lý tài chính KVC
MTPL3	Qui định công bố công khai thông tin BCTC KVC
MTPL4	Nhu cầu của đối tượng sử dụng thông tin BCTC KVC
MTPL5	Mục tiêu của BCTC KVC
MTPL6	Tổ chức nghề nghiệp và cơ quan ban hành CMKT
MTPL7	Hệ thống kiểm soát nội bộ
❖ Môi trường quốc tế	
MTQT1	Áp lực thực hiện các cam kết khi gia nhập tổ chức quốc tế
MTQT2	Sự hỗ trợ chuyên môn của chuyên gia quốc tế
MTQT3	Sự tài trợ tài chính của các tổ chức quốc tế
❖ Môi trường văn hóa	
MTVH1	Chủ nghĩa cá nhân và sự tham nhũng
MTVH2	Sự nghiêm túc chấp hành các qui định kế toán, chuẩn mực đạo đức và chuẩn mực nghề nghiệp của người làm kế toán
MTVH3	Văn hóa đấu tranh, đòi hỏi quyền lợi được kiểm soát tình hình thu chi NSNN, tình hình sử dụng tài chính công của công chúng
MTVH4	Văn hóa quản lý quan liêu và tâm lý ngại sự đổi mới

Công cụ thu thập dữ liệu được sử dụng là Bảng câu hỏi chi tiết, bởi lẽ loại bảng câu hỏi này được xem là phù hợp cho nghiên cứu định lượng Nguyễn Đình Thọ (2011). Nghiên cứu sử dụng hình thức trả lời dưới dạng câu hỏi đóng với năm cấp độ và được xác định trước. Phần nội dung chi tiết được thiết kế với 31 câu hỏi về quan điểm. Mỗi câu hỏi có 5 câu trả lời theo dạng thang đo 5 Likert, từ hoàn toàn không đồng ý (thể hiện ở số 1) đến hoàn toàn đồng ý với quan điểm được nêu ra (thể hiện ở số 5). Đối tượng của cuộc khảo sát dựa trên kiến thức, sự hiểu biết và quan điểm của họ để lựa chọn mức độ phù hợp.

c. Chọn mẫu và thu thập dữ liệu

Trong nghiên cứu này, việc phỏng vấn toàn bộ các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM để xây dựng khuôn mẫu gây tốn kém nhiều nguồn lực, thời gian. Vì vậy, tác giả chọn mẫu theo phương pháp phi xác suất. Tuy nhiên, việc áp dụng định mức khi chọn mẫu sẽ giúp nghiên cứu khắc phục được những hạn chế vốn có của chọn mẫu phi xác suất (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Các đối tượng được lựa chọn khảo sát là những nhân viên kế toán và ban lãnh đạo các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM – là các đối tượng đang làm việc tại đơn vị và được đánh giá có liên quan trực tiếp đến đề tài nghiên cứu. Để phân tích EFA, Hair và cộng sự (2006, theo Nguyễn Đình Thọ, (2011)), gợi ý kích thước mẫu phải gấp 5 lần số biến quan sát; Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008) cho rằng con số này khoảng từ 4 đến 5 lần. Trong bài nghiên cứu này, mô hình nghiên cứu xây dựng có 31 biến quan sát nên kích thước mẫu hợp lý là lớn hơn hoặc bằng 155 (31*5). Để thu thập kết quả khảo sát, tác giả tiến hành khảo sát bằng bảng câu hỏi thông qua 2 công cụ là Google Docs và phát bảng khảo sát trực tiếp đến tay người được khảo sát. Số bảng khảo sát được phát ra là 283 bảng. Kết quả, nhóm tác giả thu về được 258 bảng trả lời từ Google docs và bảng khảo sát trực tiếp có đầy đủ dữ liệu và hợp lệ. Từ đó, các bước nhập liệu và xử lý dữ liệu được tiến hành.

d. Kết quả thực nghiệm

Mô tả mẫu quan sát và thống kê mô tả

Để thực hiện kiểm định thang đo cho mô hình nghiên cứu về các nhân tố tác động đến việc áp dụng KTĐT tại những đơn vị SNYT công lập trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh, tác giả gửi bảng câu hỏi khảo sát theo 2 hình thức, thông qua công cụ Google docs và phát phiếu khảo sát trực tiếp đến các đối tượng là nhân viên kế toán và ban lãnh đạo các đơn vị SNYT công lập ở TP.HCM. Qua thời gian khảo sát từ ngày 15/08/2017 đến ngày 31/12/2017, tác giả thu được 115 phiếu từ khảo sát trực tuyến và 168 phiếu từ khảo sát trực tiếp. Sau khi tiến hành sàng lọc và loại bỏ các phiếu trả lời không đạt yêu cầu, thiếu thông tin hoặc trả lời thiếu khách quan, còn lại 258 phiếu đạt yêu cầu (đạt tỷ lệ 91,17%).

Dưới đây là bảng tổng hợp thống kê về số lượng các đáp án, giá trị trung bình, độ lệch chuẩn của mỗi biến quan sát.

Bảng 2: Thống kê tần số các thang đo

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
MTCT1	258	1	5	3.71	0,735
MTCT2	258	2	5	3.78	0,689
MTCT3	258	1	5	3.60	0,749
MTCT4	258	1	5	3.59	0,914
MTGD1	258	1	5	3.39	1,167
MTGD2	258	1	5	3.90	1,090
MTGD3	258	2	5	3.58	1,155
MTGD4	258	1	5	3.41	1,113
MTKT1	258	2	5	3.78	0,727
MTKT2	258	2	5	3.85	0,720
MTKT3	258	2	5	3.75	0,689
MTKT4	258	2	5	3.83	0,619
MTPL1	258	1	5	3.60	0,938
MTPL2	258	1	5	3.54	0,896
MTPL3	258	2	5	3.49	0,905
MTPL4	258	1	5	3.55	0,832
MTPL5	258	2	5	3.55	0,841
MTPL6	258	1	5	3.59	0,896
MTPL7	258	1	5	3.33	0,879
MTQT1	258	2	5	3.90	0,646
MTQT2	258	3	5	3.93	0,561
MTQT3	258	2	5	3.97	0,620
MTVH1	258	2	5	3.86	0,633
MTVH2	258	2	5	4.17	0,580
MTVH3	258	2	5	3.98	0,642
MTVH4	258	2	5	4.07	0,607
CSDT1	258	3	5	4.27	0,540
CSDT2	258	2	5	3.43	0,575

CSDT3	258	1	3	2.36	0,519
CSDT4	258	2	4	3.38	0,503
CSDT5	258	2	5	3.17	0,727

+ **Biến phụ thuộc**

“Việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập”: Từ bảng 2 cho thấy, các giá trị trung bình của thang đo Áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập (CSDT1, CSDT2, CSDT3, CSDT4) đều cao, dao động từ 3,17 đến 4,27. Điều này cho thấy, các đối tượng được khảo sát đều đồng tình và ủng hộ quan điểm áp dụng cơ sở KTDT theo chuẩn mực kế toán công quốc tế và kỳ vọng hệ thống BCTC mới sẽ cung cấp thông tin tài chính hữu ích hơn, tăng tính minh bạch và trách nhiệm giải trình cho các đơn vị SNYTCL, giúp việc quản lý tài chính công hiệu quả hơn.

+ **Biến độc lập**

++ *Môi trường chính trị*: Đối với thang đo này, giá trị trung bình dao động giữa các biến quan sát không quá cao từ 3,59 đến 3,78. Trong đó, MTCT2 – “Sự hỗ trợ về chính trị của Chính phủ” nhận giá trị trung bình cao nhất.

++ *Môi trường giáo dục*: Các giá trị trung bình đều nằm ở mức đồng ý nhiều, dao động từ 3,41 đến 3,9. Biến có giá trị trung bình cao nhất trong thang đo này là MTGD2 - trình độ chuyên môn của chuyên gia, chuyên viên kế toán.

++ *Môi trường kinh tế*: Thang đo có các giá trị trung bình dao động từ 3,75 đến 3,83, đều ở mức đồng ý cao. Trong đó, biến “Thu nhập của người dân” không nhận được kết quả đánh giá cao, có giá trị trung bình thấp nhất trong 4 biến.

++ *Môi trường pháp lý*: Đối với thang đo này, các giá trị trung bình cao gần như ngang nhau, không cho thấy sự khác biệt nhiều, dao động trong khoảng từ 3,49 đến 3,6. Riêng biến MTPL7- hệ thống kiểm soát nội bộ có giá trị trung bình thấp nhất là 3,33.

++ *Môi trường quốc tế*: Các biến ở thang đo này đều có giá trị trung bình ở mức đồng ý nhiều, dao động từ 3,90 đến 3,97. Biến MTQT1- “Áp lực thực hiện các cam kết khi gia nhập tổ chức quốc tế” đạt được sự đồng ý cao từ các đối tượng tham gia khảo sát với giá trị trung bình là 3,9 nhưng vẫn thấp hơn hai biến còn lại là MTQT2- “Sự hỗ trợ chuyên môn của chuyên gia quốc tế” và MTQT3- “Sự tài trợ tài chính của các tổ chức quốc tế”.

++ *Môi trường văn hóa*: Thang đo có giá trị trung bình dao động từ 3,86 đến 4,17. Trong đó, biến MTH2 -“Sự nghiêm túc chấp hành các qui định kế toán, chuẩn mực đạo đức và chuẩn mực nghề nghiệp của người làm kế toán” và biến MTH4 –“ Văn hóa quản lý quan liêu và tâm lý ngại sự đổi mới” có giá trị trung bình lớn hơn 4.

Như vậy, tất cả 31 biến quan sát đều có giá trị trung bình khá cao, giá trị khảo sát cao nhất của các biến đều là mức 5. Từ đó, có thể thấy rằng các đối tượng được khảo sát cũng đánh giá cao sự tác động của các biến này trong các thang đo.

Phân tích tương quan và hồi quy

Phân tích tương quan

Tiếp theo, phân tích ma trận tương quan sử dụng hệ số tương quan Pearson để lượng hóa mức độ chặt chẽ của mối liên hệ giữa 05 biến độc lập và 01 biến phụ thuộc. Đồng thời, hiện tượng đa cộng tuyến cũng sẽ được xem xét. Next, correlation analysis of independent variables and information transparency in financial statements is done to check the relationships between variables. Dựa kết quả của Bảng 3, ta thấy giữa các biến MTPL, MTKT, MTCT, MTQT, MTGD, MTVH không có mối liên hệ tương quan với nhau. Hệ số tương quan giữa biến phụ thuộc sự áp dụng KTDT tại các đơn vị SNYT công lập và 6 biến độc lập khá thấp, nhỏ hơn 0,5. Điều này cho thấy, mỗi quan hệ giữa các biến độc lập với biến phụ thuộc khá yếu.

Bảng 3: Hệ số tương quan Person

		MTPL	MTKT	MTCT	MTQT	MTGD	MTVH	CĐKTC
MTPL	Pearson Correlation	1	-.081	-.029	.114	.030	-.038	.420**
	Sig. (2-tailed)		.194	.646	.068	.634	.539	.000
	N	258	258	258	258	258	258	258
MTKT	Pearson Correlation	-.081	1	.049	.220**	.075	.260**	.433**
	Sig. (2-tailed)	.194		.431	.000	.229	.000	.000
	N	258	258	258	258	258	258	258
MTCT	Pearson Correlation	-.029	.049	1	.298**	.090	.166**	.347**
	Sig. (2-tailed)	.646	.431		.000	.149	.008	.000
	N	258	258	258	258	258	258	258
MTQT	Pearson Correlation	.114	.220**	.298**	1	.213**	.113	.472**
	Sig. (2-tailed)	.068	.000	.000		.001	.071	.000
	N	258	258	258	258	258	258	258
MTGD	Pearson Correlation	.030	.075	.090	.213**	1	-.024	.272**
	Sig. (2-tailed)	.634	.229	.149	.001		.699	.000
	N	258	258	258	258	258	258	258
MTVH	Pearson Correlation	-.038	.260**	.166**	.113	-.024	1	.286**
	Sig. (2-tailed)	.539	.000	.008	.071	.699		.000
	N	258	258	258	258	258	258	258
CĐKTC	Pearson Correlation	.420**	.433**	.347**	.472**	.272**	.286**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000	
	N	258	258	258	258	258	258	258

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Phân tích hồi quy

a) Đánh giá độ phù hợp của mô hình

Chúng tôi sử dụng phương pháp Enter trong nghiên cứu này. Bảng 4, 5, 6 trình bày kết quả của phân tích hồi quy với việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNTT công lập là biến phụ thuộc và sáu biến độc lập. Bảng 4 chỉ ra rằng, mô hình có R^2 hiệu chỉnh = 0.601, điều này cho thấy độ phù hợp của mô hình là 60.1%. Hay nói cách khác, các biến độc lập giải thích được 60.1% sự biến đổi của việc áp dụng KTDT tại các đơn vị SNTT công lập.

Bảng 4: Tóm tắt mô hình hồi quy

Mô hình	R	R^2	R^2 hiệu chỉnh	Độ lệch chuẩn của sai số ước lượng	Durbin-Watson
1	.781 ^a	.610	.601	.27703	2.045

b) Kiểm tra sự phù hợp của mô hình

Bảng số 5 trình bày kết quả của phân tích ANOVA. Giá trị F tính toán từ giá trị của R^2 hiệu chỉnh có Sig = 0,000 nhỏ hơn 0,05 nên mô hình hồi quy tuyến tính bội được xây dựng phù hợp với tập dữ liệu, có ý nghĩa thống kê ở mức ý nghĩa 5% và có thể suy rộng ra tổng thể. Do đó, có mối quan hệ giữa các biến độc lập trong mô hình và biến phụ thuộc (việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNTT công lập).

Bảng 5: Kết quả phân tích ANOVA

Mô hình	Tổng bình phương	Bậc tự do	Trung bình bình phương	F	Sig.
1	Hồi quy	6	5.027	65.509	.000 ^b
	Phần dư	251	.077		
	Tổng	257			

c) Xác định và phân tích ý nghĩa của các hệ số hồi quy riêng

Bảng hệ số hồi quy (Bảng 6) cho thấy hệ số phóng đại phương sai VIF của từng biến nhỏ hơn 2 nên không có hiện tượng đa cộng tuyến, các biến độc lập không tương quan với nhau và tất cả sáu biến độc lập có trong mô hình đều tác động đến việc áp dụng cơ sở kế toán dồn tích tại các đơn vị SNYT công lập và có ý nghĩa thống kê (Sig. <5%). Đó là: môi trường chính trị, môi trường pháp lý, môi trường kinh tế, môi trường giáo dục, môi trường văn hóa xã hội, môi trường nghề nghiệp. Kết quả chỉ ra rằng, cả sáu biến này đều có tác động tích cực tới việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập. Do đó, H1, H2, H3, H4, H5 và H6 đều được chấp nhận. Chúng ta tính toán được phương trình hồi quy chuẩn hóa như sau:

$$CSDT = 0,431*MTPL + 0,222*MTQT + 0,168*MTGD + 0,236*MTCT + 0,149*MTVH + 0,356*MTKT$$

Trong đó, mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến việc thực hiện KTDT tại các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn TP.HCM được xếp theo thứ tự từ cao xuống thấp là: Nhân tố môi trường pháp lý với $\beta = 0,431$; Nhân tố môi trường kinh tế với $\beta = 0,356$; Nhân tố môi trường chính trị với $\beta = 0,236$; Nhân tố môi trường quốc tế với $\beta = 0,222$; Nhân tố môi trường giáo dục với $\beta = 0,168$; Nhân tố môi trường văn hóa với $\beta = 0,149$.

Bảng 6: Hệ số hồi quy

Mô hình	Hệ số chưa chuẩn hóa		Hệ số chuẩn hóa	t_{stat}	Sig.	Thống kê đa cộng tuyến	
	Beta	Sai số chuẩn	Beta			Hệ số Tolerance	Hệ số VIF
Hằng số	-.929	.227		-4.101	.000		
MTPL	.285	.026	.431	10.769	.000	.970	1.031
MTQT	.207	.040	.222	5.112	.000	.821	1.218
MTGD	.095	.023	.168	4.146	.007	.949	1.054
MTCT	.160	.028	.236	5.632	.000	.886	1.129
MTVH	.129	.036	.149	3.602	.002	.905	1.105
MTKT	.260	.031	.356	8.492	.000	.881	1.135

e. Kết luận và kiến nghị

Việc áp dụng cơ sở kế toán nào là một trong những yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC trong KVC. Chính vì vậy, các đối tác của các đơn vị trong KVC (ví dụ: nhà đầu tư, chủ nợ, người sử dụng dịch vụ, cơ quan thuế) ngày càng quan tâm nhiều hơn đến cơ sở kế toán mà đơn vị áp dụng. Do đó, có một số nghiên cứu trước đây được thực hiện để tìm hiểu về vấn đề này, nhưng đây là một chủ đề tương đối mới ở Việt Nam. Trong nghiên cứu này, chúng tôi đã đạt được mục tiêu nghiên cứu sau khi thực hiện thử nghiệm và tìm thấy bằng chứng về mối quan hệ giữa các yếu tố và việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập. Kết quả chứng minh rằng, tất cả sáu yếu tố trong mô hình mà nghiên cứu này đề cập có tác động đáng kể đến việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập.

Từ kết quả nghiên cứu thu được sau quá trình phân tích, chúng tôi cũng đề xuất một số khuyến nghị và giải pháp xoay quanh các tác nhân môi trường có tác động đến việc áp dụng cơ sở KTDT tại các đơn vị SNYT công lập nhằm thúc đẩy hiệu quả và chất lượng của quá trình này, giúp nó phát huy tốt vai trò của mình làm cho BCTC trong KVC được nâng cao chất lượng, ngày càng hoàn thiện. Chúng tôi tin rằng, chúng có thể hữu ích cho người dùng như các tổ chức Nhà nước, lãnh đạo đơn vị, người sử dụng thông tin trên BCTC, nhà phân tích tài chính và nhà nghiên cứu.

Hoàn thiện nhân tố môi trường chính trị: Về phía cơ quan hành pháp và lập pháp cần tiến hành rà soát và đánh giá lại để có những thay đổi, điều chỉnh trong CĐKT ở các đơn vị công mang tính đặc thù cho từng lĩnh vực khác nhau, cũng như tiếp tục xem xét và hoàn thiện Luật NSNN hiện tại, đồng thời bổ sung các nội dung trong IPSAS để dần tiếp cận với cơ sở KTDT đầy đủ trong kế toán công tại Việt Nam. Ban hành hướng dẫn về cơ chế tài chính chi tiết cho từng lĩnh vực của đơn vị công, để dần áp dụng quy định của Luật NSNN trong hoàn

cánh cụ thể tại một loại hình đơn vị. Ngoài ra, Bộ Tài chính cần ban hành một văn bản pháp lý quy định cụ thể về đánh giá trách nhiệm của thủ trưởng các đơn vị gắn liền với việc công bố thông tin về tình hình sử dụng nguồn lực công, thông qua hệ thống BCTC theo quy định và các báo cáo này cần được công bố công khai đến công chúng nhằm tăng tính dân chủ và trách nhiệm giải trình của các đơn vị công. Cần phát huy hơn nữa vai trò của Ủy ban Tài chính, ngân sách của Quốc hội thông qua việc cung cấp những khóa đào tạo cho các đại biểu của Ủy ban hoặc thành lập một bộ phận phụ trách về hoạt động quản lý NSNN, kế toán công trực thuộc Ủy ban tài chính, ngân sách bao gồm đội ngũ các nhân viên có trình độ chuyên môn cao, am hiểu về lĩnh vực tài chính công cũng như kế toán công.

Hoàn thiện nhân tố môi trường giáo dục: Trình độ chuyên môn của chuyên gia, chuyên viên kế toán sẽ ảnh hưởng đến quá trình cải cách kế toán KVC. Nhóm tác giả kiến nghị Chính phủ cần xây dựng nguồn nhân lực đáp ứng yêu cầu về trình độ chuyên môn trong lĩnh vực tài chính kế toán, có khả năng học và cập nhật IPSAS. Về tính dân chủ và vai trò của người dân thì cần được chú trọng đến, nghĩa là nâng cao hơn nữa trách nhiệm của công chúng trong việc ra quyết định liên quan đến KVC và tăng cường trách nhiệm giải trình của các đơn vị sử dụng nguồn lực công để qua đó, công chúng có thể đánh giá và tham gia vào việc ra quyết định. Bên cạnh đó, tác giả đề xuất cần tăng cường sự giám sát một cách độc lập và chặt chẽ từ Quốc hội. Tuyên truyền, phổ biến chính sách cải cách kế toán KVC nhằm tranh thủ sự ủng hộ, đồng thuận của mọi tầng lớp người dân. Thêm vào đó là tăng cường ứng dụng công nghệ thông tin. Trong quá trình cải cách hệ thống kế toán công, bước đầu tiên cần làm là phải cải thiện hệ thống thông tin kế toán theo những tiêu chuẩn được quy định (Christiaens, 2014). Theo Chan (2006), hệ thống thông tin kế toán là trung tâm chỉ huy và kiểm soát tình hình tài chính của Chính phủ, một hệ thống công hoạt động có hiệu quả sẽ cung cấp thông tin hữu ích cho việc ra quyết định.

Hoàn thiện nhân tố môi trường kinh tế: Liên quan đến chi phí để thực hiện cải cách kế toán KVC, Chính phủ cần lập ra một lộ trình cụ thể về kế hoạch cải cách hệ thống kế toán công phù hợp với thông lệ quốc tế, cũng như chuyển đổi việc lập BCTC trên cơ sở KTDT theo IPSAS để cung cấp BCTC trung thực và hữu ích cho người sử dụng, vì nguồn kinh phí để thực hiện dự án cải cách hệ thống kế toán KVC sẽ là một con số không nhỏ và thời gian để quá trình chuyển đổi này thành công khó có thể thực hiện được chỉ trong vài năm mà là cả một thời gian lâu dài. Do vậy, nếu nguồn tài chính để thực hiện dự án không ổn định, không đủ sẽ ảnh hưởng đến sự liên tục của việc thực hiện cải cách kế toán KVC và ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng của cuộc cải cách kế toán. Chính phủ cần tính toán cụ thể, cần trọng và chuẩn bị nguồn kinh phí để thực hiện dự án.

Hoàn thiện nhân tố môi trường pháp lý: Đầu tiên, cần ban hành CMKT công Việt Nam hoặc vận dụng IPSAS phù hợp với đặc điểm kinh tế, xã hội Việt Nam. Ngoài ra, Chính phủ cùng các cơ quan chức năng cũng cần phải xem xét, rà soát lại các chế độ, chính sách kế toán đã ban hành trước đây để thực hiện sửa đổi, bổ sung hoặc thay thế nếu cần thiết để không bị mâu thuẫn, xung đột với hệ thống CMKT công mới ban hành. Nhóm tác giả cũng đề xuất sự cần thiết phải ban hành Luật Tài chính công để quản lý và kiểm soát tất cả những nghiệp vụ tài chính công nói chung và nghiệp vụ tài chính công gắn liền với NSNN nói riêng, tại các đơn vị hoạt động ở KVC. Liên quan đến Kiểm toán Nhà nước, nhóm tác giả đề xuất cần tiếp tục xây dựng và hoàn thiện hệ thống tài liệu giảng dạy; xây dựng và triển khai thực hiện các chương trình đào tạo chuyên môn, nghiệp vụ một cách bài bản, chuyên nghiệp cho đội ngũ kiểm toán viên thuộc cơ quan Kiểm toán Nhà nước để có thể phát hiện kịp thời những gian lận, sai sót trong quản lý, sử dụng NSNN. Từ đó, đưa ra các kiến nghị để các đơn vị được kiểm toán có biện pháp khắc phục, đảm bảo trật tự, kỷ luật tài chính và minh bạch trong việc sử dụng ngân sách quốc gia. Và về hệ thống kiểm soát nội bộ thì mỗi đơn vị cần phải chủ động xây dựng một hệ thống kiểm soát nội bộ hữu hiệu nhằm nâng cao hiệu quả hoạt động, ngăn chặn những rủi ro tiềm ẩn và phát triển tổ chức một cách bền vững.

Hoàn thiện nhân tố môi trường quốc tế: Để ban hành và áp dụng cơ sở KTDT vào lập BCTC ở KVC nói chung và đơn vị SNTY công lập nói riêng, Chính phủ không thể tự mình đề xuất và thực hiện tất cả các quy trình, mọi công việc cần thiết được, vì trình độ nhân lực và nguồn lực về tài chính của nước ta vẫn còn hạn chế. Thay vào đó, chúng ta cần phải tranh thủ sự ủng hộ, giúp đỡ của các quốc gia trên thế giới về tài chính lẫn chuyên môn, nghiệp vụ. Việt Nam với lợi thế là nước đi sau trong công cuộc cải cách kế toán ở KVC nên Nhà nước và các cơ quan ban ngành, các bộ có liên quan (Bộ Tài chính, Bộ Giáo dục và Đào tạo) rất cần sự hỗ trợ từ quốc tế, đặc biệt là sự hỗ trợ về chuyên môn của liên đoàn kế toán quốc tế (IFAC); các hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán; các chuyên viên, giảng viên có kiến thức chuyên sâu về lĩnh vực kế toán công đang làm việc ở các trường đại học uy tín trên thế giới, cộng với việc đúc kết kinh nghiệm của các quốc gia đã thực hiện BCTC trên

cơ sở dồn tích thành công, để quá trình chuyển đổi kế toán công sang cơ sở dồn tích ở KVC Việt Nam diễn ra một cách hiệu quả, ít tổn kém nhất.

Hoàn thiện nhân tố môi trường văn hóa: Loại bỏ văn hóa quan liêu, tâm lý ngại sự đổi mới của những nhà lãnh đạo, thủ trưởng các đơn vị KVC. Để làm được điều này, tác giả đề xuất cần thực hiện việc tuyên truyền để nâng cao nhận thức của những đối tượng này, cùng với đó là xây dựng văn hóa làm việc mới ở cơ quan công quyền. Bên cạnh đó, cơ quan quản lý Nhà nước nên thay đổi chính sách tuyển dụng, đào tạo, ngoài chọn lựa những cán bộ lãnh đạo có đầy đủ năng lực chuyên môn về kế toán công và phẩm chất đạo đức nghề nghiệp tốt thì còn có khả năng thích nghi với sự đổi mới, sức trẻ, sức sáng tạo và tận tâm, hết lòng với công việc, nhiệm vụ được giao phó. Ngoài ra, vẫn cần xây dựng văn hóa tôn trọng đạo đức nghề nghiệp, nghiêm túc trong việc thực thi các CMKT và quy định pháp lý về kế toán dù CMKT và các quy định pháp lý về kế toán được áp dụng chặt chẽ và khoa học. Cần phải quy định rõ hơn về hình thức khen thưởng và xử lý các trường hợp thực thi tốt và không thực thi trong nội quy đơn vị và thường xuyên tổ chức các lớp học hay hội nghị, hội thảo trình bày hoặc đan xen trình bày các nội dung này nhằm nâng cao nhận thức của mọi người.

f. Hạn chế và hướng nghiên cứu trong tương lai

Mặc dù kết quả của nghiên cứu đã trả lời một số câu hỏi, tuy nhiên nghiên cứu vẫn còn một số điểm cần khắc phục và phát triển để tạo ra nhiều lợi ích hơn. *Thứ nhất*, phạm vi của nghiên cứu chỉ mới hướng đến đối tượng nghiên cứu là các đơn vị SNYT công lập trên địa bàn thành phố Hồ Chí Minh – đây mới chỉ là một bộ phận của KVC cả về loại hình và địa lý. Bởi vì KVC có rất nhiều đơn vị hoạt động trong những lĩnh vực đa dạng khác nhau được phân thành cơ quan Nhà nước và đơn vị sự nghiệp. Do đó, nghiên cứu chưa bao quát được toàn bộ KVC Việt Nam. Để khắc phục hạn chế này, các nghiên cứu trong tương lai có thể mở rộng phạm vi nghiên cứu sang các loại hình đơn vị công khác cũng như khu vực địa lý khác để có cái nhìn chính xác và bao quát hơn về vấn đề nghiên cứu. *Thứ hai*, không chỉ các yếu tố môi trường như môi trường chính trị, pháp lý, kinh tế, giáo dục, văn hóa xã hội, nghề nghiệp mà còn rất nhiều các nhân tố khác tác động đến việc áp dụng KTĐT tại các đơn vị SNYT công lập và trong chính bản thân từng nhân tố thì các biến quan sát cũng chưa bao quát hết được để có thể đo lường chính xác giá trị của các yếu tố môi trường này. Cho nên, chúng tôi tin rằng các nghiên cứu trong tương lai sẽ có nhiều hướng phát triển mới: mở rộng đối tượng và các khía cạnh nghiên cứu hoặc phân tích vấn đề trong khoảng thời gian dài hơn. □

Tài liệu tham khảo

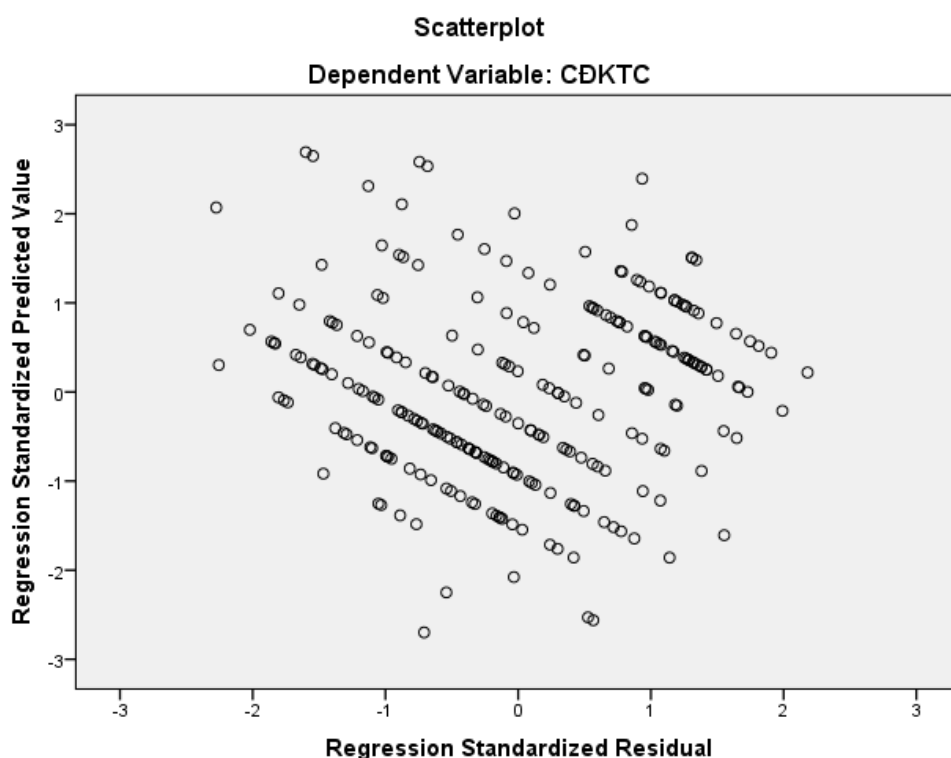
1. Bộ Tài chính, 2006. *CDKT HCSN. Hà Nội. NXBTài chính.*
2. Bộ Tài chính, 2007. *Hệ thống CMKT quốc tế. Hà Nội: Lưu hành nội bộ.*
3. Bộ Tài chính, 2007. *Tài liệu hội thảo định hướng và lộ trình áp dụng IPSAS vào Việt Nam. Hà Nội: Lưu hành nội bộ.*
4. Bộ Tài chính, 2007. *Thông tư 185/2010/TT – BTC, Hà Nội.*
5. Bộ Tài chính, 2011. *Tài liệu hội thảo về hệ thống IPSAS và lộ trình xây dựng hệ thống CMKT công Việt Nam. Hà Nội: Lưu hành nội bộ.*
6. Bộ môn Kế toán Tài chính, trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh, 2007. *Kế toán đơn vị HCSN. Tp.HCM: NXB Lao động xã hội.*
7. Chính phủ, 2004. *Nghị định 128/2004/NĐ – CP. Hà Nội.*
8. Chính phủ, 2005. *Nghị định 130/2005/NĐ – CP. Hà Nội.*
9. Chính phủ, 2013. *Nghị định 117/2013/NĐ – CP. Hà Nội.*
10. Chính phủ, 2015. *Nghị định 16/2015/NĐ – CP. Hà Nội.*
11. Quốc hội, 2015. *Luật Kế Toán. Hà Nội.*
12. Quốc hội, 2015. *Luật Ngân Sách. Hà Nội.*
13. Bùi Văn Mai, 2007. *Định hướng, giải pháp và lộ trình ban hành chuẩn mực*
14. *Kế toán công Việt Nam phù hợp với IPSAS. Hội thảo khoa học: Định hướng và lộ trình áp dụng IPSAS vào Việt Nam.*
15. Nguyễn Thị Thu Hiền, 2014. *Hoàn thiện BCTC KVC – nghiên cứu cho các đơn vị HCSN tại Việt Nam. Tp. HCM. Luận án Tiến sĩ Kinh tế. Đại học Kinh tế Tp. HCM.*
16. Đinh Phi Hó, 2012. *Phương pháp nghiên cứu định lượng. Tp. HCM: NXB Phương Đông.*
17. Mai Thị Hoàng Minh, 2008. *Cần thiết ban hành CMKT công. Bài báo Khoa học. Tạp chí Kế toán Việt Nam, số 69, tháng 12/2008.*
18. Mai Thị Hoàng Minh, 2014. *Vận dụng IPSAS để trình bày BCTC Nhà nước theo mô hình Tổng Kế toán Nhà nước. Hội thảo Khoa học. Kế toán KVC Tại Việt Nam trong tiến trình hội nhập kinh tế toàn cầu. Trường Đại Học Kinh Tế Tp.HCM, 2014.*
19. Đậu Thị Kim Thoa, 2012. *Hoàn thiện hệ thống tài khoản kế toán áp dụng cho đơn vị HCSN ở Việt Nam theo định hướng tiếp cận IPSAS. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại Học Kinh Tế Tp.HCM.*
20. Lê Thị Cẩm Hồng, 2013. *Xây dựng và hoàn thiện hệ thống BCTC áp dụng cho đơn vị HCSN ở Việt Nam theo định hướng IPSAS. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại Học Kinh Tế Tp.HCM.*
21. Phạm Quang Huy, 2014. *Hoàn thiện hệ thống kế toán thu chi NSNN tại Việt Nam. Luận án Tiến sĩ Kinh tế. Đại học Kinh tế Tp.HCM.*
22. Ali Rkein, 2008. *“Accrual accounting and public sector reform: Northern*
23. *Territory experience”, Charles Darwin University*

24. Cristina Silvia Nistora, Adela Deaconu, Codruta Mare, 2013. "The influence of environmental factors on the evolution of Romanian public accounting", *Journal of Business Economics and Management*.
25. Ouda Hassan, 2004. *Basi Requirements Model For Successful implementation Of Accrual Accounting In The Public Sector. International Consortium on Governmental Financial Management. Public Fund Digest volume IV, No. 1, 2004*
26. Ouda Hassan, 2008. *Transition barriers of accrual accounting in the public sector of developed and developing countries: statistical analyses with special focus on The Netherlands and Egypt. Comparative international governmental Accounting research. Imprensa Da Universidade De Coimbra.*
27. IMF, 2009. *Transition to Accrual Accounting. Technical notes and manuals of International Monetary Fund*
28. IPSASB, 2014. *International public sector accounting standards board fact sheet.* < [http://www.ifac.org/public_sector/publications Resources](http://www.ifac.org/public_sector/publications/Resources)>
29. OECD. (2004). *The legal framework for budget systems. An international comparison. OECD Journal on Budgeting.*
30. Curristine, T., Park, C-K..., & Emery, R. (2008). *Budgeting in Portugal. OECD Journal on Budgeting.*
31. Earnst & Young (2012). *Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States.*
32. Steger, G. (2010). *Austria's budget reform: How to create consensus for a decisive change of fiscal rules. OECD Journal on Budgeting.*
33. Heeks, R. (1998). *Information system for public sector management. University of Manchester.*
34. Lüder, K. G. (1992), "A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in The Political Administrative Environment", *Research in Governmental and Non Profit Accounting*
35. Nha Trang, L. T. (2012), "The Application of IPSAS Standards to Vietnamese Government Accounting and Financial Statements", *University of Tempere*

Phụ lục

1. Kiểm tra giả định phương sai của sai số (phần dư) không đổi

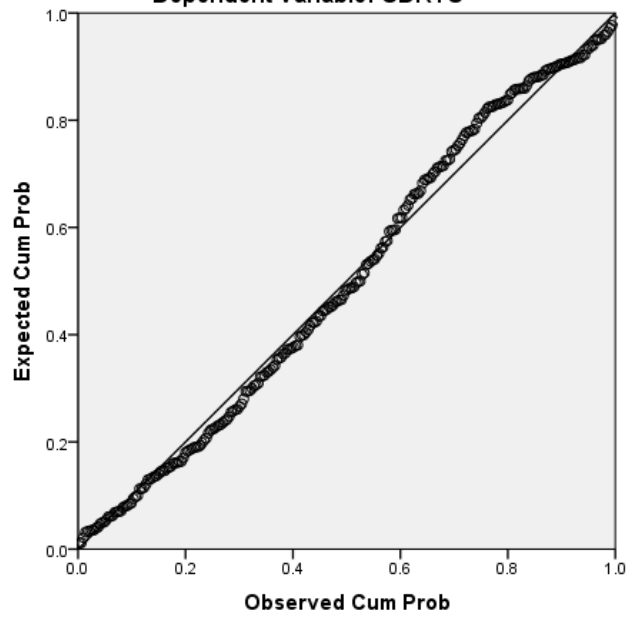
	Nhỏ nhất	Lớn nhất	Trung bình	Độ lệch chuẩn	N
Giá trị dự báo đã được chuẩn hóa	-2.699	2.692	.000	1.000	258
Phần dư được chuẩn hóa	-2.275	2.181	.000	.988	258



1. Kiểm tra giả định các phần dư có phân phối chuẩn

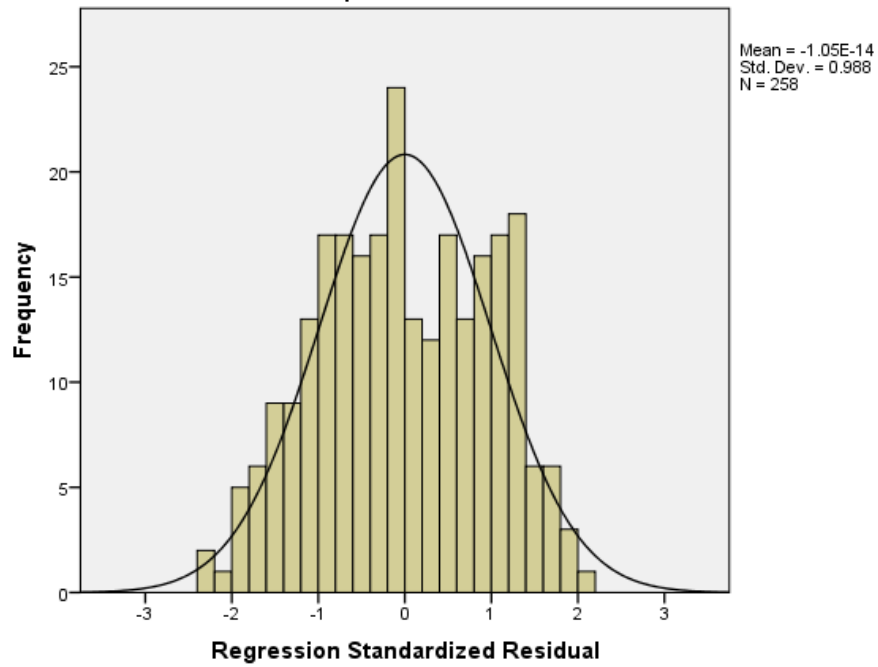
Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual

Dependent Variable: CĐKTC



Histogram

Dependent Variable: CĐKTC



RỦI RO KỸ THUẬT SỐ VÀ VAI TRÒ CỦA KIỂM TOÁN DIGITAL RISKS AND THE ROLES OF AUDIT

✎ **Lăng Trịnh Mai Hương**

**Phó Giám đốc Trường Đào tạo và Bồi dưỡng nghiệp vụ kiểm toán
Kiểm toán Nhà nước**

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Cách mạng công nghiệp (CMCN) 4.0 với sự tiến bộ vượt bậc của khoa học công nghệ, trong đó nổi bật là internet vạn vật, dữ liệu lớn, điện toán đám mây, blockchain... có tác động trực tiếp đến tư duy, chiến lược, quy trình và phương thức vận hành các tổ chức. Những thay đổi này có đem lại những lợi ích lớn lao cho từng chủ thể cũng như nền kinh tế nói chung nhưng cũng đồng thời phát sinh những thách thức và rủi ro mới. Điều đó, kéo theo sự thay đổi về phương pháp tiếp cận kiểm toán của các tổ chức kiểm toán trên toàn cầu, bao gồm cả việc đánh giá rủi ro và biện pháp xử lý rủi ro kiểm toán.

Abstract: The Forth Industrial Revolution with the remarkable progress of science and technology, especially the internet of things, big data, cloud computing, blockchain ... has a direct impact on the mindset, strategy, process and operations of organizations. These changes have great benefits for each entity as well as the economy in general but also generate emerging challenges and risks. This push a change in the audit approach of audit entities around the globe, including the risk assessment and response to audit risks.

Key words: audit risk, risk of material misstatement, detection risk, audit procedure, blockchain, cloud computing, mobile computing, robotic process automation

Sự vận động đến chóng mặt của cuộc CMCN 4.0 đã, đang và sẽ còn tiếp tục làm thay đổi toàn diện mọi mặt của đời sống, xã hội, kinh tế... mở ra những cơ hội phát triển tuyệt vời nhưng cũng là thách thức rất lớn trên mọi lĩnh vực. Hoạt động kiểm toán đương nhiên cũng nằm trong xu thế tất yếu đó. Internet, điện toán đám mây và việc sử dụng phổ biến các thiết bị di động cho phép các kiểm toán viên thực hiện kiểm toán trong môi trường kết nối toàn cầu và hiệu quả kiểm toán có xu hướng được nâng cao. Song song với đó, sự thay đổi đáng kể của nguồn lưu trữ, thu thập bằng chứng, sự biến động dòng thông tin khiến xét đoán chuyên môn cần phải cẩn trọng và nhạy cảm hơn... Tất cả những điều này có nguy cơ làm cho rủi ro kiểm toán trở nên cao hơn so với mức có thể chấp nhận được, nếu phương pháp tiếp cận kiểm toán chậm thay đổi và hạn chế trong việc ứng dụng công cụ quản lý, hỗ trợ kiểm toán của các tổ chức kiểm toán và kiểm toán viên.

Theo *Chuẩn mực kiểm toán (CMKT) số 200 “Mục tiêu tổng thể của kiểm toán viên và DN kiểm toán khi thực hiện kiểm toán theo CMKT Việt Nam”*, rủi ro kiểm toán được định nghĩa là rủi ro do kiểm toán viên đưa ra ý kiến kiểm toán không phù hợp, khi báo cáo tài chính đã được kiểm toán còn chứa đựng sai sót trọng yếu.

Đã có nhiều hướng dẫn, bài viết về rủi ro kiểm toán và các cấu phần (hệ quả) của rủi ro kiểm toán, các loại rủi ro có thể tác động đến việc hình thành ý kiến kiểm toán. Trong khuôn khổ bài viết này, tác giả chỉ tập trung vào một loại rủi ro mới nổi gắn liền với sự phát triển của khoa học công nghệ, đó chính là rủi ro kỹ thuật số và cách thức kiểm toán viên thực hiện các thủ tục để đưa rủi ro kiểm toán về mức có thể chấp nhận được.

Saptarshi Ganguly (2017) định nghĩa, rủi ro kỹ thuật số là một thuật ngữ bao gồm tất cả các yếu tố kỹ thuật số nâng cao tính hiệu quả và hiệu lực của rủi ro, đặc biệt là tự động hóa quá trình, tự động hóa quyết định, giám sát số hóa và cảnh báo sớm. Cách tiếp cận này sử dụng tự động hóa dòng công việc, nhận dạng ký tự quang học, phân tích nâng cao (bao gồm cả máy học và trí tuệ nhân tạo) và các nguồn dữ liệu mới, cũng như ứng dụng robot vào các quy trình và giao diện. Về cơ bản, rủi ro kỹ thuật số bao hàm sự điều chỉnh phối hợp các quy trình, dữ liệu, phân tích, công nghệ thông tin và thiết lập tổ chức tổng thể, bao gồm cả nhân tài và văn hóa.

Đi theo xu hướng chung của thế giới, rất nhiều các đơn vị được kiểm toán đã thiết lập và triển khai chiến lược chuyển đổi kỹ thuật số nhưng hoạt động kiểm toán có vẻ đang đi sau một bước, thậm chí ở một số quốc gia, một số tổ chức kiểm toán còn chưa thực sự thay đổi được tư duy để chỉ huy hành động trong kỷ nguyên công nghệ số.

Cần phải nhìn nhận rằng, kỹ thuật số tác động đến tất cả các cấu phần của rủi ro kiểm toán bao gồm cả rủi ro phát hiện và ở cấp độ dẫn liệu là rủi ro có sai sót trọng yếu của đơn vị được kiểm toán (bao gồm cả rủi ro tiềm tàng và rủi ro kiểm soát).

Rủi ro có sai sót trọng yếu có thể thể hiện ở những mảng công nghệ dưới đây:

Rủi ro liên quan đến Điện toán đám mây:

- Rủi ro liên quan đến bảo mật dữ liệu và rủi ro pháp lý khi dữ liệu được giao phó cho bên thứ ba mà chủ thể không đánh giá hết được năng lực quản trị và an ninh mạng của bên thứ ba đó;
- Rủi ro tích hợp: do các mô hình dịch vụ đám mây được chia sẻ, thường có khả năng tùy chỉnh hạn chế;
- Rủi ro do hạn chế kiểm soát hoạt động và chất lượng: do nhà cung cấp có thể không đảm bảo truy cập được mọi nơi, mọi lúc, đặc biệt không khắc phục kịp thời khi có sự cố xảy ra;
- Rủi ro vi phạm hợp đồng với đối tác: khi các thông tin thỏa thuận cần được hạn chế truy cập nhưng nhân viên có thể chuyển dữ liệu hạn chế vào đám mây khi không được phép.

Rủi ro liên quan đến Blockchain:

- Rủi ro bị xâm phạm danh tính: người dùng xác định danh tính của họ bằng khóa mật mã và có thể bị mạo danh chủ sở hữu khi người khác có được bản sao chia khóa. Khi đó, các tài sản trên blockchain sẽ bị mất vĩnh viễn;
- Rủi ro hợp đồng thông minh: hợp đồng thông minh có khả năng mã hóa các thỏa thuận phức tạp trên blockchain và rủi ro có thể phát sinh khi chuyển từ vật lý sang khung kỹ thuật số. Bản thân hợp đồng thông minh chưa đủ yếu tố về khung pháp lý nếu có bất kỳ vi phạm nào. Thêm vào đó, các hợp đồng thông minh dựa vào các tác nhân bên ngoài để kích hoạt thực hiện hợp đồng. Khi đó, có thể bị tấn công độc hại để làm hỏng dữ liệu được cung cấp cho blockchain và có thể gây ra hiệu ứng domino trên toàn bộ mạng.

Rủi ro liên quan đến điện toán di động:

- Rủi ro kết nối: người sử dụng có thể mất kết nối khiến cho công việc có thể bị gián đoạn;
- Rủi ro an toàn thông tin: việc kết nối qua mạng không dây, đặc biệt tại nơi công cộng làm tăng nguy cơ dữ liệu bị đánh cắp;
- Rủi ro kiểm soát thông tin người dùng: nhân viên có khả năng truy cập và thực hiện các thao tác gây tổn hại đến tổ chức mà không bị phát hiện hoặc phát hiện muộn như ăn trộm dữ liệu quan trọng;
- Rủi ro với phần mềm độc hại trên thiết bị di động khi người dùng có thể vô tình cho phép phần mềm xâm nhập vào điện thoại từ đó xâm lấn sang các thông tin quan trọng hoặc làm giảm hiệu quả hoạt động;
- Rủi ro bị đánh cắp thiết bị phần cứng do máy di động thường không được bảo vệ vật lý như hệ thống máy cố định. Khi đó, bất kỳ ai tiếp cận được máy cũng có thể có nguy cơ tiếp cận được dữ liệu tổ chức như người lao động đang thực hiện.

Rủi ro liên quan đến Tự động hóa quy trình robot:

- Rủi ro thiếu định hướng chiến lược và thiết kế trạng thái tương lai: do việc tự động hóa là một quá trình chiến lược lâu dài cho phát triển tổ chức chứ không phải giải pháp chiến thuật hay tình thế;
- Rủi ro thất bại mang tính hệ thống: khi việc triển khai thường vô cùng tốn kém, nếu áp dụng tham vọng tự động hóa quá nhanh và ngay trên diện rộng, có thể khiến toàn bộ chương trình không thực hiện được;
- Rủi ro lựa chọn sai công cụ và quy trình tự động hóa: khi các nhà cung cấp có thể cường điệu về năng lực của mình và chủ thể chưa đánh giá hết khả năng thực hiện của bản thân;
- Rủi ro thiếu tính linh hoạt: Robot không thể dễ dàng thích nghi với những thay đổi nhỏ trong cách hoạt động của một màn hình cụ thể hoặc dữ liệu trong menu thả xuống, các tập lệnh robot có thể không phản ứng tích cực với những thay đổi này đối với giao diện người dùng.

Rủi ro chung

Trên tất cả, rủi ro có sai sót trọng yếu của các tổ chức cho dù theo phương pháp kiểm toán truyền thống hay định hướng rủi ro trong kỷ nguyên công nghệ số đều nằm ở yếu tố con người, đặc biệt thể hiện ở một số nội dung như:

- Nhà lãnh đạo thiếu định hướng và quyết tâm xây dựng chiến lược quản trị rủi ro và khả năng quản lý rủi ro tương đương với sự phức tạp và thách thức của những rủi ro đó;

- Hạn chế về năng lực tiếp cận, hiểu và triển khai các hoạt động về kỹ thuật số của con người trong tổ chức;

- Đạo đức nghề nghiệp của mỗi cá nhân trong việc tiếp cận, khai thác dữ liệu và vận hành hệ thống.

Như vậy, với sự phát triển của thời kỳ CMCN 4.0, rõ ràng rủi ro có sai sót trọng yếu của đơn vị được kiểm toán, không chỉ gia tăng mà còn có sự thay đổi về chất, đòi hỏi kiểm toán viên khi đánh giá rủi ro, thiết kế thủ tục kiểm toán cần phải xem xét toàn diện để đảm bảo rủi ro phát hiện có thể được điều chỉnh tương ứng. Với sự hỗ trợ của công nghệ thông tin, thời gian và nhân lực thực hiện kiểm toán có thể giảm đi đối với các phần việc có thể dựa vào hệ thống nhưng yêu cầu về khả năng xét đoán chuyên môn và hiểu biết về kỹ thuật số trở thành yếu tố then chốt.

Để đảm bảo rủi ro kiểm toán ở mức có thể chấp nhận, các thủ tục kiểm toán sẽ tập trung nhiều hơn vào xác định đánh giá rủi ro và thử nghiệm kiểm soát. Một số thủ tục kiểm toán viên có thể thực hiện như:

- Đánh giá về ứng dụng công nghệ số như điện toán đám mây, blockchain... có phù hợp với chiến lược và định hướng tổng thể của đơn vị được kiểm toán;

- Xem xét các quy trình hoạt động, tập trung hơn vào quy trình bảo mật thông tin của nhà cung cấp dịch vụ;

- Đánh giá năng lực nhà cung cấp dịch vụ đám mây đáp ứng các thỏa thuận trong hợp đồng;

- Đánh giá các kế hoạch dự phòng trong trường hợp sự cố, vi phạm điều khoản;

- Xác định rủi ro trong cài đặt và lỗ hổng thiết bị di động;

- Đánh giá quyền truy cập của người dùng và rủi ro bảo mật người dùng;

- Đánh giá về năng lực triển khai, vận hành của đơn vị được kiểm toán;

- Xem xét tính đồng bộ, tương thích và khả năng tích hợp với hệ thống hiện tại;

- Dự đoán các sự kiện tương lai và sự kiện bất thường ...

Một điều chắc chắn rằng, với sự lan tỏa mạnh mẽ của cuộc CMCN 4.0, phương pháp tiếp cận kiểm toán của các tổ chức kiểm toán bắt buộc phải thay đổi, để bắt kịp với sự chuyển đổi hoạt động, vận hành của các đơn vị được kiểm toán. Trên thực tế, nhiều tổ chức kiểm toán đã sử dụng trí tuệ nhân tạo, các hệ thống robot có thể giao tiếp với các hệ thống của khách hàng để tự động chuyên và biên dịch dữ liệu, sử dụng internet vạn vật, phân tích dữ liệu lớn để hỗ trợ kiểm toán, đặc biệt nâng cao khả năng phán đoán, dự báo và xác định rủi ro có sai sót trọng yếu. Tuy nhiên, cũng cần phải thấy rằng, cho dù công nghệ có phát triển đến đâu thì con người vẫn là chủ thể quan trọng nhất. Ứng dụng blockchain hay trí tuệ nhân tạo hay dữ liệu lớn cũng không thể thay thế được tư duy, đạo đức nghề nghiệp, xét đoán chuyên môn và hoài nghi nghề nghiệp của kiểm toán viên. Cho dù ở kỷ nguyên nào, nền CMCN máy chấm thì kỹ thuật, công nghệ... đều chỉ là những phương tiện công cụ hỗ trợ cho kiểm toán viên, để tăng thêm giá trị cho hoạt động kiểm toán mà không thể thay thế được năng lực, sự liêm chính, tính minh bạch và đạo đức nghề nghiệp của kiểm toán viên và nghề kiểm toán. □

Tài liệu tham khảo

1. Hệ thống CMKT Việt Nam (2012)

2. Deloitte (2018), *Internal Audit Insights*

3. Esi Akinosho (2019), *Six ways internal audit can help mitigate digital risk*, EY Global Advisory Internal Audit Leader

4. Mike Maali (2019), *Why Digitally Fit Internal Audit & Compliance Functions are Vital for the Fourth Industrial Revolution*

5. Saptarshi Ganguly (2017), *Digital risk: Transforming risk management for the 2020s*, Mc Kinsey

**TÁC ĐỘNG CỦA KHAI PHÁ DỮ LIỆU
ĐẾN LĨNH VỰC KIỂM TOÁN VÀ DỊCH VỤ ĐẢM BẢO
THE IMPACT OF DATA MINING ON AUDITING AND ASSURANCE SERVICES AREAS**

**PGS. TS Mai Thị Hoàng Minh - Trường Đại học Kinh tế TP.HCM
NCS.Ths.Nguyễn Vĩnh Khương - Trường Đại học Kinh tế - Luật ĐHQG TP.HCM**

Ngày nhận: 05/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Dữ liệu do con người tạo ra ngày càng nhiều hơn về số lượng, tăng nhanh về khối lượng, phát triển mạnh về quy mô khiến việc phân loại, lựa chọn, khai phá, sử dụng gặp những khó khăn nhất định. Mục tiêu bài viết, nhằm tổng quan các ứng dụng của kỹ thuật khai phá dữ liệu (KPDL) trong lĩnh vực kiểm toán. Ứng dụng KPDL trong lĩnh vực kiểm toán liên quan đến dịch vụ đảm bảo và tính tuân thủ (phát hiện gian lận, tình hình tài chính) và kế toán điều tra. Qua đó, giúp hiểu hơn về vai trò của KPDL và rộng hơn là dữ liệu lớn (big data), cũng như cơ hội cho các nghiên cứu ứng dụng trong tương lai.

Từ khóa: KPDL; Kiểm toán.

Astract:

Data is becoming more and more quantitatively, rapidly growing in volume, and growing in scale has made classification, selection, exploitation and use difficult. The article objective is to review the application of data mining techniques in the field of audit. Application data mining in the field of audit related to assurance and compliance services (fraud detection, financial situation) and forensic accounting. Finally, to better understand the role of data mining and, more broadly, the big data, as well as opportunities for future research.

Key words: Data mining; auditing.

1. Giới thiệu

Trong kỷ nguyên của nền kinh tế toàn cầu hoá, thị trường cạnh tranh cao, các tổ chức cần tăng tính cạnh tranh, thông qua việc chấp nhận hoặc thực hiện nhiều triết lý kinh doanh và ứng dụng các công nghệ thông tin tiên tiến (Dorsch và Yasin, 1998). Đặc biệt, trí tuệ nhân tạo (AI) rất quan trọng đối với tương lai của ngành kế toán (Elliott, 1992) và các hệ thống thông minh đã tăng cường nhiều khả năng phân tích và tăng hiệu quả của các quy trình kế toán (Granlund, 2011). Do đó, có những lời kêu gọi rõ ràng rằng trí tuệ nhân tạo xứng đáng được chú ý hơn (Debreceeny, 2011).

KPDL là một trong những ứng dụng quan trọng nhất, trong phân tích nghiệp vụ và các công cụ hỗ trợ quyết định. Điều này được xác nhận bởi các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp về kế toán. Viện Kế toán Công chứng Hoa Kỳ (AICPA) đã xác định, KPDL là một trong mười công nghệ hàng đầu cho tương lai và Viện Kiểm toán Nội bộ Hoa Kỳ (IIA) đã liệt kê KPDL là một trong bốn ưu tiên nghiên cứu (Koh và Low, 2004). Ngoài ra, Viện Kế toán quản trị Công chứng Anh (CGMA) đã báo cáo rằng, hơn 50% các nhà lãnh đạo DN xếp hạng dữ liệu lớn và KPDL trong số các đầu mối ưu tiên của công ty, là nền tảng của kỷ nguyên dữ liệu trong kinh doanh (CGMA, 2013). KPDL đã được định nghĩa là quá trình xác định các mẫu dữ liệu có giá trị, có tiềm năng và khuôn mẫu mới nhất (Pujari, 2001). KPDL còn được gọi là quá trình khai phá hoặc khai phá kiến thức từ những dữ liệu lớn (Han và cộng sự, 2006) để cải thiện các quyết định trong một ngành cụ thể. Do đó, trọng tâm chính của KPDL là tận dụng các tài sản dữ liệu của một tổ chức để thu được lợi ích tài chính hoặc phi tài chính. Do đó, việc KPDL đã được áp dụng cho hầu hết các ngành kinh doanh, kể cả lĩnh vực kế toán, kiểm toán.

Kế toán là nền tảng của các DN, nhiệm vụ bao gồm báo cáo nội bộ và bên ngoài, báo cáo chi phí, các ước tính, đưa ra đánh giá, phân tích và kiểm toán. Nhiều nhiệm vụ này liên quan đến nhiều sự kiện không chắc chắn và rủi ro phức tạp. Lĩnh vực kế toán sử dụng các ứng dụng thông minh có từ hơn ba thập niên qua (Baldwin và cộng sự, 2006) và một trong số đó là việc sử dụng KPDL để giải quyết tốt hơn những rủi ro và sự kiện phức tạp. Nhiều nghiên cứu đã được công bố mô tả các ứng dụng KPDL trong kế toán. Mục tiêu của bài báo là tổng quan một cách hệ thống các nghiên cứu đã công bố về các ứng dụng KPDL trong lĩnh vực kiểm toán, nhằm mở ra các chủ đề cho mục đích ứng dụng và nghiên cứu.

2. Khái niệm về KPDL

KPDL là việc áp dụng các thuật toán cụ thể để trích các mẫu từ dữ liệu. KPDL cho phép khám phá tự động các mô hình tiềm ẩn và kiến thức thú vị ẩn chứa trong một lượng lớn dữ liệu (Jiawei và Kamber, 2001). Việc KPDL giúp các tổ chức tập trung vào những thông tin và kiến thức quan trọng nhất có sẵn trong cơ sở dữ liệu hiện có của công ty. Nhưng KPDL chỉ là một công cụ, do đó không loại trừ nhu cầu kinh doanh, hiểu về dữ liệu hoặc để hiểu các phương pháp phân tích liên quan (Jackson, 2002).

KPDL có ba mục tiêu chính: Mô tả, dự đoán và đề xuất. Trong khi mô tả tập trung vào việc xác định các mẫu mô tả về hành vi con người thông qua dữ liệu, dự đoán liên quan đến việc sử dụng một số biến hoặc các yếu tố trong cơ sở dữ liệu để dự đoán các giá trị chưa biết hoặc tương lai của các biến số được quan tâm khác (Fayyad và cộng sự, 1996). Mặt khác, đề xuất tập trung vào việc cung cấp giải pháp tốt nhất cho vấn đề nhất định (Evans, 2013). Các mục tiêu này có thể đạt được bằng cách sử dụng nhiều nhiệm vụ KPDL, bao gồm phân loại, phân cụm, dự đoán, phát hiện ngoại lai, tối ưu hóa và khái quát hóa. Những nhiệm vụ được giải quyết thông qua:

- Phân loại tập trung vào việc lập bản đồ dữ liệu cho tập hợp các lớp thuộc tính, có thể là nhị phân hoặc đa lớp.
- Phân cụm tập trung phân tách dữ liệu thành một số nhóm có ý nghĩa.
- Dự đoán tập trung vào việc xác định giá trị số học trong tương lai (dự báo) hoặc không phải là giá trị số học (phân loại).
- Phát hiện ngoại lai tập trung vào việc xác định các dữ liệu quan trọng có sai lệch so với dữ liệu chuẩn.
- Tối ưu hóa tập trung vào việc tìm ra giải pháp tốt nhất cho một số tài nguyên.
- Khái quát hóa tập trung vào việc trình bày trực quan và hiểu biết về dữ liệu.
- Hồi quy tập trung vào ước lượng một biến phụ thuộc từ tập hợp các biến độc lập.

3. Vai trò của KPDL trong lĩnh vực kiểm toán và dịch vụ đảm bảo

3.1. Kiểm toán

Các giao dịch kế toán đang trở nên phức tạp và dễ dàng hơn để thao tác với việc sử dụng ngày càng tăng của hệ thống trực tuyến và sự gia tăng của các thiết bị thông minh và sự kết nối vạn vật (IoT). Điều này đòi hỏi sự chuyên nghiệp về nghề kiểm toán cao hơn, bao gồm việc sử dụng kỹ thuật KPDL ngày càng tăng. Vai trò quan trọng của công nghệ thông tin ngày càng đóng vai trò quan trọng, trong nâng cao hiệu quả của quá trình giám sát và kiểm soát (Daigle và Lampe, 2005). KPDL đã được áp dụng trong suốt chu trình kiểm toán: Lập kế hoạch (như cam kết, đánh giá rủi ro, lập kế hoạch kiểm toán), thực hiện (chủ yếu thực hiện thử nghiệm cơ bản) và báo cáo (báo cáo kiểm toán). KPDL cũng đã được áp dụng sau khi chu kỳ kiểm toán hoàn thành, bao gồm sự tác động và hậu quả của ý kiến kiểm toán.

Trong giai đoạn ký kết hợp đồng, KPDL đã được sử dụng để dự đoán việc lựa chọn của kiểm toán viên (Kirkos và cộng sự., 2010) và chuyên đổi (Kirkos, 2012) để tìm ra sự phù hợp tối ưu giữa các đặc tính của cuộc kiểm toán và chuyên gia kiểm toán trong lĩnh vực xây dựng (Wang và Kong, 2012) và phân loại mức chi phí cho cuộc kiểm toán và đưa ra sự thay đổi trong giá phí kiểm toán (Curry và Peel, 1998; Beynon và cộng sự, 2004). Trong môi trường giàu thông tin ngày nay, đánh giá rủi ro liên quan đến nhận dạng các mẫu trong dữ liệu, chẳng hạn như dữ liệu bất thường phức tạp và sự khác biệt có thể che giấu một hoặc nhiều lỗi trọng yếu (Ramamoorti và cộng sự, 1999). Calderon (1999) và Ramamoorti và cộng sự (1999) nghiên cứu khả năng của mạng lưới thần kinh, để tăng cường quá trình đánh giá rủi ro của kiểm toán viên. Kết quả nghiên cứu cho rằng, mô hình mạng thần kinh có giá trị trong việc định hướng kiểm toán viên nội bộ dành sự quan tâm đến những khía cạnh của tài chính, vận hành và tuân thủ ở các khu vực kiểm toán có nguy cơ cao và do đó tăng hiệu quả của cuộc kiểm toán. Tương tự, Davis và cộng sự (1997) và Hwang và cộng sự (2004) đã phát triển mô hình mạng lưới thần kinh để hỗ trợ các kiểm toán viên thực hiện đánh giá rủi ro kiểm soát. Kết luận rằng, mạng nơ-ron cung cấp cho kiểm toán viên một cách hiệu quả, để nhận dạng các mẫu trong số lượng lớn các mối quan hệ

mà các mối quan hệ liên biến này, có thể thay đổi và các kiểm toán viên có kinh nghiệm cũng không thể mô tả được. Tương tự, Issa và Kogan (2014) đề xuất một dự đoán mô hình hồi quy xác suất như một công cụ để đánh giá chất lượng các đánh giá rủi ro kiểm soát. Do đó, cải thiện hiệu quả kiểm toán bằng cách tập trung vào vùng rủi ro hoặc ngoại lai.

Trong lập kế hoạch kiểm toán, Ragothaman và cộng sự (1995) đã phát triển hệ thống tiếp cận, theo nguyên tắc giúp các kiểm toán viên ở giai đoạn lập kế hoạch thiết kế các thử nghiệm cơ bản, khi các sai sót trọng yếu và các sai sót trong BCTC có thể xảy ra. Thể hiện rằng hệ thống này hoạt động tốt hơn mô hình dựa trên phân tích phân biệt, trong phân loại các lỗi và không lỗi. Nhưng kích thước mẫu được sử dụng trong nghiên cứu giới hạn tính tổng quát của các quy tắc được tạo ra.

Trong giai đoạn thực hiện kiểm toán, Argyrou và Andreev (2011) đã đề xuất công cụ bán giám sát cho việc tập hợp cơ sở dữ liệu kế toán như một quy trình kiểm soát nội bộ, thông qua việc sử dụng các bản đồ tự tổ chức để bổ sung cho việc kiểm soát nội bộ, xác minh việc xử lý kế toán các giao dịch và đánh giá BCTC. Kết quả thực nghiệm cho thấy, công cụ đề xuất có thể nén một số lượng lớn các giao dịch kế toán, tạo ra các cụm đồng nhất, tách biệt, và có thể hiểu được. Trong thực hiện thử nghiệm cơ bản, Coakley và Brown (1993) và Koskivaara (2000) đã sử dụng các mạng thần kinh, trong việc dự đoán các mẫu trong kiểm toán số dư hàng tháng như là một phần của quá trình đánh giá phân tích của kiểm toán viên và cho thấy rằng, các mạng nơ-ron nhận ra các mẫu trong tài khoản cũng như mối quan hệ giữa các tài khoản này hiệu quả hơn so với phân tích tỷ số và phương pháp hồi quy. Coakley (1995) đề xuất việc sử dụng các mạng thần kinh, trong nhận dạng mô hình của các tín hiệu cần xem xét được tạo ra bởi các thủ tục phân tích. Kết luận rằng, việc sử dụng mạng nơ-ron cung cấp một chỉ dẫn đáng tin cậy hơn về sự có mặt của các sai sót trọng yếu so với các thủ tục hoặc phân tích mẫu truyền thống. Phân tích và cung cấp cái nhìn sâu hơn về các nguyên nhân chính đáng của những sai sót này. Kết quả của họ cho thấy, việc sử dụng một ANN để phân tích các mô hình các biến dạng liên quan đến nhiều tỷ lệ tài chính cung cấp một chỉ dẫn đáng tin cậy hơn về sự hiện diện của sai sót trọng yếu hơn các thủ tục phân tích truyền thống hoặc phân tích mẫu, cung cấp hiệu suất được cải thiện trong việc nhận ra các sai sót trọng yếu.

Trong hậu chu kỳ kiểm toán, nội dung thông tin về giả định hoạt động liên tục của kiểm toán viên, có ảnh hưởng đáng kể đến vị thế hiện tại và tương lai của một công ty. Jones (1996) đã kiểm tra các khoản lợi nhuận bất thường của cổ phiếu, xung quanh việc công bố báo cáo hoạt động liên tục của kiểm toán viên bằng cách sử dụng hồi quy bình thường nhỏ nhất và nhận thấy rằng, hồi quy bình phương nhỏ nhất bình thường cho thấy rằng, lợi nhuận bất thường trung bình xung quanh việc công bố báo cáo của kiểm toán viên thấp hơn, đối với các ý kiến quan tâm đến hoạt động chứ không phải do ý kiến rõ ràng và mức độ của các khoản lợi nhuận bất thường phụ thuộc vào mức độ mà loại ý kiến không được kỳ vọng đối với các nhà đầu tư.

3.2. Tình hình tài chính

Dự báo phá sản là một chủ đề quan trọng đã được nghiên cứu rộng rãi và đa quốc gia trong các nghiên cứu trước đây. Nhiều tác giả đã sử dụng kỹ thuật khai thác dữ liệu để dự báo phá sản (Jo et al., 1997, O'Leary, 1998, Yang và cộng sự, 1999, Zhang và cộng sự, 1999, Charalambous và cộng sự, 2000 Tsai và Wu, 2008, Chen và các cộng sự, 2009a, 2009b, Olson và cộng sự, 2012, Kasgari và cộng sự, 2013; Korol, 2013; Serrano-Cinca và Gutiérrez-Nieto, 2013; Tinoco và Wilson, 2013). Kết quả nghiên cứu Yang và cộng sự (1999) về sự lan truyền ngược lại, đã không phân biệt được giữa các công ty bị phá sản và không phá sản và tính ưu việt của phân tích hồi quy tuyến tính đối với mạng nơ-ron xác suất. Mặt khác, Zhang và cộng sự (1999) đã báo cáo rằng, các mạng nơ-ron mạnh mẽ để lấy mẫu các biến thể về hiệu suất phân lớp tổng thể. Shirata và cộng sự (2011) chứng minh hiệu quả của dự đoán phá sản khai phá qua văn bản, trong đó một số kết hợp các thuật ngữ có hiệu quả trong việc phân biệt giữa các công ty phá sản và không phá sản. Cụ thể hơn, Pompe và Bilderbeek (2005) đã kiểm tra các yếu tố dẫn đến dự báo phá sản, và nhận thấy rằng, các mô hình được tạo ra từ BCTC hàng năm, cuối cùng đã được công bố trước khi phá sản ít thành công hơn trong dự báo thất bại kịp thời và sự suy giảm kinh tế trùng khớp với sự suy giảm hiệu suất của mô hình. Mặc dù tất cả các tác giả này chỉ sử dụng các biện pháp định lượng, chủ yếu là tỷ lệ tài chính, trong mô hình dự báo phá sản. Anandarajan và cộng sự (2001) đã sử dụng các biện pháp định tính và định lượng. Trong khi Cho và cộng sự (2009) đã phát triển một mô hình tổng hợp kết hợp các kỹ thuật thống kê và trí tuệ nhân tạo để dự báo phá sản, một số khác tập trung vào tính chính xác của các mô hình dự báo phá sản (Tseng và Hu, 2010, Kim và Kang, 2010; Jardin, 2010; Tseng và Hu, 2010)

với thỏa thuận không nhất trí về kỹ thuật mô hình hóa nào mang lại dự đoán tốt nhất. Tóm lại, không có bằng chứng nào cho thấy một kỹ thuật KPDL tốt hơn các kỹ thuật KPDL khác trong mọi trường hợp.

3.3. Kế toán điều tra

AICPA công nhận trách nhiệm của kiểm toán viên, trong việc phát hiện gian lận (Cullinan và Sutton, 2002). Việc phát hiện thao túng BCTC, bằng cách sử dụng các thủ tục kiểm toán thông thường đã trở thành một nhiệm vụ rất khó khăn (Dikmen và Küçükkocaoğlu, 2010). Đánh giá rủi ro gian lận là quá trình rất phức tạp và một phần của tất cả các cuộc kiểm toán. Theo thời gian, các yêu cầu bắt buộc đã tăng nhanh chóng, khoảng thời gian và nỗ lực của kiểm toán viên để đánh giá gian lận. Do đó, đánh giá rủi ro gian lận tạo ra cơ hội lý tưởng cho sự hỗ trợ kỹ thuật (Comunale và cộng sự, 2010). Việc rà soát các nghiên cứu cho thấy, việc sử dụng phổ biến KPDL của các nhà nghiên cứu và các học viên để phát hiện gian lận. Các nhà nghiên cứu giải quyết ở mức độ khác nhau đối với các dạng gian lận.

Một số tập trung vào việc phát hiện rủi ro gian lận ở mức độ vĩ mô nhiều hơn ở cuộc kiểm toán (Comunale và cộng sự, 2010) và một số khác tập trung vào việc phát hiện gian lận ở cấp độ vi mô hơn của các giao dịch kinh doanh (Debreceeny và Gray, 2010; Bella và cộng sự, 2009; Tackett, 2013). Trong khi đó, Debreceeny và Gray (2010) đã nghiên cứu sự gian lận trong các bút toán, bằng cách sử dụng phân tích số liệu và phát hiện ra rằng, sự phân bố các chữ số đầu tiên của số tiền trong bút toán khác với quy luật của Benford, Bella và cộng sự (2009) đã phát triển cấu trúc bốn bước, để phát hiện gian lận của các hồ sơ thanh toán điện tử và Tackett (2013) đã đề xuất việc sử dụng các quy tắc liên kết trong việc phát hiện gian lận, thông qua các mẫu và mối quan hệ khi kiểm tra nghiệp vụ kinh tế. Mặt khác, Bay và cộng sự (2006) tập trung vào việc xác định những bất thường ở sổ cái và (Jans và cộng sự, 2010; Jans và cộng sự, 2011; Owusu-Ansah và cộng sự, 2002) tập trung vào việc phát hiện gian lận ở chu kỳ kinh doanh hoặc quy trình. Trong khi Jans và cộng sự (2010) sử dụng kỹ thuật KPDL mô tả để phát hiện và giảm nguy cơ gian lận nội bộ ở cấp độ chu trình kinh doanh, Jans và cộng sự (2011) đã kiểm tra tính hiệu quả của thủ tục kiểm tra phát hiện gian lận ở chu kỳ tồn kho và lưu kho và Owusu-Ansah và cộng sự. (2002) sử dụng quá trình khai phá quy trình kinh doanh để giảm thiểu các rủi ro gian lận nội bộ của các giao dịch trong quá trình mua hàng. Các tác giả này thấy rằng, quy mô của kiểm toán, nhiệm kỳ của kiểm toán viên, và năm kinh nghiệm của kiểm toán viên là yếu tố dự báo về gian lận về mặt thống kê. Sử dụng một sự kết hợp của Luật Benford và các mạng thần kinh, Busta và Weinberg (1998) tập trung vào việc phát hiện dữ liệu tài chính bị thao túng thông qua thủ tục phân tích; Kim và Vasarhelyi (2012) đã sử dụng KPDL để phát hiện gian lận nội bộ ở cấp công ty.

“Quản trị” gian lận

Là một loại hình gian lận có ảnh hưởng xấu đến các bên liên quan thông qua các BCTC gây hiểu nhầm hoặc gian lận (FFS) (Elliott và Willingham, 1980). Do đó, nhiều nhà nghiên cứu tập trung vào việc phát hiện FFS với sự trợ giúp của việc KPDL ở các cấp khác nhau: Dựa trên gian lận của nhà quản lý cấp cao (Fanning và Cogger, 1998, Pai và cộng sự, 2011), phát hiện gian lận dựa trên dự đoán về kết quả hoạt động trong tương lai của công ty (Virdhagriswaran và Dakin, 2006) và phát hiện gian lận trong các BCTC (Kirkos và cộng sự, 2007; Perols, 2011). Các kết luận quan trọng của các tác giả này bao gồm: Khả năng của các mô hình mạng thần kinh phân loại thành viên trong các cơ sở nghiên cứu SEC so với các cơ sở không điều tra với độ chính xác cao. Một giải thích cho thành công tương đối của mạng nơ-ron, là khả năng sử dụng các quy trình học tập thích ứng để xác định điều gì là quan trọng để phân biệt “tín hiệu” thực từ các tín hiệu nhiễu. Các nghiên cứu cũng khảo sát hiệu quả của việc kết hợp các chỉ số tài chính và quản trị, các yếu tố ngoại sinh và nội sinh và lựa chọn tính năng để phát hiện các BCTC sai lệch. Theo dòng nghiên cứu, nghiên cứu của Gaganis (2009) liên quan đến việc sử dụng các kỹ thuật phân loại KPDL kết hợp cả dữ liệu tài chính và phi tài chính cho xác định FFS và kết luận rằng, sự phân loại chính xác phụ thuộc vào cách dữ liệu được xử lý trước, chức năng khách quan, và chiến lược tìm kiếm của mô hình. Alden và cộng sự (2012) đã sử dụng các thuật toán di truyền để phát hiện các mẫu FFS và kết luận rằng, ước lượng thuật toán phân phối cho thấy khả năng phân loại mô hình gian lận tài chính tốt hơn so với mô hình hồi quy xác suất truyền thống. Cụ thể hơn, Lin và cộng sự (2003) đã phát triển mô hình mạng nơ-ron tích hợp để đánh giá nguy cơ FFS. Mô hình mạng thần kinh mờ của Lin và cộng sự (2003) đã vượt trội hơn hầu hết các mô hình thống kê và mạng thần kinh khớp thần kinh được báo cáo trong các nghiên cứu trước và hiệu quả của nó so với mô hình hồi quy logit. Liou (2008) đã khám phá ra sự khác biệt và tương đồng giữa phát hiện BCTC giả mạo và các mô hình dự báo thất bại kinh doanh bằng cách sử dụng hồi quy logistic, mạng nơ-ron

và cây quyết định và nhận thấy rằng các yếu tố tài chính được sử dụng để phát hiện các báo cáo gian lận là hữu ích trong dự báo thất bại kinh doanh. Welch và cộng sự (1998) đã phát triển một hệ thống phân loại dựa trên KPDL để xây dựng mô hình quyết định của kiểm toán viên khi ước tính khả năng gian lận bởi các nhà thầu phát triển hồ sơ thầu cho các hợp đồng của Chính phủ và báo cáo rằng trong các mô hình quyết định phân loại liên quan đến chế biến, sản xuất các mô hình cải tiến khi so sánh với các phương pháp toán học truyền thống. Kochetovakozloski và cộng sự (2011) đã sử dụng KPDL để cải thiện xét đoán của kiểm toán viên về các sự kiện “quản trị” gian lận.

Hành vi điều chỉnh lợi nhuận

Trong lĩnh vực tiên đoán về quản trị lợi nhuận, Tsai và Chiou (2009) đã phát triển mạng lưới thần kinh và các mô hình cây quyết định để các nhà đầu tư sử dụng để dự đoán mức độ quản trị lợi nhuận trước đó và đánh giá mức độ tăng giảm của lợi nhuận sau đó. Kết quả của Tsai và Chiou (2009) chỉ ra rằng, sử dụng các kỹ thuật KPDL đã làm tăng đáng kể dự báo về quản trị lợi nhuận và các quy tắc ra quyết định giúp xác định việc quản trị lợi nhuận. Mặt khác, Ezazi và cộng sự (2013) đã kiểm tra tính hữu dụng của các kỹ thuật KPDL khác nhau, trong dự đoán quản trị lợi nhuận và đặt câu hỏi về giả thiết tuyến tính cho việc mô hình biến kế toán dồn tích tùy ý và kết luận rằng một cách tiếp cận phi tuyến tính để dự đoán việc quản trị lợi nhuận hiệu quả hơn phương pháp tuyến tính. Tập trung vào việc phát hiện quản trị lợi nhuận, Jones (1991) mô hình tích lũy bằng cách sử dụng một thuật toán di truyền. Kết quả cho thấy, sự vượt trội của các thuật toán di truyền so với các phương pháp phân cụm. Để giải quyết vấn đề số liệu sẵn có trong ước tính chuỗi thời gian, Hoglund (2013) nhận thấy mô hình Jones dựa trên hồi quy tuyến tính mờ tốt hơn mô hình Jones dựa trên hồi quy trong việc phát hiện quản trị lợi nhuận được mô tả khi các chuỗi thời gian ước lượng ngắn. Song và cộng sự (2013) đã kiểm tra mối liên quan giữa quản trị lợi nhuận và khai khống tài sản và phát hiện ra rằng, việc khai khống tài sản có mối liên quan đáng kể với biến kế toán dồn tích tùy ý.

Tóm lại, các ứng dụng KPDL trong kiểm toán và dịch vụ đảm bảo tập trung chủ yếu vào hai chủ đề chính: Kiểm toán (bao gồm các giai đoạn ký kết, lập kế hoạch, thực hiện và sau kiểm toán) và kế toán điều tra (phát hiện gian lận và quản trị lợi nhuận). Mục tiêu chính của các ứng dụng trong lĩnh vực này là dự đoán và nhiệm vụ chính là phân loại. Các kỹ thuật nổi trội là các mạng nơ-ron và hồi quy. Các cơ hội nghiên cứu trong tương lai bao gồm: Tăng các dữ liệu đầu vào với các biến số liên quan đến đặc điểm quản trị, thử nghiệm các cách tiếp cận khác nhau để kết hợp các cách phân loại, kiểm tra các thuật toán học khác nhau và các mô hình cấu trúc, khám phá các thời gian khác nhau và các phương pháp tiền xử lý dữ liệu, mở rộng phạm vi phát triển mô hình tới nhiều loại hình kinh doanh và nhiều lựa chọn hơn, tăng thời gian dự đoán bao gồm các biến phi tài chính và phân tích trực quan hơn, chú ý nhiều hơn đến so sánh mô hình, chuẩn hóa dữ liệu và khai phá văn bản trong dự báo gian lận tài chính.

4. Kết luận

Bài viết tổng quan các nghiên cứu liên quan đến ứng dụng KPDL trong lĩnh vực kiểm toán và dịch vụ đảm bảo. Hầu hết, các nghiên cứu cho thấy KPDL ngày càng đóng vai trò quan trọng và tăng tính hiệu quả cho công việc của kiểm toán viên. Tại Việt Nam, nghiên cứu về ứng dụng KPDL trong kiểm toán còn chưa được chú ý. Nghiên cứu trong tương lai về lĩnh vực này, sẽ là hướng đi phù hợp và tiềm năng cho các nhà nghiên cứu lẫn các nghiên cứu ứng dụng, triển khai trong thực tiễn. □

Tài liệu tham khảo

1. Alden, M.E., Bryan, D.M., Lessley, B.J., Tripathy, A., 2012. Detection of financial statement fraud using evolutionary algorithms. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 9 (1), 71–94.
2. Anandarajan, M., Lee, P., Anandarajan, A., 2001. Bankruptcy prediction of financially stressed firms: an examination of the predictive accuracy of artificial neural networks. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management* 10 (2), 69–81.
3. Argyrou, A., Andreev, A., 2011. A semi-supervised tool for clustering accounting databases with applications to internal controls. *Expert Syst. Appl.* 38 (9), 11176–11181.
4. Baldwin, A.A., Brown, C.E., Trinkle, B.S., 2006. Opportunities for artificial intelligence development in the accounting domain: the case for auditing. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management* 14 (3), 77–86.
5. Bay, S., Kumaraswamy, K., Anderle, M.G., Kumar, R., Steier, D.M., 2006. Large scale detection of irregularities in accounting data. *Proceedings of the 6th IEEE International Conference on Data Mining (ICDM'06), Hong Kong, HK (December 75–86)*.
6. Bella, B., Eloff, J.H., Olivier, M.S., 2009. A fraud management system architecture for next-generation networks. *Forensic Sci. Int.* 185 (1), 51–58.

7. Beynon, M.J., Peel, M.J., Tang, Y.C., 2004. The application of fuzzy decision tree analysis in an exposition of the antecedents of audit fees. *Omega* 32 (3), 231–244.
8. Busta, B., Weinberg, R., 1998. Using Benford's law and neural networks as a review procedure. *Manag. Audit. J.* 13 (6), 356–366.
9. Calderon, T.G., 1999. Neural networks and preliminary information risk assessment in an auditing environment. *Account. Eng.* 8, 245–290.
10. Cerullo, M.J., Cerullo, M.V., 2006. Using neural network software as a forensic accounting tool. *Information Systems Control Journal* 2, 33.
11. Coakley, J.R., 1995. Using pattern analysis methods to supplement attention directing analytical procedures. *Expert Syst. Appl.* 9 (4), 513–528.
12. Coakley, J.R., Brown, C.E., 1993. Artificial neural networks applied to ratio analysis in the analytical review process. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting and Finance Management* 2 (1), 19–39.
13. Comunale, C.L., Rosner, R.L., Sexton, T.R., 2010. The auditor's assessment of fraud risk: a fuzzy logic approach. *Journal of Forensic and Investigative Accounting* 3 (1), 149–194.
14. Cullinan, C.P., Sutton, S.G., 2002. Defrauding the public interest: a critical examination of reengineered audit processes and the likelihood of detecting fraud. *Crit. Perspect. Account.* 13(3), 297–310.
15. Curry, B., Peel, M.J., 1998. Neural networks and business forecasting: an application to cross-sectional audit fee data. *Int. J. Commer. Manag.* 8 (2), 94–120.
16. Chartered Global Management Accountant (CGMA), 2013. Report From Insight to Impact: Unlocking Opportunities in Big Data. Available at: http://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/From_insight_to_impact-unlocking_the_opportunities_in_big_data.pdf.
17. Chen, H.J., Huang, S.Y., Lin, C.S., 2009. Alternative diagnosis of corporate bankruptcy: a neuro fuzzy approach. *Expert Syst. Appl.* 36 (4), 7710–7720.
18. Cho, C.H., Roberts, R.W., Patten, D.M., 2010. The language of US corporate environmental disclosure. *Acc. Organ. Soc.* 35 (4), 431–443.
19. Daigle, R.J., Lampe, J.C., 2005. The level of assurance precision and associated cost demanded when providing continuous online assurance in an environment open to assurance competition. *Int. J. Account. Inf. Syst.* 6 (2), 129–156.
20. Davis, J.T., Massey, A.P., Lovell II, R.E., 1997. Supporting a complex audit judgment task: an expert network approach. *Eur. J. Oper. Res.* 103 (2), 350–372.
21. Debrecey, R.S., Gray, G.L., 2010. Data mining journal entries for fraud detection: an exploratory study. *Int. J. Account. Inf. Syst.* 11 (3), 157–181.
22. Debrecey, R.S., Gray, G.L., 2011. Data mining of electronic mail and auditing: a research agenda. *J. Inf. Syst.* 25 (2), 195–226.
23. Dikmen, B., Küçükkocaoğlu, G., 2010. The detection of earnings manipulation: the three-phase cutting plane algorithm using mathematical programming. *J. Forecast.* 29 (5), 442–466.
24. Dorsch, J.J., Yasin, M.Y., 1998. A framework for benchmarking in the public sector: literature review and directions for future research. *International Journal of Public Sector Management* 11 (2/3), 91–115.
25. Elliott, R.K., 1992. The third wave breaks on the shores of accounting. *Account. Horiz.* 6 (2), 61–85.
26. Elliott, R.K., Willingham, J.J., 1980. *Management Fraud: Detection and Deterrence*. Petrocelli Books, New York, pp. 35–46.
27. Evans, J.R., 2013. *Business Analytics: Methods, Models, and Decisions*. Prentice-Hall, Boston, MA.
28. Ezazi, M.E., Ghotbi, F.S., Ghotbi, S.F., 2013. Predicting earning management using RBF, ICA, and SVM in firms listed in Tehran security exchange. *Asian Journal of Management Research* 4 (1), 208–220.
29. Fanning, K.M., Cogger, K.O., 1998. Neural network detection of management fraud using published financial data. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management* 7 (1), 21–41.
30. Fayyad, U., Piatetsky-Shapiro, G., Smyth, P., 1996. From data mining to knowledge discovery in databases. *AI Mag.* 17 (3), 37.
31. Gaganis, C., 2009. Classification techniques for the identification of falsified financial statements: a comparative analysis. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management* 16 (3), 207–229.
32. Granlund, M., 2011. Extending AIS research to management accounting and control issues: a research note. *Int. J. Account. Inf. Syst.* 12 (1), 3–19.
33. Han, J., Kamber, M., Pei, J., 2006. *Data Mining: Concepts and Techniques*. Morgan Kaufmann.
34. Hoglund, H., 2013. Estimating discretionary accruals using a grouping genetic algorithm. *Expert Syst. Appl.* 40 (7), 2366–2372.
35. Hwang, S.S., Shin, T., Han, I., 2004. CRAS-CBR: internal control risk assessment system using case-based reasoning. *Expert. Syst.* 21 (1), 22–33.
36. Issa, H., Kogan, A., 2014. A predictive ordered logistic regression model as a tool for quality review of control risk assessments. *J. Inf. Syst.* 28 (2), 209–229.
37. Jackson, J. 2002. Data mining: a conceptual overview. *Communications of the Association for Information Systems* 8 (1): 19
38. Jans, M., Alles, M., Vasarhelyi, M., 2013. The case for process mining in auditing: sources of value added and areas of application. *Int. J. Account. Inf. Syst.* 14 (1), 1–20.
39. Jans, M., Lybaert, N., Vanhoof, K., 2010. Internal fraud risk reduction: results of a data mining case study. *Int. J. Account. Inf. Syst.* 11 (1), 17–41.
40. Jiawei, Han, Kamber, M., 2001. *Data Mining: Concepts and Techniques*. Morgan Kaufmann, San Francisco, CA.
41. Jones, F.L., 1996. The information content of the auditor's going concern evaluation. *J. Account. Public Policy* 15 (1), 1–27.
42. Jones, J.J., 1991. Earnings management during import relief investigations. *J. Account. Res.* 193–228.
43. Kasgari, A.A., Divsalar, M., Javid, M.R., Ebrahimian, S.J., 2013. Prediction of bankruptcy Iranian corporations through artificial neural network and probit-based analyses. *Neural Comput. & Applic.* 23 (3/4), 927–936.
44. Kim, M.J., Kang, D.K., 2010. Ensemble with neural networks for bankruptcy prediction. *Expert Syst. Appl.* 37 (4), 3373–3379.
45. Kim, Y., Vasarhelyi, M.A., 2012. A model to detect potentially fraudulent/abnormal wires of an insurance company: an unsupervised rule-based approach. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 9 (1), 95–110.
46. Kirkos, E., 2012. Predicting auditor switches by applying data mining. *Journal of Applied Economic Sciences* 3 (21), 246–261
47. Kirkos, E., Spathis, C., Manolopoulos, Y., 2007. Data mining techniques for the detection of fraudulent financial statements. *Expert Syst. Appl.* 32 (4), 995–1003.
48. Kirkos, E., Spathis, C., Manolopoulos, Y., 2008. Support vector machines, decision trees and neural networks for auditor selection. *Journal of Computational Methods in Science and Engineering* 8 (3), 213–224.
49. Kirkos, E., Spathis, C., Manolopoulos, Y., 2010. Audit-firm group appointment: an artificial intelligence approach. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management* 17 (1), 1–17.

50. Kirkos, E., Spathis, C., Nanopoulos, A., Manolopoulos, Y., 2007. Identifying qualified auditors' opinions: a data mining approach. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 4 (1), 183–197.
51. Kochetova-kozloski, N., Messier Jr., W.F., Eilifsen, A., 2011. Improving auditors' fraud judgments using a frequency response mode. *Contemp. Account. Res.* 28 (3), 837–858.
52. Koh, H.C., Low, C.K., 2004. Going concern prediction using data mining techniques. *Manag. Audit. J.* 19 (3), 462–476.
53. Korol, T., 2013. Early warning models against bankruptcy risk for Central European and Latin American enterprises. *Econ. Model.* 31, 22–30.
54. Koskivaara, E., 2000. Artificial neural network models for predicting patterns in auditing monthly balances. *J. Oper. Res. Soc.* 51 (9), 1060–1069.
55. Lin, J.W., Hwang, M.I., Becker, J.D., 2003. A fuzzy neural network for assessing the risk of fraudulent financial reporting. *Manag. Audit. J.* 18 (8), 657–665.
56. Liou, F.M., 2008. Fraudulent financial reporting detection and business failure prediction models: a comparison. *Manag. Audit. J.* 23 (7), 650–662.
57. Owusu-Ansah, S., Moyes, G.D., Oyelere, P.B., Hay, D., 2002. An empirical analysis of the likelihood of detecting fraud in New Zealand. *Manag. Audit. J.* 17 (4), 192–204.
58. Pai, P.F., Hsu, M.F., Wang, M.C., 2011. A support vector machine-based model for detecting top management fraud. *Knowl.-Based Syst.* 24 (2), 314–321.
59. Pompe, P.P., Bilderbeek, J., 2005. Bankruptcy prediction: the influence of the year prior to failure selected for model building and the effects in a period of economic decline. *Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management* 13 (2), 95–112.
60. Pujari, A.K., 2001. *Data Mining Techniques*. Universities press.
61. Ragothaman, S., Carpenter, J., Buttars, T., 1995. Using rule induction for knowledge acquisition: an expert systems approach to evaluating material errors and irregularities. *Expert Syst. Appl.* 9 (4), 483–490.
62. Ramamoorti, S., Bailey, J.A., Traver, R.O., 1999. Risk assessment in internal auditing: a neural network approach. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management* 8 (3), 159–180.
63. Shirata, C.Y., Takeuchi, H., Ogino, S., Watanabe, H., 2011. Extracting key phrases as predictors of corporate bankruptcy: empirical analysis of annual reports by text mining. *Journal of Emerging Technologies in Accounting* 8 (1), 31–44.
64. Song, D.B., Lee, H.Y., Cho, E.J., 2013. The association between earnings management and asset misappropriation. *Manag. Audit. J.* 28 (6), 542–567.
65. Tackett, J.A., 2013. Association rules for fraud detection. *Journal of Corporate Accounting and Finance* 24 (4), 15–22.
66. Tinoco, M.H., Wilson, N., 2013. Financial distress and bankruptcy prediction among listed companies using accounting, market and macroeconomic variables. *Int. Rev. Financ. Anal.* 30, 394–419.
67. Tsai, C.F., Chiou, Y.J., 2009. Earnings management prediction: a pilot study of combining neural networks and decision trees. *Expert Syst. Appl.* 36 (3), 7183–7191.
68. Tsai, C.F., Wu, J.W., 2008. Using neural network ensembles for bankruptcy prediction and credit scoring. *Expert Syst. Appl.* 34 (4), 2639–2649.
69. Virdhagriswaran, S., Dakin, G., 2006. Camouflaged fraud detection in domains with complex relationships. *Proceedings of the 12th ACM SIGKDD International Conference on Knowledge Discovery and Data Mining, Philadelphia, PA August* 941–947.
70. Wang, Y.R., Kong, S.L., 2012. Applying genetic algorithms for construction quality auditor assignment in public construction projects. *Autom. Constr.* 22, 459–467.
71. Welch, O.J., Reeves, T.E., Welch, S.T., 1998. Using a genetic algorithm-based classifier system for modeling auditor decision behavior in a fraud setting. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management* 7 (3), 173–186.
72. Yang, Z.R., Platt, M.B., Platt, H.D., 1999. Probabilistic neural networks in bankruptcy prediction. *J. Bus. Res.* 44 (2), 67–74. U
73. Zhang, G., Hu, M.Y., Eddy-Patuwo, B., Indro, D.C., 1999. Artificial neural networks in bankruptcy prediction: general framework and cross-validation analysis. *Eur. J. Oper. Res.* 116 (1), 16–32.

ACCOUNTING - AUDITING TRAINING IN THE CONTEXT OF INTERNATIONAL ECONOMIC INTEGRATION AND INDUSTRY 4.0 (THE FOURTH INDUSTRIAL REVOLUTION)

✉ *PhD. Nguyen Dang Huy*
Hanoi University of Business and Technology

Received date: 20/4/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Vietnam is in the process of promoting national industrialization and modernization and extensive international integration. Industrialization towards modernization has been identified as the key of the national development strategy, the new production revolution can bring many opportunities to Vietnam to develop the country; at the same time, it also brings challenges to the development process. We need to take advantage of the existing strengths and take the opportunity to participate in the fourth industrial revolution (Industry 4.0), promoting the process of national industrialization and modernization. Industry 4.0 will bring a fundamental change in almost all fields and industries, including accounting - auditing. Industry 4.0 associated with accounting - auditing is not limited by geographical distance. Vietnamese accountants and auditors can perform accounting - auditing work in any country in the world provided that individuals who perform the accounting - auditing work fully meet the requirements for accounting and auditing practice. This revolution will profoundly affect the global economy and society, including training. It poses urgent problems for universities, especially universities training in accounting – auditing. In order to make it a necessary preparation step for students to confidently step into life, the schools need to equip their students with necessary skills, not only for the present but also for the future. In the scope of this article, we would like to mention the situation of accounting - auditing training of Vietnam in the context of international economic integration and the Industry 4.0

Impacts of the industry 4.0

How will the Industry 4.0 change our lives?

The most pronounced impact of the Industry 4.0 is the emergence of robots with artificial intelligence having features that can replace human, they are even more advanced in the ability to calculate, analyze and remember with persistent labor and high productivity. Nowadays, knowledge is boundless and the learning has no stops.

Industry 4.0 may create a risk of breaking the labor market in both the world and Vietnam. Because, once the automation entirely replaces the human in the economy, the number of employees that can be replaced by machines will be excessive and the number of safe jobs with higher incomes may increase. Therefore, low-skilled and vocational employees must constantly improve their skills to create more optimize productivity than automatic production lines. High-skilled employees, doctors, engineers and teachers, etc. must also constantly learn and improve because the development of machines is following very closely behind us. Thus, in a labor market that is already very fierce with person-to-person competition, people now have to compete with robots. It can be imagined that the Industry 4.0 will eliminate common or repetitive jobs and entirely replace with machines. However, at the same time, the demand for skilled and creative employees who can perform complex jobs and operate machines increases. The society has been growing very fast, faster than any previous period, with the continuous emergence of new products and services in all fields of human life. What is true yesterday may become obsolete today. The life of products will be reduced by at least 25% because they will be quickly replaced by new and superior products. We can identify that fact by the obsolescence and disappearance of desktop telephones, desktop computers and film cameras etc. It is sad that people has been making efforts to create human body parts such as the heart on the basis of applying tissue culture technology on precise models created by 3D printing technology. Self-driving electric cars, ships and self-driving aircraft will replace old technologies; taxi services will no longer necessary and no one will go to schools to learn how to drive, etc. Fashion garments will be tailor-made and produced to the preferences of each person and sent to home, etc. Enterprises will have to constantly renew their products and services; economic structure will also have to be adjusted in accordance with scientific and technological advances and changes of the world market.

Industry 4.0 is setting many new challenges for developing countries like Vietnam. It is the challenge of falling behind, low-cost labor loses its advantages, the gap between technology and knowledge is widened, consulting in deeper social differentiation. Vietnamese government, businesses, research centers and educational institutions need to be aware of, willing to change and have suitable strategies for the development of industry, agriculture, service and economy or human resources. In the future, capacity will become the core element of production. It will create an increase in the job market and increasingly differentiate into two groups: low-skilled/ low-paid and high-skilled/high-paid groups. This will contribute to increasing conflicts in the society.

Impacts of the Industry 4.0 on accounting and auditing training in Vietnam

According to experts in the field of accounting and auditing, in the new era, it will be no longer important whether a graduate degree is trained in this school or in another country, people will see the origin or the relationship less important than the knowledge, qualifications and skills, etc. In the Industry 4.0, the opportunity for everyone is the same. Persons who have real capacity, good professional skills, soft skills, ability to work independently and who are able to create much value for the society will succeed. For universities with accounting and auditing training, the Industry 4.0 requires training of human resources with new skills, more professional and comprehensive qualifications because the market requires employees with higher and more professional qualifications. In fact, the accounting - auditing training at universities in general still does not meet the needs of employers, it is theory-focused, theory has not been linked to practice; even the qualifications of lecturers are not high and their practical experience in enterprises is not much, significantly affecting the accounting and auditing training. Universities are only interested in the scale but not interested in the quality of training or the input quality is too low affecting the output products of the universities.

The requirements set for universities training in accounting and auditing

Industry 4.0 is information technology (IT) and Internet of things (IoT), it does not only help people communicate with people, but also help people communicate with machines, help people communicate with objects and objects communicate with each other. Therefore, countries which want to advance into this industrial revolution need to have a high quality human resource that is capable of applying the scientific and technological advances of the revolution to production practices to meet the requirements of development. Therefore, the schools and teachers must help their students achieve professional knowledge of accounting – auditing and information technology; timely update and apply the latest scientific and technological advances of the world into practice; equip foreign languages and soft skills right from the university lecture hall so that newly graduated students could have the opportunity to compete for jobs, opening the door to enter globalization playground. Accounting and auditing training is one of the areas subject to this impact faster than the process of creating new versions of the next industries. Industry 4.0 promises to create new breakthroughs in training activities, changing training objectives and traditional training models by conveying and training completely new knowledge about accounting - auditing. The development of information technology, digital tools, network systems and metadata will be good tools and means to change the organization and teaching methods. Traditional classes with disadvantages such as high organization costs and limited space being unfavorable for some subjects will be replaced by online and virtual classes. The quality of online training will be easily controlled by support tools, such as sensors and cyber connectivity. Learning space will also be more diverse, instead of traditional labs or simulation rooms, learners can experience learning in virtual space, can interact as if they are in real-world conditions through accounting software and network system. Big data will be an endless data source to learn and experience analyzing, identifying trends or forecasting data with high accuracy. Digital learning resources in the context of real and virtual space connection will be extremely diverse, the library is no longer a specific place, but can be exploited everywhere with some single operation. The curriculum is also designed to be more diverse, specific and to meet the needs of learners in a better way.

Requirements for universities training in accounting – auditing in the industry 4.0

Firstly, foundation of the Industry 4.0 is the connection between the real and virtual world through information technology software, digital and internet of things; therefore, the knowledge and skills related to information technology and digital play important roles toward schools as well as learners. Duty of universities, in the coming time, is training extensive accounting in accordance with the international standards associated with the labor market, providing practical knowledge and enhancing information technology training, actively equipping students with digital knowledge and relevant skills to meet the social demands in the context of the

Industry 4.0, additionally, training foreign language proficiency so that students can work in any field and place as a global citizen.

Secondly, the employment and unemployment become a common phenomenon in the process of the Industry 4.0, especially in the early period when the labor force has not keep pace with the new conditions of technology and the strong transformation of labor structure amongst sectors. In fact, there are occupational changes in labor market, robots start replacing common works of human beings. Occupation in the fields such as accounting and auditing is possibly transferred to completely using smart robots. Hence, it raises an issue for universities to orient training program in accounting - auditing major to adapt to digital technology as at present.

Thirdly, the training program in accounting - auditing major today has not been developed flexibly and its contents are not adequate for the demands and industrial momentums of the labor market in the Industry 4.0. Accounting - auditing is one of the eight sectors which have the most significant changes, this field will be strongly and comprehensively influenced and the training program will be constantly adjusted, updated due to fragile boundary amongst contents. The universities will implement their training in the two main directions: meeting social orientation and on the other hand, training and supplying labor force that meets the requirements of the labor market. However, the pressure of these universities become greater and greater when their training programs are required to meet both the high qualifications in specific sector and the inter-sectorial features (information technology, digital, internet, specialized knowledge) in combination with other essential skills such as: systematic thinking ability, synthetic ability, ability to link real and virtual worlds, creativity, teamwork skills and interdisciplinary collaboration ability, etc. In the context that information technology-related knowledge quickly changes, it is much more important to equip students with self-study ability and attitude of lifelong learning than to provide information as per training program. In sum, the Industry 4.0 creates great pressure for training activities of the universities that focus on training in accounting – auditing, from the program development, content updating to skill training for learners to meet the industrial demands. Besides, the training of soft skills for learners is strengthened and invested.

Fourthly, another issue for institutes training in accounting – auditing is the organization to transfer contents of training program to learners. The Industry 4.0 requires a new training method and mode in which information technology, digital technology and internet system are strongly applied. The online, virtual, emulation training system and lecture digitalization will become the training trend in the field of accounting – auditing. This desires training institutes to well prepare teaching staff, especially experienced and high-qualified one, develop studying space and provide equipment for teaching and learning.

In conclusion, the key step, at present, is that the training in accounting – auditing has to be high-qualified and the information technology has to achieve breakthrough; the fourth industrial revolution has had great impacts, creating determined turning points toward the accounting – auditing sector in particular and the economic sector in general.

Requirements for learners

To gain sufficient labor force for recruiters, it is vital for all learners to obtain the following requirements:

The factors of the fourth industrial revolution has put human beings into the competition of employment and conquering artificial intelligence, robots.

1 –Improvement of specialized accounting - auditing knowledge:

In order to deal with challenges when Vietnam has entered this industrial revolution, students themselves need to prepare specialized accounting - auditing knowledge, background of information technology, good foreign language proficiency, skillful soft skills and practical working experience to get more opportunities in the globalized market. Vietnam, with the desire of entering this industrial revolution, requires high-quality human resources in terms of accounting – auditing to apply advanced science technology of this revolution into practical activities of production, business, meeting the set development targets.

It can be conclude that learners have to actively improve their knowledge related to accounting – auditing major, as well as information technology, timely updating and applying the latest advanced science

technology in the world into our life, as a result, we will have more chances of occupations, having more possibility to work in the globalized market.

2. Foreign language proficiency – more occupational opportunities

Foreign language is an essential requirement for today human resources, the proficiency of a foreign language creates opportunities for the labor to approach the knowledge, foreign documents, in particularly information related to accounting – auditing in the process of globalization.

Under the trend of “multinationalization” of companies, the proficiency of at least one foreign language will contribute an employee with more potentials, easily to get the job that is suitable with his/her ability, qualification and such employee will gain more attractive recruitment-related selections.

3. Proficient soft skills–advantage to integrate into working environment

“Soft skill” is a termination referring to important skills in the daily life, it is not common-used in schools and has no relevant to specialized information. Nonetheless, it will indicate who you are and how you work, serving as a measurement of work performance.

The studies pointed out that soft skills account for 75% of one’s success while hard skills (or background knowledge, qualification) account for only 25%. The key to success is the harmonious combination of these two types of skills.

The soft skills include communication, teamwork, presentation (presentation and intelligence, technology application and skill - spirit combined) and time management skills, etc. In particular, time management skill plays an important role in helping students avoid distraction caused by social network, entertainment, consequently, there will be lack of working efficiency and performance decrease. In studying process, students need to exploit and develop the most their potentials. They should enthusiastically participate in extra-activities, clubs and classes, etc. where they can obtain and train their soft skills.

In addition, students should join in social works to share their capacity and properties to the society. Relationship is considered as a vital factor and it is compared to a large library. When there is something in need, one will go to that drawer and open it, finding solutions to overcome one’s difficulties and question. Therefore, development of a relationship at the age of students by joining in clubs or associations is a way to accumulate knowledge, experience and especially nice relations.

4. Practical working experience – decisive factor to make recruiters impressed

Enterprises often ask for employees who have certain experience, hence, many students who have just graduated from universities cannot meet enterprise’s requirements. On the other hand, there are students who have just granted university degree and obtain a nice CV with quite “full” of experience, they have adapted quickly to the enterprise environment when they are still attending university lectures.

Thereby, internship supplies advantage for students to both successfully complete harsh recruitment and not be at fault in practical works. It is because internship is the best period for students to acquire experience in their interested fields. Generally, internship is similar to the process of training a freshman in the company.

Internship supplies advantage for students to both successfully complete harsh recruitment and not be at fault in practical works

A part from it, if students wish to have working experience in their process of studying, it is recommended to have a part-time job related to their major or interest, which help them understand more aspects or “conflicts” irrevocable in the course of working. Then, they will receive experience to handle with such situation. These experience will make recruiters impress on students.

In the context of digital technology era and this technology is increasingly developed, it establishes specific requirements for training in accounting – auditing in Vietnam, in which it must have innovation in program, contents and training methods as well as researches for emerging issues in accounting – auditing, keeping pace with the global trends.

The skill that needs training to accounting human resources in the development period of Artificial Intelligence (AI), Blockchain and Cloud computing (Cloud) is the development of profession skills in application of data technology into addressing financial – accounting – auditing issues in enterprises. People who work in accounting – auditing sector, in period of digital technology, are demanded to have synthetically multi-skills in accounting such as domain expert, understanding in data visualization and data science and AI “thinking”; tech savvy of data programming, statistics and analysis, etc. □

References

1. (n.d.). *Cách mạng Công nghiệp 4.0 là gì (What is Industry 4.0)?* Electronic newspaper. Retrieved from news.zing.vn/cach-mang-cong-nghiep-40-la-gi-post750267.html
 2. (n.d.). *Giáo dục Việt Nam trước yêu cầu của cách mạng công nghiệp 4.0 (Education in Vietnam under the requirements of the Industry 4.0)*. Retrieved from <http://baochinhphu.vn/Khoa-hoc-Cong-nghe/Giao-duc-Viet-Nam-truoc-yeu-cau-cua-cach-mang-cong-nghiep-40/308970.vgp>.
 3. Assoc. Prof. PhD. Nguyen Cuc. *Academy of Politics Region I (August 27, 2017) Tác động của cuộc Cách mạng công nghiệp 4.0 đối với cơ sở giáo dục đại học ở Việt Nam và gợi ý chính sách cho Việt Nam (Impacts of the Industry 4.0 to higher education institutes in Vietnam and recommendation for Vietnam's policies)*. Electronic newspaper. Retrieved from baomoi.com.
 4. PhD. Phan Quang Trung – Permanent Vice Chairman of Association of Vietnam Universities and Colleges. (July 22, 2017). *Giáo dục đại học phải làm gì trước thách thức của cách mạng công nghiệp 4.0 (What should higher education do to deal with challenges from the Industry 4.0)?*. Electronic newspaper. Retrieved from giaoduc.net.vn.
 5. Prof. Phan Van Truong -Consultant of French Government on international trading. (April 14, 2017). *Ngành giáo dục "đón đầu" cuộc Cách mạng 4.0 ra sao (How does education sector "gain a head start" of the Industry 4.0)?*. Electronic newspaper. Retrieved from baoquocte.vn.
 6. (August 27, 2017). *Tác động của cuộc Cách mạng công nghiệp 4.0 đối với cơ sở giáo dục đại học ở Việt Nam và gợi ý chính sách cho Việt Nam (Impacts of the Industry 4.0 to higher education institutes in Vietnam and recommendation for Vietnam's policies)*. Electronic newspaper. Retrieved from baomoi.com.vn.
 7. Kim Huyen. (June 16, 2017). *Microsoft và Tập đoàn Nguyễn Hoàng thúc đẩy trường học thông minh (Microsoft and Nguyen Hoang Group promote model of smart schools)*. *Tuoi Tre News*.
-

APPLYING THE BALANCED SCORECARD IN THE PERFORMANCE MANAGEMENT OF VIETNAMESE UNIVERSITIES

✉ *Nguyen Cuu Dinh, Ph.D. - Dean of Accounting and Auditing faculty, Van Lang University*
Nguyen Thi Bich Van, MBA - Lecturer of Accounting and Auditing faculty, Van Lang University
Nguyen Manh Hoai Vu, MAcc - Lecturer of Accounting and Auditing faculty, Van Lang University

Received date: 10/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: *In the recent 5 years, the Vietnamese government has been making efforts to change its education system, most particularly the development of an effective university management model. Among the various policies conducted, the empowerment to financial autonomy of the universities has become one of the most encouraged and thoroughly executed. Based on that notion, managing universities' financial aspect is now widely considered the core to a university's successes. Nevertheless, currently universities in Vietnam has been using dated indicators, reluctant to apply modern management methods. Within the diverse tools for strategic level management, the Balanced Scorecard (BSC) framework is widely used due to its ability to translate an organisation's strategy into targets and executive action; along with popularising its goals with the institution's staff and subdivision. The scope of this paper was to research different approaches to improving the financial management aspect of universities in Vietnam, specifically in the sector of Vietnamese Financial Autonomous Universities (VFAUs). The objective of this paper was to propose a BSC-based framework for the performance evaluation of the Vietnamese financial autonomous universities, with a focus on the financial aspect based on Kaplan's original model along with the other models adapted by various authors for universities across the world. This research reviews previous research related to the BSC, while concurrently observing and analysing the individual states of VFAUs. The result is a framework consisting of the objectives, measures, targets and initiatives for an organisation's efficiency evaluation. The aim of the framework is to help VFAUs accomplish their financial goals and to improve their financial management performance.*

Keywords: *Balanced Scorecard, financial perspective, financial performance measurement, universities' strategic management, financial autonomous universities.*

1. Introduction

In the 21st century, the quality of services provided has become a fundamental key to success for every organisation. This is especially accurate in the education field, particularly in higher education, where the service quality must be one of the main focuses. Furthermore, the recent rapid developments of society have also challenged these institutions to adapt and enhance their **education qualities**. Thus, the subject of restructuring and reforming higher education has become essential for most nations, with an aim to provide excellent outputs.

In Vietnam interest in higher education development not only concerns the Ministry of Education and Training and the academies themselves, but also the wider community. Consequently, the Vietnamese government has been gradually empowering universities with various rights of autonomy, the most prioritised being the automatising of universities' financial aspect. Following the 1990 policy, numerous non-public universities along with some of their public counterparts have become financially autonomous. The aim of the policy is to encourage institutions to actively extract and utilise their **resources** thus lowering governmental expenses. Therefore, effective financial management together with performance evaluation have become the main objectives for the **Vietnamese Financial Autonomous Universities (VFAUs)**.

Throughout their operation, an organisation's main purpose is usually to maximise their profits. They tend to use traditional financial indicators on profitability such as Return on Investment (ROI), Return on total Asset (ROA), Return on Equity (ROE), sales growth etc. to assess their own capabilities. The higher those indicators are, the stronger an institution's profitability appears. These tools only reflect financial results, without actually displaying the organisations' objectives and efficiency. Moreover, financial results tend to only show past performance instead of providing future contexts and recommendations. **This causes** traditional financial analysis tools to have a tendency of creating management difficulties in connecting employees with institutional

missions and visions, thus hindering them from actually understanding what they need to do to achieve common goals. Consequently, their performance evaluation now calls for other supporting tools sufficient for assessing both their financial and non-financial effectiveness. As a result, doing so will allow organisations to be able to responsibly contribute more towards the society aside from just achieving profits.

Inside the higher education field, Vietnamese universities are classified into three categories: (1) Public universities, which rely on governmental budgets; (2) Financially autonomous public universities, which actively form and employ their own budgets and (3) Non-public universities, which fully rely on private financing. Therefore, looking under the financial perspective, group two and group three mentioned above are essentially similar in their funding method. Hence from this point on, the paper will refer to the concept of “Financially autonomous university” as both the non-public universities and colleges along with their financially autonomous public counterparts. All Vietnamese universities have almost identical characteristics, which set them apart from normal businesses: they are not only profit-oriented but are also responsible for providing quality labour force. Consequently, their performance effectiveness is not just reflected in their profits or assets, but also in their contribution to science and society. In addition, indicators showing institutions’ obligations towards their students such as graduate’ employment rates, satisfaction of stakeholders, amount of research conducted, number of enrolment applications received. Thus, employing traditional financial indicators in measuring universities’ performance, especially in VFAUs, will only demonstrate their profits instead of really displaying their achievements of education objectives. Therefore, universities will need another tool to better support their performance management, ensuring efficiency and thus education effectiveness.

The Balanced Scorecard (BSC) is a tool for organisational strategic management introduced at the start of the 1990s. From that point on it has quickly adopted by organisations with proven effective results. The framework’s strength is its ability to measure institutional performance through four distinct perspectives: Finance, Stakeholders, Internal processes, together with Learning and growth. This allows managers as well as employees and other stakeholders to understand the picture of the whole organisation, both financially and non-financially. In addition, the BSC has the ability to be applied in every organisational form such as: normal businesses, educational and medical institutions, in the public sectors as well as and the private sectors. In the higher education field, BSC is an approach approved by researchers and widely used by international universities, including renowned institutions across Europe, America as well as some Asian. The purpose of the BSC’s application is first and foremost to systematically guide the execution of strategic goals, through discussion between organisation levels. Employing the BSC helps transform critical objectives into detailed measures, with respective targets and initiatives assisting in managing an institution. Accordingly, the application of the BSC model into VFAUs’ performance measurement has been increasingly researched.

2. Overview of Vietnamese financial autonomous universities

An introduction of Vietnamese financial autonomous universities

Before 1990, the whole education system in Vietnam still entirely belonged to and was financially supported by the government, including all universities. Since then the Vietnamese authorities have adopted a policy of transforming higher education from a state-run economy system into its multi-sector counterpart. This in turn enabled many new forms of organisations to be established in the private sector, both business and non-business. According to reports from the Vietnamese Association of Non-Public Universities and Colleges, in 1993 the first non-public university was established. Now been 84 non-public universities and colleges have been given permission to operate. The main feature of non-public academies is that the owners employ their own capital for operation. Government support is in the form of policies and administrating training activities. Because of that, all of the non-public universities and colleges are also referred to as the **Vietnamese Financial Autonomous Universities** (VFAUs) as they have been financially autonomous since their foundation.

Although the socialisation of higher education begun in the early 90s, by 2017 the proportion of public universities still accounts for the major part of higher education system in Vietnam, requiring a large portion of state budgets. The rapid advance of the Vietnamese economy together with globalisation has allowed the nation to be able to join large international economic organisations such as World Trade Organization (WTO), Trans-Pacific Strategic Economic Partnership Agreement (TPP) or ASEAN Economic Community (AEC). Consequently, Vietnamese higher education has to satisfy the needs of a modern economy and society while at the same time improving competitiveness internationally. Thus, the universities needed to look for solutions and

capabilities, so they can improve their financial efficiency and effectiveness. Within that context, in 2014 the Vietnamese government decided to empower the public universities with full autonomy, 14 such universities throughout the country to voluntarily registered and were permitted to convert into financial autonomous institutions.

VFAUs objectives

Most VFAUs have orientated towards becoming applied science universities, except for public universities having a long history such as University of Economics Hochiminh city, Ton DucThang University, whose aim is to be research-oriented. However, in reality the research capabilities of VFAUs or of Vietnamese universities in general are so limited that even the leading university of the Vietnamese education system, Hanoi National University, is only ranked 32nd among Southeast Asian universities and 1,578th across the globe (Webometrics, 2017). Some other ranked universities in Vietnam include: Ton DucThang university (Ranked 109th in Southeast Asia and 3,635th worldwide); or University of Economics Hochiminh City (Ranked 185th in Southeast Asia and 4,993rd worldwide). We can conclude from these ranking that Vietnamese universities haven't yet been able to become research-oriented. Other evidence regarding this confirmation can be drawn from the fact that VFAUs as well as Vietnamese universities in general, still receive their main income source based on student's tuition fees (Tran, 2016) instead of relying further on research income or income from technology transfers. Moreover, another conflict will arise should any VFAU chooses to become research-oriented since they will still want to focus on applied education programs in order to maintain and improve the organisation's income. Consequently, the VFAUs as well as Vietnamese universities in general tend not to place a strong emphasis on scientific research or inventions.

The financial management context of VFAUs

Fundamentally, financial management is not different between organisation types, and is universally subjected to the Vietnamese government's laws and constitutions such as: the government circular for corporate accounting (Circular No. 200/2014/TT-BTC), or the government circular for small and medium-sized enterprise accounting (Circular No. 133/2016/TT-BTC), signed and sealed by the Ministry of Finance. Those regulations require VFAUs to conform to the Vietnamese Accounting Standards (VAS). Inside the notes for financial statement section, VFAUs can analyse their current financial position based on basic financial ratios such as sales growth rate, debt ratio, cash growth rate, current asset turnover etc. However, one of the main weaknesses in VFAUs' financial management is their internal control system, which is far from effective. According to Tran Quang Trung (2016), another weakness lies in the new financial management methods, which focus mainly on bookkeeping, recording accounting information as well as monitoring income and expenses. As a result, financial results at the end of each period only display profit and asset growths but are unable to reflect universities' strategic goals in providing quality training services. Relying only on measurement outcomes from traditional financial indicators will prevent universities' management along with society stakeholders from assessing the institution's education quality and objectives. As education quality and objectives can only be evaluated using non-financial targets, we argue that the current financial management process in VFAUs hasn't been fully effective and is unable to sufficiently assess the universities' performance efficiency.

The most widely and essentially used administration device in VFAUs is the internal financial management rules, which categorises revenues and expenditures as well as standard budgets:

Revenues includes	Revenues from tuition fees; Revenues from sponsoring; Revenues from research; Revenues from providing services; Revenues from fundraising or from loans gotten by individuals or organisations; Revenues from other sources.
Cost includes	Salaries and bonuses; Training costs; Research and development costs; Raw materials costs, tools and equipment costs for service performed; Advertising costs; Investing costs; Administrative costs; Union costs; Sponsoring and assisting costs; Interest charges; Tax payments.

With the current commitments to reform the education system in Vietnam, in particular those coming from the state and the society themselves, the VFAUs need to pay more attention to their strategic management. The new financial management model should be able to show universities' both financial and non-financial to guide them towards their strategic goals. Therefore, the BSC framework is especially suitable due to its ability to measure and connect both the financial and non-financial perspectives of an organisation. In addition, the application of the framework will also help all stakeholders within a university to be aware of its goals and targets, as well as its strategy to achieve them.

3. Literature review

3.1. Balanced Scorecard

In 1992, management accounting professor of Harvard Business School, Robert Kaplan, together with information technology expert, David Norton, presented an original model to assist in strategic decision making, called The Balanced Scorecard (BSC) (Kaplan & Norton, 1992). Using four “scorecards”; the financial perspective, the internal business processes perspective, the customer perspective; the learning and growth perspective of an organisation, the BSC attempts to evaluate an organisation’s operating effectiveness. Each scorecard must contain objectives, measures, targets and initiatives related to the organisation as a whole. The “balanced” feature of the framework is exhibited through the consistency between short-term and long-term aims, financial and non-financial measurements, result-reflecting targets and activity-boosting targets, or outward and inward initiatives (Kaplan & Norton, 1996).

The Balanced Scorecard in performance evaluation

The BSC has been applied in numerous organisations. Within a few years of its introduction, more than half of the enterprises recorded in the Fortune 1000 table employed the method and gave excellent feedback (Niven, 2006). After having been administered with positive outcomes in several global organisations, BSC was recognised as one of the 75 most influential ideas in the 20th century by the Harvard Business Review. According to Franceschini (2013), the BSC can be implemented as a check-matrix framework with 16 different indicators, by first listing out entities’ strategic goals beside its four traditional aspects: financial, customer, internal process, and innovation and learning. Each organisational measure is then indexed against every perspective of the BSC in order to figure out how a specific objective can be evaluated. Thus, employing the BSC as a model will provide a multifaceted view on the institution’s performance, both in distinct areas and as a whole.

Table 1. Structure of a general reference BSC-check matrix

		Strategic goals		
		Goal 1	Goal 2	Goal 3
BSC	<i>P1- Financial</i>	I ₁₁ (1), I ₁₁ (2)	I ₁₂ (3)	I ₁₃ (4), I ₁₃ (5)
	<i>P2- Customer</i>	I ₂₁ (6)	I ₂₂ (7)	I ₂₃ (8)
	<i>P3- Internal Process</i>	I ₃₁ (9)	I ₃₂ (10), I ₃₂ (11)	I ₃₃ (12)
	<i>P4- Innovation and learning</i>	I ₄₁ (13), I ₄₁ (14)	I ₄₂ (15)	I ₄₃ (16)

(*I_{ij}* is measured by combining the BSC perspectives (*i*) with the strategic goals (*j*))

Source: Franceschini (2013)

In 1996 Kaplan customised the measures for business strategies and financial themes, relying on the financial perspective of the BSC concept. The customisation divides the fields of financial themes and Business unit strategy into three smaller categories: Revenue growth and mix, Cost reduction/Productivity improvement and Asset utilisation for the former Growth, Sustain, and Harvest for the latter. This consequently created a 3x3 matrix, with each part consisting of criteria interrelated to both dimensions.

Table 2. Customising measures for business strategies and financial theme

		Financial Themes		
		Revenue growth and mix	Cost reduction/Productivity improvement	Asset utilisation
Business unit strategy	<i>Growth</i>	Sales growth rate by segment Percentage revenue from new product, services and customers	Revenue/Employee	Investment (percentage of sales) R&D (percentage of sales)
	<i>Sustain</i>	Share of targeted customers and accounts Cross-selling Percentage revenues from new applications Customer and product line profitability	Cost versus competitors Cost reduction rates Indirect expenses (percentage of sales)	Working capital ratios (cash-to-cash cycle) ROCE by key asset categories Asset utilisation rates
	<i>Harvest</i>	Customer and product line profitability Percentage unprofitable customers	Unit costs (per unit of output, per transaction)	Payback Throughput

Source: Kaplan and Norton (1996)

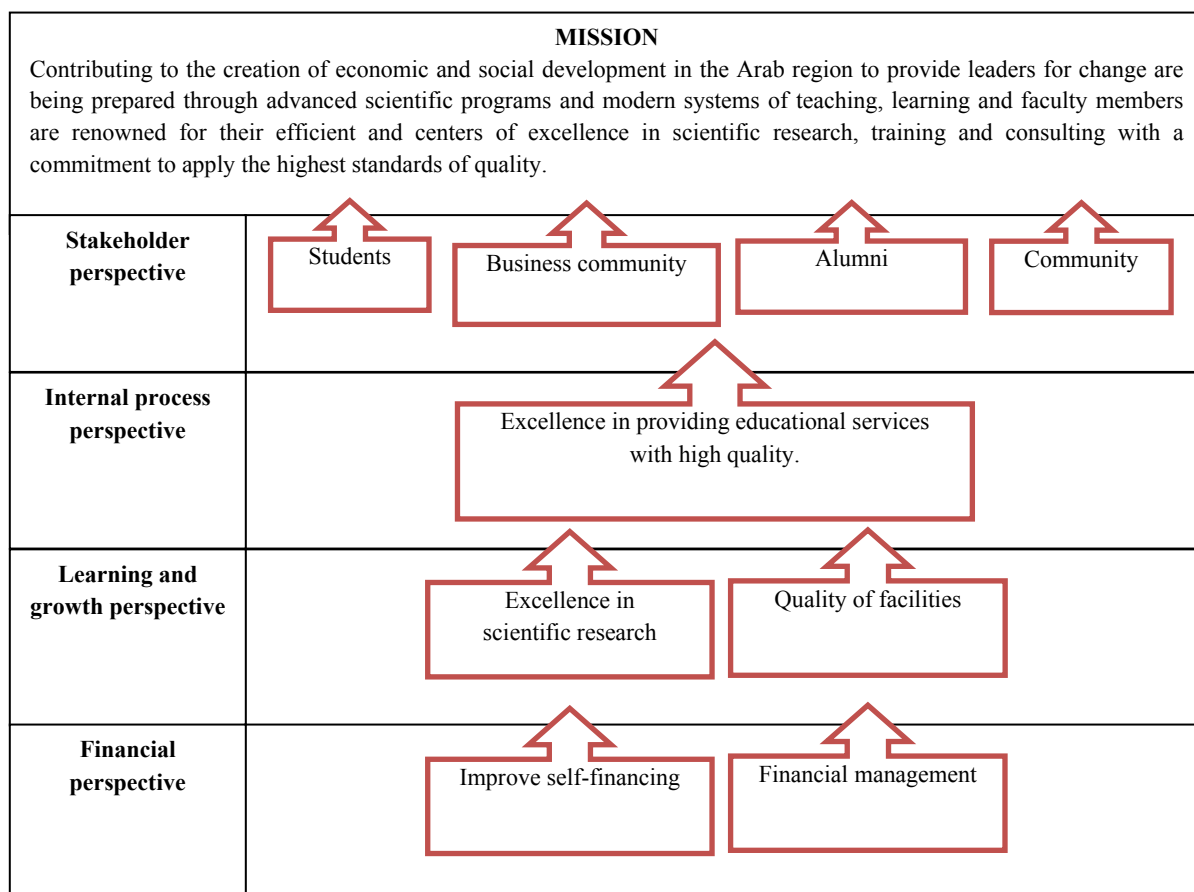
3.2. Applying Balanced Scorecard in the context of universities

As universities have become steadily more autonomous, new requirements appear in managing them: The need to have a valid performance measurement method, and the need for institutions to play a more active role in the management, decision-making process. Higher education management is regarded as a complicated process due to the high level of intellect they possess. Therefore, universities will need quality tools to aid them in their administrative works (Hubig et al., 2006).

The BSC has been applied not only in private, government and non-profit organisations, but also in the private, public and non-profit universities (Cotelnic, 2012; Świerk & Mulawa, 2015). The concept of applying the BSC in higher education performance management is becoming increasingly popular among researchers (Fahmi & Saudah, 2015). There are many studies related to BSC and university performance, including the uses of the BSC for university management (Sudirman, 2012; Stewart & Hubin, 2000; Lawrence & Sharma, 2002; Ruben, 1999), for department management (Chang & Chow, 1999), for university research (Pursglove & Simpson, 2000), for teaching in universities, and providing services in a university (Pursglove, 2002).

The BSC-applied strategic map of universities can be assumed the form below:

Figure 1. Sample Universities' strategy map



Source: Mohamed Wahba (2016)

More specifically, Vermaak (2001) researched accounting departments of various South African universities to evaluate the potential of the BSC's application in those academies. Employing a similar method of cross-referencing, the author divided each of the BSC's four perspectives into smaller criteria, each with its respective measures. For example, the financial aspect was categorised into different "goals": **Prosper** (evaluated by the amount of annual subsidy, donations and outside fund); **Succeed** (enrolment trend); and **Survive**. He then concluded that there are potential benefits for implementing the BSC in the academies'

performance evaluation of their accounting divisions, contributing to the belief in the model's effectiveness within the field of education.

In other studies on Sri Lankan universities, Weerasooriya (2013) identified a set of diverse objectives: **Cost focus** (operating expenses allocation for student services and other activities); **Revenue focus** (number of self funded projects in department of faculty, percentage of direct donations or direct funds received for faculty or department developments, percentage of outside funding to student's scholarship or other activities); **Training; Development and Welfare activities** (number of student enrolments in an academic year, average funding per student). Focusing on the financial aspect, she pointed out that traditional financial indicators retain an important role in the universities' BSC initiatives. These are measures, such as net operating ratio, facilities condition, research funding competitiveness and debt capacity. At the operational level, financial goals and measures focus on the cost/quality of service equation and on cost reduction or cost avoidance strategies within specific business areas and revenue generation goals.

In 2007, Venkatesh and Kirti also relied on the BSC framework to develop their own model for educational organisations' financial performance measurement. These authors divided the financial evaluation process into five different objectives, and then determined more exact measures for each objective. The details are displayed below in Table 3:

Table 3. Financial evaluation process' objectives and measures

Objectives	Measures
Prosper	Annual grants; amount of permanent endowment
Succeed	Enrolment trend
Grow	Enhancement in student intake
Survive	Level of student enrolment; Funding per student
Maximise asset utilisation	More efficient and effective use of facilities, space, services, systems and resources as measured by various usage studies and statistics

Source: Venkatesh and Kirti (2007)

Comparable to Kaplan (1996), Farid (2008) also looked into the financial perspective of academic institutions. In his overview, he sorted the academies' financial aspect into three categories called "Types": **Fund raising; revenue from operations; and financial management**. Each type is then assigned detailed goals and the measurements for them, as displayed in the Table 4 below:

Table 4. Overview of the financial perspective's goals and measurements

Type	Goal	Measurement
Fund raising	Building endowment/ fund raising/ annual giving	Size / Growth of endowment Donor support for new initiatives Total funds raised
Revenue from operations	Increased research grants	Volume and number of research grants received
	Increased state appropriation	% of funding relative to others in system
	Increased student fees	% of contribution cost
	Increase teaching productivity	Student/faculty ratio
Financial management	To be financially sound	Balanced budgets Extend budget submissions cover all essential Cost per unit of production relative to peers Market growth
	To financially succeed	Rate of increase in fee-paying students

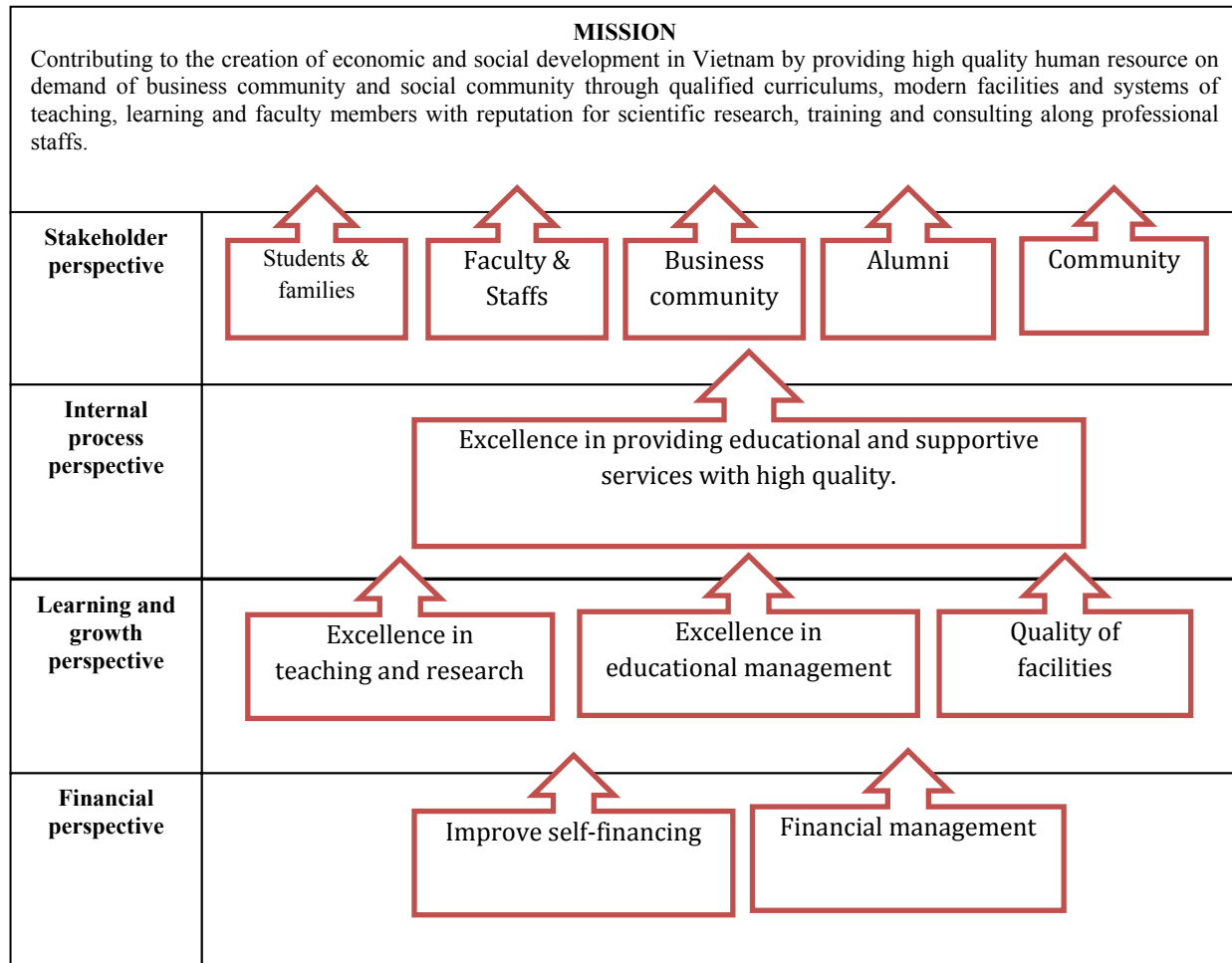
Source: Farid (2008)

4. Findings

Based on the aforementioned context, although each VFAU has their own specific objectives, every one of them have a common set of goals that include: providing high quality human resources to various forms of organisations via high quality curriculums, lecturers excelling in both research and teaching, professional staff and modern facilities. Additionally, VFAUs are all financially autonomous, thus they share the need to ensure sufficient financial resources as well as effective use of them to meet their specific targets. Consequently, the application of the BSC model in VFAUs’ financial management proves to be suitable.

The proposed VFAU’s strategy map can be presented by the diagram below:

Figure 2. The VFAU’s strategy map



Source: Authors (2017)

The strategy map above enables organisations to design a system of targets and measurements to evaluate VFAUs’ performance. Nevertheless, due to the different backgrounds and abilities of each individual university, the system applied to each institution can only be similar in terms of targets and perspectives. On the contrary, the measurements and evaluation methodologies will need to be different based on each university’s own ability compared with its specific objectives. Usually, higher ranked organisations should have a highertarget bar than their lower ranked peers.

Also based on the aforementioned strategy map, in order to achieve the strategic goal of quality education, the financial perspective plays a very important role: Human resource investment, facilities construction, equipment purchase as well as organising improved teaching and other activities requiring resources achieved through solid financial planning and budgeting. As a result, when building a financial performance measurement system, VFAUs need to pay attention not only to aligning their financial goals with their particular actions such as training, research, or expansion; but also to their own financial management evaluation.

Based on above analysis, the financial perspective of VFAUs' performance can be measured according to the following recommended model:

Financial strategies	BSC-Finance perspective			
	Objectives	Measures	Targets	Initiatives
Revenue growth	Revenue from tuition fees	Revenue from full-time programs (undergraduate and graduate)	Number of students enrolled per year Tuition fee increase per year	Solution 1
		Revenue from part-time programs	Number of students enrolled per program per year Tuition fees per program per year	
		Revenue from postgraduate programs	Number of students enrolled per program per year Tuition fees per program per year	
		Revenue from short-term courses	Number of courses per year Number of enrolment per course Average tuition fee per course per year	Solution 2
	Expanding revenue sources	Revenue from research projects	Number of researches Average value per research per year Increasing research grants	Solution 3
		Revenue from consultancy services	Number of consultancy contract carried out Average value per contract per year	
		Revenue from other services	Number of services performed Average value per contract per year	Solution 4
		Sponsorship from other organisations	Number of organisations sponsoring per year Amount of sponsor per year	Solution 5
		Sponsorship from individuals	Number of individuals sponsoring per year Amount of sponsor per year	
		Government support	Amount of rented loans Amount of incentive tax	Solution 6
Financial Strategies	Objectives	Measures	Targets	Initiatives
Cost utilisation	Direct costs utilisation	1. Training costs	Efficiency = Total revenue from tuition fees / Total cost*	Solution 7
		1.1. Lecturers' salaries	Average salaries per person* Total lecturers' salaries / Total cost** Efficiency = Total revenue from tuition fees / Total lecturers' salaries	
		1.2. Study materials costs	Minimum number of books per subject Average number of books per subject	
		1.3. Teaching equipment and technologies costs	Efficiency = Total revenue from tuition fees / Total assets***	
		1.4. Research costs	Number of carried out research projects Number of transferred research Number of ISSN, ISBN issues Number of ISI, Scopus issues Amount of money spent for research Efficiency = Revenue from research / Total cost*	Solution 3
	1.5. Academic and professional supportive activities costs (seminars, meetings, conferences, other student-related activities)	Number of meetings, seminars, conferences per year Number of the "Council of Scientific and Training" meetings per year Curriculums and syllabuses construction and monitoring costs	Solution 8	

			Student-related activities' budgets	
--	--	--	-------------------------------------	--

Source: Authors (2017)

(*) Lecturer's salaries is calculated upon completion of the three different scopes of work regulated by the Ministry of Education and Training

(**) Total cost means the total cost of focused activity

(***) Total asset means the total asset mentioned in the focused activity

(****) Faculty ratio means number of lecturers modified by academic degrees according to the regulation of the Ministry of Education and Training

(*****) Unit cost means the cost per student per department or per course

Throughout the model, the suggested solutions are detailed below:

❖ **Solution 1: Improving training scale and increasing the tuition fees**

- According to the Ministry of Education and Training, training scales are determined by the number of lecturers modified by academic degrees and the floor area (by square metres) of the training campus. Thus, with an aim to improve their training scale, VFAUs have to either boost the adjusted quantity of lecturers through quality improvement processes such as enhancing lecturers' academic degrees; or expanding the floor area square metres by constructing or leasing additional properties.

- Besides, to guarantee full enrolments VFAUs need to enhance the efficiency of supporting activities such as advertising, sponsoring high schools' scholarships alongside with creating an appealing image for the society through their own training quality.

- Increase tuition fees at a rate which is appropriate for students' financial capability, proportional with the university's training quality, modified by inflation.

❖ **Solution 2: Improving training scale and increasing the tuition fees**

- Diversifying short-term training courses according to each department's specialisation with a view to use resources efficiently.

- Extending relationships with the business communities and other social communities so that institutions will be able to connect and organise the staffs' training courses according to their demands.

- Organising quality training courses in agreement with enterprises' demand in timings and output values.

- Determining tuition fees based on courses' break-even points.

- Increasing tuition fees based on break-even points and overall training quality.

❖ **Solution 3: Improving research quality**

- Investing in training and coaching of researching abilities as well as consultancies for lecturers.

- Creating encouraging policies together with forced requirements about yearly research achievements.

- Employing lecturers with high academic degree (Doctors and above) to guide and assist others in conducting researches.

- Investing in each field's critical researches in order to produce excellent results to improve research value and hence establish certain reputation in the society.

- Expand relationship with the business communities and other kinds of communities so that additional research contracts and sponsors can be acquired.

❖ **Solution 4: Enhancing service capability**

- Recruiting professional, skilful employees

- Performing skill trainings and attitude trainings within the education atmosphere for employees

- Investing in equipment and other assisting tools

- Setting up reasonable operation and management procedures.

❖ **Solution 5: Increasing funding grants**

- Expand relationship with the business communities and other kinds of communities so that additional research contracts and sponsors can be acquired.
- Promoting images through social activities to increase sponsor sources
- Employing alumni's capabilities to increase sponsor sources
- Balancing financial and non-financial benefits between sponsors.

❖ **Solution 6: Utilising preferential loans from government and other communities**

- Consulting among students so that they can make the most out of government preferential loans. Facilitate the best conditions for students to be able to get the highest amount of monetary supports possible from the state and thus lightening their financial burdens.
- Utilising credit opportunities from national and international sources along with tax incentives.

❖ **Solution 7: Employing financial management tools**

- Setting up internal control procedures based on periodic timings and on activities performed.
- Organising internal control and cost control departments
- Improving internal controls by means of IT solutions
- Using financial tools to monitor effective expense management

❖ **Solution 8: Establishing academic plans**

- Establishing long-term, mid-term and short-term operation plans together with budget forecasts.
- Assigning suitable personnel to each activity, ensuring its efficiency.

❖ **Solution 9: Establishing personnel training policies**

- Making lecturers training and development policies; supporting and encouraging lecturers to improve their academic degrees.
- Making policies for employees' maintenance to promote long-term commitments.

❖ **Solution 10: Establishing media plans**

- Diversifying media channels and products with an aim to fully supply current students and to the society as a whole completely updated information.
- Promoting institution's image through media channels
- Determining and focusing on expanding primary enrolment markets
- Expanding media targets through social activities such as career consulting seminars, enrolment consulting seminars in new areas alongside with other student-related and student-focused activities
- Utilising lecturers, alumni and current students to promote the university towards their social networks.

❖ **Solution 11: Setting up financial management process**

- Setting up academic year-based and semester-based budgets.

5. Conclusions and recommendations

Nowadays, the need for improving the higher education field is becoming increasingly urgent, making strategic management universities' top priority, especially in the financial perspective. Because in education industry that the organisations' effectiveness is not solely related to profits, finding an efficient model distinct from traditional financial tools is extremely important and recommended. Despite their separated specific objectives, up to now all VFAUs still share a common goal of educating quality human resources. Because VFAUs are financially autonomous, and have to plan their own budgets; we believe that the application of the BSC framework in the performance management of VFAUs proves to be a suitable alternative.

Using the method of analysing an original BSC model (Kaplan, 1996) and other models which were adapted in worldwide universities together with observing Vietnamese universities' context in general, the paper focused on the construction of a framework to evaluate VFAU performance management capability through the BSC's financial perspective. Starting from VFAUs' general strategies of providing quality training services; the paper had pointed out the fundamental financial strategies including: Revenue growth; Cost utilisation

and; Financial management. It then went on to construct 6 objectives, 26 measures and a system consisting of 62 targets revolving around VFAUs' financial management efficiency. In addition, the paper also recommended 11 solutions in order to ensure VFAUs would be able to achieve their strategic objectives and also evaluate their progress.

Although applying the same BSC model strategically, each particular VFAU will need to measure their respective targets differently based on own organisation's goals and abilities. As a result, the designing of scales and objectives need to be synced in order to ensure accomplishment of strategic objectives. The next phase of this non-experimental research is to implement into individual VFAU, to ensure more convincing and confident results are achievable. Further research, will also include a full model based on all four perspectives of the BSC. □

References

1. AlaCotelnic (2015), *Comparative Analysis of University Financial Autonomy in Lithuania, Scotland, Sweden, Denmark and Romania, Academy of Economic Studies of Moldova*
 2. Chang, O.H& Chow, C.W. (1999), *The Balanced Scorecard: A potential tool for supporting change and continuous improvement in accounting education, Issues in Accounting Education, Vol.14, No.3.*
 3. *Executive Board of Vietnamese Association of Non-Public Universities and Colleges (2013), Conclusive report about the operation of non-public university development in Vietnam during 1993-2013.*
 4. DaryushFarid, MehranNejati&HeydarMirfakhredini (2008), *Balanced scorecard application in universities and higher education institutes: Implementation guide in an Iranian context, Annals of University of Bucharest, Economic and Administrative Series*
 5. FahmiFadhl Al-Hosaini&SaudahSofian (2015), *A Review of Balanced Scorecard Framework in Higher Education Institution (HEIs), International Review of Management and Marketing, Vol. 5, No. 1*
 6. FiorenzoFranceschini& Elisa Turina (2013), *Quality improvement and redesign of performance measurement systems: an application to the academic field, Quality & Quantity International Journal of Methodology, Vol.47, No 1*
 7. IndriantySudirman (2012), *Implementing Balanced Scorecard in Higher Education Management - Case Study: Hasanuddin University of Indonesia, International Journal of Business and Social Science, Vol. 3, No. 18*
 8. Joanna Świerk& Magdalena Mulawa (2015), *The balanced scorecard for higher education — the case of Maria Curie - Skłodowska university, Barometrregionally, Vol. 3, No. 3*
 9. Kaplan S.R& Norton P.D (1992), *The balanced scorecard – Measures that drive performance, Harvard Business Review*
 10. Kaplan S.R& Norton P.D (1996), *Linking balanced scorecard to the strategy, California Management Review*
 11. Lawrence, S. & Sharma, U. (2002), *Commodification of education and academic labour – using the balanced scorecard in a university setting, Critical Perspective on Accounting, Vol.13*
 12. Lisa Hubig, Andreas Jonen& Volker Lingnau (2006), *Balanced university support decision*
 13. Mohamed Wahba (2006), *Balanced Scorecard in Higher Education Applied case study on “Arab Academy for Science, Technology and Maritime Transfer”, International Journal of Scientific Research and Innovative Technology, Vol 3, No 5*
 14. Pursglove, J. & Simpson, M. (2000), *A Balanced Scorecard for University Research, Proceedings 2nd International Conference on Performance Measurement and Management, Boston, USA*
 15. Stewart, A.C. & Carpenter-Hubin, J. (2000), *The balanced scorecard beyond reports and rankings, Planning for Higher Education Vol.29, No.2*
 16. Tran QuangTrung (6/2016), *Renewing the financial management process of public universities in the financial autonomy context, Accounting and Auditing Journal.*
 17. VenkateshUmashankar&Kirti Dutta (2007), *Balanced scorecards in managing higher education institutions: an Indian perspective, International Journal of Educational Management, Vol. 21 No. 1*
 18. VermaakF.N.S. & CronjéC.J. (2001), *The balanced scorecard as a potential instrument for supporting the planning and improvement of accounting education in South Africa, Meditari Accountancy Research Vol. 9 2001: 301-312*
 19. *Webometric (01/2017), Ranking web of universities, <http://www.webometrics.info/en/Asia/Vietnam>*
 20. WeerasooriyaW.M.R.B (2013), *Universities performance measurement in the balanced scorecard environment - with special emphasis on the financial perspective and mission and strategy, Management and Science University Malaysia*
 21. WeerasooriyaW.M.R.B (2013), *Adoption the balanced scorecard (BSC) framework as a technique for performance evaluation in Sri Lankan universities, Management and Science University Malaysia*
 22. WeerasooriyaW.M.R.B (2013), *The application of balanced scorecard in the performance evaluation of newly established universities in Sri Lanka, Management and Science University Malaysia*
-

THE DETERMINANTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING: EMPIRICAL EVIDENCE FROM HO CHI MINH CITY'S PUBLIC HOSPITALS

✉ *Assoc. Prof. Dr. Tran Van Tung**

*School of Accounting – Banking – Finance, Ho Chi Minh City University of Technology (HUTECH)
Phung Truong Think***

School of Economics, University of Economics – Finance Ho Chi Minh City

Received date: 10/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: *Management accounting (MA) plays an important role in providing managers information for internal management not only in enterprises but also in administrative and non-business units including hospitals. By utilizing qualitative and quantitative research, this study aims to determine the impacts of several factors on management accounting in self-financed public hospitals at the district level (PHDs) so as to give an answer to some challenges of management accounting in administrative units in general and self-financed hospitals in particular. Based on the results, the research proposes policy implications to effectively apply management accounting in these units.*

Keywords: *Management accounting; internal management; public hospital; self-financed*

1. Introduction

MA has become an indispensable field in the organizational structure of every unit, and MA staff plays the role of an internal management consultant for administrators in an organization. Being self-financed, a hospital is operated as well as managed as a business, and it is also under a great pressure from competition as well as other subjective and objective factors. In recent years, along with economic development, public or private hospitals are assigned the only duty of providing healthcare services and ensuring social security. Simultaneously, healthcare units and public hospitals at the district level are increasingly developing in terms of both size and quality. Among 24 public hospitals, Ho Chi Minh City currently has 18 self-financed ones. District-level hospitals no longer get revenues from the state budget except for those from services for patients, which creates various medical services and healthcare costs. Therefore, this is an issue that needs to be fully and accurately accounted, allowing public hospitals to enhance their methods in managing financial revenues and expenditures.

Besides advantages of being self-financed, these self-financed PHDs are facing difficulties and challenges in balancing limited resources with service quality they provide. In order to meet the increasing demand in society, public hospitals are constantly applying modern medical techniques, new medicine, and increasing consumption costs, all of which place some pressure on public hospitals. They are forced to apply the techniques of MA which were only used in profit-driven enterprises. According to Robert Kaplan & Anthony A Atkinson (2014, p1) "MA information plays an important role in these units. It enhances decision making, contributes to the direction of strategic development, and evaluates existing strategies, thereby allowing units to focus on improving performance as well as to assess the contributions and performance of the departments and affiliated members. One of the most important types of MA information is cost information. Units use cost information to make important decisions about the characteristics and structures of product types".

Therefore, it is necessary to perform cost management accurately, as it is essential to provide timely information on financial activities of hospitals for leaders so that optimal decisions can be made. Furthermore, MA regarding cost assist units in reflecting and closely monitoring all types of assets and funding sources of the hospital, helping to improve the efficiency of capital use, and funding sources. Till now, almost all research on cost management only mentions this matter separately and was conducted only in a number of public hospitals. None of these projects have comprehensively and systematically researched cost management in public hospitals at the district level, according to Decree No. 16/2015 / ND-CP, which regulates the self-financing mechanism of public units.

In addition, there has been no systematic and comprehensive research on cost management in public hospitals in Vietnam. Furthermore, all seem not to mention the development of MA and the determinants of its

application under new regulations. Therefore, relevant studies to the aforementioned matter in Ho Chi Minh City are of great importance.

2. Literature review

2.1. Overview of management accounting

Definition of management accounting

According to the Vietnamese Accounting Law (2015): "Management accounting is the collection, processing, analysis, and provision of economic and financial information according to the requirements of economic management and financial decisions of accounting units".

According to Ray H. Garrison (2012): "Management accountings related to providing materials for managers who are working in economic organizations and are responsible for operating and controlling their activities".

According to the definition of the Institute of Management Accountants, "Accounting management is the process of identifying, measuring, synthesizing, analyzing, drafting, interpreting and transferring information used by administrators to plan, evaluate and test the internal force of an organization and to ensure reasonable and responsible use of its resources".

To sum up, management accounting is an accounting system that provides quantitative information about specific unit activities, helping managers in the decision-making process related to planning, organizing, inspecting, controlling and evaluating the performance of units' activities.

The role of management accounting in an enterprise

Management accounting is born and developed to meet the information requirements for administrators to implement all their functions. Therefore, the role of management accountings is to provide useful information regarding the processes of planning, organizing, operating, inspecting and decision-making that managers have to perform.

The tasks of management accounting in an enterprise

The basic tasks of accounting management include: managing factors in production and business, managing economic costs and product costs, managing economic income and business results, analyzing the relationship of cost - volume - profit, managing the decision-making process, production and business estimation and cost analysis.

2.2. Research hypotheses development

To develop research hypotheses, the author relies heavily on uncertainty theory and information processing theory.

According to Emmanuel et al., 1990, uncertainty theory will explain the aspects of forming MA, depending on various factors in the organizational structure, strategies and operating environment of an enterprise. The theory also examines MA in its relationship with an organization's operating environment. In other words, an appropriate AM system depends on the characteristics and environment in which it operates. This shows that it is not possible to build a model of AM system that is applicable to all types of organizations. Such an application must be consistent with the organizational structure of management, needs and awareness of service information, qualifications of accountants and the ability of applying information technology (IT).

Galbraith's information processing theory (1973) addresses the organization's information needs and information processing capabilities. The ability to process information must satisfy the information needs of an organization, which will lead to a significant impact on business performance. Moreover, the author also applies the information processing theory of Galbraith (1973) to the research topic to study the impact of the compatibility between the information needs of corporate executives and the ability to apply MA in their organizations.

Information demands regarding AM from managers

According to Scarbrough et al (1991), in the study of "Japanese management accounting of practices and effects of assembly and process automation", the MA awareness of operators is one of the factors to be considered when conducting research on MA adoption in units. Whether the information system of AM in a unit exists or not depends on the demand for information of managers. The objective of the construction of an AM information system regarding costs is shown through the process of determining information needs. It highlights

the role of information as a device of management, an aid to decision making. In developing and implementing short-term and long-term strategies, information sources provided by the accounting system, especially cost information, play an important role. Therefore, the author builds the following hypothesis:

H1: *The demand for MA information from managers has a positive impact (+) on the MA application of an enterprise.*

Managers' perception

The awareness of managers allows the application of MA to be put into practice in the management of an organization. According to Ahmed Belkaoui (1981), human factors and personal factors play an important role in the success of an MA system as managers must take responsibility for the performance of their enterprises. Sharing the same view, the studies of Do Thi Xuan Thu (2011) and Chau Hong Phuong Thao (2013) claimed that all managers in Vietnamese organizations do not have timely attention to the MA system, emphasizing that they only focus on building financial accounting sectors. This is the result of inadequate awareness of administrators in terms of the importance of MA in their organizations. Therefore, the author forms the hypothesis:

H2: *The perception of managers has a positive impact (+) on the AM application of an enterprise.*

Organizational structure of the management apparatus

According to author N.J. Gordon (1963), clear corporate hierarchy will lead to successful MA applications in an organization. Such a condition will facilitate the organization of information management, allowing more accurate information to be provided. Thus, the following hypothesis is built:

H3: *Organizational structure of the management apparatus has a positive impact (+) on the AM application of an enterprise.*

Methods and techniques

Author Do Thi Xuan Thu (2011) identified the causes of limitations in the MA operation and conducted a general evaluation of divisional responsibilities in Vinamilk as follows: failed to fully organize each section's reports; unable to utilize the criterias to evaluate its performance; unable to classify costs, revenue, profits according to the MA service methods; management reports are not clearly defined. On the other hand, according to Tran Van Tung (2010, page 107), one of the shortcomings and limitations in the MA application of listed companies is the use of accounting techniques being heavily dependent on the design of rigid financial accounting regulations with no flexibility, causing difficulties in data retrieval to create administration reports. Therefore, again, the author builds the hypothesis below:

H4: *Methods and techniques of conducting MA have a positive impact (+) on its application of an enterprise.*

The capability of accounting staff

Qualified accountants are an important factor affecting the application of MA. Usually, in large-scale units, there are specialized accounting/finance departments, which forms the tendency to recruit qualified accountants to conduct reports and give some professional advice. On the contrary, in small units, there are doubts that not all units hire qualified accountants (Kamilah Ahmad, 2012). Previous studies showed that there is a compatibility between the presence of professional accountants with a high level of knowledge regarding AM usage (Ismail and King, 2007); or the presence of professional accountants often pushes the development of AM usage in a unit (McChlery et al., 2004). Hence, the author builds the following hypothesis:

H5: *The capability of accounting staffs has a positive impact (+) on the MA application of an enterprise.*

Information Technology

According to Vu Thi Minh and Nguyen Van Huy (2016), the amount of information that MA deals with and converts into useful information is huge. The process of information processing needs a combination of complex technical methods. Therefore, facilities with computer systems and information processing software are necessary in the process of organizing accounting information systems.

In accordance with Le The Anh (2018), the application of information technology to accounting work is seen as a measure of business performance. As accounting is an extremely effective financial management tool, such an application is an effective support tool in handling accounting data and making reports. Therefore, in order to apply the management accounting system in practice, it is necessary for enterprise managers to select accounting management software that can adapt to the characteristics of the business and the changes in

management requirements. When more information is needed to satisfy the administrator's requests, management accountants can exploit some administrative functions to provide information from this system. Accounting software must be designed with sufficient facilities to produce necessary management reports. When purchasing or designing accounting software for the provision of internal information, administrators must provide two main requirements: program designs must ensure the decentralization function and confidentiality of information. With such information, the last hypothesis is formed:

H5: The level of accounting staff has the same impact (+) to the international economic application of the unit.

3. Data and methodology

3.1. Research methodology

The study is processed through 2 steps: (1) Step 1: Conducting qualitative research by developing the conceptual system / coefficients and observed variables and adjusting them to realistic conditions. (2) Step 2: Conducting quantitative research: Using Cronbach Alpha to test the reliability of coefficients and the items in the scale to see if they are correlated with one another; Performing exploratory factor analysis (EFA) to test the influencing factors and identify those that are deemed appropriate; at the same time, using multivariate linear regression analysis to identify factors and the degree of impact that each factor has on the application of MA in public hospitals with financial autonomy in the districts of HCM city.

Through a review of research and expert consultations, the author employs group discussion method to identify 6 factors with 25 observed variables that possess an impact on MA application in self-financed public hospitals at the district level in HCM City.

3.2. Data and collection methods

In order to get the data needed, the author conducts interviews with experts in the field of organizing AM to build the coefficients for each independent and dependent variable; thereby verifying the research model.

Primary data is collected through the methods of document collection, interviews, and answers in the questionnaires from heads of departments, faculties, centers and chief accountants working in 18 public hospitals in the districts of HCM city. The questions represent the observed variables measuring the impact level of each factor on the application of AM in public hospitals located in the districts of the city. In the questionnaire, the author utilizes the Likert-type scale with 5 response levels: 1 - strongly disagree, 2 - disagree, 3 - neutral, 4 - Agree, 5 - strongly agree.

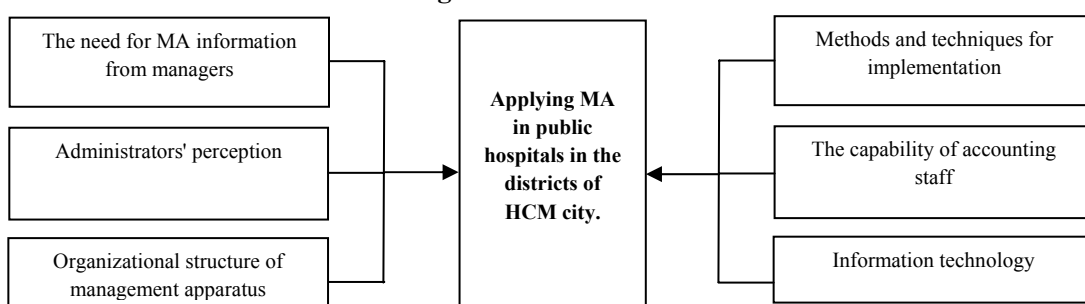
According to Bollen (1989), the minimum sample size is 5 observations for an estimate. This study has 25 questions, so the minimum sample size is $25 \times 5 = 125$. To achieve a minimum of 150 observations, the author delivered 250 questionnaires from August 2018 to January 2019 to public hospitals in the districts of HCM City. As a result, 236 survey forms are collected, 11 of which were rejected due to invalidity. Therefore, the remaining observations to be included in the analysis are 225.

3.3. Research model and regression equation

Research model

Through the research steps such as studying previous relevant works, expert interviews and group discussions, the author identified 6 factors that affect the application of AM in public hospitals in the districts of HCM city. The research model is proposed as follows:

Figure1: Research model



(Source: Author's proposition)

Regression equation

The author constructs the regression equation to test the impact of the factors in the ERP environment affecting the dependent variables in the model: (VD) Applying AM in public hospitals in the districts of HCM city.

Regression model

$$VD_i = \alpha_0 + \beta_1 NC + \beta_2 NT + \beta_3 TC + \beta_4 PK + \beta_5 TD + \beta_6 CN + \delta$$

Where:

- VD: A dependent variable describing the application of AM in public hospitals in the districts of Ho Chi Minh City.
- NC: The need for AM information from managers;
- NT: Administrators' perception;
- TC: Organizational structure of the management apparatus
- PK: Methods and techniques for implementation;
- TD: The capability of accounting staffs;
- CN: Information technology;
- α_0 : blocking factor;
- $\beta_1, \beta_2, \dots, \beta_6$: regression coefficients;
- δ : standard deviation

3.4. Data processing methods

Based on the data, this paper employs SPSS Statistics 22.0 to analyze the reliability of factors as well as criteria to measure such factors; simultaneously, statistical methods are applied to synthesize and compare in order to quantify the influence of each factor on the application of AM in public hospitals located in the districts of HCM city.

4. Results and discussion

Estimating the reliability of coefficients

Table 1: Results of reliability estimation using Cronbach Alpha

No	Coefficients	Variables	Cronbach Alpha
1	Information demands regarding AM from managers	4	0.919
2	Managers' perception	4	0.824
3	Organizational structure of the management apparatus	4	0.882
4	Methods and techniques	4	0.835
5	The capability of accounting staffs	6	0.949
6	Information technology	3	0.910
7	Applying AM in public hospitals in the districts of Ho Chi Minh city	3	0.855

(Source: Author's calculations)

Through the results in Table 1, it is shown that all Cronbach's Alphas are greater than 0.7. Thus, the scale is reliable with 7 coefficients and 28 observed variables.

Exploratory Factor Analysis (EFA)

EFA test on dependent variables

The Bartlett's test results from table 2 shows that there is a correlation between the variables (sig = 0.000 < 0.05). At the same time, the KMO coefficient is equal to 0.694, which is greater than 0.5 (> 0.5), proving that it is appropriate to perform the analysis and group the variables together. Thus, the data is suitable for further analysis. On the other hand, the results in table 3 show that, with the Principal components extraction method and Varimax rotation, there is 1 factor extracted from the observed variables. The percentage of variance is 77,968% > 50%, which meets the requirement.

Table 2: KMO and Barlett's test

KMO and Bartlett's test		
KMO (Kaiser-Meyer-Olkin)Measure of Sampling		0.694
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	340.920
	df	3
	Sig (P – value)	0.000

(Source: Author's calculations)

Table 3: Total Variance Explained

	Eigenvalues			Extractions Sums of Squared Loadings		
	Total	Variance %	Cumulative %	Total	Variance %	Cumulative %
1	2.339	77.968	77.968	2.339	77.968	77.968
2	.461	15.370	93.338			
3	.200	6.662	100.000			

(Source: Author's calculations)

EFA test on independent variables

Table 4: KMO and Barlett's test

KMO and Bartlett's test		
KMO (Kaiser-Meyer-Olkin)Measure of Sampling		0.822
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	5176.475
	df	300
	Sig (P – value)	0.000

(Source: Author's calculations)

We have KMO is equal to 0.822, which satisfies the requirement of $0.5 \leq KMO \leq 1$. Hence, the data of the research is approved through the EFA analysis. Sig Barlett's Test = 0.000 < 0.05, indicating that the Bartlett's test is statistically significant and the observed variables are correlated with one another.

Table 5: Total Variance Explained

Factor	Eigenvalues			Extractions Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings		
	Total	Variance %	Cumulative %	Total	Variance %	Cumulative %	Total	Variance %	Cumulative %
1	9.997	39.988	39.988	9.997	39.988	39.988	4.964	19.856	19.856
2	2.397	9.587	49.574	2.397	9.587	49.574	3.454	13.815	33.670
3	2.149	8.595	58.170	2.149	8.595	58.170	3.144	12.575	46.246
4	1.871	7.485	65.655	1.871	7.485	65.655	2.664	10.658	56.903
5	1.667	6.669	72.324	1.667	6.669	72.324	2.572	10.288	67.192
6	1.216	4.864	77.188	1.216	4.864	77.188	2.499	9.996	77.188

(Source: Author's calculations)

From the results in table 5, after running Fixed number of factors, we can see that the percentage of variance is 77.188% > 50%, which satisfies the requirement. With the extraction method of Principal components and Varimax rotation, there are 6 factors extracted from 25 observed variables. This also means that the extracted factors represent the ability to explain 77.188% of the variation of the dependent variables in the model.

Performing multivariate linear regression model

The research utilizes multivariate linear regression with all the variables entered in a single step (Enter method), we have:

Table 6: Statistics from multivariate linear regression model using Enter method

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	-1.006	.163		-6.155	.000		
NC	.264	.036	.271	7.435	.000	.622	1.607
NT	.178	.037	.160	4.788	.000	.737	1.356
TC	.130	.039	.116	3.366	.001	.700	1.428
PK	.395	.041	.375	9.523	.000	.533	1.878
TD	.201	.042	.181	4.790	.000	.577	1.734
CN	.118	.032	.118	3.640	.000	.790	1.266

Dependent variable: (VD)

(Source: Author’s calculations)

From the above table, when considering t-stat and $\alpha / 2$ of the variables for reliability measurement, the independent variables (NC, NT, TC, PK, TD, CN) meet the requirements with appropriate Sig values. The reliability is quite high, being greater than 0.05. In addition, the VIFs of the Beta coefficients are less than 10 and all the statistics of Tolerance are greater than 0.5, indicating that there is no multi-collinearity.

Assessing the appropriateness of the multivariate linear regression model

Table 7: The appropriateness of the model

Model	R	R ²	Adjusted R ²	Std. Error of the estimate	Change Statistics				Coefficient
					R ²	F Change	df 1	df2	Durbin-Watson
1	.905 ^a	.820	.815	.31041	.820	165.364	6	218	1.679

a Dependent variable: (Constant) NC, NT, TC, PK, TD, CN
b Independent variables: VD

(Source: Author’s calculations)

The table above shows that the correlation coefficient is 0.905 > 0.5. Therefore, this is an appropriate model to use to evaluate the relationship between dependent variables and independent variables.

In addition, the value of R2 is 0.815, indicating that the percentage of correlation between the regression model and the data is 81.5%. This implies that there is about 81.5% of variation regarding the application of AM in public hospitals of Ho Chi Minh City. The rest is due to errors from other factors. The Durbin Watson statistic is 1,679, which is in the range of 1 <D <3, suggesting that there is no auto correlation of the remainders.

Regression equation

$VD = 0.375*PK + 0.271*NC + 0.181*TD + 0.160*NT + 0.118*CN + 0.116*TC$
--

5. Conclusion and policy implications

5.1. Conclusion

The final results show that there are 6 factors affecting the research problem in the same way. The impact level of the independent variables on the dependent variables in the model is shown as follows:

Table 8: The impact level of the independent variables on the dependent variables

Independent variables	beta	%	Order of influence	Sig.
Information demands regarding AM from managers	0.271	22.19%	2	0.00 < 0.05
Managers 'perception	0.160	13.10%	4	0.000 < 0.05
Organizational structure of the management apparatus	0.116	9.50%	6	0.000 < 0.05
Methods and techniques	0.375	30.71%	1	0.000 < 0.05
The capability of accounting staffs	0.181	14.82%	3	0.000 < 0.05
Information technology	0.118	9.68%	5	0.000 < 0.05

(Source: Author's calculations and summary)

Through the data in table 8, the "Methods and techniques" factor has the strongest impact on the application of AM in public hospitals in the districts of Ho Chi Minh City; the factor with the weakest impact is "Organizational structure of the management apparatus". On the other hand, the significances of the variables are less than 0.05, thus, the original hypotheses of the study are accepted.

5.2. Policy implications

Regarding the methods and techniques for MA implementation: This is the most significant factor affecting the application of MA. Accordingly, hospitals need to focus on:

Building detailed measures to estimate the level of work completion in each department, which is easy to understand and implement, thereby helping administrators to make accurate and fair decisions.

Building an estimation system for centers to serve as a basis for measuring work efficiency. In order to have an effective estimation system, we must build an adequate scheme in each specific activity, based on the norms that help the company to build a central estimate quickly and efficiently.

Developing standards for internal indicators of costs, revenues, and profits needed to be determined both qualitatively and quantitatively, at the same time, identifying necessary expenses, revenues and profits in the operating business of the unit.

Regarding the demand for AM information from managers:

Hospital directors and leaders of departments, faculties, and institutes need to abandon the decision-making habits based on experience; instead, they should switch to using MA information to make a decision. Certainly, in such a way, they will achieve higher results and efficiency. Based on each specific management function, hospital managers should clearly define the need for MA information to perform decision making. It is as follows:

(1) For planning functions: Determine operational objectives and develop methods to achieve such goals. MA

budget estimation is the most effective tool to support the implementation of this governance function; **(2) For the function of organizational implementation:** MA provides information on different situations and available options so that administrators can choose and implement. Providing appropriate information regarding MA will support the implementation of this function well; **(3) For the test (control) function:** provide performance reports to compare with performance figures against plans and estimates, there by listing all differences and assessing the implementation process. Responsibility accounting of AM is the most effective tool; **(4) For the function of providing information for decision making:** All managers' decisions are based on information and most of the information is provided by MA. Therefore, MA must provide flexible, timely, and systematic information, which is significant for deciding the best course of action for decision making.

Regarding the capability of accounting staffs: An enterprise should create favorable conditions for accounting staff to participate in regular and continuous activities in professional associations. A hospital should invite experts, CEOs, or CFOs who are applying MA in their units to lecture and talk about the matic topics to make the working environment more realistic; this is the training model that links both the theory and practice. In addition, improving the qualifications of the accounting division is also important. Enterprises should regularly contact training organizations to update news and advanced knowledge for their accountants. On the other hand, they should give priority to recruiting qualified employees to make reports as well as deliver professional advice.

Regarding managers' awareness: A hospital must raise the awareness of its administrators about the usefulness of MA as understanding the important role of this device allows them to invest more in it. Administrators need to cultivate to understand both the theory and practice of MA. From such knowledge, they will be aware of the efficiency in modern enterprise administration that MA can bring.

Regarding information technology: Update to the latest IT system so that collected information can be processed quickly, thereby making timely reports and ensuring the usefulness of information. Building an effective internal network is essential to promptly summarize the results of operations, information from other departments and separate software for AM activities should also be considered.

Regarding the organizational structure of management apparatus: Accordingly, hospitals need to focus on investment and thorough reforms of the organizational structure, making the performance of MA more effective. Specifically, management decentralization must be effective in order to achieve an efficient, proactive, and maximized working apparatus in operation. □

References

- [1] Ahmad, K. (2017). *The Implementation of Management Accounting Practices and its Relationship with Performance in Small and Medium Enterprises. International Review of Management and Marketing*, 7(1), 342-353
- [2] Châu Hồng Phương Thảo, 2013. *Giải pháp tổ chức kế toán trách nhiệm tại Công ty cổ phần xuất nhập khẩu Thủy sản An Giang (Agifish)*. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- [3] Đỗ Thị Xuân Thu, 2011. *Hoàn thiện kế toán đánh giá trách nhiệm bộ phận tại Công ty Cổ phần Sữa Việt Nam (Vinamilk)*. Luận văn Thạc sĩ. Trường Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- [4] Đào Khánh Trí (2015), “Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng kế toán quản trị cho các DN vừa và nhỏ tại Thành phố Hồ Chí Minh”.
- [5] Emmanuel, C., Otley, D., & Merchant, K. (1990). *Accounting for management control*. In *Accounting for Management Control*(pp. 357-384). Springer, Boston, MA.
- [6] Galbraith, J. K. (1973). *Power and the useful economist*. *American Economic Review*, 63(1), 1-11.
- [7] Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer (2012), *Managerial Accounting*, McGraw Hill, Irwin, 13rd edition.
- [8] Scarbrough, P., Nanni Jr, A. J., & Sakurai, M. (1991). *Japanese management accounting practices and the effects of assembly and process automation*. *Management Accounting Research*, 2(1), 27 – 46.
- [9] Trần Văn Tùng, 2010. *Xây dựng hệ thống báo cáo đánh giá trách nhiệm quản trị trong CTNY ở Việt Nam*. Luận án Tiến sĩ. Đại học Kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh.
- [10] Vũ Thị Minh, Nguyễn Văn Huy (2018) “Nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức hệ thống thông tin kế toán quản trị chi phí DN”. *Tạp chí Tài chính* kỳ 1 tháng 11/2016.

TRENDS OF INFORMATION SYSTEMS IN AUDIT FIRMS IN VIETNAM

✉ *Nguyen Thi Hoang Yen* - Le Doan Minh Duc**

** Thu Dau Mot University*

Received date: 08/4/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: *Breakthroughs in information system (IS) is transforming the face of audit sector with the Fourth Industrial Revolution (Industry 4.0). However, audit 4.0 still has not really been focused and widely developed in Vietnam. The paper uses the Archival research methodology to present the proposed IS definition and evaluates in terms of context, input, processing and output. By analyzing and evaluating previous published studies, this research recommends a logic model to determine factors affecting trend of IS in audit company in Vietnam. The results show the development of IS in audit is inevitable trend to apply in Vietnamese audit company. On the basis of the findings, some suggestions are made about rational directions to improve IS in audit company depending on the characteristics and socio-economic conditions of Vietnam such as development human resources, facilities, technology, audit procedures in a system.*

Keywords: *Information system, audit 4.0, audit company, industry 4.0*

1. Introduction

Since the 1970s, the accounting information system has been gradually replaced by technology equipment, computer, hardware and software to create electronic databases. The great development of modern information technology brings new challenges to audit company and makes the design of auditing's IS a focus issue in the field of audit company information (Cash et al., 1977; Gray et al., 2014). The audit companies mainly focuses on the factors: equipment, technology, human resources, audit procedures separately, but not linking them into a system. Now, the development of information technology in the fourth industrial revolution has gradual changed the accounting work in recording and providing information to stakeholders. The information system in audit is beginning to be interested by researchers and audit company in order to improve the effectiveness of the audit. In Vietnam, although the setting of information systems attract attention of audit company's leaders, there is no adequate research on the information system in auditing them to refer. The article continue to describ methodology, previous researches related to the purpose of the study, analysis and examine the relevance of Vietnam context and some implications.

2. Methodology

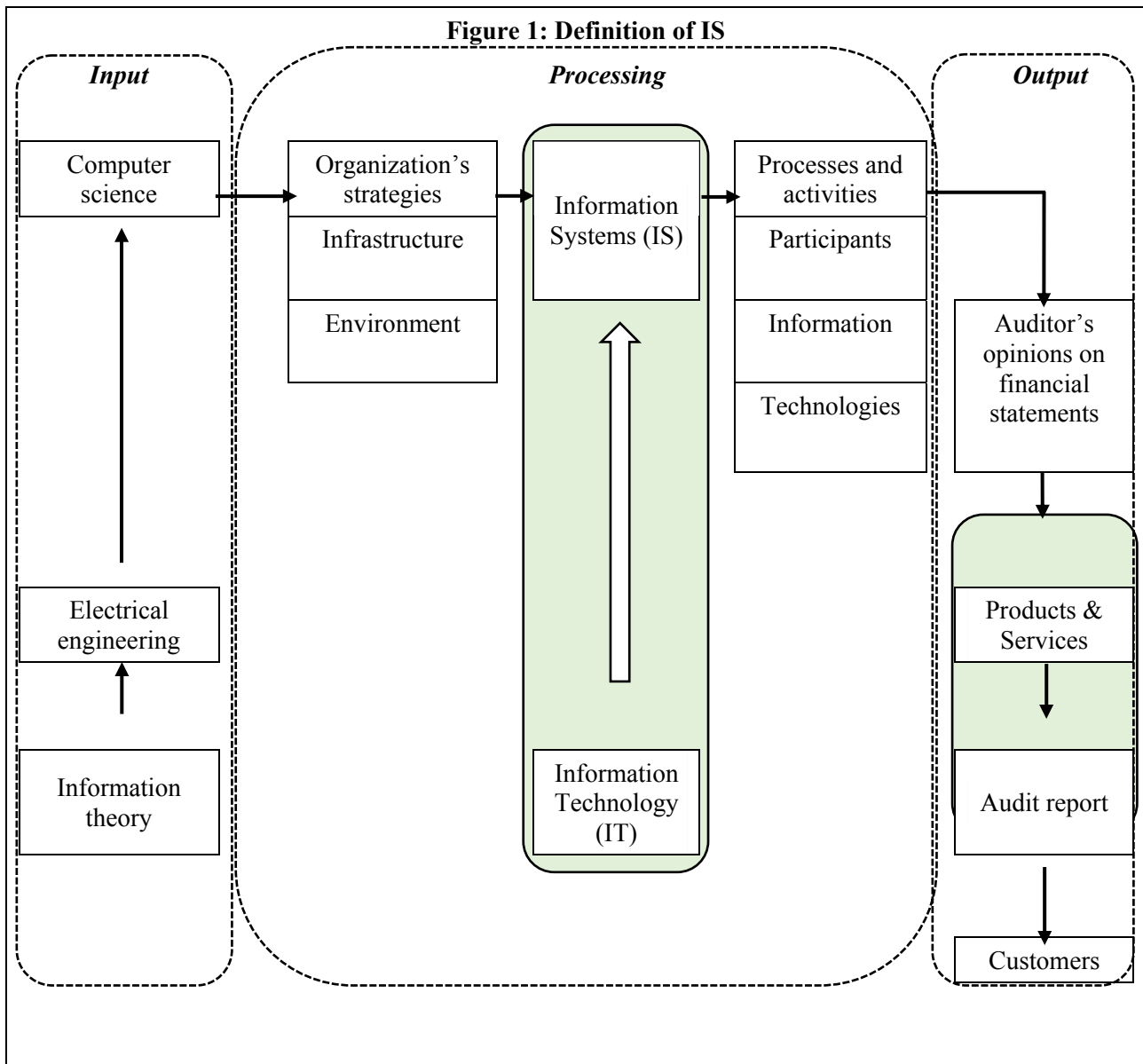
The paper uses the Archival research methodology to review the previous studies about IS and IS in audit in order to suggest a logic model of IS in audit. Deep interview 2 lecturers who used to be auditors, currently teaching and researching in audit sector; 6 directors of audit companies with semi-structured questionnaire to determine the trend of audit's IS in Vietnam.

3. Literature review

Defining the information system

Information Systems (IS) not only relates to technical and computational aspects but also much to computers, software, databases, internet, etc. The most important thing is how information technology (IT) used (Lee, 2010) to design, develop, test, and deploy in support of IS (Dewettand Jones, 2001; Bulchand-Gidumal and Melián - González, 2011; Alter, 2013). Two key aspects of Organization's strategies based IS are environment and infrastructure (Alter, 2003a, 2004, 2006, 2008).

As figure 1, we assume that IS consists of four main sections, include: processes/activities, participants, information and technologies. Customers and products/services are not part of IS. Especially, audit report is in the output – the result of IS.



Source: Authors' illustration.

Previous research

Trends of information systems in audit firm

IT has developed since 1970s and brought new focus of interest in application of audit company (Cash Jr et al., 1977; Gray et al., 2014). However, the level of usage IT on the audit procedure is lowly, about 15 percent of auditors (Protiviti, 2015). Different IS development trends are in IT development life cycle (Baxter and Berente, 2010). The definitions which fall under the technology view (i) describe IT plays a vital role in easily solving the IS problems (Symons, 1991; King&Lyytinen, 2006; Avital, 2014). Technology becomes part of the society, and thus society cannot be understood without its technological tool (Castells, 1996). Many studies have suggested that IT have in certain organizations — the same structure may have different effects (Land, 1985; Jones&Karsten, 2008).

By the end of the 20th century, many studies mention development trends of IS (Beniger, 1986; Yates, 1989; Heide, 2009). Leonardi& Barley (2010) supports the social view (ii) that the system is used as the source of information-generated.

An expanded understanding of the definition of IS identifies the IT still tend to fail if social aspects are not adequately considered during the implementation of IS, and is a socio-technical view (iii) approach(Bostrom&Heinen, 1977; Zuboff, 1988; Zammutoet al., 2007). This view (iii) confirmed the marked development trend of IS(Mumford, 2006; Lee, 2010).

By another perspective, the process view (iv) turns on alternative views of to the social view, the technological view and the socio-technical view. According to this view emphasizes the activity aspects of IS such as: use, exchanging, transmitting, collecting, providing, etc. and IS are thus frequently understood as related to organizational objectives (Alter, 2008; Alter, 2013).Furthermore, IS could be changed toward the different IT generation from manual audit (Audit 1.0), IT audit (Audit 2.0), Inclusion of big data in audit analytics (Audit 3.0) to Semi- and progressive automation of audit (Audit 4.0) (Dai &Vasarhelyi, 2016).

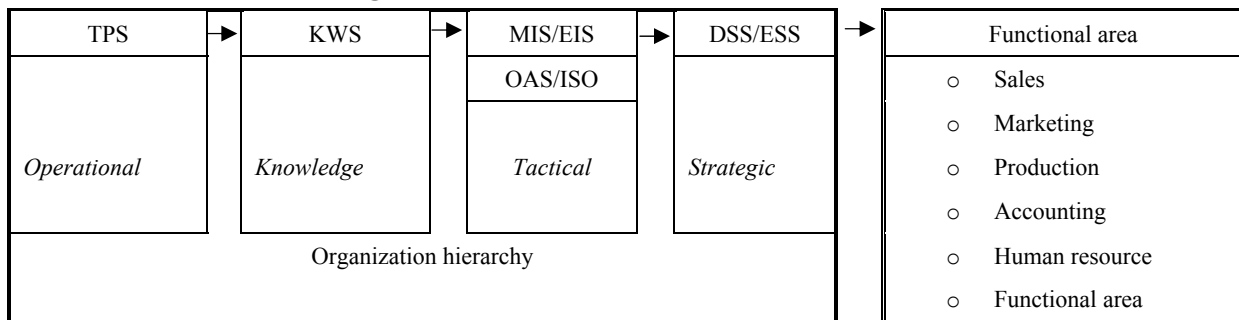
The fourth industrial revolution (Industry 4.0) which allows the entire enterprise value chain is connected on global networks (Drath &Horch 2014). From here, much of the published research on IS can be optimized (Alter, 2008; Day et al., 2009), Information Supply Chain (ISC) (Fang, &Guo, 2008)orhuman behavior in the organization (Johnstone& Tate, 2004).Vasarhelyi et al. (2014) emphasizes the activity aspect of IS, which helps auditors reduce audit risk. The current definitions of IS in the Industry 4.0 context mainly focus on the process view (iv). This view imply of the relationship between society and technology in the audit company backgrounds relevant to audit process which will be mainly automated.

Factors affecting the trend of information systems in audit company

Many studies agree that the companies focus on investments into IT applications in IS, which is a way to have competitive advantage(Brown, 1995; Chen, 2012; Sharma, 2014; Peters, 2016). IS supports management-level organizations decision making. The system solves scenarios at all three decision levels which can be divided into strategic, management, and operational levels (Simon, 1997). Similarly, Petter et al., (2013) have determined that the factors determine the levels of IS of motivation that exist in every organization, includes: users' needs, capabilities and expectations in a design process; internal and external environmental factors; business process management (BPM).

Based on the notion that IS aims to support operations, management and decision-making (Simon, 1960) like operational control, management control, strategic planning (Anthony, 1965), Gilty&Morton (1989)explained how DSS can help to improve the organization's IS.The components of IS can be divided into smaller units on different levels of organization:

Figure 2: IS - based structure of organizational levels



Source:Laudon&Laudon (1996)

TPS	Transactional Processing Systems
KWS	Knowledge Work Systems
MIS	Management Information Systems
EIS	Executive Information System
OAS	Office Automation Systems
ISO	Office Information Systems
DSS	Systems Decision Support
ESS	Executive Support Systems

Some researchers argue that these systems include TPS, MIS, DSS and ESS on different levels, which assist senior managers (Arnott&Pervan, 2012). A firm’s decision depends on both internal and external factors which include users skills, experience and the challenges of the culture, structure, technology (Cyert et al., 1956). Moreover, the organizational success is driven by how they spend more time to build IS (Burton, 2001). Therefore, the fundamental success of IS depends on decision making. Many researchers agree that this problem is essentially improved by user's awareness, knowledge, or skill (Audy, 2000; Petters, 2016). Furthermore, Leidner et al. (1995) and Leidner&Elam (1999) argues that IS is known as a valuable tool for improving the capacity of management to analyze, assess and pushing for organizations’ advantages.

The users’ behavior has been a significant effect on the quality of IS (Pozzebon et al., 1999). People, information, processes, and technology are interdependent parts of IS that involves the actual transformation of input into output(Huber et al, 2007). Therefore, IS can be enhanced by the usage of computer technology to manage information(Marchand, 2001). The main purpose of designing IS in a firm is the increasing quality of information available to users at various organizational levels (Khalil &Elkordy, 2005; Petter, 2008). The quality of the IS’scontent depends on the information quality (IQ) which is measured basing on the following criteria: Intrinsic IQ (accuracy, objectivity, believability, reputation), Contextual IQ (relevance, value-added, timeliness, completeness, amount of information), Representational IQ (interpretability, format, coherence, compatibility) and Accessibility IQ (accessibility, access security) (Wang & Strong, 1996; Miller & Holmes, 1996).

Paul (2007) indicates that IT is used in the audit processes to improve audit quality, effectiveness, and efficiency. The use of IT in various fields of auditing is still low level which is said to be partially attributed to the conservatism and rigidity of the auditors (Liu &Vasarhelyi, 2014). Furthermore, the performance of the audit has been hampered due to a lack of technology tools to support into the audit process (Brown-Liburd et al., 2015). IT tools simplify processes. The usage of these tools is different base on technology generations:

Table 1: Technology tools apply for auditing

Audit 1.0	Audit 2.0	Audit 3.0	Audit 4.0
Pencils, calculators	Excel, CAATT software	Analytical apps	Sensors, CPS, IoT/S, RFID, GPS

Source:Dai &Vasarhelyi (2016)

The IS is a complex social object influenced by cultural values and political interests (Symons, 1991; Magalhães, 1999). In many cases, researchers may find that the business benefits of an IS based on the improvement of the organization’s performance (Crockett, 1992; Watson &Frolick, 1993) through cost-benefit analysis (Gilty&Morton, 1989; Marchand et al.,2000).

The theoretical framework that are relevant to the topic of our paper can lead to gaps in previous researches and explain trends of IS that impact the financial statement audit. IS has been defined in different ways. With the previous definition of IS (Alter, 2003a; 2004; 2006; 2008), this research recommends a logic model to determine factors affecting trend of IS in audit company and focuses on four elements of an organization, include contextual IS, input, processing and output.

Table2: Classifications of factors affecting the trend of IS in audit company

<i>The factors influence upon the IS</i>	<i>Based on a suggested definition by Alter (2003a; 2004; 2006; 2008)</i>	<i>Literature reviews synthesize previous research</i>
Contextual IS	Environment	Social, Economic and Cultural Factors
Input	Infrastructure	Organizational structure of an audit company
		IT infrastructure
Processing	Participants	Capacity of the auditors(qualifications, skills, and experiences) and accessibility
	Information	Accounting data
	Technologies	Support’s technology usage and implementation
	Processes and activities	System administration, awareness of IS and management
Output	Customers	The timing and frequency of updates within the IS
	Products & Services	Auditor’s report
		Expected quality for IS

Source: Alter (2003a; 2004; 2006; 2008) andAuthors’ illustration

4. The reality trends of information systems in audit company in vietnam

We interviewed specialists, include: 2 lecturers who used to be auditors, currently teaching and researching in audit sector. Besides, we also interviewed 6 directors of audit companies. We prepared semi-

structured questionnaire with suggested content (Appendix1). In accordance with the research objectives, we have drawn the following remarkable issues:

(i) The development of the fourth industrial revolution contributes to change the field of accounting according to new professional trends. All economic transactions are reflected quickly in the structure: input - processing - output and stored on large system, beyond the scope of company. Stakeholders can use the information more easily according to their authority. Therefore, the audit work must be developed in the trend of quick and timely inspection by the information system. Auditors promote to collect data and use automated audit procedures to confirm the truth of information in order to meet the requirements of stakeholders.

(ii) Association of Certified Public Accountants and the State Security Commission aim to develop the audit industry according to the requirements of international integration, improve the audit effectiveness, in accordance with each socio-economic context. International audit firms require the members - Vietnamese audit companies to apply advanced processes and technologies, combined with highly qualified auditors to conduct audit systematically.

(iii) Resources of audit companies which are human resources, facilities, and technology are low and separately. So, they should develop resources to improve auditing activities effectively. Especially, they should step-by-step build these resources as a IS in audit.

In short, supported by the development of technology, the IS in audit is gaining advantageous conditions to develop and use in auditing. With the global integration context and the available resources of Vietnamese audit companies, the IS in audit should be discussed by Vietnamese audit companies and made development strategies to improve the effectiveness of auditing, catch up new trends. The development of IS in audit is inevitable trend to apply in Vietnamese audit company.

However, this study provides an overview of the trend of IS in audit company generally. The limitation of the study is that lack of statistical data. We believe that further studies with the same purpose of research can do and overcome the limitations of this article. □

References

- Alter, S. (2003a). *18 Reasons Why IT-Reliant Work Systems Should Replace 'The IT Artifact' as the Core Subject Matter of the IS Field*, *Communications of the Association for Information Systems*, 12 (23), 365-394.
<http://cais.aisnet.org/articles/default.asp?vol=12&art=23>
- Alter, S. (2004). *Desperately Seeking Systems Thinking in the IS Discipline*, *Proceedings of ICIS-25, the International Conference on Information Systems*, Washington, DC, 757-769.
- Alter, S. (2006). *The Work System Method: Connecting People, Processes, and IT for Business Results*, Work System Press, Larkspur, CA.
- Alter, S. (2008). *Service System Fundamentals*, *IBM Systems Journal* 47(1), 71-85.
<http://www.research.ibm.com/journal/sj/471/alter.html>.
- Alter, S. (2008). *Defining Information Systems as Work Systems: Implications for the IS Field*. *European Journal of Information Systems*. 17(5), 448-469.
- Alter, S. (2013). *Work System Theory: Overview of Core Concepts, Extensions, and Challenges for the Future Work*. *Journal of the Association for Information Systems*, 14(2), 72-121.
- Arnott, D. &Pervan, G. (2012). *Design Science in Decision Support Systems Research: An Assessment using the Hevner, March, Park, and Ram Guidelines*. *Journal of the Association for Information Systems* 13(11), 923-949.
- Audy, J. L. N. (2000). *Strategic planning model of information systems: contributions of organizational learning and decision making*, 207f. Thesis (doctoral) Federal University of Rio Grande do Sul, Post-graduate in Business Administration, Porto Alegre, 2000.
- Avital, M. (2014). *Constructing the Value of Information Systems Research*. *Communications of the Association for Information Systems*, Volume 34, 817-822.
- Baxter, R.J. &Berente, N. (2010). *The Process of Embedding New Information Technology Artifacts into Innovative Design Practices*. *Information and Organization*, 20(3-4), 133-155.
- Beniger, R. (1986). *The Control Revolution: Technological and economic origins of the information society*, Cambridge, MA: Harvard University Press.
- Bostrom, R.P. &Heinen, J.S. (1977). *MIS Problems and Failures: A Socio-Technical Perspective Part I: The Causes*. *MIS Quarterly*, 1(3), 17-32.
- Brown, R.M. (1995). *Strategic Information Systems and Financial Performance*. *Journal of Management Information Systems*. 11:4, 215-248
- Brown-Libur, H., H. Issa & D. Lombardi, (2015). *Behavioral implications of Big Data's impact on audit judgment and decision making and future research directions*. *Accounting Horizons* 29 (2): 451-468.
- Bulchand-Gidumal, J. &Melían-González, S. (2011). *Maximizing the Positive Influence of IT for Improving Organizational Performance*. *The Journal of Strategic Information Systems*. 20(4), 461-478.

- Burton, F.G. (2001). *The user's willing to adopt a new information system: the influence of the decision-making improvements and performance-monitoring dimensions of the system.* *Journal of Information Systems* 15:2 (2001) 61-79.
- Castells, M. (1996). *The Rise of the Network Society*, Oxford: Wiley-Blackwell.
- Cash Jr, J. I., A. D. Bailey Jr, and A. B. Whinston (1977). *A survey of techniques for auditing EDP-based accounting information systems.* *Accounting Review*, 813-832.
- Chen, H., Chiang, R. H., Storey, V. C. (2012). *Business intelligence and analytics: from big data to big impact.* *MIS Quarterly* 36 (4)(2012) 1165–1188.
- Cyert M.R., Simon H.A., Trow D.B. (1956). *Observation of a business decision.* *The Journal of Business* 29: 4 (1956) 237.
- Dai & Vasarhelyi. (2016). *Editorial Imagineering Audit 4.0, Journal of Emerging Technologies in Accounting, Volume 13, Number 1, 2016.*
- Day, J.M., Junglas, I., & Silva, L. (2009). *Information Flow Impediments in Disaster Relief Supply Chains.* *Journal of the Association for Information Systems* 10, 8, 637–660.
- Drath, R., & A. Horch, (2014). *Industrie 4.0: Hit or hype?.* *IEEE Industrial Electronics Magazine* 8 (2): 56–58.
- Dewett, T. & Jones, G.R. (2001). *The Role of Information Technology in the Organization: A Review, Model, and Assessment.* *Journal of Management*, Volume 27, Issue 3, 313–346.
- Fang, F., Guo, Z. & Whinston, A.B (2008). *Collective Outsourcing to Market (COM): A Market-Based Framework for Information Supply Chain Outsourcing.* *Journal of the Association for Information Systems* 9, 3, 98–118.
- Gray, G. L., V. Chiu, Q. Liu, and P. Li. (2014). *The expert systems life cycle in AIS research: What does it mean for future AIS research?* *International Journal of Accounting Information Systems* 15(4): 423-451.
- Heide, L. (2009). *Punched-Card Systems and the Early Information Explosion*, Baltimore: Johns Hopkins University Press.
- Hirschheim, R., & Klein, H., (2012). *A Glorious and Not-So-Short History of the Information Systems Field.* *Journal of the Association for Information Systems*. Volume 13, Issue 4, pp. 188-235.
- Johnstone, D. & Tate, M. (2004). *Bringing Human Information Behaviour into Information Systems Research: An Application of Systems Modelling.* *Information Research* 9, 4, Paper 191.
- Jones, M. & Karsten, H. (2008). *Giddens's Structuration Theory and Information Systems Research.* *MIS Quarterly*, 32(1) 127–157.
- Khalil O.E.M., Elkordy M.M. (2005). *EIS information: use and quality determinants.* *Information Resources Management Journal* 18:2 (2005) 68-92.
- King, J. & Lyytinen, K. (eds.) (2006). *Information Systems: The State of the Field.* Wiley, Chichester.
- Land, F.F. (1985). *Is An Information Theory Enough?.* *The Computer Journal*, 28(3), 211–215.
- Laudon, K.C.; Laudon, J.P. (1996). *Management information systems: organization and technology.* 4th ed. Prentice Hall, 1996.
- Leonardi, P.M. & Barley, S.R. (2010). *What's Under Construction Here? Social Action, Materiality, and Power in Constructivist Studies of Technology and Organizing.* *The Academy of Management Annals*, Volume 4, Issue 1, 1–51.
- Lee, A.S. (2001). *Editor's Comments.* *MIS Quarterly*. Volume 25, Issue 1, iii–vii/March 2001.
- Lee, A.S. (2010). *Retrospect and Prospect: Information Systems Research in the Last and Next 25 Years.* *Journal of Technology*. 25(4), 336–348.
- Leidner, D.E.; Elam, J.J.; Corrales, M. (1995). *The impact of executive information systems on organizational design, intelligence, and decision making.* *Organization Science* 6:6 (1995) 645-664.
- Marchand, D. A.; Kettinger, W. J; Rollins, J. D. (2001). *Information Orientation: The link to business performance.* Oxford University Press: New York, 2001.
- Miller, Holmes (1996). *The multiple dimensions of information quality.* *Information Systems Management*. 13 (2): 79–82.
- Mumford, E. (2006). *The Story of Socio-Technical Design: Reflections on its Successes, Failures and Potential.* *Information Systems Journal* 16, 4 (2006), 317–342.
- Petter, S., Delone, W., Mclean, E. (2008). *Measuring information systems success: models, dimensions, measures, and interrelationships.* *European Journal of Information Systems* 17 (2008) 236–263.
- Petter S., Delone W., Mclean E. R. (2013). *Information Systems Success: the quest for independent variables.* *Journal of Management Information Systems*, 9:4 (2013) 7–61.
- Peters M. D., Wieder B., Sutton S. G., Wakefield J. (2016). *Business intelligence systems use in performance measurement capabilities: Implications for enhanced competitive advantage.* *International Journal of Accounting Information Systems* 21 (2016) 1–17.
- Pozzebon M., Freitas H., Petrini M. (1999). *The definition of categories for the study of proactive behavior in information retrieval.* *Revista de Administração de Empresas – RAC* 3:2 (1999) 97-118.
- Sharma R., Mithas S., Kankanhalli A. (2014). *Transforming decision-making processes: a research agenda for understanding the impact of business analytics on organizations.* *European Journal of Information Systems* 23:4 (2014) 433–441.
- Simon H. A. (1997). *The future of information systems.* *Annals of Operations Research*, Carnegie Mellon University, Pittsburg, USA 3:14 (1997).
- Symons V.J. (1991). *Impacts of Information Systems: Four Perspectives.* *Information and Software Technology*. Volume 33, Issue 3, 181–190.
- Vasarhelyi, Miklos A., and Silvia Romero, (2014). *Technology in audit engagements: A case study.* *Managerial Auditing Journal* 29: 350–65.
- Wang R. & Strong D. (1996). *Beyond Accuracy: What Data Quality Means to Data Consumers.* *Journal of Management Information Systems*. 12 (4): 5–34.
- Weller, T. (2008). *Information History – An introduction: Exploring an emergent field*, Oxford: Chandos.
- Yates, J. (1989). *Control through Communication: The rise of system in American management*, Baltimore, Maryland: John Hopkins University Press.
- Zammuto, R.F., Griffith, T.L., Majchrzak, A., Dougherty, D.J., and Faraj, S. (2007). *Information Technology and the Changing Fabric of Organization.* *Organization Science*, 18, 5 (2007), 749–762.
- Zuboff, S (1988). *In the Age of the Smart Machine: The Future of Work and Power.* Basic Books, New York.

DISCLOSING OF VOLUNTARY INFORMATION ON ANNUAL REPORTS OF LISTED COMPANIES IN VIETNAM: REALITY AND RECOMMENDATIONS

✉ *Nguyen Anh Hien - Sai Gon University*

Received date: 10/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: *Voluntary information disclosure is one of the most important issues for a listed company. However, many companies in Vietnam are not interested in this issue. Investors only decide to invest in a company after considering many sources of information. This helps businesses expand production and business. This article provides an overview of the current status of voluntary disclosure of listed companies and suggests some recommendations to increase the level of voluntary disclosure of listed companies in Vietnam.*

Keywords: *Voluntary disclosure, Annual report, Listed company.*

1. Introduction

After more than 20 years of establishment and development, Vietnam stock market has overcome many challenges to become an important capital mobilization channel of the economy, helping businesses mobilize capital for development investment and expansion of production and business. According to Vu (2017), the total value of capital mobilized through the stock market since its establishment has reached over 2 million billion VND (during the period from 2011 to 2016, the level of capital mobilization through the stock market reached 1.5 million billion VND, which increase 5.2 times compared to the period of 2005-2010), contributing to an average of 23% of the total social investment capital. In terms of market economy development, information disclosure plays an important role in providing information to investors and State management agencies. Therefore, since the first circular guiding the information disclosure on the stock market was established in 2004 (Circular No. 57/2004/TT-BTC), up to now, the State management agency has issued replaced circulars for 4 times: in 2007 (Circular No. 38/2007/TT-BTC), in 2010 (Circular No. 09/2010/TT-BTC), in 2012 (Circular No. 52/2012/TT - BTC) and in 2015 (Circular No. 155/2015/TT-BTC).

Investors are keen to be shared the profits and protect their capital in a business with good profit growth. However, business investment collaboration is a complicated process, due to the lack of information between the two parties. Therefore, managers will disclose information voluntarily to facilitate for users to access information equally, timely and effectively, simultaneously provide a multi-dimensional view for stakeholders about business, the company's reputation in a fiercely competitive market as today.

Meek et al. (1995), studied the level of voluntary information disclosure of multinational companies from the United States and Europe on annual reports. This study divides information on annual reports into three groups of information: strategic, non-financial, and financial. The authors use a balanced transcript to measure the level of voluntary information disclosure. Chau and Gray (2002) consider the level of voluntary information disclosure in Hong Kong and Singapore. The sample includes 60 listed companies in Hong Kong and 62 listed companies in Singapore. Research results show that ownership has a positive correlation to the level of voluntary information disclosure in Hong Kong and Singapore. However, the demand for voluntary information disclosure of companies controlled by families is lower than that of large joint stock companies. In addition, Zhou's findings (2008) show that the level of voluntary disclosure between China and Sweden is quite similar. However, the level of strategic information disclosure in China is higher than that in Sweden, while the level of financial information disclosure of Swedish companies is much higher than that of Chinese companies. In Europe, Elmans (2012) conducted a study of 100 companies, including five countries: Germany, France, Italy, Netherlands and Belgium in 2010. The results show that the average level of information disclosure is: 56.9%, the highest level is in the Netherlands (67%), followed by France (63.5%), Germany (57.3%), Belgium (50.3%) and Italy (46.3%). The average managerial ownership is 43.85%, the owner's ownership is 42.12% and the state ownership is 2.80%. Currently in many developed and developing countries, many authors have conducted research on factors affecting the level of voluntary disclosure, such as research by Akhtaruddin et al (2009) in Malaysia, Sukthomya (2011) in Thailand, Lan.Y et al. (2013) in China, or Barros et al. (2013) in France.

Voluntary information disclosure is becoming more and more necessary as Vietnamese enterprises expand their global business scope, creating favorable conditions for enterprises to penetrate into the international market, in order to attract more domestic and foreign investors. Published information is

communicated through various forms such as website, cultural handbook, social network, investor news letter conferences, seminars, exhibitions, fairs, daily news letters of securities companies and television... to provide information, as well as access and record feedback from stakeholders. Voluntary information disclosure of listed companies attracts much attention from domestic and foreign investors and they always try to obtain voluntary disclosure information of listed companies. This article is based on voluntarily disclosure information as proposed by Mgammal (2017) to consider the level of voluntary disclosure of listed companies on the Vietnam Stock Market, then suggesting some recommendations to enhance the level of voluntary information disclosure of these businesses.

2. Theoretical basis and research methodology

2.1. Theoretical basis

Information disclosure includes two types: compulsory information disclosure and voluntary information disclosure (optional). Voluntary information disclosure is the choice of information disclosure of companies, absolutely not required by legal regulations. Therefore, a company may or not need disclose information that is not required by law. In other words, voluntary information disclosure is additional information provided to satisfy the needs of outside users such as investors and shareholders. Research by Naser and Nuseibeh (2003) classified voluntary information disclosure into two forms: (a) voluntary information disclosure related to mandatory disclosure, (b) voluntary information disclosure is not related to mandatory disclosure. According to the current trend, voluntary disclosure is attracting great interest from information users because of the effectiveness and usefulness that it brings.

Since voluntary disclosure information is not mandatory, there is no common template for information to be disclosed. Previous studies in Vietnam have also provided various information lists in order to assess the level of voluntary information disclosure of listed companies. However, because the Vietnamese stock market has not been really strong, the introduction of too many lists of information to assess the level of voluntary disclosure of listed companies in Vietnam will make the research results unfeasible. Meanwhile, Mgammal (2017) only considers voluntary information categories that often appear on the most annual report to assess the voluntary disclosure level of companies. Therefore, this article inherits the study of Mgammal (2017) to consider 20 items of voluntary information disclosure in 4 groups as follows:

- Company profile (including 4 categories): Location of business activities; Customer market; Information related to the scope and scale of enterprise's operations; Indicators or effects related to environmental and social factors.

- Financial and environmental information (including 5 categories): Summary of financial situation in 5 years; Quality assurance and product safety; Finance for equipment and facilities for pollution control; Product improvement and development; Environmental charts and statistical data.

- Employee information (including 6 categories): Gender diversity of employees; Ways to allocate employees in an enterprise; Training and education programs for employees; Policy on equal opportunity; Bonus regulations; Disabled staff.

- Community information (including 5 categories): Encourage community initiatives, events and projects; Encourage training programs; Scholarship program, enrollment; Encourage medical and medical research programs; Encourage government goals.

Previous studies mentioned that the phenomenon of family control still exists, each family member wishes to gain secret benefits through participating in the company, so the level of family ownership rate in any company will affect voluntary information disclosure. Mgammal (2017) found the positive relationship of ownership of family members in board of management to the extent of voluntary information disclosure, meaning that the higher the ownership of family members in board of management, the more the information will be revealed outside. In addition, some studies examined the link between state ownership and voluntary information disclosure level in some emerging markets such as: Eng and Mak (2003) in Singapore, Makhija and Patton (2004) in Czech, Ghazali (2007) in Malaysia, Mgammal (2017) in Saudi Arabia, the study results have demonstrated that there is a positive relationship between state ownership and information disclosure. Currently, the issue of state ownership is very concerned, because Vietnam is a developing country; the representative of state ownership in joint stock companies is still very large and still has the right to control these companies comprehensively. This may lead to a situation where self-interest trading takes place in state-owned companies after equitization, while it rarely occurs in private equity firms because mechanisms of the management and supervision are not strict, information disclosure is also not transparent. Therefore, in this study, in addition to doing statistics of level of voluntary information disclosure of listed companies in general, we also consider the

level of voluntary information disclosure in case of being owned by and not being owned by the family members in the Board of management; as well as elements of state ownership and non-state ownership of listed companies in Vietnam.

2.2. Research Methodology

In order to determine the level of voluntary information disclosure on the annual report, this study uses the method of weight less information disclosure index. An item of information published in the annual report will be calculated and given 1 point, if not published, it will receive a value of 0.

Thus, the total voluntary information points of listed companies are:

$$I_j = \frac{\sum_{i=1}^{n_j} d_{ij}}{n_j}$$

Inside: + I_j : company j 's voluntary information disclosure index.

+ $d_{ij} = 1$ if information item i is published, $d_{ij} = 0$ if the information item is not published.

+ n_j : Number of information items that can be published by company $0 < j < 1$.

Based on data from the State Securities Commission (SSC), until December 31, 2017, Vietnam Stock market has all 749 listed companies. After excluding 39 companies in the fields of finance, banking, securities, insurance and 198 companies without full report on the data, we selected 100 listed companies by random sampling method in order to collect data, HOSE's trading floor has 70 listed companies and HNX has 30 listed companies. Data collection phase is from 2014 to 2017.

3. Results and discussion

3.1. Voluntary information disclosure level of listed companies

Descriptive statistic results include: Mean, Median, Maximum, Minimum of voluntary disclosure level can be shown in Table 1.

Table 1. Statistics describing the level of voluntary information disclosure on the annual reports of listed companies

	Observation number	Mean	Median	Min	Max
Voluntary information disclosure	400	0.6052	0.1808	0.20	0.95

(Summary from collected data source)

There were 400 data collected between 2014 and 2017. The results showed that: the level of voluntary information disclosure on the annual report of listed companies in the period from 2014 to 2017 was only at above average level (60.52%). However, the gap between companies with voluntary information disclosure is quite far, ranging from 20% to 95%. This shows the unevenness of voluntary information disclosure of listed companies in Vietnam stock market: there are companies with very low level of voluntary information disclosure at only 20% but there are also companies with very high level at 95%. Thereby, it can be seen that although many listed companies has paid attention and actively announced much voluntary information on annual reports, most of listed companies in Vietnam have not focused on voluntary public disclosure. Research in each company also shows that there has been no significant progress in the level of voluntary disclosure in the period from 2014 to 2017. Companies with high level of voluntary information disclosure still continue to promote voluntary disclosure at a high level. In contrast, companies with low level of voluntary disclosure do not significantly raise the level of information disclosure. This shows that time by time, the level of voluntary disclosure of listed companies has not changed significantly.

3.2. The ownership of family members of the Board of Management and level of information disclosure

Table 2: Ownership statistics of family members of the Board of Management and level of information disclosure

The ownership of family members of the Board of Management			Voluntary information disclosure index		
Ownership	Observation number	Sample Rate	Mean	Max	Min
Without family member	70	17,5%	0.5590	0.90	0.2
With family member	330	82,5%	0.6152	0.95	0.3
	400	100%			

(Summary from collected data source)

In Vietnam, according to Article 4 of the 2014 Enterprise Law, the authors define: wife, husband, biological father, adoptive father, biological mother, adoptive mother, biological child, adopted child, biological brother, biological sister, brother-in-law, sister-in-law, are called family members of the Board of management. The ownership of family members of the Board of Management is determined by the ratio of outstanding shares of family members in the Board of Management to the total outstanding shares. Based on the management reports of the listed companies in the research sample, published on the Ho Chi Minh City Stock Exchange website or the website of the published companies, the results of ownership statistics of family members of the Board of Management and level of information disclosure are summarized in Table 2

The results presented in Table 2 show that only 17.5% of listed companies without family members of the Board of Management hold common outstanding shares. Thus, in Vietnam, the number of family members of the Board of Management holding outstanding common shares in the research sample is quite large. The voluntary information disclosure index in the group of family members' ownership is average 61.52%, which is higher than the group of no family members' ownership (55.90%). Thus, there is a difference in the level of voluntary information disclosure between companies with the ownership of family members of the Board of Management and companies without the ownership of family members.

3.3. State ownership and voluntary information disclosure level

Table 3: State ownership statistics and voluntary information disclosure level

State ownership statistics			Voluntary information disclosure index		
Ownership type	Observation number	Sample rate	Mean	Max	Min
Without State ownership	208	52%	0.5862	0.95	0.2
With State ownership	192	48%	0.6245	0.95	0.3
	400	100%			

(Summary from collected data source)

State ownership in this study is measured by the ratio of state-owned shares to total annual outstanding shares. In Table 3, the statistics describing factors of state ownership and voluntary information disclosure level show that the number of state-owned listed companies accounts for 48%, corresponding to 48 listed companies in the research sample, with the level voluntary information disclosure reached on average 62.45%, which is higher than the disclosure level of companies without state investment (58.62%). However, the difference in voluntary information disclosure of companies with state capital and companies without state capital is negligible.

4. Conclusion and recommendations

4.1. Conclusion

Currently, Vietnam's stock market is growing strongly in scale and constantly improving its structure. Therefore, the issue of voluntary information disclosure of listed companies is paid attention by investors and state management agencies. Inheriting from the research of Mgammal (2017) and using 400 research data of 100 listed companies on Vietnam stock market from 2014 to 2017, the descriptive statistic results show the level of voluntary disclosure of listed companies in Vietnam is above average (60.52%). However, the gap between companies with the levels of voluntary disclosure is relatively high (from 20% to 95%). This shows the unevenness of the voluntary disclosure levels of listed companies on Vietnam stock market. In addition, the average voluntary information disclosure index between companies with the ownership ratio of family members is higher than the company without the ownership of family members. In addition, there is no big difference in the level of voluntary information disclosure between companies with state ownership and without state ownership.

4.2. Recommendations

Research results show that the level of voluntary information disclosure of listed companies in Vietnam is not high. Therefore, to further improve the voluntary level of listed companies, we propose some recommendations for listed companies as follows:

Firstly, listed companies' managers should build a department of communication relations, so that the provision of business information is more transparent. Voluntary information disclosure will promote cooperation, maintain and improve the image as well as reputation of listed companies on Vietnamese stock market. Therefore, if the information is provided reasonably, timely, fairly and transparently, this will help

businesses get more trust from investors and at the same time, improve market value of company stocks. In order to improve professionalism and effectiveness in voluntary disclosure, listed companies need to set up communication department. This department selects information to publish on annual reports and on other communication channels such as website, cultural handbook, social network, investor newsletter, conference and workshop ...in order to provide information, as well as access and receive feedback from stakeholders. In order that communication departments of listed companies are able to convey a lot of good and meaningful contents, listed companies need to comply with the following rules:

- Personnel of communication department need work professionally and regularly;
- Arrange and organize the work in the most effective way, in order to create easy and flexible conditions for shareholders and investors in contacting the company;
- Always ensure fairness and transparency in two-way information disclosure, in a timely and complete manner to all stakeholders.

Secondly, listed companies need to receive feedback after information is disclosed in order to understand comprehensively and satisfy the needs of stakeholders. Information and feedback from stakeholders are one of the important factors in managing and operating the companies' activities. The feedback is the foundation that helps listed companies deeply understand the needs and aspirations of stakeholders, then, the company must make more efforts to bring the highest and sustainable benefits to them. At the same time, the companies also build alliances of mutual benefits and long-term commitments to bring success for both parties.

Thirdly, for large-scale listed companies on Vietnamese stock market, it is necessary to improve information disclosure in foreign languages, especially English. According to the Circular No. 155/2015/TT-BTC of the Ministry of Finance, the information disclosure in English only is applied to the Stock Exchange and the Securities Depository Center. Other parties just stop at "encouraging" information disclosure in English. However, in the future, the Ministry of Finance needs to study and supplement regulations on information disclosure in English for listed companies with large-scale operations. Although in the short term, the implementation of information disclosure in English will give rise additional costs and human resources of listed companies but this is a very necessary job, which brings long-term benefits to the companies because it will help the companies increase the activeness in international integration, provide the companies' image and brand to foreign markets. At the same time, this action creates favorable conditions for foreign investors to more easily access information about Vietnamese businesses and stock market.

Fourthly, companies with good business growth and profitability will have a tendency of more information disclosure, which is understandable to affirm the position of companies on the stock market, as well as to attract investment from groups or individuals. Based on these factors, listed companies need to have solutions to increase profits in production and business activities, thereby promoting more voluntary information culture for stakeholders. This represents the company's responsibility to investors, shareholders... who have trusted and accompanied with the operation of the business. Thus, for businesses to develop sustainably, maintain profit growth in business activities, voluntary information disclosure is a form of respect for investors, which then will attract good and long-term capital for businesses. There are very many investors who do not appreciate highly a high-profit business but untrustworthiness in information disclosure because this contains a lot of risks in the long term. Investors are still willing to choose businesses that are relatively profitable but are responsible for honest information disclosure through the information channels announced by the company, as well as responding to feedback from investors. From that, it can be seen that if the company has good profit growth rate and disclose information in accordance with regulations, shareholders will trust to invest in the company more, business managers will be gentler with less pressure from supervision and the company will develop more sustainably in the future.

Fifthly, the listed companies should eliminate the idea of only publishing good information, beneficial to the business or deliberately concealing information related to ineffective operation or high debt status. Instead, the company should proactively transparent information from the beginning, to find the best solutions in reducing debts and focusing on building core competencies for the company to overcome difficulties and to reduce pressure for corporate executives in information disclosure.

Sixthly, the State should have more specific guidelines on voluntary information lists, especially the information showing the corporate's social responsibility so that listed companies can actively disclose information for external objects. In addition, the State should speed up the process of divesting its capital from joint stock companies with state capital because the research results show that the State capital factor does not affect the voluntary information disclosure level of listed companies. Stock exchanges need to assess the

voluntary information disclosure level of listed companies so that companies try to improve the information disclosure thereby narrowing the gap in voluntary information disclosure of listed companies in Vietnam. □

References

- [1] Akhtaruddin, M., Hossain, A.M., Hossain, M. & Yao. L. (2009). *Corporate Governance and Voluntary Disclosure in Corporate Annual Reports of Malaysian Listed Firms. Journal of Applied Management Accounting Research*, 7(1), pp. 1-20.
- [2] Barros, C. P., Boubaker, S., & Hamrouni, A., (2013). *Corporate governance and voluntary disclosure in France. Journal of Applied Business Research (JABR)*, 29(2), 561-578.
- [3] Chau, G., and Gray, S. (2002). *Ownership structure and corporate voluntary disclosure in Hong Kong and Singapore. The International Journal of Accounting*, vol. 37, no. 2, pp. 247-265.
- [4] Elmans, S.C., (2012). *Ownership Structure and Voluntary Disclosures In Europe. Master Thesis. Erasmus University Rotterdam.*
- [5] Eng, L., & Mak, Y. T. (2003), *Corporate Governance and Voluntary Disclosure, Journal of Accounting and Public Policy.*
- [6] Ghazali, N.A.M., (2007), *Ownership structure and corporate social responsibility disclosure: some Malaysian evidence, Corporate Governance*, 7(3), 251-266.
- [7] Lan.Y.et al., (2013). *Determinants and features of voluntary disclosure in the Chinese stock market. China Journal of Accounting Research* 6, pp. 265–285.
- [8] Makhija, A. K. & Patton J. M., (2004), *The impact of firm ownership structure on voluntary disclosure: Empirical evidence from Czech annual reports, The Journal of Business*, vol. 77, no. 3, pp. 457- 491
- [9] Mgamal, M.H., (2017), *The Effect of Ownership Structure on Voluntary Disclosure: Evidence from Saudi Arabia, Journal of Advanced Management Science*, vol. 5, No.2.
- [10] Meek, G.K., Roberts, C.B., Gray, S.J., (1995). *Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by U.S., U.K. and Continental European Multinational Corporations. Journal of International Business Studies*. 26 (3) 555-572.
- [11] Ministry of Finance (2004), *Guidance on information disclosure on stock market, Circular No. 57/2004/TT-BTC dated June 17, 2004.*
- [12] Ministry of Finance (2007), *Guidance on information disclosure on stock market, Circular No. 38/2007/TT-BTC dated April 18, 2007.*
- [13] Ministry of Finance (2010), *Guidance on information disclosure on stock market, Circular No. 09/2010/TT-BTC dated January 15, 2010.*
- [14] Ministry of Finance (2012), *Guidance on information disclosure on stock market, Circular No.52/2012/TT-BTC dated April 5, 2012.*
- [15] Ministry of Finance (2015), *Guidance on information disclosure on stock market, Circular No. 155/2015/TT-BTC dated October 6, 2015.*
- [16] Naser, K., RanaNuseibeh (2003), *Quality of Financial Reporting: Evidence from the Listed Saudi Nonfinancial Companies, The International Journal of Accounting*, 38 (2003) 41.
- [17] National Assembly (2014), *Enterprise Law.*
- [18] Sukthomya, D., (2011). *The Empirical Evidence Of Voluntary Disclosure In The Annual Reports Of Listed Companies: The Case Of Thailand, PhD thesis, University of Nottingham.*
- [19] Zhou, M.M., (2008). *The association between board composition and different types of voluntary disclosure. Master Thesis.*
- [20] Vu, B. (2017), *Vietnam stock market after 20 years of establishment: Prospects and development.* <<http://kinhtevadubao.vn/chitiet/101-7653-thi-truong-chung-khoan-viet-nam-sau-20-nam-thanh-lap--trien-vong-va-phat-trien.html>
-

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI GIÁ PHÍ KIỂM TOÁN: TRƯỜNG HỢP NGÀNH DỆT MAY VIỆT NAM

✉ **Đinh Thị Kim Xuyên* - Phan Thị Thu Hiền***
***Đại học Kinh tế Kỹ thuật Công nghiệp**

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Mục tiêu của bài viết là xác định các yếu tố ảnh hưởng tới giá phí kiểm toán trong các DN (DN) dệt may Việt Nam. Nghiên cứu được thực hiện trên 186 kiểm toán viên (KTV), sử dụng phương pháp phân tích PLS trên Smart PLS 3.0. Kết quả cho thấy, giá phí kiểm toán trong các DN dệt may Việt Nam được xác định bởi quy mô của công ty được kiểm toán, loại dịch vụ chuyên nghiệp do công ty kiểm toán cung cấp, sự an toàn của hệ thống kiểm soát nội bộ của công ty kiểm toán và liên kết của công ty kiểm toán với bốn công ty kiểm toán quốc tế lớn. Các yếu tố như vị trí của công ty kiểm toán và vị trí của công ty được kiểm toán, mức độ phức tạp của công ty được kiểm toán và loại báo cáo cần phải nộp của công ty kiểm toán là những yếu tố ít quan trọng nhất.
Từ khóa: Giá phí kiểm toán, chất lượng kiểm toán, ngành dệt may Việt Nam

Abstract: The objective of the article is to determine the factors affecting auditing fees in Vietnamese textile and garment enterprises. The study was conducted on 186 auditors, using PLS analysis method on Smart PLS 3.0. The results show that auditing fees in Vietnamese textile enterprises are determined by the size of the audited company, the type of professional services provided by the auditing company, the safety of the inspection system. Internal audit of audit firms and affiliates of auditing companies with four major international auditing companies. Factors such as the position of the auditing company and the position of the audited company, the level of complexity of the audited company and the type of report required by the audit firm are less important.
Keywords: Auditing fee, auditing quality, Vietnam textile and garment industry

1. Giới thiệu

Mặc dù, một số nghiên cứu đã được thực hiện để xác định các yếu tố xác định phí kiểm toán bên ngoài, hầu hết các nghiên cứu này được thực hiện ở các nước phát triển và sử dụng dữ liệu thứ cấp. Rất ít nghiên cứu đề cập đến yếu tố quyết định phí kiểm toán tại các thị trường mới nổi sử dụng dữ liệu thứ cấp. Điều này chủ yếu là do khó khăn để có được phí kiểm toán được trả bởi mỗi công ty. Không giống như các quốc gia khu vực khác như EU, nơi phí kiểm toán được tiết lộ trong báo cáo quản trị của công ty, rất khó tìm thấy thông tin về phí kiểm toán được trả bởi các công ty ở Việt Nam. Trong nghiên cứu này, chúng tôi nỗ lực làm sáng tỏ các yếu tố quyết định phí kiểm toán được trả bởi các công ty dệt may Việt Nam bằng cách hỏi trực tiếp các KTV bên ngoài thông qua bảng câu hỏi khảo sát. Xác định các yếu tố quyết định của phí kiểm toán có thể hữu ích cho cả công ty kiểm toán và các DN dệt may Việt Nam. Đối với các công ty kiểm toán, điều quan trọng là phải thiết lập các khoản phí phản ánh mức độ rủi ro của công ty được kiểm toán do KTV đảm nhận. Đối với các công ty được kiểm toán, sau khi hiểu cách các công ty kiểm toán đặt phí, họ có thể sắp xếp quản lý và chuyên nghiệp cần thiết để giảm phí kiểm toán bên ngoài. Điều quan trọng là kiểm tra các yếu tố có thể ảnh hưởng đến phí kiểm toán trong các DN dệt may Việt Nam. Dệt may Việt Nam chủ yếu là các DN nhỏ và vừa, các quy định về công khai phí kiểm toán là chưa rõ ràng. Do đó, các yếu tố ảnh hưởng đến phí kiểm toán trong các DN dệt may Việt Nam có thể khác với các báo cáo trong nghiên cứu trước đây.

2. Tổng quan nghiên cứu

Hai phương pháp đã được sử dụng trong nghiên cứu trước đây để kiểm tra các yếu tố quyết định của phí kiểm toán bên ngoài.

Trong cách tiếp cận đầu tiên, một tập hợp các biến dự kiến sẽ tác động đến phí kiểm toán được xác định (các biến độc lập). Môi quan hệ này với phí kiểm toán đã được thử nghiệm ở một số quốc gia bởi các nhà nghiên cứu khác nhau (Úc, Francis 1984; Francis và Stokes 1986; Bangladesh, Karim và Hasan 2012; Canada, Anderson và Zeghal 1994; Pháp, Gonthier-Besacier và Schatt 2007; Iran, Hesar et al. 2014; New Zealand, Firth 1985; Hackston và Milne 1996; Mike và cộng sự 1997; Ý, Cameran 2005; Jordan, Naser và Nuseibeh 2008; Kikhia 2015; Nigeria, Soyemi và Olowookere 2013; Pakistan, UIHaq và Leghari 2015 ; Nam Phi, Firer và

Swartz 2006. UK, Chan và cộng sự 1993; Brinn et al. 1994; Ezzamel et al. 1996, 2202; Clatworthy và Peel 2006; USA, Francis và Simon 1987; Vermeer et al. 2009). Các nghiên cứu này tiết lộ rằng, phí kiểm toán có liên quan đến quy mô kiểm toán, rủi ro, mức độ phức tạp của một DN, lý thuyết cơ quan và quy mô của công ty kiểm toán. Quy mô của khu vực DN đóng một vai trò quan trọng trong việc xác định phí kiểm toán bên ngoài.

Cách tiếp cận thứ hai được sử dụng để xác định các yếu tố ảnh hưởng đến phí kiểm toán bên ngoài là sử dụng bảng câu hỏi (Jordan, Abu-Nassar 1999; Juhmani 2000; Al-Nawaiseh 2006; Barakat và Shaban 2007; Suwaidan và Qasim 2010; Al-Nimer 2015; Palestine, Hales 2003; Iraq, Al-Fadal 2003; Syria, Dahdoh 2005; Malaysia, Abu Bakar và Ahmad 2009; UK, Chan và cộng sự 1993; Dart 2011, Indonesia, Suyono 2012; Lebanon, El-Gammal 2012; Iran, Birjandi et al. 2013; Sangani et al. 2015, Nigeria, Akpom và Dimkpah 2013; Kenya, Muthu et al. 2014). Điều thu hút sự chú ý trong các nghiên cứu sử dụng bảng câu hỏi để xác định các yếu tố có thể ảnh hưởng đến phí kiểm toán là hầu hết tất cả chúng được thực hiện ở các nước đang phát triển. Trong hầu hết các nghiên cứu này, các nhà nghiên cứu đã phân phát bảng câu hỏi cho các công ty kiểm toán bên ngoài và khách hàng của họ, yêu cầu họ bày tỏ ý kiến về tầm quan trọng của họ đối với một số yếu tố ảnh hưởng đến phí kiểm toán bên ngoài xuất hiện trong nghiên cứu trước đây.

Vì nghiên cứu hiện tại sử dụng cách tiếp cận thứ hai, việc xem xét tài liệu sẽ được giới hạn trong các nghiên cứu sử dụng bảng câu hỏi để xác định các yếu tố quyết định của phí kiểm toán bên ngoài.

Chan và cộng sự. (1993) sử dụng một cuộc phỏng vấn bán cấu trúc và hỏi các đối tác trong 4 công ty kiểm toán lớn về các yếu tố có thể ảnh hưởng đến phí kiểm toán được trả bởi các công ty được trích dẫn của Vương quốc Anh. Họ tìm thấy các biến giải thích chính của phí kiểm toán là quy mô kiểm toán, tỷ lệ hoàn vốn của cổ đông, số lượng công ty con, quy mô KTV và đa dạng hóa kiểm toán. AbuNassar (1999) đã sử dụng bảng câu hỏi để kiểm tra các yếu tố xác định phí kiểm toán ở Palestine. Ông thấy rằng các yếu tố quan trọng nhất là quy mô của công ty kiểm toán, mức độ phức tạp và thời gian cần thiết để hoàn thành quy trình kiểm toán. Trong một dòng nghiên cứu khác, Juhmani (2000) đã phân loại các yếu tố ảnh hưởng đến phí kiểm toán bên ngoài là kỹ thuật và phi kỹ thuật. Ông yêu cầu các công ty kiểm toán và quản lý DN trả lời một bảng câu hỏi chứa 24 yếu tố tiềm năng có thể khiến các công ty Jordan thay đổi KTV của họ. Ông nhận thấy sự khác biệt đáng kể giữa các phương tiện của KTV. Phản ứng của các nhà quản lý đối với hầu hết các yếu tố tiềm năng dẫn đến thay đổi KTV. Tác động của các yếu tố phi kỹ thuật dường như mạnh hơn tác động của các yếu tố kỹ thuật. Một nghiên cứu bổ sung đã được thực hiện ở Jordan bởi Al-Nawaiseh (2006), người đã kiểm tra các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán từ quan điểm của KTV Jordan. Ông tìm thấy các yếu tố liên quan đến công việc kiểm toán dường như là các biến hiệu quả nhất trong việc xác định phí kiểm toán bên ngoài, trong khi tổ chức công ty kiểm toán có tác động thấp nhất.

Một nghiên cứu khác được thực hiện ở Jordan bởi Barakat và Shaban (2007), người đã phân phát bảng câu hỏi để điều tra các yếu tố xác định phí kiểm toán bên ngoài, quy mô công ty và số lượng chi nhánh kiểm toán là yếu tố chính quyết định phí kiểm toán. Họ cũng nhận thấy rủi ro, kinh nghiệm và kỹ năng của công ty kiểm toán cần thiết để thực hiện công việc đóng vai trò quan trọng trong việc xác định phí kiểm toán bên ngoài. Họ kết luận rằng, nghề kiểm toán nên can thiệp để tổ chức các khoản phí kiểm toán. Một nghiên cứu bổ sung được thực hiện ở Jordan bởi Suwaidan và Qasim (2010) đã sử dụng một cách tiếp cận khác, trong đó các tác giả tìm kiếm ý kiến của KTV bên ngoài về tầm quan trọng của họ đối với một số yếu tố có thể ảnh hưởng đến sự phụ thuộc của họ vào KTV nội bộ trong quá trình kiểm toán bên ngoài của họ. Họ thấy rằng các KTV bên ngoài coi tính khách quan, năng lực và hiệu suất làm việc của KTV nội bộ là những yếu tố rất quan trọng ảnh hưởng đến quyết định phụ thuộc của họ. Họ cũng nhận thấy rằng quy mô của công ty được kiểm toán là biến số quan trọng nhất trong việc giải thích sự thay đổi trong phí kiểm toán được trả bởi các công ty mẫu. Suwaidan và Qasim kết luận rằng, không có mối quan hệ nào giữa sự phụ thuộc của KTV bên ngoài vào KTV nội bộ và phí kiểm toán bên ngoài. Một nghiên cứu gần đây hơn được thực hiện bởi Al-Nimer (2015) đã xem xét tác động của các biến số dự phòng cụ thể đối với luân chuyển kiểm toán bắt buộc. Ông quan sát rằng sự độc lập kiểm toán, lợi ích tài chính và kiện tụng có tác động đáng kể đến việc luân chuyển KTV bên ngoài ở Jordan.

Trong một nghiên cứu khác ở Anh, một quốc gia phát triển, Dart (2011) đã sử dụng một bảng câu hỏi để xem xét cách các nhà đầu tư nhận thấy ba mối quan hệ kiểm toán-khách hàng độc lập tiềm năng, cung cấp dịch vụ kiểm toán và phí kiểm toán chung, sự phụ thuộc kinh tế của một công ty kiểm toán một khách hàng và mối quan hệ lâu dài giữa KTV và khách hàng. Ông nhận thấy, sự phụ thuộc về kinh tế và việc cung cấp các dịch vụ phí kiểm toán được coi là mối đe dọa lớn hơn đối với sự độc lập của KTV so với mối quan hệ lâu dài giữa KTV

và khách hàng. Hales (2003) đã phân phát một bảng câu hỏi cho các KTV ở Palestine, trong đó có 15 biến được cho là quan trọng trong việc xác định phí kiểm toán. Ông thấy rằng, các yếu tố quan trọng nhất trong việc xác định phí kiểm toán là quy mô của công ty kiểm toán và thời gian cần thiết để hoàn thành kiểm toán. Hales tin rằng, cần có một số quy định và luật pháp để bảo vệ các KTV tiết lộ quan điểm của họ trong kiểm toán. Tương tự, Al-Fadal (2003) đã thông qua bảng câu hỏi để khám phá các yếu tố ảnh hưởng đến phí kiểm toán bên ngoài ở Iraq. Ông nhận thấy rằng, trong khi DN tham gia vào quá trình kiểm toán, việc đánh giá chi phí thay đổi KTV và sức mạnh xã hội của KTV là yếu tố quyết định mạnh mẽ của phí kiểm toán, hiệu quả của kiểm soát nội bộ DN, cần có thời gian để lập kế hoạch và thực hiện quy trình kiểm toán và các dịch vụ khác được cung cấp bởi các KTV bên ngoài là ít quan trọng.

Dahdoh (2005) đã điều tra các yếu tố ảnh hưởng đến phí kiểm toán bên ngoài ở Syria theo quan điểm của KTV và khách hàng của họ bằng cách sử dụng bảng câu hỏi. Ông nhận thấy rằng, các KTV gán tầm quan trọng cao cho các yếu tố như thời gian cần thiết để tiến hành các hoạt động kiểm toán, quy mô của công ty được kiểm toán và hiệu quả của kiểm soát nội bộ. Mặt khác, các công ty được kiểm toán xếp hạng quy mô của công ty kiểm toán, hiệu quả của kiểm soát nội bộ và năng lực của kiểm toán nội bộ là những yếu tố quan trọng nhất trong việc xác định phí kiểm toán bên ngoài.

Abu Bakar và Ahmad (2009) đã sử dụng một cuộc khảo sát qua thư tự quản lý để đánh giá các yếu tố quyết định tính độc lập của KTV theo nhận định của kế toán viên Malaysia. Họ báo cáo rằng, tính độc lập của KTV bị ảnh hưởng rất lớn bởi quy mô của phí kiểm toán, tiếp theo là cạnh tranh, quy mô của công ty kiểm toán, nhiệm kỳ, cung cấp dịch vụ tư vấn quản lý và ủy ban kiểm toán.

Suyono (2012) đã thông qua bảng câu hỏi để phát hiện các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán bên ngoài ở Indonesia. Mặc dù, ông quan sát thấy rằng trách nhiệm và tính độc lập ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán bên ngoài, trách nhiệm giải trình có tác động vượt trội hơn. Suyono cũng báo cáo rằng, kinh nghiệm không ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán.

El-Gammal (2012) đã sử dụng bảng câu hỏi tự quản lý để kiểm tra quan điểm của KTV bên ngoài và đại diện khách hàng về các yếu tố ảnh hưởng đến phí kiểm toán. Ông tiếp tục kiểm tra xem các yếu tố này có liên quan đến đặc điểm của công ty kiểm toán hay đặc điểm của công ty được kiểm toán hay không. Ông tìm thấy những người được hỏi tin rằng là một trong bốn công ty kiểm toán lớn là yếu tố quan trọng nhất trong việc xác định phí kiểm toán. Ông cũng nhận thấy rằng, các công ty và ngân hàng đa quốc gia có khả năng trả nhiều hơn cho một trong bốn công ty lớn, khi họ tìm kiếm kiểm toán chất lượng và để tăng độ tin cậy của các báo cáo hàng năm.

Birjandi và cộng sự. (2013) đã sử dụng bảng câu hỏi để kiểm tra mối quan hệ giữa KTV - khách hàng và tác động của nó đến chất lượng kiểm toán trong một mẫu của các công ty niêm yết trên Sàn giao dịch Chứng khoán Tehran. Họ tìm thấy chất lượng kiểm toán thể hiện bằng phí kiểm toán bị ảnh hưởng bởi tuổi tác, giới tính, giáo dục và kinh nghiệm làm việc. Không có sự khác biệt đáng kể được phát hiện giữa chất lượng kiểm toán và mối quan hệ giữa KTV và khách hàng. Họ cũng tìm thấy các KTV có trình độ học vấn cao có thể thực hiện kiểm toán chất lượng cao. Trong cùng một quốc gia, một nghiên cứu gần đây hơn được thực hiện bởi Sangani et al. (2015) đã sử dụng bảng câu hỏi, để xác định các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng kiểm toán dựa trên quan điểm của KTV độc lập và người sử dụng dịch vụ kiểm toán. Họ phát hiện ra rằng các nhóm kiểm toán, thuộc tính của nhóm kiểm toán có trọng số lớn hơn đối với các tính năng của nhà tuyển dụng, trong khi đó, các nhà tuyển dụng xem chất lượng kiểm toán phụ thuộc nhiều hơn vào các đặc điểm của KTV hơn là của chính họ.

Akpom và Dimkpah (2013) đã sử dụng bảng khảo sát câu hỏi, để khám phá nhận thức của KTV và các chuyên gia không phải KTV về sự độc lập của KTV ở Nigeria. Họ nhận thấy sự phụ thuộc kinh tế vào khách hàng, cung cấp dịch vụ phi kiểm toán cho khách hàng và cạnh tranh trên thị trường kiểm toán là những yếu tố chính làm suy yếu sự độc lập của KTV. Họ cũng nhận thấy rằng, phí kiểm toán thấp và nguy cơ trừng phạt KTV tăng cường tính độc lập của KTV. Họ kết luận rằng, cần có các cơ quan quản lý cung cấp các hướng dẫn rõ ràng về sự độc lập của KTV.

Muthu et al. (2014) đã nghiên cứu cách cung cấp dịch vụ phi kiểm toán, nhiệm kỳ kiểm toán và quy mô của phí kiểm toán ảnh hưởng đến tính độc lập của KTV bên ngoài trong các công ty kiểm toán cấp trung ở Kenya. Họ tìm thấy việc cung cấp các dịch vụ phi kiểm toán đã cải thiện chất lượng dịch vụ kiểm toán. Họ cũng tìm thấy sự tương đối của khách hàng được cải thiện theo thời gian trong khi, một số mạnh mẽ ngay từ đầu. Họ

tiếp tục quan sát rằng một KTV càng ở lâu với một công ty, họ càng tìm hiểu về nhân sự, hoạt động kinh doanh và các giá trị nội tại của nó. Các nhà nghiên cứu khuyến nghị các KTV bên ngoài nên duy trì chất lượng theo tiêu chuẩn kiểm toán được chấp nhận chung để đạt được kết quả tốt hơn từ quy trình kiểm toán.

Gần đây, Alanezi và Alfraih (2016) đã cố gắng kiểm tra các yếu tố ảnh hưởng đến phí kiểm toán trong thị trường kiểm toán Kuwait. Họ thấy rằng thương hiệu công ty kiểm toán, thời gian hoàn thành một công việc nhất định và kinh nghiệm KTV là những yếu tố quan trọng nhất ảnh hưởng đến phí kiểm toán ở Kuwait. Họ cũng nhận thấy rằng tuổi công ty, công ty khách hàng và địa điểm công ty kiểm toán là những yếu tố ít quan trọng nhất ảnh hưởng đến phí kiểm toán từ quan điểm của công ty kiểm toán và quan điểm của công ty. Một nghiên cứu gần đây được thực hiện bởi Naser và Hassan (2016) đã kiểm tra các yếu tố quyết định cơ bản của phí kiểm toán bên ngoài được thanh toán bởi các công ty phi tài chính được liệt kê trên Thị trường tài chính Dubai. Họ đã báo cáo một mối quan hệ đáng kể và tích cực giữa phí kiểm toán, quy mô công ty và các biến độc lập của ủy ban kiểm toán. Họ tiếp tục báo cáo một mối quan hệ đáng kể và tiêu cực giữa phí kiểm toán bên ngoài và sự phức tạp trong kinh doanh. Tuy nhiên, lợi nhuận, rủi ro, loại ngành, tình trạng công ty kiểm toán và độ trễ báo cáo kiểm toán dường như là những yếu tố quyết định không đáng kể của phí kiểm toán bên ngoài trong thị trường tài chính Dubai.

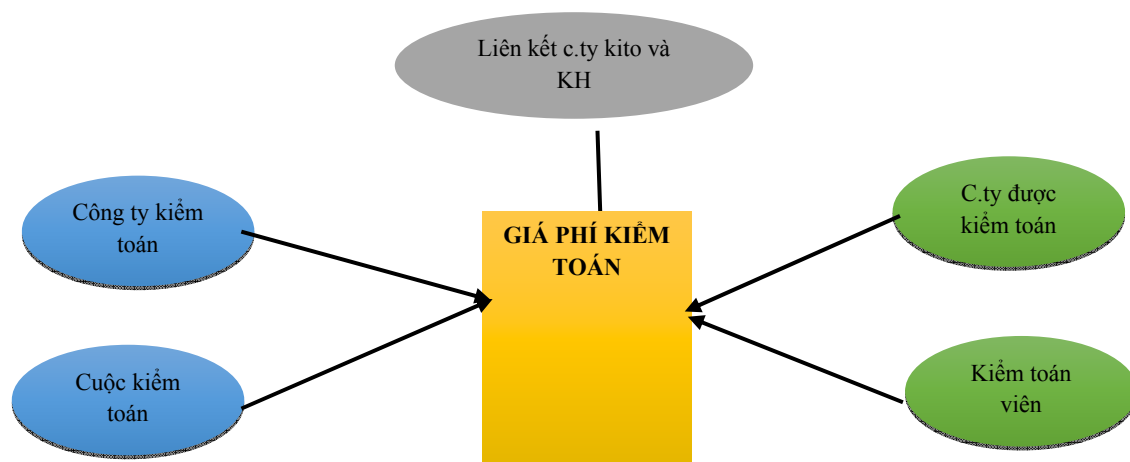
Rõ ràng là một số lượng hạn chế các nghiên cứu thực nghiệm đã được thực hiện để giải thích các yếu tố đằng sau việc xác định phí kiểm toán trong ngành dệt may, đặc biệt là trong bối cảnh đất nước có nền kinh tế chuyển đổi như Việt Nam. Điều này nhấn mạnh sự cần thiết phải thử nghiệm thêm. Do đó, nghiên cứu hiện tại được thực hiện.

3. Thu thập dữ liệu và phương pháp nghiên cứu

Dữ liệu nghiên cứu được thu thập trong khoảng thời gian từ tháng 1 đến tháng 3/2019, một bảng câu hỏi đã được phân phối cho 200 KTV bên ngoài làm việc cho các công ty kiểm toán trong nước như AASC, DFL,... và các công ty kiểm toán quốc tế Big 4. Trong số 200 câu hỏi được phát đi cho các KTV độc lập, chúng tôi thu về được 186 phiếu khảo sát. Tất cả các chỉ tiêu đều được đo lường trên thang đo Likert năm điểm, trong đó điểm số " 1 " biểu thị rất quan trọng và điểm số " 5 " biểu thị " rất không quan trọng". Các câu hỏi sau đó đã được nhập vào một tệp SPSS để phân tích. Thống kê mô tả đã được sử dụng để làm sáng tỏ những người tham gia. Sau đó, chúng tôi sử dụng phần mềm Smart PLS 3.0 để phân tích mức độ ảnh hưởng của các nhân tố.

Mô hình nghiên cứu như sau:

Hình 1: Mô hình nghiên cứu



Các giả thuyết nghiên cứu như sau:

H1: Đặc điểm của công ty kiểm toán tác động thuận chiều tới giá phí kiểm toán

H2: Đặc điểm của công ty được kiểm toán tác động thuận chiều tới giá phí kiểm toán

H3: KTV tác động thuận chiều tới giá phí kiểm toán

H4: Đặc điểm cuộc kiểm toán tác động thuận chiều tới giá phí kiểm toán

H5: Mối liên kết giữa công ty kiểm toán và công ty được kiểm toán tác động thuận chiều tới giá phí kiểm toán

4. Kết quả

Đầu tiên, chúng tôi tiến hành phân tích độ tin cậy của thang đo bằng chỉ số Cronbach Alpha trên SPSS 22. Kết quả cho thấy, tất cả 23 chỉ tiêu đều có hệ số Cronbach Alpha > 0.7 và hệ số tương quan biến tổng > 0.4. Do vậy, tất cả các thang đo đều thỏa mãn.

Tiếp theo chúng tôi đưa dữ liệu vào phân tích bằng phần mềm Smart PLS như sau:

Bảng 1: Construct Reliability and Validity

	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)
Công ty kiểm toán	0.898	0.898	0.898	0.638
Công ty được kiểm toán	0.910	0.911	0.910	0.629
Giá phí kiểm toán	0.982	0.983	0.982	0.666
KTV	0.872	0.872	0.872	0.694
Mối liên kết giữa công ty kiểm toán và công ty được kiểm toán	0.911	0.911	0.911	0.672
Đặc điểm cuộc kiểm toán	0.928	0.928	0.928	0.682

Smart PLS. out

**Bảng 2: Discriminant Validity
Fornell-Larcker Criterion**

	Công ty kiểm toán	Công ty được kiểm toán	Giá phí kiểm toán	KTV	Mối liên kết giữa công ty kiểm toán và công ty được kiểm toán	Đặc điểm cuộc kiểm toán
Công ty kiểm toán	0.799					
Công ty được kiểm toán	0.049	0.793				
Giá phí kiểm toán	0.036	0.040	0.816			
KTV	0.022	0.037	0.012	0.833		
Mối liên kết giữa công ty kiểm toán và công ty được kiểm toán	0.010	0.020	0.014	0.067	0.820	
Đặc điểm cuộc kiểm toán	0.026	0.030	0.015	0.094	0.088	0.826

Smart PLS. out

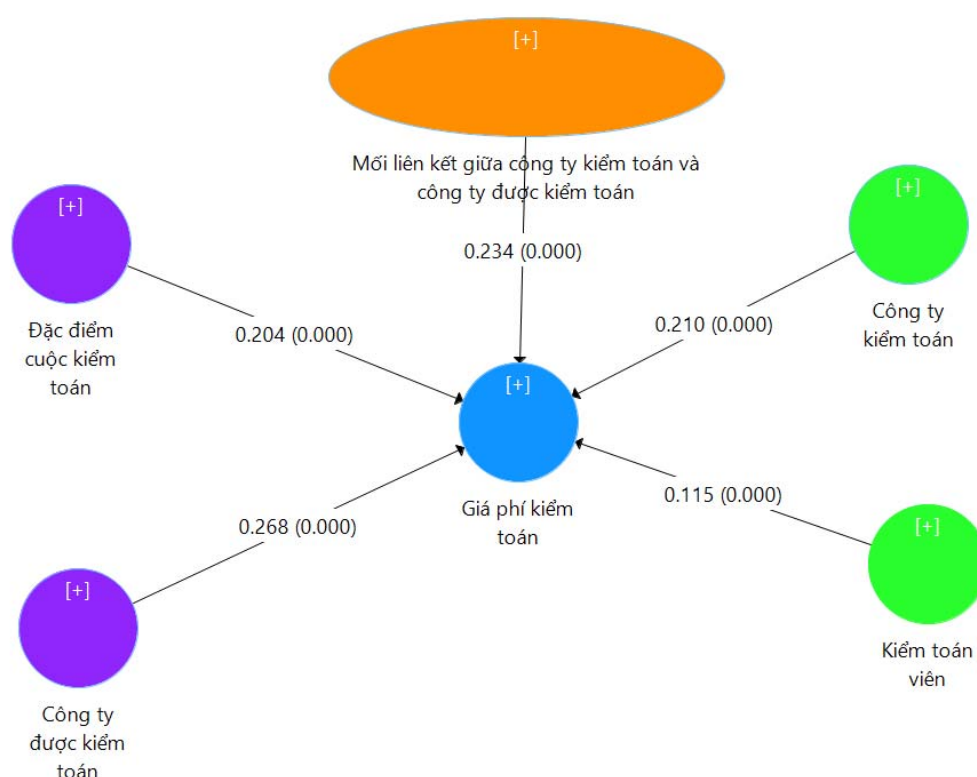
Bảng 3: R-square

	R Square	R Square Adjusted
Giá phí kiểm toán	0.535	0.556

Như vậy, các biến trong mô hình giải thích được 55.6% sự biến động của giá phí kiểm toán.

Kết quả kiểm định giả thuyết như sau:

Hình 2: Kết quả kiểm định giả thuyết bằng Bootstrap



Từ kết quả trên cho thấy, đặc điểm của công ty được kiểm toán tác động mạnh nhất tới giá phí kiểm toán. Với các công ty có quy mô càng lớn thì phí kiểm toán càng cao. Cụ thể, mức tác động của các đặc điểm của công ty được kiểm toán tới giá phí kiểm toán ở mức khá mạnh 0.268 ở mức ý nghĩa 1% (P-value = 0.000). Tiếp theo là các đặc điểm của công ty kiểm toán như danh tiếng, quy mô của công ty kiểm toán tác động thuận chiều ở mức tác động trung bình 0.210 ở mức ý nghĩa 1% (P-value = 0.000). Đặc điểm của cuộc kiểm toán như thời gian kiểm toán và mức độ phức tạp của cuộc kiểm toán cũng tác động thuận chiều tới giá phí kiểm toán ở mức tác động trung bình 0.204 ở mức ý nghĩa 1% (P-value = 0.000). Cuối cùng là các đặc điểm của KTV như: Tuổi, trình độ, kinh nghiệm tác động thuận chiều ở mức yếu 0.115 tới giá phí kiểm toán ở mức ý nghĩa 1% (P-value = 0.000).

Kết quả kiểm định giả thuyết như sau:

Bảng 4: Kết quả kiểm định giả thuyết

	Original Sample (O)	Sample Mean (M)	Standard Deviation (STDEV)	T Statistics (O/STDEV)	P Values
Công ty kiểm toán -> Giá phí kiểm toán	0.210	0.212	0.021	9.776	0.000
Công ty được kiểm toán -> Giá phí kiểm toán	0.268	0.265	0.029	9.213	0.000
KTV -> Giá phí kiểm toán	0.115	0.115	0.014	8.469	0.000
Mối liên kết giữa công ty kiểm toán và công ty được kiểm toán -> Giá phí kiểm toán	0.234	0.228	0.017	13.642	0.000
Đặc điểm cuộc kiểm toán -> Giá phí kiểm toán	0.204	0.211	0.018	11.279	0.000

Bootstrap of Smart PLS out

Như vậy tất cả các giả thuyết đều được chấp nhận.

5. Kết luận

Nghiên cứu này đặt ra, xác định các yếu tố quan trọng xác định phí kiểm toán bên ngoài trong các DN dệt may Việt Nam. Để đạt được mục tiêu này, trong khoảng thời gian từ tháng 1 đến tháng 3/2019, 200 bảng câu hỏi đã được phân phối cho các KTV bên ngoài ở thành phố Hà Nội, thành phố Hồ Chí Minh và Đà Nẵng làm việc cho các công ty kiểm toán trong nước và bốn công ty kiểm toán quốc tế lớn. Bảng câu hỏi được chia thành hai phần. Phần đầu tiên yêu cầu thông tin cơ bản về người trả lời. Phần thứ hai chứa một danh sách các yếu tố, được ghi nhận trong nghiên cứu trước đây là quan trọng trong việc xác định phí kiểm toán bên ngoài. Những người được hỏi, yêu cầu nêu mức độ quan trọng mà họ chỉ định cho từng yếu tố. Kết quả phân tích chỉ ra quy mô của khách hàng, loại dịch vụ chuyên nghiệp do công ty kiểm toán cung cấp, sự an toàn của hệ thống kiểm soát nội bộ của khách hàng và liên kết của công ty kiểm toán với bốn công ty kiểm toán quốc tế lớn là những yếu tố quan trọng nhất quyết định bên ngoài phí kiểm toán trong các DN dệt may Việt Nam. Mặt khác, các yếu tố như địa điểm của công ty được kiểm toán, địa điểm của công ty kiểm toán, mức độ phức tạp của quy trình kiểm toán và loại báo cáo được yêu cầu bởi công ty kiểm toán dường như là những yếu tố ít quan trọng nhất trong việc xác định phí kiểm toán bên ngoài trong các DN dệt may Việt Nam. □

Tài liệu tham khảo

- Abu Bakar, N., & Ahmad, M. (2009). Auditor independence: Malaysian accountants' perceptions. *Journal of Business and Management*, 4(12), 129–141.
- Abu-Nassar, M. H. (1999). Determinants of audit fees in Jordan from the viewpoints of external auditors and corporations. *Dirasat Administrative Science*, 26(2), 397–410.
- Akpom, U., & Dimkpah, Y. (2013). Determinants of auditor independence: a comparison of the perceptions of auditors and non-auditors in Lagos, Nigeria. *Journal of Finance and Accountancy*, 14, 1–16.
- Alanezi, F., & Alfraih, M. (2016). The awareness of external auditors and the management of Kuwaiti listed companies on determinants of audit fees: an exploratory study. *International Journal of Business and Management*, 11(1), 108–123. doi:10.5539/ijbm.v11n1p108.
- Birjandi, H., Birjandi, M., Mihandoost, R., & Sedaghat, M. (2013). The relationship between the auditor and the client and its impact on audit quality in Iran. *International Journal of Accounting, Banking and Management*, 1(2), 20–33.
- Brinn, T., Peel, M. J., & Roberts, R. (1994). Audit fee determinants of independent & subsidiary unquoted companies in the UK—an exploratory study. *The British Accounting Review*, 26(2), 101–121.
- Cameran, M. (2005). Audit fees and the large auditor premium in the Italian market. *International Journal of Auditing*, 9(2), 129–146.
- Carson, E., Fargher, N., Simon, D. T., & Taylor, M. H. (2004). Audit fees and market segmentation—further evidence on how client size matters within the context of audit fee models. *International Journal of Auditing*, 8(1), 79–91.
- Chan, P., Ezzamel, M., & Gwilliam, D. (1993). Determinants of audit fees for quoted UK companies. *Journal of Business Finance and Accounting*, 20(6), 765–786.
- Choi, J.-H., Kim, C., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 73–97.
- Hackston, D., & Milne, M. J. (1996). Some determinants of social and environmental disclosures in New Zealand companies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 9(1), 77–108.
- Hales, S. (2003). Factors affecting audit fees in Palestine. *Islamic University Journal*, 11(1), 248–275.
- Hassan, Y., & Naser, K. (2013). Determinants of audit fees: evidence from an emerging economy. *International Business Research*, 6(8), 13–25.
- Hay, D. C., Knechel, W. R., & Wong, N. (2006). Audit fees: a meta-analysis of the effect of supply and demand attributes. *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 141–191.
- Hesar, H., Panahi, H., Yazdi, H., & Shafiee, M. (2014). A study of the relationship between audit fees and board compensation in TSE-listed firms. *Journal of Educational and Management Studies*, 4(2), 204–209.
- Naser, K., & Hassan, Y. M. (2016). Factors influencing external audit fees of companies listed on Dubai financial market. *International Journal of Islamic and Middle Eastern Finance and Management*, 9(3), 346–363.
- Naser, K., & Nuseibeh, R. (2008). Determinants of audit fees: empirical evidence from an emerging economy. *International Journal of Commerce and Management*, 17(3), 239–254.
- Palmrose, Z. V. (1986). Audit fees and auditor size: further evidence. *Journal of Accounting Research*, 24(1), 97–110.
- Sangani, M., Hadji, S., & Nahr, A. (2015). Identification and ranking of the factors affecting audit quality based on the views of independent auditors and users of audit services. *Science Journal*, 36(3), 2039–2048.
- Suyono, E. (2012). Determinant factors affecting the audit quality: an Indonesian perspective. *Global Review of Accounting and Finance*, 3(2), 42–57.
- UlHaq, A., & Leghari, M. (2015). Determinants of audit fee in Pakistan. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(9), 176–188.

**ĐỔI MỚI ĐÀO TẠO KẾ TOÁN – KIỂM TOÁN TẠI CÁC TRƯỜNG ĐẠI HỌC VIỆT NAM
TRONG BỐI CẢNH HỘI NHẬP KINH TẾ
ACCOUNTING – AUDIT TRAINING INNOVATION IN VIETNAM UNIVERSITIES IN
CONTEXT OF ECONOMIC INTEGRATION**

TS Phạm Thị Tuyết Minh – Học viên Ngân hàng

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Việc đổi mới phương pháp dạy và học trong các trường đại học trong những năm gần đây được quan tâm đặc biệt và đã đạt được những kết quả, thành công nhất định, trong đó có các môn học thuộc chuyên ngành kế toán, kiểm toán. Các trường đại học của Việt Nam đã đào tạo được hàng vạn cử nhân kinh tế thuộc chuyên ngành kế toán, kiểm toán, góp phần to lớn vào việc tăng cường nguồn nhân lực chất lượng cao trong quản lý kinh tế tài chính của đất nước. Tuy nhiên, vẫn còn những hạn chế nhất định trong việc đào tạo sinh viên kế toán kiểm toán đáp ứng được nhu cầu của xã hội trong quá trình hội nhập hiện nay.

In recent years, innovating methods of teaching and learning in universities is of particular interest and has achieved several results, including some in accounting, auditing subjects. Tens of thousands of accounting and auditing major bachelors trained in economic universities contribute significantly to the quality enhancement of human resources in managing and governing our financial economy. However, there remains some limitations in the training accounting and auditing students in order to help them to meet the requirements of society in the current integration process.

Trong điều kiện phát triển kinh tế với xu hướng toàn cầu hóa, các báo cáo tài chính của DN trong mỗi quốc gia cần phải đảm bảo sự trung thực, minh bạch và công khai vì liên quan đến lợi ích, nghĩa vụ của nhiều nhà đầu tư thế giới. Để góp phần đảm bảo yêu cầu trên, những người làm nghề kế toán, kiểm toán ở mỗi nước, mà đặc biệt là các tổ chức tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp độc lập đã nỗ lực phát triển các dịch vụ đào tạo, xác nhận năng lực, cung cấp thông tin và quản lý đạo đức nghề nghiệp kế toán, kiểm toán cho những người hành nghề đủ tiêu chuẩn. Bên cạnh đó, xu hướng áp dụng chuẩn mực Kế toán báo cáo tài chính quốc tế IFRS và khuyến khích hội tụ kế toán quốc tế diễn ra trên phạm vi toàn cầu đã đặt ra những động lực yêu cầu cần phải đào tạo được một đội ngũ cán bộ tài chính, kế toán, kiểm toán vừa có trình độ chuyên môn nghề nghiệp cao, vừa có khả năng thích ứng cơ chế quản lý mới, đảm bảo xử lý những vấn đề không chỉ ở phạm vi DN mà còn cả ở tầm quản lý vĩ mô. Do vậy, mấy năm gần đây, các trường đại học Việt Nam đã và đang tìm các giải pháp hữu hiệu để đổi mới nội dung, chương trình và phương pháp giảng dạy đối với tất cả các môn học, đồng thời coi đó là một trong những vấn đề cốt lõi của cải cách giáo dục đại học.

Thực trạng đào tạo nguồn lực kế toán – kiểm toán hiện nay

Trước hết phải khẳng định rằng nội dung và phương pháp giảng dạy của mỗi môn học cụ thể có ảnh hưởng quan trọng đến việc tiếp thu kiến thức, mở rộng tầm nhìn của sinh viên trong lĩnh vực môn học, dẫn đến ảnh hưởng trực tiếp đến chất lượng đào tạo. Đối với các môn học kế toán, kiểm toán việc đổi mới nội dung, chương trình và phương pháp giảng dạy môn học và việc đổi mới phương pháp học quyết định rất lớn đến quá trình nâng cao chất lượng chuyên môn nghiệp vụ, chất lượng đào tạo của chuyên ngành Kế toán – Kiểm toán.

Thực tế cho thấy nhân sự ngành kế toán, kiểm toán chưa đáp ứng được nhu cầu xã hội. Sinh viên mới tốt nghiệp khó xin việc, thậm chí thất nghiệp trong thời gian dài trong khi các DN tiêu tốn nhiều tiền của công sức tuyển dụng mà vẫn khó tìm được nhân sự phù hợp. Trình độ, năng lực của nhân lực kế toán kiểm toán Việt Nam còn hạn chế - thấp hơn so với nhiều nước trong khu vực. Hiện nay mặc dù số lượng kế toán được đào tạo rất nhiều nhưng chất lượng đáp ứng chuẩn khu vực và quốc tế còn nhiều hạn chế. Nhiều sinh viên chưa đáp ứng yêu cầu của các DN trong nước chứ chưa nói đến các DN nước ngoài. Các hạn chế như thiếu kiến thức chuyên ngành sâu, phương pháp làm việc thiếu chuyên nghiệp, kỹ năng mềm yếu.

Theo Ngân hàng thế giới (WB) nhận định Việt Nam đang rất thiếu lao động có trình độ tay nghề, công nhân bậc cao. Về chất lượng nguồn nhân lực, nếu lấy thang điểm 10 thì Việt Nam chỉ đạt 3.79 điểm, xếp thứ 11/12 nước Châu Á tham gia xếp hạng của WB. Trong đó Thái Lan, Malaysia lần lượt đạt 4.94 và 5.59 điểm

cao hơn khá nhiều so với Việt Nam. Ngành kế toán, kiểm toán trong khu vực như Singapore, Thailand, Malaysia, Philippines đã phát triển từ rất sớm với số lượng kiểm toán viên lớn và trình độ ngoại ngữ tốt rất có thể sẽ di chuyển sang nước ta làm việc và cạnh tranh trực tiếp với đội ngũ kế toán, kiểm toán trong nước ngay trên sân nhà. Vấn đề đặt ra là người Việt Nam có đủ điều kiện, đủ năng lực để hành nghề ở nước ngoài hay không? Đó cũng chính là một thách thức đối với Việt Nam. Trong khi số lượng người hành nghề kế toán ở nước ta còn ít chỉ chiếm khoảng 1.94% số lượng kiểm toán viên đang hành nghề tại khu vực. Những nước nhỏ như Philippines, Singapore cũng đã có hàng chục nghìn người hành nghề. Theo số liệu năm 2014 của Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA), hiện đang có 10.886 người tham gia làm việc trong lĩnh vực này trong đó có 9.543 người là nhân viên chuyên nghiệp. Tại Việt Nam số hội viên ACCA có khoảng 1000 hội viên so với tổng số 170.000 hội viên ACCA trên toàn cầu. Con số này phần nào phản ánh tình trạng nguồn cung cấp nhân lực trong lĩnh vực tài chính chưa đủ để đáp ứng yêu cầu của DN. Trong khi số hội viên ACCA ở Singapore có gần 8.000, Malaysia có 11.000, cung cấp một lực lượng lớn lao động cho thị trường lao động hiện nay. So với họ, Việt Nam có sự chênh lệch khá xa về số lượng và chất lượng lao động ngành kế toán. Đây là điểm yếu về nguồn nhân lực kế toán.

Khả năng sử dụng ngoại ngữ của người làm kế toán kiểm toán Việt Nam còn nhiều hạn chế. Thỏa thuận trong khuôn khổ AEC về 8 lĩnh vực ngành nghề được tự do di chuyển có kèm theo yêu cầu lao động phải qua đào tạo và nếu thông thạo ngoại ngữ, đặc biệt là Tiếng Anh sẽ được di chuyển tự do hơn. Tuy nhiên trình độ Tiếng Anh của lao động Việt Nam còn quá thấp và rất ít người lao động có khả năng sử dụng ngôn ngữ của các nước ASEAN như: Thái Lan, Lào, Campuchia,... Những hạn chế này đang trở thành thách thức rất lớn đối với sự phát triển nghề nghiệp và cạnh tranh trong nghề nghiệp với các nước còn lại. Kết quả khảo sát sinh viên tốt nghiệp từ các cơ sở đào tạo, các trường đại học lớn và có uy tín về chuyên ngành kế toán- kiểm toán của Việt Nam cho thấy: kiến thức, tư duy về các vấn đề toàn cầu còn hạn chế, khó hội nhập sâu rộng với ngành kế toán, kiểm toán quốc tế. Có nhiều sinh viên chưa thể nắm bắt được công việc kế toán hay kiểm toán ngay khi được giao mà phải qua đào tạo, hướng dẫn lại. Với kiến thức chủ yếu là lý thuyết, đội ngũ nhân lực kế toán- kiểm toán mới tốt nghiệp đại học chưa đáp ứng được ngay yêu cầu thực tế

Kỹ năng mềm, kỹ năng khai thác thông tin và kỹ năng làm việc nhóm của nhân lực ngành kế toán kiểm toán cũng còn nhiều bất cập. Ngoài ngoại ngữ, để làm việc được tại môi trường nước ngoài đòi hỏi người lao động phải “lành nghề”, có kiến thức chuyên ngành chuyên sâu, phương thức làm việc chuyên nghiệp và đòi hỏi kỹ năng mềm, kỹ năng mềm, kỹ năng làm việc nhóm hiệu quả. Đây là một thách thức không nhỏ đối với Việt Nam hiện nay. Kỹ năng mềm, khả năng làm việc nhóm hạn chế. Với đặc thù của chuyên ngành kế toán – kiểm toán đòi hỏi phải có sự phối hợp giữa đồng nghiệp, cẩn trọng, tỷ mỉ, giao tiếp tốt, không ngừng học hỏi và cập nhật thông tin, thế nhưng phần lớn khi học tập tại trường đại học, đại bộ phận sinh viên hiện nay coi làm bài tập nhóm là làm cho có, thiếu sự hợp tác, phối hợp giữa các thành viên trong nhóm. Thực tế cho thấy các thành viên trao đổi với nhau lên tới 95% qua mạng xã hội, rất ít nhóm họp và cùng làm bài, thảo luận, đưa ra ý kiến. Chính điều này đã làm hạn chế khả năng của các bạn học sinh viên hiện nay. Làm mất đi chính cơ hội để học hỏi kỹ năng: phản biện, thuyết phục, kỹ năng giao tiếp, khả năng quan sát của chính các bạn sinh viên ấy. Đa số khi làm việc nhóm, các bạn sinh viên hiện nay thường gặp phải vấn đề là: hay ỉ lại cho người khác, không chủ động làm việc, đợi đến khi được giao việc mới bắt đầu làm, thậm chí là không làm mặc dù đó là việc chung của cả nhóm, là quyền lợi, nghĩa vụ và trách nhiệm của các bạn. Kỹ năng khai thác thông tin còn hạn chế. Mặc dù các hiệp định thương mại được ký kết và đàm phán trước đó trong thời gian khá dài nhưng phần lớn người lao động trong lĩnh vực kế toán lại cập nhật thông tin rất chậm, đa số người lao động không biết đến tác động của các hiệp định tới bản thân ngành nghề, cơ hội việc làm của mình như thế nào do khả năng tìm kiếm thông tin, sử dụng Internet khoa học còn hạn chế, chưa nắm vững. Vì vậy sự chuẩn bị hành trang kiến thức, kỹ năng vẫn chưa theo kịp yêu cầu thực tế.

Cuộc CMCN lần thứ 4.0 được nhận định là sẽ mang đến sự thay đổi cơ bản trên hầu hết các lĩnh vực, ngành nghề, trong đó có ngành kế toán - kiểm toán. Lĩnh vực kế toán được dự đoán nằm trong Top 5 công việc đầu tiên sẽ bị thay thế bởi Robots (Shelly Palmer, 2017), cùng với nhân viên kinh doanh, quản trị, những người làm trong lĩnh vực báo chí và bác sỹ.

Nguyên nhân của tồn tại

Nguyên nhân chính dẫn đến tồn tại bất cập trong việc đào tạo Kế toán-Kiểm toán tại các trường Đại học, Cao đẳng.

Một là: Nội dung môn học vẫn còn nặng về lý thuyết thuần túy. Mặc dù, trong mấy năm gần đây nhiều trường đại học, học viện đã có những đổi mới tích cực trong phương pháp giảng dạy theo hướng giảm giờ lý thuyết, tăng giờ thực hành và giờ tự học của sinh viên. Tuy nhiên, hiệu quả của việc cải cách này còn quá thấp vì cơ sở vật chất và kinh phí của các trường thường quá thiếu. Mặt khác, sự phối hợp với các DN để sinh viên đi thực tập tốt nghiệp còn gặp nhiều khó khăn, thời gian thực tập ít, thậm chí chỉ là hình thức.

Nhìn chung, các nội dung chi tiết của môn học còn mang nặng về lý thuyết thuần túy và hướng dẫn chế độ, dung lượng về thực hành còn chiếm tỷ lệ nhỏ. Vì vậy, khi chế độ kế toán thay đổi, sinh viên khi ra trường sẽ bị lúng túng, vận dụng kém linh hoạt, phải sau một thời gian khá dài mới có thể làm quen với môi trường mới, chế độ mới,... Đặc biệt, trong điều kiện hội nhập kế toán với thế giới và khu vực, những nội dung này không đủ để người học xử lý các tình huống mang tính chất thông lệ chung của quốc tế cũng như những vấn đề thực tiễn nền kinh tế đòi hỏi.

Hai là: Đào tạo chuyên ngành Kế toán - Kiểm toán tại các trường Đại học, Học viện hiện nay còn quá nhiều môn học chuyên ngành, có nhiều môn học trùng lặp về nội dung khoa học như kế toán công ty, kế toán tập đoàn, kế toán công,.... Điều này không những lãng phí về thời gian giảng dạy, chi phí giảng viên mà còn làm cho người giảng và người nghe nhàm chán, không hứng thú học tập. Các trường Đại học, học viện bắt buộc phải tuân thủ chương trình khung của Bộ, trong đó các môn học bắt buộc thuộc phần giáo dục đại cương còn chiếm khối lượng khá lớn khiến cho việc giảm tải chương trình gặp nhiều khó khăn.

Ba là: Thực tế mấy năm gần đây, nhiều trường đại học, học viện đã có những đổi mới tích cực trong phương pháp giảng dạy theo hướng giảm giờ lý thuyết, tăng giờ thực hành và giờ tự học của sinh viên. Tuy nhiên, hiệu quả của việc này còn quá thấp vì cơ sở vật chất và kinh phí của các trường thường quá thiếu, không đủ để trang bị các phòng thực hành kế toán kiểm toán. Mặt khác, sự phối hợp với các DN để cho sinh viên đi thực tập tốt nghiệp còn gặp nhiều khó khăn, thời gian thực tập thực ở DN không đáng kể, thậm chí chỉ là hình thức. Điều đó, ảnh hưởng không ít đến chất lượng đào tạo. Về phía sinh viên thì một bộ phận lớn chưa tìm ra phương pháp học phù hợp, vẫn bị động trong kiến thức cũng như trong xử lý, giải quyết các vấn đề liên quan tới môn học. Sinh viên còn tính ỷ lại rất cao, thụ động trong tiếp thu kiến thức và chú trọng tới điểm số nhiều.

Bốn là: Nhà nước đã ban hành các chuẩn mực kế toán nhưng hầu hết các giáo trình về kế toán của các trường đều được soạn theo các thông tư hướng dẫn của Bộ Tài chính nên hạn chế phần nào đến khả năng suy luận và phát triển kiến thức của sinh viên. Như vậy khi cơ chế, chế độ kế toán sửa thì giáo trình lại sửa.

Năm là: Chương trình hiện nay chưa tính đến vấn đề hội nhập, chỉ chú trọng đào tạo cho sinh viên làm việc trong môi trường kế toán Việt Nam. Các quốc gia trong khu vực đào tạo nghề nghiệp kế toán kiểm toán nói chung ở những mức độ khác nhau, các chứng chỉ nghề nghiệp các quốc gia vẫn đang có những khoảng cách nhất định. Hiện tại chưa có chuẩn nghề nghiệp của khu vực, các quốc gia vẫn sử dụng chứng chỉ hành nghề quốc tế làm thước đo trình độ của đội ngũ nhân lực hành nghề. Những điều này đặt ra thách thức cho người lao động kế toán, kiểm toán của nước ta đòi hỏi phải có những chứng chỉ hành nghề quốc tế để có cơ hội di chuyển lao động sang các nước trong nội khối.

Giải pháp đào tạo nghề kế toán – kiểm toán phù hợp với yêu cầu hội nhập.

- Nội dung, chương trình giảng dạy:

Rà soát lại nội dung cụ thể của môn học để tránh trùng lặp, giảm bớt những vấn đề không cần thiết, bổ sung thêm kiến thức mới, bao gồm: các thông lệ, chuẩn mực chung mang tính quốc tế về kế toán nhằm cung cấp thêm lý luận cơ bản và tạo điều kiện cung cấp thông tin hội nhập về kế toán quốc tế và khu vực; lý luận về tổ chức công tác kế toán, kiểm toán; lý luận về các phương pháp kế toán và vận dụng các phương pháp kế toán trong việc xây dựng hệ thống kế toán; lý luận về kế toán máy và thực hành kế toán máy; các phần hành kế toán cụ thể theo Luật Kế toán Việt Nam và Chuẩn mực kế toán đã ban hành; nội dung, phương pháp và nguyên tắc lập báo cáo tài chính, báo cáo quản trị; quy trình kiểm toán,...

Tăng cường phần thực hành theo các tình huống kể cả kế toán tài chính, kế toán quản trị, kế toán máy và kiểm toán (được kết hợp giữa thực hành trên giảng đường, phòng thực hành và các giờ tự học).

Các nội dung trên đây (trừ phần thực hành theo các tình huống) cần được giới thiệu cho người học về lý luận cơ bản, phương pháp nghiên cứu, và những vấn đề nhằm gợi mở tư duy. Tuy nhiên, các trường phải căn cứ

vào mục tiêu đào tạo và thời gian cụ thể để có thể lựa chọn, bổ sung những nội dung phù hợp.

Các trường đại học cần xây dựng chính sách và chiến lược đúng đắn trong việc đào tạo kế toán, đảm bảo chất lượng và trong phạm vi có thể đào tạo được theo đúng năng lực, tránh việc quá tải. Chương trình đào tạo tại nhiều trường đại học cần có sự đổi mới, xây dựng dựa trên các nguyên tắc bản chất của vấn đề, cần tránh xây dựng nội dung chương trình phụ thuộc quá nhiều vào các quy định trong văn bản quy phạm pháp luật. Một trong những xu hướng hiện nay trong đào tạo lĩnh vực kế toán – kiểm toán hiện nay là tích hợp nội dung các môn học chuyên ngành với các chương trình đào tạo của các hiệp hội quốc tế như ACCA, ICAEW, CPA Australia, CIMA,... Các chương trình quốc tế khi xây dựng nội dung chương trình đào tạo lồng ghép với hệ thống chuẩn mực lập báo cáo tài chính quốc tế IFRS, vì vậy đã giúp cho sinh viên vừa nắm được quy định của Việt Nam và quốc tế. Tiếng Anh là ngôn ngữ được sử dụng trong hệ thống IFRS và của nhiều quốc gia phát triển, vì vậy sinh viên có các kỹ năng Tiếng Anh tốt là một lợi thế rất lớn để phá vỡ rào cản ngôn ngữ

- Xây dựng đội ngũ giáo viên, cán bộ quản lý chất lượng cao

Đội ngũ giảng viên trực tiếp tham gia giảng dạy chương trình có chuyên môn cao chính là yếu tố quyết định chính về chất lượng đào tạo trong đó phải kể tới nhiều giảng viên tham gia giảng dạy các môn chuyên ngành bằng tiếng nước ngoài. Trên thực tế những giảng viên có chuyên môn cao, giàu kinh nghiệm thì đa số lại không giỏi ngoại ngữ. Do đó, muốn tập trung nguồn lực giảng viên sẵn có thì việc tập trung bồi dưỡng, nâng cao trình độ ngoại ngữ là vô cùng cấp thiết.

Đội ngũ cán bộ quản lý đào tạo nhiệt tình và năng động cũng là những yếu tố quan trọng để tạo ra thương hiệu riêng cho cơ sở đào tạo. Do đó cần chú trọng bồi dưỡng, khuyến khích và đãi ngộ tương xứng để tạo ra sự gắn bó, nhiệt tình, tâm huyết cho đội ngũ cán bộ, nhất là cán bộ tư vấn để tăng thêm tính chuyên nghiệp cho từng loại chương trình kế toán, kiểm toán.

Việc đào tạo, bồi dưỡng những giảng viên có thể bằng nhiều biện pháp như tổ chức các lớp bồi dưỡng nghiệp vụ, cập nhật kiến thức, khi tham gia các cuộc thi olympic, chinh phục đỉnh cao nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, học cao học, thi kiểm toán viên hành nghề, như tăng cường dự giờ giảng lẫn nhau để học hỏi và góp ý nhau về chuyên môn, về kinh nghiệm giảng dạy, về phương pháp sư phạm. Bên cạnh đó, tổ chức hội thảo khoa học và sinh hoạt chuyên môn, mời các chuyên gia đầu ngành có uy tín, năng lực tham dự, góp ý hoặc giảng dạy và cập nhật kiến thức mới cho giáo viên. Cho phép sinh viên lấy phiếu tín nhiệm đánh giá giáo viên giảng dạy để có căn cứ phân loại thi đua. Bắt buộc hàng năm, các giảng viên phải có các bài báo được đăng trên các tạp chí chuyên ngành hoặc các bài trên kỷ yếu hội thảo khoa học của trường, khoa. Bắt buộc các giáo viên phải đăng ký các đề tài khoa học và giao cho giáo viên hoàn thành với sự giúp đỡ về mặt kinh phí phù hợp.

- ***Cần có sự liên kết trong đào tạo kế toán kiểm toán***

Cần có sự gắn kết trong đào tạo giữa các trường đại học trong nước và các trường quốc tế cũng như các tổ chức nghề nghiệp như ACCA, CIMA, ICAEW,... Việc phối hợp liên kết các trường đại học có uy tín trên thế giới triển khai chương trình đào tạo Kế toán-Kiểm toán đẳng cấp quốc tế sẽ là cơ hội đưa chương trình đào tạo kế toán nước ta bước đầu hội nhập và xây dựng thương hiệu riêng của từng trường về đào tạo Kế toán - Kiểm toán quốc tế tại Việt Nam.

Để phát triển nghề nghiệp kế toán kiểm toán cần có một lực lượng kế toán viên chuyên nghiệp có trình độ chuyên môn cao, tuân thủ chặt chẽ các tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp. Gia nhập cộng đồng kinh tế ASEAN Việt Nam tham gia ký kết thỏa thuận công nhận lẫn nhau trong ASEAN về các lĩnh vực ngành nghề trong đó có ngành nghề kế toán, kiểm toán sẽ tạo ra sự di chuyển lao động có trình độ chuyên môn cao trong khu vực. Để tạo điều kiện cho nhân sự kế toán Việt Nam dễ dàng di chuyển hành nghề ở các nước ASEAN, cần phải có chứng chỉ được công nhận. Điều đó đòi hỏi phải đổi mới nội dung, cách thức thi và cấp chứng chỉ kế toán viên chuyên nghiệp theo chuẩn quốc tế. Chương trình đào tạo sẽ không chỉ tập trung đào tạo kiến thức mà phải đào tạo cả những kỹ năng để phục vụ cho quá trình hành nghề cũng như các kỹ năng cần thiết khác để phục vụ việc di chuyển hành nghề. Chương trình đào tạo có thể tham khảo của các tổ chức nghề nghiệp quốc tế như ACCA, CPA Úc,...

Với số lượng kế toán viên chuyên nghiệp còn rất khiêm tốn so với các nước trong khu vực ASEAN, Việt Nam cần nỗ lực phát triển đội ngũ này cả về chất và lượng:

+ Chuẩn hóa chương trình đào tạo kế toán viên và kiểm toán viên Việt Nam theo tiêu chuẩn quốc tế từ đó nâng cao chất lượng đào tạo chứng chỉ để chức danh nghề nghiệp, chứng chỉ nghề nghiệp của Việt Nam được thừa nhận theo các tiêu chuẩn của khu vực và quốc tế.

+ Phối hợp chặt chẽ hơn trong đào tạo chứng chỉ giữa đơn vị tổ chức và các trường đại học chuyên ngành như giữa Bộ Tài chính, các tổ chức nghề nghiệp quốc tế với trường Đại học từ đó thu ngắn được khoảng cách giữa đào tạo đại học với đào tạo chứng chỉ nghề nghiệp nhằm tạo thuận lợi hơn cho sinh viên có thể đồng thời học một chương trình ở đại học nhưng vẫn có thể dự thi chứng chỉ nghề nghiệp.

- Tăng cường trình độ tiếng anh cho sinh viên

Để có thể minh bạch hóa, hòa hợp và hội tụ hơn nữa trong các chuẩn mực về lập BCTC với IFRS, đội ngũ nhân sự cần có khả năng sử dụng Tiếng Anh để dễ dàng hiểu hơn về các quy định của quốc tế. Đứng về phía các đơn vị đào tạo kế toán – kiểm toán, cần có sự tích hợp song ngữ và áp dụng giảng dạy bằng Tiếng Anh một số môn chuyên ngành, giúp sinh viên làm quen và hiểu hơn, có sự so sánh được sự khác nhau giữa Việt Nam và quốc tế. Kỹ năng mềm, kỹ năng tin học, công nghệ thông tin là một điều kiện cần thiết cần được tập trung đào tạo để nâng cao chất lượng nguồn nhân lực. □

Tài liệu tham khảo

1. PGS. TS Phạm Văn Đăng: “Đào tạo kế toán – kiểm toán trước yêu cầu hội nhập – những tồn tại và giải pháp”.
 2. Tài liệu Hội thảo quốc tế: “Vai trò của tổ chức nghề nghiệp về kế toán, kiểm toán”, VACPA - CAPA đồng tổ chức” 2012.
 3. Hội Kiểm toán viên hành nghề Việt Nam (VACPA), truy cập tại <http://www.vacpa.org.vn/> truy cập ngày 29/11/2017.
 4. Hội kiểm toán viên hành nghề Việt Nam – VACPA, 2016, Báo cáo tổng kết 25 năm hoạt động kiểm toán độc lập và phương hướng hoạt động đến năm 2030.
 5. Trang website Tạp chí Kế toán & Kiểm toán.
-

ĐỔI MỚI CHƯƠNG TRÌNH VÀ NỘI DUNG ĐÀO TẠO KẾ TOÁN TRONG BỐI CẢNH CUỘC CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0 TẠI VIỆT NAM

✎ TS. Nguyễn Văn Phương

Phó Trưởng khoa Tài chính - Kế toán, Đại học Kỹ thuật – Hậu cần CAND

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Đặt vấn đề: Cuộc CMCN 4.0 (CMCN 4.0) hiện nay đã và đang diễn ra như vũ bão với qui mô toàn cầu trên tất cả các phương diện và các lĩnh vực của đời sống xã hội. Hằng giờ, hằng ngày có vô số sản phẩm công nghệ được ra đời nhằm đáp ứng nhu cầu ngày càng cao của con người. Kế toán là một ngành khoa học ứng dụng, được sử dụng nhằm để phản ánh lại tất cả các hoạt động kinh tế - chính trị - văn hóa và xã hội dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động. Để đáp ứng được yêu cầu đặt ra ấy, công tác đào tạo kế toán có một vai trò vô cùng quan trọng, đặc biệt là công tác đổi mới chương trình và nội dung đào tạo trong bối cảnh cuộc CMCN 4.0 đang diễn ra mạnh mẽ như hiện nay. Bài viết này Tác giả đưa ra một số vấn đề cùng bạn đọc nghiên cứu và trao đổi sau đây.

Từ khóa: chương trình đào tạo kế toán, kế toán trong cuộc CMCN 4.0...

The Industrial Revolution 4.0 is now happening in a global scale on all aspects and areas of social life. Everyday, massive technology products are being launched to meet the increasing demands of people. Accounting, an applied science, is used to reflect all economic - political - cultural and social activities in the form of value, artifacts and labor time. To meet this requirement, accounting training, especially renovation of curriculum and training content play a very important role in the context of The Industrial Revolution 4.0. In this article, the author highlights some problems to study and discuss with the readers.

Key words: Accounting training program; accountant in The Industrial Revolution 4.0.

I. Sự cần thiết phải đổi mới chương trình và nội dung đào tạo kế toán trong bối cảnh cuộc CMCN 4.0

Cuộc CMCN 4.0 đã, đang và sẽ tác động đến mọi lĩnh vực trong đời sống xã hội nói chung và trong lĩnh vực kế toán nói riêng. Trước những tác động tích cực đến từ cuộc cách mạng này, công tác đào tạo chuyên ngành kế toán tại các cơ sở giáo dục tại Việt Nam hiện nay đã được chú trọng đổi mới cả về nội dung lẫn hình thức. Hiện nay, các cơ sở giáo dục đại học đặt ramục tiêu đào tạo chuyên ngành kế toán là nhằm đào tạo cán bộ có chuyên môn chuyên sâu, có năng lực quản lý và nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán, thực hiện các công tác kế toán, kiểm toán, phân tích tài chính, dự toán và phân tích ngân sách trong các tổ chức một cách độc lập; có phẩm chất đạo đức chính trị tốt, có ý thức tuân thủ đạo đức nghề nghiệp; có kỹ năng tin học, ngoại ngữ, giao tiếp kinh doanh nhằm thích nghi với sự thay đổi nhanh chóng của môi trường kinh doanh; và có năng lực học tập suốt đời...

Theo PGS.TS Đặng Văn Thanh – Chủ tịch Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA) nhận định: Trong bối cảnh Việt Nam đang hội nhập sâu rộng vào nền kinh tế thế giới với việc tham gia nhiều hiệp định thương mại tự do thì việc chủ động chuẩn bị những nền tảng cần thiết để tiếp cận thành tựu công nghệ mới từ cuộc CMCN 4.0 sẽ giúp nền kinh tế Việt Nam nói chung và lĩnh vực tài chính, kế toán và kiểm toán nói riêng tham gia hiệu quả vào chuỗi giá trị toàn cầu, vào thị trường dịch vụ tài chính; đóng góp tích cực cho tăng trưởng của đất nước [1].

Tại hội thảo quốc tế với chủ đề “Kế toán, Kiểm toán và Tài chính trong kỷ nguyên số” do Trường Đại học Kinh tế Quốc dân phối hợp với Viện Kế toán công chứng Anh và xứ Wales (ICAEW) và Trường Đại học Cardiff Metropolitan (Vương quốc Anh) đồng tổ chức, Tiến sĩ Wang Jiwei, Trường Đại học quản trị Singapore (Singapore Management University) cho biết, tương lai ngành tài chính kế toán sẽ có những thay đổi. Những công việc lặp lại như thu thập dữ liệu, thống kê sẽ được thay thế bằng trí tuệ nhân tạo, tuy nhiên cũng tạo ra những cơ hội mới về các công việc kế toán - kiểm toán cần kiến thức công nghệ. Những kỹ năng cần được đào tạo cho nhân lực kế toán trong thời đại phát triển của Trí tuệ nhân tạo (AI), Blockchain và Điện toán đám mây (Cloud) là phát triển chuyên môn trong việc áp dụng công nghệ dữ liệu để giải quyết những vấn đề về tài chính-kế toán của DN (DN). Người làm trong ngành kế toán - kiểm toán trong thời đại công nghệ số đòi hỏi tổng hợp nhiều kỹ năng trong lĩnh vực kế toán như chuyên gia về miền (domain expert) hiểu về các dữ liệu khoa học và

dữ liệu trực quan hóa (data visualisation) và cách AI “nghĩ”; am hiểu công nghệ (tech savvy) về lập trình dữ liệu, thuật toán kê và phân tích...[2].

Tiếp đến, tại Hội thảo “Đổi mới quy trình kế toán trong thời đại công nghệ số” do Bộ Tài chính phối hợp với Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA) và Viện Kế toán Công chứng Anh và xứ Wales (ICAEW) tổ chức cuối năm 2018, ông Vũ Ngọc Hoàng, kiến trúc sư giải pháp phần mềm Oracle Việt Nam cho rằng, sự đột phá kỹ thuật số trong kế toán sẽ tạo ra những xu hướng mới, khoảng 66% DN vừa và nhỏ sẽ thay thế những dịch vụ mà kế toán viên hiện đang thực hiện bằng các dịch vụ đám mây; 50% DN vừa và nhỏ sẽ thay nhân viên kế toán nếu họ không thích ứng với công nghệ đám mây. Những công việc dễ được tự động hóa và thay thế bằng phần mềm nhất gồm: Nhập bút toán bằng tay, ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính (BCTC) cuối năm, lập báo cáo hoạt động kinh doanh, tiền lương, phân tích tài chính. Cuộc CMCN 4.0 còn dựa trên nền tảng công nghệ số, tích hợp các công nghệ thông minh để tối ưu hóa quy trình sản xuất, quy trình kinh doanh, quy trình nghiệp vụ, phương thức sản xuất, trong đó có quy trình xử lý, cung cấp thông tin cho bộ phận kế toán và kiểm toán.

Cũng tại hội thảo trên, ông Vũ Đức Chính, Cục trưởng Cục Quản lý giám sát Kế toán và Kiểm toán - Bộ Tài chính cho rằng, nếu mỗi kế toán không nhận thức rõ những tác động của cuộc Cách mạng công nghệ 4.0 đến lĩnh vực kế toán thì sẽ bị tụt hậu và khó thích ứng kịp với bộ dữ liệu công nghệ số. Hơn nữa, trong thời đại 4.0, trí tuệ nhân tạo có thể thay thế những công việc thủ công của kế toán, như thu thập, xử lý, tính toán số liệu, cũng như làm thay đổi môi trường và phương thức làm việc của người làm kế toán – kiểm toán. Cũng theo ông Chính, trong thời đại kỹ thuật số, lực lượng kế toán- kiểm toán cần được đào tạo về công nghệ, đồng thời nâng cao năng lực về kế toán quản trị trong DN, đây mới chính là điểm mạnh làm gia tăng lợi ích cho DN trong nền kinh tế hiện đại [3].

Cuộc CMCN 4.0 đã, đang và sẽ thay đổi cơ bản phương thức thực hiện các công việc kế toán hiện nay bằng việc áp dụng chứng từ kế toán điện tử, phần mềm tổng hợp, xử lý dữ liệu, ghi sổ và cung cấp thông tin kế toán. Kế toán viên sẽ không còn mất quá nhiều thời gian trong việc phân loại, xử lý chứng từ; xử lý từng nghiệp vụ kinh tế phát sinh riêng lẻ, ghi các loại sổ kế toán... mà vấn đề quan trọng hơn là cần phải quan tâm đến việc trình bày BCTC theo đúng chuẩn mực kế toán (CMKT) được chấp nhận và cung cấp thông tin kế toán một cách đầy đủ, chính xác, minh bạch và kịp thời.

Có thể nói, với những thành tựu của công nghệ số và cuộc CMCN 4.0 như trí tuệ nhân tạo (Artificial Intelligence - AI), vạn vật kết nối (Internet of Things - IOT), dữ liệu lớn (Big data)... sẽ mở ra cơ hội tốt để ngành Kế toán tại Việt Nam tiếp tục phát triển, tiệm cận với các chuẩn mực kế toán quốc tế (International Accounting Standards - IAS) và các Chuẩn mực BCTC quốc tế (International Financial Reporting Standards - IFRS), các yêu cầu về tính đầy đủ, chính xác, minh bạch và kịp thời của thông tin kế toán.

Trước những yêu cầu và thách thức đó, để đáp ứng cho xã hội nguồn nhân lực chất lượng cao trong lĩnh vực kế toán, đáp ứng yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế và cuộc CMCN 4.0 như hiện nay, đòi hỏi người làm kế toán không những giỏi chuyên môn về lĩnh vực kế toán mà đòi hỏi người làm kế toán còn phải được trang bị nhiều kiến thức, kỹ năng khác như ngoại ngữ, kỹ năng làm việc nhóm, kỹ năng giải quyết vấn đề, đặc biệt là phải ứng dụng CNTT để làm tốt công tác cung cấp và bảo mật thông tin, cơ sở dữ liệu của đơn vị kế toán, cao hơn nữa là sử dụng CNTT để lập trình phần mềm kế toán theo yêu cầu của đơn vị. Do đó công tác xây dựng chương trình và nội dung đào tạo chuyên ngành kế toán nhằm đáp ứng yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế và cuộc CMCN 4.0 như hiện nay là vô cùng cấp bách.

II. Thực trạng chương trình và nội dung đào tạo cử nhân kế toán trong hệ thống giáo dục đại học tại Việt Nam hiện nay

Hiện nay, cả nước có trên 300 trường đang đào tạo ngành kế toán và kiểm toán ở nhiều cấp bậc khác nhau, từ trung cấp, cao đẳng, đại học, cao học và tiến sĩ với các hệ chính quy và không chính quy. Chương trình đào tạo (CTĐT) bậc đại học của một số trường trong những năm gần đây có nhiều cải tiến căn bản về cả nội dung lẫn hình thức, kể cả quốc tế hoá CTĐT bằng cách liên kết đào tạo với các trường đại học trên thế giới. Tuy nhiên, phần lớn nội dung các học phần kế toán trong CTĐT của các trường phần lớn dựa trên CMKT Việt Nam (VAS) và các Chế độ kế toán Việt Nam. Bên cạnh đó, phương pháp giảng dạy các học phần kế toán tại các trường đại học hiện nay nặng về mặt kỹ thuật, chủ yếu là tính toán, ghi chép các nghiệp vụ kinh tế, vào sổ sách kế toán và lập các BCTC, báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước.

Theo Luật giáo dục đại học số 08/2012/QH13 thì nội dung chương trình đào tạo đại học phải đáp ứng mục tiêu “sinh viên sau khi tốt nghiệp có kiến thức chuyên môn toàn diện, nắm vững nguyên lý, quy luật tự nhiên - xã hội, có kỹ năng thực hành cơ bản, có khả năng làm việc độc lập, sáng tạo và giải quyết những vấn đề thuộc ngành được đào tạo”, đồng thời Bộ Giáo dục và Đào tạo giao các cơ sở giáo dục tự chịu trách nhiệm về chương trình đào tạo của mình.

Thực tế hiện nay, các cơ sở giáo dục đại học xây dựng nội dung chương trình đào tạo và chuẩn đầu ra chuyên ngành kế toán được thiết kế theo mục tiêu sau khi tốt nghiệp sinh viên có thể thực hiện được với các công việc ở cả khu vực công và tư như:

(1) Về kiến thức: Có kiến thức lý luận khoa học và thực tiễn một cách hệ thống và toàn diện về kế toán, kiểm toán như: bản chất, lịch sử ra đời, hình thành, phát triển và sự cần thiết khách quan của kế toán, kiểm toán trong nền kinh tế thị trường; Có kiến thức toàn diện về kế toán, kiểm toán nói chung và kiến thức kế toán, kiểm toán chuyên sâu ở từng lĩnh vực đặc thù (lĩnh vực kinh doanh, lĩnh vực công...); Hiểu rõ được sự cần thiết khách quan và có khả năng vận dụng những qui định, những chuẩn mực về kế toán, kiểm toán áp dụng trong phạm vi của mỗi Quốc gia, trong mỗi giai đoạn lịch sử, trong khu vực và thế giới; Có kiến thức lý luận cơ bản và kỹ năng để tự cập nhật, tự bồi dưỡng những thay đổi của chính sách, chế độ, CMKT, kiểm toán; Nắm được những kiến thức lý luận và thực tiễn để vận dụng vào thực hiện, phân tích, xử lý những thông tin kế toán với những công việc mà mình thực hiện trong mọi lĩnh vực công, tư, ở phạm vi trong nước hay Quốc tế; Nắm vững kiến thức để có thể phân tích phát hiện, giải quyết; tư vấn, tham mưu những vấn đề phức tạp, chuyên sâu về kinh tế, tài chính, kế toán kiểm toán; Thực hiện các công tác kế toán, kiểm toán, phân tích tài chính, dự toán và phân tích ngân sách trong các tổ chức một cách độc lập; quản lý tài chính DN, tài chính công ở các cơ quan nhà nước và đơn vị sự nghiệp công, quản lý tài chính xã, phường...

(2) Về kỹ năng: Có khả năng lập luận, tư duy theo hệ thống, giải quyết các vấn đề, khám phá và nghiên cứu kiến thức trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán; Có thể nhận thức được bối cảnh xã hội, ngoại cảnh và bối cảnh tổ chức để áp dụng vào các hoạt động trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán; Có năng lực vận dụng kiến thức, kỹ năng vào thực tiễn; bước đầu hình thành năng lực sáng tạo, phát triển trong nghề nghiệp; có kỹ năng tin học, ngoại ngữ, giao tiếp kinh doanh nhằm thích nghi với sự thay đổi nhanh chóng của môi trường kinh doanh...

(3) Về thái độ: Có những phẩm chất cá nhân như tự tin, can đảm, trung thành, công nhận thành quả của người khác; Trung thực, trách nhiệm và đáng tin cậy, tỉ mỉ, nguyên tắc, hành vi chuyên nghiệp, có ý thức tuân thủ đạo đức nghề nghiệp; Có lòng nhân ái, bao dung, độ lượng; biết trân trọng các giá trị đạo đức của dân tộc; xác định trách nhiệm, nghĩa vụ của bản thân, tư cách, tác phong đúng đắn của người công dân; có chuẩn mực đạo đức trong các quan hệ xã hội, biết phê phán những hành vi không phù hợp với các chuẩn mực đạo đức...

Nhìn chung, nội dung chương trình và mục tiêu đào tạo của các cơ sở giáo dục đại học tại Việt Nam hiện nay đưa ra với mục tiêu đáp ứng ở mức độ cao về trình độ chuyên môn và kỹ năng, thái độ nghề nghiệp của nghề kế toán. Tuy nhiên một thực tế cho thấy trong bối cảnh CMCN 4.0 và công nghệ số hiện nay thì việc đào tạo ra một nhân lực có chuyên môn cao và thuần túy về kế toán và các lĩnh vực liên quan về kinh tế hẳn sẽ chưa đáp ứng được với yêu cầu hiện nay và trong thời gian đến.

Yêu cầu đặt ra đối với những người làm công tác kế toán trong giai đoạn hiện nay và trong thời gian đến chính là công tác bảo mật thông tin, cơ sở dữ liệu của đơn vị kế toán, cao hơn nữa là sử dụng CNTT để lập trình phần mềm kế toán theo yêu cầu của đơn vị công tác. Để thực hiện được các yêu cầu, nhiệm vụ này, đòi hỏi chương trình đào tạo kế toán nhất thiết phải có nội dung chương trình đào tạo CNTT với một lượng kiến thức đủ để thực hiện các yêu cầu và nhiệm vụ trên. Trong thực tế, để có một phần mềm kế toán thì các kỹ sư CNTT mới thực hiện được các công việc này, tuy nhiên những kỹ sư CNTT thì không được trang bị những kiến thức về kế toán. Ngược lại, các cử nhận kế toán giỏi về chuyên môn nhưng không đủ trình độ chuyên môn về CNTT để lập trình được phần mềm đáp ứng nhu cầu sử dụng của đơn vị. Do đó khi lập trình phần mềm kế toán thì gặp không ít những hạn chế và không đáp ứng đầy đủ các yêu cầu của đơn vị sử dụng. Mặt khác công tác bảo mật thông tin tại các đơn vị kế toán cũng chưa cao, làm ảnh hưởng đến các hoạt động của đơn vị.

III. Kết luận và kiến nghị

Để đáp ứng cho xã hội nguồn nhân lực cao, có chất lượng trong lĩnh vực kế toán, đáp ứng yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế và cuộc CMCN 4.0, góp phần phát triển kinh tế - xã hội của đất nước, đòi hỏi người làm kế

toán không những giỏi chuyên môn về lĩnh vực kế toán mà đòi hỏi người làm kế toán phải có kiến thức phù hợp trong lĩnh vực CNTT để làm tốt công tác bảo mật thông tin, cơ sở dữ liệu của đơn vị, đồng thời sử dụng CNTT để lập trình phần mềm kế toán theo yêu cầu của đơn vị và các yêu cầu trong công tác kế toán trong bối cảnh CMCN 4.0 như hiện nay. Từ những nghiên cứu trong lý luận và thực tiễn trên, Tác giả đưa ra một số kiến nghị đề xuất nhằm góp phần đổi mới chương trình và nội dung đào tạo kế toán trong bối cảnh CMCN 4.0 như sau:

Một là, về quan điểm: Cần phải thay đổi quan điểm chức năng, nhiệm vụ, vai trò của kế toán không chỉ đơn thuần là việc thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động mà kế toán trong giai đoạn hiện nay còn ứng dụng tốt CNTT để thu thập, xử lý, kiểm tra, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính một cách đầy đủ, chính xác, kịp thời với chi phí thấp nhất và hiệu quả cao nhất gắn với công tác thiết lập và bảo mật hệ thống thông tin kế toán, cơ sở dữ liệu của đơn vị.

Hai là, đối với cơ quan quản lý nhà nước: Các cơ quan quản lý của nhà nước cần phối hợp xây dựng một chiến lược và chương trình khung đào tạo kế toán theo chuẩn quốc tế, đồng thời cần khuyến khích, phát huy tính chủ động, sáng tạo vươn đến tầm cao mới trong chiến lược đào tạo của từng trường. Năm 2013, Thủ tướng Chính Phủ đã ban hành chiến lược kế toán, kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030 theo Quyết định số 480/QĐ-TTg, tuy nhiên Quyết định này chưa đưa ra mục tiêu và nhiệm vụ phát triển ngành kế toán và kiểm toán đáp ứng cuộc CMCN 4.0. Mặt khác các quy định của Luật Kế toán và các văn bản pháp luật liên quan chưa đáp ứng đầy đủ các yêu cầu về mục tiêu và nhiệm vụ đặt ra cho ngành kế toán trong giai đoạn hiện nay và trong thời gian đến trong việc bảo mật thông tin kế toán trước những thách thức trong thời đại CMCN 4.0 đang phát triển như vũ bão hiện nay.

Ba là, đối với các cơ sở giáo dục: Các cơ sở giáo dục cần chủ động rà soát lại chương trình đào tạo chuyên ngành kế toán. Theo đó, chương trình đào tạo được xây dựng phải đảm bảo yêu cầu hội nhập và cuộc CMCN 4.0, tiệm cận với các chương trình của các nước tiên tiến trong khu vực và thế giới nhằm hướng đến sự thừa nhận lẫn nhau giữa các cơ sở đào tạo về chuyên môn và bằng cấp, chứng chỉ. Đầu tư, phát triển cơ sở hạ tầng CNTT một cách đồng bộ, kịp thời, đáp ứng xu thế phát triển của công nghệ số. Khi các phần mềm, chứng từ điện tử, chữ ký điện tử, các tính toán, luân chuyển và ghi chép thông tin trên mẫu biểu đã được chương trình hóa và tự động hóa thì phải từng bước giảm phương pháp giảng dạy truyền thống và hướng đến phương pháp giảng dạy hiện đại theo hướng ứng dụng CNTT trong kế toán.

Bốn là, Về phía các tổ chức nghề nghiệp: Nâng cao vai trò của hội nghề nghiệp như Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA), Hội KTV hành nghề Việt Nam (VACPA)... nhằm tăng cường kiểm tra, giám sát chất lượng hành nghề kế toán, kiểm toán để đảm bảo những người đủ tiêu chuẩn, điều kiện mới có thể hành nghề, từ đó giúp nâng cao chất lượng và tính cạnh tranh của những công ty cung cấp dịch vụ kế toán và kiểm toán trên thị trường tại Việt Nam, đồng thời là trung gian, là cầu nối tạo điều kiện cho những hội viên tiếp cận với các tổ chức hành nghề kế toán và kiểm toán trên thế giới để hội viên có thêm nhiều cơ hội giao lưu, học tập và cọ xát chuyên môn.

Năm là, đối với giảng viên giảng dạy chuyên ngành kế toán: Cần nâng cao năng lực chuyên môn, kỹ năng nghề nghiệp và phẩm chất đạo đức, chính trị của đội ngũ giảng viên. Đội ngũ giảng viên không chỉ là những người có kiến thức chuyên môn sâu rộng mà còn phải là những người có kỹ năng nghề nghiệp tinh xảo, có phẩm chất đạo đức tốt, không ngừng học tập, cập nhật những kiến thức mới, hiện đại và hòa nhập được cùng với cuộc CMCN 4.0.

Sáu là, đối với bản thân người học: Đa số người học hiện nay còn thiếu tính chủ động, sáng tạo trong học tập và nghiên cứu, khả năng hướng nghiệp và khởi nghiệp của sinh viên trong quá trình học và sau khi học còn thấp. Trong khi đó, các DN yêu cầu người được tuyển dụng phải có thời gian thực tế và kinh nghiệm nhất định làm cho sinh viên mới tốt nghiệp khó tiếp cận cơ hội việc làm trong nước cũng như trong khu vực và trên thế giới. Do đó, sinh viên cần phát huy tính chủ động sáng tạo trong học tập, tìm hiểu phương pháp học tập có hiệu quả, nâng cao nghiên cứu khoa học và học tập gắn liền với thực hành, thực tiễn, đồng thời sinh viên cần tích cực tham gia các diễn đàn, các nhóm trao đổi về kế toán nhằm nâng cao trình độ cũng như cọ xát thực tế, phục vụ cho công việc mà bản thân yêu thích và đã lựa chọn trong thời đại CMCN 4.0.

Đổi mới chương trình và nội dung đào tạo kế toán trong bối cảnh CMCN 4.0 cần phải có một cuộc cách mạng trong cả tư duy và hành động. Trên đây là những nghiên cứu của Tác giả về vấn đề đổi mới chương trình

và nội dung đào tạo kế toán trong bối cảnh CMCN 4.0. Tác giả rất mong nhận được những nghiên cứu, góp ý, chia sẻ từ các nhà khoa học, nhà quản lý để góp phần đổi mới chương trình và nội dung đào tạo kế toán nhằm đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế và cuộc CMCN 4.0 đang phát triển mạnh mẽ như hiện nay. □

Tài liệu tham khảo

[1] Đặng Văn Thanh, Tăng cường hoạt động đào tạo phát triển nguồn lực kế toán, kiểm toán chất lượng cao, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán, số tháng 4/2017;

[2] Trường Đại học Kinh tế quốc dân, Hội thảo quốc tế “Kế toán, Kiểm toán và Tài chính trong kỷ nguyên số”, Hà Nội 2018

[3] Bộ Tài chính, Hội thảo "Đổi mới quy trình kế toán trong thời đại công nghệ số", Hà Nội 2018

**KINH NGHIỆM ÁP DỤNG TRIỂN KHAI CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG QUỐC TẾ
TẠI CÁC QUỐC GIA VÀ BÀI HỌC KINH NGHIỆM CHO KHU VỰC CÔNG VIỆT NAM
EXPERIENCES FOR APPLICATION AND IMPLEMENTATION IPSAS
AND VALUED LESSONS TO PUBLIC SECTOR IN VIETNAM**

**TS. Phạm Quang Huy
Trường Đại học Kinh tế TP.HCM**

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Ở một mức độ cơ bản thì công tác kế toán tại những đơn vị công ở Việt Nam đã đáp ứng được yêu cầu cho việc điều hành, quản lý giữa các cấp khác nhau. Tuy nhiên, để hướng đến lộ trình quốc tế hóa trong kế toán cùng với việc tuân thủ theo các yêu cầu của các tổ chức trên toàn thế giới thì những đơn vị này cần phải cung cấp hệ thống báo cáo tài chính (BCTC) và báo cáo ngân sách mang độ tin cậy cao, hướng đến sự minh bạch trong ngân sách và gia tăng trách nhiệm giải trình trong nền tài chính quốc gia. Bộ Chuẩn mực kế toán (CMKT) công quốc tế được nhiều quốc gia tin rằng, sẽ có thể giúp được cho kế toán khu vực công được hoàn thiện, gia tăng chất lượng hoạt động của khu vực công, giúp cho các nước có thể đánh giá về tình hình tài chính và đưa ra quyết định phù hợp. Việc tìm hiểu cách triển khai hệ thống chuẩn mực quốc tế khu vực công ở các nước là một công việc cần thiết phải có sự nghiên cứu đầy đủ. Mục tiêu chính của bài viết là cung cấp những bước đi cụ thể của các quốc gia, qua đó rút ra những yếu tố giúp thành công, những thách thức và một số bài học cho khu vực công tại Việt Nam có thể áp dụng trong thời gian tới.

Từ khóa: Khu vực công, IPSAS, kế toán công quốc tế, ngân sách nhà nước.

Abstract: At a basic level, the accounting work in Vietnamese public units has already met most requirements for administration and management between different levels. However, in order to navigate the internationalization roadmap in accounting as well as comply with requirements of worldwide organizations, those units need to provide financial reporting and state reports which are highly reliable, transparency and be to increase account ability in national finance. The international public sector accounting standard is believed by many countries to be able to help public sector accountants to improve and improve the quality of public sector operations, enabling countries to assess financial situation make appropriate decisions. Understanding how to implement international standards in public sector at various countries is a necessary work for doing research completely. The main objective of this article is to provide specific steps of those nations, thereby drawing on the factors that help success, some challenges and meaningful lessons for public sector in Vietnam that can be applied in next time.

Keywords: public sector, IPSAS, international public sector expenditures, state budget

1. Giới thiệu

Việc sử dụng nguồn lực tại các đơn vị công của một đất nước là một trong những nội dung quan trọng mà chính phủ dành sự quan tâm để chỉ đạo thực hiện, kiểm tra, kiểm soát theo đúng mục tiêu hay chương trình kế hoạch đã xác định. Hơn thế nữa, trong quá trình phát triển và vận động không ngừng của nhiều sự kiện trong lĩnh vực kinh tế, xã hội, chính trị, việc sử dụng ngân sách nhà nước (NSNN) làm sao đạt được tính hiệu quả, công bằng, minh bạch hóa thông tin là những vấn đề đang được các nhà nghiên cứu và hoạch định chính sách đưa ra tìm hiểu trong nhiều năm gần đây. Nhiều nhà khoa học đã đưa ra các cách thức để ước tính, tính toán mức ngân sách cho từng đối tượng, vùng, miền sao cho cân đối trong tổng nhu cầu vô hạn với nguồn lực giới hạn (Sigit et al, 2018).

Hơn nữa, sự minh bạch thông tin về ngân sách trong kế toán công cũng phải được công bố một cách công khai các thông tin kịp thời và đáng tin cậy đối với số liệu của các tổ chức công do bộ máy kế toán cung cấp, nó cho phép những người sử dụng tiến hành thông tin đó và qua đây có thể đánh giá về tình hình và hiệu quả các hoạt động diễn ra trong nền kinh tế thị trường có liên quan đến quá trình ghi chép, xử lý và tổng hợp nguồn NSNN cùng các nguồn kinh phí khác. Đồng thời, người dùng hoàn toàn có thể xác minh được những công việc hay số liệu đó do cá nhân hoặc tổ chức nào đã ban hành, quyền hạn và nghĩa vụ ở mức độ nào. Ngoài ra, quản lý chỉ tiêu công hiện đại đòi hỏi mô hình quản trị tài chính công phải đạt được 3 yêu cầu chính: phân bổ

các nguồn lực tài chính theo các mục tiêu phù hợp với thứ tự ưu tiên; các khoản chi tiêu đạt được mục tiêu và kết quả đề ra đâu; kỷ luật tài khóa tổng thể được tôn trọng đầy đủ. Như vậy có thể nhận định rằng, đối với mỗi chính phủ thì thông tin về ngân sách, việc sử dụng chi tiêu hay tính minh bạch được xem là quan trọng. Micheal Herzog (2019) đã nói rằng, việc đáp ứng thông tin chất lượng hoàn toàn có thể đáp ứng được khi các nước áp dụng hệ thống CMKT công quốc tế (còn gọi là IPSAS) vì bộ chuẩn mực này thúc đẩy sự hội tụ theo hướng quốc tế.

Đối với Việt Nam, theo định hướng trong chiến lược phát triển kế toán kiểm toán do Thủ tướng chính phủ ban hành cũng như lộ trình hội nhập quốc tế trong lĩnh vực kế toán do Bộ Tài chính công bố thì bên cạnh sự hội tụ trong kế toán DN (DN) thì chế độ kế toán khu vực công cũng phải tiếp cận theo nội dung của CMKT công quốc tế (IPSAS). Tuy nhiên, đối với kế toán tài chính DN thì đã trải qua một thời gian thay đổi, chỉnh sửa cũng như cập nhật dần theo chuẩn mực quốc tế nên quá trình đó không gặp nhiều thử thách; nhưng đối với kế toán công thì Việt Nam còn cần phải xem xét và chuẩn bị khá nhiều khi áp dụng IPSAS vào thực tiễn. Một trong những phương pháp được xem là cần thiết chính là Việt Nam nên xem xét quá trình áp dụng IPSAS tại các quốc gia để tự bản thân rút ra những bài học kinh nghiệm, thách thức cũng như những giải pháp mà chính phủ các nước đã đưa ra xử lý khi triển khai IPSAS vào các đơn vị công. Khi đi tìm hiểu các công trình khoa học đã công bố thì việc học hỏi kinh nghiệm áp dụng IPSAS vẫn chưa có nhiều bài viết do các nhà khoa học thực hiện. Với ý nghĩa quan trọng này, mục tiêu chính của bài viết là giới thiệu quá trình triển khai IPSAS tại các nước, những thành công và bài học rút ra như những kinh nghiệm quý báu cho Việt Nam đưa vào thực tế trong thời gian tới.

2. Kinh nghiệm triển khai IPSAS tại các quốc gia

Các đơn vị hành chính sự nghiệp nói riêng hay các đơn vị thuộc khu vực công nói chung này cũng góp một phần không nhỏ vào sự phát triển của đất nước (Isabel & Juan, 2015). Bất kỳ tổ chức nào thuộc khu vực tư hay khu vực công đều quan tâm đến quá trình hoạt động của tổ chức mình theo đúng quy định của pháp luật và cũng như đáp ứng được nhu cầu của nhà quản lý. Nếu xem dưới góc độ của một quốc gia thì chính phủ cũng cần có những thông tin có giá trị, có độ tin cậy từ dữ liệu tài chính kế toán để phục vụ việc ra quyết định điều hành theo chiến lược đã xác lập trong từng giai đoạn cụ thể khác nhau (Zhuquan & Javed, 2018). Trên thực tế thì kế toán công tại các đơn vị tại Việt Nam vẫn còn nhiều điểm khác biệt, chưa có sự thống nhất giữa quy định kế toán thuộc những lĩnh vực khác nhau. Việc thống nhất quy định để có thể đi đến sự thành công thì phương án tốt nhất là học tập kinh nghiệm đã được các nước thực thi.

*** Kinh nghiệm của Úc và New Zealand**

Quốc gia này hướng đến mục tiêu chính khi áp dụng IPSAS như là một trong những công việc để cải cách hệ thống tài chính công. Tại New Zealand thì cải cách khu vực công đã được thực hiện từ những năm 1980. Cho đến năm 2012, thì IPSAS chính thức đưa vào áp dụng để tăng tính minh bạch và trách nhiệm giải trình đối với thông tin tài chính. Còn nước Úc thì đã khuyến khích các kế toán viên tham gia dự thi và lấy chứng chỉ kế toán công để áp dụng vào nghề nghiệp chuyên môn trên thực tế. Theo Giám đốc Kho bạc Nhà nước Will Chisholm, đối với quốc gia này đã chính thức áp dụng kế toán cơ sở dồn tích vào khu vực công kể từ năm 1991 và cho biết rằng nước này đã có một cuộc cải cách vô cùng lớn. Chính phủ nước này đã đề ra ba nhiệm vụ quan trọng trong việc cải cách kế toán của quốc gia chính là biên soạn thêm một số chuẩn mực phù hợp với tình hình kinh tế chính trị xã hội thực tế, áp dụng IFRS vào các DN khu vực tư và lựa chọn triển khai IPSAS vào khu vực công (Christiaens et al, 2014). Nước này cho rằng, khi áp dụng được IPSAS sẽ đem lại 5 lợi ích như sau: tăng độ tin cậy thông tin tài chính kế toán, chuẩn mực ban hành có khả năng áp dụng ở tất cả các khu vực, tính hội nhập và quốc tế hóa về kế toán, khẳng định vị trí của các bên có liên quan khi phát sinh giao dịch với khu vực công, các vấn đề còn tồn tại trong sổ sách kế toán tài chính cũng như các công tác dự toán quyết toán sẽ được giải quyết.

*** Kinh nghiệm của Áo**

Sau giai đoạn chuẩn bị đầy đủ các yêu cầu nền tảng, cách thức triển khai áp dụng của Áo đối với IPSAS được chính thức bắt đầu công bố trên toàn thế giới vào năm 2009, chính là giai đoạn 1 của lộ trình. Cho đến năm 2013, Áo đã chính thức hoàn tất chuyển sang áp dụng kế toán dồn tích vào kế toán công. Vào tháng 9/2014, chính phủ đã công bố lần đầu tiên BCTC theo IPSAS trên cơ sở dồn tích và tiếp tục rà soát quy định của Luật Ngân sách để có cải tiến liên tục những thay đổi lớn. Tại quốc gia này, sau quá trình triển khai thành công việc áp dụng IPSAS trong công tác kế toán cũng như chuyển đổi cách thức và nguyên tắc hạch toán kế toán trên

cơ sở dồn tích, nhóm thực hiện cùng ban lãnh đạo đã nhận diện được 5 nhân tố có ảnh hưởng đến việc thành công, trong khi đưa vào thực hiện IPSAS tại đơn vị công, đó là:

- *Năng lực chuyên môn của đội ngũ nhân sự trong đơn vị.* Yếu tố này yêu cầu những người có liên quan đến công tác hạch toán kế toán trong đơn vị công cũng như ban lãnh đạo phụ trách khâu tài chính cần có những kiến thức chuyên môn sâu, cập nhật liên tục sự thay đổi của chuẩn mực để đưa vào triển khai và tập huấn trên thực tế tại các bộ phận, phòng ban cũng như các đơn vị trực thuộc khác. Yếu tố này cũng cần phải thiết lập một quy trình quản lý nhân sự trong đơn vị công để có thể tăng cường sự hợp tác giữa các tổ chức cùng hệ thống hoặc cùng ngành nghề, lĩnh vực.

- *Nhóm làm việc chi tiết và chuyên sâu.* Đây là một tổ chức được thành lập có tính pháp lý, trực thuộc cấp có thẩm quyền, có quyền ban hành những hướng dẫn, chỉ thị, đề ra các yêu cầu cho các đối tượng khác nhau để hỗ trợ họ khi tiến hành chuyển đổi sang IPSAS. Nhóm này cần phải được đào tạo và bồi dưỡng những nội dung của chuẩn mực quốc tế và chủ động phối hợp thêm với các chuyên gia trong từng lĩnh vực (Pawan & Frode, 2010).

- *Hệ thống công nghệ thông tin hỗ trợ.* Yếu tố này đã khẳng định, trong đơn vị công có rất nhiều hoạt động khác nhau bên cạnh những hoạt động thường xuyên có tính chất chuyên môn. Để có thể áp dụng chuẩn mực quốc tế vào đơn vị và xử lý các giao dịch một cách thuận tiện nhất thì đơn vị cần trang bị một hệ thống thông tin được xử lý trên nền tin học hóa với một bộ phận công nghệ thông tin đủ khả năng cho việc đáp ứng các dữ liệu do bộ máy tạo ra cũng như kết xuất các báo cáo đầy đủ, đúng thời điểm theo đúng yêu cầu của các cấp có thẩm quyền. Nhân tố này cũng được yêu cầu phải có người được đào tạo kỹ năng tin học, thủ tục quản trị hệ thống khu vực công.

- *Tính hoạt động về cải cách liên tục.* Đây chính là tiêu chí mà quốc gia này khẳng định đó là việc áp dụng IPSAS không thể chỉ triển khai ở một giai đoạn cụ thể nào đó mà phải là một quá trình, có đầy đủ các nhóm làm việc, lãnh đạo có chuyên môn, đội ngũ nguồn nhân lực am hiểu về kế toán và thực hiện công tác chuyển đổi sang IPSAS một cách liên tục trong nhiều năm tài chính để đánh giá một cách đầy đủ nhất.

- *Tính hiệu lực của Kiểm toán Nhà nước.* Đây là đội ngũ thực hiện việc kiểm tra, đối chiếu, đưa ra ý kiến xác nhận thông tin từ hệ thống BCTC do các đơn vị cung cấp. Sau đó nêu ra những nhận xét, đánh giá giữa hệ thống trước và sau khi áp dụng IPSAS để chứng minh được tính chất rõ ràng hơn của thông tin cũng như tính minh bạch ngân sách quốc gia. Đối với xã hội thì KTNN sẽ giúp chứng minh cũng như tăng cường được độ tin cậy trong số liệu từ hệ thống kế toán mới, cung cấp được sự hỗ trợ đối với những thách thức tạo ra trong quá trình làm việc chi tiết.

Kinh nghiệm của các nước thuộc châu Phi

Theo nhận định chung của chính phủ, các quốc gia này thì bộ chuẩn mực IPSAS tập trung vào nhu cầu lập BCTC của chính phủ địa phương, vùng hay của một nước. Nó nhấn mạnh đến tính chất đối sánh và tính hướng dẫn, nhằm có thể trao đổi thông tin giữa các kế toán viên trong khu vực công (Tetiana & Liudmyla, 2017). Các nhà khoa học của những nước này cho rằng, để có thể thực hiện được IPSAS vào tình hình cụ thể của một nước thì có hai phương án tiếp cận, đó là phương pháp thực hiện nhanh và phương án chia theo giai đoạn, trong đó thường nên thực hiện theo cách thứ hai, bởi do tính chất khu vực công các nước khó có sự thay đổi dễ dàng và nhanh chóng. Một số quốc gia trong khu vực châu Phi đã áp dụng IPSAS như sau:

- *Tại nước Tanzania và Kenya:* hai quốc gia này có hệ thống chính trị khá tương đồng, đó là bao gồm chính quyền trung ương và địa phương. William Y. Kalulu là Trưởng phòng tài chính kế toán công của quốc gia này cho biết rằng, nước này đã chính thức thiết lập đội ngũ chủ lực để thực hiện nhiệm vụ chuyển đổi sang IPSAS. Nhóm này được gọi là Task Force và tập hợp gồm các chuyên gia trong lĩnh vực công, các giảng viên cùng trưởng bộ phận kế toán ở các bộ, ngành trung ương cũng như địa phương. Công việc của nhóm đầu tiên chính là ban hành một bản lộ trình thực hiện IPSAS với sự hỗ trợ của tổ chức IMF. Sau đó, ban hành bản hướng dẫn nội dung các công việc cần phải thực hiện thông qua cẩm nang hướng dẫn chuyên môn nghiệp vụ cho từng nhóm đơn vị cụ thể. Hai nước quyết định chuyển sang kế toán dồn tích trong khu vực công bằng những bước đi gồm 10 việc cụ thể: (i) Thành lập nhóm thực thi nhiệm vụ cải cách kế toán công; (ii) Chuẩn bị và ban hành lộ trình cùng với kế hoạch hành động chi tiết; (iii) Xây dựng năng lực chuyên môn cho đội ngũ thực hiện các công việc có liên quan IPSAS; (iv) Ban hành văn bản từ phía các cơ quan nhà nước yêu cầu áp dụng IPSAS và sự

ủng hộ từ phía chính phủ; (v) Tập huấn cho các chuyên viên từ cấp trên xuống cấp dưới về công tác chuyên môn của kế toán cũng như người chịu trách nhiệm lập BCTC; (vi) Cập nhật hệ thống tài chính tích hợp khu vực công của quốc gia; (vii) Phát triển các khuôn khổ lý thuyết, chính sách và nguyên tắc kế toán nền tảng cho kế toán công theo cơ sở dồn tích; (viii) Ban hành sổ tay cầm nang hướng dẫn cho toàn hệ thống của quốc gia; (ix) Cập nhật vào tài khoản quốc gia với chi tiết theo từng nội dung của IPSAS; (x) Thay đổi chỉnh sửa cho Luật Quản trị tài chính công và (xi) Lập và nộp BCTC hợp nhất toàn chính phủ cho quốc hội và KTNN cấp trung ương.

- *Tại nước Nigeria*: Đối với nước này thì việc áp dụng IPSAS được chia thành hai giai đoạn là thực hiện IPSAS theo cơ sở kế toán tiền và thực hiện IPSAS theo cơ sở kế toán dồn tích. Giai đoạn 1 được triển khai từ năm 2010 và cho đến năm 2016 chính thức chuyển sang giai đoạn 2. Trước khi áp dụng kế toán cơ sở tiền thì chính phủ đã rà soát các quy trình hiện tại và hệ thống hành lang pháp lý. Đi vào chi tiết thì nước này đã áp dụng IPSAS gồm 5 việc cụ thể: (i) hình thành các ủy ban theo lộ trình do chính phủ công bố theo từng khâu do các cơ quan quyết định; (ii) thông tin đến ban lãnh đạo các đơn vị về tầm quan trọng cũng như ý nghĩa khi áp dụng IPSAS để có được sự đồng thuận trong tổ chức; (iii) soạn thảo tài liệu hướng dẫn chi tiết vì IPSAS đối với công chức khu vực công là không dễ dàng để hiểu và ứng dụng; (iv) ban hành thông tư liên quan đến kho bạc quốc gia vì họ cho rằng kho bạc giữ vai trò chính trong kế toán dồn tích theo IPSAS; (v) rà soát và thống nhất các chính sách cũng như nguyên tắc kế toán cho tất cả đơn vị công trong nước (Udeh & Sopekan, 2015).

- *Tại nước Nam Phi*: đây là một trong những quốc gia tiên phong khi triển khai áp dụng IPSAS vào khu vực công của nước mình ở năm 2002. Theo thông tin chính thức công bố thì Nam Phi đã triển khai thành công áp dụng IPSAS theo cơ sở dồn tích ở cấp địa phương trước, sau đó đến các cơ quan đại diện và quốc hội, trong khi đó các bộ vẫn áp dụng cơ sở kế toán tiền mặt có điều chỉnh. Đi vào chi tiết thì nước này đã áp dụng IPSAS gồm 5 việc cụ thể: (i) công bố và thực hiện từng nội dung của quy trình chuyển đổi; (ii) kiện toàn nội dung của các văn bản pháp lý để có sự đồng nhất về quy định; (iii) nâng cao năng lực và kỹ năng của cán bộ kế toán; (iv) phân tích thực trạng về khoảng cách giữa mức công bố thông tin theo chế độ hiện tại với kế hoạch áp dụng đề ra; (v) tập trung chú ý đến kế toán nguồn lực của quốc gia và các khoản thu ngân sách trong kỳ.

- *Tại nước Kenya*: nước này có hai cấp độ khác nhau của chính phủ, đó là chính quyền trung ương và chính quyền cấp hạt hoặc quận. Việc áp dụng IPSAS được yêu cầu bởi Hội đồng CMKT công quốc gia (PSASB) được quốc hội nước này thành lập năm 2014. Tổ chức PSASB này được lập theo hướng dẫn chi tiết trong Đạo luật quản lý tài chính công ban hành năm 2012. Ngay từ năm 2011 thì nước này đã chuẩn bị những tiền đề cơ bản và trong vòng 3 năm thì đã có thể sẵn sàng tài liệu cho việc lập BCTC hợp nhất của năm tài chính 2014. Đi vào chi tiết thì nước này đã áp dụng IPSAS gồm 5 việc cụ thể: (i) triển khai nội dung của từng điều khoản chi tiết trong luật mà có liên quan đến công tác tổ chức kế toán công để chuẩn bị chuyển sang hệ thống kế toán mới; (ii) quyết định áp dụng CMKT tiền cho các bộ và hạt còn kế toán dồn tích cho các đơn vị công mang tính sự nghiệp; (iii) đưa yêu cầu áp dụng IPSAS vào văn bản luật để nâng cao tính chất pháp lý của nhà nước; (iv) kết hợp với các trường đại học và tổ chức nghề nghiệp để tập huấn cũng như cấp chứng chỉ kế toán viên khu vực công theo quy định.

3. Bài học rút ra cho Việt Nam

Áp dụng chuẩn mực IPSAS được các tổ chức, đơn vị và nhiều quốc gia khẳng định rằng sẽ đem lại thông tin tài chính, kế toán công được minh bạch, hướng đến tăng cường trách nhiệm giải trình đối với công dân của đất nước. Để thực hiện tốt việc áp dụng IPSAS thì các nước thuộc khu vực châu Phi đã đúc kết có 3 điểm quan trọng sau cần chú ý tập trung:

- Nhận diện khu vực có mức độ ưu tiên đầu tiên: với nguồn lực và thời gian có giới hạn nên việc xác định thứ tự ưu tiên của từng khu vực, lĩnh vực là một việc cần thiết.

- Xác định tính kiểm soát giữa các đơn vị công: mối quan hệ giữa các đơn vị trong khu vực công có tính chất phối hợp vì đều cùng thực hiện chức năng và nhiệm vụ của nhà nước.

- Lựa chọn những chuẩn mực đơn giản để áp dụng trước: chính phủ cần thống nhất xem nên áp dụng trước một số chuẩn mực cụ thể trong bộ hệ thống IPSAS toàn cầu hiện hành.

Để có thể triển khai thành công thì Việt Nam có thể cân nhắc đến 7 nhân tố mà những nước trên yêu cầu nên quan tâm kỹ khi áp dụng IPSAS:

- Sự ủng hộ của hệ thống chính trị các nước đi từ cơ quan lập pháp đến cơ quan hành pháp.

- Hệ thống văn bản pháp quy các ngành nghề khác nhau có ủng hộ cải cách tài chính công.

- Hệ thống hiện tại đã được xác định và đánh giá những điểm chưa phù hợp.
- Tính tương thích của hệ thống tài chính kế toán công với những yêu cầu chung của IPSAS.
- Kỹ năng của đội ngũ thực hiện trực tiếp và gián tiếp với công tác kế toán đơn vị.
- Kỹ thuật về thông tin và truyền thông trong một tổ chức và giữa các đơn vị với nhau.
- Quy trình quản lý NSNN trong mối quan hệ với công tác kế toán.

Với những điểm quan trọng đầu tiên, dựa vào quá trình thực hiện tại các nước nêu trên thì có thể rút ra một số bài học kinh nghiệm cho Việt Nam:

- ◆ Nhận được sự hỗ trợ từ tổ chức quốc tế.
- ◆ Thành lập nhóm chuyên gia triển khai thực hiện.
- ◆ rà soát hệ thống pháp lý hiện hành để nhất quán.
- ◆ Kết hợp với KTNN.
- ◆ Ban hành lộ trình rõ ràng và tính tuân thủ.

Để có thể đưa vào thực tế tại Việt Nam thì cần quan tâm đến 7 công việc để các đơn vị công chú ý đến khi áp dụng IPSAS phải triển khai trong các bộ phận của đơn vị mình, bao gồm:

- Biên soạn tài liệu hướng dẫn.
- Hệ thống công nghệ thông tin.
- Thiếu hành lang pháp lý nhất quán.
- Định hướng áp dụng không rõ ràng.
- Thay đổi trong thái độ và hành vi của ban lãnh đạo.
- Thách thức về cơ sở hạ tầng và chi phí tài chính.
- Thách thức về thiếu kỹ năng và văn hóa tổ chức.

4. Kết luận

Kế toán khu vực công tại Việt Nam hiện nay vẫn còn những khoảng trống nhất định với quy định của bộ chuẩn mực quốc tế. Tuy nhiên, khi đã tham gia vào thị trường toàn cầu thì không những các DN cần có sự hội nhập theo chuẩn mực BCTC quốc tế mà các đơn vị công cũng cần có sự hài hòa, tiếp cận theo chuẩn mực của khu vực công. Bài viết đã đúc kết được quá trình thực hiện trên thực tế tại một số quốc gia có áp dụng IPSAS, qua đó rút ra những thách thức, những yếu tố giúp thành công và một số định hướng cho Việt Nam có thể xem xét triển khai trong thời gian tới tại các khu vực hoặc lĩnh vực công cụ thể. □

Tài liệu tham khảo

- Tetiana, I. & Liudmyla, L (2017). *The Experience and Issues of IPSAS Implementation in Ukraine in the Context of Cooperation with the United Nations. International Journal on Governmental Financial Management*, vol. XVII, no. 1, pp. 60-69.
- Isabel, B. & Juan, C. M. (2015). *Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. International Review of Administrative Sciences*, vol. 92, no. 4.
- Zhuquan, W. & Javed, M (2018). *Adoption of IPSAS in Public Sector of Developing Economies -Analysis of Five South Asian Countries. Research in World Economy*, vol. 9, no. 2, pp.44-51
- Sigit, W. K., Hilda, R., Dwi, M. & Trisacti, W (2018). *Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. Brazilian Administration Review*, vol.15, no.4.
- Udeh, F. & Sopekan, S (2015). *Adoption of IPSAS and the Quality of Public Sector Financial Reporting in Nigeria. Research Journal of Finance and Accounting*, vol.6, no. 20.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes, R. F., Aversano, N. & Philippe, C (2014). *The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: An International Comparison. International Review of Administrative Sciences*, vol. 3, no. 10, pp. 1-20.
- Pawan, A. & Frode, M (2010). *The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries. Research in Accounting in Emerging Economies, Emerald Group Publishing Limited*, pp.169 – 199.

ĐÁNH GIÁ HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG CỦA DOANH NGHIỆP MAY THEO MÔ HÌNH THẺ ĐIỂM CÂN BẰNG NGHIÊN CỨU ĐỐI VỚI DOANH NGHIỆP MAY CÓ QUY MÔ LỚN

TS. Vũ Thùy Dương – Đại học Công đoàn
 TS. Hoàng Khánh Vân – Đại học Lao động Xã hội

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Hiện nay xu thế nền kinh tế ngày càng mở cửa, các doanh nghiệp (DN) May có nhiều cơ hội nhưng cũng có nhiều thách thức. Để tăng cường được khả năng cạnh tranh trên thị trường đòi hỏi các DN May không ngừng nâng cao hiệu quả hoạt động. Có nhiều mô hình đánh giá hiệu quả hoạt động, tuy nhiên trong bài viết này tác giả chỉ đề cập đến mô hình Thẻ điểm cân bằng

Abstract: At present, the economy is increasingly open, May enterprises have many opportunities but also many challenges. To enhance competitiveness in the market requires garment enterprises to constantly improve operational efficiency. There are many models of performance evaluation, however, in this article, the author only refers to the balanced Scorecard model.

1. Đặt vấn đề

Ngành May là ngành sản xuất quan trọng đóng góp cho sự phát triển kinh tế của Việt Nam. Trong quy hoạch phát triển công nghiệp đến năm 2020 – 2030, ngành May vẫn tiếp tục là ngành trọng yếu trong cơ cấu công nghiệp của Việt Nam. Tuy nhiên, các DN may mặc đang đối mặt với rất nhiều khó khăn và thách thức trên con đường phát triển. Điều này đòi hỏi các DN may không ngừng nâng cao hiệu quả hoạt động của DN.

Trong hơn hai thập kỷ qua, đã có nhiều tác giả đưa ra các mô hình đánh giá hiệu quả hoạt động (HQHD). Trong các mô hình đánh giá HQHD, Thẻ điểm cân bằng (BSC) được nhiều nhà nghiên cứu cũng như nhiều DN đánh giá cao vai trò của nó. Tác giả Ghosh và Mukherjee (2006) đã phân tích các ưu điểm khi sử dụng Thẻ điểm cân bằng, để đánh giá HQHD DN. Thẻ điểm cân bằng được coi là công cụ quản lý chiến lược, biến chiến lược thành các hành động cụ thể.

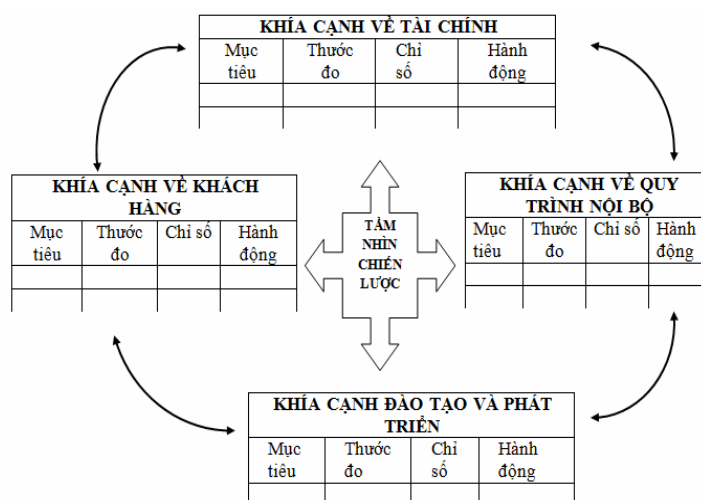
Chính vì điều đó, tác giả đã sử dụng mô hình Thẻ điểm cân bằng để đánh giá HQHD trong DN may và được nghiên cứu thử nghiệm tại công ty may Đức Giang.

2. Nội dung

2.1. Mô hình Thẻ điểm cân bằng

BSC là một công cụ quản trị, nó giúp cho DN thiết lập, thực hiện, giám sát, nhằm đạt được các chiến lược và các mục tiêu của mình thông qua việc diễn giải và phát triển các mục tiêu chiến lược thành các mục tiêu, chương trình hành động cụ thể dựa trên 4 khía cạnh: Tài chính, Khách hàng, Quy trình nội bộ, Đào tạo và phát triển.

Hình 1. Thẻ điểm cân bằng – BSC



Nguồn: Kaplan & Norton, 1992

- Khía cạnh Tài chính: Cung cấp thông tin về doanh thu của tổ chức và nhấn mạnh đến yếu tố quản lý tài chính hiệu quả.
- Khía cạnh Khách hàng: Nhấn mạnh sự quan tâm đến quyền lợi của khách hàng.
- Khía cạnh Quy trình nội bộ: Nhấn mạnh đến các hoạt động và quy trình cụ thể để thực hiện triệt để các mục tiêu và kế hoạch đã đề ra.
- Khía cạnh Đào tạo và phát triển: Mọi nhân viên phải luôn học tập để nâng cao trình độ chuyên môn.

Mô hình trên cho thấy bốn khía cạnh của BSC có mối quan hệ chặt chẽ với nhau, bổ sung cho nhau theo nguyên lý nhân quả. Bốn khía cạnh có mối quan hệ tương hỗ và nhân quả, kết quả của khía cạnh này là nguyên nhân của khía cạnh khác.

BSC giúp các tổ chức diễn giải chiến lược thành các mục tiêu, thước đo cụ thể. Một “mục tiêu” là một lời tuyên bố ngắn gọn, thường bắt đầu bằng động từ, mô tả điều chúng ta cần phải làm tốt trong cả bốn khía cạnh để thực thi kế hoạch của mình. Các mục tiêu có thể là “tăng lợi nhuận”, “cải thiện thời gian giao hàng”, “giảm lượng khí thải”.... Các mục tiêu này được sắp xếp trong bản đồ chiến lược và được liên kết với nhau bằng mối quan hệ nhân quả. Việc theo dõi sự thành công nhằm đạt được các mục tiêu chính là phạm vi của các thước đo, một thiết bị định lượng dùng để giám sát tiến trình.

2.2. Hiệu quả hoạt động

HQHD là phạm trù kinh tế đo lường sự tồn tại và phát triển bền vững của DN, thông qua giá trị mà DN tạo ra. Giá trị DN tạo ra là giá trị tăng thêm từ các khoản đầu tư của cổ đông hay chính là giá trị tăng thêm từ những nguồn lực mà DN bỏ ra. Giá trị có thể là sự kết hợp cả mục tiêu tài chính và mục tiêu phi tài chính. Với mục tiêu tài chính, giá trị tạo ra chính là giá trị cổ đông. Với mục tiêu phi tài chính, giá trị bao gồm các lợi ích về điều kiện làm việc, thời gian làm việc, tương tác xã hội.

Đánh giá HQHD là so sánh giữa kết quả hữu ích thu được với chi phí bỏ ra, để có được kết quả đó. Kết quả hữu ích ở đây có thể hiểu bao gồm hiệu quả kinh tế và hiệu quả xã hội.

2.3. Phương pháp nghiên cứu

Để thực hiện nghiên cứu tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu định tính và phương pháp nghiên cứu định lượng.

Phương pháp nghiên cứu định tính

Tác giả thực hiện phỏng vấn bán cấu trúc và phi cấu trúc. Trong Bảng câu hỏi phỏng vấn sâu, tác giả sử dụng những câu hỏi bán cấu trúc và không cấu trúc.

Trong quá trình tiến hành phỏng vấn sâu, tác giả bổ sung thêm những câu hỏi không cấu trúc do phát sinh thêm những vấn đề mới như có những DN chưa từng biết đến BSC, do đó có những chi tiêu DN đang áp dụng có thể đã thể hiện được 4 khía cạnh của BSC nhưng lại chưa được DN xây dựng thành một Thẻ điểm cân bằng đánh giá hoàn chỉnh.

Đối tượng mà tác giả tiến hành phỏng vấn là các nhà quản lý.

Phương pháp nghiên cứu định lượng

• *Phương pháp chọn mẫu*

Theo công thức xác định mẫu của Hair & cộng sự, cỡ mẫu là 235 mẫu. Trong nghiên cứu, tác giả khảo sát số liệu ở 250 DN. Kết quả thu được 230 phiếu hợp lệ.

• *Phương pháp phân tích dữ liệu*

Tác giả sử dụng phần mềm SPSS 19 trong xử lý số liệu điều tra. Quá trình phân tích dữ liệu được thực hiện thông qua từng bước:

Bước 1: Thống kê mô tả mẫu và biến quan sát

Bước 2: Tác giả đánh giá mức độ tin cậy của thang đo

Bước 3: Phân tích nhân tố khám phá EFA

Bước 4: Phân tích sâu bằng phương pháp kiểm định ANOVA, để xem xét có sự khác biệt giữa các DN ở các vùng miền hay không?

Bước 5: Vận dụng BSC xây dựng được hệ thống chỉ tiêu đánh giá HQHĐ, cho các DN may Việt Nam.

2.4. Kết quả nghiên cứu

Mô tả mẫu:

Bảng 1. Mẫu khảo sát

Khối	Nhóm	DN	Số phiếu
Vùng miền	Miền Bắc	80	153
	Miền Trung	65	104
	Miền Nam	105	205
Tổng		250	462

Nguồn: tác giả thống kê kết quả khảo sát

Theo bảng số liệu, các DN may có quy mô lớn được phân bố nhiều ở khu vực miền Nam.

Kết quả nghiên cứu định tính:

Từ kết quả phỏng vấn, tác giả nhận thấy rằng, các chỉ tiêu tài chính hiện đại cũng được các nhà quản lý quan tâm trong việc đánh giá HQHĐ. Vì vậy, tác giả đề xuất thêm 3 chỉ tiêu trong khía cạnh tài chính: *EVA (Giá trị kinh tế gia tăng)*, *MVA (Giá trị thị trường gia tăng)*, *CFROI (Dòng tiền thu nhập trên vốn đầu tư)*.

Ngoài ra, các nhà quản lý cũng cho rằng, các DN May Việt Nam phụ thuộc nhiều vào các nhà cung cấp. Việc nhà cung cấp có đáp ứng được yêu cầu về chất lượng, thời gian cung cấp vật tư hàng hóa hay không sẽ ảnh hưởng đến HQHĐ của DN. Chính vì vậy, thông qua các chỉ tiêu liên quan đến nhà cung cấp có thể đánh giá HQHĐ của DN. Qua đó, tác giả cũng đề xuất thêm 3 chỉ tiêu phản ánh yếu tố “Nhà cung cấp” trong khía cạnh Quy trình nội bộ: “*Tỷ lệ nhà cung cấp đáp ứng đúng yêu cầu*”, “*Tỷ lệ thời gian nhà cung cấp giao hàng đúng thời hạn*”, “*Tỷ lệ nhà cung cấp là nhà cung cấp thường xuyên cho DN*”.

Kết quả nghiên cứu định lượng

Đánh giá mức độ tin cậy của thang đo

+ *Đánh giá mức độ tin cậy của thang đo trong khía cạnh “Tài chính”*: Sau 2 lần kiểm định Cronbach’s Alpha, kết quả giữ lại 14 chỉ tiêu (biến quan sát) đạt yêu cầu với hệ số Cronbach’s Alpha = 0.921 đã đạt yêu cầu và hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát > 0.5.

+ *Đánh giá mức độ tin cậy của thang đo trong khía cạnh “Khách hàng”*: Với kết quả kiểm định Cronbach’s Alpha cho thấy, các biến quan sát đạt đã yêu cầu với hệ số Alpha = 0.910 và hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát đều > 0.5, số biến được giữ lại là 3.

+ *Đánh giá mức độ tin cậy của thang đo trong khía cạnh “Quy trình nội bộ”*: Sau đó tiến hành kiểm định lần 2, kết quả đạt được yêu cầu với hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát đều > 0.5 và hệ số Alpha = 0.902 với số biến được giữ lại là 8 biến.

+ *Đánh giá mức độ tin cậy của thang đo trong Khía cạnh “Đào tạo và phát triển”*: Với kết quả kiểm định lần 2 các biến quan sát còn lại đều đạt yêu cầu do hệ số tương quan biến tổng đều > 0.5 và hệ số Alpha 0.835 và còn lại 6 biến quan sát đạt yêu cầu.

Kết quả phân tích nhân tố khám phá EFA

Kết quả phân tích nhân tố lần 2 cho thấy các biến quan sát hội tụ vào 4 nhóm với chỉ số KMO = 0.825 đạt yêu cầu với 30 biến quan sát.

Kết quả kiểm định ANOVA

Sau khi kiểm định Levene đều cho kết quả hệ số Sig.>0.05, đối với cả DN may có quy mô lớn cho nên chấp nhận phương sai giữa các nhóm là bằng nhau một cách có ý nghĩa thống kê.

Từ kết quả phân tích phương sai, tác giả sẽ kiểm định ANOVA, để so sánh sự khác biệt về hệ thống chỉ tiêu giữa các DN may ở 3 miền: Bắc, Trung, Nam. Kết quả kiểm định ANOVA của các DN may có quy mô lớn, ở khu vực Bắc, Trung, Nam thể hiện các mức ý nghĩa đều >0.05. Kết quả kiểm định thể hiện các DN ở các khu vực khác nhau không có sự khác biệt về hệ thống các chỉ tiêu trong 4 khía cạnh của Thẻ điểm cân bằng một cách có ý nghĩa thống kê.

Bảng 2. Thẻ điểm cân bằng đánh giá HQHĐ

Khía cạnh	Mục tiêu – Chiến lược	Thước đo
Tài chính	Tăng thị phần	TC2 2. Tỷ lệ tăng doanh thu /nhân viên
		TC5 5. Tỷ suất sinh lời của tài sản (ROA)
		TC13 13. Tỷ lệ tăng của cổ tức
	Nâng cao thu nhập cho người lao động	TC3 3. Tỷ lệ tăng lợi nhuận
		TC6 6. Tỷ suất sinh lời của vốn chủ sở hữu (ROE)
		TC10 10. Tỷ suất sinh lời của chi phí
		TC16 16. Tỷ lệ giảm chi phí đơn vị sản phẩm
		TC12 12. Tỷ lệ tăng của giá cổ phiếu
	Nâng cao giá trị cổ đông	TC1 1. Tỷ lệ tăng doanh thu
		TC4 4. Tỷ suất sinh lời của vốn đầu tư (ROI)
		TC15 15. Tỷ lệ giảm tổng chi phí
		TC17 17. Giá trị kinh tế giá tăng (EVA)
TC18 18. Giá trị thị trường gia tăng (MVA)		
Quy trình nội bộ	Nâng cao NLSX	QTNB5 31. Tỷ lệ hàng bị trả lại
		QTNB4 30. Tỷ lệ sản phẩm không đạt tiêu chuẩn
	Đa dạng sản phẩm	QTNB6 32. Tỷ lệ sản phẩm mới/tổng sản phẩm
		QTNB9 35. Thời gian chu chuyển hàng hóa
	Rút ngắn thời gian	QTNB1 27. Tỷ lệ doanh thu của thị trường mới / Tổng doanh thu
		QTNB10 36. Tỷ lệ nhà cung cấp đáp ứng đúng yêu cầu
		QTNB11 37. Tỷ lệ thời gian nhà cung cấp giao hàng đúng thời hạn
Đào tạo và phát triển	Nâng cao sự hiểu biết và trình độ của nhân viên	QTNB12 38. Tỷ lệ nhà cung cấp là nhà cung cấp thường xuyên cho DN.
		DTPT9 47. Tỷ lệ chi phí đào tạo, tập huấn nhân viên/tổng chi phí
	Nâng cao kỹ năng quản lý Tự động hóa sản xuất	DTPT4 42. Tỷ lệ lao động gián tiếp trình độ dưới đại học
		DTPT2 40. Tỷ lệ lao động gián tiếp có trình độ trên đại học
		DTPT5 43. Tỷ lệ lao động trực tiếp có trình độ tay nghề cao
		DTPT6 44. Tỷ lệ chi phí đầu tư trang thiết bị thông tin
DTPT1 39. Hệ số đổi mới trang thiết bị		
Khách hàng	Nâng cao chất lượng sản phẩm	KH1 20. Số lượng đơn khiếu nại/khách hàng
		KH4 23. Mức độ sử dụng thường xuyên sản phẩm của khách hàng
	Mở rộng quan hệ với khách hàng	KH3 22. Tỷ lệ khách hàng rời công ty
Nâng cao sự thỏa mãn của khách hàng		

3. Kết luận

Thẻ điểm cân bằng là mô hình quản lý, nhằm kết nối các mục tiêu với chiến lược thực hiện và có tính chất tự hoàn thiện vì mục tiêu phát triển của DN nói chung và các DN may nói riêng.

Bằng việc kết hợp giữa phương pháp nghiên cứu định tính và định lượng, trên cơ sở khảo sát 250 DN may lớn nhỏ để đánh giá HQHĐ, trong các DN may Việt Nam bằng mô hình Thẻ điểm cân bằng. Đối tượng khảo sát là các nhà quản lý. Với kết quả thu về 230 phiếu hợp lệ, qua phân tích dữ liệu bằng phần mềm SPSS 19, đã đưa ra mô hình Thẻ điểm cân bằng để đánh giá HQHĐ của DN may Việt Nam – Nghiên cứu đối với DN có quy mô lớn. Trong Thẻ điểm cân bằng này, tác giả đã bổ sung các chỉ tiêu tài chính hiện đại: EVA, MVA được các nhà quản lý DN May lớn đánh giá cao sự cần thiết. Mặt khác, với khía cạnh Quy trình nội bộ, tác giả cũng đưa thêm chỉ tiêu: Tỷ lệ nhà cung cấp đáp ứng đúng yêu cầu, Tỷ lệ thời gian nhà cung cấp giao hàng đúng thời hạn, Tỷ lệ nhà cung cấp là nhà cung cấp thường xuyên cho DN. Các chỉ tiêu này đưa ra đều được các nhà quản lý DN may Việt Nam đánh giá cao và phù hợp với đặc điểm sản xuất của may Việt Nam. □

Tài liệu tham khảo

1. Alchian, A., & Demsetz, H., 1972, "Production, information costs, and economic organization", *American Economic Review*, số 62.
 2. Cameron, K., 1986, "Effectiveness as paradox: Consensus and conflict in conceptions of organizational effectiveness", *Management Science*, 32(5).
 3. Chriyha, A. và cộng sự, 2012, "Proposal of a performance model based on The balanced scorecard for the Moroccan textile industry".
 4. Felice, F.D. & Petrillo, A., 2013, "Key Success Factors for Organizational Innovation in the Fashion Industry", *International Journal of Engineering Business Management*.
 5. Felice, F.D. & Petrillo, A., 2013, "Key Success Factors for Organizational Innovation in the Fashion Industry", *International Journal of Engineering Business Management*.
 6. Hofer, 1983, "A new measure for assessing organization performance", *Advances in strategic management*, Số 2.
 7. Sofian, S. và cộng sự, 2015, "Linking Balanced Scorecard measures to SME's Business Strategy: Addressing the moderating role of Financial resources", *International Journal of Research*, Số 12, Tr 92-99.
 8. Kaplan, R.S., & Norton, D.P., 1992, "The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance", *Harvard Business Review*.
 9. Jensen, M., & Meckling, W., 1976, "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure", *Journal of Financial Economics*.
 10. Kaplan, R.S., & Norton, D.P., 1996a, "The balanced scorecard: Translating strategy into action", *Harvard Business Review*.
 11. Kaplan, R.S., & Norton, D.P., 1996b, "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System", *Harvard Business Review*.
 12. Kaplan, R.S. & Norton, D.P., 2000, "The Strategy focused organization: How Balanced Scorecard Companies thrive in the new Business environment", *Harvard Business Review*.
 13. Kaplan, R.S., & Norton, D.P., 2001, "Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management", *Accounting Horizons*, số 15.
 14. Mai Xuân Thủy, 2012, "Issues in the Balanced Score Card implementation: A Vietnamese case study", *Tạp chí kinh tế phát triển*, số 14.
 15. Simon, H.A., 1976 "Administrative Behavior".
 16. Suanmali, S., và cộng sự, 2009, "A Study of Business Performance through Key Performance Indicators (KPIs) in Thai Garment Industry", *The 5th International Congress on Logistics and SCM Systems*.
 17. Trần Quốc Việt, 2013, "Các yếu tố ảnh hưởng đến mức độ chấp nhận của mô hình thẻ điểm cân bằng trong quản trị chiến lược tại các DN Việt Nam".
- Yalcin, N., và cộng sự, 2011, "Application of fuzzy multi – criteria decision making methods for financial performance evaluation of Turkish manufacturing industries".
-

HOÀN THIỆN HỆ THỐNG BÁO CÁO TÀI CHÍNH TẠI VIỆT NAM THEO ĐỊNH HƯỚNG ÁP DỤNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN QUỐC TẾ (IFRS) COMPLETE FINANCIAL STATEMENTS SYSTEM IN VIETNAM TOWARDS APPLYING THE INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IFRS)

✉ NCS. Hoàng Vũ Hải – Phó trưởng Bộ môn Tài chính kế toán, Đại học Lâm nghiệp
TS. Nguyễn Tiến Thao – Trưởng Bộ môn Kinh tế, Đại học Lâm nghiệp

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) là chuẩn mực kế toán (CMKT) chung giúp báo cáo tài chính (BCTC) của các công ty dễ hiểu, dễ so sánh và đáng tin cậy trên phạm vi toàn cầu. IFRS được ban hành và phát triển bởi International Accounting Standards Board (IASB), trước đây là International Accounting Standards (IAS). Do vậy, Việt Nam áp dụng IFRS là một trong những nhiệm vụ trọng tâm, cấp bách cần phải được sớm triển khai để đáp ứng yêu cầu của nền kinh tế trong giai đoạn mới. Hoàn thiện hệ thống BCTC theo IFRS là một yêu cầu tất yếu nhưng nhiều khó khăn và vướng mắc trong giai đoạn hiện nay. Do vậy, bài báo đã đưa ra lộ trình và giải pháp hoàn thiện việc áp dụng IFRS tại Việt Nam trong giai đoạn tới, giúp các đơn vị xây dựng chính sách và đơn vị thực thi chính sách có góc nhìn mới hơn về vấn đề này

Từ khóa: Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS), CMKT quốc tế (IAS), BCTC; Lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam.

Abstract: International Financial Reporting Standards (IFRS) is the companies' general accounting standard that is understandable, comparable and reliable on the global scale. IFRS was issued and developed by International Accounting Standards Board (IASB), formerly International Accounting Standards (IAS). Thus, the application of IFRS in Vietnam is one of the focal and urgent missions and IFRS should be deployed soon to meet requirements of economic development in the new stage. Completion of financial statements system following IFRS is necessity but it also faces a lot of difficulties and obstacles. Thus, this paper provided route and solutions to complete the IFRS application in Vietnam in the new stage. The paper also helps policy-making offices and policy enforcement units to have new idea on IFRS.

Keywords: Financial statement; International Accounting Standards (IAS); International Financial Reporting Standard (IFRS); IFRS application route in Vietnam.

I – Đặt vấn đề

Hệ thống BCTC là sản phẩm cao nhất của quá trình kế toán. Trong điều kiện phát triển kinh tế thị trường, hội nhập kinh tế ở Việt Nam hiện nay, thông tin trình bày trên BCTC trở nên hết sức đa dạng và càng có ý nghĩa đặc biệt quan trọng. Nó một mặt phải đảm bảo được tính hữu ích đối với nhiều đối tượng sử dụng, đáp ứng được yêu cầu phát triển và quản lý nền kinh tế nhiều thành phần hoạt động theo cơ chế thị trường định hướng Xã hội Chủ nghĩa, một mặt phải hòa hợp với thông lệ thế giới và CMKT quốc tế, phù hợp với yêu cầu hội nhập kinh tế. Các DN (DN) để hội nhập với nền kinh tế quốc tế thì BCTC DN phải được minh bạch với chất lượng cao, phù hợp với thông lệ, CMKT quốc tế. Đây chính là nền tảng và là điều kiện tiên quyết cho một nền kinh tế và hệ thống tài chính vận hành hiệu quả. Do vậy yêu cầu xây dựng thể chế và năng lực kỹ thuật để cải thiện chất lượng BCTC là hết sức cần thiết.

Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) đã được ban hành bởi Ủy ban CMKT quốc tế (IASB) đã được áp dụng tại 131/143 quốc gia và vùng lãnh thổ (chiếm tỷ lệ 93% các nước được IASB khảo sát). Việt Nam là một trong số ít các quốc gia chưa áp dụng IFRS trong việc lập và trình bày BCTC. Do vậy, việc áp dụng IFRS tại Việt Nam là xu thế tất yếu hiện nay.

Tuy nhiên, việc áp dụng IFRS tại Việt Nam còn gặp nhiều khó khăn do thị trường Việt Nam chưa thực sự phát triển, trình độ nhân lực kế toán còn thấp, các DN chưa thấy được tầm quan trọng trong việc áp dụng IFRS đối với lập và trình bày BCTC. Do vậy, bài viết xin đề xuất một số giải pháp hoàn thiện hệ thống BCTC tại Việt Nam theo định hướng áp dụng IFRS.

Thứ nhất, Sửa đổi, bổ sung Luật Kế toán cho phù hợp với các quy định và nguyên tắc kế toán theo IFRS

Nội dung chủ yếu cần sửa đổi, bổ sung xoay quanh các nội dung về: đối tượng áp dụng; nguyên tắc kế toán; cơ sở định giá; tổ chức nghề nghiệp về kế toán; kỳ kế toán của DN đặc thù; áp dụng hệ thống sổ kế toán; hóa đơn bán hàng; lập BCTC tổng hợp và BCTC hợp nhất...

Một số nội dung chủ yếu trong Luật Kế toán 2015 có liên quan đến hệ thống BCTC cần được xem xét sửa đổi như sau:

- Luật Kế toán (2015) quy định áp dụng nguyên tắc giá gốc, nhưng có bổ sung thêm áp dụng giá trị hợp lý tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC đối với một số trường hợp. Ví dụ: Đối với các khoản mục có gốc ngoại tệ và các tài sản hoặc nợ phải trả có giá trị biến động thường xuyên phải được đánh giá và ghi nhận theo giá trị hợp lý tại thời điểm cuối kỳ lập BCTC. Điều này được cụ thể trong Điều 3, khoản 6 và Điều 28 Luật Kế toán 2015. Giá trị hợp lý được quy định trong Luật kế toán là “giá trị được xác định phù hợp với giá thị trường, có thể nhận được khi bán một tài sản hoặc chuyển nhượng một khoản nợ phải trả tại thời điểm xác định giá trị”. Tuy nhiên muốn áp dụng được IFRS thì Luật kế toán cần quy định cụ thể nhiều trường hợp áp dụng giá trị hợp lý hơn nữa, dần tiến tới sử dụng giá trị hợp lý thay thế cho nguyên tắc giá gốc.

- Quy định lại về *đơn vị kế toán*, theo hướng, một DN phụ thuộc đạt đến quy mô nhất định phải được xem là đơn vị kế toán tránh tình trạng các DN có quy mô rất lớn nhưng không bổ nhiệm kế toán trưởng vì chỉ lập và nộp báo cáo cho đơn vị cấp trên; Do vậy, quy định đơn vị kế toán là các cơ quan, tổ chức, đơn vị có lập BCTC là cứng nhắc và bó hẹp trong một số trường hợp.

Thứ hai, quy định cụ thể áp dụng IFRS đối với từng loại hình DN theo lộ trình cụ thể chi tiết.

IFRS là điều kiện để đảm bảo các DN và tổ chức trên toàn thế giới, áp dụng các nguyên tắc kế toán một cách thống nhất trong công tác lập BCTC. Việc áp dụng IFRS, nhằm cải thiện chất lượng thông tin kế toán và thuận tiện cho các nghiệp vụ tài chính. BCTC cung cấp thông tin toàn diện, đúng đắn, kịp thời và do đó, nhà đầu tư có nhiều thông tin về thị trường vốn, giảm được rủi ro trong việc đưa ra quyết định kinh tế. BCTC được định dạng theo biểu mẫu thống nhất và loại trừ sự khác biệt trong CMKT, các thông tin trên BCTC có tính so sánh. Qua đó, sẽ giúp cho các nhà đầu tư giảm chi phí trong việc xử lý thông tin kế toán, giảm sự khác biệt giữa các nước trong CMKT. Ngoài ra, chất lượng thông tin cao hơn, tính minh bạch rõ ràng, sẽ làm giảm rủi ro cho các nhà đầu tư. Đặc điểm cơ bản của IFRS là nguyên tắc giá trị hợp lý được đề cập nhiều hơn dần thay thế giá gốc.

Theo bài viết lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam nên chia theo hai loại hình DN: (1) Với những DN có đủ điều kiện áp dụng được IFRS và có lợi ích công chúng thì áp dụng ngay IFRS bắt đầu từ năm 2020, (2) Đồng thời, ban hành VAS/VFRS cho các đối tượng không có lợi ích công chúng và các DN còn lại (ngoại trừ SME có CDKT riêng). Sau đó khi các DN này đủ điều kiện áp dụng IFRS thì chuyển sang đối tượng bắt buộc áp dụng IFRS. (3) Từ năm 2023 trở đi, Bộ Tài chính tuyên bố tuân thủ hoàn toàn IFRS; Tiếp tục hỗ trợ các 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; Ngoài ra, Bộ Tài chính sẽ biên dịch IFRS từ Tiếng Anh sang Tiếng Việt, để làm căn cứ thực hiện và tạo điều kiện thuận lợi cho mọi đối tượng nghiên cứu, áp dụng.

Cụ thể, các nội dung cần thay đổi đối với hệ thống CMKT Việt Nam và lộ trình áp dụng IFRS như sau:

Nâng cấp VAS 1, chuẩn hóa quy định về mục tiêu, đặc điểm chất lượng, nguyên tắc soạn thảo và trình bày BCTC

Chuẩn mực chung (VAS 01) quy định và hướng dẫn các nguyên tắc, yêu cầu kế toán cơ bản, các yếu tố và ghi nhận các yếu tố của BCTC. VAS 01 và Framework có nhiều điểm hòa hợp với nhau vì VAS 01 được xây dựng trên cơ sở tham khảo Framework và vận dụng trong điều kiện cụ thể của Việt Nam. Tuy nhiên, một số khái niệm và nguyên tắc trong Framework chưa được đề cập hoặc đề cập không đầy đủ trong VAS 1. Điều này ảnh hưởng đến vai trò của Chuẩn mực chung, đến nguyên tắc soạn thảo và trình bày BCTC. Do vậy, cần bổ sung, điều chỉnh một số vấn đề liên quan đến Chuẩn mực chung như sau:

- (1) Bổ sung yêu cầu coi trọng bản chất hơn hình thức đối với thông tin được trình bày trên BCTC
- (2) Bổ sung các khái niệm vốn và bảo toàn vốn:
- (3) Quy định việc sử dụng kết hợp “giá trị hợp lý” cùng với “nguyên tắc giá gốc”.
- (4) Thay thế các yêu cầu kế toán bằng các đặc điểm chất lượng của thông tin tài chính hữu ích. Nội dung các đặc điểm chất lượng của thông tin tài chính hữu ích phù hợp với quy định của IASB tại IFRS

Framework. Theo đó, đặc điểm chất lượng bao gồm đặc điểm chất lượng cơ bản và đặc điểm chất lượng bổ sung, “nội dung quan trọng hơn hình thức” không được đề cập như một tiêu chuẩn riêng biệt vì nó đã bao hàm trong “trình bày trung thực”. Ngoài ra, có thể có những hướng dẫn thích hợp về rào cản chi phí trong điều kiện Việt Nam.

(5) Nâng cấp, tiến đến thay thế VAS 1 - *Chuẩn mực chung* thành Khuôn mẫu lý thuyết cho BCTC Việt Nam (*Vietnamese Conceptual Framework*).

Hiện nay, VAS 1 quy định và hướng dẫn các nguyên tắc và yêu cầu kế toán cơ bản, các yếu tố và ghi nhận các yếu tố của BCTC DN, nhưng lại được xem như là một CMKT. Điều này làm cho vai trò của VAS 1 trở nên không rõ ràng, không phù hợp với thông lệ quốc tế.

Do vậy, trên cơ sở bổ sung, điều chỉnh, nội dung, cần tiến tới nâng cấp, thay thế VAS 1 - *Chuẩn mực chung* thành Khuôn mẫu lý thuyết cho BCTC Việt Nam (*Vietnamese Conceptual Framework*).

Áp dụng chuẩn mực BCTC quốc tế IFRS số 13 - Giá trị hợp lý

Việt Nam cần xây dựng các điều kiện cần thiết để có thể áp dụng IFRS 13 (International Financial Reporting Standards 13): IFRS 13 yêu cầu hoặc cho phép đo lường giá trị hợp lý hoặc thuyết minh và cung cấp một khuôn khổ để đo lường giá trị hợp lý và đòi hỏi các thuyết minh về đo lường giá trị hợp lý đó. Các tiêu chuẩn xác định giá trị hợp lý trên cơ sở của một khái niệm “giá thoát” (exit price) và sử dụng giá trị hệ thống phân cấp hợp lý, là kết quả trong một thị trường, chứ không phải là thực thể đo lường cụ thể, IFRS 13 đã được ban hành tháng 5/2011 và áp dụng cho kỳ hàng năm bắt đầu từ hoặc sau ngày 01/01/2013.

Đồng thời, áp dụng hoàn chỉnh hệ thống CMKT áp dụng giá trị hợp lý làm cơ sở đo lường chủ yếu. Kết quả là, hệ thống CMKT Việt Nam và các chính sách pháp lý cần thay đổi không chỉ phù hợp với CMKT quốc tế mà còn là hệ thống CMKT áp dụng giá trị hợp lý làm cơ sở định giá chủ yếu, phù hợp với thông lệ và xu hướng quốc tế.

Ba là từng bước hoàn chỉnh một hệ thống thị trường hoạt động (active market); đồng bộ và minh bạch hóa hành lang pháp lý về 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.

Đưa vào áp dụng CMKT quốc tế số 41 (IAS 41) - Nông nghiệp đối với các đối tượng kế toán là tài sản sinh học

Theo chúng tôi, nên đưa CMKT và CĐKT hướng dẫn theo CMKT quốc tế (IAS) số 41 – Nông nghiệp để hướng dẫn về phương pháp kế toán cũng như trình bày BCTC về các tài sản sinh học và sản phẩm nông lâm nghiệp.

Theo chúng tôi, những tài sản sinh học như rừng trồng nguyên liệu, rừng trồng cho sản phẩm thu hoạch nhiều lần, đang trong giai đoạn đầu tư chưa khai thác hoặc chưa hình thành nên TSCĐ thì các sản phẩm dở dang này khi trình bày trên BCTC được đánh giá theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí để bán. Trong trường hợp không có căn cứ xác định được giá trị hợp lý thì có thể xác định căn cứ giá trị tương lai của dòng tiền với lãi suất là lãi suất vay vốn đầu tư hoặc lãi suất bình quân trên thị trường của năm báo cáo nếu DN xác định được hướng đầu tư chắc chắn thu được lợi ích kinh tế trong tương lai.

Trong trường hợp, phương pháp đo lường giá trị hợp lý thay thế được xác định không tin đáng tin cậy tài sản sinh học đó sẽ được đo lường theo giá gốc trừ đi hao mòn lũy kế và lỗ tổn thất lũy kế. Khi giá trị hợp lý của tài sản sinh học đó trở nên có thể đo lường đáng tin cậy thì DN sẽ đo lường nó theo giá trị hợp lý trừ đi chi phí bán. Khi một tài sản sinh học dài hạn thỏa mãn điều kiện phân loại vào nắm giữ để bán (hoặc được đưa vào một nhóm thanh lý mà được phân loại vào nắm giữ để bán) phù hợp với IFRS 5 Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt động bị chấm dứt, thì nó được giả định rằng giá trị hợp lý có thể được đo lường đáng tin cậy.

Áp dụng CMKT quốc tế IAS 23 – Chi phí đi vay

Việt Nam đã ban hành CMKT Việt Nam (VAS) số 16 – Chi phí đi vay. Tuy nhiên, VAS 16 có nhiều điểm vẫn có sự khác biệt so với IAS 23. Do vậy, để phù hợp với lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam thì cần áp dụng đầy đủ IAS 23.

Theo IAS 23 Các chi phí đi vay: Là lãi tiền vay và các chi phí khác phát sinh liên quan trực tiếp đến các khoản vay của DN. Chi phí đi vay được ghi nhận: Chỉ có các khoản chi phí đi vay liên quan trực tiếp đến việc mua sắm, xây dựng hoặc sản xuất tài sản dở dang được tính vào giá trị của tài sản đó (chi phí đi vay được vốn hóa); Các chi phí đi vay khác được ghi nhận là chi phí trong kỳ.

Chi phí đi vay quy định trong IAS bao gồm ba loại sau:

1. Chi phí tiền lãi được tính bằng cách sử dụng phương pháp tiền lãi thực tế theo IFRS 9.
2. Các chi phí tài chính liên quan đến các vụ thuê tài chính
3. Các chênh lệch tỷ giá phát sinh từ các khoản vay bằng ngoại tệ đến mức độ được xem như là khoản điều chỉnh cho chi phí tiền lãi.

Theo IAS số 23 đã bổ sung, sửa đổi thì DN phải xác định và ghi nhận chi phí lãi tiền vay theo một phương pháp lãi suất thực tế quy định trong CMKT về công cụ tài chính, trong đó đã bao gồm các khoản chiết khấu hoặc phụ trội trái phiếu và các khoản chi phí phụ phát sinh liên quan đến quá trình làm thủ tục vay hoặc phát hành trái phiếu. Do vậy, chi phí đi vay sẽ không có phần phân bổ các khoản chiết khấu hoặc phụ trội và các chi phí phụ phát sinh liên quan tới quá trình làm thủ tục vay.

IAS 23 không quy định cụ thể các trường hợp được vốn hóa nhưng IAS đề cập đến Tài sản dở dang: Là tài sản đang trong quá trình đầu tư xây dựng hoặc sản xuất cần một thời gian đủ dài để có thể đưa vào sử dụng theo mục đích định trước hoặc để bán (đoạn 23.5).

Ba loại tài sản sau đây không thuộc phạm vi Chuẩn mực:

1. Các tài sản dở dang được đo lường ở giá trị hợp lý: chẳng hạn như các tài sản sinh học được hạch toán theo IAS 41 Kế toán nông nghiệp.
2. Hàng tồn kho được sản xuất, chế tạo với số lượng lớn trên cơ sở lặp lại trong thời gian ngắn.
3. Các tài sản khi được mua đã sẵn sàng đưa vào sử dụng theo mục đích định trước.

Ngoài các định hướng áp dụng được đưa ra thì đồng bộ các cơ quan Nhà nước, Bộ Tài chính, các DN và trường đại học phải đồng thời ban hành, nghiên cứu và áp dụng các IFRS khác tiến tới năm 2030 Việt Nam hoàn toàn có thể áp dụng toàn bộ IFRS tại các DN.

Áp dụng hệ thống CMKT quốc tế (IAS) và chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) có các lợi ích rất to lớn như sau:

Chất lượng BCTC của DN sẽ được cải thiện một cách rõ rệt thông qua việc nâng cao trách nhiệm giải trình, tăng cường tính minh bạch và khả năng so sánh, cung cấp nhiều thông tin hữu ích cho người sử dụng báo cáo để đưa ra các quyết định quản lý, điều hành và đầu tư.

BCTC của DN Việt Nam có thể so sánh được với các DN khác trên thế giới. Đồng thời, do IFRS được thừa nhận và áp dụng rộng rãi nên sẽ giúp người sử dụng BCTC có thể so sánh tình hình và kết quả tài chính của các DN giữa các quốc gia khác nhau một cách dễ dàng hơn do BCTC của các công ty được lập dựa trên cùng một hệ thống chuẩn mực nên giúp các DN Việt Nam có cơ hội thuận lợi hơn trong việc huy động vốn trên thị trường quốc tế.

Thúc đẩy việc nâng cao chất lượng nguồn nhân lực trong lĩnh vực kế toán, tài chính tạo điều kiện cho việc xuất khẩu lao động có chuyên môn hoặc cung cấp dịch vụ kế toán qua biên giới của các DN Việt Nam ra nước ngoài.

IV– Kết luận

Việc áp dụng IFRS tại Việt Nam là yêu cầu tất yếu và cấp bách hiện nay. Để thực hiện được lộ trình áp dụng IFRS bắt buộc từ năm 2023 thì Nhà nước và các tổ chức, DN, trường đại học phải đồng bộ thực hiện các giải pháp để thực hiện lộ trình đã được đưa ra. Ngoài ra dựa theo lộ trình áp dụng IFRS, đây sẽ là chặng đường dài, có nhiều việc phải chuẩn bị, nhiều khó khăn và trở ngại phải vượt qua với Chính phủ, cộng đồng DN và người làm kế toán, kiểm toán, nhưng lợi ích với nền kinh tế rất to lớn. Do đó, các cá nhân người lao động, các chủ DN và các ban ngành cần hỗ trợ và hợp tác để triển khai hệ thống lập và trình bày BCTC quốc tế (IFRS) hiệu quả theo lộ trình. □

Tài liệu tham khảo

1. Deloitte, IFRS 13 Fair value measurement, <http://www.iasplus.com/standard/ifrs13.htm>.
 2. Quốc hội (2015), Luật Kế toán Việt Nam, NXB Hồng Đức, TP Hồ Chí Minh.
 3. AASB (2009), Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements [pdf].
 4. Đào Mạnh Huy, Đặng Phương Mai (2016), Chuẩn mực BCTC quốc tế cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam, Hội thảo quốc tế IFRS định hướng và lộ trình áp dụng tại Việt Nam, Bộ Tài chính, ACCA.
-

ĐÀO TẠO NGUỒN NHÂN LỰC KẾ TOÁN - KIỂM TOÁN CHẤT LƯỢNG CAO ĐÁP ỨNG YÊU CẦU CỦA CUỘC CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0

✎ TS. Trần Thị Hoa Thơm
Học viện Tài chính

Ngày nhận: 09/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Bài viết này phân tích những tác động của cuộc Cách mạng Công nghiệp 4.0 (CMCN 4.0) đến nguồn nhân lực kế toán - kiểm toán, nhấn mạnh những thách thức khi Việt Nam tham gia vào cuộc CMCN 4.0. Đồng thời, tác giả đề xuất một số giải pháp cho các cơ sở đào tạo ngành kế toán - kiểm toán để có thể vượt qua các trở ngại, khó khăn, nắm bắt thành công các cơ hội to lớn mà cuộc CMCN 4.0 mang đến, nhằm phát triển nguồn nhân lực kế toán - kiểm toán chất lượng cao xứng tầm khu vực và thế giới.

Từ khóa: thách thức, cách mạng công nghiệp 4.0, kế toán - kiểm toán, đào tạo nguồn nhân lực.

Abstract: This paper analyses the impact of the industrial revolution 4.0 on Accounting and Auditing human resources, focuses on the challenges when Vietnam participates in the industrial revolution 4.0. At the same time, some solutions are proposed to Vietnam accounting and auditing educational institutions to overcome this challenges and grasp the opportunities brought by Industrial revolution 4.0 in order to improve high quality accounting - auditing human resources to international level.

Keywords: challenges, industrial revolution 4.0, accounting and auditing, human resources training

1. Cuộc CMCN 4.0 và những thách thức đối với nguồn nhân lực kế toán - kiểm toán

CMCN 4.0 là cuộc cách mạng về sản xuất thông minh, dựa trên việc sử dụng Internet kết nối vạn vật để chuyển hóa toàn bộ thế giới thực thành thế giới số. Thành tựu của cuộc CMCN 4.0 với hệ thống mạng không dây, dữ liệu số hóa sẽ giúp công việc kế toán, kiểm toán không bị giới hạn bởi khoảng cách địa lý. Theo đó, kế toán viên, kiểm toán viên (KTV) tại Việt Nam có thể thực hiện công việc kế toán, kiểm toán ở bất cứ quốc gia nào trên toàn cầu. Ngược lại, các kế toán viên, KTV ở quốc gia được chấp nhận hành nghề ở Việt Nam đều thực hiện công việc kế toán, kiểm toán của DN (DN), tổ chức tại Việt Nam. Điều này đã và đang làm thay đổi môi trường, điều kiện làm việc của ngành Kế toán - Kiểm toán. Sự phát triển của Trí tuệ nhân tạo (AI), Blockchain và Điện toán đám mây (Cloud) trong kỷ nguyên số sẽ thay thế những công việc thủ công của kế toán - kiểm toán như thu thập, xử lý, tính toán số liệu. Còn con người chỉ phải đảm nhận các công việc mà trí tuệ nhân tạo không thể thay thế được như phân tích, tìm nguyên nhân đưa ra giải pháp cho từng tình huống cụ thể, thậm chí những tình huống chưa từng xảy ra... Do đó, những ai đã, đang và sẽ hành nghề kế toán - kiểm toán phải đối mặt với những thách thức to lớn mà cuộc CMCN 4.0 mang lại:

Thứ nhất, các kế toán, KTV phải có trình độ công nghệ thông tin

Mặc dù trí tuệ nhân tạo không thể thay thế hoàn toàn cho con người trong lĩnh vực kế toán - kiểm toán nhưng cũng sẽ đặt ra yêu cầu cao hơn trong kế toán: xử lý bằng máy tính, bảo mật thông tin, phân tích dữ liệu và mạng máy tính. Vì vậy, những kỹ năng cần được đào tạo cho nhân lực kế toán trong thời đại phát triển của Trí tuệ nhân tạo (AI), Blockchain và Điện toán đám mây (Cloud) là phát triển chuyên môn trong việc áp dụng công nghệ dữ liệu để giải quyết những vấn đề về tài chính - kế toán của DN.

Theo kết quả điều tra năm 2016 của Hiệp hội Kế toán Công chứng Anh quốc (ACCA) về kế toán chuyên nghiệp tương lai diễn ra trên 22 quốc gia trên toàn cầu, trong đó có Việt Nam: Về các xu hướng dự kiến có tác động cao nhất trong 3 đến 10 năm tới, có tới 55% số người trả lời cho rằng, sự phát triển của hệ thống kế toán tự động được đánh giá tác động cao nhất trong các xu hướng, bên cạnh xu hướng như hài hòa chuẩn mực kế toán (42%), sự xâm nhập của điện toán đám mây trong kinh doanh (41%), sự biến động kinh tế (42%)...

Tuy nhiên, khảo sát thực tế cho thấy, kiến thức, hiểu biết, trình độ ứng dụng công nghệ thông tin của các kế toán viên, KTV hiện nay vẫn còn nhiều hạn chế, chưa đồng đều; Công tác đào tạo cũng chỉ mới dừng lại

ở việc truyền thụ kiến thức nền, chưa chuyên sâu, đa ngành, nhất là đối với những kiến thức mang tính đặc thù công nghệ, bảo mật và trí tuệ nhân tạo.

Thứ hai, các kế toán, KTV phải có khả năng sử dụng tốt ngoại ngữ

Ngôn ngữ quốc tế là phương tiện giúp các kế toán - kiểm toán hiện tại và tương lai vươn xa phạm vi hoạt động của mình. Ngôn ngữ đem lại giá trị lợi ích tăng thêm không chỉ dừng lại ở ngôn ngữ giao tiếp mà còn cả kiến thức chuyên môn mang tầm quốc tế. Cơ hội sẽ ngày càng mở rộng cho những đội ngũ kế toán - kiểm toán viên đạt chuẩn quốc tế, được công nhận hoạt động ở nhiều nước trên thế giới như: ACCA, CMA, CIA... Những chứng chỉ này có thể giúp kế toán - kiểm toán viên Việt Nam mở rộng tối đa phạm vi hoạt động của mình, nâng cao khả năng cạnh tranh nguồn nhân lực trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán của Việt Nam. Bên cạnh đó, theo thỏa thuận trong khuôn khổ Cộng đồng Kinh tế ASEAN, từ năm 2016, kế toán là một trong 8 ngành nghề được tự do di chuyển trong khối ASEAN. Để đạt được những điều này thì đòi hỏi kế toán, kiểm toán viên phải có khả năng sử dụng ngoại ngữ tốt, đặc biệt là tiếng Anh.

Tuy nhiên, trình độ tiếng Anh của đội ngũ kế toán - kiểm toán Việt Nam còn quá thấp, rất ít người lao động có khả năng sử dụng ngôn ngữ quốc tế. Hạn chế này đang trở thành thách thức đối với công tác đào tạo nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán trong nền kinh tế số.

Kết quả khảo sát sinh viên tốt nghiệp từ các cơ sở đào tạo, các trường đại học lớn, có uy tín về chuyên ngành kế toán - kiểm toán của Việt Nam cho thấy: kiến thức, tư duy về các vấn đề toàn cầu còn hạn chế, khó hội nhập sâu rộng với ngành kế toán, kiểm toán quốc tế. Có tới 2/3 khảo sát trả lời chưa thể nắm bắt được công việc kế toán hay kiểm toán ngay khi được giao mà phải qua đào tạo, hướng dẫn lại. Với kiến thức chủ yếu là lý thuyết hàn lâm, đội ngũ nhân lực kế toán - kiểm toán mới tốt nghiệp đại học chưa đáp ứng được ngay yêu cầu thực tế của các đơn vị kinh tế trong nước và gần như 100% khảo sát tự cảm thấy chưa thể cung ứng ngay dịch vụ kế toán - kiểm toán cho các đơn vị kinh tế nước ngoài hoạt động trên lãnh thổ Việt Nam. Nguyên nhân là do rất yếu về ngoại ngữ, chỉ mới biết đọc tài liệu, còn các kỹ năng nghe, nói thực hành đều rất yếu. Như vậy, đội ngũ này cũng chưa đáp ứng được nhu cầu của thị trường việc làm trong nước, chưa kể đến việc ra nước ngoài.

Nguồn: www.vacpa.org.vn

Thứ ba, các kế toán, kiểm toán viên trong thời đại 4.0 phải có khả năng làm việc nhóm, khả năng giao tiếp, lối tư duy phản biện đưa ra phán đoán nhận định

Trong thời đại kỹ nguyên số, hệ thống thông tin tài chính được kết nối trên toàn cầu. Sự kết nối này mang tới nhiều cơ hội đầu tư, nhiều nguồn thông tin tài chính mang tính toàn cầu nhưng cũng tiềm ẩn nhiều rủi ro trong hệ thống tài chính. Vì vậy, để tận dụng hiệu quả các cơ hội, tránh những nguy cơ tiềm ẩn trong kỷ nguyên số, đòi hỏi các chuyên viên kế toán không những phải là những con người am hiểu công nghệ, nắm vững quy trình quản lý và kinh doanh, mà còn phải có năng lực tư duy và sáng tạo, đổi mới, có kỹ năng phân tích và tổng hợp thông tin, có khả năng làm việc độc lập và ra quyết định dựa trên cơ sở phân tích các chứng cứ và dữ liệu, để trợ giúp hoạch định và tổ chức thực thi các chính sách, dự án về phát triển và triển khai ứng dụng công nghệ thông tin trong các tổ chức, DN. Các chuyên viên kế toán, kiểm toán phải có khả năng giúp các tổ chức nhận ra lợi ích tối đa từ việc đầu tư vào con người, thiết bị và quy trình nghiệp vụ để đạt được hiệu quả cao hơn thông qua hệ thống kỹ thuật và mô hình hóa.

Khảo sát của tổ chức tuyển dụng Navigos Search cho thấy, bên cạnh nhu cầu sử dụng ngôn ngữ quốc tế, thì khả năng làm việc nhóm, khả năng giao tiếp, lối tư duy phản biện - giải quyết vấn đề ngày càng được chú trọng. Tuy nhiên, theo nghiên cứu của Viện Khoa học, Lao động và Xã hội, các lao động đã qua đào tạo của Việt Nam mặc dù được đánh giá là nhanh nhẹn, sáng tạo và có thể đáp ứng được nhu cầu,... nhưng lại thiếu và yếu kỹ năng mềm (như làm việc theo nhóm, tư duy phản biện, sáng tạo, tuân thủ công nghệ...), tính tuân thủ kỷ luật chưa nghiêm,...

2. Một vài đề xuất về đào tạo nguồn nhân lực ngành kế toán trong thời đại CMCN 4.0

Để đào tạo ra nguồn nhân lực kế toán - kiểm toán, biến các thách thức của nền kinh tế số thành cơ hội, đáp ứng nhu cầu phát triển trong bối cảnh mới của thế giới, hòa nhập vào nền kinh tế số, đòi hỏi các cơ sở đào tạo ngành kế toán - kiểm toán trong thời gian tới phải có những thay đổi thích ứng với yêu cầu của CMCN 4.0, cụ thể là:

- **Đổi mới tư duy quá trình dạy và học**

Trong thời đại 4.0, hệ thống kết nối con người - vật thể - máy móc tạo thành một hệ sinh thái dạy và học mới, chuyển đổi thiết chế giáo dục thành một hệ thống sinh thái tạo ra sự đổi mới sáng tạo. Nền giáo dục 4.0 hướng đến việc xây tạo ra những người sáng tạo và tạo lập giá trị. Một đại học thông minh phải tạo ra một sự học tập được cá nhân hóa, hoàn toàn khác với giáo dục mang tính đại trà hay tinh hoa hiện nay. Vì vậy, việc đào tạo nguồn nhân lực kế toán - kiểm toán không xuất phát từ những gì mình có, mà phải xuất phát từ đòi hỏi của thực tiễn, yêu cầu của thời đại công nghệ số, đó là cung cấp nguồn nhân lực kế toán kiểm toán có năng lực chuyên môn cao, có trình độ công nghệ và khả năng sử dụng tốt ngôn ngữ quốc tế, đồng thời có phẩm chất đạo đức nghề nghiệp. Muốn vậy, cần phải đổi mới tư duy quá trình dạy và học.

Đối với quá trình dạy, thay đổi từ chỗ “dạy những gì giới học thuật sẵn có” sang cách “dạy những gì thị trường cần, DN cần”, hoặc thậm chí xa hơn là “dạy những gì thị trường và DN sẽ cần”; chuyển từ truyền thụ kiến thức sang hình thành phẩm chất và phát triển năng lực người học hay là tổ chức một nền giáo dục mở, thực học, thực nghiệp; chuyển phát triển GD&ĐT từ chủ yếu theo số lượng sang chú trọng cả số lượng, chất lượng và hiệu quả; chuyển từ quan niệm cứ có kiến thức là có năng lực sang quan niệm kiến thức chỉ là yếu tố quan trọng của năng lực.

Đối với việc học, cần chuyển từ học thuộc, nhớ nhiều sang hình thành năng lực vận dụng, thích nghi, giải quyết vấn đề, tư duy độc lập. Không chỉ học chỉ trong sách vở, qua tài liệu mà phải học qua nhiều hình thức khác như qua trò chơi, liên hệ tương tác, cung ứng đám đông, học bằng dự án. Đặc biệt, với học sinh, sinh viên là người lao động trong tương lai cần thay đổi suy nghĩ học một lần cho cả đời bằng việc học cả đời để làm việc cả đời.

- **Đổi mới chương trình đào tạo, nội dung đào tạo nhằm đáp ứng trước những thay đổi từ thực tiễn**

Chú trọng xây dựng chương trình đào tạo chuyên ngành kế toán, kiểm toán theo hướng có các ứng dụng và đào tạo chuyên sâu về CNTT, phù hợp với xu thế phát triển thế giới.

Chương trình đào tạo phải hiện đại, tiếp cận thực tiễn, đảm bảo yêu cầu hội nhập và giao thoa về chất lượng với chương trình của các nước tiên tiến trong khu vực và thế giới, phù hợp với chương trình đào tạo của các hội nghề nghiệp nhằm hướng đến sự thừa nhận lẫn nhau giữa các cơ sở đào tạo về chuyên môn và bằng cấp, chứng chỉ; được bổ sung các kiến thức và kỹ năng mới xuất phát từ nhu cầu của DN và từ các yêu cầu nhân lực có trình độ cao, có khả năng chuyển đổi và liên thông dọc, liên thông ngang linh hoạt, có khả năng đáp ứng tốt nhu cầu của thị trường lao động trong nước và quốc tế.

Việc xây dựng chương trình đào tạo cần có sự tham gia của các thành phần xã hội bao gồm các chuyên gia, các DN, công ty sử dụng lao động... trong và ngoài nước, được xem xét trên quan điểm hệ thống và có tầm chiến lược cao.

Mục tiêu, nội dung, phương pháp dạy học cần dịch chuyển từ việc đào tạo những “cái mình có” sang đào tạo những “cái thị trường cần và sẽ cần”, trong đó đặc biệt chú trọng tới năng lực làm việc độc lập, năng lực hợp tác và năng lực sáng tạo của người học. Phát triển nội dung đào tạo giúp sinh viên sau khi ra trường thích ứng kịp thời với thời đại công nghệ số.

- **Đẩy mạnh ứng dụng công nghệ thông tin, công nghệ số vào trong hoạt động giảng dạy và học tập**

Cần phải thiết kế các phòng thí nghiệm truyền thông đa phương tiện và phòng thí nghiệm hệ thống thông tin kế toán không gian, để sinh viên ngành kế toán - kiểm toán được thực hành thường xuyên tại phòng Lab hiện đại, mô phỏng mô hình và hệ thống thông tin kế toán của DN; tham gia các lớp kỹ năng mềm; tham gia sân chơi học thuật về kế toán - kiểm toán, công nghệ, góp phần xây dựng những cá nhân toàn diện, tạo đà cho những bước tiến đột phá trong tương lai,... Thực tại ảo kết nối nhanh chóng các thông tin liên quan đến vật thể được quan tâm. Kết nối này tương tự kết nối siêu văn bản của mạng internet hiện nay. Từ đó sẽ giúp người học có thể tiếp xúc, hình dung với hiện vật, hình ảnh một cách gần thực tế nhất, giúp người học có được nhiều thông tin và trải nghiệm nhất với những hiện thực mà thông thường chúng ta khó tiếp cận đầy đủ.

- **Thiết lập mối quan hệ giữa nhà trường - nhà khoa học - nhà DN trong đào tạo nhân lực kế toán - kiểm toán phục vụ CMCN 4.0 để dẫn dắt tư duy và tạo động lực cho sinh viên ngành kế toán - kiểm toán cùng kết nối với thị trường và DN**

Trong thời đại CMCN 4.0, việc thiết lập các mối quan hệ giữa các cơ sở đào tạo, các nhà khoa học với các DN ngày càng mở rộng không chỉ với các đơn vị trong nước mà cả ngoài nước, bởi điều đó giúp cho hoạt động đào tạo và nghiên cứu được gắn kết, giải quyết những vấn đề của thực tiễn, đáp ứng tốt cho yêu cầu của DN.

Hiện tại, chủ yếu là phía DN có nhu cầu gắn kết với nhà trường - nhà khoa học, còn nhà trường, nhất là các trường công lập, chỉ tập trung công tác đào tạo chứ chưa chủ động hợp tác với DN.

Các trường đại học Việt Nam cần học tập, kinh nghiệm đào tạo của các trường đại học ở nước ngoài trong việc xây dựng các trung tâm đổi mới sáng tạo gắn rất chặt với DN, để dẫn dắt tư duy và tạo động lực cho sinh viên ngành kế toán cùng kết nối với thị trường và DN, chú trọng xây dựng sự gắn kết chặt chẽ với nhiều công ty, DN, tạo cơ hội cho sinh viên trải nghiệm, nâng cao tay nghề. Nhờ những trung tâm đó, sinh viên được học tập ở môi trường rất thật; các DN liên kết với các trường để tìm nguồn nhân lực tương lai. Hoạt động của trung tâm đổi mới sáng tạo ở trường phải thiết thực và đi cùng với nhịp thở cuộc sống, phải gắn rất chặt với môi trường kinh doanh, với thực tiễn đặt hàng của xã hội... thoát ly lý thuyết thuần túy.

- **Tăng cường đào tạo khả năng thực hành ngoại ngữ và các kỹ năng mềm**

Các tổ chức đào tạo bên cạnh đào tạo những kiến thức chuyên môn nền tảng về kế toán - kiểm toán, cần tăng cường đào tạo ngoại ngữ, đặc biệt là tiếng Anh và các kỹ năng mềm cần thiết như: kỹ năng giao tiếp hiệu quả, làm việc ở nhiều nhóm khác nhau; kỹ năng tư duy phản biện và giải quyết vấn đề trên cơ sở tôn trọng đạo đức nghề nghiệp. Qua đó hình thành và phát triển kinh nghiệm và tầm nhìn cho kế toán, kiểm toán viên tương lai nhằm đáp ứng yêu cầu của kỷ nguyên mới, kết nối toàn cầu và đáp ứng kỳ vọng của công chúng.

Tóm lại, trước sự khởi phát của CMCN 4.0, nhu cầu xây dựng, phát triển và quản lý các hoạt động của chính phủ điện tử, thương mại điện tử, giáo dục điện tử,... đang ngày càng bức thiết, thì nhu cầu thực tiễn về đào tạo nguồn nhân lực kế toán - kiểm toán có khả năng ứng dụng công nghệ thông tin, sử dụng thành thạo ngoại ngữ, có kỹ năng phân tích, thiết kế, xây dựng và điều hành hoạt động của ngành kế toán - kiểm toán lại càng trở nên vô cùng cấp thiết. Vì vậy, ngành kế toán phải thực sự khẩn trương chuyển mình để tạo ra được những chuyên gia kế toán - kiểm toán đáp ứng được nhu cầu ngày càng cao về nhân lực chất lượng cao trong thời đại 4.0. □

Tài liệu tham khảo

1. Tài liệu Hội nghị khoa học “Đào tạo nguồn nhân lực chất lượng cao trong thời kỳ CMCN 4.0” năm 2018;
 2. Một số website: academia.edu, www.vacpa.org.vn, smattrain.edu.vn...
-

CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0 VÀ NHỮNG TÁC ĐỘNG ĐẾN LAO ĐỘNG NGÀNH KẾ TOÁN TẠI THÁI NGUYÊN

INDUSTRIAL REVOLUTION 4.0 AND THE IMPACT ON ACCOUNTANCY LABOR IN THAI NGUYEN

✎ TS. Phạm Thị Minh Nguyệt - Ths. Nông Thị Phương Thu - Ths. Nguyễn Thị Thanh Thảo
Trường Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Thái Nguyên

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Cuộc Cách mạng công nghiệp (CMCN) 4.0 đã cho thấy, những tác động ban đầu đối với các DN (DN) Việt Nam. Một câu hỏi được đặt ra là, những lao động của từng ngành nghề sẽ biến động như thế nào cùng với tốc độ phát triển nhanh chóng của công nghệ. Kế toán đã từng nằm trong số nhóm ngành được săn đón và nhu cầu tuyển dụng luôn rộng mở thì giờ đây lại đang có nguy cơ bị thay thế bởi trí tuệ nhân tạo. Vì vậy, tìm hiểu xu hướng, phân tích cơ hội, thách thức, từ đó đưa ra giải pháp cho những lao động Kế toán trong giai đoạn hiện nay là thực sự cấp bách. Bài viết này, tác giả tiến hành thu thập số liệu khảo sát hai nhóm đối tượng sinh viên và nhân viên kế toán trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên để làm rõ nội dung nghiên cứu.

Từ khóa: CMCN 4.0, lao động, kế toán, tỉnh Thái Nguyên.

Abstract: The Industrial Revolution 4.0 has shown the initial impact on Vietnamese businesses. The question is made that, how the labor of each career will be changed with the rapid growth of technology. Accountants were one of the most promising careers and the demand for accounting labor was large, nowadays, accounting labors have been replacing by artificial intelligence (AI). Therefore, finding labor trends, analyzing opportunities and challenges, offering the solutions for accounting labor in the current period is really necessary. There are results of analysis with two groups of students and accountants in Thai Nguyen province to clarify the research contents.

Keywords: Industrial Revolution 4.0, labor, accounting, Thai Nguyen province.

1. Bối cảnh ra đời của cuộc CMCN 4.0

CMCN 4.0 được nhắc tới lần đầu tiên dưới thuật ngữ “Industrie 4.0” trong một báo cáo của Chính phủ Đức vào năm 2013. Theo Bộ Giáo dục và Nghiên cứu Liên bang Đức, CMCN 4.0 là tính linh hoạt trong mạng lưới tạo ra giá trị được tăng cường bởi việc ứng dụng hệ thống sản xuất điều khiển – vật lý (CPPS). Tại diễn đàn Kinh tế Thế giới (WEF) lần thứ 46, giáo sư Klaus Schwab, chủ tịch WEF đưa ra định nghĩa về cuộc CMCN 4.0 là “một cuộc cách mạng công nghệ toàn diện, kết hợp thế giới kỹ thuật số, sinh học, vật lý, làm thay đổi cách thức con người sống, làm việc và liên hệ với nhau”.

CMCN 4.0 là một xu thế tất yếu của nhân loại, sự phát triển của các cuộc cách mạng trước đây. Cuộc CMCN đầu tiên trên thế giới bắt đầu ở nước Anh vào cuối thế kỷ 18 đầu thế kỷ 19 với phát minh ra động cơ hơi nước. Động cơ hơi nước được đưa vào sử dụng đã mở ra một kỷ nguyên mới cho lịch sử loài người và đã tác động trực tiếp đến các ngành nghề như dệt may, chế tạo cơ khí, giao thông vận tải. Cuộc CMCN lần thứ hai tiếp diễn sau đó vào nửa cuối thế kỷ XIX đầu thế kỷ XX, nền văn minh công nghiệp được hình thành một cách rõ nét khi năng lượng điện được đưa vào sử dụng trong sản xuất và sinh hoạt. Với sự xuất hiện của hàng loạt động cơ điện, nền sản xuất chuyển mình từ nền sản xuất cơ khí sang nền sản xuất điện, cơ khí và từng bước chuyển sang giai đoạn tự động hoá. Cho đến giữa thế kỷ XX, sau chiến tranh thế giới thứ hai, việc ứng dụng các công nghệ quân sự tiên tiến vào hoạt động dân sự tại các quốc gia phát triển đã hình thành nên cuộc cách mạng công nghệ lần thứ ba, đưa thế giới vào cuộc cách mạng tự động hoá nhờ công nghệ thông tin phát triển³. Cuộc CMCN 4.0 được mô tả là sự chuyển tiếp từ cuộc cách mạng công nghệ lần thứ ba khi sử dụng tích hợp các công nghệ tiên tiến nhất, trí thông minh nhân tạo (AI), robot, công nghệ nano, hoá sinh, nguyên tử... vào tất cả các lĩnh vực, nhằm nâng cao chất lượng cuộc sống của con người, với tốc độ phát triển theo hàm mũ chứ không còn là tốc độ tuyến tính, cuộc cách mạng này đang và sẽ phá vỡ các cấu trúc hiện tại của ngành công nghiệp tại các

³Nguyễn Đức Hưng (2017), “Cuộc CMCN 4.0 và vấn đề đặt ra với giáo dục Việt Nam”, NXB Quân đội nhân dân

quốc gia, thay đổi toàn bộ từ hệ thống quản lý đến dây chuyền sản xuất, nguồn nhân lực và hệ thống quản trị tại toàn bộ các DN trên thế giới⁴.

Sự ra đời của CMCN 4.0 tại Đức đã thúc đẩy các nước tiên tiến khác như Mỹ, Nhật, Trung Quốc, Ấn Độ thúc đẩy phát triển các chương trình tương tự nhằm duy trì lợi thế cạnh tranh của mình. Hiện nay, CMCN 4.0 có sức lan tỏa rộng rãi tới nhiều nước trên thế giới, tác động to lớn đến kinh tế, xã hội và môi trường ở tất cả các cấp toàn cầu, khu vực và mỗi quốc gia.

2. Tác động của CMCN 4.0 đến lao động ngành kế toán

CMCN 4.0 mở ra cho Việt Nam nhiều cơ hội trong việc nâng cao trình độ công nghệ, năng lực sản xuất và cạnh tranh trong chuỗi giá trị toàn cầu, tạo ra sự thay đổi lớn về quy mô kinh doanh bền vững hơn và cơ hội cho các DN khởi nghiệp sáng tạo. Tuy nhiên, cuộc CMCN cũng đặt ra nhiều thử thách cho lao động tại Việt Nam nói chung và lao động kế toán nói riêng.

Thứ nhất, giảm lượng cầu về số lượng lao động kế toán, tăng lượng cầu về chất lượng lao động kế toán. Kết quả của cuộc CMCN 4.0 là kết nối Internet vạn vật, điện toán đám mây, Big data, Blockchain đã cho một loạt các phần mềm ứng dụng cho việc vận hành và quản lý của DN. Ví dụ như phần mềm giải pháp DN toàn diện ERP (Enterprise Resource Planning) hướng đến một hệ thống hoàn chỉnh phục vụ cho việc quản lý các nguồn lực của DN hiệu quả hơn. Các ứng dụng phần mềm di động cho phép các nhà quản lý có thể truy cập vào nhiều dữ liệu, công cụ trực quan hóa dữ liệu, những cảnh báo dù họ đang ở đâu. Từ đó tiết kiệm được một số nhân viên thống kê, lưu trữ giấy tờ, sổ sách trong đó có nhân viên kế toán. Khi đó, DN sẽ giảm cầu số lượng lao động kế toán. Công tác kế toán có thể chuyển thành thiết lập quy trình cho phần mềm, kiểm tra tính hợp lý của thông tin do phần mềm quản lý, phân tích và trình bày các báo cáo cho các bên có liên quan. Do đó, lượng cầu về chất lượng kế toán tăng.

Thứ hai, lợi thế lao động giá rẻ suy giảm, "trí thông minh nhân tạo" (gọi tắt là AI) là trí tuệ máy móc được tạo ra bởi con người cũng tác động rất lớn đến việc làm nói chung và lao động kế toán nói riêng. AI có thể tư duy, suy nghĩ, học hỏi,... tương tự như con người. Trong lĩnh vực kế toán, AI có thể sẽ thay thế con người không chỉ ở những nghiệp vụ đơn giản mà ngay cả với những nghiệp vụ kế toán phức tạp như định giá, lập dự phòng,... Trong khi đó, các ghi chép của kế toán là những ghi chép đã được chuẩn hóa theo chuẩn mực kế toán. Vì vậy, công việc của kế toán càng dễ bị thay thế bởi AI. Trong khi đó, không có nhân công giá rẻ nào có thể cạnh tranh được với máy móc. Bởi vì, chúng hoạt động 24/7, không cần ngày nghỉ và các loại chi phí khác. Khi đó lao động giá rẻ sẽ không còn là lợi thế của Việt Nam. Theo điều tra của Đại học Oxford năm 2013 và mới được công bố thì kế toán là ngành nghề có nguy cơ bị robot thay thế nhất, khoảng 97,6% công việc của nhân viên kế toán có thể được thực hiện bằng máy.

Thứ ba, sự phân hóa mạnh mẽ giữa nhóm lao động có kỹ năng thấp và nhóm lao động có kỹ năng cao; xu hướng chuyển dịch lao động có kỹ năng trong khu vực và quốc tế. CMCN 4.0 với các công nghệ hiện đại như Internet kết nối vạn vật, trí tuệ nhân tạo, điện toán đám mây, di động, phân tích dữ liệu lớn... đòi hỏi lao động nói chung cũng như nguồn nhân lực lao động kế toán nói riêng phải có khả năng thích nghi và sáng tạo công nghệ, đáp ứng nhu cầu thiết kế, lập trình và kiểm tra tính trung thực, hợp lý của thông tin kế toán được thực hiện tự động. Dưới tác động của xu hướng toàn cầu hóa, một thế giới phẳng sẽ xóa mờ đường biên giới địa lý giữa các nền kinh tế, kéo theo mô hình các công ty đa quốc gia hình thành và phát triển mạnh mẽ. Do đó, nguồn nhân lực kế toán cần có kỹ năng hài hòa với chuẩn mực kế toán quốc tế và năng lực giao tiếp ngoại ngữ toàn cầu. Đồng thời, Việt Nam tham gia Cộng đồng Kinh tế ASEAN (AEC) sẽ cho phép tự do dịch chuyển lao động có tay nghề giữa các quốc gia trong AEC. Thị trường lao động kế toán dưới tác động của cuộc CMCN 4.0, sẽ có sự phân hóa mạnh mẽ giữa nhóm lao động có kỹ năng thấp với nhóm lao động có kỹ năng cao và chuyển dịch lao động có kỹ năng giữa các nước trong Cộng đồng AEC và quốc tế.

3. Thực trạng và tác động của CMCN 4.0 đến lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên

3.1. Thực trạng lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên

Về số lượng lao động kế toán. Thái Nguyên là một tỉnh miền núi trung du thuộc vùng trung du và miền núi Bắc Bộ, trong thời gian vừa qua đã đạt tốc độ tăng trưởng khá cao. Tốc độ tăng trưởng kinh tế bình quân năm 2016 là 15,2%⁵, năm 2017 là 12,75%⁶ (cao nhất trong vùng và cao gấp gần hai lần mức bình quân chung cả nước). Với nhiều lợi thế, tiềm năng để phát triển toàn diện nền kinh tế cả về công nghiệp, nông nghiệp, du lịch, dịch vụ... số lượng các DN tại Thái Nguyên tăng nhanh trong thời gian vừa qua. Theo Cục Thống kê tỉnh, số

⁴ Klaus Schwab (2016) "Mastering the Fourth industrial revolution", 46th World Economic Forum.

⁵ Niên giám thống kê tỉnh Thái Nguyên (2016), Cục thống kê Thái Nguyên

⁶ Niên giám thống kê tỉnh Thái Nguyên (2017), Cục thống kê Thái Nguyên

lượng DN trên toàn tỉnh năm 2016 là 2178 DN, năm 2017 là 3184 DN, tính đến hết ngày 24/12/2018 toàn tỉnh có 724 DN thành lập mới⁷. Với số lượng DN ngày càng tăng lên thì nhu cầu về lao động kế toán cũng tăng, đặc biệt là nhân lực kế toán chất lượng cao.

Đáp ứng nhu cầu về nguồn nhân lực kế toán tại Thái Nguyên, trên địa bàn của tỉnh có nhiều trường đại học, cao đẳng đào tạo chuyên ngành kế toán như Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh, Đại học Kỹ thuật Công nghiệp, Đại học Việt Bắc, Đại học Giao thông vận tải, Cao đẳng Kinh tế Tài chính Thái Nguyên, Cao đẳng Kinh tế kỹ thuật Thái Nguyên... Trong đó, hai trường có số lượng đào tạo chuyên ngành kế toán nhiều nhất là trường Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh và trường Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Thái Nguyên.

Bảng 01: Số lượng sinh viên kế toán tốt nghiệp tại các trường Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh và trường Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Thái Nguyên

Các trường	Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh	Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Thái Nguyên
Năm 2015	1087	1178
Năm 2016	1048	545
Năm 2017	1530	348
Cộng		2071

(Nguồn: Tác giả thu thập và tổng hợp)

Ngoài các trường Đại học, cao đẳng trên địa bàn tỉnh, nguồn nhân lực kế toán tại Thái Nguyên cũng có nguồn cung từ các trường Đại học, cao đẳng thuộc các tỉnh lân cận. Trong đó, đặc biệt là thủ đô Hà Nội với khoảng 26 trường Đại học và 5 trường Cao đẳng đào tạo chuyên ngành kế toán. Do đó, lao động kế toán tại Thái Nguyên nằm trong tình trạng dư thừa về nhân lực tương tự tình trạng chung về cung lao động kế toán trên cả nước.

Về chất lượng lao động kế toán.

Theo báo cáo khảo sát của các trường đào tạo chính lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên (Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh và Cao đẳng Tài chính Thái Nguyên) chất lượng sinh viên tốt nghiệp phần lớn vẫn chưa đáp ứng được ngay yêu cầu của các DN trên địa bàn. Mặc dù nhà trường đã có những đổi mới về nội dung, chương trình đào tạo, tuy nhiên theo đánh giá của cựu sinh viên về mức độ đáp ứng yêu cầu công việc thì chỉ có khoảng 15% sinh viên sau khi ra trường đáp ứng được đầy đủ yêu cầu của công việc, 75% các em cho rằng các kiến thức, kỹ năng được trang bị ở trường đáp ứng được một phần và không đáp ứng được yêu cầu công việc và vẫn phải tham gia các khóa đào tạo thêm. Phần lớn các em sinh viên ra trường làm việc ở DN tư nhân, số lượng làm việc trong các công ty Cổ phần, công ty liên doanh thấp do khả năng sử dụng tiếng anh còn kém, mới chỉ dừng lại ở kỹ năng đọc và nghiên cứu tài liệu.

Bảng 02: Đánh giá cựu sinh viên về mức độ đáp ứng kiến thức, kỹ năng được đào tạo ở Nhà trường so với yêu cầu công việc

Mức độ đáp ứng	Tỷ lệ (%)
Đáp ứng đầy đủ	15%
Đáp ứng được một phần	65%
Không đáp ứng được yêu cầu công việc	10%
Tổng cộng	100

(Nguồn: Tác giả tổng hợp từ Báo cáo khảo sát cựu sinh viên năm 2017 của Trường Đại học kinh tế và Quản trị kinh doanh và trường Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Thái Nguyên)

Về phía DN, năm 2016 -2017, nhà trường thực hiện khảo sát hơn 200 DN về chất lượng đào tạo lao động sinh viên ngành kế toán. Hầu hết, các DN trên địa bàn đều cho rằng sinh viên ra trường đáp ứng được các yêu cầu công việc cơ bản tuy nhiên còn yếu về các kỹ năng mềm như tiếng anh, tin học... cần được đào tạo thêm để đáp ứng yêu cầu cả về nghiệp vụ chuyên môn thực tế và các yêu khác của công việc. Đồng thời theo kết quả khảo sát của Nhà trường, các DN sử dụng lao động kế toán trên địa bàn tỉnh phần lớn là các DN tư nhân, quy mô nhỏ và vừa. Yêu cầu tuyển dụng kế toán của họ chỉ cần ở trình độ Cao đẳng với mức lương từ khoảng 3-5 triệu đồng/tháng để tiết kiệm chi phí. Ở các DN lớn như Công ty Cổ phần đầu tư và thương mại Thái Nguyên, Công ty TNHH Samsung Electronics Việt Nam Thái Nguyên có nhu cầu tuyển dụng kế toán với yêu cầu cao hơn với mức lương chi trả cao hơn nhưng số lượng lao động kế toán đáp ứng được yêu cầu không nhiều.

⁷ Cục thống kê tỉnh Thái Nguyên, "Tình hình kinh tế xã hội Quý IV và năm 2018 tỉnh Thái Nguyên", <http://cucthongkethainguyen.gov.vn/vi/news/tinh-hinh-kinh-te-xa-hoi/tinh-hinh-kinh-te-xa-hoi-quy-iv-va-nam-2018-tinh-thai-nguyen-116.html>, truy cập ngày 12/1/2019.

3.2. Tác động của CMCN 4.0 đến lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên

Trong những năm tới, khi CMCN 4.0 diễn ra mạnh mẽ trên thế giới và Việt Nam lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên cũng chịu tác động của cuộc cách mạng công nghệ mới giống như lao động ngành kế toán nói chung. Đó là, giảm cầu về số lượng kế toán và tăng lượng cầu về chất lượng kế toán tạo ra sự phân hóa rõ rệt giữa nhóm lao động kế toán có kỹ năng cao và nhóm lao động kế toán có kỹ năng thấp và chuyển dịch lao động có kỹ năng trong khu vực và quốc tế. Theo kết quả phỏng vấn một số DN trên địa bàn tỉnh, hầu hết các DN cho rằng, trong thời gian tới họ sẽ áp dụng các phần mềm ứng dụng mới để quản lý DN, sử dụng công nghệ đám mây và công nghệ Blockchain để lưu trữ thông tin và liên kết các dữ liệu của bộ phận tài chính - kế toán. Các DN sẽ thay thế nhân viên kế toán nếu họ không đáp ứng yêu cầu của công nghệ mới. Đồng thời những công việc kế toán đơn giản như nhập bút toán bằng tay, ghi sổ kế toán, lập báo cáo tài chính (BCTC), phân tích BCTC... sẽ được thực hiện tự động bằng phần mềm ứng dụng trên cơ sở dữ liệu công nghệ Blockchain, công nghệ đám mây. Các DN cần tuyển dụng những nhân viên kế toán có thể sử dụng công nghệ, kiểm tra số liệu trên phần mềm và sử dụng dữ liệu để phân tích, đáp ứng yêu cầu riêng của quản trị DN. Do đó, cầu về nhân lực kế toán kỹ năng thấp trên địa bàn tỉnh trong bối cảnh 4.0 sẽ có nguy cơ giảm mạnh. Thay vào đó là tăng cầu về nguồn nhân lực kế toán chất lượng cao, có trình độ chuyên môn tốt, có kỹ năng công nghệ thông tin, am hiểu kế toán quản trị. Khi công nghiệp 4.0 ngày càng phát triển và được ứng dụng rộng rãi trong các DN thì những nhân viên kế toán có kỹ năng thấp, trình độ chuyên môn kém sẽ không có việc làm, lợi thế về chi phí thấp không còn nữa.

Dưới tác động của cuộc CMCN 4.0 xóa nhòa ranh giới địa lý giữa các nền kinh tế, kéo theo mô hình các công ty đa quốc gia hình thành và phát triển mạnh mẽ... Lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên nói riêng sẽ có cơ hội để hội nhập, cung cấp dịch vụ kế toán không chỉ cho các công ty nội địa mà còn có thể cung cấp dịch vụ kế toán cho các công ty nước ngoài, cung cấp dịch vụ dưới tư cách cá nhân hành nghề. Tuy nhiên, để nắm bắt được cơ hội đó, lao động kế toán tại Thái Nguyên cũng gặp phải không ít thách thức, ngoài kiến thức chuyên môn tốt, có chứng chỉ kế toán quốc tế, họ còn cần có kỹ năng sử dụng ngoại ngữ, công nghệ thông tin đáp ứng yêu cầu của công nghệ mới.

CMCN 4.0 hứa hẹn sẽ tạo ra bước ngoặt trên toàn thế giới buộc chúng ta phải có sự chuẩn bị đầy đủ về kiến thức, kỹ năng để có thể thích nghi với mọi sự biến đổi về kinh tế, xã hội. Trong bối cảnh cuộc CMCN 4.0, lao động ngành kế toán tại Việt Nam nói chung và lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên nói riêng không thể tiếp tục cạnh tranh bằng lao động giá rẻ, chất lượng thấp mà phải hướng đến đội ngũ kế toán chất lượng cao. Thực trạng về lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên cho thấy, nguồn nhân lực kế toán hiện nay vẫn còn nhiều điểm yếu chưa thể đáp ứng yêu cầu của thị trường lao động kế toán trước cách mạng công nghệ mới. Để góp phần nâng cao chất lượng của lao động kế toán nói chung và lao động ngành kế toán tại Thái Nguyên nói riêng, tác giả đưa ra một số giải pháp đề xuất.

4. Một số giải pháp đề xuất

4.1. Đối với cơ quan quản lý Nhà nước

Ở trung ương, Nhà nước cần có biện pháp hợp lý để rà soát và kiểm tra chất lượng của các cơ sở đào tạo kế toán thông qua hiện đại hóa hạ tầng công nghệ thông tin trong toàn bộ hệ thống giáo dục để quản lý, điều hành lĩnh vực giáo dục nghề nghiệp. Đối với các cơ sở đào tạo kế toán có thể mạnh, có chất lượng tốt cần tập trung hỗ trợ. Đồng thời, cho giải thể các cơ sở đào tạo kế toán không đảm bảo chất lượng. Ngoài ra, Bộ Tài chính cần nghiên cứu để phát triển hệ thống Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (VAS) hòa hợp với Chuẩn mực Kế toán quốc tế (IFRS), xem xét lại tiêu chuẩn kế toán viên cho phù hợp với xu hướng quốc tế để nguồn nhân lực kế toán có thể cung cấp dịch vụ kế toán cho các tập đoàn đa quốc gia, thuận lợi trong chuyển dịch lao động trong Cộng đồng Kinh tế khu vực ASEAN.

Ở địa phương, tỉnh Thái Nguyên cần thực hiện tốt việc phân tích thị trường lao động và dự báo nhu cầu nhân lực nói chung và nhân lực kế toán nói riêng... Trung tâm Dịch vụ việc làm Thái Nguyên trực thuộc Sở Lao động và Thương binh Xã hội tỉnh Thái Nguyên cần thực hiện khảo sát, cập nhật cung - cầu lao động trên địa bàn tỉnh định kỳ, lập các báo cáo phân tích thị trường lao động và dự báo nhu cầu nhân lực kế toán. Từ đó, các cơ sở đào tạo và người lao động sẽ có những định hướng và điều chỉnh kịp thời đáp ứng các yêu cầu mới của thị trường lao động kế toán. Đồng thời, khuyến khích các cơ sở đào tạo trên địa bàn tỉnh xây dựng thư viện điện tử, hệ thống đào tạo trực tuyến, phòng học đa phương tiện, hệ thống thiết bị mô phỏng...; hợp tác đa phương song phương trong lĩnh vực giáo dục đào tạo...

4.2. Đối với cơ sở đào tạo

Các cơ sở đào tạo cần đổi mới chương trình đào tạo theo hướng tăng thời lượng các học phần thực hành, giảm thời lượng học phần lý thuyết, xây dựng các mô hình kế toán ứng dụng công nghệ thông tin...đáp ứng

chuẩn đầu ra theo yêu cầu của cách mạng công nghệ; nghiên cứu triển khai phát triển chương trình đào tạo trực tuyến, đào tạo ngắn hạn theo nhu cầu của xã hội. Đồng thời, liên kết với các hội nghề nghiệp quốc tế như ACCA, ICAEW, CIA, CMA để tạo ra chương trình đào tạo theo tiêu chuẩn quốc tế mà một giải pháp cho nhu cầu hội nhập.

Đổi mới phương pháp đào tạo lấy người học làm trung tâm với phương châm "dạy những thứ mà người học cần", ứng dụng công nghệ thông tin trong giảng dạy, thay đổi phương pháp thi và kiểm tra theo hướng đáp ứng năng lực làm việc và tính sáng tạo của người học.

Bên cạnh kỹ năng chuyên môn nghiệp vụ, các cơ sở đào tạo cần bổ sung thêm việc đào tạo các kỹ năng mềm như ngoại ngữ ứng dụng, kỹ năng quản trị (đánh giá, tổng hợp thông tin, ra quyết định quản trị chiến lược...), kỹ năng kỹ thuật số... Đồng thời chú trọng đến việc giáo dục, nâng cao đạo đức nghề nghiệp cho các kế toán viên. Bởi trong bối cảnh công nghệ 4.0 thì phát triển kỹ năng đạo đức nghề nghiệp là yêu cầu cấp thiết. Mỗi kế toán viên cần hiểu rõ và ghi nhớ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp của mình trong mọi trường hợp.

Đẩy mạnh hoạt động nghiên cứu ứng dụng, nghiên cứu công nghệ, ứng dụng công nghệ thông tin. Khi thực hiện các giải pháp này, cơ sở đào tạo có cơ hội ứng dụng chính sự tiên tiến của CMCN 4.0 để xây dựng những phương pháp và công cụ đào tạo hiệu quả hơn như các mô hình mạng xã hội học tập, mô hình thực hành mô phỏng và nhiều nền tảng công nghệ đào tạo hiện đại khác.

4.3. Đối với bản thân kế toán viên

Bản thân mỗi kế toán viên cần nhận thức rằng cuộc CMCN 4.0 diễn ra trên khắp các quốc gia và có tác động đến nền kinh tế xã hội nói chung và việc làm kế toán nói riêng là một xu thế tất yếu, không thể cưỡng lại được. Kế toán viên cần nhận thức rõ xu hướng của thị trường lao động ngành kế toán với sự cạnh tranh từ phía nhân lực chất lượng cao, kinh nghiệm và chuyên môn tốt hơn của các nước trong khu vực và các phần mềm tự động. Kế toán viên không có quyền lựa chọn mà phải bắt buộc thích nghi bằng cách chủ động học tập, rèn luyện các kỹ năng cần thiết đáp ứng những yêu cầu mới.

Bản thân kế toán viên cần chủ động nâng cao các kỹ năng về chuyên môn nghiệp vụ và đạo đức theo tiêu chuẩn của Việt Nam và quốc tế, trang bị thêm cho mình những kiến thức và bằng cấp được công nhận tại nhiều nước trên thế giới như ACCA, ICAEW, CMA, CIA,... là một giải pháp nâng cao tính cạnh tranh.

Bên cạnh các kỹ năng chuyên môn, mỗi kế toán viên cần bồi dưỡng cho mình các kỹ năng sử dụng phần mềm cần thiết khác như ngoại ngữ, hiểu biết cần thiết về bảo mật thông tin, trí tuệ nhân tạo, điện toán đám mây... để tạo ra lợi thế cho bản thân mình. CMCN 4.0 cũng tạo cơ hội cho các kế toán viên tham gia các chương trình đào tạo trực tuyến trong nước và quốc tế với chi phí hợp lý.

Kết luận

CMCN 4.0 sẽ ảnh hưởng mạnh mẽ tới toàn bộ nền kinh tế nói chung, ngành kế toán nói riêng và không ai có thể đứng ngoài sự thay đổi tất yếu này. Là một tỉnh có tốc độ phát triển cao trong khu vực trung du và vùng núi phía Bắc, với nhu cầu cao về nguồn nhân lực kế toán tỉnh Thái Nguyên là một trong những địa phương chịu tác động mạnh mẽ của cuộc cách mạng công nghệ tới lao động ngành kế toán. Để vượt qua những thách thức, nắm bắt cơ hội của cuộc cách mạng công nghệ, việc áp dụng đồng bộ các giải pháp sẽ giúp nâng cao chất lượng và tính cạnh tranh của nguồn nhân lực kế toán tại Thái Nguyên góp phần vào sự phát triển kinh tế của tỉnh trong bối cảnh CMCN mới. □

Tài liệu tham khảo

1. Nguyễn Hồng Anh (2018), "Ảnh hưởng của cuộc CMCN 4.0 đến nguồn nhân lực kế toán Việt Nam", *Kỷ yếu Hội thảo Khoa học quốc gia Kế toán - Kiểm toán - Tài chính Việt Nam thực trạng và phương hướng hoàn thiện*
2. Trần Thị Hằng (2017), "Phát triển nguồn nhân lực kế toán Việt Nam trong bối cảnh cuộc CMCN 4.0", *Kỷ yếu Hội thảo Khoa học quốc gia Kế toán - Kiểm toán và Kinh tế Việt Nam với CMCN 4.0*
3. Nguyễn Đắc Hưng (2017), "Cuộc CMCN lần thứ tư và vấn đề đặt ra với giáo dục Việt Nam", *NXB Quân đội nhân dân*
4. Cục thống kê tỉnh Thái Nguyên (2017), "Niên giám thống kê tỉnh Thái Nguyên 2016"
5. Cục thống kê tỉnh Thái Nguyên (2018), "Niên giám thống kê tỉnh Thái Nguyên 2017"
6. Cục thống kê tỉnh Thái Nguyên, "Tình hình kinh tế xã hội Quý IV và năm 2018 tỉnh Thái Nguyên", <http://cucthongkethainguyen.gov.vn/vi/news/tinh-hinh-kinh-te-xa-hoi/tinh-hinh-kinh-te-xa-hoi-quy-iv-va-nam-2018-tinh-thai-nguyen-116.html>, truy cập ngày 12/1/2019.
7. Klaus Schwab (2016) "Mastering the Fourth industrial revolution", 46th World Economic Forum.

XÂY DỰNG MÔ HÌNH TỔ CHỨC BỘ MÁY KẾ TOÁN QUẢN TRỊ CHI PHÍ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP SẢN XUẤT CƠ KHÍ TỈNH THÁI NGUYÊN BUILDING THE ORGANIZATIONAL MODEL OF THE ACCOUNTING APPARATUS FOR COST MANAGEMENT IN THE MECHANICAL MANUFACTURING ENTERPRISES IN THAI NGUYEN PROVINCE

TS. Ma Thị Hương, TS. Đỗ Thị Thu Hằng
Trường Đại học Kinh tế và Quản trị kinh doanh Thái Nguyên

Ngày nhận: 04/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Xây dựng mô hình tổ chức bộ máy kế toán quản trị chi phí (KTQTCP) tại các DN (DN) nói chung và các DN sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên nói riêng khoa học, gọn nhẹ và phù hợp với đặc điểm sản phẩm, quy trình công nghệ của đơn vị sẽ cung cấp thông tin hữu ích, kịp thời, chính xác, hiệu quả giúp nhà quản trị trong việc điều hành, quản lý và ra quyết định. Bài viết tập trung vào xây dựng mô hình tổ chức bộ máy KTQTCP tại các DN sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh Thái Nguyên.

Từ khóa: Kế toán quản trị; Xây dựng mô hình; Bộ máy Kế toán quản trị; DN sản xuất cơ khí.

Summary: Building the organizational model of cost accounting management apparatus in enterprises in general and mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province in particular, which is compact and suitable with characteristics of products and technological processes of the unit will provide useful, timely, accurate and effective information to help managers in operating, managing and making decisions. The paper focuses on building a model of organizing cost accounting apparatus in mechanical manufacturing enterprises in Thai Nguyen province.

Keywords: Management accounting; Building models; Management Accounting apparatus; mechanical manufacturing enterprises.

Đặt vấn đề

DN sản xuất cơ khí là những DN sử dụng nguồn lực, tư liệu sản xuất kết hợp với ứng dụng khoa học công nghệ để sản xuất ra sản phẩm hàng hóa cơ khí nhằm đáp ứng nhu cầu thị trường.

Việc áp dụng mô hình tổ chức bộ máy KTQTCP vào DN sản xuất cơ khí hợp lý, sẽ giúp cho nhà quản trị có thông tin hữu ích để đưa ra các quyết định kinh doanh đạt hiệu quả cao nhất.

Hiện nay, các DN sản xuất nói chung và các DN sản xuất cơ khí nói riêng thường áp dụng một trong ba mô hình tổ chức bộ máy KTQTCP vào đơn vị: Mô hình kết hợp, Mô hình tách biệt, mô hình hỗn hợp.

Mô hình bộ máy KTQTCP là việc tổ chức nhân sự và hệ thống các phương tiện nhằm thực hiện các công việc và nhiệm vụ KTQTCP.

Mô hình kết hợp là mô hình hệ thống Kế toán tài chính (KTTC) và hệ thống Kế toán quản trị (KTQT) kết hợp với nhau trong cùng hệ thống kế toán của DN cả về bộ máy kế toán và công tác kế toán, có nghĩa là mô hình gắn kết hệ thống KTQT với hệ thống kế toán theo từng phân hành kế toán. Theo mô hình này, kế toán viên thực hiện phân hành kế toán trên cả 2 khía cạnh KTTC và KTQT.

Mô hình tách biệt là mô hình hệ thống KTTC và hệ thống KTQT tách biệt về bộ máy kế toán và công tác kế toán.

Mô hình hỗn hợp là mô hình mà hệ thống kế toán vừa có phân hệ KTTC, vừa có phân hệ KTQT cả về bộ máy kế toán và công tác kế toán. Mô hình kết hợp giữa hai mô hình tách biệt và kết hợp, trong đó tổ chức bộ phận KTQT chi phí giá thành riêng, còn các nội dung khác thì theo mô hình kết hợp.

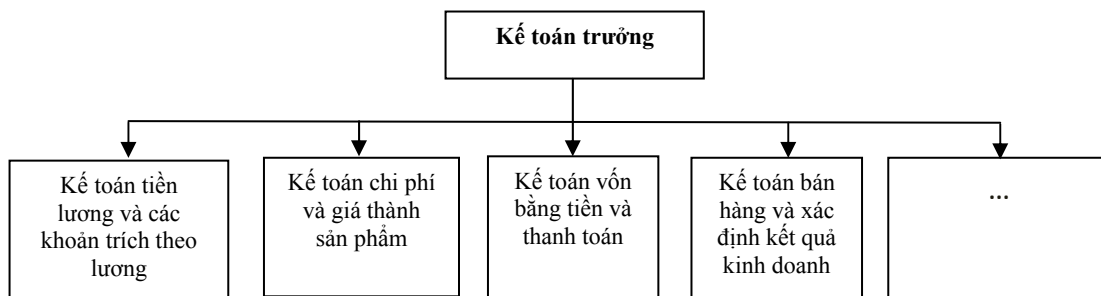
Thực trạng tổ chức bộ máy KTQTCP tại các DN sản xuất cơ khí tại tỉnh Thái Nguyên

Qua khảo sát thực tế, hiện nay 100% các DN sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên tổ chức bộ máy kế toán theo mô hình tập trung. Các kế toán viên trong bộ máy kế toán thường đảm nhiệm nhiệm vụ theo các phân hành kế toán như: Kế toán tiền lương và các khoản trích theo lương, kế toán chi phí và giá thành sản phẩm, kế toán

vốn bằng tiền và thanh toán, kế toán tài sản cố định (TSCĐ) và vật tư, kế toán bán hàng và xác định kết quả kinh doanh,...

Tổ chức bộ máy kế toán tại các DN sản xuất cơ khí tại tỉnh Thái Nguyên thường được tổ chức theo sơ đồ sau:

Sơ đồ 1: Tổ chức bộ máy kế toán tại các DN sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên



(Nguồn: Tổng hợp của nhóm Tác giả)

Theo hình thức này, tất cả các công việc kế toán từ phân loại chứng từ, kiểm tra chứng từ ban đầu, định khoản kế toán, ghi sổ tổng hợp, chi tiết, tính giá thành, lập báo cáo, thông tin kinh tế đều được thực hiện tập trung ở phòng kế toán của đơn vị. Các bộ phận trực thuộc chỉ tổ chức ghi chép ban đầu và một số ghi chép trung gian cần thiết phục vụ cho sự chỉ đạo của người phụ trách đơn vị trực thuộc và đơn vị.

Công việc của kế toán viên trong các DN được sắp xếp tương đối khoa học, phù hợp và hợp lý với trình độ của từng kế toán viên, tuy nhiên bộ máy kế toán tại các DN sản xuất cơ khí tập trung chủ yếu thực hiện các công việc của KTTC mà chưa thực hiện các công việc của KTQT.

Chẳng hạn, tại các DN sản xuất cơ khí đối với kế toán viên thực hiện phân hành Kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm, công tác kế toán chủ yếu tập trung vào việc thu nhận, xử lý và cung cấp thông tin KTTC như: Thực hiện tổ chức chứng từ, hạch toán ban đầu, hệ thống tài khoản, sổ kế toán phù hợp với các nguyên tắc, chuẩn mực, chế độ kế toán đảm bảo đáp ứng được yêu cầu thu nhận, xử lý hệ thống hóa các thông tin về chi phí và giá thành của DN. Lựa chọn phương pháp tập hợp chi phí sản xuất phù hợp với điều kiện của DN. Cũng từ đó xác định đối tượng tính giá thành cho phù hợp. Lập báo chi phí sản xuất và tính giá thành sản phẩm cơ khí.

Đề xuất mô hình tổ chức bộ máy KTQT chi phí tại các DN sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên

Căn cứ từ nhu cầu sử dụng thông tin, thực trạng vận dụng mô hình tổ chức bộ máy KTQTCP, căn cứ vào đặc điểm quy trình công nghệ, quy mô của các DN là các DN nhỏ và vừa, trình độ kế toán của đội ngũ nhân viên kế toán tại các DN sản xuất cơ khí tỉnh Thái Nguyên, các DN cần xây dựng mô hình KTQTCP theo mô hình kết hợp.

Xây dựng mô hình tổ chức bộ máy KTQTCP tại các DN sản xuất cơ khí trên địa bàn tỉnh cần được xây dựng như sau:

Xây dựng bộ máy kế toán: KTQTCP với hệ thống kế toán tài chính trong cùng một hệ thống kế toán thống nhất của bộ máy kế toán chung và công tác kế toán chung. Kế toán ở bộ phận nào sẽ thực hiện đồng thời cả công việc của KTQTCP và công việc của KTTC.

Theo mô hình này kế toán trưởng chịu trách nhiệm chung về toàn bộ công tác kế toán trong DN từ việc tổ chức xây dựng bộ máy kế toán, lưu chuyển chứng từ, vận dụng tài khoản, hệ thống báo cáo... nhằm cung cấp thông tin cho nhà quản trị.

Các bộ phận kế toán có chức năng thu thập và cung cấp thông tin kế toán vừa tổng hợp, vừa chi tiết,... đồng thời, lập dự toán tổng hợp và chi tiết theo yêu cầu quản lý.

Xây dựng chứng từ kế toán: các DN sẽ phải xây dựng thêm các biểu mẫu ngoài các biểu mẫu chứng từ đối với hệ thống KTTC để cung cấp các thông tin đặc thù cho hệ thống KTQTCP.

Xây dựng tài khoản: các DN sẽ tiến hành mở thêm các tài khoản ngoài hệ thống tài khoản kế toán thống nhất của hệ thống KTTC để phù hợp theo các nội dung của hệ thống KTQTCP.

Xây dựng sổ kế toán: các DN sẽ tiến hành thiết kế các mẫu sổ phù hợp theo nhu cầu thông tin KTQTCP.

Xây dựng báo cáo kế toán: các DN sẽ tiến hành xây dựng hệ thống báo cáo KTQTCP: báo cáo chênh lệch chi phí thực tế và dự toán, báo cáo kết quả kinh doanh theo bộ phận, các báo cáo đánh giá dự án.

Chẳng hạn, đối với kế toán thực hiện phân hành kế toán chi phí và tính giá thành sản phẩm, theo mô hình kết hợp này, các nhiệm vụ của KTTC và KTQT sẽ do một kế toán đảm nhiệm, cụ thể:

KTTC: Thực hiện tập hợp phí sản xuất, tính giá thành sản phẩm, lập báo cáo chi phí sản xuất, báo cáo giá thành sản phẩm thực hiện.

KTQT: Thực hiện lập dự toán sản xuất và phân tích đánh giá biến động của chi phí sản xuất. □

Tài liệu tham khảo

1. GS.TS Vương Đình Huệ, *Giáo trình KTQT*, NXB Tài chính, 2002;
 2. TS. Đoàn Xuân Tiên, *Giáo trình KTQT DN*, NXB Tài chính, 2007;
 3. TS. Hà Thị Ngọc Hà, *Giáo trình KTQT DN*, NXB Lao động- Xã hội, 2008;
 4. PGS. TS Đặng Thị Hòa, *Giáo trình KTQT*, NXB Thống kê, 2006;
 5. PGS.TS Nguyễn Minh Phương, *Hệ thống câu hỏi và bài tập KTQT*, NXB Kinh tế quốc dân, 2006.
-

SINH VIÊN CHUYÊN NGÀNH KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN CẦN CHUẨN BỊ HÀNH TRANG GÌ ĐỂ TRỞ THÀNH NGUỒN NHÂN LỰC CHẤT LƯỢNG CAO TRONG THỜI KỲ HỘI NHẬP
ESSENTIAL SKILLS STUDENTS SHOULD POSSESS TO BECOME A PART OF HIGH QUALITY ACCOUNTING AND AUDITING RESOURCES IN THE INTEGRATION PERIOD

TS. Nguyễn Thị Khánh Phương - Học viện Ngân hàng

Ths. Vũ Thị Minh Nhật - Trưởng Ban Kiểm soát – Công ty CP Nhựa Thiếu Niên Tiền Phong

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Hội nhập kinh tế quốc tế đem lại nhiều cơ hội cũng như thách thức đối với nguồn nhân lực ngành kế toán, kiểm toán. Việc tận dụng mọi nguồn lực thu hút đầu tư, phát triển sản xuất sẽ tạo thêm nhiều việc làm, chất lượng nguồn nhân lực được nâng lên, sinh viên ra trường có nhiều cơ hội việc làm, sẽ năng động hơn khi chọn việc làm và di chuyển lao động. Đây sẽ là mảnh đất màu mỡ, là cơ hội và thách thức để các bạn sinh viên phát triển. Áp lực cạnh tranh cũng là tin vui cho sinh viên Việt Nam nói chung và sinh viên ngành kế toán, kiểm toán nói riêng sẽ giảm hẳn tỷ lệ thất nghiệp và cải thiện mức lương cao hơn nếu được nâng cao về năng lực và đào tạo đúng cách. Trong sân chơi CPTPP và AEC, nguồn nhân lực sẽ là yếu tố quyết định sự sống còn của DN (DN), tạo điều kiện cho người lao động có nhiều cơ hội việc làm hơn không chỉ các việc làm trong nước với mức lương hấp dẫn hơn mà còn có cơ hội chuyển dịch lao động sang nước ngoài. Chính vì vậy, để trở thành nguồn nhân lực ngành kế toán, kiểm toán chất lượng cao thì sinh viên phải chuẩn bị cho mình những kỹ năng cần thiết.

Abstract: International economic integration offers many opportunities and challenges for human resources in accounting and auditing. To prepare thoughtfully for the future career, students in this field should learn and improve in three critical aspects. The first one is their professional ethics and personality. Accounting and auditing students should be honest and careful while staying dynamic and creative at work. Also, spending adequate time to research accounting expertise and soft skills will equip them necessary package before starting their jobs. Most importantly, students should understand the economics, culture, society and customs of other countries to coordinate easily with all potential customers and employers.

1. Thực trạng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán hiện nay

Hòa hợp và hội tụ sẽ tạo điều kiện thuận lợi để các DN tiếp cận với môi trường kinh doanh năng động, minh bạch với chất lượng hàng hóa và dịch vụ tốt hơn. Nguồn nhân lực Việt Nam phải bước vào một sân chơi mới, rộng lớn hơn, cạnh tranh khốc liệt hơn. Từ đó, đòi hỏi mỗi nguồn nhân lực Việt Nam phải có nhận thức mới về việc làm và thái độ làm việc. Ngoài ra, do sức ép cạnh tranh giữa các DN trên cùng thị trường lao động, cải tiến thiết bị, máy móc, đổi mới công nghệ, DN phải đặc biệt quan tâm đến việc nâng cao trình độ tay nghề cho người lao động tay nghề mới.

Mặt khác, sinh viên ra trường phải sẵn sàng đáp ứng yêu cầu công việc ngày càng cao, bằng việc phải chủ động học tập nâng cao trình độ văn hóa, nghề nghiệp để tiếp cận với công nghệ mới. Điều quan trọng bậc nhất đối với việc hội nhập của dịch vụ kế toán trong nền kinh tế quốc tế, đó là việc đội ngũ những người làm dịch vụ này (Kế toán viên - Kiểm toán viên) phải đạt được trình độ quốc tế.

Trong những năm vừa qua, trong thị trường dịch vụ kế toán kiểm toán Việt Nam đa phần đội ngũ những người làm công tác kế toán, kiểm toán tại Việt Nam còn rất nhiều hạn chế, ngoại trừ các nhà cung cấp là các công ty kiểm toán có vốn đầu tư nước ngoài có một đội ngũ nhân viên chuyên nghiệp, đạt trình độ quốc tế, đặc biệt là liên quan đến trình độ ngoại ngữ, sự am hiểu văn hóa đa quốc gia, pháp luật và chính sách của các nước trong khu vực và trên thế giới. Khi Việt Nam tham gia vào CPTPP và AEC, việc làm không chỉ bó hẹp trong khu vực Nhà nước mà việc làm là hoạt động của mọi người, mọi thành phần kinh tế tạo ra nguồn thu nhập mà không bị pháp luật cấm. Quan niệm mới về việc làm, sẽ mở ra cơ chế thoáng trong chính sách cùng với trách nhiệm của các bên.

Đây là cơ hội nhưng đồng thời cũng là thách thức đối sinh viên – nguồn nhân lực ngành kế toán, kiểm toán chất lượng cao, bởi chỉ nguồn nhân lực có tay nghề giỏi, có kiến thức chuyên môn, nghiệp vụ, có ý thức tổ chức, ý thức kỷ luật, có tác phong lao động công nghiệp mới có việc làm bền vững.

2. Hành trang cần thiết để sinh viên trở thành nguồn nhân lực ngành kế toán, kiểm toán chất lượng cao

Phẩm chất cá nhân

Rõ ràng, phẩm chất cá nhân là yếu tố tiên quyết được đưa ra để đánh giá nhân sự trong mọi ngành nghề, lĩnh vực; và kế toán, kiểm toán cũng không nằm ngoài tầm ảnh hưởng. Trước khi bước vào thị trường lao động sôi động của thời kỳ hội nhập, các bạn sinh viên cần trau dồi cho mình những đức tính tối quan trọng dưới đây.

- ***Đạo đức nghề nghiệp***

Sau nhiều vụ bê bối về tài chính trong và ngoài nước, các công ty hiện nay rất chú ý đến đạo đức nghề nghiệp của kế toán viên. Ngoài những vấn đề về chuyên môn nghiệp vụ, đạo đức nghề nghiệp là điều không thể thiếu. Các công ty đặt tiêu chuẩn đạo đức nghề nghiệp lên số 1 khi tuyển dụng nhân viên kế toán chất lượng cao. Vì họ nhận thức được rằng kế toán viên là người tạo ra thông tin kế toán rất cần thiết cho nhiều đối tượng quan tâm. Nếu thông tin kế toán không đúng sẽ dẫn đến các quyết định trở nên sai lầm, ảnh hưởng đến tình hình hoạt động kinh doanh của DN.

- ***Trung thực và cẩn thận***

Thông tin kế toán cung cấp cho rất nhiều đối tượng quan tâm sử dụng để ra các quyết định kinh tế. Do đó, nhân viên kế toán phải luôn đem đến những thông tin kế toán trung thực và đáng tin cậy về tình hình kinh tế, tài chính của DN. Vì thế, cẩn thận, tỉ mỉ, trung thực là phẩm chất cần thiết của một nhân viên kế toán. Một nhân viên có phẩm chất trung thực thì mới đem lại sự tin tưởng cho DN. Do vậy, ngay từ bây giờ khi đang ngồi trong ghế nhà trường, sinh viên chuyên ngành kế toán, kiểm toán cần rèn luyện cho mình đức tính này thông qua việc làm bài tập chăm chỉ, cẩn thận.

- ***Năng động và sáng tạo trong công việc***

Để trở thành kế toán, kiểm toán viên chất lượng cao đòi hỏi phải luôn năng động, sáng tạo trong công việc. Những công việc có thể giống nhau nhưng nghiệp vụ kinh tế phát sinh thì luôn thay đổi. Là người cân đo đong đếm tài chính trong DN, kế toán viên không chỉ quan tâm đến sự kiện kinh tế, tài chính xảy ra với DN mình mà còn nắm được thông tin về đối thủ cạnh tranh, thông tin về những thay đổi của nền kinh tế, để đưa ra cách xử lý nhạy bén, linh hoạt và sáng tạo trong công việc.

Kiến thức chuyên môn

Sau khi tự xét thấy bản thân có đầy đủ các phẩm chất cá nhân nêu trên, sinh viên kế toán, kiểm toán cần đánh giá và trau dồi thêm về kiến thức chuyên môn cũng như khả năng sử dụng ngoại ngữ học thuật và tin học văn phòng.

- ***Năng lực chuyên môn cao về lĩnh vực kế toán, kiểm toán***

Để có thể chuyển dịch lao động tự do giữa các quốc gia trong ngành kế toán, đòi hỏi nguồn nhân lực ngành kế toán, kiểm toán phải có năng lực chuyên môn cao. Theo quy định của Luật Kế toán Việt Nam thì một cá nhân muốn hành nghề kế toán phải có bằng cấp, chứng chỉ hành nghề kế toán do Nhà nước hay các cơ quan có thẩm quyền cấp. Ở nước ngoài, tiêu chuẩn tuyển dụng một kế toán viên là phải có chứng chỉ hành nghề kế toán như ACCA, ACA, CPA Úc. Chứng chỉ hành nghề được xem là một điều kiện quan trọng để người lao động chứng minh về khả năng nghề nghiệp và chuyên môn của mình trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán.

Bên cạnh đó, để có được nguồn nhân lực ngành kế toán, kiểm toán chất lượng cao thì mỗi người lao động phải luôn cố gắng để trở thành một nhân viên kế toán chuyên nghiệp có nghiệp vụ, trình độ chuyên môn cao. Trải qua quá trình học tập, rèn luyện mỗi người sẽ tích lũy được nhiều kiến thức, kinh nghiệm và bài học quý báu giúp ích cho công việc của mình. Do đó, sinh viên kế toán, kiểm toán cần không ngừng học tập nâng cao trình độ các môn chuyên ngành của mình, đồng thời tham gia các khóa đào tạo và các chứng chỉ quốc tế.

- ***Kỹ năng tin học văn phòng và khả năng sử dụng các phần mềm kế toán***

Ngày nay, khi Cách mạng công nghiệp (CMCN) 4.0 đang diễn ra nhanh chóng, thì đây là một trong những kỹ năng cần thiết đối với tất cả nhân lực ngành kế toán, kiểm toán. Trong thời buổi hội nhập kinh tế quốc tế và thời đại công nghệ thông tin phát triển mạnh mẽ, máy tính có mặt ở hầu hết tất cả mọi nơi thì sử dụng thành thạo kỹ năng tin học văn phòng như word, excel, powerpoint và khả năng sử dụng các phần mềm kế toán và phần mềm kê khai thuế là rất cần thiết. Do đó, sinh viên chuyên ngành kế toán, kiểm toán cần tập trung học tốt các môn tin học văn phòng và môn thực hành kế toán máy được giảng dạy trong chương trình đào tạo của các trường khối kinh tế.

- *Khả năng sử dụng ngoại ngữ chuyên ngành kế toán*

Khi Việt Nam gia nhập CPTPP và AEC, sẽ có rất nhiều DN nước ngoài mở các chi nhánh, cơ sở ở Việt Nam. Kế toán, kiểm toán là một trong những ngành được tự do di chuyển nên sinh viên chuyên ngành này ở Việt Nam sẽ càng có nhiều cơ hội sang các nước trong khu vực làm việc. Để làm được điều đó, sinh viên chuyên ngành kế toán, kiểm toán ở Việt Nam trước tiên cần phải tự tin giao tiếp được ngoại ngữ, đặc biệt là tiếng Anh. Việc đọc và hiểu được các tài liệu bằng tiếng Anh chuyên ngành cũng như có khả năng lập được các BCTC bằng tiếng Anh sẽ giúp nguồn nhân lực kế toán kiểm toán Việt Nam chủ động hơn, tự tin hơn và có nhiều cơ hội để tìm kiếm cho mình một công việc phù hợp và chuyên nghiệp.

- *Các kỹ năng mềm cần thiết*

Dù hoạt động trong ngành nghề nào, sinh viên cũng không nên quên rèn luyện các kỹ năng mềm thiết yếu để thích ứng với công việc, tương tác hiệu quả với đồng nghiệp và đạt hiệu suất tối đa.

- *Kỹ năng giao tiếp*

Giao tiếp luôn là kỹ năng cần thiết đối với mỗi con người. Bạn có khả năng giao tiếp là có thể kết nối lại với mọi người. Đây sẽ là tiền đề tạo dựng mối quan hệ giữa đồng nghiệp với nhau. Kỹ năng giao tiếp chuyên nghiệp và khả năng ứng xử khéo léo luôn là hành trang cần thiết với mỗi chúng ta, không riêng gì nhân viên kế toán, kiểm toán. Trên thực tế, ngoài việc giỏi chuyên môn thì còn phải biết thuyết phục khách hàng, phải biến những vấn đề chuyên sâu thành cách diễn đạt đơn giản để những người không có kiến thức sâu về lĩnh vực kế toán, kiểm toán cũng có thể hiểu được.

- *Kỹ năng làm việc trong môi trường áp lực cao*

Mỗi công việc đều có một áp lực riêng. Đối với nhân lực kế toán thì làm việc với những con số và các vấn đề liên quan đến tài chính luôn căng thẳng, mệt mỏi. Để trở thành nguồn nhân lực ngành kế toán, kiểm toán chất lượng cao, cần rèn luyện cho mình tinh thần thép, khả năng chịu được áp lực công việc cao để thích nghi tốt hơn với công việc.

- *Kỹ năng sắp xếp, quản lý thời gian hợp lý*

Đối với người làm kế toán, kiểm toán thì giai đoạn cuối tháng, cuối quý, cuối năm là khoảng thời gian phải tổng kết, lập báo cáo rất bận rộn. Chính vì vậy, để trở thành nhân lực kế toán, kiểm toán chất lượng cao bạn cần có kỹ năng sắp xếp và quản lý tốt quỹ thời gian của mình, luôn phân chia thời gian hợp lý, thiết lập các ưu tiên trong danh sách các việc cần làm để có thể hoàn thành tốt công việc cũng như theo kịp tiến độ làm việc. Bạn sắp xếp công việc một cách hợp lý hơn sẽ giúp bạn có thể tận dụng để làm được nhiều việc hơn, nâng cao năng suất làm việc và hiệu quả hơn rất nhiều.

- *Kỹ năng làm việc nhóm*

Kỹ năng làm việc nhóm không chỉ cần thiết trong vòng tuyển dụng, mà còn rất quan trọng trong quá trình làm việc. Vì trong công ty, mọi cá nhân thường hoạt động theo nhóm chứ không hoạt động riêng lẻ. Đặc biệt, trong tiến trình hội nhập, nhân lực trong ngành kế toán, kiểm toán được tự do di chuyển trong khối AEC, nếu làm tại các DN nước ngoài, chắc chắn chúng ta sẽ phải tương tác với nguồn nhân lực các nước khác. Nếu không hòa hợp được với nhóm hoặc không chứng minh được năng lực bản thân, thì sớm hay muộn cũng sẽ bị loại khỏi công ty. Hiện nay, nhận thức được tầm quan trọng của kỹ năng làm việc nhóm, các thầy cô luôn thay đổi phương pháp giảng dạy của mình bằng việc đưa ra các tình huống thực tế để sinh viên phát triển kỹ năng hoạt động nhóm để giải quyết vấn đề.

- *Kỹ năng làm việc độc lập*

Do quy tắc bất kiêm nhiệm trong kế toán, kiểm toán nên mỗi kế toán viên hay kiểm toán viên đều được phân chia công việc vào một phần hành nhất định. Lúc này, từng cá nhân sẽ phải tự giải quyết các vấn đề liên quan đến phần công việc của mình được phân công.

- *Kỹ năng quan sát, phân tích và tổng hợp*

Phân tích, tổng hợp và quan sát là kỹ năng cần có mà một nhân viên kế toán cần có. Vì công việc kế toán tổng hợp phải làm khá nhiều việc như thu thập chứng từ, ghi sổ và lên báo cáo... Đây đều là công việc đòi hỏi bạn cần có khả năng quan sát, phân tích, nhận định kịp thời những nghiệp vụ phát sinh. Từ đó, tổng hợp và hạch toán chính xác nhất.

Sự am hiểu kiến thức kinh tế, văn hóa, xã hội và phong tục tập quán của các quốc gia khác

Hiện nay, ngoài các kiến thức chuyên ngành về kế toán - kiểm toán - tài chính - thuế, các bài kiểm tra của các DN trong và ngoài nước đang tăng dần tỉ trọng các câu hỏi về kiến thức kinh tế chung cùng với các kiến thức về xã hội. Cấu trúc này chứng tỏ rằng, ngoài yêu cầu về kiến thức chuyên ngành tốt, sinh viên kế toán, kiểm toán cũng cần phải có những vốn hiểu biết lớn về kinh tế, xã hội. Nhất là khi Việt Nam đang hội tụ và hội nhập với quốc tế, việc am hiểu kiến thức kinh tế, văn hóa, xã hội và phong tục tập quán của các quốc gia khác là một việc làm cần thiết. Việc làm này không thể được thực hiện trong ngày một, ngày hai mà phải gia tăng lượng kiến thức kinh tế, văn hóa hàng ngày, cùng trao đổi với bạn bè, thầy cô về những vấn đề “nóng” đang diễn ra. Thay vì dành thời gian để lướt web, tán gẫu với bạn bè. Mỗi ngày, sinh viên chỉ cần bỏ ra 30 - 45 phút để đọc những tờ báo Việt Nam như Dân trí, cafef, VN economy... hay cả những tờ báo nước ngoài VN News, The Daily Mail ... Điều này khiến sinh viên vừa tăng khả năng tiếng Anh, vừa hiểu thêm về tình hình kinh tế, chính trị, xã hội thế giới. Cùng với việc đọc báo, sinh viên cũng cần dành thời gian xem thời sự hay nghe các bản tin kinh tế - xã hội hàng ngày như tài chính kinh doanh sáng và tối (VTV1), chuyển động 24h....

Ngoài ra, sinh viên cần phải hiểu về phong tục, tập quán của các quốc gia khác trên thế giới vì các DN trong mỗi quốc gia lại có những cách làm việc, trang phục riêng phụ thuộc nhiều vào cách suy nghĩ, phong tục, tập quán của họ. Tại các quốc gia như Thái Lan, Malaysia..., nhà trường và Chính phủ đã và đang đưa những bài giảng về văn hóa các nước ASEAN vào trong chương trình đào tạo. Đồng thời, đẩy mạnh phong trào tìm hiểu văn hóa các nước ASEAN trong dân cư, đặc biệt với học sinh, sinh viên. Ở Việt Nam, mặc dù chưa có những phong trào trên, nhưng nhận thấy được sự chuẩn bị kỹ càng của sinh viên nước bạn như thế, sinh viên cũng cần phải tự mình tìm hiểu về những điều này qua báo đài, qua tài liệu. Nếu làm được điều này, cơ hội được tuyển dụng vào các DN ở nước ngoài là rất lớn.

Tóm lại, mặc dù Việt Nam có một đội ngũ nhân lực khá dồi dào, tuy nhiên chất lượng nguồn nhân lực còn chưa cao, thiếu nhiều kỹ năng cần thiết. Vì thế, bài viết này, tác giả muốn đề cập đến các kỹ năng cần thiết để trở thành nguồn nhân lực ngành kế toán, kiểm toán chất lượng cao trong thời kỳ hội nhập. □

Tài liệu tham khảo

1. *The Association of Chartered Certified Accountants (8/2017), Professional accountant – the future (Generation next): Ethics and trust in a digital age.*
2. *The Association of Chartered Certified Accountants (11/2017), Professional accountant – the future (Generation next): Managing talent in small and medium sized practices.*
3. Nguyễn Thị Thanh Thắm (2018), *Kế toán – Kiểm toán và cuộc cách mạng công nghệ 4.0, Tạp chí Tài chính.*
4. Huỳnh Văn Sơn (2012), *Kỹ năng mềm cho SV đại học, Tạp chí Khoa học ĐHSP TPHCM.*
5. Lê Thâm Dương (2016), *Kỹ năng mềm thời kỳ hội nhập, Hội thảo kỹ năng mềm thời kỳ hội nhập.*
6. <https://vnexpress.net/tin-tuc/giao-duc/cach-phat-trien-ky-nang-mem-cho-sinh-vien-3158257.html>
7. <https://www.roberthalf.com/blog/evaluating-job-candidates/6-soft-skills-accounting-and-finance-candidates-should-have>
8. <https://elearning.scranton.edu/resource/business-leadership/soft-skills-professional-accountants-need>
9. <https://www.roberthalf.com/blog/salaries-and-skills/accountants-need-hard-and-soft-skills-for-success>

HƯỚNG ĐỔI MỚI CỦA KẾ TOÁN DOANH NGHIỆP VIỆT NAM TRONG TƯƠNG LAI INNOVATION DIRECTION OF VIETNAMESE BUSINESS ACCOUNTING IN THE FUTURE

✎ TS. Đoàn Thị Hân

Khoa Kinh tế và Quản trị kinh doanh, Đại học Lâm Nghiệp

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Việt Nam là quốc gia đã và đang hội nhập sâu rộng với nền kinh tế quốc tế, ở đó sẽ có cả những cơ hội phát triển và những thách thức mới. Với các DN (DN) quản lý thông tin kế toán của DN một cách hiệu quả, trung thực và kịp thời góp phần làm minh bạch hóa môi trường đầu tư, hỗ trợ doanh nghiệp thực hiện quá trình sản xuất, cung cấp dịch vụ một cách hiệu quả. Ngoài ra, trong quá trình hội nhập vào kinh tế quốc tế nêu ra các thách thức cơ bản mà Việt Nam phải đối mặt trong thời gian tới. Trong bài viết tập trung phân tích hướng đổi mới của kế toán DN Việt Nam trong tương lai.

Từ khóa: Hội nhập kinh tế quốc tế, đổi mới kế toán Việt Nam, kế toán DN.

Abstract: Vietnam is a country that has been deeply integrated with the international economy, where there will be both development opportunities and new challenges. With enterprises, managing accounting information of enterprises effectively, honestly and promptly, will contribute to making the investment environment transparent and support businesses to implement the production process and provide services effectively. In addition, in the process of integration into the international economy, there will be basic challenges that Vietnam faces in the coming time.

Keywords: International economic integration, Vietnam accounting innovation, Corporate accounting.

1. Mở đầu

Trong chiến lược kế toán - kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030 đã được Thủ tướng Chính phủ phê duyệt ngày 18/03/2013 có đưa ra quan điểm “Kế toán - kiểm toán là công cụ quản lý kinh tế quan trọng có chức năng tạo lập hệ thống thông tin về kinh tế - tài chính - ngân sách phục vụ cho việc điều hành và quyết định kinh tế của Nhà nước cũng như của mỗi đơn vị, tổ chức, DN. Qua đó cho thấy vai trò và tầm quan trọng nhất định của kế toán.

Vậy, trong thời kỳ hội nhập kinh tế quốc tế ngày càng sâu rộng như hiện nay, Việt Nam đã nhận thức rõ việc phải chủ động hội nhập nhằm gắn kết nền kinh tế trong nước với nền kinh tế thế giới. Như là một xu thế tất yếu và có ý nghĩa quan trọng trong quá trình phát triển bền vững của quốc gia.

Từ năm 2014 đến nay, Việt Nam đã ban hành rất nhiều văn bản cả kế toán DN, kế toán công, ... và về cơ bản đã hình thành, tạo lập được một khung pháp lý phù hợp, đầy đủ đáp ứng yêu cầu có liên quan đến kế toán. Có những hướng thay đổi tích cực mọi mặt về kế toán. Đồng thời, đã tạo cơ sở pháp lý vững chắc để Việt Nam thực hiện tốt các cam kết trong khuôn khổ các cam kết đã ký với các tổ chức trên thế giới như Hiệp định khung ASEAN về dịch vụ (AFAS), Hiệp định thương mại song phương Việt Nam - Hoa Kỳ (BTA), Hiệp định chung về thương mại dịch vụ của tổ chức thương mại thế giới WTO (GATS).

Trong phạm vi bài nghiên cứu này, tác giả trình bày những đổi mới của kế toán DN Việt Nam trong thời gian tới.

2. Nội dung nghiên cứu

2.1. Tại sao cần phải đổi mới công tác kế toán ở Việt Nam trong tương lai?

Để có thể chủ động hội nhập vào nền kinh tế thế giới và tiếp cận, ứng dụng được thành tựu của công nghệ 4.0 không chỉ lĩnh vực kế toán, mà tất cả các lĩnh vực khác đều cần có sự đổi mới phù hợp.

Thứ nhất, là vì tính ưu việt mang lại cho xã hội loài người từ thành tựu của cuộc cách mạng 4.0. Trong cách mạng 4.0 sử dụng các thiết bị điện tử, công nghệ thông tin để làm cho mọi hoạt động tự động hóa hơn. Cách mạng Công nghiệp (CMCN) 4.0 tác động lớn đến hệ thống thông tin kế toán, đến tính thời sự, tính cập nhật và độ chính xác, minh bạch của thông tin kế toán. Điều này, tác động lớn đến lợi thế cạnh tranh, xu hướng

phát triển của các DN. Ảnh hưởng của Internet, điện toán đám mây, lưu trữ dữ liệu quy mô lớn,... sẽ giúp DN có một mô hình thống nhất và hoạt động liên tục, khắc phục được trở ngại về không gian và thời gian, tiết giảm chi phí, việc truyền thông tin giữa các bộ phận nhanh, hiệu quả, không bị sai lệch thông tin trong quá trình truyền tải thông tin giữa các bộ phận.

Thứ hai, trong quá trình hội nhập hiện nay (hiện nay, Việt Nam đã thiết lập quan hệ thương mại với hơn 200 quốc gia và vùng lãnh thổ trên toàn thế giới) đang mở ra một cơ hội lớn mà nền kinh tế Việt Nam nói chung, cho các DN Việt Nam nói riêng, nó mang lại cơ hội phát triển thị trường một cách sâu rộng hơn cho các DN, như: Thị trường tiêu thụ được mở rộng, giá trị xuất khẩu tăng cao, các lợi ích tài chính có thể đến từ việc cắt giảm thuế xuất nhập khẩu, cơ chế hải quan ổn định cũng hỗ trợ các DN hoạch định kế hoạch phát triển, chính vì vậy, bản thân mỗi DN cần có biện pháp tự nâng cao nội lực của đơn vị, chủ động trong quá trình hội nhập để mang lại nhiều lợi ích nhất cho DN. Không ngoại lệ với công tác kế toán.

Thứ ba, hiện tại Việt Nam chưa áp dụng sâu rộng IFRS. Tính đến tháng 8/2016, đã có 137 quốc gia trên thế giới sử dụng IFRS. Việt Nam là 1 trong 10 quốc gia còn lại chưa có lộ trình cụ thể trong việc áp dụng IFRS (Thông kê năm 2016 của IASB). Trong tương lai, xu thế hội nhập càng sâu rộng, khi áp dụng IFRS, DN Việt Nam có các BCTC (BCTC) được tạo ra dựa trên chuẩn mực phạm vi mang tính toàn cầu và đáng tin cậy, tạo bước đột phá về sự minh bạch thông tin, nâng cao trách nhiệm giải trình thông tin đồng thời thông tin mang tính so sánh cao, thể hiện trách nhiệm của các nhà quản trị trong việc phản ánh trung thực thực trạng tài chính của DN; áp dụng lập và công bố BCTC theo IFRS, các DN Việt Nam đã thấy lợi ích từ việc hội nhập kinh tế quốc tế. IFRS là một ngôn ngữ chung cho các con số trên BCTC của tất cả các DN tham gia hoạt động tại thị trường kinh tế toàn cầu.

Thứ tư, những hạn chế đối với kế toán viên hiện nay. Đối với nhân viên kế toán hiện nay ở các DN, đa số chỉ tìm hiểu về những vấn đề có liên quan đến DN mình, mặc dù các quy định về kế toán, về thuế,... thay đổi thường xuyên nhưng nếu không liên quan đến DN mình đang làm thì hầu như không tìm hiểu. Còn đối với sinh viên ngành kế toán mới ra trường còn hạn chế trong các kỹ năng: Khả năng xử lý công việc còn chậm, chưa khoa học; Kỹ năng sử dụng kiến thức tin học vào công việc chủ yếu là vận dụng máy móc “dạy gì biết nấy“, không có sự sáng tạo trong sử dụng, chỉ cần thay đổi một yêu cầu khi thực hiện thì không thể thực hiện được; Kỹ năng giao tiếp, thuyết trình thiếu tự tin, không thuyết phục được người nghe; Trình độ ngoại ngữ còn hạn chế.

Trong quá trình đổi mới kế toán DN ở Việt Nam, cần chú trọng đến nhiều yếu tố, phải có lộ trình rõ ràng, phù hợp với tình hình thực tế ở Việt Nam và hòa nhập cùng với sự phát triển kinh tế của thế giới.

2.2. Những vấn đề cần chú ý trong quá trình đổi mới kế toán DN ở Việt Nam

Do thành tựu của CMCN 4.0 sẽ làm thay đổi hoàn toàn các hoạt động về tài chính – kế toán của các DN, kể cả quy trình thực hiện công tác kế toán và quy trình tổ chức thông tin tài chính kế toán. Nên cần phải có định hướng ứng dụng những thành tựu của CMCN 4.0 thay thế một số hoạt động còn làm thủ công như hiện nay, cả quy trình thực hiện và quy trình tổ chức thông tin kế toán. Đặc biệt, với các DN quy mô vừa và nhỏ. Theo kết quả khảo sát của Viện tin học DN về thực trạng ứng dụng công nghệ thông tin ở các DN vừa và nhỏ ở nước ta, có trên 70% DN hiện nay có sử dụng các phần mềm chuyên dùng cho kế toán, tài chính; 10,92% sẽ sử dụng trong thời gian tới. Theo thống kê của Bộ Xây dựng, tính đến tháng 6/2017 có tới 90,84% DN xây dựng đã ứng dụng và triển khai phần mềm kế toán. Điều này cho thấy, tỷ lệ ứng dụng công nghệ thông tin vào công tác kế toán của DN tương đối cao.

CMCN 4.0 đã thúc đẩy thương mại điện tử đã và đang phát triển mạnh mẽ tại Việt Nam. Khi người dân thấu hiểu được sự tiện lợi, tiết kiệm, an toàn của thanh toán điện tử thì Việt Nam sẽ trở thành một trong những thị trường tiềm năng nhất để phát triển thanh toán điện tử. Vì hiện tại, nhu cầu thanh toán bằng tiền mặt ở Việt Nam là cao. Tuy nhiên, cần có những sự thay đổi từ suy nghĩ và hệ thống kinh doanh của các cá nhân và tổ chức. Nếu chợ địa phương càng lớn mạnh thì những người bán rong, bán lẻ không thể không thu bằng tiền mặt.

Công việc kế toán cần được tin học hóa toàn bộ quy trình, từ khâu liên quan đến chứng từ, kiểm tra, hạch toán, lập báo cáo và đến quá trình lưu trữ chứng từ. Kế toán sẽ có sự thay đổi căn bản khi hầu hết các phần hành kế toán đều ứng dụng công nghệ thông tin. Xử lý những thông tin kế toán khi có nghiệp vụ phát sinh thì bên cạnh excel thường được sử dụng trước đây, sự phát triển của công nghệ làm xuất hiện nhiều phần mềm kế

toán hiện đại, thuận tiện trong quá trình sử dụng như: Misa, Fast Accounting, ACMAN, ... Khi có nghiệp vụ kinh tế phát sinh, chỉ việc nhập vào đúng phân hành kế toán đã được xây dựng sẵn trong phần mềm. Hầu hết, công việc của kế toán đã chuẩn hóa và được thiết kế sẵn trong các phần mềm kế toán, do vậy tính ưu việt của các phần mềm kế toán có thể thay thế bộ phận tài chính, kế toán nhiều trong các thao tác này. Xác suất để xảy ra sai sót thấp hơn rất nhiều so với làm thủ công hoặc tự làm trên Excel. Điều này tạo nguồn dữ liệu đáng tin cậy để tạo thành BCTC sau này. Tuy nhiên, toàn bộ quy trình chưa được áp dụng đồng bộ ở các DN. Tuy nhiên, số lượng các DN thực hiện ứng dụng thành tựu khoa học công nghệ đồng bộ vào các nội dung liên quan đến hạch toán kế toán còn chưa cao. Chẳng hạn, chỉ sử dụng phần mềm kế toán, nhưng chứng từ sử dụng vẫn viết tay hoặc chứng từ tự in hay đặt in; hoặc còn nhiều DN chưa dùng phần mềm kế toán mà ghi sổ trên Excel nên trong quá trình xử lý còn nhiều sai lệch hoặc phản ánh chưa đúng vào sổ sách, gây ảnh hưởng lớn đến thông tin và chất lượng thông tin phản ánh trong BCTC. Mặc dù, hầu hết DN đều trang bị máy tính và kết nối mạng Internet, nhưng chưa tận dụng được những lợi ích mà chúng mang lại cho các DN.

Tư duy và nhận thức của người làm công tác kế toán cần phải thay đổi phù hợp với thời đại công nghệ. Phải có đầy đủ kiến thức về hoạt động tài chính, kế toán trong nền kinh tế thị trường, hội nhập mở cửa và trong bối cảnh khởi phát cuộc CMCN 4.0.

Khi hệ thống thông tin điện tử càng ngày càng phát triển, các đơn vị kinh doanh, các tổ chức kinh tế nói chung đều cần phải thay đổi phương thức thanh toán cho phù hợp, cần phải giảm bớt hình thức thanh toán bằng tiền mặt. Điều này, vừa đảm bảo an toàn khi thanh toán, vừa phù hợp với xu hướng chung của thế giới.

Các DN cần tiếp tục thúc đẩy phát triển hạ tầng công nghệ phục vụ cho sự phát triển các sản phẩm, dịch vụ của các tổ chức kế toán đồng thời xây dựng các chính sách khuyến khích các tổ chức tài chính, các tổ chức cung cấp dịch vụ kế toán phát triển các sản phẩm, dịch vụ dựa trên công nghệ số. Trong bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế sâu rộng hiện nay, với mục tiêu đưa lĩnh vực kế toán tài chính Việt Nam tiếp cận gần nhất với các thông lệ và chuẩn mực quốc tế, chất lượng thông tin kế toán cũng ngày càng được chú trọng.

Ngoài ra, công nghệ hiện đại cũng vẫn tồn tại những hạn chế, kết nối ngày càng rộng. Vì vậy, hệ thống an ninh mạng cần phải được tăng cường quản lý.

Hiện nay, để phù hợp với xu hướng phát triển của thế giới, ở Việt Nam đã ban hành nhiều các văn bản theo hướng hoàn thiện và thay đổi phù hợp với xu thế chung của thế giới.

2.3. Văn bản quy định và hướng dẫn công tác kế toán DN Việt Nam hiện nay

Hiện tại, Việt Nam đang có hệ thống các văn bản như Luật Kế toán, hệ thống 26 chuẩn mực cùng nhiều văn bản dưới dạng nghị định của Chính phủ, quyết định, thông tư của Bộ Tài chính... quy định và hướng dẫn công tác kế toán. Các văn bản pháp luật này được điều chỉnh, cập nhật và thay đổi khá nhiều lần trong thời gian vừa qua trên cơ sở việc áp dụng hài hòa các quy định của những nguyên tắc kế toán chung được thừa nhận, hệ thống chuẩn mực kế toán quốc tế.

Tất cả các DN hoạt động đều cần tuân thủ các quy định của Nhà nước, đối với kế toán, các thông tư về CĐKT DN là vô cùng quan trọng. Những thông tư hướng dẫn CĐKT DN đến năm 2019 như sau:

Luật Kế toán số 88/2015/QH13, Luật này quy định về nội dung công tác kế toán, tổ chức bộ máy kế toán, người làm kế toán, hoạt động kinh doanh dịch vụ kế toán, quản lý Nhà nước về kế toán và tổ chức nghề nghiệp về kế toán. Luật này có hiệu lực thi hành từ 1/1/2017.

Năm 2015, Khi ban hành Luật Kế toán mới, đã có đề cập, sửa đổi liên quan đến việc ứng dụng thành tựu của khoa học công nghệ vào các hoạt động của kế toán như: chứng từ điện tử, chữ ký điện tử, lập và lưu trữ chứng từ kế toán, mở sổ, ghi sổ, khóa sổ và lưu trữ sổ kế toán, nộp thuế điện tử, ... những vấn đề này hiện nay đã và đang được áp dụng ở các DN. Hiện nay, hình thức nộp báo cáo thuế và tiền thuế qua mạng điện tử gần như là một yêu cầu thực hiện với các DN. Trong hoạt động thường niên của các DN, việc nộp tờ khai và các báo cáo cho cơ quan thuế thực hiện qua mạng là chủ yếu thông qua việc sử dụng chữ ký số của các DN, mỗi DN nộp thuế điện tử có một chữ ký số riêng. Ngoài ra, việc nộp tiền thuế cũng được thực hiện thông qua chuyển khoản, không nhất thiết phải đến trực tiếp kho bạc để thực hiện nghĩa vụ nộp thuế với ngân sách Nhà nước.

Thông tư 200/2014/TT-BTC hướng dẫn CĐKT DN: Thông tư này hướng dẫn kế toán áp dụng đối với các DN thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế. Các DN vừa và nhỏ đang thực hiện kế toán theo CĐKT áp

dụng cho DN vừa và nhỏ được vận dụng quy định của Thông tư này để kế toán phù hợp với đặc điểm kinh doanh và yêu cầu quản lý của mình. Thông tư này hướng dẫn việc ghi sổ kế toán, lập và trình bày BCTC, không áp dụng cho việc xác định nghĩa vụ thuế của DN đối với ngân sách Nhà nước.

Thông tư 75/2015/TT-BTC sửa đổi Điều 128 Thông tư 200/2014/TT-BTC: Thông tư này Sửa đổi, bổ sung Điều 128 Thông tư số 200/2014/TT-BTC ngày 22/12/2014. Thông tư này có hiệu lực kể từ ngày 14/7/2015.

Thông tư 177/2015/TT-BTC hướng dẫn CĐKT áp dụng đối với Bảo hiểm tiền gửi (BHTG) Việt Nam: Thông tư này quy định về tài khoản kế toán, nguyên tắc kế toán, kết cấu và nội dung phản ánh của tài khoản kế toán, phương pháp kế toán, việc ghi sổ kế toán, lập và trình bày BCTC của BHTG Việt Nam. Những nội dung kế toán không quy định tại Thông tư này, BHTG Việt Nam thực hiện theo quy định tại CĐKT DN, CMKT (CMKT) và quy định pháp luật có liên quan. Thông tư này áp dụng đối với BHTG Việt Nam, bao gồm cả Trụ sở chính của BHTG Việt Nam và các đơn vị trực thuộc BHTG Việt Nam (sau đây gọi là Chi nhánh).

Thông tư 53/2016/TT-BTC của Bộ Tài chính sửa đổi Thông tư 200/2014/TT-BTC: Thông tư này có hiệu lực thi hành kể từ ngày ký ban hành và áp dụng cho năm tài chính bắt đầu hoặc sau ngày 1/1/2016. Các DN được lựa chọn áp dụng tỷ giá hối đoái quy định tại Điều 1 Thông tư này cho BCTC năm 2015. Các quy định khác về tỷ giá tại Thông tư số 200/2014/TT-BTC được thực hiện theo các nguyên tắc quy định tại Thông tư này.

Thông tư 133/2016/TT-BTC của Bộ Tài chính hướng dẫn CĐKT DN nhỏ và vừa: Thông tư này hướng dẫn nguyên tắc ghi sổ kế toán, lập và trình bày BCTC của DN nhỏ và vừa, không áp dụng cho việc xác định nghĩa vụ thuế của DN đối với ngân sách Nhà nước. Thông tư này áp dụng đối với các DN nhỏ và vừa (bao gồm cả DN siêu nhỏ) thuộc mọi lĩnh vực, mọi thành phần kinh tế theo quy định của pháp luật về hỗ trợ DN nhỏ và vừa trừ DN Nhà nước, DN do Nhà nước sở hữu trên 50% vốn điều lệ, công ty đại chúng theo quy định của pháp luật về chứng khoán, các hợp tác xã, liên hiệp hợp tác xã theo quy định tại Luật Hợp tác xã. DN vừa và nhỏ căn cứ vào nguyên tắc kế toán, nội dung và kết cấu của các tài khoản kế toán quy định tại Thông tư này để phản ánh và hạch toán các giao dịch kinh tế phát sinh phù hợp với đặc điểm hoạt động và yêu cầu quản lý của đơn vị.

Thông tư 132/2018/TT-BTC hướng dẫn CĐKT cho DN siêu nhỏ (bắt đầu có hiệu lực thi hành từ ngày 15/02/2019). Đối tượng áp dụng Thông tư này là các DN siêu nhỏ, bao gồm các DN siêu nhỏ nộp thuế thu nhập DN (thuế thu nhập DN) theo phương pháp tính trên thu nhập tính thuế và phương pháp theo tỷ lệ % trên doanh thu bán hàng hóa, dịch vụ.

Nội dung của Luật và thông tư hướng dẫn nêu trên có quy định đầy đủ các nguyên tắc, quy trình hạch toán, quy trình luân chuyển và các nội dung khác có liên quan đến công tác kế toán ở các loại hình, quy mô của DN ở Việt Nam. Tất cả các DN hoạt động sản xuất kinh doanh đều cần tuân thủ đúng quy định của pháp luật. Việc làm đúng, cũng như cập nhật thường xuyên các quy định của Nhà nước sẽ giúp DN hoạt động tốt hơn.

2.4. Hướng đổi mới của kế toán DN Việt Nam trong tương lai

Để quá trình đổi mới của các DN Việt Nam trong lĩnh vực kế toán, cần phải có sự kết hợp từ nhiều bên liên quan, các bên đều cần có sự thay đổi tích cực để phù hợp với yêu cầu của sự phát triển nền kinh tế trong tương lai.

Về phía người làm công tác kế toán: Trình độ và đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán cần phải được nâng cao. Bản thân mỗi người làm nghề kế toán cần phải thực hiện có đạo đức nghề nghiệp, phản ánh trung thực mọi vấn đề về kinh tế, tài chính của DN để có thể tạo ra những thông tin đáng tin cậy và cập nhật nhất về tình hình kinh tế tài chính của DN. Hiện nay, với sự phát triển của công nghệ, người làm kế toán chỉ việc nhập liệu đầu vào, còn các vấn đề sau đó do các phần mềm xử lý, các sổ sách, báo cáo,... Do vậy, thông tin đó có khách quan, trung thực, minh bạch hay không, phụ thuộc vào đạo đức nghề nghiệp của người làm kế toán, phụ thuộc vào sức ép về lợi ích của chủ DN.

Ngoài ra, với người làm công tác hiện nay và trong tương lai cần phải thay đổi về tư duy, nâng cao trình độ chuyên môn, trình độ ngoại ngữ, các kỹ năng mềm để có thể hòa nhập được với xu thế của thế giới và đáp ứng được yêu cầu của các nhà quản lý. Để làm được điều đó, cần xây dựng chiến lược đào tạo và phát triển đội ngũ những người làm công tác kế toán, dịch vụ kế toán đạt chuẩn trình độ khu vực và thế giới thông qua các hội nghề nghiệp kế toán uy tín trên thế giới như ACCA, CPA Australia,... thực hiện quá trình đào tạo các chứng chỉ

và bằng cấp chuyên nghiệp.

Về phía các DN: Chủ động thay đổi và phát triển phù hợp với xu hướng phát triển của nền kinh tế. Trong tương lai, với ảnh hưởng của cuộc CMCN 4.0 và quá trình hội nhập quốc tế các DN Việt Nam ngoài những cơ hội phát triển cũng không tránh khỏi những thách thức liên quan đến nhiều mặt, trong đó có lĩnh vực về kế toán. Càng hội nhập sâu thì cơ hội và thách thức càng nhiều. Các DN cần tập trung đầu tư cơ sở hạ tầng để thuận lợi ứng dụng công nghệ vào hoạt động liên quan đến quản lý tài chính – kế toán, duy trì và nâng cao chất lượng nguồn nhân lực, đáp ứng với yêu cầu thị trường trong nước và quốc tế. Nguồn nhân lực chất lượng cao trong lĩnh vực kế toán vô cùng quan trọng, vì đòi hỏi đối với nhân lực không chỉ kiến thức chuyên sâu mà còn trình độ sử dụng công nghệ, khả năng ngoại ngữ... ở mức cao.

Hiện nay, Việt Nam có một số CMKT đã xây dựng tương tự như CMKT quốc tế nhưng các chỉ tiêu trình bày trong báo cáo chưa tương đồng như BCTC theo chuẩn mực quốc tế mức độ phục vụ cho các đối tượng quan tâm còn hạn chế. Cần xác định mục đích của việc lập BCTC là cho nhà quản lý và các cơ quan quản lý Nhà nước, tuy nhiên chưa đáp ứng được yêu cầu của nhà đầu tư, đặc biệt là nhà đầu tư nước ngoài. Khi lập BCTC theo CMKT ở Việt Nam có nhiều nội dung khác chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS). Có nhiều nguyên tắc theo IFRS hiện tại chưa phù hợp với thực trạng kinh tế ở Việt Nam.

Trong thời gian tới, cuộc CMCN 4.0 sẽ thay đổi phương thức thực hiện các công việc kế toán bằng việc áp dụng chứng từ điện tử (hiện nay Việt Nam đang từng bước thực hiện), bằng các phần mềm tổng hợp, xử lý dữ liệu, ghi sổ kế toán trong môi trường công nghệ. Kế toán không mất thời gian với các công việc như hiện tại mà quan trọng là cần phải quan tâm đến việc trình bày BCTC theo chuẩn mực và cụ thể ở đây là theo IFRS.

Về phía các cơ sở đào tạo ngành kế toán: Thay đổi phương thức và nội dung đào tạo. Xuất phát từ xu thế hội nhập và sự phát triển không ngừng nghỉ của công nghệ, đòi hỏi các chương trình, nội dung và cách thức đào tạo kế toán viên phải có sự đổi mới. Người học kế toán không phải chỉ biết về hạch toán kế toán, lập các báo cáo mà phải có đầy đủ các kỹ năng, ứng dụng và sử dụng được kiến thức về công nghệ gắn với chuyên môn ngành kế toán, không phải chỉ các quy định của Việt Nam về kế toán mà phải hiểu và thành thạo khi áp dụng IFRS. IFRS là một ngôn ngữ chung về BCTC của tất cả các DN tham gia hoạt động tại thị trường kinh tế toàn cầu. Vì vậy, DN Việt Nam đang trong quá trình hội nhập, tương lai cũng sẽ trở thành một thành viên tham gia trong hệ thống này. Và là con đường thuận lợi để tiếp cận nguồn vốn quốc tế. Vì thế IFRS cần được thực hiện một cách chính thống ở các cơ sở đào tạo nghề nghiệp ở Việt Nam.

Ngoài ra, các cơ sở đào tạo cần xây dựng các mô hình kế toán ảo về hoạt động của kế toán để sinh viên hình dung được toàn bộ quy trình, được thực hành và rèn luyện kỹ năng. Khi các phần mềm, chứng từ điện tử, chữ ký điện tử, các tính toán, luân chuyển và ghi chép thông tin trên mẫu biểu đã được kết nối thành hệ thống thì phương pháp giảng dạy cần phải thực hiện theo quy trình theo đúng trình tự và bản thân những giảng viên giảng dạy cũng cần phải có kiến thức và phương pháp phù hợp.

Về phía các nhà quản lý: Hoàn thiện hệ thống pháp lý, các quy định, CDKT với DN phù hợp với xu hướng phát triển của quốc gia trong tương lai. Ở Việt Nam, môi trường pháp lý được hình thành tương đối đầy đủ, rõ ràng, phù hợp với điều kiện của Việt Nam và từng bước phù hợp với thông lệ, chuẩn mực quốc tế. Đang từng bước áp dụng chuẩn mực quốc tế vào Việt Nam, mở ra tiền đề cho sự phát triển mạnh mẽ lĩnh vực kế toán của Việt Nam trong các năm tiếp theo, tạo điều kiện thuận lợi để có thể hội nhập sâu rộng vào thế giới.

Do thành tựu của CMCN 4.0 nên các cơ quan quản lý Nhà nước và DN phải đầu tư và ứng dụng công nghệ hiện đại. Hiện nay, ứng dụng công nghệ vào sâu rộng các hoạt động tài chính, kế toán đang triển khai hiệu quả. Cần chú trọng phát triển nguồn nhân lực công nghệ thông tin (CNTT) đủ số lượng, chất lượng, đảm bảo đáp ứng yêu cầu quản lý, sử dụng hệ thống CNTT và công tác kiểm toán CNTT; Nâng cao năng lực chuyên môn cho đội ngũ công chức chuyên trách CNTT đảm bảo đủ khả năng quản lý, vận hành và phát triển hệ thống CNTT của Kiểm toán Nhà nước.

3. Kết luận

Tóm lại, phạm vi bài nghiên cứu này trao đổi một số vấn đề cơ bản liên quan đến tình hình và những đổi mới của kế toán trong tương lai của kế toán Việt Nam, đặc biệt đặt trong bối cảnh gia nhập vào kinh tế quốc tế. Để đẩy nhanh hơn nữa quá trình hội nhập này, Việt Nam chú trọng nâng cao năng lực người làm kế toán, đổi

mới tư duy và tăng cường đầu tư của các DN về cơ sở thông tin. Cần phải có cơ sở pháp lý quan trọng để có thể áp dụng toàn diện IFRS vào Việt Nam.

Không chỉ các DN Việt Nam, mà các DN trên toàn thế giới đang trôi theo dòng chảy của cuộc CMCN 4.0. Việt Nam đang trong thời kỳ hội nhập sâu vào nền kinh tế thế giới. Vì vậy, để thu hút được vốn đầu tư của các nhà đầu tư nước ngoài và các nhà đầu tư lớn khác trong nước thì các DN cần từng bước chủ động chuẩn bị những nền tảng, tiếp cận các thành tựu công nghệ mới trong các lĩnh vực để nâng cao chất lượng hoạt động sản xuất nói chung và nâng cao chất lượng thông tin kế toán tài chính nói riêng. □

Tài liệu tham khảo

1. Quốc hội (2015), Luật Kế toán;
 2. Chính phủ (2016), Nghị định số 174/2016/NĐ-CP ngày 30/12/2016 quy định chi tiết một số điều của Luật Kế toán;
 3. Bộ Tài chính (2016), Đánh giá tác động của cuộc CMCN lần thứ tư đến kinh tế - tài chính Việt Nam.
 4. Trần Thị Yến (2017), Cách thức vận dụng chuẩn mực BCTC quốc tế và hướng đi của Việt Nam, Hội thảo khoa học “IFRS – Cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam”.
 5. PGS.TS Chúc Anh Tú (2015), Thông tin kế toán hữu ích trong điều kiện ứng dụng công nghệ thông tin; Tạp chí Tài chính số tháng 2/2015;
-

MỘT SỐ VẤN ĐỀ VỀ ÁP DỤNG IFRS TẠI VIỆT NAM HIỆN NAY ISSUES OF IFRS APPLICATION IN VIETNAM

✎ Ths. Trần Thị Mơ - Trường Đại học Lâm nghiệp
Ths.NCS Đàm Thị Lệ Dung – Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 18/5/2019

Tóm tắt: Các chuẩn mực báo cáo tài chính (BCTC) quốc tế (IFRS) là một bộ chuẩn mực kế toán (CMKT) được thiết kế và phát triển bởi một tổ chức độc lập, phi lợi nhuận được gọi là Hội đồng CMKT quốc tế (IASB). Mục tiêu của IFRS là cung cấp một khuôn khổ quốc tế về cách lập và trình bày BCTC cho các công ty đại chúng. IFRS tập trung vào các hướng dẫn, diễn giải chung nhất về cách lập BCTC hơn là thiết lập các quy tắc lập báo cáo ngành cụ thể. Áp dụng Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) trong BCTC ngày càng trở nên phổ biến trên phạm vi toàn cầu và Việt Nam cũng đang trong tiến trình đó. Hiện tại, Việt Nam đang bước vào thời kỳ hội nhập kinh tế thế giới và việc áp dụng IFRS, trở nên cấp thiết.

Abstract: The International Financial Reporting Standards (IFRS) is an accounting standard designed and developed by an independent, non-profit organization called the International Accounting Standards Council (IASB). IFRS's goal is to provide an international framework for how to prepare and present financial statements to public companies. IFRS focuses on the most general guidelines and interpretations on how to make financial statements rather than establishing specific sector reporting rules. Applying the International Financial Reporting Standards (IFRS) in financial reporting has become increasingly popular globally and Vietnam is in the process. Currently, Vietnam is entering a period of world economic integration and the application of IFRS becomes essence.

Ngày 22/2/2019, tại Hà Nội, Bộ Tài chính phối hợp với Cơ quan hợp tác quốc tế Nhật Bản (JICA) tổ chức Hội thảo “Thực trạng, kinh nghiệm quốc tế và lộ trình áp dụng CMKT quốc tế (IFRS) tại Việt Nam”, Bộ Tài chính đã tổ chức hội thảo xin ý kiến rộng rãi của các bên liên quan, nhằm hoàn thiện dự thảo Đề án “Áp dụng chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) vào Việt Nam. Ngày 18/3/2013, Thủ tướng Chính phủ đã ký Quyết định số 480/QĐ- TTg phê duyệt Chiến lược kế toán – kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030. Theo đó, Thủ tướng yêu cầu Bộ Tài chính cập nhật hệ thống CMKT, theo hướng phù hợp với IFRS, đặc biệt là các CMKT của nền kinh tế thị trường phát triển và gắn liền với đặc thù của nền kinh tế Việt Nam. Từ thực tế nêu trên, có thể thấy rằng, việc áp dụng CMKT theo thông lệ quốc tế vào Việt Nam là rất cần thiết và mang tính tất yếu, khách quan. Việc đưa IFRS vào áp dụng ở Việt Nam sẽ tạo bước ngoặt căn bản cho công tác tài chính, kế toán tại DN (DN), mang lại lợi ích to lớn cho nền kinh tế.

1. Tính tất yếu khách quan áp dụng IFRS tại Việt Nam

Hạn chế của hệ thống CMKT Việt Nam

Tại Việt Nam, trong giai đoạn từ năm 2000 đến 2005, Bộ Tài chính đã ban hành 26 CMKT Việt Nam (VAS) trên cơ sở hệ thống CMKT quốc tế, phù hợp điều kiện của Việt Nam trong giai đoạn đó. Sau hơn 10 năm áp dụng, VAS đã góp phần to lớn trong việc nâng cao tính minh bạch, trung thực của BCTC, cung cấp những thông tin chất lượng cho người sử dụng. Tuy nhiên, trong thời gian gần đây, VAS đã bộc lộ nhiều hạn chế, chưa phù hợp với sự phát triển của kinh tế thị trường trong giai đoạn mới, đặc biệt, khi thị trường vốn phát triển mạnh mẽ, xuất hiện nhiều loại công cụ tài chính phức tạp,... dẫn đến thông tin BCTC thiếu minh bạch, giảm niềm tin của các nhà đầu tư, đặc biệt là các nhà đầu tư nước ngoài vào Việt Nam. Mặc dù, CMKT Việt Nam (VAS) được soạn thảo dựa trên khung của CMKT Quốc Tế (IAS/IFRS) nhưng VAS chỉ có 26 chuẩn mực. Trong khi có tới 41 chuẩn mực IAS và 16 chuẩn mực IFRS. Như vậy, VAS sẽ không có những CMKT tương đương với IAS/IFRS. Đối với các nghiệp vụ phức tạp, VAS và các quy định liên quan có thể chưa có hướng dẫn cụ thể, nên việc hiểu biết IFRS giúp DN có cách áp dụng hợp lý hơn

Kinh tế Việt Nam đang hội nhập kinh tế thế giới

Việt Nam đang bước vào thời kỳ hội nhập kinh tế thế giới và việc áp dụng IFRS trở nên cấp thiết. Trong giai đoạn toàn cầu hóa mạnh mẽ như hiện nay, thông qua áp dụng IFRS, nền kinh tế Việt Nam nói chung và các DN Việt Nam nói riêng, sẽ được hưởng lợi từ hội nhập kinh tế. Việc áp dụng IFRS giúp cho các đối tác, các nhà đầu tư, đặc biệt là các nhà đầu tư nước ngoài, có thể tìm hiểu, so sánh, đánh giá các thông tin tài chính của đơn vị theo cùng một ngôn ngữ, chuẩn mực chung của quốc tế, để từ đó có thể đưa ra các quyết định kinh doanh và/ hoặc đầu tư phù hợp. Thực tế, để tiếp cận được các nguồn vốn trên thị trường vốn quốc tế thì việc lập và trình bày các BCTC theo IFRS gần như là một yêu cầu bắt buộc. Việc áp dụng IFRS không chỉ gói gọn vào các công ty con của các tập đoàn đa quốc gia ở Việt Nam mà bắt đầu có ảnh hưởng đến các công ty ở Việt Nam. Trong giai đoạn toàn cầu hóa mạnh mẽ như hiện nay, thông qua áp dụng IFRS, nền kinh tế Việt Nam nói chung và các DN Việt Nam nói riêng sẽ được hưởng lợi từ hội nhập kinh tế, ví dụ như tiếp cận nguồn vốn, duy trì năng lực cạnh tranh và phát triển một cách bền vững, phát triển đội ngũ nhân sự kế toán, kiểm toán,...

Việc áp dụng IFRS giúp cạnh tranh bình đẳng và tạo niềm tin cho nhà đầu tư, tăng tính cạnh tranh của DN

Với việc sử dụng CMKT quốc tế chung toàn cầu, sẽ tạo ra các thông tin thống nhất, minh bạch, so sánh được, lúc này sẽ làm tăng tính cạnh tranh bình đẳng và tăng niềm tin cho các nhà đầu tư, trên thị trường với điều kiện là chuẩn mực này phải được áp dụng một cách nghiêm ngặt bởi sự tuân thủ cao. Do áp dụng cùng hệ thống chuẩn mực, BCTC của các DN cung cấp thông tin hoàn toàn có thể có thể so sánh được với đối thủ cạnh tranh, từ đó biết được điểm mạnh và điểm yếu so với đối thủ, hỗ trợ phát triển DN. Từ đó, tăng tính cạnh tranh của các DN. BCTC của DN Việt Nam có thể so sánh được với các DN khác trên thế giới. Đồng thời, do IFRS được thừa nhận và áp dụng rộng rãi, nên sẽ giúp người sử dụng BCTC có thể so sánh tình hình và kết quả tài chính của các DN giữa các quốc gia khác nhau một cách dễ dàng hơn, do BCTC của các công ty được lập dựa trên cùng một hệ thống chuẩn mực nên giúp các DN Việt Nam có cơ hội thuận lợi hơn, trong việc huy động vốn trên thị trường quốc tế.

Việc lập BCTC theo IFRS phản ánh giá trị hợp lý (GTHL) của các DN

Hiện nay, theo CMKT Việt Nam, BCTC được lập bộc lộ một số hạn chế nhất định, đặc biệt là trong vấn đề phản ánh GTHL của các DN, điều mà IFRS rất quan tâm. Hiện tại theo VAS, các BCTC được phản ánh theo giá gốc hay giá trị sổ sách mà chưa phản ánh được giá trị còn lại tại thời điểm lập BCTC như theo yêu cầu của IFRS. Việc áp dụng IFRS, sẽ giúp DN và người sử dụng BCTC có cái nhìn hợp lý và xác thực hơn về tình hình tài chính, hoạt động và giá trị còn lại hiện tại của DN.

BCTC quốc tế được định dạng theo biểu mẫu thống nhất và loại trừ sự khác biệt trong CMKT, làm cho các thông tin trên BCTC có tính so sánh. IFRS giúp đảm bảo tính thống nhất toàn cầu của chuẩn mực BCTC áp dụng cho các tổ chức trên các khu vực pháp lý khác nhau, trong việc đo lường, công khai và minh bạch tài chính. Từ đó, khi lập BCTC theo IFRS sẽ đảm bảo được yêu cầu của các bên hữu quan, đáp ứng yêu cầu của các nhà đầu tư.

Áp dụng IFRS là thuận theo tính xu thế phát triển toàn cầu hóa hiện nay của nền kinh tế

Theo tài liệu của Ủy ban CMKT quốc tế (IASB), tính đến hiện tại, đã có 131/143 quốc gia và vùng lãnh thổ (chiếm tỷ lệ 93% các nước được IASB khảo sát) đã tuyên bố về việc cho phép áp dụng IFRS dưới các hình thức khác nhau

Cùng với xu hướng toàn cầu hóa về hợp tác và phát triển kinh tế, lĩnh vực kế toán không còn là vấn đề mang tính nội tại, riêng biệt của từng quốc gia. Vì vậy, để phù hợp với yêu cầu đa dạng của DN cũng như các nhà đầu tư, các quốc gia thường cho phép các DN lựa chọn CMKT quốc tế (IAS) hoặc IFRS khi lập và trình bày BCTC. Xu hướng toàn cầu hóa càng mạnh mẽ, đòi hỏi các DN phải đáp ứng được các yêu cầu của tiến trình toàn cầu hóa, đảm bảo được DN phát triển, cạnh tranh được trong xu thế hội nhập, đặc biệt là yêu cầu cung cấp thông tin tài chính minh bạch, chính xác, kịp thời, có thể so sánh được. Điều này dẫn tới sự bắt buộc áp dụng IFRS vào các nước.

Một số khó khăn, thách thức khi áp dụng IFRS tại Việt Nam

Bộ Tài chính đang dự thảo Đề án áp dụng CMKT quốc tế vào Việt Nam, trong đó đề xuất chia lộ trình áp dụng chuẩn BCTC quốc tế thành 2 giai đoạn: Giai đoạn 1 từ 2022 đến 2025; giai đoạn 2 từ sau 2025. Giai đoạn 1 từ năm 2022 đến 2025 sẽ hướng đến việc cho phép DN tự nguyện áp dụng. Theo đó những DN lớn đã có nền tảng và đủ điều kiện về nguồn lực sẽ áp dụng IFRS trước, để rút kinh nghiệm chung cho các DN khác.

Giai đoạn 2 sau năm 2025, trên cơ sở tổng kết, đánh giá kết quả của giai đoạn 1 sẽ mở rộng phạm vi, đối tượng áp dụng theo hướng vừa có đối tượng bắt buộc, vừa có đối tượng tự nguyện áp dụng IFRS.

Tiếp cận theo hướng này sẽ đảm bảo phù hợp với đặc điểm và trình độ quản lý của các DN tại Việt Nam cũng như yêu cầu quản lý, giám sát của cơ quan Nhà nước. Như vậy, từ năm 2019 đến năm 2021 là thời gian để Bộ Tài chính chuẩn bị các điều kiện cần thiết hỗ trợ DN khi triển khai áp dụng IFRS trong thực tế.

Như vậy, Việt Nam đã và đang có những bước đi tích cực, để sẵn sàng tiến tới áp dụng rộng rãi IFRS. Tuy nhiên, triển khai IFRS là vấn đề không đơn giản và rất quan trọng, nên Việt Nam cần có sự tư vấn, hỗ trợ của IASB và chuyên gia của các tổ chức nghề nghiệp quốc tế. Đặc biệt, lộ trình áp dụng cần nghiên cứu kỹ lưỡng, cụ thể. Quá trình chuẩn bị và áp dụng, các DN Việt Nam đứng trước những khó khăn và thách thức không nhỏ

Thứ nhất, năng lực đội ngũ kế toán, người sử dụng BCTC và các cơ quan quản lý

IFRS tương đối phức tạp và khó hiểu đối với người sử dụng, ngay cả với những nền kinh tế phát triển. Hiện tại, đội ngũ kế toán tại DN Việt Nam phần lớn chưa được đào tạo và tiếp cận chính quy với IFRS. Trong khi đó, để áp dụng được IFRS đòi hỏi năng lực đội ngũ kế toán khá cao, hiểu bản chất nghiệp vụ, nắm rõ sâu rộng hoạt động kinh doanh, nghiệp vụ trong DN, theo đúng bản chất hơn hình thức. Quá trình áp dụng IFRS đòi hỏi cả người sử dụng BCTC và các cơ quan quản lý cũng phải hiểu được, vận dụng, nắm bắt được IFRS, điều này là một thách thức không nhỏ cho các DN nói riêng và kinh tế Việt Nam nói chung. Việc áp dụng IFRS đòi hỏi cả nhà quản lý và người sử dụng BCTC, các nhà đầu tư cần được đào tạo và có trình độ thích hợp để có thể đọc và hiểu các thông tin trên BCTC từ đó đưa ra các quyết định kinh tế phù hợp.

Rào cản ngôn ngữ

Quá trình hình thành và phát triển của CMKT quốc tế được soạn thảo và phát triển bởi Ủy ban Chuẩn mực Quốc tế – IASB và Hội đồng CMKT Quốc tế – IASB và tiếng Anh là ngôn ngữ được sử dụng chính thức trong các CMKT quốc tế. Một trong những rào cản trong việc triển khai áp dụng IFRS, đó là khả năng đọc hiểu và áp dụng của đội ngũ kế toán hiện nay. Hơn nữa, một số thuật ngữ sử dụng trong IFRS tương đối phức tạp, mang tính chất chuyên ngành và đặc biệt chưa có từ tiếng Việt tương đương/ sát nghĩa trong lĩnh vực kế toán. Để có thể phổ biến, quảng bá rộng rãi IFRS đến công chúng, IFRS cần phải được dịch nguyên mẫu từ tiếng Anh sang tiếng Việt. Tuy nhiên, việc chuyển tải chính xác các thuật ngữ chuyên môn không phải là điều dễ dàng vì người có đủ trình độ ngoại ngữ lại chưa chắc có đủ trình độ chuyên môn và ngược lại. Mặt khác, khi xảy ra tranh chấp giữa DN và kiểm toán, thanh tra..., rào cản ngôn ngữ sẽ là một trong những nguyên nhân gây tranh cãi nhiều nhất.

Yêu cầu về hệ thống thông tin trong DN

Khi áp dụng IFRS đòi hỏi hệ thống kết nối thông tin và phần mềm kế toán của DN hiện đại đáp ứng được yêu cầu cập nhật thông tin nhanh chóng và kịp thời, nên các DN phải bỏ ra một khoản chi phí ban đầu rất lớn. Đồng thời, phải bỏ ra một khoản chi phí để đào tạo lại các nhân viên kế toán và điều này không phải DN nào cũng có thể đáp ứng ngay.

Khó khăn khi áp dụng GTHL khi xác định giá trị tài sản, DN

Thị trường vốn, thị trường tài chính chưa phát triển đủ mạnh, nên việc cung cấp thông tin để xác định GTHL của một số loại tài sản, nợ phải trả, đặc biệt là một số công cụ tài chính như trái phiếu chuyển đổi, công cụ phái sinh, cổ phiếu ưu đãi,... có thể bị hạn chế hoặc gặp khó khăn. Do IFRS yêu cầu một số kỹ thuật phức tạp và thực hiện một số đánh giá mang tính chủ quan, như việc thực hiện các ước tính về GTHL khi không có giá niêm yết trên thị trường, giá trị có thể thu hồi, tổn thất tài sản của đơn vị tạo tiền và lợi thế thương mại, xác định giá trị hiện tại của dòng tiền tương lai...

Một số vấn đề cần hoàn thiện hướng tới áp dụng IFRS tại Việt Nam

Thứ nhất, nghiên cứu lộ trình phát triển đội ngũ năng lực có thể sử dụng IFRS. Để vận dụng được IFRS, đội ngũ chuyên môn là yếu tố không thể thiếu, ảnh hưởng đến sự thành bại của lộ trình áp dụng. Để xây dựng được đội ngũ, Việt Nam phải đi từ các cơ sở đào tạo. Cần hoàn thiện, phát triển các cơ sở đào tạo chính thống, đủ năng lực để đào tạo, phổ biến, hướng dẫn sử dụng IFRS trong DN.

Thứ hai, hoàn thiện khuôn khổ pháp lý về tài chính, kế toán; tạo dựng công cụ quản lý hiệu lực, hiệu quả cho công tác quản trị, điều hành tại DN cũng như việc quản lý, giám sát của cơ quan chức năng Nhà nước trong giai đoạn mới, góp phần thực hiện thành công trong các mục tiêu phát triển kinh tế, xã hội của đất nước.

Thứ ba, thúc đẩy tiến trình hội nhập, tạo đà, nền tảng cho quá trình tất yếu sử dụng IFRS trong các DN.

Thứ tư, lộ trình sử dụng rõ ràng, cụ thể, theo dõi sát sao, đảm bảo lộ trình áp dụng được thành công.

Cần có sự phối hợp giữa các Bộ, ngành các địa phương, các DN, cơ sở đào tạo, hội nghề nghiệp, các chuyên gia về kế toán trong việc thực hiện các nội dung về xây dựng và triển khai Đề án theo lộ trình được phê duyệt. □

Tài liệu tham khảo

1. Quốc hội (2015), Luật Kế toán Việt Nam, NXB Hồng Đức, TP. Hồ Chí Minh.
 2. Đào Mạnh Huy, Đặng Phương Mai (2016), Chuẩn mực BCTC quốc tế cơ hội và thách thức khi áp dụng tại Việt Nam, Hội thảo quốc tế IFRS định hướng và lộ trình áp dụng tại Việt Nam, Bộ Tài chính, ACCA.
-

**ĐẨY MẠNH HOẠT ĐỘNG NGHIÊN CỨU KHOA HỌC
TRONG ĐÀO TẠO KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN THỜI KỲ HỘI NHẬP
PROMOTED SCIENTIFIC RESEARCH ACTIVITIES
IN TRAINING AUDITING AND ACCOUNTING IN THE PERIOD OF INTEGRATION**

✎ **TS. Nguyễn Thị Khánh Phương**
Khoa Kế toán, Kiểm toán – Học viện Ngân hàng

Ngày nhận: 09/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Việt Nam đang cùng các nước trong khu vực và thế giới bước vào cuộc cách mạng công nghiệp (CMCN) 4.0. Bên cạnh những cơ hội có được thì CMCN 4.0 đã và đang làm thay đổi môi trường, điều kiện làm việc của ngành kế toán, kiểm toán. Nhất là hiện nay, chất lượng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán của Việt Nam hiện còn thấp so với các nước trong khu vực và trên thế giới. Vì vậy, đòi hỏi các cơ sở đào tạo phải phân tích, đánh giá để xây dựng định hướng chiến lược và giải pháp phù hợp nhằm đẩy mạnh hoạt động nghiên cứu khoa học (NCKH) trong đào tạo kế toán, kiểm toán.

Từ khóa: Nghiên cứu khoa học, kế toán, kiểm toán, thời kỳ hội nhập.

Abstract: Vietnam and other countries in the region and the world are entering the industrial revolution 4.0. Besides the opportunities, 4.0 has been changing the environment and working conditions of the accounting and auditing industry. Now, the quality of Vietnam's human resources is still low compared to other countries in the region and the world. Therefore, it is required that training institutions have to analyze and evaluate to develop strategic orientation and appropriate solutions to promote scientific research activities in auditing and accounting training.

Keywords: Scientific research, auditing and accounting, integration period

Sự cần thiết phải đẩy mạnh NCKH trong quá trình đào tạo kế toán, kiểm toán

Hiện nay, việc đào tạo kế toán, kiểm toán bậc đại học được thực hiện ở rất nhiều trường đại học trong cả nước bao gồm cả công lập và dân lập, xét về mặt số lượng thì kết quả đào tạo đã cung cấp một số lượng lớn nguồn nhân lực kế toán và kiểm toán cho xã hội. Tuy nhiên, trước bối cảnh hội nhập kinh tế quốc tế và CMCN 4.0 như ngày nay thì vấn đề đặt ra hàng đầu với các trường đại học đào tạo chuyên ngành kế toán, kiểm toán là phải nâng cao chất lượng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán tại Việt Nam.

CMCN 4.0 là cơ hội lớn để các trường đại học tiếp cận nhanh với những tiến bộ mới nhất của khoa học công nghệ, phát huy vai trò trong đào tạo nguồn nhân lực chất lượng cao và cung cấp các kết quả nghiên cứu. CMCN 4.0 cũng tạo nên sự cạnh tranh toàn cầu trong hệ thống giáo dục đại học thế giới; đặt ra thách thức lớn đối với vai trò của các trường đại học trước sự gia tăng đầu tư gắn với những yêu cầu khắt khe hơn của các DN (DN) cho đào tạo và nghiên cứu công nghệ cao. Nội dung chương trình đào tạo phải phát triển theo định hướng kiến thức cơ bản ngành rộng, môn học tích hợp; đề cao năng lực sáng tạo và năng lực thích ứng của người học. Phương thức đào tạo thay đổi theo hướng lấy việc học (thay vì việc dạy) làm trọng tâm; cá nhân hóa quá trình học, đa dạng hóa phương thức học với việc tăng cường học trực tuyến, học qua trải nghiệm với môi trường và thiết bị ảo. NCKH phải gắn chặt với đào tạo nguồn nhân lực chất lượng cao và đổi mới sáng tạo, đáp ứng nhu cầu DN. Đào tạo thông qua nghiên cứu và NCKH để tiếp cận đỉnh cao của trí thức, từ đó quay trở lại đào tạo với chất lượng cao, trình độ cao. Cụ thể hơn, NCKH có lợi ích vô cùng to lớn đối với cả giảng viên và người học.

Tầm quan trọng của NCKH đối với giảng viên

Chức năng của trường đại học được quy định trong Luật Giáo dục: “Thực hiện việc tổ chức giảng dạy, học tập và các hoạt động giáo dục khác theo mục tiêu chương trình giáo dục. Thực hiện các hoạt động NCKH, ứng dụng và phát triển công nghệ... và thực hiện các dịch vụ khoa học, chuyển giao công nghệ, sản xuất kinh doanh phù hợp với ngành nghề đào tạo theo quy định của pháp luật”.

Đội ngũ giảng viên có chất lượng là yếu tố quan trọng nhất để nâng cao chất lượng đào tạo của trường đại học. NCKH tạo điều kiện cho giảng viên nâng cao năng lực, tiếp cận các hướng nghiên cứu mới và hiện đại

nhất của thế giới, phát triển chuyên môn nghiệp vụ; kết quả nghiên cứu được công bố, giúp giảng viên tham gia báo cáo kết quả nghiên cứu tại các hội thảo quốc gia, quốc tế. Từ đó, giúp giảng viên củng cố, cập nhật, nâng cao kiến thức, đồng thời, giảng viên cũng có điều kiện nâng cao năng lực ngoại ngữ, mở rộng hiểu biết nhiều hơn những kiến thức của các chuyên ngành khác.

Mỗi giảng viên phải là nhà khoa học, phải có đủ trình độ chuyên môn và năng lực nghiên cứu để khám phá cái mới và không ngừng mở rộng kiến thức và tri thức của chính mình, từng bước hội nhập với quốc tế. Từ đó, gọi mở ra nhiều con đường cũng như lan truyền cảm hứng cho các thế hệ trẻ hơn tiếp bước và đi về phía trước.

Hoạt động NCKH là cơ hội tốt để giảng viên có môi trường, có cơ hội bồi dưỡng năng lực NCKH của mình. Trong quá trình thực hiện đề tài NCKH, giảng viên có điều kiện rèn luyện và phát triển tư duy, năng lực sáng tạo, tiếp xúc với các nhà khoa học có cùng chuyên môn trong và ngoài nước, làm tăng khả năng làm việc độc lập, trau dồi tri thức và các phương pháp luận, đồng thời cập nhật, hoàn thiện hơn các nội dung và kỹ năng cần thiết cho việc giảng dạy và nghiên cứu.

Tầm quan trọng của NCKH với sinh viên

Hoạt động NCKH là một trong những nhiệm vụ quan trọng hàng đầu không chỉ đối với các viện, trung tâm nghiên cứu mà còn đối với các trường đại học. Đối với các trường đại học NCKH góp phần làm tăng chất lượng đào tạo. Do đó, NCKH không chỉ dừng lại đối với giảng viên mà còn hướng đến đối tượng là tất cả sinh viên. Đối với sinh viên đang ngồi trên ghế giảng đường đại học, bên cạnh việc học tập các môn học theo chương trình đào tạo thì NCKH được xem như một trong những nhiệm vụ và trách nhiệm của sinh viên.

NCKH còn giúp nâng cao tính chủ động, phát triển kiến thức và kỹ năng mềm cho người học. Hoạt động NCKH mang lại những ý nghĩa thiết thực đối với người học. Tham gia NCKH, người học vận dụng những tri thức đã học để tiến hành hoạt động nhận thức có tính chất nghiên cứu, góp phần giải quyết những vấn đề khoa học do thực tiễn cuộc sống và nghề nghiệp đặt ra, mà trước mắt thiết thực nhất đó là hoàn thành luận văn, luận án. Thông qua NCKH, người học có thể đào sâu, mở rộng và hoàn thiện vốn hiểu biết của mình, đồng thời sẽ rèn luyện khả năng tư duy sáng tạo, kỹ năng phân tích, phản biện, tư duy logic và các kỹ năng mềm khác trên cơ sở làm việc độc lập hoặc làm việc nhóm. Nhờ đó, chất lượng đào tạo nói chung, chất lượng luận văn, luận án của người học nói riêng được nâng lên.

Thực trạng hoạt động NCKH hiện nay

Trong thời gian qua, nhiều trường đại học Việt Nam đã có nhiều chính sách thúc đẩy và khuyến khích công bố ISI. Tính từ 1/2017 đến 6/2018 thì công bố ISI của các trường đại học, học viên, viện nghiên cứu ở Việt Nam có khoảng hơn 11.000 bài. Các kết quả nghiên cứu, sản phẩm công nghệ của các đề tài NCKH của các trường trong giai đoạn qua đã đóng góp đáng kể phát triển kinh tế - xã hội cũng như phát triển lĩnh vực khoa học công nghệ.

+ **Giảng viên:** Các bài viết của giảng viên về lĩnh vực kế toán, kiểm toán còn hạn chế, chưa nhiều nhà khoa học đoạt giải thưởng cao ở quốc tế và thiếu các nhóm nghiên cứu mạnh tham gia các chương trình nghiên cứu lớn của quốc tế. Các đề tài nghiên cứu còn thiếu tính ứng dụng, vẫn nghiên cứu theo lối mòn, dựa trên mô hình nghiên cứu trước đây hoặc chưa xuất phát từ nhu cầu thực tế của môn học, của ngành học. Trong NCKH còn thiếu vắng sự hợp tác nhà trường với các DN để tạo đầu ra cho nghiên cứu.

+ **Sinh viên:** Sinh viên chuyên ngành kế toán, kiểm toán tham gia NCKH còn khá ít, còn chưa có tính tự giác cao, thiếu tìm hiểu khai thác thông tin, chưa thấy rõ được tầm quan trọng của hoạt động NCKH đối với hoạt động học tập, chưa chủ động tham gia NCKH chủ yếu chỉ dừng lại ở bài tiểu luận môn học, chuyên đề, khóa luận tốt nghiệp,...

Nguyên nhân của thực trạng trên:

Đối với hạn chế trong NCKH giảng viên:

Thứ nhất, các giảng viên chưa nhận thức rõ tầm quan trọng của NCKH, còn coi trọng thu nhập nên đã chọn giảng dạy thay vì NCKH.

Thứ hai, các giảng viên trẻ còn thiếu kinh nghiệm trong việc thực hiện một công trình NCKH. Đồng thời, còn chưa chủ động trong việc đưa ra các đề tài để nghiên cứu. Nhiều giảng viên trẻ chưa đủ trình độ thiết kế các bảng hỏi và công cụ chạy mô hình, xử lý kết quả điều tra phỏng vấn, dẫn đến việc lúng túng, e ngại, thiếu tự tin thực hiện các công trình NCKH.

Thứ ba, giảng viên không có nhiều thời gian dành cho hoạt động NCKH. Phần lớn các giảng viên trẻ đều cố gắng học tập, nâng cao trình độ phù hợp với yêu cầu của nhà trường nên phải ôn luyện, thi cử, học tập, soạn bài giảng, coi thi, chấm thi,... dẫn đến thiếu thời gian cho việc tìm tòi và NCKH.

Thứ tư, nguồn kinh phí để thực hiện NCKH còn khá eo hẹp, nhiều đề tài chưa thiết thực nên chưa được đầu tư kinh phí,... Bên cạnh đó, chính sách khuyến khích NCKH còn thiếu tính đồng bộ và chưa tạo được động lực NCKH trong giảng viên.

Thứ năm, giảng viên còn hạn chế về trình độ ngoại ngữ nên việc tham khảo tài liệu còn khó khăn.

Đối với hạn chế trong NCKH sinh viên:

Thứ nhất: Thực trạng tiếp thu kiến thức bị động của sinh viên đang khá phổ biến ở khắp các trường đại học, cao đẳng, chứ không riêng chuyên ngành kế toán, kiểm toán. Sinh viên chỉ học các kiến thức có trong giáo trình và không tìm đọc các sách báo khác có liên quan đến môn học nếu không có yêu cầu của giảng viên.

Thứ hai: Sinh viên gặp khó khăn trong việc chọn đề tài nghiên cứu và triển khai đề tài. Tuy vậy, nhưng sự liên kết giữa sinh viên và giảng viên hướng dẫn còn chưa chặt chẽ, sinh viên không chủ động liên hệ với giảng viên hướng dẫn mà tự mày mò nghiên cứu.

Thứ ba: Ngoài ra, do giới hạn về mặt thời gian. Nhiệm vụ chính của sinh viên là học tập, lịch học của từng học kỳ thường dao động từ 4 đến 8 môn, do đó việc phân chia thời gian cho học tập và cho NCKH càng khó khăn. Thực tế cho thấy, đa số các sinh viên năm cuối mới tương đối đủ kiến thức và nhận thức được ý nghĩa của việc NCKH, nhưng áp lực về việc phải đi thực tập cuối khóa, lo tìm kiếm công việc trước khi ra trường, làm cho họ không đủ thời gian để dành cho NCKH, việc quản lý thời gian chưa hiệu quả

Thứ tư: Thiếu các kiến thức và thông tin cần thiết phục vụ cho hoạt động NCKH, NCKH để chống đối vì được cộng điểm rèn luyện hay kỹ năng làm việc nhóm chưa cao, thiếu có kiến thức tin học và phần mềm chuyên ngành, hạn chế về khả năng ngoại ngữ...

Giải pháp đẩy mạnh NCKH trong quá trình đào tạo kế toán, kiểm toán

Về phía nhà trường:

+ Hoàn thiện hệ thống mục tiêu đào tạo làm cơ sở cho việc xây dựng hệ thống chương trình NCKH theo các chuyên ngành kế toán, kiểm toán. Mục tiêu đào tạo cần được hoàn thiện trên cơ sở khảo sát về nhu cầu của thực tiễn và thông qua việc đánh giá chất lượng đào tạo, cung cấp nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán tại các DN, các công ty kế toán kiểm toán, các Big4,...những năm gần đây.

+ Chương trình đào tạo kế toán, kiểm toán phải được xây dựng theo nhu cầu xã hội, tăng thời gian thực hành, tập trung vào những nội dung, kỹ năng người học, DN và xã hội cần. Đổi mới nội dung chương trình và phương pháp đào tạo theo xu hướng giảm số tiết giảng dạy lý thuyết chung, tăng thời gian xử lý bài tập tình huống, giờ học thực hành; tổ chức lớp học theo nhóm, cùng nhau làm bài tiểu luận, bài tập lớn, ... giúp sinh viên tăng cường khả năng phân tích dự báo, khả năng làm việc độc lập và lao động sáng tạo. Tổ chức các cuộc thi sinh viên NCKH, các cuộc thi học thuật về các kiến thức chuyên ngành theo các hình thức trắc nghiệm, tình huống, hùng biện,....

+ Phối hợp với các công ty kế toán, kiểm toán, gắn lý thuyết với thực tiễn, khuyến khích người sử dụng lao động tham gia xây dựng, điều chỉnh, thực hiện chương trình đào tạo và đánh giá năng lực người học. Vì vậy, cần tổ chức các buổi hội thảo, tọa đàm về công tác phối hợp đào tạo giữa các trường đại học với các DN, lấy ý kiến góp ý của DN sử dụng về những ưu điểm, hạn chế của người học sau tốt nghiệp. Tìm hiểu những yêu cầu mới của các DN về kiến thức, kỹ năng NCKH để làm cơ sở cho việc điều chỉnh, đổi mới nội dung, chương trình, phương pháp giảng dạy nhằm nâng cao chất lượng đào tạo.

+ Bổ sung vào chương trình đào tạo nội dung kiến tập kế toán kiểm toán tại các DN vào học kỳ 1 năm thứ 3, để sinh viên có những nắm bắt cơ bản về các phân hành kế toán trong thực tế, tạo hành trang chuẩn bị thực tập vào năm thứ 4. Đồng thời, nâng cao hiệu quả của việc thực tập cho sinh viên, bằng cách hợp tác chặt chẽ giữa nhà trường và DN, để bố trí cho sinh viên được làm quen và tiếp cận với công việc thực tế. Các DN có thể sử dụng nguồn nhân lực sinh viên, trong suốt thời gian thực tập vào các hoạt động NCKH của DN. Ngoài ra, giảng viên có thể giúp sinh viên cập nhật kiến thức và yêu cầu mới từ thực tiễn để nghiên cứu các đề tài có tính ứng dụng theo đặt hàng của họ, có sự tham gia của sinh viên.

+ Mở rộng và tăng cường hợp tác quốc tế trong công tác đào tạo và NCKH. Hợp tác với các tổ chức quốc tế như ICAEW, ACCA, CPA Australia,... giao lưu với các trường đại học nước ngoài trong việc đào tạo giảng viên. Đồng thời, tạo điều kiện cho giảng viên được tham quan, khảo sát để học tập kinh nghiệm về phương pháp đào tạo, tổ chức khoa học, phương pháp NCKH từ các trường đại học nước ngoài.

+ Hiện đại hóa thư viện, trung tâm thông tin tư liệu, các cơ sở thực hành, xây dựng mô hình phòng kế toán ảo, nhằm tạo điều kiện tối đa cho giảng viên cập nhật kiến thức, nâng cao hiệu quả việc tìm kiếm tham khảo tài liệu, thử nghiệm, ứng dụng kiến thức được đào tạo. Mô hình phòng kế toán ảo cần có chứng từ kế toán, phần mềm kế toán, phần mềm kê khai thuế, nộp thuế, hóa đơn điện tử để sinh viên vận dụng lý thuyết đã học vào giải quyết các vấn đề kế toán phát sinh trên thực tế.

+ Tăng cường cơ sở vật chất và kinh phí cho hoạt động nghiên cứu, tích cực huy động các nguồn lực xã hội cho hoạt động NCKH; tăng kinh phí cho các đề tài nghiên cứu, dành một khoản ngân sách riêng cho những giảng viên có kết quả nghiên cứu được công nhận rộng rãi ở trong nước và quốc tế. Việc tăng kinh phí cần có sự lựa chọn và xét duyệt khách quan để các đề tài thực sự cần thiết và chắc chắn mang lại hiệu quả.

+ Có chính sách thu hút, đãi ngộ, trọng dụng cán bộ NCKH có trình độ cao, đặc biệt là cán bộ trẻ trong lĩnh vực khoa học xã hội nhân văn, khoa học tự nhiên, khoa học kỹ thuật và công nghệ; có cơ chế giao nhiệm vụ NCKH cho cán bộ giảng viên, đặc biệt là giảng viên trẻ; thành lập các nhóm nghiên cứu của giảng viên và sinh viên trong nhà trường.

+ Đẩy mạnh hợp tác NCKH và phát triển công nghệ giữa các trường đại học, viện nghiên cứu, DN, cá nhân trong nước với các đối tác nước ngoài; Tạo điều kiện cho giảng viên có nhiều cơ hội tiếp xúc, tham gia những hoạt động nghiên cứu, hội thảo quốc gia quốc tế về lĩnh vực kế toán kiểm toán ở các địa phương trong nước và các nước có nền khoa học, giáo dục phát triển.

+ Chương trình đào tạo nên có nội dung đào tạo về các kỹ năng mềm cho sinh viên như: Kỹ năng giao tiếp hiệu quả, kỹ năng quản lý thời gian, kỹ năng làm việc nhóm, kỹ năng thuyết trình, kỹ năng ra quyết định và xử lý vấn đề, biết lắng nghe và học hỏi từ người khác,... để giúp người học có thể thích ứng nhanh với môi trường NCKH, môi trường làm việc quốc tế. Bên cạnh đó, nhà trường cần chú trọng đến chất lượng giảng dạy ngoại ngữ, giảng dạy phương pháp NCKH, sao cho người học có thể sử dụng được thành thạo trong quá trình học tập, nghiên cứu và làm việc sau này.

Về phía giảng viên:

+ Với công nghệ 4.0 mới, giảng viên dạy kế toán, kiểm toán phải không ngừng tự học, tự đào tạo khả năng nghiên cứu của mình, thường xuyên học hỏi kinh nghiệm nghiên cứu của các nhà khoa học đi trước, tham gia các hội thảo trong và ngoài nước, tích cực viết các bài báo đăng trên các tạp chí có uy tín của Việt Nam và quốc tế, trau dồi khả năng sử dụng ngoại ngữ và các công cụ phân tích dữ liệu, nâng cao trình độ công nghệ thông tin để đáp ứng yêu cầu thực tiễn như hướng dẫn sinh viên sử dụng thành thạo các phần mềm kế toán như MISA, FAST, VACOM,... các phần mềm kê khai thuế,...

+ Trong quá trình giảng dạy, giảng viên cần thiết kế bài giảng với những nội dung chuyên môn có tính chất đặc thù phù hợp với thực tiễn. Từ đó, yêu cầu nhóm sinh viên nghiên cứu, tìm tòi, tổng hợp và đưa ra ý kiến quan điểm của mình, trình bày trước cả lớp, nghe phân biện từ các nhóm khác, và trả lời câu hỏi.

+ Tích cực tham gia viết bài tham luận trong các buổi hội thảo khoa học cấp quốc gia, quốc tế do các Hiệp hội nghề nghiệp và các trường Đại học tổ chức.

+ Thường xuyên tổ chức các buổi tọa đàm, hội thảo khoa học, phối kết hợp với các tổ chức nghề nghiệp, các viện nghiên cứu, ... dành cho sinh viên, khuyến khích sinh viên tham gia viết bài, rèn luyện kỹ năng trình bày và phản biện.

Về phía sinh viên:

- + Nhận thức rõ tầm quan trọng của NCKH trong học tập.
- + Cần tích cực, chủ động hơn nữa trong việc lên kế hoạch học tập và nghiên cứu, xác định mục tiêu rõ ràng, tìm hiểu và lựa chọn cho mình một phương pháp học tập và nghiên cứu hiệu quả.
- + Sắp xếp thời gian hợp lý, cân đối để bên cạnh việc học và làm bài tập về nhà thì còn có thời gian NCKH.
- + Nâng cao khả năng tự học, tự nghiên cứu, tăng cường khả năng tìm tài liệu, đọc tài liệu, trình bày quan điểm cá nhân và tranh luận vấn đề.
- + Cải thiện trình độ ngoại ngữ của cá nhân để có thể đọc hiểu, phân tích được các tài liệu nước ngoài.

Kết luận:

Trong thời kỳ hội nhập kinh tế quốc tế và sự phát triển mạnh mẽ của CMCN 4.0, Việt Nam đang đứng trước nhiều thách thức. Trong đó, thách thức lớn về tính chuyên nghiệp và lành nghề của đội ngũ nhân sự có trình độ cao trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán là một vấn đề cần phải quan tâm. Việc nâng cao chất lượng đào tạo kế toán, kiểm toán để tạo ra nguồn nhân lực chất lượng cao là đòi hỏi cấp bách của nền kinh tế. Vì vậy, việc đẩy mạnh NCKH trong đào tạo kế toán, kiểm toán là một việc làm cần thiết. Nhận thức rõ vấn đề này là điều kiện hình thành cơ chế chính sách quản lý thích hợp đối với các trường đại học, tạo tiền đề để các trường phát huy hơn nữa tính sáng tạo trong việc tham gia một cách tích cực vào việc gắn kết chương trình giảng dạy với NCKH, nhằm đào tạo đội ngũ nhân sự trẻ có kiến thức vững vàng, có chất lượng cao, phát huy hiệu quả ngay khi vào làm việc. □

Tài liệu tham khảo:

1. Đặng Vũ Hoạt, Hà Thị Đức (2004), *Lý luận dạy học đại học*, NXB Đại học Sư Phạm, Hà Nội.
 2. Quyết định số: 711/QĐ-TTg của Thủ tướng Chính phủ ngày 13/06/2012, về chiến lược phát triển giáo dục từ năm 2011 đến năm 2020.
 3. <https://www.vnu.edu.vn/ttsk/?C1654/N23058/Tang-cuong-hoat-dong-nghien-cuu-khoa-hoc-gan-voi-phat-trien-cac-nhom-nghien-cuu-manh.htm>
 4. <http://baodatviet.vn/khoa-hoc/gan-nckh-voi-dao-tao-va-phat-trien-nguon-nhan-luc-3320982/>
 5. <https://giaoducthoidai.vn/khoa-hoc/gan-kei-dao-tao-voi-nghien-cuu-khoa-hoc-va-chuyen-giao-cong-nghe-3904272-c.html>
-

IMPROVE THE QUALITY, EFFICIENCY AND COMPETITIVENESS OF VIETNAM RAILWAY THROUGH A SYSTEM ADMINISTRATORS INDICATORS TRANSPORTATION COSTS

✎ *Vu Thi Kim Anh*
Faculty of Accounting, Trade Union University

Received date: 10/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: *Vietnam Railways (VNR) has both brought about the business and service duties while also serving the task of serving the development of the economy and society. In order to survive and develop, VNR must constantly use resources to save costs, improve management efficiency and production and business efficiency. In order to achieve that goal, it is necessary to have an effective control tool, which may help administrators to control costs, lower product costs, increase profits and improve service quality. Transport in the current competitive environment, in line with the integration trend, is to use the system of transport cost management norms. The paper will propose to build a system of transport cost management norms to meet current management requirements as well as to adapt to changes in future management requirements of the railway transport industry. With a large scale, wide scope of operation, transportation costs are scattered in many departments and units in the process of providing railway transport services.*

Keywords: *Managing indicators, cost, railway transport, Viet Nam*

1. Features of decentralized financial management and classification of transportation costs of Vietnam Railway

VNR is an independent accounting unit in transport production and business activities and transport joint stock companies are dependent accounting units. VNR manages the joint stock transport companies through ton, ton km and passenger, km passengers and consolidated internal payment unit prices, transport joint stock companies pay each other by a system of products according to their operation. Transport sector of VNR is accounted for in the whole industry by 3 levels: (1) Grassroots level accounting unit: These units account for transportation costs arising at the unit according to the products, periodically collect and report on transport joint stock companies; (2): Intermediate-level accounting units (transport joint stock companies) account the expenses incurred at the office block and based on the expense report of the member units submitted. , plus cost data at the company, periodically report transportation costs to send to VNR as a basis for cost accounting and product cost calculation across the industry; and (3): First-level accounting unit (VNR): This is a level-one accounting unit, systematizing revenue and expense information about railway transport business. Based on the report of transportation costs submitted by transport joint stock companies, VNR carries out the calculation of transport costs for the two main objects: freight and passenger transport.

In order to carry out production and business, the railway industry cannot be produced by one or more parts, but must be joined by many different departments. Therefore, costs are divided by expenditure items, specifically:

Part A - Production cost: This is the direct cost of production to produce the products according to the responsibility of the member units in each system, it belongs to the technology workforce, including 22 expenditure items and divided into 3 systems: (1): Transportation system consists of 5 expenditure items. These items reflect the cost of the station, railway member enterprises and the production moderation department to carry out the loading and unloading of ships, receiving the work of cargo transportation, passengers and passengers. physical; (ii) Railway system consists of 7 items, from items 06 to 14, reflecting the cost of the work of the car company from the stage of inspection, preparation, oil making, inspection to service of running passenger and cargo trains; minor repairs and rescue work when an accident occurs; (iii): The locomotive system consists of 9 items, from items 15 to 21. These items reflect the costs of the operation of the locomotive factory from preparation and fuel supply to driving, machining. Correction of all levels of locomotive.

Part B –costs of serving the production process: consists of 3 groups: (i): Group 1, consisting of 19 expenditure items from 23 to 41, are items commonly used for all 3 systems and company agency costs share. It includes parts of auxiliary, indirect and production management costs, along with some items of general expenditure in member units and joint-stock companies; (ii): Group 2, consisting of 5 items from 42 to 46, these are expenditure items that are used to reflect the mutual payment between companies for each other's products; (iii): Group 3, consisting of 10 expenditure items from 47 to 56, including the item for spending 56 for the expenses incurred in Part B. These are items that reflect the cost of serving the production process to make products throughout the company, not belonging to the company's own expenses.

Economic indicators are the premise of governance because the essence of a governance process is ultimately the process of collecting, storing, processing and communicating information, in which the system of governance indicators cost management plays an important role in controlling costs and providing information for making business decisions (Mike Tayles, 2011). In the context of many economic opportunities and challenges today, railway transport is facing increasingly fierce competition in a globalized market. In order to succeed in this new environment, administrators need to be provided with multi-dimensional information about the business situation, financial situation of the business through economic and financial indicators. In order to make the most effective decisions on railway transport, it is necessary for managers to obtain information on transportation costs in a complete, accurate, timely and appropriate manner for economic resources and operational aspects of railway transport. Therefore, this article will explore the economic indicators related to railway transport costs, and propose building a system of transport cost management norms to improve the quality, efficiency and competitiveness of VNR to meet integration requirements.

2. Data and research methods

The study uses survey method by survey questionnaires and interview methods to: (1) Understand the characteristics of financial management decentralization of the transport sector of VNR, which is accounted to affect; and identify railway transport cost items; (2) Understanding the economic indicators related to railway transport costs and (3) Proposing to build a system of transport cost management norms to improve quality, efficiency and competitiveness of VNR.

Survey questionnaires were sent by the author to the group of subjects including: members of VNR Board of Directors, Board of Directors of railway transport companies and heads / deputy heads of departments/sections of companies railway transport and transport enterprises. The surveyed subjects are those who have much experience in managing and operating enterprises, railway stations etc or working at the Corporation's offices so they will be the most knowledgeable about Characteristics of Vietnam railway transport business. The number of votes sent and collected is 22, of which: 03 votes of VNR Board members, 05 votes of the Board of Directors of railway transport companies and 14 votes of heads/deputy heads belong to railway transport companies and transport enterprises. (Table 1)

Tab. 1: Distribution of research samples

No.	Unit	Quantity	Ratio (%)
1	VNR Board of Directors	3	13,64
2	Board of directors of railway transport companies	5	22,73
3	Head/deputy director of departments / sections of railway transport companies and transport enterprises	14	63,63
	Total	22	100

(Source: surveyed by author)

3. System of management indicators for railway transport costs

For the calculation of railway transport costs; assessing the performance of assigned tasks of transport joint stock companies as well as the control of transport costs, the periodical (monthly, quarterly and yearly) VNR has built a system of management criteria that can be Table 2 is shown below:

Tab. 2: System of economic indicators related to railway transport costs

Target	Meaning and formula for calculating targets
1. Passengers boarding a train (Unit: guest)	The actual number of passengers boarding the transport company during the period (regardless of which ticket was purchased, at what time)
2. Guest.Km (Unit: GUE.Km)	Actual passenger volume in the period is calculated by the actual number of passengers traveling by train multiplies the distance from the passenger boarded the train station to the passenger down the train station
3. Loading tons (Unit: Tan)	The total weight of the actual goods loaded in the period from the stations of each railway transport company
4. Tan.Km (Unit: T.Km)	The volume of transported goods is calculated as the sum of the actual tonnage multiplied by the distance from the loading and unloading station.
5. Ton.Km of luggage (Unit: T.Km)	The volume of carried luggage is calculated as the sum of the actual baggage multipliers multiplied by the transport distance
6. Tan.Km calculated to change	This indicator is used to determine the total actual circulation of each company in the reporting month, conversion rate: 1T.Km of goods = 1GUE.Km = 1T.Km Baggage
7. Tons of cargo handling	Payment of operational costs for cargo work of the station system
8. The train through the station has HK operation	Payment of operational costs for passenger service of the station system
9. Number of trains to be checked by the station	Paying for oil production, inspection, ... performed by the examination stations in the period of the wagon system
10. Machine head. Km	Pay for the cost of driving workers such as salaries, regimes and materials used for machine operation. Formula calculator: $= \sum_{n=i}^m T_{MH.Kmi} = \sum (MSixd_{MSi})$ <p>In which: + $T_{MH.Kmi}$: cost of repairing the locomotive repair part i of each company for subordinate units + Msi: number of products Locomotive.Km of locomotive is performed for each company + $dMSi$: planning unit price Locomotive. Km for locomotive type i</p>
11. Date tractor train	Payment of fuel costs for each type of work, each type of machine. Formula to calculate: $= \sum_{n=j}^m T_{tractor\ of\ train\ j} = \sum_{n=j}^m (Q_{tractoroftrainj} \cdot xp_{tractoroftrainj})$ <p>In which: + $T_{tractor\ of\ train\ j}$: payment costs related to labor driving each company for subordinate units + $Q_{tractoroftrainj}$: number of products Date of tractors carried out for each company according to type of transport j (passenger, goods, cum) + $p_{tractoroftrainj}$: unit price plan Date of tractors by type of transport j</p>
12. Tons.Km total weight	Used to pay for fuel-related costs based on Ton.Km's total weight, actual fuel price and fuel cost. Formula calculator: $= \sum_{n=i}^m T_{T.Km.TT-i} = \sum_{n=i}^m (M_{T.Km.TT-i} \cdot xD_{M-i}) \cdot xp_{Mar} + C_{MT}$ <p>In which: + $\sum_{n=i}^m T_{T.Km.TT-i}$: actual fuel payment cost for locomotive type i + $\sum_{n=i}^m M_{T.Km.TT-i}$: Total quantity of T.Km products made by the type of locomotive i + D_{M-i} : fuel norm / total weight of engine type i + p_{Mar} : fuel unit price at the time of payment + C_{MT} : Subsidy for employees: expenses for fuel allocation are determined according to the unit cost of allocation/kg of fuel allocated. Determine separately according to each station of subordinate units</p>
13. Price into good freight (Cgd)	Cgd = Total freight cost in period/ton.Km of goods in the period

14.Price into passenger freight (Cpa)	Cpa = Total passenger transportation costs (domestic train, local train) in the period / GUE.Km calculated during the period (5)
---------------------------------------	--

(Source: VNR)

According to the survey results, most experts (20/22 = 91%) evaluated that Vietnam railway industry has built a system of financial management indicators but mainly to serve planning, assigning targets from the beginning of the year to subordinate units, and the criteria for serving corporate governance functions are not yet available.

In addition, 8/12 experts (67%) also commented that the railway transport information system has not yet established uniformity and overlap. The speed of processing and providing information is still slow, even many cases do not guarantee the timeliness. These restrictions will affect management efficiency, especially in transport operations, the production process is influenced by many random factors, risk and uncertainty due to the decision of no clear process and contact information for decision making cannot be determined on a regular basis.

4. Proposing to build a system of railway transport cost management norms for VNR

Firstly, completing the classification of railway transport costs according to the cost behavior

To be able to build a system of indicators to serve the functions of administrators to meet the requirements of planning, controlling and proactively regulating the cost of business managers, then 56 Expense items (EXI) of railway transport should be classified according to activity level (according to the behavior of costs). This means that when the level of activity changes, how will the cost fluctuate, how much fluctuation and which ones fluctuate to correspond to the fluctuation of the activity level. Much of the planning and decision-making process depends on the cost classification according to the behavior of the activity level. The level of activity in rail transport is shown in the volume of T.km or GUE.km transport. However, the variability or fixedness of costs is not solely dependent on the volume of converted transport but also depends on many different factors. Transportation costs in the railway industry are arranged into variable costs, fixed costs and specific mixed costs: (i): Variable costs include EXI 17,18,25,28,29, words 42 to 51 and EXI 55; (ii) Fixed costs including EXI 23,24, from 30 to 41,48, 52, 53,54; (iii) Mixed expenses include all EXI under Part A (except EXI 17 and 18) and EXI 26,27,56. In order to ensure the relative accuracy for the classification of mixed costs into variable and fixed costs, the author should choose the least squared method.

Secondly, build a system of railway transport cost management norms

Business administration in general and cost management in particular is a synthetic and complex work. From an economic-financial perspective, the administrator should be provided with full multidimensional information about the business situation, financial situation of the business through economic and financial indicators. Therefore, VNR needs to build a corresponding, appropriate cost management system. Specifically:

(1) the indicator group serves the function of controlling transportation costs.

In business administration, controlling activities is a fundamental task of an administrator, regarding the assessment of the ability to achieve the organization's objectives in short, which has been specified into economic and financial indicators (Darius Gliubic, 2012). The basic contents of management control activities include: assessing past events, evaluating past performance results to see the expected objectives, assessing the progress of the target implementation and the ability to achieve the ultimate goal; determine the degree of influence of factors on the achievement or failure to achieve the goals. Thence, the administrator proposes solutions, action programs suitable for operating the business in the future. It is possible to generalize some administrative indicators to meet the information needs for the control of transport costs through the following table 3:

Tab 3. Management indicator system for railway transport cost control

Indicator	The identification	signification
Ratio of railway direct materials, direct labour and production overheads costs	$\frac{\text{Cost per expenditure item} \times 100}{\text{Total transportation costs}}$ <p><i>This indicator can be calculated for the entire railway industry or for each type of transport, each specific transport condition or cost center.</i></p>	This indicator reflects how many dong of railway direct materials, direct labour and production overheads costs for every 100 dong of transportation costs
Ratio of railway variable costs	$\frac{\text{Total variable costs} \times 100}{\text{Total transportation costs}}$ <p><i>This indicator can be calculated for the entire railway industry or for each type of transport, each specific transport condition or cost center.</i></p>	This indicator reflects how many dong of railway variable costs for every 100 dong of transportation costs
Ratio of railway fixed costs	$\frac{\text{Total fixed costs} \times 100}{\text{Total transportation costs}}$ <p><i>This indicator can be calculated for the entire railway industry or for each type of transport, each specific transport condition or cost center.</i></p>	This indicator reflects how many dong of railway fixed costs for every 100 dong of transportation costs
Ratio of railway variable costs /railway revenue	$\frac{\text{Cost of service is calculated by variable costs} \times 100}{\text{Total railway revenue}}$ <p><i>This indicator can be calculated for the entire railway industry or for each type of transport, each specific transport condition or cost center.</i></p>	This indicator reflects how many dong of railway variable costs for every 100 dong of railway revenue
Ratio of Administration Costs	$\frac{\text{Administration Costs} \times 100}{\text{Total transportation costs}}$ <p><i>This indicator can be calculated for the entire railway industry</i></p>	This indicator reflects how many dong of administration costs for every 100 dong of transportation costs

(2) the indicator group is used to evaluate the effectiveness of railway transport services

After the plans are completed, the administrators must conduct an effective evaluation function, including performance evaluation and strategic effectiveness evaluation. Effective evaluation aims to show the positive and limited points in the management of managers. Administrators can perform analysis and collect information for the next process of managing investment and manufacturing business if transportation cost management indicators must evaluate the effectiveness of the whole enterprise as well as each department. Efficiency needs to be evaluated from a financial and operational perspective. Efficiency also needs to be assessed in relation to industry averages or to competitors. Long-term financial performance should be considered under the influence of time factor of money. On that basis, administrators can make decisions to adjust the overall business or each department, each stage in the business process (CIMA, 2015).

(2a) Group of indicators is used to evaluate operational efficiency

The operational activities in the short and medium term are often expressed in detail in the form of financial indicators in the operational estimates and the report of the operational gap analysis. On the basis of such detailed financial data, administrators can assess financial performance in a specific way for both the business as well as the details of each part. In addition to evaluating financial performance, administrators can also assess the performance of each department and each responsibility center (Drury, 2004). Transportation

cost management indicators help managers perform their functions of evaluating their operational efficiency. Specifically:

(i) Evaluate short and medium term financial performance

In addition to measuring the financial efficiency through absolute figures reflecting revenue, cost, profit, managers of railway transport companies need to perform financial performance assessments through relatively annual financial indicators. Thereby the administrator can assess the financial performance in the short and medium term of the unit and have the basis to make decisions to adjust the budget/operational plan for the next period. Some criteria that railway transport companies can use to assess financial performance in the short and medium term such as:

First, the group of indicators reflects profitability and capacity.

+ *Return on investment indicator (ROI):*

$$\text{ROI} = \frac{\text{Profit before interest and tax}}{\text{Average investment capital}} \times 100$$

+ *Return on equity indicator (ROE)*

$$\text{ROE} = \frac{\text{Net income}}{\text{Average equity}} \times 100$$

Net income is the income before being paid to ordinary shareholders and after paying for preferred shareholders. Shareholder's equity does not include preferential shares of preferred shareholders. This indicator shows how much income a company brings to ordinary shareholders in a year

+ *Return on Sales indicator (ROS):*

$$\text{ROS} = \frac{\text{Gross Profit}}{\text{Revenue}} \times 100$$

This indicator shows how much profit margin is in a higher revenue

+ *Productivity indicator:*

$$\text{Labor productivity} = \frac{\text{Output (or Revenue)}}{\text{Number of employees}} \times 100$$

$$\text{Effective use of fuel} = \frac{\text{Volume of fuel consumed}}{\text{The amount of freight converted according Km}} \times 100$$

Second, the group of indicators reflects the financial and asset situation (based on Statement of financial position).

+ *Asset turnover indicator:*

$$\text{Asset turnover} = \frac{\text{Revenue}}{\text{Average assets}} \quad (\text{times})$$

+ *Current ratio:*

$$\text{Current ratio} = \frac{\text{Current assets}}{\text{Current liabilities}}$$

+ *Quick ratio:*

$$\text{Quick ratio} = \frac{\text{Current assets - Inventory}}{\text{Current liabilities}}$$

(ii) identify indicators to assess the performance of each responsibility center.

The cost center: The basis for evaluating the performance of each cost center is the analysis of cost differences. In particular, it is necessary to clearly analyze the effect of causes on differences. For example, it is possible to assess whether the purchasing department has been operating effectively and responsibly during the period when the fuel was purchased at a lower price than the estimate. Although consumption of fuel volume is higher than estimated, the production department creates a volume of transport with a faster growth rate of fuel consumption, contributing to increased revenue through factor. Therefore, it is also possible to evaluate the production department that has completed the task and operates effectively.

The profit center: The analysis of the difference of indicators such as revenue, cost and profit must also indicate the impact of factor and price factor on profit margin. Profit targets also need to be considered appropriately, for example: in case the administrator of the profit center is entitled to decide on the loan capital and loan use, the profit target is appropriate to assess the profit center's responsibility is the Earning Before tax (EBT); In case the administrator of the profit center is not entitled to decide on the loan and the use of the loan, the appropriate profit target is to target the Earning before interest and tax (EBIT) etc.

The investment center. Applying indicators reflecting profitability in the content assesses the short- and medium-term financial performance above.

(2) Regarding the assessment of strategic effectiveness

(i) Benchmarking (Benchmarking)

The application of benchmarking content in VNR can follow the following roadmap:

Stage 1 - Compare internal benchmark. Comparison of internal benchmarking is the comparison of performance between the internal components of the enterprise (Murray and Zimmermann, 1997). For VNR, each transportation company can be considered a part. VNR conducts a comparison of the performance of transport companies together to find out which companies operate most effectively and adjust the operation of the remaining transport companies according to the mode of operation of the company, which is the most effective. The comparison should focus on production processes and management organizations in order to reduce production costs and management costs for the entire system of VNR units. The comparison of internal benchmarking can be done right now.

Stage 2 - Comparison of external benchmarks. Comparing external benchmarking focuses on comparing performance between companies and competitors with certain similarities (Murray and Zimmermann, 2017). VNR could apply the comparison of external benchmarking with other transport companies to compare performance. Competitors need certain similarities such as: road, air and waterway transports. Comparison of external benchmarks can be considered when road transport companies join the competitive transport market. Furthermore, the level of information disclosure and transparency in the transport market also needs to be enhanced, the system of transport cost management indicators at VNR and member units can implement this content.

Stage 3 - Compare the optimal benchmark. Comparing the optimal benchmark is a comparison of companies with leading competitors. That competitor is not necessarily a leader in all aspects that can lead in an area / field (Murray and Zimmermann, 2017). When the Vietnam railway transport market develops to level 3 - the rail transport retail market, then there will be many other businesses exploiting new and more modern routes and train labels, saving more than the ship marks or routes that VNR is operating. The effective comparison of VNR routes with modern train marks will help VNR's strategic manager to have future development directions that are more suitable to the development trend of the transport market. The consideration of investment in new and advanced technology lines similar to those of leading industry enterprises will be considered in the future.

(ii) Analysis of economic value, shareholder value (SVA / EVA)

While analyzing the difference and evaluating long-term effectiveness only focus on financial information and use of cash flows are recorded according to the regulations on revenue and expense of financial accounting (using joint data revenue and expenses on financial statements to calculate cash flow) and from the project's point of view, analyze the economic value, the value of shareholders providing financial information and non-financial based on cash-in and cash-out according to owner's point of view. (Mike Tayles, 2011)

Economic value is measured by share price performance and cash flow. Accordingly, the owner who invests in shares not only expects to benefit from the cash flows directly related to the issuing company (dividends) but also expects to benefit from the price. Trading of stocks on the stock market. In order to implement these contents VNR needs to do the following to provide information on share holder value to owners (especially for owners who hold dominant rights as State), specifically:

First, forecast cash flow from dividends. Based on the adjusted cash flows from the original financial statements, the long-term gap analysis was carried out, then continue forecasting tax policies, forecasting solvency and forecasting dividend payment policy to be able to make forecast on cash flow from annual dividends that owners can receive from project. On that basis, discount on the time of assessment to determine the value from dividends the stock can bring to shareholders⁸.

Second, forecast stock prices. In addition to supply and demand factors in the market, stock prices always fluctuate according to information about the operation of enterprises. Therefore, VNR can base on forecasts (performance estimates) on business results in a period to forecast stock prices in the near future for shareholders. Thereby, shareholders can have more effective stock trading strategies.

Recommendations and Conclusions

Faced with the change in organizational structure and production and business environment in the railway transport today, the construction of a system of management costs of transport costs is appropriate in each development stage. The sector is an essential issue, ensuring that railway transport industries exist, develop in a long-term and sustainable manner in the market economy as well as international cooperation. In order to further enhance the position of rail transport in the domestic, regional and world transport markets, VNR and railway transport companies need to complete some of the following issues:

For the State: (i): Continue to complete the master plan for railway transport development in line with the general planning orientation of transportation and socio-economic development planning of the country by 2020 and vision to the year 2030; (ii): Study, supplement, build and modify the system of legal documents, standards, regulations, procedures, norms, unit prices ect to complete the relevant legal system to protect guarantee for the development of VNR; (iii) The State uses tax policies and macro-financial policies to regulate the operation of the rail transport industry and subsidize the rail transport public demand and (iv): The state should consider reducing rental rates for warehouses and ticketing rooms for VNR.

For Vietnam railway: (i) Due to the characteristics of the current railway between the lines, there are very different characteristics of weather conditions, weather, infrastructure, volume and density of transportation ect, which has led to production and business conditions very different companies. Therefore, in order to create equal conditions among the companies in accounting, VNR should have a mechanism to regulate from the beginning of the transport companies through the unit price when paying, avoiding the situation that the company is profitable. The other company lost only because of different production conditions between the companies; (ii): VNR considers regulating through the percentage of payment of infrastructure use fees for each type of train running on different routes. However, VNR still must ensure 8% of the total revenue of the companies combined in accordance with the provisions of the State on the use of infrastructure⁹; (iii): Renovate railway transport technology, improve service quality, service standards, reduce transport costs, ensure competitive rates with regional and world markets. Using modern production lines, improving the level of skilled workers, managers in production; (iv): Rail freight rates need to have a certain softness; Stable rates need to apply for stable goods and passengers flow with long transport distance and high class trains. As for goods with small volume of transport, frequent fluctuations, close distance ect. It is recommended to apply the agreed freight rate between railway and passengers and (v): Transport management and administration mechanisms need to be constantly innovated and perfected to improve competitiveness with other modes of transport. □

References

1. B.X.Phong(2012), *Economic and rail transport plan*, University of Transport and Communications, Statistical publisher.
2. CIMA (2015), *Fundamental of Management Accounting*.
3. Darius Gliubicas (2012), *The research of Management Accounting Evolution in the Context of Economic Changes*, *Economics and Management*: 17 (1).
4. Drury (2004), *Management and Cost Accounting*, 6th edition. London, Thomson Learning.
5. Mike Tayles (2011), *Strategic Management Accounting*, Edited by Abdel- Kader in "Review of Management Accounting Research", p22.
6. Murray and Zimmermann (1997), *Can benchmarking give you a competitive edge? Management accounting (UK) 79(2): 46*.
7. Vietnam Railway (2015), *Regulation on planning and investment management of Vietnam Railway Corporation*.

⁸<http://www.accountingnotes.net/company-management/shareholders/shareholder-value-analysis-sva-financial-management/10723>

⁹ Circular No. 295/2016 of the Ministry of Finance issued on November 15th, 2016 on regulations on rates, collection and payment of railway infrastructure use fees.

THE IMPACT OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING CENTERS ON THE SATISFACTION OF LEARNERS TO THE UNIVERSITY

✉ *MBA. Nguyen Thi Bich Van*
Van Lang University

Received date: 10/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 18/5/2019

Abstract: *From the end of the 20th century, organizational governance emerged and became the topic of many scholars' research as well as attracted the attention of many administrators in various organizations. Since then, the objectives of organizations have not only focused on financial performance but also on sustainable development by balancing the interests of stakeholders. The objective of the paper is to identify the role and assess the impact of responsibility centers on the university governance through learners' satisfaction. The findings show that all four responsibility centers including Investment Center, Revenue Center, Cost Center, Profit Center have affected the satisfaction of learners.*

Keywords: *university governance, satisfaction of learners.*

1. Introduction

In 1985, the term "corporate governance" appeared and very quickly attracted the attention of scholars and administrators. This term refers to the new development goals of companies that they must follow the sustainable development trend (sustainable development, sustainability), instead of just achieving financial efficiency. From that point on, universities have also researched and applied governance, thus building up the term "university governance". Governance refers to the implementation of ethical principles through the balance of the interests of stakeholders including: managers and employees, shareholders, customers, suppliers, government and communities (John and Senbet, 1998; ACCA, 2017). Governance is a set of processes or procedures to supervise and control the balance and harmonisation of the interests of the stakeholders (Parkinson 1994). From that goal, scholars have studied a variety of tools to support governance, especially management accounting tools such as Responsible Accounting, Balanced scorecard.

This paper's objective is to explore and assess the impact of a Responsible Accounting system on learners' satisfaction to identify the relationship between the Responsible Accounting system and the university's efficiency. The learners are one of the most important stakeholders of the university, so raising their satisfaction with the university is extremely important in the university's development strategy. The relationship between Responsible Accounting and other stakeholders will be implemented in subsequent studies.

2. Literature review

2.1. The concepts of Responsible Accounting

According to Philip et al. (2016), the concept of Responsibility Accounting is rooted in the idea that individuals or groups should be charged for only those things that they can control or significantly influence (Ferrara, 1986). For this reason, several authors have discussed whether making managers responsible only for what they can control is in the best interest of the company (Antle & Demski, 1988; Choudhury, 1986; Simon, 2005). Broadly speaking, responsibility accounting denotes a system through which managers are made accountable for a specific set of activities or objectives and through which their actual performance can be measured and evaluated. However, practitioners have attempted to implement responsibility accounting through budgets. Budgets act as a benchmark against which the performances of individuals responsible are measured. Therefore, budgets seem commonly regarded as the cornerstone of responsibility accounting (Garrison et al., 2009).

Responsible Accounting is one of the basic contents in management accounting at the enterprise. It is also an effective method of managing and controlling efficiency through a direct relationship between accounting reports and managers (Meda, 2003). Responsible accounting is considered an important control system and provides information for decision makers within short and long range (Sarkar and Yeshmin, 2005), reflecting the results and effectiveness of each central mindful of revenue and cost items (Horngren et al., 2000), is a centralized control tool in accountability centers, run by a specific person and directly responsible for with its activities (Fowzia, 2011). Responsibility accounting follows administrative systems and links the reports of

the individuals' performance with the principals of the different administrative units or responsibility positions. This makes it possible to know the extent of the achievement of these responsibility positions against their objectives (Rajbi, 2004).

2.2. The history of Responsible Accounting at the universities

According to Joseph (2011), while unit performance evaluation through cost center accounting has been in use in the private sector for quite some time, Responsible Accounting began for universities in the latter half of the twentieth century. The earliest use of the concept appears with Harvard university's application in the 1960s. Under this organizational form, an academic unit was awarded funding based upon its generation of revenue, with each unit also being responsible for its own expenditures (Whalen, 1991). The concept was advanced at the University of Southern California during the early 1980s, with their implementation of 'Revenue Center Management', and at the University of Pennsylvania where revenues were allocated to academic units based on their enrolment, with indirect costs also being allocated to those units. Responsible Accounting migrated to Indiana University near the end of the 1980s when the University of Pennsylvania's Provost became President of Indiana University. At Indiana University, Responsible Accounting was applied to a 'clean slate'; an integrated system, where an academic unit's structure of incentives, rewards, and accountability were in concert with a statement of the University's overall organisational principles and objectives (Whalen, 1991). Some other universities where Responsible Accounting has been implemented include the University of Toronto (late 1990s) (Lang, 2002), and the University of Michigan (in 1997) (Courant & Knepp, 2002). The use of Responsible Accounting and the identification of responsibility centers are not limited to academic and administrative units. The concept has been applied to intercollegiate athletics and has proven successful. There, the concept provides a clarified atmosphere in which, after all direct and indirect costs are identified, coaches are able to understand the full costs of their programmes to the institution and may entrepreneurially manage their sport (Strupeck, Milani, & Murphy, 1993).

2.3. The Responsible Accounting System

Responsibility accounting model includes aspects of planning, control, feedback and decision-making. Based on planning, control, feedback and decision-making, responsibility accounting provides useful financial information in assessing efficiency and effectiveness of managers or department heads' financial performance directly under their control (Nahum et al, 1992; Horngreen et al., 2006; cited by Philip, 2016).

Responsibility Accounting system include four centers (Camelia, 2008; Nguyen and Vuong, 2016):

The Revenue Center represents the organizational link in which the activity is appreciated as value according to the revenue acquired, such as the sales department within an organization. The revenue is planned on the basis of the accomplishments in the previous year and of their anticipation for the year on course. The management periodically analyses the revenue budget and that of anticipation, and intervenes in the case of deviations.

The Cost Center represents the organizational link in which products/ services are obtained which generate expenses with the help of which there can be measured the efficiency and efficaciousness of the centers' activity. The Cost Center is "subdivisions of the technical - productive, organizational and administrative frame of the enterprise in relation with which there is organized the analytical programming and monitoring of the production expenses." The Cost Center may be an enterprise, a department, a section, a functional service which collects indirect expenses.

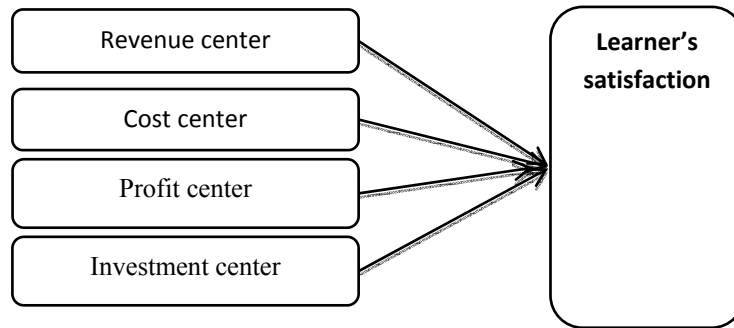
The Profit Center is the operational subdivision which performs its activities by attracting resources which generate revenue. The Profit Center is the organizational center within which profit can be calculated. Within Profit Centers there are produced subsystems, finite products or there are executed services which are sold outside and for which a selling price is calculated. If deviations appear, especially by not accomplishing the proposed profit, there are identified the causes which led to this situation and measures are taken to improve the situation.

The Investment Center is the organisational link in which there can be emphasized the relationship or difference between the revenue obtained from product sales and the investment made for all the resources necessary in production.

3. Research framework and methodology

Figure1. Research framework

The paper uses quantitative methods to assess the role and degree of impact of Responsible Accounting



Centers on learners' satisfaction. Data were collected from random surveys of 304 students and alumni at universities in Ho Chi Minh City. Data processing techniques include Reliability Testing, Exploratory Factor Analysis (EFA), Correlation Analysis, Multiple Regression.

4. Findings

The results of Reliability Statistics showed that all five scales had high Cronbach's Alpha at above 0.7, and the Corrected Item-Total Correlation also reached above 0.3, as a result all five scales were accepted.

Table 1. The results of Reliability Statistics

	Scales	Items	Cronbach's Alpha
1	Revenue center	5	0.883
2	Cost center	5	0.902
3	Profit center	3	0.728
4	Investment center	5	0.867
5	Satisfaction	7	0.943

Exploratory Factor Analysis via Bartlett's Test showed $KMO=0.907$, $Sig=0.000$, with the percentage of variance being 69.6% so that this method was fit to the data. The result showed that there are 4 accepted factors, as all of the variables had a factor loading rate of above 0.5, proving that they had high statistical power and significance level.

Table 2. Rotated Component Matrix

	Component			
	1	2	3	4
COST-2	.827			
COST-1	.805			
COST-3	.768			
COST-5	.767			
COST-4	.734			
REVENUE-2		.817		
REVENUE -1		.759		
REVENUE -4		.757		
REVENUE -3		.663		
REVENUE -5		.655		
INVESTMENT-3			.809	
INVESTMENT -2			.793	
INVESTMENT -1			.706	
INVESTMENT -5			.554	
INVESTMENT -4			.537	
PROFIT-2				.856
PROFIT -1				.751
PROFIT -3				.533

The result of Correlation Analysis showed that the correlation between four Responsible Accounting Centers and the Learners' Satisfaction was quite strong.

Table 3. Correlations

		INVESTMENT	REVENUE	COST	PROFIT	SATISFACTION
INVESTMENT	Pearson Correlation	1	.698**	.531**	.558**	.703**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000
	N	152	152	152	152	152
REVENUE	Pearson Correlation	.698**	1	.596**	.549**	.733**
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.000	.000
	N	152	152	152	152	152
COST	Pearson Correlation	.531**	.596**	1	.565**	.676**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.000	.000
	N	152	152	152	152	152
PROFIT	Pearson Correlation	.558**	.549**	.565**	1	.685**
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000		.000
	N	152	152	152	152	152
SATISFACTION	Pearson Correlation	.703**	.733**	.676**	.685**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	
	N	152	152	152	152	152

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

The results of the Linear Multiple Regression showed that the model was statistically significant with Sig. = 0.000 and four Responsible Accounting Centers explained 70.5% of the variation of the Learners' Satisfaction. This led to a conclusion that there is an evidence of relationship between four Responsible Accounting Centers and Learners' Satisfaction, and at the same time, the impact of four Responsibility Accounting Centers on Learners' Satisfaction is shown as below:

$$SAS = 0.288 \text{ Revenue} + 0.269 \text{ Profit} + 0.231 \text{ Cost} + 0.229 \text{ Investment}$$

Table 4. Linear Multiple Regression

Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.844 ^a	.713	.705	.44285	1.819

a. Predictors: (Constant), Revenue, Profit, Cost, Investment

b. Dependent Variable: SAS

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	-.299	.232		-1.291	.199		
1 INVESTMENT	.249	.071	.229	3.522	.001	.463	2.160
REVENUE	.293	.068	.288	4.288	.000	.432	2.314
COST	.220	.056	.231	3.900	.000	.557	1.795
PROFIT	.316	.069	.269	4.607	.000	.575	1.739

The collinearity and autocorrelation testing with the results of dU = 1.788 < d = 1.819 < 4-dU = 2.212 and VIF < 10 represented that the four predictor variables in a multiple regression model were not linearly predicted from the others with a substantial degree of accuracy, and also not the similarity between observations as a function of the time lag between them.

5. Discussions

Research results show that Responsible Accounting Centers have a significant impact on Learners' Satisfaction, leading to a recommendation that Vietnamese universities should plan to organize a Responsible Accounting system to improve the efficiency of the university.

In the Responsibility Accounting Centers, the Revenue Center has the highest impact level. In particular, university should have clear and intuitive policies, while at the same time, the prices of other services in the university must be reasonable and appropriate to the needs so that learners can plan the budget for their

education (Jarvie, 2002; Ginger, 2009; David, 2016). Moreover, the Revenue Center not only determines the selling price of products, goods and services, but also has the task of calculating consumption volume, as well as the product consumption structure of the enterprise, based on which the managers can make a plan for production and business activities. Therefore, in the university, the Revenue Center must coordinate with the admission department to obtain a good enrollment strategy, which is in line with the university's objectives. In addition, the university should have a good counseling system for learners to create and maintain learners' trust in the university.

Next, the Profit Center also has quite a high impact on Learners' Satisfaction. The mission of this center is to maximize the net income of the organization, so that it will determine the level of costs related to training activities, as well as the benefits that students enjoy compared to the committed by the university's administrators (Jarvie, 2002; Ginger, 2009; David, 2016). The efficiency of the Profit Center is assessed based on the difference between the actual profit and the estimated profit. If the gap between benefits students received such as teaching quality, quality of facilities, quality of support services,... and the previously committed ones is bigger than the gap between the actual profit and estimated profit, it would show that the Profit Center is not efficient.

In short, research results show that the four Responsible Accounting Centers have a high impact on Learners' Satisfaction. Therefore, universities would build a official Responsible Accounting system to improve governance. However, learners are only one of the many stakeholders of the university, so that it is necessary for the university management to base on sustainability to carry out other studies on the impact of Responsible Accounting system for the satisfaction of other stakeholders. Thus, university administrators will be able to have an overview of the interests of all stakeholders, thereby establishing strategies to harmonize the interests of the stakeholders for sustainable developments. □

References

1. Camelia Obreja (2008), *The role of responsibility centers in the overall performance of the entity*, *The Annals of The "Ștefan cel Mare" University Suceava*.
 2. David J. Pappone (2016), *The Impact of Responsibility Center Management on a Public Research University*, *Dissertation for the degree of Doctor of Philosophy*, University of Minnesota.
 3. Deborah L. Jarvie (2002), *The effect of responsibility centre budgeting/ responsibility centre management on the role of academic deans in a public university*, *Thesis Submitted to the School of Graduate Studies of the University of Lethbridge*.
 4. Ginger LuAnne Zi (2009), *Responsibility-centered budgeting: an emerging trend in higher education budget reform*, *Journal of Higher Education Policy and Management*, Vol. 31, No. 4
 5. Joseph Vonasek (2011), *Implementing responsibility center budgeting*, *Journal of Higher Education Policy and Management*, Vol. 33, No. 5
 6. Kose John và Lemma W. Senbet (1998), *Corporate governance and board effectiveness*, *Journal of Banking & Finance*, Vol. 22
 7. Nahum Melunad, Dilip Mookherjee and Stefan Reichelstein (1992), *A theory of responsibility centers*, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 15.
 8. Nguyen Thai Anand Vuong Thi Bach Tuyet (2016), *Responsible Accounting System in manufacturing enterprises*, *Journal of Finance*, Vol. 1.
 9. Philip Owino, John C. Munene và Joseph M. Ntayi (2016), *Does responsibility accounting in public universities matter?*, *Cogent Business & Management*.
-

EFFECTS OF THE FOURTH INDUSTRIAL REVOLUTION ON EFFICIENCY OF ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM AT S&M CORPORATIONS IN VIETNAM

Nguyen Van Dung

Financial Accounting Department; Lac Hong University

Received date: 04/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: In this research, the author has investigated into the effects of the fourth industrial revolution on efficiency of accounting information system at S&M corporations in Vietnam. The author has conducted survey with 239 S&M corporations and analyzed using SPSS 20. The results show that there are 6 groups of factors affecting the efficiency, including: Quick information processing system, Timely support for decision making process, Enhance working performance, Improve internal control system, Satisfy information users' demands, Improve the quality of financial statements. From which, administrators and system users at corporations can assess the AIS of their corporations at present, thereby, come up with solutions to control the procedures to improve the quality of AIS at Corporations.

Keywords: Information system; Accounting; Efficiency; S&M; Fourth Industrial Revolution

1. Introduction

With the rising uses of IT nowadays, administrators of all levels within corporations must deal with challenges of continual business performance improvement. They constantly try to make right and timely decision in business direction to bring about success for corporations. To achieve this, administrators need a system that can provide them with necessary information to support for decision making. Accounting Information System (AIS) is one of the information systems that produces much data to provide for administrators to make both internal and external decisions, because accounting information can measure and present economic events through financial statements for users (Sajadyet al., 2012). According to American Accounting Association (AAA), accounting information system is a part of Management Information System (MIS) to collect, categorize and process information for decision making. Accounting information system plays a crucial part in organizational management and internal control system implementation (Nicolaou, 2000). The advantages of accounting information system can be assessed by its effects on improving decision making process, quality of accounting system, performance assessment, internal control and facilitating corporational transactions, thereby showing that the efficiency of AIS is crucial to all corporations (Sajadyet al., 2012). In this research, focal subjects of the author are S&M corporations. S&M corporations play an important role in the economic situation of every country, even the most advanced one (Liu, 2012). In the integration and globalization trend nowadays, every country pays attention to and tries to support S&M corporations to maximize resources mobilization and improve the competitiveness of products (Nguyen, 2015). Especially in information technology boom these days, we cannot measure enough the range of information technology (IT) application as well as what IT can bring to the society, in which there is corporational operation (Phan, 2015). Therefore, to help S&M corporations expand their markets internationally and especially get access to achievements of the fourth industrial revolution, the application of information technology into administration in general and accounting in specific to assess business performance is crucial for a corporation to improve their competitiveness and develop sustainably.

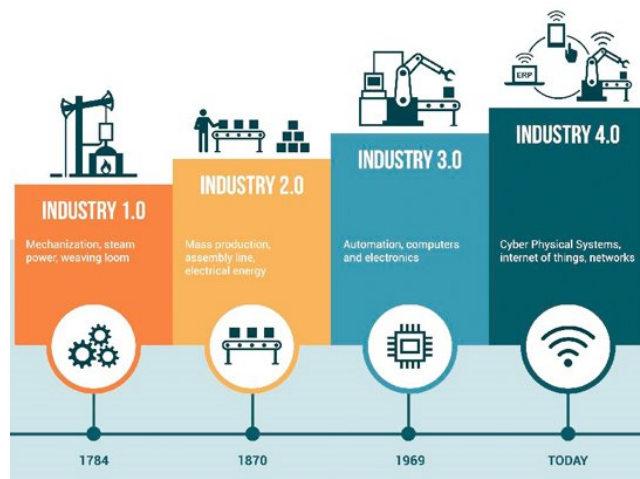
2. Overview

2.1 Fourth Industrial Revolution

According to Gartner, the Fourth Industrial Revolution comes from the definition of "Industrie 4.0" in a German government report in 2013. "Industrie 4.0" connects the embedded system with smart manufacturing facilities to create a digital convergence among Industry, Business, function and internal process. Thereby, The Fourth Industrial Revolution is considered as a digital revolution based on the third industrial revolution. Therefore, the technologies and techniques that the fourth industrial revolution brings about will be outstanding achievements, industrial scientific breakthroughs that change the whole world and global economic situation (National Bureau of Science and Technology Information, 2018). The Fourth Industrial Revolution creates smart factory. Smart factories with modular structures, real-virtual system controls real processes, creates a

virtual copy of real world and makes dispersal decisions. Through Internet of Things, real and virtual systems communicate with each other and with humans in real time, and with support from Internet Service, internal and transcorporational services are provided for the parties joining in the use value chain ('The Fourth Industrial Revolution', 2018).

Figure 1. History of industrial revolutions



2.2 Accounting Information System

Research of Mihalache (2011) highlights that AIS is the main component of corporational information system because it is the only system that can provide general corporational information for both internal and external users. On the other hand, AIS is defined as “the system of human, used to record, process data and provide information for corporation, and it is consisted of the organizations that implement manual and automatic procedures for control support (Inghirami, 2013). Besides, Ulric J. Gelinas, Richard B. Dull et al. (2015) also considers AIS as a subsystem of an information system used to collect, process and report information related to financial aspects of the business. Apart from that, Romney (2012) defines AIS as a system to collect, archive and process data to produce information for decision maker. Sharing the same perspective, Bagranoff (2010), (Weygandt, 2010, Kieso, 2011) says AIS is used to collect, process data and then provide financial information for interested parties.

AIS is a structure that corporations use to collect, archive, manage, process, retrieve and report financial data to provide information for consuming parties such as accountants, business analysts, managers, auditors and tax authorities. AIS is consisted of six main components including: human, procedure and instruction, data, software, information technology infrastructure and internal control(Fontinelle 2017).

2.3 Accounting information system efficiency

AIS can be said to be considered as a tool, procedure to create accounting information, therefore when assessing AIS efficiency, we need to assess the quality of accounting information created by AIS and the procedure to create accounting information of AIS. According to (Otley, 1980), AIS is deemed as useful when it provides more information than the information needed by users. Or (Hall 2008) assesses the usefulness of AIS through its ability to meet previously established goals. Users’ satisfaction measures the satisfaction of AIS users, and (Doll and Torkzadeh 1988) uses some definition about users’ satisfaction such as accuracy, timeliness, easy to use etc. to assess the usefulness of AIS. Huber (2000) suggests the combination between AIS and corporational activities will help improve the quality of decisions. Or Narasimhan and Kim (2001) argues that the usefulness of AIS depends on the information quality of users, such as reliability, timeliness of information, form, importance of efficient information of AIS. Research of Sajady et al. (2012) about the efficiency of AIS has offered a model to assess the efficiency of AIS through its effects on assumptions including: AIS helps to make the decision making process of administrators better; internal control system more effective; improve the quality of financial statements; improve the operational efficiency assessing process; and complete the financial operation processing procedure at corporations. Apart from that, Hafnawi (2001) states that AIS must possess the following characteristics to be effective: Timely, accurate; Provide necessary information to control and

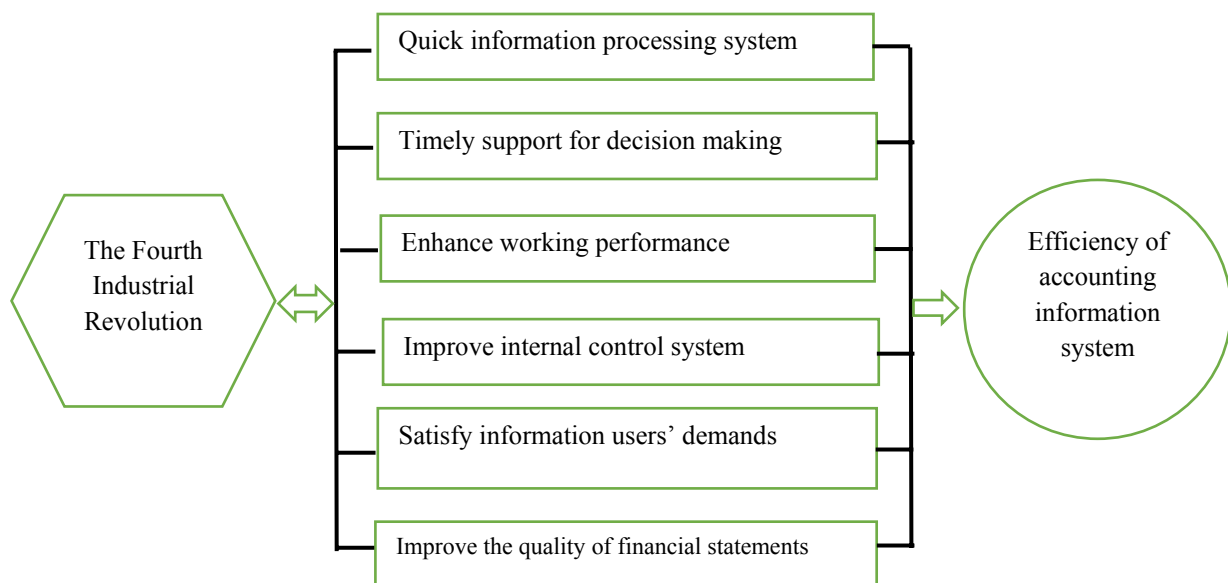
assess economic activities; Providing necessary information for administrators to help them plan; AIS must be integrated and flexible to adapt to environmental changes.

2.4 Small and Medium Corporations

In her research about S&M corporations, Tran (2011) considers S&M corporations are the corporations having their labor forces or capital on small scale. S&M corporations play an increasingly important role due to their scope of activities has impact on many economic fields. S&M corporations are estimated to make up for up to 90% number of corporations in the world and contribute approximately 40-50% of national GDP. Within APEC zone, the number of S&M corporations make up for more than 80% and use about 60% of the labor forces. According to the measurement of Vietnam Chamber of Commercial and Industry (VCCI) in 2015, S&M corporations section plays an important role in Vietnamese economy. Specifically, S&M corporations make up for more than 97% of the total number of corporations in Vietnam, contribute 50% of GDP, 33% of revenue for government budget, create 62% of jobs for labor forces, contributes 49% of added value for the economy. The contribution of S&M corporations in national economic growth is quite impressive and is one of the positive factors that help Vietnamese economy to maintain the high developing speed in the past few years. It is rational for government to solve employment issues through encouraging the development of S&M corporations. In Vietnam, according to the statistics in 2014 in White Book of Ministry of Planning and Investment, 97.6% of active corporations are S&M corporations. S&M corporations play crucial part in economic situation of every country, even the advanced developing ones(Zhihua Liu 2012). When TPP comes into effect, it will open a common field for corporations of member countries, facilitate corporations, especially S&M ones(Mai, 2015).Dong Nai is a province lying in the Southern focal economic zone. According to economic report of Provincial Party in 2017, it has an average GDP growth rate of 13.2% per year, 1,5 times higher than the growth rateof Southern focal economic zone and 1,9 times higher than the average growth rate of the whole country. The high economic growth rate in combination with the positive economic shift in Dong Nai province has been considerably contributed by S&M corporations.

2.5 Research model and assumptions

Figure 1. Research model and assumptions



From document overview and experts' opinions examination, the author has proposed above research model about effects of the Fourth Industrial Revolution on the efficiency of accounting information system at S&M corporations.

3. Research methodology

In this research, the author combines qualitative and quantitative researching methods. To test the model and measure the factors in the model proposed, next is to implement quantitative research, with the following steps: *Step 1: Build question table:* All the observation variables in the composition use 5-point Likert scale

table. *Step 2: Identify necessary number of samples to do survey:* According to Hair, Black et al. (2010), the minimum number of samples to analyze EFA is 50. 100 is better, the ratio of observation over measuring variables is 5:1, 10:1 is better. According to Bollen (1989), the minimum number of samples is 5 observations for each question that needs measured. In his model, author uses 23 questions, so the minimum number of samples is: $30 \times 5 = 150$ samples. The author sent 239 question tables to accountants at corporations. *Step 3: Send out the survey:* The author uses convenient method by sending directly and online. *Step 4: Collect responses.* There were 211 responses, 11 of which were invalid, 200 of which were qualified to analyze, which amounted for 83,6%. *Step 5: Analyze data by analyzing tool SPSS 20:* Data was collected, synthesized from direct survey and Google Document tool, examined and coded. The question table is coded by group of authors as follow: **Quick information processing system** variable with 4 observations QTXL1, QTXL2, QTXL3, QTXL4. **Timely support for decision making** variable with 5 observations HTQT1, HTQT2, HTQT3, HTQT4, HTQT5. **Enhance working performance** variable with 4 observations NCHQ1, NCHQ2, NCHQ3, NCHQ4. **Improve internal control system** variable with 5 observations CTKS1, CTKS2, CTKS3, CTKS4, CTKS5. **Satisfy information users' demands** variable with 5 observations TMNC1, TMNC2, TMNC3, TMNC4, TMNC5. **Improve the quality of financial statements** with 7 observations CLBC1, CLBC2, CLBC3, CLBC4, CLBC5, CLBC6, CLBC7. Clean up data and implement analysis on results through analyzing the reliability and value of data as well as value of Cronbach's Alpha scale and EFA.

4. Research results

4.1 Assess the reliable correlation and inspect value of Cronbach's Alpha scale

If a measurable variable has Corrected Item – Total Correlation ≥ 0.3 , that variable is qualified. The statistical result in table 1 of 5 factors affecting the assessment of AIS efficiency with 30 observations shows that all average values are bigger than 3 so we can conclude that all of these 30 observations are factors of the Fourth Industrial Revolution affecting the efficiency of AIS at S&M corporations. The level of consensus in assessing the importance of criterion are different among survey subjects through standard deviation column. However, all of the standard deviations are below 1, proving the reliability and assessment for efficiency criterion of AIS are good.

Table 1: Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
QTXL1	120.19	59.569	.300	.830
QTXL2	120.35	60.147	.260	.831
QTXL3	120.23	59.183	.341	.829
QTXL4	120.21	59.531	.315	.830
HTQD1	120.14	58.242	.411	.826
HTQT2	120.27	59.653	.267	.832
HTQD3	120.23	58.711	.355	.828
HTQD4	120.20	58.643	.399	.827
HTQD5	120.16	58.376	.410	.826
NCHQ1	120.10	57.859	.510	.823
NCHQ2	120.21	58.274	.504	.824
NCHQ3	120.19	58.386	.489	.824
NCHQ4	120.21	58.478	.414	.826
CTKS1	120.25	57.754	.475	.824
CTKS2	120.17	58.061	.445	.825
CTKS3	120.22	57.871	.457	.824
CTKS4	119.99	58.814	.401	.827
CTKS5	120.07	59.131	.375	.828
TMNC1	120.12	59.774	.279	.831

TMNC2	120.03	58.713	.421	.826
TMNC3	120.06	59.309	.376	.828
TMNC4	120.11	60.500	.227	.832
TMNC5	120.24	60.404	.226	.833
CLBC1	120.27	60.527	.218	.833
CLBC2	120.26	61.229	.161	.834
CLBC3	120.08	60.703	.262	.831
CLBC4	120.19	60.644	.232	.832
CLBC5	120.24	60.261	.255	.831
CLBC6	120.21	60.857	.228	.832
CLBC7	120.14	60.121	.319	.829

(Source: analyzing results by using SPSS of authors)

According to the results of Cronbach's Alpha inspection for groups of factors in table 2: Quick information processing system variable with 4 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach's Alpha with the total value of the group is 0.950, all observations have relative system bigger than 0.3. Timely support for decision making process variable with 5 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach's Alpha with the total value of the group is 0.964, all observations have relative system bigger than 0.3. Enhance working performance variable with 4 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach's Alpha with the total value of the group is 0.932, all observations have relative system bigger than 0.3. Improve internal control system variable with 5 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach's Alpha with the total value of the group is 0.719, all observations have relative system bigger than 0.3. Satisfy information users' demands variable with 5 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach's Alpha with the total value of the group is 0.728, all observations have relative system bigger than 0.3. Improve the quality of financial statements variable with 7 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach's Alpha with the total value of the group is 0.807, all observations have relative system bigger than 0.3. Inspection results show that all of the observations have suitable item total correlation (≥ 0.3). Cronbach's Alpha correlation > 0.6 so they meet the requirement about reliability.

Table 2. Reliability Statistics

Variable	Cronbach's Alpha	N of Items
Quick information processing system	0.950	4
Timely support for decision making	0.964	5
Enhance working performance	0.932	4
Improve internal control system	0.719	5
Satisfy information users' demands	0.728	5
Improve the quality of financial statements	0.807	7

(Source: analyzing results by using SPSS of authors)

4.2. Assess Exploratory Factor Analysis EFA

Based on the scale inspection results the author uses KMO correlation. KMO correlation (Kaiser-Meyer-Olkin) is a correlation used to consider the appropriateness of factor analysis. KMO value must reach 0.5 and above, ($0.5 \leq \text{KMO} \leq 1$) is sufficient for factor analysis to be appropriate. If this value is smaller than 0.5, factor analysis might be inappropriate with the researching database. And Bartlett's test of sphericity) is used to see if variables of the factor is relative or not. The result is $0.5 < \text{KMO} = 0.807 \leq 1$, $\text{sig} = 0.000 < 0.5$ showing that the data is appropriate for assessing criterion and the variables are relative

Table 3. KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.807
Approx. Chi-Square		6951.111
Bartlett's Test of Sphericity	Df	435
	Sig.	.000

(Source: analyzing results by using SPSS of authors)

Results of rotated matrix show that 30 variables are divided into 6 factors, all the variables have Factor Loading correlation bigger than 0.5. Eigenvalue = 1.058 \geq 1 and is able to extract 6 factors with the best information summary meaning. \rightarrow Cumulative of Variance = 81.947 \geq 50% showing that EFA model is appropriate. With that being said, 6 extracted factors distill into 81.947 % variables.

Table 4. Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	6.023	20.078	20.078	6.023	20.078	20.078
2	4.906	16.353	36.431	4.906	16.353	36.431
3	3.990	13.299	49.730	3.990	13.299	49.730
4	3.810	12.700	62.430	3.810	12.700	62.430
5	2.996	9.987	72.417	2.996	9.987	72.417
6	2.859	9.530	81.947	2.859	9.530	81.947

(Source: analyzing results by using SPSS of authors)

4.3. Assess the difference among survey subjects with different characteristics

The author has done multivariate regression analysis by ANOVA description, which shows the difference among groups of survey subjects through different characteristics regarding position, academic level and working experience. With average values of V1 Mean = 5.16E-16, standard deviation is 0.22 nearly equal 1, V2 Mean = 2.89E-15, standard deviation is 0.922 nearly equal 1, V3 Mean = 1.47E-15, standard deviation is 0.922 nearly equal 1, thereby we can say residual distribution is roughly up to standard. Corrected value of R² is 0.70, 0.62, 0.19 respectively showing that independent variables put in regression model affect 70% of the changes of dependent variables, the remaining 30% is due to external variables and random errors. Durbin – Watson correlation = 2.060, 2.227, 1.857 lying in the range from 1.5 to 2.5 so there is no first level serial auto correlation. Therefore, we can conclude that there are considerable differences among groups of subject survey with different position, academic level and working experience when they are asked about the effects of the Fourth Industrial Revolution on the efficiency of AIS at S&M corporations.

Graph 1. Inspect regression assumption

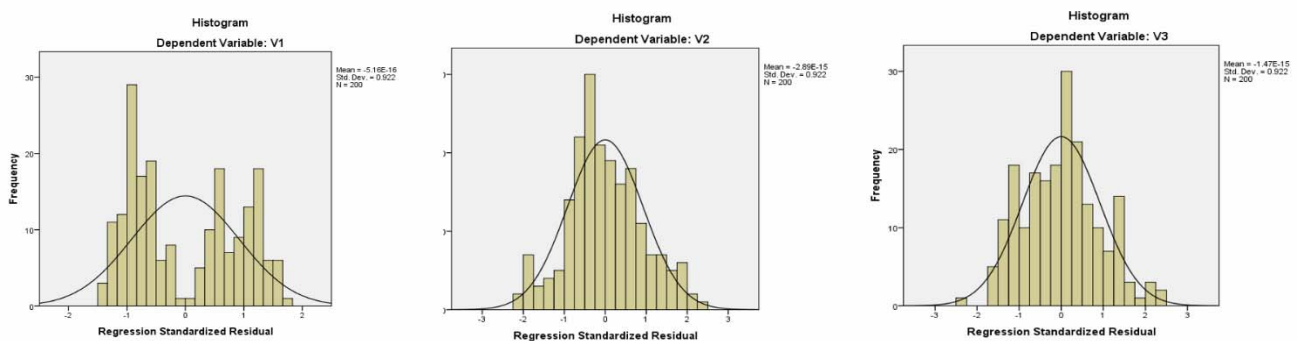


Table 5. Model Summary

Variable	Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
V1	1	.459a	.210	.070	.803	2.060
V2	1	.299a	.090	.062	1.366	2.227
V3	1	.408a	.167	.019	.813	1.857

Table 6. ANOVA

Variable	Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
V1	1	Regression	31.002	30	1.033	.554	.971b
		Residual	315.318	169	1.866		
		Total	346.320	199			
V2	1	Regression	29.037	30	.968	1.501	.057b
		Residual	108.943	169	.645		
		Total	137.980	199			
V3	1	Regression	22.339	30	.745	1.127	.310b
		Residual	111.661	169	.661		
		Total	134.000	199			

(Source: analyzing results by using SPSS of author)

5. Discussion and conclusion

The Fourth Industrial Revolution has opened many opportunities, yet it also poses a challenge for corporations in general and S&M corporations in Vietnam in specific. For S&M corporations in Vietnam to be able to integrate and compete in markets these days, it is crucial for S&M corporations to develop an effective AIS. The Fourth Industrial Revolution has affected all of the system compositions including human, data, procedures, information technology and internal control. For these effects becoming motivation for development towards success of corporations, the corporations themselves need to learn, co-operate to apply advanced IT in the world strongly and widely. At the same time, the knowledge about accounting, AIS, ability to use information technology of labors in general and corporational seniors in specific are still basic now. Being aware of the effects of the Fourth Industrial Revolution will help Vietnamese corporations to prepare to face up with challenges and opportunities to bring about business breakthroughs. Through the analysis of factors of the Fourth Industrial Revolution affecting the efficiency of AIS at S&M corporations, the author concludes that there are 6 groups of factors affecting the efficiency of AIS as follows: Quick information process system, Timely support for decision making process, Enhance working performance, Improve internal control system, Satisfy information users' demands, Improve the quality of financial statements. Therefore, administrators and AIS users at S&M corporations can assess their corporational AIS at present as well as have the basis to come up with solutions to control the procedures to improve the efficiency of AIS at corporations. From which, they contribute to improving the performance of corporations in general and S&M corporations in specific. The goal of this research is to partly help S&M corporations develop more effectively. However, this research is subjective so there might be many mistakes, therefore the author hopes that in the future, there will be more research about AIS at S&M corporations. □

References

- [1] Amy Fontinelle (2017). *Introduction To Accounting Information Systems*.
- [2] Bagranoff, N. A. (2010). *Accounting Information Systems*.
- [3] Bollen, K. A. (1989). "A new incremental fit index for general structural equation models." *Sociological Methods & Research* 17(3): 303-316.
- [4] Doll, W. J. and G. Torkzadeh (1988). "The measurement of end-user computing satisfaction." *MIS quarterly*: 259-274.
- [5] Hafnawi, M. (2001). "Accounting Information System." *New jersey Lawrence Erlbaum Associate*.
- [6] Hair, J., et al. (2010). *RE, & Tatham, RL (2010). Multivariate Data Analysis, Prentice Hall*.
- [7] Hall, J. A. (2008). *Accounting information systems. Mason: South-Western Cengage Learning, 2008. xxvii, 837, ISBN 978-0-324-56089*.
- [8] Huber, G. P. (2000). *A theory of the effects of advanced information technologies on organizational design, intelligence, and decision making. Knowledge, Groupware and the Internet, Elsevier: 221-254*.

- [9] Iacopo Ennio Inghirami (2013). *Defining Accounting Information Systems Boundaries*.
- [10] Kieso, D. E., Weygandt, Jerry J. & Warfield, Terry D. (2011). "Intermediate Accounting."
- [11] Mai Xuân Hợi (2015). "Nâng cao năng lực cạnh tranh của DN nhỏ và vừa khi tham gia hiệp định đối tác kinh tế chiến lược xuyên thái bình dương." *Tạp chí dân chủ và pháp luật*.
- [12] Mihalache, A. S. (2011). "Risk Analysis of Accounting Information System Infrastructure."
- [13] Narasimhan, R. and S. W. Kim (2001). "Information system utilization strategy for supply chain integration." *Journal of business logistics* 22(2): 51-75.
- [14] Nguyễn Thị Tâm (2015). "Cơ hội và thách thức của Việt Nam khi gia nhập Cộng đồng kinh tế ASEAN." *Tạp chí Kế toán & Kiểm toán*.
- [15] Nicolaou, A. I. (2000). "A contingency model of perceived effectiveness in accounting information systems: Organizational coordination and control effects." *International Journal of Accounting Information Systems* 1(2): 91-105.
- [16] Otley, D. T. (1980). *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*. *Readings in accounting for management control*, Springer: 83-106.
- [17] Phan Đức Dũng, P. A. T. (2015). "Accounting information system affecting efficiency of Vietnam's small and medium enterprises in the ASEAN Economic Community (AEC)." *Phát triển và hội nhập*.
- [18] Romney, M. B., and Steinbart, Paul J. (2012). *Accounting Information System*.
- [19] Sajady, H., et al. (2012). "Evaluation of the effectiveness of accounting information systems." *International Journal of Information Science and Management (IJISM)* 6(2): 49-59.
- [20] Trần Thế Nữ (2011). *Xây dựng mô hình kế toán quản trị chi phí trong các DN thương mại quy mô vừa và nhỏ ở Việt Nam*: 22.
- [21] Ulric J. Gelinas, et al. (2015). *Accounting Information Systems*.
- [22] Weygandt, J. J., Kimmel, Paul D and Kieso, Donald E (2010). "Accounting Principle."
- [23] Zhihua Liu (2012). "The Construction of SME Accounting Information System." *Management & Engineering* 1838-5745:
-

APPLYING GLOBAL PRINCIPLES OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE INTERNAL CONTROL OF HOTELS IN VIETNAM

Nguyễn Anh Hien - Sai Gon University
Pham Thi Thuy Thanh - Industrial University of Ho Chi Minh City

Received date: 10/5/2019
Revised date: 10/5/2019
Accepted date: 20/5/2019

Abstract: Management accounting and internal control all have an important role in an organization. Managers should focus on establishing and ensuring effective operation of both accounting management and internal control department. This article aims to emphasize the relationship between management accounting and internal control system and how an internal control department of a hotel in Vietnam could apply management accounting global principles when performing its function.

Keywords: Global principles, Management accounting, Internal control, Hotels in Vietnam.

1. Introductions

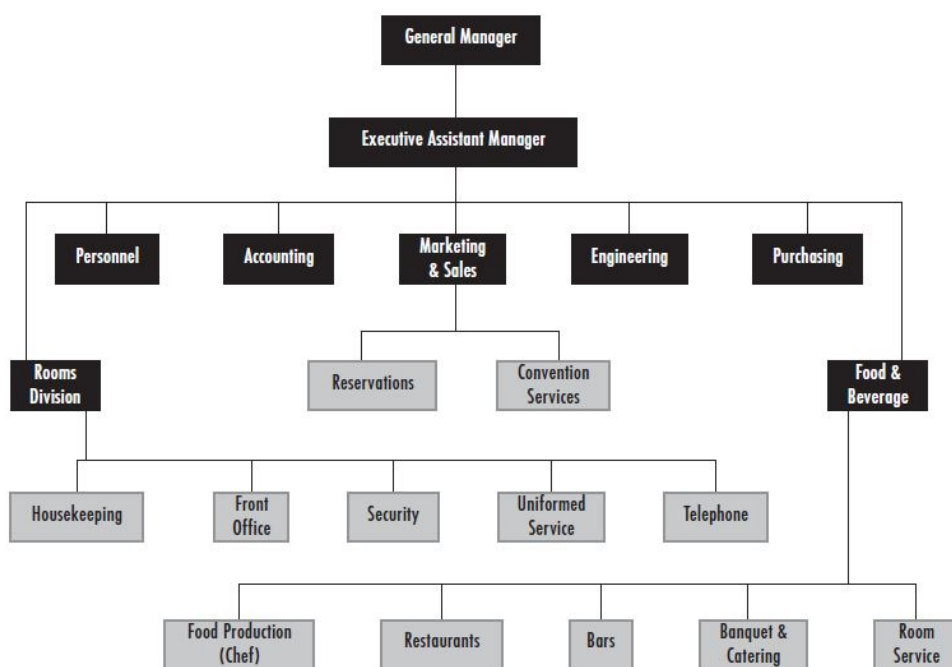
1.1. A general view of hotel business

According to Article 48 of the 2017 Tourism Law, tourist accommodation establishments in Vietnam include Hotels, Tourist villas, Tourist apartments, Tourist accommodation boats, Tourist lodges, Houses with rooms for tourists to rent, tourist campgrounds and other tourist accommodation facilities.

Hotel is a popular accommodation business in the world which ensures quality and necessary facilities to serve the business. Hotel also operates to meet some requirements of resting, dining, entertainment and other services during guest's stay in the hotel. The main business activities of a hotel is accommodation and catering services. Currently, along with the development of the tourism industry and the competition to attract visitors, hotel business activities are constantly being expanded and diversified. In addition to the two basic services of the business, other activities are organized such as organizing conferences, seminar, entertainment activities... Among the above services, hotel services, dining, entertainment are services provided or produced by the hotel to provide its guests, while drinks, phones, laundry are services of other establishments that hotel acts as an agent.

Following is a typical organization chart for a large hotel:

Figure 1: Typical Hotel Organization Chart



In this chart, with the exception of top managers, function rather than title identifies the departments. The two major operating divisions are identified as Rooms Division and Food and Beverage Division. On a company-by-company basis, individual functions may locate in various divisions. But basically, hotel organizations are set up to deliver these two basic services to their guests: rooms and food and beverage.

1.2. Hotel business in Vietnam

In the past three years, Vietnam's tourism has grown rapidly. Last August 2018, in the report "Tourism Highlights 2018" of the World Tourism Organization, Vietnam was ranked 3rd among 10 countries with the fastest growing number of international tourists gender in 2017. In 2018, Vietnam Tourism had 15.6 million international visitors (increased 20.7% compare with the same period in 2017), 80 million domestic tourists, total tourism revenue reached more than 620 thousand billion VND (increased 21.5% compare with the same period in 2016) and contributed about 7.9% to the country's GDP. In 2019, Vietnam tourism aims to welcome 18 million international visitors, 85 million domestic tourists, total tourism revenue reaches over 700 trillion VND.

Along with this trend, hotel business in Vietnam has also grown strongly from the 90s back here. In recent years, along with the growth of international and domestic tourists, the system of tourist accommodation facilities has been growing rapidly both in quantity and quality of international stature and making a considerably contributing to the attraction of Vietnam tourism products. There are many large-scale and 5-star facilities opened in 2018 and 2019 such as: Grand Silk Resort Sapa, Vinpearl Ha Tinh, Sheraton Danang Resort, Ariyana smartcondotel Nha Trang, Intercontinental Phu Quoc Long Beach Resort, Premier Residences Phu Quoc Emerald Bay... By the end of 2018, the total number of tourist accommodation facilities was about 28,000 with 556,000 rooms (increased 9.3% in terms of number of establishments, increased 9.4% in terms of number of rooms compared to 2017). Among them there are 145 5-star class hotels with 47,111 rooms (increased 20.8% in terms of number of establishments, increased 36.3% in terms of number of rooms compared to 2017); 279 4-star class hotels with 35,467 rooms (increased 6.4% in terms of number of establishments, increased 4.2% in terms of number of rooms compared to 2017). There are many hotels honored by international organizations such as: Intercontinental Danang Sun Peninsula Resort, Four Seasons The Nam Hai, Sofitel Legend Metropole Hanoi, Park Hyatt Saigon, Vinpearl Ha Long Bay Resort, The Reverie Saigon, Banyan Tree Lang Co... Together with other kind of tourist accommodation, hotel is the core force that play an important role in the process of promoting tourism to become a key economic sector.

In the current context of the hospitality industry, location and price are no longer the leading competitive advantages. Although not new, quality of service is the next keyword that determines the competitive value of the accommodation business not only in Vietnam but also worldwide. The explosion of the industrial revolution 4.0 has led to the emergence of many new accommodation models for tourists. Vietnam hotel management should concentrate on providing tourists great experiences with personalization that not only brings in revenue but also affirms the position of enterprises in the market.

Table 1: Vietnam tourist accommodation establishment for the period 2000 – 2017

Year	No. of establishments	Growth (%)	No. of Rooms	Growth (%)	Average room capacity (%)
2010	12,352	7.7	237,111	9.4	58.3
2011	13,756	11.4	256,739	8.3	59.7
2012	15,381	11.8	277,661	8.1	58.8
2014	16,000	-	332,000	-	69.0
2015	19,000	18.7	370,000	11.4	55.0
2016	21,000	10.5	420,000	13.5	57.0
2017	25,600	21.9	508,000	21.0	56.5

(Source: Vietnamese Tourist Information Center)

Table 2: Number of 3-5 stars tourist accommodation establishments (2013-2017)

Year	Total of		5-star class and equivalent		4-star class and equivalent		3-star class and equivalent		Luxury villas and apartments	
	Establishments	Rooms	Establishments	Rooms	Establishments	Rooms	Establishments	Rooms	Establishments	Rooms
2013	598	62,002	64	15,385	159	20,270	375	26,347	-	-
2014	640	66,728	72	17,659	187	22,569	381	26,500	-	-
2015	747	82,325	91	24,212	215	27,379	441	30,734	-	-
2016	784	91,250	107	30,624	230	29,387	442	30,902	11	1,557
2017	882	104,315	118	34,444	261	33,764	490	34,332	12	1,713

(Source: Vietnamese Tourist Information Center)

2. Theoretical basis

2.1. Internal control, definition and role

The 1992 COSO Report is the first material in the world to study and define a complete and systematic internal control. Although it is not yet complete, the 1992 COSO report formed the basic theory of internal control. In 2013, the COSO report was updated to suit the changes in business environment.

Internal control is defined in the COSO 2013 Framework as “A process, effected by an organization’s board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance”.

There are five key elements that represent the control system components: Control environment: environmental controls; Risk assessment: risk assessment stage; Control activities: activities and controls that the company implements to achieve its goals; Information & communication: the exchange of information which must exist for the proper society functioning and Monitoring activities: the activity of testing whether the controls have been conducted in an operational and correct way. These components are used to achieve the three classes of targets: business operations; reliability of the financial reporting system and compliance with applicable regulations.

Since its appearance in the late 19th century with the development of independent audit, the role of internal control is increasingly considered. However, internal control cannot prevent erroneous decisions or external events that prevent the organization from achieving its operational goals. It only provides reasonable assurance that managers are promptly informed about whether the organization reach its goals or not and the level of goal achievement.

2.2. Global principles of management accounting

The Global Management Accounting Principles were prepared by the American Institute of CPAs (AICPA) and Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). It is the result of research from across 20 countries in five continents. This included a 90-day public consultation, in which more than 400 people participated, representing organizations of many different sizes and across a range of industries. Public, as well as private, sector representation has been included so that the Principles have universal applicability.

Communication provides insight that is influential

Communication needs to be in line with decisions, decision makers and decision-making processes to be effective. Besides, the method of communication also depends on the financial competence of the audience. Strategic discussions should be made available to all employees. Communication should be simple, transparent and timely. For decision making purposes, the information obtained must be clear, reliable, timely and based on credible evidence. The source of information must be comprehensive, covering from past performance, current position, future prospects and planned innovations. Management reports should not include immaterial information, clutter, jargon, opaqueness or poor navigation information.

Information is relevant

Appropriate information plays an important role in decision making process. The identification, collection, recognition, presentation and storage of information should be consistent between past, present and future-related information, including internal and external information, financial and non-financial information. Information for decision making must be relevant, predictive and critical to the outcome. In addition to relevance, information needs to be integrity, reflected in the quality, accuracy, consistency and timeliness of information. To achieve that quality of information, data needs to be cleaned, sorted and filtered.

Impact on value is analysed

This principle involves modeling the impact of opportunities and risks then quantifying and evaluating the impacts received. For this purpose it is necessary to analyze information along the value generation path, focus on the risks, costs and the ability to create value of opportunities. Through the construction of models, management accountants will make a choice according to the priority order depending on the impact on results. The selection will be based on the value obtained rather than the cost.

Stewardship builds trust

In order to protect organization's property, reputation and value, management accountants are required to work morally, accountable and concerned with organizational values, regulatory requirements and social responsibility.

This principle involves accountability, prestige, sustainability, integrity and morality. Firstly, management accountants must have the ability to respond to customers and stakeholders about their decisions. Secondly, they have to systematically identify the risks that their organization is facing and consider scarce resources. The remaining requirement is compliance with laws, ethics and regulations, conducting work carefully and following commitments. In any case, the organization's long-term interests and its stakeholders must be the most preference.

2.3. The relationship between management accounting and internal control

In spite of performing various functions and tasks, management accounting and internal control have a close relationship.

First of all, internal control is one of main practice areas of the management accounting function. In 2004, COSO issued Enterprise Risk Management Framework based on the 1992 COSO report. This framework is an extensive arm of the 1992 COSO report on internal control field. Corporate risk management refers to broader issues of internal control, mainly risk management. Internal control is a part of corporate risk management and corporate risk management is a part of Corporate Governance.

Regarding its function, internal control department develops policies and procedures to manage risks and create and maintain organization value. Meanwhile, management accountants need to have information about the business strategy and model, and the operating environment to understand the risks and opportunities of the organization. Managing and responding appropriately to risks is the key to grasping opportunities and provide sustainable values for the organization.

There might be material weaknesses in an ineffective internal control system that would make the company's financial statement data unreliable and ineffective. The critical errors that are the defects of the internal control system will also affect the quality of management accounting reports, thereby affecting the predictive function of the management accounting. The decision-making process is also affected because the decision is made based on the information provided by the management accountant. An inefficient internal control system also leads to inaccurate financial information, untimely, or stale. Using such information leads to less precise management guidance or delay issuing guidance to wait for these weaknesses has been remediated or internal management reports are more complete (Mei Feng, 2009).

As a result, to issue more accurate forecasts, manager should support and develop strong internal controls

2.4. Applying global principles of management accounting in establishing an effective internal control system

The application of the principles of management accounting into the construction of the internal control system will be presented based on four general principles of management accounting.

Communication provides insight that is influential

All employees need to understand policies and procedures of controls related to their scope of work. They have to report on the situation and performance in accordance with their assigned responsibilities. Monitoring or errors and frauds should be reported to appropriate employees for investigating and proposing corrective actions. Depend on the level of the operation and the process risks that the organization provides monitoring and reporting levels accordingly.

Information is relevant

Each organization should have a written document of the risks they encounter, including the nature, extent and impact of the risks. For each type of risks, the organization needs to determine the extent to which they could accept the risk. Another important piece of information need to be disclosed is how effective control policies and procedures are. It should clearly disclosed the decentralization and delegation in the organization as well as the resources that the organization hold to achieve its operational objectives as planned, estimated and forecasted.

Impact on value is analysed

Since resources are limited, organization needs to allocate appropriate resources to the most prioritized activity or the zones that have highest risk. The controls in the organization need to be set according to the organization's business model. Besides, organization needs to identify the most risky processes and regularly assess the appropriateness and effectiveness of control measures.

Stewardship builds trust

Managers should orient control policies and procedures into the most risky areas, ensuring both inputs, activities of converting inputs into outputs, outputs and process results are under control. In addition, the development of control policies and procedures should be applicable and consistent with legal requirements.

3. Applying global principles of management accounting in the internal control of hotels in Vietnam

Communication provides insight that is influential

Hotel management needs to make their employees understand policies and procedures of controls related to their scope of work. Nowadays, information technology is an increasingly important department in hotels and responsible for the swiftly changing world of information management. In many instances, information technology is now also the responsibility of hotel's management. They must provide for the structured accumulation, storage, and reporting of data in forms that are most useful to the operating departments and other executives of the hotel to ensure that all employees understand policies and procedures of controls related to their scope of work. Monitoring and reporting levels should also be provided depend on the level of the operation and the process risks in a hotel. Besides, it must be defined clearly which department or employees are appropriate for receiving reports of errors and frauds detected from other employees and department in the hotel.

In a hotel, every job function and every managerial work role carries with it a communications requirement. Management must concentrate on gathering, analyzing, and disseminating external and internal information. They must pay careful attention to their work roles of monitor and disseminator of information. In addition, communication must be carried out effectively to ensure that subordinates fully accept the plans and programs outlined for the hotel and are committed to working toward their successful implementation. This requires the development of communication channels and maintenance of relationships that extend beyond the specific domain of the hotel.

Information is relevant

The success of any hotel firm in the modern era will depend on how well it manages, controls, and utilizes the available information. That mean information will have to be managed like any other asset or

product component. Every hotel should have a written document of the risks they encounter, including the nature, extent and impact of the risks. In addition, for each type of risks they must determine the extent to which they could accept the risk. They should also clearly disclosed how effective control policies and procedures are and the decentralization and delegation in the hotel as well as the resources that they hold to achieve its operational objectives.

To access above things, management must be a liaison between the hotel and the outside world by monitoring information about both the community and the competitive environment. Further, the information gathered from the external environment must be analyzed and disseminated to subordinates within the hotel. Management must process both externally and internally to obtain information in order to have a panorama of the risks they encounter. Management is also the liaison between the hotel and the outside world which require them to monitor and disseminate external as well as internal information. It is necessary that management regularly monitor and disseminate detailed information regarding daily operations issues to closely monitor and handle risks in hotel operations. They should also interact with their subordinates to promptly capture and handle the problem of activity that occurs. To promptly prevent and detect errors, responsible staffs must have quick access to reliable internal information and can quickly process and disseminate this information within the organization. Depending on the scope of work, the relevant positions should maintain contact with the company's superiors and other employees to ensure their cooperation in the successful implementation of operational plans and programs of the hotel.

Impact on value is analysed

Because of their limited resources, hotels should identify the most risky processes and regularly assess the appropriateness and effectiveness of control measures as well as allocate appropriate resources to the most prioritized activity or the zones that have highest risk.

During the operation process, management can also initiate plans and programs designed to improve the operational and organizational effectiveness of the hotel. This requires their own allocation of time as well as hotel and financial resources, to these plans and programs.

Capital expenditure decisions must be consistent with the hotel's strategic service vision. Managers must make spending decisions that are consistent with the hotel's strategic service vision, and maintain the organization's level of stability so that hotels can implement their strategic plans to ensure availability of long-term survival of the hotel. In addition to that, to help solve short-run operational problems management can allocate a proportion of their hotel's financial and human resources.

Limited resources also involves deciding on operational issues to focus on. Managers will express a clear message in the organization about what they consider important by deciding which operational issues to concentrate. Management need to determine the importance of communication, monitoring and dissemination of external information and internal information to the executives of the hotel or owner in finding capital and strategic planning for the stability and vitality of the organization. Management work role is the role of the distributor of scarce financial resources. They have to prepare a detailed presentation of formal budget proposals including careful financial justification in their resource allocation process.

Stewardship builds trust

In a hotel, managers should orient control policies and procedures into the most risky areas, ensuring both inputs, activities of converting inputs into outputs, outputs and process results are under control. Managers must make a conscious decision on how to divide tasks among staffs, adjust hotel service strategies and organizational structures on a continuous basis to keep up with changes. During its operation, the management needs to adjust the hotel service strategy, refine and rearrange its operating system to ensure smooth business operations.

Management of hotel should develop control policies and procedures applicable and consistent with legal requirements. In recent years, there have been many approved regulations created favorable conditions for the development of Vietnam's tourism in general and the hotel business in particular, such as Politburo Resolution 08-NQ/TW, Tourism law (amendment), visa exemption, pilot e-visa policies... In addition, hotel

business in Vietnam needs to comply with other relevant regulations such as Corporate law, Tax laws, Labor law, related accounting policies and regimes.

4. Conclusion

Overall, we summary the relation between management accounting and internal control and then apply the Global Management Accounting Principles in determining some essential factors of an internal control system of a hotel in Vietnam. The rapid growth of hotel business together with Vietnamese tourism requires hotel management to set up and operate an effective internal control system so that all the processes can be run smoothly. Based on four categories of the Global Management Accounting Principles, hotel management can define control policies, the focus points to allocate limited resources and other noticeable rules related to their internal control system.

However, this paper was not aimed to apply the management accounting principles to an internal control system based on the five key elements that represent the control system components. Future research might use management accounting principles in establishing and maintaining effective internal controls system of a hotel or other kinds of organization which is divided into five components as stated in COSO report. □

References

1. Audit department, Faculty of Auditing and Accounting, University of Economics, HCMC, 2014. *Internal control*. Phuong Dong Publishing House.
 2. Denney G. Rutherford, Michael J. O'Fallon, 2007. *Hotel management and operations*. John Wiley & Sons, Inc.
 3. Mei Feng, Chan Li, Sarah McVay, 2009. *Internal Control and Management Guidance*, *Journal of Accounting and Economics*.
 4. Naomi Smith, Charles Tilley, Noel Tagoe, 2017. *Global Management Accounting Principles*. Chartered Institute of Management Accountants.
 5. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 2007. *Auditing Standard No. 5—An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements*.
 6. Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, 2012. *Managerial Accounting (Fourteenth Edition)*, McGraw-Hill/Irwin.
 7. Roberta Provasi, Patrizia Riva, 2015. *The Updated COSO Report 2013*, *Journal of Modern Accounting and Auditing*.
 8. Vietnam Tourism, <http://vietnamtourism.gov.vn>
 9. William F. Messier, Steven M. Glover, and Douglas F. Prawitt, 2016. *Auditing & assurance services: A systematic approach*. McGraw-Hill/Irwin.
-

NGHỀ KẾ TOÁN
TRONG XU THẾ CỦA CUỘC CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP LẦN THỨ TƯ
ACCOUNTING PROFESSION IN THE TREND OF THE 4TH INDUSTRIAL REVOLUTION

Ths. Nguyễn Thị Xuân
Trường Đại học Thủ đô Hà Nội

Ngày nhận: 20/4/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Cuộc Cách mạng công nghiệp (CMCN) lần thứ tư đang tác động mạnh mẽ tới các ngành, nghề mà nghề kế toán không phải là một ngoại lệ. Điều này đòi hỏi nhân lực nghề kế toán phải có chất lượng cao, có thể làm việc trong môi trường với sự phát triển và thay đổi của công nghệ. Tuy nhiên, nhân lực ngành kế toán ở Việt Nam còn có những hạn chế nhất định trong việc đáp ứng yêu cầu đổi mới cũng như bối cảnh cạnh tranh đang không ngừng diễn ra, do có sự dịch chuyển của lao động ngành này giữa các nước trong khu vực. Bài viết này được thực hiện, nhằm làm rõ những tác động của cuộc CMCN lần thứ tư tới nhân lực ngành kế toán như một xu hướng tất yếu. Bên cạnh đó, bài viết cũng chỉ ra thực trạng về nhân lực ngành kế toán ở nước ta hiện nay. Trên cơ sở đó, tác giả đưa ra một số giải pháp nhằm nâng cao chất lượng nhân lực nghề kế toán, để đội ngũ này có thể thích nghi và phát triển trong xu thế của cuộc CMCN lần thứ tư và yêu cầu hội nhập kinh tế quốc tế.

Từ khóa: Cuộc CMCN lần thứ tư, nghề kế toán, Việt Nam

Abstract:

The 4th Industrial Revolution has been affecting different fields and professions strongly, not regardless of the accounting. This requires highly-skilled labour in the accounting profession, who can work in the environment with technological development and changes. However, the working force in the accounting profession in Vietnam has certain limitations in meeting the demands of innovation as well as the competitive context is happening due to the labour flow in this profession among the countries in this area. This paper is conducted to find out the effects of the 4th Industrial Revolution on the labour force in the accounting profession as a certain trend. Besides it, this paper also points out the current context of the labour force in the accounting profession in our country. Based on the study results, the authors offer a number of measures to improve the quality of labor force in the accounting profession so that this working force can adapt and develop in the trend of the 4th Industrial Revolution and the integration requirements of international economy.

Keywords: 4th Industrial Revolution, accounting, Vietnam.

1. Giới thiệu

Cuộc CMCN lần thứ tư với những thành tựu về internet kết nối vạn vật, công nghệ đám mây, trí thông minh nhân tạo và công nghệ thực tế - ảo sẽ ảnh hưởng như thế nào đến DN (DN) nói chung, bộ phận tài chính – kế toán nói riêng, đang nhận được khá nhiều sự quan tâm của những người làm nghề kế toán. Liệu sự phát triển của công nghệ sẽ tạo ra nhiều công cụ và phần mềm kế toán hiện đại hơn, trí thông minh nhân tạo liệu có thể thay thế con người xử lý những nghiệp vụ kế toán phức tạp, ... Điều này có phải sẽ làm nhân lực ngành kế toán sẽ ngày càng dư thừa? Để không bị loại ra khỏi dòng chảy công nghệ 4.0 hơn bao giờ hết, kế toán cần phải phát huy khả năng của họ trên vai trò là những chuyên gia cố vấn về tài chính kế toán đáng tin cậy. Muốn vậy, những người đã, đang và sẽ làm nghề kế toán phải làm gì? Thách thức này sẽ được giải quyết như thế nào trong CMCN lần thứ tư?

Để tìm được giải pháp và hướng đi tốt cho những người làm nghề kế toán bên thềm của CMCN lần thứ tư, trong khuôn khổ bài viết này, tác giả sẽ trình bày về những tác động của CMCN lần thứ tư đến nghề kế toán, thực trạng đội ngũ lao động hành nghề kế toán, định hướng phát triển nghề kế toán ở Việt Nam. Từ đó, đưa ra một số giải pháp nhằm nâng cao chất lượng lao động nghề kế toán để thích nghi và phát triển trong kỷ nguyên số này.

2. Tác động của cuộc CMCN lần thứ tư đến nghề kế toán

Sự ra đời và phát triển của CMCN lần thứ tư có làm kế toán mất việc? Đây là nỗi băn khoăn của khá nhiều bạn trẻ. Trong một cuộc điều tra của Đại học Oxford tiến hành từ năm 2013 và mới được công bố về những ngành nghề có nguy cơ bị robot thay thế nhất, kết quả cho thấy 97,6% công việc của kế toán sẽ bị tin học

hóa trong tương lai gần (Thiên Hà, 2017). Vậy làm sao để kế toán không thiếu việc làm, có thu nhập cao, ngay cả khi khoa học công nghệ số 4.0 phát triển mạnh mẽ?

CMCN 4.0 "Industry 4.0" là theo cách gọi của người Đức, tại Hoa Kỳ, nó được biết đến với tên gọi Công nghiệp Internet (Internet of Things), Công nghiệp tiên tiến (Advanced manufacturing) hay Công nghiệp số hóa (Digital manufacturing). Quá trình thực hiện số hóa các thực thể, cho phép chúng ta kết nối chúng với nhau trên các hệ thống máy tính có kết nối internet tạo ra không gian số. Sử dụng không gian số để mô tả và phản ánh mối quan hệ của sản xuất trong thế giới thực, từ đó các kết quả được đưa về cho sản xuất ở thế giới thực (Hoàng Thị Bích Ngọc, 2018). Tóm lại, cuộc CMCN lần thứ tư là cuộc cách mạng về sản xuất thông minh, dựa trên việc sử dụng internet kết nối vạn vật để chuyên hóa toàn bộ thế giới thực thành thế giới số. Cuộc cách mạng này tác động mạnh mẽ và toàn diện đến kinh tế, xã hội, môi trường trên toàn thế giới và tác động đến tất cả các ngành, các lĩnh vực với tốc độ công nghệ đột phá chưa từng có trong lịch sử, trong đó có cả lĩnh vực kế toán. Việt Nam đang hội nhập sâu rộng vào nền kinh tế thế giới, tất nhiên sẽ không nằm ngoài cuộc cách mạng mang tính toàn cầu này.

Theo Nguyễn Thị Thanh Thắm (2018), CMCN lần thứ tư với mạng internet giúp công việc kế toán không bị giới hạn bởi khoảng cách địa lý. Kế toán viên tại Việt Nam có thể thực hiện công việc kế toán ở bất cứ đất nước nào trên toàn thế giới, nếu cá nhân tổ chức thực hiện công việc kế toán đó đáp ứng đủ điều kiện làm kế toán. Ngược lại, bất cứ kế toán viên ở bất cứ quốc gia nào được chấp nhận hành nghề ở Việt Nam đều có thể thực hiện công việc kế toán của DN, tổ chức tại Việt Nam. Điều này tạo ra cả cơ hội và thách thức cho những ai hành nghề kế toán ở Việt Nam.

Vietstock (2017) tổng kết CMCN lần thứ tư có thể tác động lên bộ phận tài chính – kế toán của DN trên các khía cạnh sau:

- **Phân tích dữ liệu:** Bên cạnh excel thường được sử dụng trước đây, sự phát triển của công nghệ sẽ cung cấp nhiều công cụ, phần mềm hiện đại hơn.

- **Công nghệ đám mây:** Lưu trữ thông tin một cách realtime, khối lượng lớn và không bị giới hạn nhiều về bộ nhớ như trước đây.

- **Quy trình tự động hóa:** Đa phần công việc của kế toán là những ghi chép đã chuẩn hóa, do vậy công nghệ tự động hóa có thể thay thế bộ phận tài chính - kế toán nhiều trong các công việc này.

- **Trí thông minh nhân tạo:** Bên cạnh công tác ghi chép (bookkeeping) đơn giản, trí thông minh nhân tạo có thể thay thế con người cả với những nghiệp vụ kế toán phức tạp như định giá, lập dự phòng. Qua đó, giúp giảm thiểu rất nhiều nhân sự.

- **Công nghệ Blockchain:** Liên kết tất cả các dữ liệu của bộ phận tài chính – kế toán lại với nhau.

Điều này cho thấy, nó sẽ ảnh hưởng khá lớn đến chu trình và phương pháp kế toán. Việc dựa trên nền tảng công nghệ số, tích hợp các công nghệ thông minh để tối ưu hóa quy trình sản xuất, quy trình kinh doanh, quy trình nghiệp vụ, phương thức sản xuất, trong đó có quy trình xử lý, cung cấp thông tin cho bộ phận kế toán sẽ thay đổi cơ bản phương thức thực hiện các công việc kế toán hiện nay. Bằng việc áp dụng chứng từ điện tử, bằng các phần mềm tổng hợp, xử lý dữ liệu, ghi sổ kế toán cũng như cho phép thực hiện các phương thức kiểm tra kiểm soát kế toán trong môi trường tin học hóa.

Theo đó nghề kế toán đã, đang và sẽ trở thành một nghề có tính chất chuyên môn cao. Nghề kế toán cũng là một nghề không tách rời quá trình phát triển tự nhiên của nền kinh tế xã hội, nó cũng có sự phân cấp thành 2 dạng: Kế toán viên và Chuyên gia kế toán.

(i) Kế toán viên là người làm công tác kế toán với các kỹ năng cứng về kế toán tương đối thuần thục như hạch toán thành thạo các nghiệp vụ kinh tế phát sinh, cập nhật chứng từ vào phần mềm kế toán, lập sổ sách kế toán, lập BCTC và các tờ khai thuế của DN theo chức năng, nhiệm vụ được phân công.

(ii) Chuyên gia kế toán là người làm công tác kế toán ở trình độ chuyên môn cao, họ có khả năng làm việc độc lập, có bản lĩnh nghề nghiệp vững vàng, một mặt họ có khả năng đáp ứng tốt nhu cầu quản trị của DN, mặt khác họ chủ động đề xuất các giải pháp nhằm giúp DN hoàn thiện công tác kế toán theo hướng hiệu quả, chuyên nghiệp.

Các chuyên gia kế toán làm việc dựa trên việc tuân thủ CĐKT, CMKT và các quy định pháp lý có liên quan. Mục tiêu nghề nghiệp: Tối đa hóa lợi ích DN, tạo ra giá trị gia tăng cho DN nhưng vẫn đảm bảo tính chất tuân thủ pháp luật và chuẩn mực nghề nghiệp chặt chẽ. Họ có khả năng xử lý sáng tạo các tình huống phát sinh phức tạp tại DN – tình huống có sự xung đột về tính an toàn pháp lý và lợi ích kinh tế hay yêu cầu quản trị DN.

Do tính chất công việc của kế toán viên khá đơn giản, hàm lượng chất xám thấp nên tầng lớp này có thể mất việc khi cơn bão khoa học công nghệ 4.0 thâm nhập sâu vào đời sống kinh tế xã hội của loài người. Ngược lại, cuộc cách mạng khoa học công nghệ 4.0 không thể tác động xấu đến việc làm của các chuyên gia kế toán, họ càng khẳng định được vai trò và thu nhập ngày càng cao trong xã hội tương lai, vì đó là xã hội của công nghệ với hàm lượng chất xám cao, nơi mà họ thỏa sức phát huy tài năng của mình.

Vậy, câu hỏi cần được đặt ra là làm thế nào để những người đang hành nghề kế toán không mất việc làm? Câu trả lời phải chăng là: Để không bị mất việc làm là chúng ta cần nỗ lực để trở thành chuyên gia kế toán.

3. Đội ngũ hành nghề kế toán tại Việt Nam

3.1. Thực trạng đội ngũ lao động hành nghề kế toán

Theo Vũ Đình Ánh (2015), một kết quả khảo sát sinh viên tốt nghiệp từ các cơ sở đào tạo, các trường đại học lớn chuyên ngành kế toán - kiểm toán của Việt Nam cho thấy, kiến thức, tư duy về các vấn đề toàn cầu còn hạn chế, khó hội nhập sâu với ngành kế toán, kiểm toán quốc tế. Có tới 2/3 kết quả trả lời từ cuộc khảo sát cho hay, chưa thể nắm bắt được công việc kế toán hay kiểm toán ngay khi được giao mà phải qua đào tạo lại. Với kiến thức chủ yếu là lý thuyết hàn lâm, nhân lực ngành kế toán mới tốt nghiệp chưa thể đáp ứng được ngay yêu cầu thực tế của các đơn vị kinh tế trong nước, 100% chưa thể cung ứng ngay cho các đơn vị kinh tế nước ngoài hoạt động tại Việt Nam.

Theo Bộ Lao động - Thương binh và Xã hội (2016), cũng giống như ngành Sư phạm, ngành Kế toán đang khủng hoảng thừa nhân lực. Nhiều năm nay, do làm chưa tốt công tác dự báo nhu cầu thị trường lao động để đào tạo đúng hướng, giúp người học có định hướng rõ ràng, đã dẫn tới tình trạng khủng hoảng thừa ở một số ngành nghề. Vì vậy, rất cần sự khảo sát, đánh giá cụ thể, phải xem “kế hoạch hóa” để đào tạo đáp ứng nhu cầu của thị trường lao động, tránh tình trạng đào tạo tràn lan, lãng phí như hiện nay.

Được biết, hiện nay có khoảng 66% thời gian của bộ phận kế toán - tài chính dành cho việc xử lý chứng từ, trong khi đó mô hình lý tưởng trong tương lai tỷ lệ này chỉ khoảng 11% (Vietstock, 2017). Các DN quan tâm nhiều đến các thông tin kế toán tài chính mà chưa nhận thấy tầm quan trọng của kế toán quản trị.

Khác với kế toán tài chính cung cấp các số liệu tài chính về DN chủ yếu cho các đối tượng bên ngoài như cổ đông, khách hàng, nhà cung cấp, cơ quan thuế,... Kế toán quản trị lại cung cấp các thông tin cụ thể để nhà quản lý sử dụng trong nội bộ công ty. Thông qua đó, nhà quản lý lập kế hoạch, kiểm soát và đưa ra những chiến lược điều hành, bao gồm cả chiến lược trong môi trường công nghệ thay đổi. Các DN Việt lại không chú trọng đến việc lập kế hoạch khi sử dụng kế toán quản trị, bảo lưu quan điểm “tới đâu thì tính tiếp”, cũng không chú trọng đến quản trị dòng tiền sẽ được sử dụng trong các giai đoạn sắp tới. Do đó, không lường trước được các tổn hại ảnh hưởng đến hoạt động của DN.

Bản thân người lao động đang hành nghề kế toán, theo đại diện Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán (Bộ Tài chính) cho biết, một trong những thách thức lớn nhất trước thềm hội nhập là lực lượng kế toán, kiểm toán của Việt Nam còn mỏng, hiện chỉ có gần 5.000 người có chứng chỉ kế toán kiểm toán quốc tế tại Việt Nam. Số lượng này so với những quốc gia trong khu vực như Singapore và Thái Lan còn quá khiêm tốn. Lao động ngành kế toán thừa vẫn thừa và thiếu vẫn thiếu, câu hỏi đặt ra là tại sao lại có nghịch lý như vậy. Lý giải về hiện tượng này là: thừa về số lượng nhưng thiếu chất lượng. Chất lượng lao động kế toán chưa cao, thiếu nhiều thứ từ chuyên môn vững đến những kỹ năng mềm, trình độ ngoại ngữ, tin học,...

3.2. Định hướng phát triển nghề kế toán

Nghiên cứu của Đoàn Thị Hồng Thịnh và Nguyễn Thị Huyền (2018) định hướng phát triển nghề kế toán ở Việt Nam được thể hiện rõ ràng hơn theo hướng hội nhập với sự tham gia tích cực từ các hiệp hội nghề nghiệp, các tổ chức phát triển quốc tế. Các tổ chức nghề nghiệp hoạt động ngày càng chuyên nghiệp, góp phần phát triển thị trường dịch vụ kế toán. Một minh chứng cho thấy, kế toán là một ngành nghề đầy tiềm năng, đó là một trong tám ngành nghề được tự do di chuyển trong Cộng đồng Kinh tế ASEAN (AEC).

Quyết định số 480/QĐ-TTg phê duyệt Chiến lược Kế toán, kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030 của Thủ tướng Chính phủ đối với việc phát triển nhân lực ngành kế toán - kiểm toán: Phát triển thị trường dịch vụ kế toán, kiểm toán thông qua việc tham gia các thỏa thuận quốc tế và công nhận lẫn nhau đối với kiểm toán viên hành nghề,... trong khối ASEAN và giữa Việt Nam với các nước như Anh, Úc... và các nước khác.

Thị trường nghề kế toán có đóng góp tích cực trong việc đưa ra các thông tin tài chính minh bạch, kịp thời cho các nhà đầu tư trong nước và quốc tế. Hoạt động dịch vụ tư vấn tài chính - kế toán không chỉ hỗ trợ DN tạo lập thông tin kinh tế tài chính theo quy định của luật pháp, góp phần tăng trưởng kinh tế mà quan trọng hơn là tăng cường tính công khai, minh bạch của thông tin tài chính và làm lành mạnh hóa nền tài chính quốc gia,...

Cũng theo Đoàn Thị Hồng Thịnh và Nguyễn Thị Huyền (2018), dự báo trong năm 2018 và giai đoạn sắp tới tình hình về tăng trưởng đầu tư nước ngoài khả quan hơn, cổ phần hóa DN Nhà nước được đẩy mạnh, các vụ mua bán sáp nhập công ty, tái cấu trúc lại DN sẽ làm thị trường sôi động hơn, đặc biệt mua bán các công cụ tài chính phái sinh, đầu tư trái phiếu là xu thế kinh doanh của các nhà đầu tư, đây được dự báo là mảnh đất màu mỡ của thị trường nghề tài chính - kế toán. Với kỳ vọng, từ năm 2018 trở đi Chính phủ sẽ ra quyết định liên quan đến việc áp dụng Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS), mở ra tiền đề cho sự phát triển mạnh mẽ lĩnh vực kế toán của Việt Nam trong các năm tiếp theo, tạo động lực hội nhập sâu rộng vào khu vực và thế giới.

4. Giải pháp nâng cao chất lượng nghề nghiệp kế toán

4.1. Về phía các cơ sở đào tạo

Những yêu cầu từ việc hội nhập và cuộc CMCN lần thứ tư đòi hỏi các chương trình, nội dung cũng như phương pháp đào tạo cử nhân kế toán tại trường cao đẳng, đại học phải có sự đổi mới rất căn bản. Các cơ sở đào tạo cần nghiên cứu, phân tích đặc điểm của cuộc cách mạng này để từ đó đề xuất, kiến nghị đổi mới trên tất cả các mặt, đặc biệt là đổi mới phương pháp đào tạo.

Cần ứng dụng mô hình kế toán ảo về hoạt động kinh tế, vừa mang tính mô phỏng vừa mang tính kỹ năng để sinh viên rèn nghề. Ứng dụng các phần mềm kế toán thông dụng vào giảng dạy, nâng cao thời lượng thực hành, thực tế, và từng bước từ bỏ phương pháp giảng dạy kế toán mang tính thủ công.

4.2. Về phía các DN, các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp

Các DN nên đề cao công tác đào tạo, nâng cao trình độ cho người lao động trong DN. Công nghệ chỉ là công cụ trợ giúp con người trong các hoạt động vì thế quá trình ứng dụng công nghệ trong hoạt động của DN, chỉ có thể đạt hiệu quả cao khi người sử dụng nó phải am hiểu và sử dụng thành thạo công nghệ. Đối với nhân viên kế toán, công tác đào tạo được thực hiện thường xuyên bao gồm đào tạo chuyên môn lĩnh vực kế toán và đào tạo ứng dụng công nghệ thông tin trong kế toán.

DN cũng cần nhận thấy tầm quan trọng của kế toán quản trị, nó giúp DN điều tiết hoạt động kinh doanh trong hiện tại và cả tương lai. Do vậy, cấp cơ bản, công việc kế toán có thể được thực hiện tự động hóa, các DN cũng cần con người để kiểm tra, phân tích, thậm chí đưa ra những đánh giá cho tình hình tài chính hiện tại và tương lai.

Thiết lập hệ thống quản lý thông tin khoa học cho toàn DN, từng bước ứng dụng công nghệ thông tin hiện đại vào hệ thống quản lý, sản xuất, phân phối, ngoài phần mềm excel, các DN nên ứng dụng rộng rãi phần mềm kế toán vào xử lý công tác kế toán. Các phần mềm này nên được liên kết dữ liệu với các hệ thống thông tin khác trong DN, ví dụ bộ phận kế hoạch điều động hay bộ phận sản xuất,... Vì thế, cần nghiên cứu để nhanh chóng ứng dụng công nghệ Blockchain và Augmented reality trong hệ thống quản lý thông tin của các DN, thiết lập hóa đơn điện tử.

Đối với các DN kinh doanh trong lĩnh vực kế toán, các tổ chức, hiệp hội nghề nghiệp kế toán sẽ đối mặt với nhiều thách thức trong việc tăng cường niềm tin của công chúng, các DN, nhà đầu tư vào chất lượng dịch vụ kế toán cũng như việc duy trì và nâng cao chất lượng nguồn nhân lực, đáp ứng với yêu cầu thị trường trong nước và quốc tế. Trong bối cảnh kinh tế phát triển, môi trường pháp lý yêu cầu ngày càng cao và ảnh hưởng của cuộc CMCN lần thứ tư đòi hỏi các DN cần tiếp tục gia tăng cả về số lượng, quy mô và chất lượng dịch vụ kế toán.

Những dịch vụ mang tính cơ bản, dễ thực hiện như dịch vụ kế toán, cung cấp thông tin tài chính dạng số liệu cơ bản mang lại lợi nhuận thông thường, nhưng riêng các dịch vụ có tính nâng cao như cung cấp dữ liệu

phân tích tài chính, tư vấn chuyên sâu,... mới là nguồn mang lại lợi nhuận cao cho DN. Như vậy, tính toàn cầu, dữ liệu lớn, internet, công nghệ đang mang tới một thị trường mang tính toàn cầu cho các DN hoạt động trong lĩnh vực này, đặc biệt là các DN có chất lượng nhân viên, chất lượng dịch vụ mang tầm quốc tế.

4.3. Từ phía những người hành nghề kế toán

Kỷ nguyên số đang mang tới nhiều cơ hội mới và những thách thức mới cho các cá nhân, tổ chức hoạt động trong lĩnh vực kế toán. Đối với các cá nhân, những người đã, đang và sẽ hoạt động trong lĩnh vực kế toán có hai điểm nổi bật trong kỷ nguyên số mà mỗi người phải ý thức để thay đổi, đó là khả năng công nghệ và khả năng đưa ra phán đoán nhận định (tâm nhìn), bên cạnh đó một yếu tố cốt lõi bên cạnh năng lực chuyên môn đó là đạo đức nghề nghiệp.

Thông tư số 70/2015/TT-BTC về Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp Kế toán - Kiểm toán đã đưa ra những nguyên tắc đạo đức cơ bản về nghề nghiệp kế toán, kiểm toán, đồng thời cung cấp một khuôn khổ mà kế toán viên, kiểm toán viên chuyên nghiệp phải áp dụng. Do vậy, yêu cầu phát triển kỹ năng đạo đức nghề nghiệp được đặt ra trong bối cảnh này là cấp thiết. Theo số liệu điều tra của Hiệp hội các nhà điều tra gian lận Mỹ thực hiện tại 114 quốc gia, trong đó có Việt Nam, cho thấy tình trạng gian lận tác động xấu đến chất lượng BCTC ảnh hưởng đến việc ra quyết định của những người sử dụng thông tin. Nguyên nhân của tình trạng này là do sự kiểm soát không chặt chẽ, do sự thiếu đạo đức nghề nghiệp của những người quản lý và những người làm công tác kế toán. Mỗi kế toán viên cần hiểu rõ và ghi nhớ nguyên tắc đạo đức nghề nghiệp của mình trong mọi trường hợp.

Muốn làm được điều này, những người làm trong lĩnh vực kế toán phải hiểu rõ về kiến thức chuyên môn nền tảng, trau dồi kinh nghiệm, thường xuyên cập nhật những thay đổi, coi trọng đạo đức nghề nghiệp. Đồng thời, nên rà soát lại các mô hình hiện tại về tài chính - kế toán của công ty để xem có phù hợp với xu hướng thị trường cũng như phù hợp với hoạt động kinh doanh trụ cột không.

Trước sự thay đổi của làn sóng CMCN lần thứ tư, hơn ai hết, các kế toán viên là người phải thay đổi để bắt kịp xu hướng công nghệ và đáp ứng những yêu cầu nghề kế toán đặt ra. Lúc này, mỗi kế toán viên hiện tại và tương lai cần bồi dưỡng cho mình cách sử dụng trí tuệ nhân tạo (sử dụng công nghệ) cho công việc của mình từ đơn giản như ứng dụng hàm excel cho tới các phần mềm kế toán, phần mềm quản trị, phân tích,... và cách để bảo mật thông tin cho chính DN và chính khách hàng của mình, từ đó khai thác thị trường khách hàng một cách triệt để. Thêm vào đó, bồi dưỡng kiến thức và vận dụng khả năng nhìn nhận vấn đề thuộc kế toán quản trị trong DN, bên cạnh xu thế kế toán tài chính như hiện nay. Đây mới là lĩnh vực giúp gia tăng lợi ích đầu tư cho chính DN.

Ngoài ra, phương tiện không thể thiếu giúp kế toán hiện tại và tương lai vươn xa phạm vi hoạt động của mình đó là ngôn ngữ quốc tế. Riêng đối với lĩnh vực kế toán, ngôn ngữ đem lại giá trị lợi ích tăng thêm không chỉ dừng lại ở ngôn ngữ giao tiếp mà còn cả kiến thức chuyên môn mang tầm quốc tế.

Do vậy, cơ hội sẽ ngày càng mở rộng cho những đội ngũ kế toán viên đạt chuẩn quốc tế, được công nhận hoạt động ở nhiều nước trên thế giới như: ACCA, CMA, CIA,... Những chứng chỉ này có thể giúp kế toán viên Việt Nam mở rộng tối đa phạm vi hoạt động của mình, nâng cao khả năng cạnh tranh nguồn nhân lực trong lĩnh vực kế toán của Việt Nam.

Tóm lại, CMCN lần thứ 4 là cuộc cách mạng mang tính ảnh hưởng toàn diện trên hầu hết các lĩnh vực, ngành nghề, trong đó có ngành kế toán. Internet kết nối vạn vật, công nghệ đám mây, trí thông minh nhân tạo hay công nghệ Blockchain sẽ thay đổi cách thức thực hiện công việc kế toán theo hướng giảm dần công việc ghi chép thủ công, hướng tới xu hướng dự báo và tư vấn thông tin về tình hình tài chính DN, tư vấn các mô hình kế toán phù hợp với từng loại hình DN. Theo đó, thông tin kế toán được nâng cao về mặt chất lượng: kịp thời hơn, chính xác hơn, minh bạch hơn, đáng tin cậy và có thể so sánh được. Điều này đòi hỏi những người làm nghề kế toán phải có trình độ cao, có kiến thức chuyên sâu cả về chuyên môn, ngôn ngữ lẫn công nghệ. Để bắt kịp xu thế này từ các cơ sở đào tạo, các DN, các tổ chức hiệp hội nghề nghiệp đến bản thân những người đang và sẽ hành nghề kế toán hơn bao giờ hết phải nhận thức thật sâu sắc về ảnh hưởng của Cuộc CMCN lần thứ tư. Từ đó, thay đổi chương trình đào tạo theo hướng hợp tác, gắn kết với các đơn vị tuyển dụng, thay đổi tư duy của người học. □

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính (2015), *Chuẩn mực đạo đức nghề nghiệp Kế toán - Kiểm toán*, ban hành kèm theo Thông tư 70/2015/TT-BTC, ngày 08/05/2015.
 2. Chính phủ (2013), *Quyết định số 480/QĐ-TTg phê duyệt Chiến lược Kế toán, kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030*.
 3. Đoàn Thị Hồng Thịnh và Nguyễn Thị Huyền (2018), “*Phát triển lĩnh vực kế toán – kiểm toán trước cuộc CMCN 4.0*”, *Tạp chí Tài chính*.
 4. Hoàng Thị Bích Ngọc (2018), *Công nghiệp 4.0 và kế toán quản trị môi trường trong các DN chế biến dầu khí thuộc Tập đoàn Dầu khí Việt Nam (PVN)*, *Tạp chí Kế toán và Kiểm toán*.
 5. Nguyễn Thị Thanh Thắm (2018), “*Kế toán - Kiểm toán và cuộc CMCN 4.0*”, *Tạp chí Tài chính*.
 6. Thiên Hà (2017), “*Nghề kế toán đối diện nguy cơ từ robot*”, *Tạp chí Điện tử VietTimes*.
 7. Vietstock (2017), *Tài liệu hướng dẫn kế toán tài chính sử dụng tham khảo*, Hà Nội.
 8. Vũ Đình Ánh (2015), “*Khả năng hội nhập của nguồn nhân lực kế toán Việt Nam trong AEC*”, *Doanh nhân Sài Gòn Online*.
-

ĐÁNH GIÁ SỰ HÀI LÒNG CỦA NGƯỜI HỌC VỀ CHẤT LƯỢNG ĐÀO TẠO NGÀNH KẾ TOÁN BẠC ĐẠI HỌC TRONG BỐI CẢNH CUỘC CÁCH MẠNG CÔNG NGHIỆP 4.0 TẠI CÁC TRƯỜNG ĐẠI HỌC KHU VỰC ĐÔNG NAM BỘ

Ths. Nguyễn Thị Diễm* - Ths. Lê Thị Quý*

Ths. Lưu Anh Tú**

*Trường Đại học Thủ Dầu Một

**Trường Đại học Đồng Đô

Ngày nhận: 24/4/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Abstract: Renovating and improving the quality of training is a regular and continuous work in universities and training institutions before the context of the Industrial Revolution (CN) 4.0, which brings satisfaction to learners who love current demand. The level of satisfaction of learners is one of the important criteria to serve as a basis for building training programs, improving the quality of training of undergraduate majors in which accounting is no exception. In this study, mixed research methods including qualitative and quantitative research were used. Using analytical techniques: expert interviews, descriptive statistics, exploratory factor analysis, regression models. The scale of independent variables and dependent variables has been revised based on the review of previous studies, designed according to Likert 5 - from 1 (Very dissatisfied) scale to 5 (Very satisfied). Data is collected by convenient method for a period of 3 months, starting from January 2019 to the end of March 2019. Number of questionnaires was 203 votes.

Từ khóa: Chất lượng đào tạo, kế toán, kiểm toán, sự hài lòng.

1. Cơ sở lý thuyết

1.1 Một số khái niệm có liên quan

1.1.1 Sự hài lòng của khách hàng

Theo Brown và cộng sự (1992), sự hài lòng của khách hàng là một trạng thái mà những gì khách hàng cần, muốn, mong đợi ở sản phẩm/dịch vụ được hài lòng hay vượt quá sự hài lòng, kết quả là có sự mua hàng lặp lại, lòng trung thành và giá trị của lời truyền miệng một cách thích thú. Còn Bachelet (1995) cho rằng, sự hài lòng của khách hàng là một phản ứng mang tính cảm xúc của khách hàng, đáp lại với kinh nghiệm của họ với một sản phẩm hoặc dịch vụ. Theo Zaithaml và Bitner (2000), Sự hài lòng là sự đánh giá của khách hàng về sản phẩm/dịch vụ trong suốt khoảng thời gian sản phẩm/dịch vụ làm hài lòng nhu cầu và mong muốn của họ. Như vậy, có khá nhiều quan điểm về sự hài lòng của khách hàng. Nhưng nhìn chung đều cho rằng, sự hài lòng của khách hàng là sự đánh giá, cảm xúc của khách hàng đối với sản phẩm/dịch vụ so với mức kỳ vọng/kinh nghiệm của họ.

1.1.2 Chất lượng dịch vụ

Theo Gummesson (1991), khách hàng cảm nhận chất lượng là sự pha trộn của thực tế khách quan và ý kiến chủ quan, kiến thức cũng như sự thiếu hiểu biết. Còn Tony Bovaird (1996) đã phân biệt bốn khái niệm chính của chất lượng như sau: (i) Chất lượng là “sự quy định chi tiết” (ý nghĩa bắt nguồn từ khía cạnh kỹ thuật và văn hóa hợp đồng); (ii) Chất lượng là “sự phù hợp với mục đích” (hay “sự đáp ứng các mục tiêu của tổ chức”, bắt nguồn từ khía cạnh hệ thống); (iii) Chất lượng là “sự đáp ứng những mong đợi của khách hàng” (hay “sự đạt được những mong đợi của khách hàng”, bắt nguồn từ tâm lý học người tiêu dùng); (iiii) Chất lượng là “sự bao hàm cảm xúc nhiệt tình” – chất lượng là “cái nằm ngoài tầm ngôn ngữ và con số” (cách tiếp cận của tâm lý xã hội). Theo ông, chất lượng là một khái niệm đa khía cạnh, nhiều ý nghĩa hơn để định nghĩa dựa trên một loạt các đo lường thay vì chỉ dựa trên một chỉ số duy nhất. Đối với dịch vụ, những phạm vi chất lượng ảnh hưởng đến quan điểm chất lượng của khách hàng: Phương tiện hữu hình, sự tin cậy, khả năng đáp ứng, năng lực phục vụ, thái độ cư xử, sự tin nhiệm, độ an toàn, cách tiếp cận, sự trao đổi thông tin, sự hiểu biết khách hàng (Tony Bovaird và Elke Loffler, 2005). Parasuraman và cộng sự (1988) định nghĩa khái niệm về chất lượng dịch vụ (CLDV) được xem như một thái độ chung (golbal attitude), kết quả từ một sự so sánh giữa những kỳ

vọng và cảm nhận thực tế. Như vậy, CLDV đào tạo là khoảng cách giữa sự kỳ vọng của khách hàng (người học) về dịch vụ được cơ sở đào tạo cung cấp và cảm nhận của họ khi đã sử dụng qua dịch vụ.

1.2 Mối quan hệ giữa CLDV và sự hài lòng của khách hàng (người học)

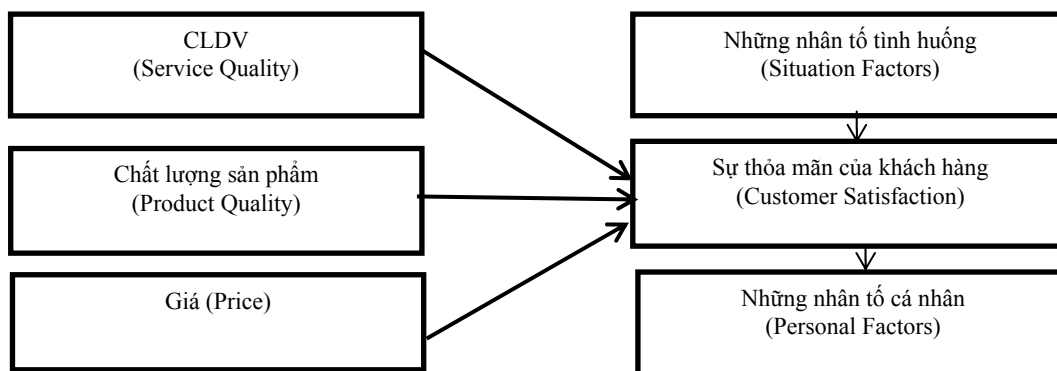
Mối quan hệ giữa CLDV và sự hài lòng của khách hàng là chủ đề được các nhà nghiên cứu đưa ra bàn luận trong các thập kỷ qua. Nhiều nghiên cứu về sự hài lòng của khách hàng trong các ngành dịch vụ đã được thực hiện. Một số tác giả cho rằng, giữa CLDV và sự hài lòng của khách hàng có sự trùng khớp vì thế hai khái niệm này có thể thay thế cho nhau. Tuy nhiên, qua nhiều nghiên cứu cho thấy, CLDV và sự hài lòng của khách hàng là hai khái niệm phân biệt. Parasuraman & ctg (1993) cho rằng, giữa CLDV và sự hài lòng của khách hàng tồn tại một số khác biệt, mà điểm khác biệt là vấn đề “nhân quả”. Còn Zeithalm & Bitner thì cho rằng, sự hài lòng của khách hàng bị tác động bởi nhiều yếu tố như sản phẩm, CLDV, giá cả, tình huống, cá nhân. CLDV và sự hài lòng là hai khái niệm khác nhau nhưng có mối quan hệ chặt chẽ với nhau trong nghiên cứu về dịch vụ. Các nghiên cứu trước đây cho thấy, CLDV là nguyên nhân dẫn đến sự hài lòng (Cronin & Taylor, 1992; Spreng & Taylor, 1996). Lý do là, CLDV liên quan đến việc cung cấp dịch vụ còn sự hài lòng chỉ được đánh giá sau khi đã sử dụng dịch vụ đó. Sự hài lòng của khách hàng xem như là kết quả, CLDV xem như là nguyên nhân, hài lòng có tính dự báo và mong đợi, CLDV là một chuẩn lý tưởng. Sự hài lòng của khách hàng là một khái niệm tổng quát, thể hiện sự hài lòng của họ khi sử dụng một dịch vụ. Trong khi đó, CLDV chỉ tập trung vào các thành phần cụ thể của dịch vụ (Zeithalm & Bitner 2000). Tuy giữa CLDV và sự hài lòng của khách hàng có mối liên hệ với nhau nhưng có ít nghiên cứu tập trung vào việc kiểm định mức độ giải thích của các thành phần của CLDV đối với sự hài lòng đặc biệt đối với từng ngành dịch vụ cụ thể (Lassar & cộng sự, 2000). Cronin & Taylor đã kiểm định mối quan hệ này và kết luận cảm nhận CLDV dẫn đến sự thỏa mãn của khách hàng. Các nghiên cứu đã kết luận CLDV là tiền đề của sự hài lòng (Cronin & Taylor, 1992) và là nhân tố chủ yếu ảnh hưởng đến sự hài lòng. Nhiều nhà nghiên cứu đã thiết lập mối quan hệ này, cho thấy có mối quan hệ giữa CLDV và sự hài lòng của khách hàng. Kết quả kiểm định trên cho thấy, CLDV tác động lên sự hài lòng của khách hàng. Mô hình sự hài lòng và CLDV, có thể được biểu hiện thành phương trình sau:

$$\text{Sự hài lòng} = \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \dots + \beta_n X_n$$

Trong đó: - X_n biểu hiện thành phần CLDV thứ n ; β_n là các tham số.

Thực sự trong lĩnh vực dịch vụ, hai khái niệm “sự hài lòng của khách hàng” và “CLDV” có sự khác nhau cơ bản, dựa trên việc phân tích những quan hệ nhân quả giữa chúng. Sự hài lòng của khách hàng, nhìn chung là một khái niệm rộng lớn hơn CLDV. Với cách nhìn này, ta có thể xem CLDV như là một yếu tố tác động vào sự hài lòng của khách hàng. Mô hình sau sẽ nói rõ điều này.

Hình 1: Mối quan hệ giữa CLDV và sự hài lòng của khách hàng



(Nguồn: Zeithaml & Bitner (2000), *Services Marketing*, McGraw-Hill)

Quan hệ giữa CLDV và hài lòng của khách hàng vẫn còn có nhiều ý kiến khác nhau, sự hài lòng là tiền tố (antecedent) của CLDV hay ngược lại. Những nhà nghiên cứu Parasuraman, Zeithaml và Bitner ủng hộ quan điểm sự hài lòng dẫn tới CLDV, coi CLDV như là sự lượng giá tổng quát dài hạn, trong khi sự hài lòng là sự đánh giá chuyên biệt qua giao dịch. Các nhà nghiên cứu khác như Cronin, Taylor và Oliver khuyến cáo rằng

CLDV là tiền tố của sự hài lòng của khách hàng. Cronin và Taylor (1992) đưa ra kết quả nghiên cứu khuyến cáo là CLDV là tiền tố của sự hài lòng của khách hàng và sự hài lòng của khách hàng có ảnh hưởng có ý nghĩa đến khuynh hướng mua hàng.

2. Phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu được thực hiện bằng phương pháp hỗn hợp bao gồm định tính và định lượng: (1) Phương pháp định tính sử dụng kỹ thuật phân tích nghiên cứu cơ sở lý thuyết thông qua nghiên cứu các tài liệu trong và ngoài nước về CLDV và sự hài lòng của khách hàng. Từ đó, đi vào nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến sự hài lòng của người học, tiếp theo sử dụng phương pháp chuyên gia và khảo sát thử: Nhằm khám phá, điều chỉnh và bổ sung các biến quan sát dùng để đo lường các khái niệm nghiên cứu. Nhằm xác định rõ nét và lựa chọn các yếu tố cơ bản tác động đến sự hài lòng của người học về chất lượng đào tạo bậc đại học ngành kế toán; Thăm dò các phản ứng, thái độ và ý kiến đóng góp của người học, chuyên gia về các câu hỏi và cách đặt vấn đề của cuộc điều tra; để có được các điều chỉnh, hoàn thiện trước khi triển khai chính thức. (2) Phương pháp nghiên cứu định lượng thông qua phương pháp phỏng vấn trực tiếp người học bằng bảng câu hỏi chính thức. Nhóm nghiên cứu lấy mẫu theo quy tắc của Comrey và Lee (1992) với cỡ mẫu 200 là đạt khá. Nghiên cứu này có 29 biến quan sát (bao gồm 26 biến độc lập và 3 biến phụ thuộc), nhóm nghiên cứu chọn cỡ mẫu bằng 7 lần số biến quan sát, nên kích thước mẫu tối thiểu phải đạt được $n = 7 \text{ lần} \times 29 = 203$. Bước này đánh giá các thang đo, kiểm định lại mô hình, các giả thuyết nghiên cứu và đo lường mức độ hài lòng của người học được thực hiện bằng hình thức phỏng vấn trực tiếp và bằng email.

3. Giả thiết và mô hình nghiên cứu

3.1. Giả thiết nghiên cứu

Giả thiết Y1: Phương tiện phục vụ có ảnh hưởng đến mức độ hài lòng của người học

Giả thiết Y2: Phương pháp giảng dạy có ảnh hưởng đến mức độ hài lòng của người học

Giả thiết Y3: Tài liệu giảng dạy có ảnh hưởng đến mức độ hài lòng của người học

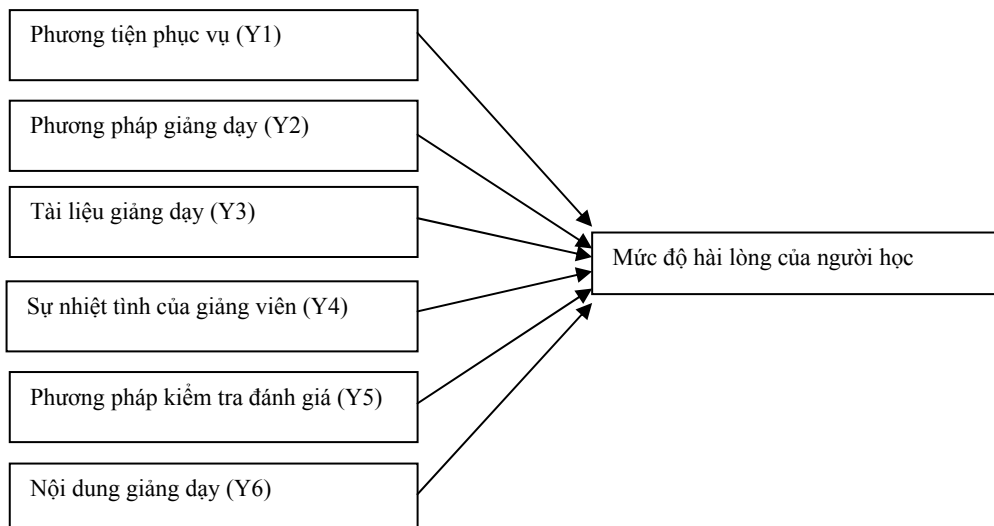
Giả thiết Y4: Sự nhiệt tình của giảng viên có ảnh hưởng đến mức độ hài lòng của người học

Giả thiết Y5: Phương pháp kiểm tra đánh giá có ảnh hưởng đến mức độ hài lòng của người học

Giả thiết Y6: Nội dung giảng dạy có ảnh hưởng đến mức độ hài lòng của người học

3.2. Mô hình nghiên cứu

Hình 2. Mô hình lý thuyết các yếu tố ảnh hưởng đến sự hài lòng của người học



4. Kết quả nghiên cứu

4.1. Thống kê mô tả đối tượng khảo sát

Để đạt cỡ mẫu tối thiểu theo quy tắc của Comrey và Lee (1992) với cỡ mẫu 200 là đạt khá. Vì vậy, nhóm sẽ phát đi 250 phiếu khảo sát cho 250 người học tại 5 trường đại học ở Bình Dương và thành phố Hồ Chí Minh. Mẫu được thu thập theo phương pháp ngẫu nhiên, dưới hình thức phát phiếu câu hỏi khảo sát trực tiếp cho người học (sinh viên), trong tổng số 250 bảng câu hỏi được phát đi thì có 224 bảng câu hỏi hợp lệ (đạt tỷ lệ

89.6%) được dùng cho nghiên cứu. Như vậy, số lượng quan sát của mẫu là $224 > 203$, thỏa mãn về điều kiện cỡ mẫu. Kết quả cụ thể về mẫu nghiên cứu như sau:

- **Về giới tính:** Có 28 nam (12.5%) và 196 nữ (87.5%) trong 224 người học hồi đáp hợp lệ. Từ kết quả thống kê cho thấy, nữ giới chiếm tỷ lệ cao hơn nam giới. Điều này phù hợp thực tế vì sinh viên học ngành kế toán đa số là nữ giới.

- **Về khóa học:** Có 48 người được khảo sát là sinh viên năm thứ nhất (khóa học 2018-2022) chiếm 21.4%, có 52 người được khảo sát là sinh viên năm thứ hai (khóa học 2017-2021) chiếm 23.2%, có 57 người được khảo sát là sinh viên năm thứ ba (khóa học 2016-2020) chiếm 25.4%, có 67 người được khảo sát là sinh viên năm thứ tư (khóa học 2015-2019) chiếm 30% trong 224 người hồi đáp hợp lệ. Số lượng điều tra phân bố đều các khóa học không có sự chênh lệch nhiều.

Bảng 1: Thống kê mẫu khảo sát nghiên cứu

Thông tin mẫu	Đối tượng	Tần suất (người)	Phần trăm (%)	Phần trăm tích lũy (%)
Giới tính	Nam	28	12.5	12.5
	Nữ	196	87.5	87.5
Khóa học	Khóa học 2018 - 2022	48	21.4	21.4
	Khóa học 2017 - 2021	52	23.2	23.2
	Khóa học 2016 - 2020	57	25.4	25.4
	Khóa học 2015 - 2019	67	30.0	30.0
Tổng cộng		224	100.0	100.0

(Nguồn: Thu thập từ 224 phiếu khảo sát)

4.2. Kiểm định chất lượng thang đo

Đánh giá độ tin cậy của thang đo thông qua hệ số tin cậy Cronbach's Alpha, điều kiện kiểm định trong nghiên cứu này là các thang đo có độ tin cậy thì hệ số Cronbach's Alpha thỏa mãn điều kiện ≥ 0.6 ; các hệ số tương quan biến tổng đều > 0.3 (Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008) chấp nhận được ở mức độ tin cậy, sau khi sử dụng phần mềm SPSS để phân tích, kết quả như sau:

Bảng 2: Kết quả phân tích chất lượng thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha

STT	Yếu tố	Mã hóa	Số biến (N of Items)	Cronbach's Alpha
1	Phương tiện phục vụ	PTPV	5	0.763
2	Phương pháp giảng dạy	PP	5	0.821
3	Tài liệu giảng dạy	TL	4	0.813
4	Sự nhiệt tình của giảng viên	SNT	4	0.787
5	Phương pháp kiểm tra đánh giá.	ĐG	4	0.849
6	Nội dung giảng dạy	ND	4	0.772
7	Mức độ hài lòng của người học	ĐHL	3	0.665

(Nguồn: Kết quả xử lý số liệu của nhóm nghiên cứu).

Kết quả phân tích ở Bảng 1 cho thấy, các hệ số Cronbach's Alpha đều lớn hơn 0.6 và tất cả các biến quan sát cho các biến trong mô hình gồm cả biến độc lập và biến phụ thuộc đều có hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0.5. Kết quả này cho thấy, các biến nghiên cứu ở đây là phù hợp và đáng tin cậy. Ngoài ra, khi phân tích độ tin cậy tổng hợp và phương sai trích cho thấy các hệ số tin cậy tổng hợp đều lớn hơn 0,7 và phương sai trích các nhân tố đều lớn hơn 0.5, khẳng định các thang đo đạt tính tin cậy cần thiết. Qua kết quả phân tích ở trên, toàn bộ 29 quan sát trong mô hình phù hợp và đủ điều kiện cho các bước phân tích tiếp theo.

4.3 Kết quả Phân tích nhân tố (EFA: explorory factor analysis)

Kết quả phân tích với $KMO = 0.739$ của các yếu tố độc lập và $KMO = 0.637$ của yếu tố phụ thuộc thỏa mãn điều kiện $0.5 \leq KMO \leq 1$ (Hair & ctg, 2006) nên phân tích nhân tố được chấp nhận với dữ liệu nghiên cứu; tổng phương sai trích là 64.056% sự biến thiên của các biến quan sát được giải thích tới 64.056% $> 50\%$ (Hair & ctg, 2006) nhóm nhân tố được rút ra. Hệ số Eigenvalues orver = 1.470 > 1 ; Sig Barlett's Test = 0.000 < 0.05 phân tích nhân tố là phù hợp. Như vậy, kết quả phân tích yếu tố cho ta kết quả, các biến quan sát trong 6 yếu tố độc lập và 1 yếu tố phụ thuộc được giữ nguyên như ban đầu.

4.4 Kết quả phân tích hồi quy bội

Bảng 3. Mô hình hồi quy

Tóm tắt mô hình						
Mô hình	R	R bình phương	R bình phương hiệu chỉnh	Sai số chuẩn của ước lượng	Durbin-Watson	
1	0.795a	0.632	0.622	0.44888	1.897	
ANOVA ^b						
Mô hình	Tổng bình phương	Df	Bình phương trung bình	F	Sig.	
1	Hồi quy	75.035	6	12.506	62.065	0.000a
	Phần dư	43.725	217	.201		
	Tổng	118.760	223			

Coefficients^a

Mô hình	Chưa chuẩn hóa		Chuẩn hóa	T	Mức ý nghĩa	Thông kê cộng tuyến	
	B	Sai số chuẩn	Beta			Tolerance	VIF
1	(Hằng số)	0.134	0.176	.763	0.446		
	PTPV	0.146	0.049	0.152	2.957	0.003	0.641
	PP	0.152	0.048	0.168	3.145	0.002	0.597
	TL	0.154	0.043	0.165	3.562	0.000	0.795
	SNT	0.262	0.052	0.279	5.085	0.000	0.566
	ĐG	0.034	0.015	0.101	2.350	0.020	0.911
	ND	0.260	0.038	0.317	6.844	0.000	0.791

(Nguồn: Kết quả phân tích của nhóm nghiên cứu)

Hệ số xác định hiệu chỉnh = 0.622, Kết quả phân tích hồi quy bảng cho thấy, hệ số xác định hiệu chỉnh có ý nghĩa thống kê và phản ánh dữ liệu có độ tin cậy cao. Hệ số xác định hiệu chỉnh gần tới 1 thì mô hình nghiên cứu càng tốt, hệ số xác định hiệu chỉnh = 1 thì các biến độc lập giải thích được 100% sự biến thiên của giá trị trung bình biến phụ thuộc. Với hệ số Durbin- Watson = 1.897, nằm trong khoảng cho phép từ 1 đến 3 nên không xảy ra hiện tượng tự tương quan hay nói cách khác không có mối tương quan giữa các phần dư (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008).

Kiểm định đa cộng tuyến: Xem xét hệ số phóng đại phương sai VIF, một khi giá trị này vượt quá 10 thì thể hiện dấu hiệu đa cộng tuyến, trong khi kết quả cho thấy hệ số VIF của các biến độc lập đều <10 nên hiện tượng đa cộng tuyến được đánh giá là không nghiêm trọng (Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008).

Kiểm định giả thuyết nghiên cứu: Các giá trị sig. thành phần đều <0.05 nên các biến trên đều tác động đến sự hài lòng của người học. Do đó, phương trình hồi quy có hệ số đã chuẩn hóa được viết lại như sau:

$$DHL = 0.152*Y_1 + 0.168*Y_2 + 0.165*Y_3 + 0.279*Y_4 + 0.101*Y_5 + 0.317*Y_6$$

Trong đó, yếu tố nội dung giảng dạy (Y_6) có tác động cao nhất đến mức độ hài lòng của người học. Tiếp theo, yếu tố sự nhiệt tình của giảng viên (Y_4) là yếu tố tác động thứ 2 đến sự hài lòng của người học, tiếp đến là yếu tố phương pháp giảng dạy (Y_2) và tài liệu (Y_3) có tác động đến sự hài lòng của người học, cuối cùng là phương tiện phục vụ (Y_1) và phương pháp kiểm tra đánh giá (Y_5) có tác động đến sự hài lòng của người học.

5. Kết luận

Kết quả đánh giá thang đo bằng hệ số tin cậy Cronbach's Alpha cho thấy, các biến đo lường của các thành phần đều đạt yêu cầu. Kết quả phân tích nhân tố khám phá cho thấy, mô hình phù hợp và biến phụ thuộc đạt được giá trị hội tụ. Vì vậy, mô hình nghiên cứu đề xuất ban đầu được giữ nguyên. Kết quả kiểm tra hệ số tương quan cho thấy các biến độc lập có tương quan với biến phụ thuộc, đồng thời các biến độc lập đạt được giá trị phân biệt. Tiếp theo, nhóm nghiên cứu đưa các yếu tố của mô hình đề xuất vào phân tích hồi quy bội và kiểm định giả thuyết nghiên cứu.

Kết quả phân tích hồi quy cho thấy, mô hình 06 yếu tố thu được từ phân tích nhân tố khám phá (EFA) thì có 06 yếu tố ảnh hưởng đến sự hài lòng của người học được xếp theo thứ tự quan trọng từ cao nhất đến thấp nhất đó là: *Nội dung giảng dạy* ($\beta=0,317$); *Sự nhiệt tình của giảng viên* ($\beta=0,279$); *Phương pháp giảng dạy* ($\beta=0,168$); *Tài liệu giảng dạy* ($\beta=0,165$); *Phương tiện phục vụ* ($\beta=0,152$); *phương pháp kiểm tra đánh giá* ($\beta=0,101$). Mô hình nghiên cứu giải thích được 62,2% sự biến thiên của các yếu tố ảnh hưởng đến sự hài lòng của người học về chất lượng đào tạo ngành kế toán, còn lại 37,8% do tác động bởi các yếu tố khác chưa được nghiên cứu trong mô hình này.

Kết quả nghiên cứu đã cho thấy, những mặt được và chưa được trong hoạt động đào tạo ngành kế toán ở bậc đại học hiện nay thông qua đánh giá của người học về phương tiện phục vụ, nội dung giảng dạy, phương pháp giảng dạy, tài liệu, sự nhiệt tình của giảng viên và phương pháp kiểm tra đánh giá. Qua đó, cũng cho thấy mong muốn, nguyện vọng của người học đối với các cơ sở đào tạo, các trường đại học. Người học đề cao nội dung đào tạo; tinh thần trách nhiệm, sự nhiệt huyết, nhiệt tình của giảng viên; tài liệu giảng dạy. Sự chuyên nghiệp trong hoạt động đào tạo với phương tiện phục vụ hiện đại hỗ trợ cho quá trình đào tạo là mong muốn của người học nhằm hướng đến những sản phẩm đào tạo đạt được chất lượng cao.

Kết quả nghiên cứu là nguồn thông tin tham khảo có ích, là bằng chứng thực nghiệm cụ thể về các yếu tố tác động đến chất lượng đào tạo ngành kế toán tại các trường đại học dưới góc nhìn của người học. Như vậy, dưới tác động của cuộc cách mạng công nghiệp 4.0, các trường đại học cần phải mạnh dạn đầu tư, đổi mới quá trình đào tạo, nhất là nội dung đào tạo theo hướng tiếp cận và kế thừa những mặt tích cực của chương trình đào tạo của các trường đại học tiên tiến trong khu vực và trên thế giới về lĩnh vực kế toán, kiểm toán, để tạo nên sự hài hòa về đào tạo hàn lâm, kết hợp với với các tổ chức nghề nghiệp, DN trong nước và quốc tế. Để từng bước đưa vào chương trình đào tạo những nội dung có tính ứng dụng chuyên nghiệp trong quá trình đào tạo các loại chứng chỉ hành nghề được công nhận rộng rãi ở Việt Nam và quốc tế như chứng chỉ hành nghề kế toán, kế toán trưởng, CPA, ACCA, CMA,... Kết hợp đào tạo kỹ năng nghề nghiệp chuyên sâu, giữa thực tế về kế toán, kiểm toán của Việt Nam gắn với tính chất quốc tế hoá theo xu hướng hội tụ kế toán toàn cầu, từ đó nâng cao tính hiện đại, tính chuyên nghiệp cho chất lượng đầu ra ở bậc đại học của ngành kế toán. □

Tài liệu tham khảo

1. Comrey and Lee (1992), *A first course in factor analysis*, Hillsdale, Erlbaum, New York;
2. Gronroos, C. A., 1984. *Service Quality Model and Its Marketing Implications*, *European Journal of Marketing*, 18 (4): 36 – 44;
3. Gerbing, D. and Anderson, J. (1988), “An updated paradigm for scale development incorporating unidimensionality and its assessment”, *Journal of Marketing research*, Vol. 25, pp. 186-92;
4. Hunter, J.E. and Gerbing, D.W. (1982), “Unidimensional measurement, second-order factor analysis, and causal models”, in Staw, B.M. and Cummings, L.L. (Eds), *Research in Organizational Behavior*, Vol. 4, pp. 267-99;
5. Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008), *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS*. Thành phố Hồ Chí Minh: NXB Hồng Đức;
6. Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2011), *Giáo trình thống kê ứng dụng trong kinh tế - xã hội*, NXB Lao động xã hội.
7. Kotler, P., & Keller, K.L., 2006. *Marketing Management*, Pearson Prentice Hall, USA;
8. Lehtinen, J.R. and Lehtinen, U. (1982), “Service quality: a study of quality dimensions”, unpublished Working Paper, Service Management Institute, Helsinki;
9. Nguyễn Đình Thọ (2011), *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh -Thiết kế và thực hiện*, NXB Lao động – Xã hội.
10. Nguyễn Thị Bảo Châu, Thái Thị Bích Châu, (2013). *Đánh giá mức độ hài lòng của sinh viên đối với chất lượng đào tạo của khoa kinh tế và quản trị kinh doanh trường Đại học Cần Thơ, giai đoạn 2012 -2013*, *Tạp chí Khoa học, trường Đại học Cần Thơ*, số 28/2013, trang 117-123.
11. Nguyễn Thị Ngọc Xuân, (2018). *Các yếu tố ảnh hưởng đến sự hài lòng của sinh viên về CLDV giáo dục của trường Đại học Trà Vinh*, *Tạp chí Giáo dục*, số đặc biệt kỳ 1, Tháng 5/2018, Trang 133-137.
12. Oliver, R. L. & W. O. Bearden, 1985. *Disconfirmation Processes and Consumer Evaluations in Product Usage*, *Journal of Business Research*. 13: 235 – 246;
13. Parasuraman, A., Zeithaml, V.A. and Berry, L.L. (1985), *A conceptual model of service quality and its implications for future research*, *Journal of Marketing*, Vol. 49, pp. 41-50;
14. Parasuraman, A., V.A Zeithaml, & L. L. Berry, 1988. *Servqual: a multipleitem scale for measuring consumer perceptions of service quality*, *Journal of Retailing*, 64 (1): 12 – 40;
15. Philip Kotler: *Building customer satisfaction through quality, service and value*;
16. Tony Bovaird & Elike Löffler (1996), *Public management and governance*, London and Newyork: Taylor & Francis Group, 138-144;

ENHANCING THE QUALITY OF ACCOUNTING AND AUDITING HUMAN RESOURCES IN THE INDUSTRIAL REVOLUTION 4.0

✉ *MS. Nguyen Thu Huong*
Hanoi Metropolitan University

Received date: 20/4/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 20/5/2019

Abstract: *The whole world is entering the Fourth Industrial Revolution (IR), a digital revolution that has emerged since the middle of the last century, blurring the boundaries between the physical, digital and biological fields. IR 4.0 will have been being a major trend affecting the socio-economic development of each country, the world, in all markets and especially the labor market. How does IR 4.0 affect the accounting–auditing profession? How can Vietnam obtain bachelors who have knowledge and spirit to be confident enough and what do they need to do in the era of IR 4.0? In this study, the author discusses the impact of IR 4.0 on accounting and auditing career as well as proposes some solutions to improve the quality of human resources in accounting and auditing in IR 4.0.*

Keywords: *Accounting, auditing, human resource, IR 4.0*

1. Introduction of the Industrial Revolution 4.0

IR 4.0 is a term composed of a variety of modern automation technologies, data exchange and fabrication. "IR 4.0 is defined as" a phrase for the organization's technologies and concepts in the value chain "in conjunction with physical systems incyberspace, internet of things (IoT) and internet of service (IoS). The nature of IR 4.0 is based on digital technology and integrates all smart technologies to optimize processes and production methods; Emphasizing the technologies that will have been having the greatest impact are 3D printing technology, biotechnology, new material technology, automation technology, robot, etc.

IR 4.0 is the current trend of automation and data exchange in manufacturing technology. It includes physical network, Internet of things network and cloud computing. Industry 4.0 facilitates the creation of "smart factories" or "digital factories." In these smart factories, virtual space physics systems will monitor the physical processes, creating a virtual copy of the physical world. With IoT, these virtual physics systems interact with each other and with people in real time, and through IoS, users will be involved in the value chain through the use of these services" (According to Prof. Klaus Schwab, President of the World Economic Forum, Industry 4.0).

The widespread application of information and communications technology advances such as IoT, cloud computing, virtual reality technology into industrial production blurring the boundary between the real and the virtual world, called the cyber-physical production system (CPPS). This is the foundation for building smart and digital factories today. CPPS is a network of online communication between machines, organized as social network.

In the digital factory, smart machines communicate with each other through the network and continuously share information about current stock, incident or error, changes in the orders or the level of need. Production process and production time are coordinated with the goal of increasing productivity and optimizing production time, capacity and product quality in terms of development, production, marketing and purchasing. Sensors, actuators and control panels allow machines to link to factories, other network systems and communicate with human. These smart networks are the backbone of today's smart factories.

To digital factories, in addition to infrastructure of smart network, there is also the connection with the infrastructure of other smart networks such as smart mobile network, smart grid, smart logic network, smart house network or smart building network and it links to both e-commerce and social networks. All these networks are the trend of Industry 4.0, based on outstanding developments of information technology - communication and computer science: IoT, IoS, Internet data connection, internet people connection.

2. Impact of IR 4.0 on Accounting and Auditing

The fourth industrial revolution takes place in many fields, with the emergence of robotic technology with artificial intelligence bringing many applications in society. Thanks to the artificial intelligence inside, robots work smarter, have the ability to memorize and learn boundlessly while that ability in human is weaker when they are older. The advantage of being able to work 24 hours without payment, tax, insurance, etc., is threatening the relationship of using real or robot labor. As the robot works the better, there is no reason to use human labor with such weaknesses as health, consciousness reduced by time. That makes the factors that developing countries have considered as their strengths such as the young, abundant manual labor force, are no longer strengths and even threatened. Fields where robot technology can affect are textiles, services, entertainment to healthcare, transportation, education or even accounting, auditing and banking.

Technology has been changing a lot of processes, including the accounting process. The impact of the revolution 4.0 on corporate finance and accounting departments can be divided into the following aspects:

First, data analysis: Besides excel as well as common accounting software previously used such as Misa and Fast, the development of technology will provide more modern tools and software.

Second, cloud technology: Store information in realtime in large volumes and without much memory limitations as before.

Third, the automation process: Most accounting jobs are standardized records, so automation technology can replace financial-accounting departments in these jobs.

Next, artificial intelligence: In addition to simple bookkeeping, artificial intelligence can replace people with complex accounting practices such as valuation, provisioning. Thereby, it greatly helps reduce the number of personnel.

Fifth, Blockchain technology: Linking all financial-accounting data together". These are the most obvious aspects that can be seen or with the continuous development of technology, we can simply try to consider whether in the era of IR 4.0, accounting and auditing profession will it be replaced by a robot or not? Just 10 years ago, accounting and auditing were considered the two most secure jobs in the world, but with the rapid development of technology these two jobs are now facing serious replacement from robots.

"In an Oxford University's survey conducted in 2013 and recently published is about the most risky jobs being replaced by robots. The result is that 97.6% of accounting jobs will be computerized in the near future and less likely, it is 95.3% of auditing jobs will be placed by automation.

In fact, Deloitte Touche Tohmatsu Limited says 94 % of accounting jobs in the Netherlands will be fully automated in the next 10 to 20 years, a staggering number. Of course, accountants and auditors around the world will not be able to resist this harsh reality and they need to change their working way right now to make sure they are not replaced. Robots can become a tool for them to solve administrative problems, freeing them to focus on strategies and financial analysis of their companies.

Technologies replacing accounting and auditing jobs are available on the market today. In the US, AskMyUncleSam chatbot has been put into operation. This artificial intelligence will help you answer questions about any tax deductions you may have. AskMyUncleSam is a standalone database set and capable of communicating with taxpayers. At the same time in the context of Netherlands, an information technology company has launched an accounting data entry solution that "not using hands". This technology allows accountants to automatically input repetitive data without using hands, helps them have extra time to work on other tasks instead of wasting time on inputting data for hours. Another company in Belgium, Xpenditure, uses mobile technology to allow customers to scan their receipts and invoices on the company's online system. By that, the company will produce a daily cost report instead of gathering receipts and receipts into a huge report each month. The Startup AppZen technology enables auditors and accountants to audit financial statements at random rather than counting all of their materials for too long. "(Thien Ha, 2017).

In fact, there is currently about 66% of the accounting and finance department's time spent on document processing while the ideal model for this in the future is around 11%. *Revolution 4.0 will support many people towards this ideal model. But in order to exploit the benefits of technology, the financial-accounting department "needs to be well prepared", if not then compromising the risk of being replaced by technology is inevitable.*

3. Recommendations for Improving the Quality of Accounting and Auditing Human Resources in the IR4.0

We can see that the elements of the fourth Industrial Revolution have put people in the competition for jobs and conquering artificial intelligence and robots. In order to cope with this challenge, students are required to prepare themselves for information technology and good foreign language skills, soft skills and practical work experience to open the door to the playing field of globalization.

Raising awareness: This can be considered as one of the first and most important factors for businesses to grasp the opportunities in the forthcoming Revolution 4.0. In the beginning phase, businesses should disseminate information related to the change with the company's staff in general and accountants in particular. To companies providing accounting services, it is necessary to have a certain investment in technology and to implement training programs to update and improve technical skills and expertise for staffs, not just disseminating information.

** Ability to apply scientific and technological advances into practice*

Nowadays, the world and Vietnam have been entering the fourth IR or industry 4.0. This revolution will transform the way we live, work and communicate in a whole new way.

The center of the fourth industry revolution is information technology (IT) and Internet of things (IoT), not only helps people communicate with people, but also help human communicate with machines, people communicate with objects and objects communicate with each other. Thus, countries wishing to enter the industrial revolution require a high quality human resource capable of applying technological revolutionary advances to practical production so that they can meet the development requirements.

** Good foreign language - expanding career opportunities*

In the midst of the "multinational" trend of companies, knowing at least one foreign language will help you stand out, easily get the job suited to your ability and level. The search of information recruitment will expand many attractive positions.

** Good interpersonal skills – advantage of getting on well with working environment*

Soft skills include: communication, teamwork, partner selection, presentation skills (expression and manipulation of intelligence, technology, skills), time management, etc. Especially, it is time management to help students not drown in social network, entertainment that making the work ineffective, reducing productivity.

** Practical work experience - the secret for impressing employers*

Businesses often require the recruitment of experienced candidates, so many graduates often do not meet. In contrast, many new graduates have a beautiful CV with quite "thick" experience, they quickly adapted to the business environment while in college.

According to the analysis and requirements required for the accounting and auditing human resources above, the authors propose direct solutions to improve the quality of accounting - auditing human resources in industrial revolution 4.0.

On the school side

It can be said that training quality is the key factor for improvement solutions of accounting - auditing human resources. Not just focusing on the training of specialized knowledge when training. In order to have quality human resources in this new trend, families and schools must work together to guide and develop students in all aspects:

The first, to the attitude towards learning and career in the future, students should be represented in terms of moral, manner and have responsibility to school work, they will be motivated and interested in their majors. Therefore, in the course of training, it is necessary to develop a suitable program reflecting the needs of the future in order to attract the interest - concern of students with the major. Moreover, this depends on the impact

and orientation of the family on the profession. Therefore, whether the training results are really quality or not, it depends on the combination for the education of both the family and the school.

The second, in terms of skills, is the level of proficiency with the work of the students. In other words, it shows the capability of working. Through direct examination of the students' proficiency in the training process to find out how proficient the particular job is. At the same time, to foster and offset the professional gap. In addition, the skills discussed here are all factors that contribute to the student's proficiency in the work. They include professional skills: skills in arranging, preserving documents; skills in handling accounting professional situations; Reading, writing and analysis skills of financial reports and skills related to the quality of work: communication skills; Teamwork skills; Behavioral – handling skills; To achieve these skills, the requirements for training is to build a career-focused curriculum. Students are exposed to the environment, become familiar with the situation and master the specialized knowledge they have been trained. It is necessary to have a reasonable inspection plan and meet the quality requirements. This is a serious problem of the school in the training of the new generation of human resources.

The third is knowledge which is the understanding of the work of students to the extent that professional expertise in work is first demonstrated by the acquisition of knowledge at the school and meet the exams, exams of each semester. To achieve the level of understanding in the work, the most demanding is attitudes - the ability to acquire in each individual student in combination with the effective training of the school.

In parallel, the development of practical training programs on accounting & auditing must be associated with the needs of profession of the society. In order to fulfill this requirement, training programs need to be based on full and scientific job, profession analysis. Reducing the amount of time and duration of general education modules to increase the time spent learning the practical modules. In addition to the practice of specific modules, comprehensive set of exercises should be developed, which enables learners to easily visualize and approach the system of professions. Comprehensive set of exercises create new excitement, contributing to increase the initiative for students to study.

Giving timely support of equipment, facilities (computer, projector, practice room, virtual accounting room, etc.) to improve the quality of teaching the module to help students easily visualize the actual job later. Strengthening of practical skills training for lecturers. Implementing close links with businesses and using labor basics to see the direction of practical training, according to social needs and at the same time have more practical information, actual professional situations. It is essential to participate in the accounting and auditing environment so that teachers are not the only ones who master the theory but they can also do the actual work.

On the employer side

Currently, most employers require professional experience for their candidates, which is a big pressure for individual students and the school. Therefore, to recruit the right people - the right job, we hope that as a recruiter, organizations - businesses would give students the opportunity to express and experience. Right from the long internships, employers need to provide students with access to actual works, exposure to daily situations that occur with accounting and auditing job or to make it possible for potential students to experience professional test rounds and interviews of the units - which are considered human resources to exploit. Even the units can organize effective training sessions aimed at helping students get acquainted with and explore the reality of the working environment - culture at the unit to refine the suitable candidates for both the needs of recruitment and the opportunity for students after graduation. To implement this, the school and the businesses need to build a close tie to open the opportunity for students to practice and experience.

On the student side

Students need to take a serious attitude towards their careers and have clear goals for the future, demonstrated in attitudes to learning, academic results and the desire to approach the actual work. To do this, students need to meet the requirements as below:

- + Having positive attitude, the demand for learning, profession interest and professional development.
- + Having abilities to learn, improve communication skills and skills in foreign languages, informatics, skills to work independently or in group.

The center of the fourth industry revolution is information technology (IT) and Internet of things (IoT), not only helping people communicate with people, but also help human communicate with machines, people communicate with objects and objects communicate with each other. Thus, countries wishing to enter the industrial revolution require a high quality human resource capable of applying technological revolutionary advances to practical production so that they can meet the development requirements.

Therefore, right from the university lecture, students should actively accumulate knowledge about information technology, update in time and apply the latest scientific and technological advances of the world into life so that we can have the opportunity in career competition, opening the door to enter the field of globalization.

On the other hand, foreign language improvement is a necessary requirement. The ability to use foreign languages will provide us with opportunities to access foreign news, books and documents, to communicate with international friends to exchange and learn the culture of other lands on the earth and human knowledge. It must be emphasized that learning a foreign language is not just about vocabulary and efficiency, that means foreign language learners must simultaneously learn the culture of another country in order to have a proper expression.

Besides, the ability to work independently, with stand the pressure of work, communication, teamwork, partner selection, presentation skills (expression and use of wisdom, technology, skills), time management are needed. Especially, time management skills to help students not drown in social network, entertainment making the work in effective and reducing productivity. In the course of learning, students need to exploit and develop their maximum potential. Take part in exciting outdoor activities, clubs, classes, etc. where students can practice these skills.

+ Knowing how to take advantage of opportunities from employers to have the actual experience, accumulate experience while sitting on the school seat.

Internship is a great advantage for students to overcome the harsh recruitment as well as not be surprised when getting started. The internship is the best time for students to learn about their field of study. Basically, an internship process is similar to a training process for a new employee in the company.

4. Conclusion

Industrial Revolution 4.0 is a revolution that has a full impact on all fields and accounting industry does not stand outside. Internet of things, big data, artificial intelligence or Blockchain technology will change the way of doing accounting works in the direction of reducing the recording work, toward the trend of forecasting and consulting information on the financial situation of businesses. Accounting information will be improved in terms of quality: More timely, more accurate, more transparent, reliable and comparable. Instead of carrying out book-keeping, accountants will gradually move to forecasting jobs and advise on suitable accounting models for each type of business. Therefore, it requires highly qualified accountants with deep knowledge of accounting and technology language. In preparation for this radical change, it is necessary to raise awareness about the impact of the Industrial Revolution 4.0 on the future accounting trend. □

References

- Fourth Industrial Revolution context, major trends and typical products, Journal of Automation today, 5/2016;*
Overview of "The IR4.0", National Agency for Science and Technology Information, 2017.
Thien Ha (2017), Accounting profession facing the risk from robots, mothegioi.vn, 2017.
Seele, P. (2016), Digitally unified reporting: how XBRL-based real-time transparency helps in combining integrated sustainability reporting and performance control. J Clean Prod, 136, 65-77.
5. Buritt, R., Christ, K. (2016), Industry 4.0 and environmental accounting: a new revolution?, Asian journal of sustainability and social responsibility, 1(1), 23-38.
-

SUSTAINABILITY REPORTING IN VIETNAM IS A MUST TO INTEGRATE WITH THE GLOBAL ECONOMY

✉ *Le Thi Thanh Nhat (M.S)*

*The Faculty of Economics and Accounting – Quy Nhon University – Vietnam
QUT Business School – Queensland University of Technology – Brisbane, Australia*

Received date: 10/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 16/5/2019

Abstract: *Sustainability reporting has become increasingly popular nowadays. It is one of important tools for corporations to communicate with their stakeholders regarding social and environmental responsibility. However, there are limited number of enterprises in Vietnam preparing and publishing this kind of report. This paper aims to give a picture of the current practices and review previous literature of sustainability reporting. The author also indicates some causes leading to the lack of sustainability disclosure and figure out huge benefits of disclosing these information in Vietnam economy. The fundamental difference in this paper is the analysis of factors affecting based on cross-culture in accounting and the use of institutional theory. The second thing is the finding of advantage of sustainability reporting to SMEs, which account for most of Vietnam economic community. The article concludes with the claim that sustainability reporting is an inevitable tendency and should be compulsory in Vietnam in order to integrate with the global economy.*

Keywords: *Sustainability reporting, Sustainability disclosure, Culture, SMEs, Global economy, Vietnam economy.*

1. Introduction

Over the past 30 years, Vietnam economy has developed significantly, transforming and obtaining many achievement. The Vietnamese government has recently started a sustainable outlook to accompany this rapid economic growth. The rapid economic growth in Vietnam also comes with the increase in stakeholders' awareness, which focuses not only in profit or prosperity but also other aspects like environment, society and governance. In other words, stakeholders tend to take care more of the sustainable development nowadays. In Vietnam, most multinational corporations, listed companies have considered the importance of the sustainable development and publish their sustainability report as well. On the other hand, because most of sustainability reporting requirements are only applicable to large or listed companies, SMEs (small and medium-sized enterprises) have limited awareness of sustainability and capacity to develop and integrate sustainable development into their business operation. While the majority of businesses in Vietnam are SMEs and super small enterprises, the low awareness and low rate of sustainability reporting of these sectors have inadvertently created development barriers to the Vietnam economy as well as integration with the global economy. Therefore, understanding the reason behind this problem and figure out benefits to motivate the preparation and publication of sustainability report in SMEs in particular and Vietnam businesses in general is important.

The motivation for research was covered in the first section, followed by the review of relevant literature and theory. Then, the current practices of sustainability reporting in Vietnam was analysed, which also include some causes of the problem based on author's viewpoint and benefits to motivate the sustainability disclosure in Vietnam business. This paper can be used as the beginning of research studying the impact of culture on sustainability disclosure in Vietnam and how to build the framework of indicators of sustainability disclosure which is suitable for Vietnam enterprises.

2. Literature Review

2.1. Theory

Previous literature has suggested theories to support why companies voluntarily discloses their sustainability reporting externally. Among them, stakeholder theory, legitimacy theory and institutional theory have widely been approached and used by different researchers. These theories are usually called "system-

oriented theories” or *“open systems theories”*, which recognize the organization as a component in a broader social system. The organization affects and is affected by the community surrounding (Deegan, 2014). Furthermore, stakeholder, legitimacy, and institutional theories all stem from a broader theory named *“Political Economy theory”*, which claims society, politics and economics are closely connected and economic aspects cannot be meaningful without considering others (Gray et al, 1995).

First, stakeholder theory emphasises the role of stakeholders in an organization, and sustainability disclosure would satisfy stakeholders’ demand for environmental and social information. This theory also highlights the importance of sustainability disclosure in improving the relationship with corporation’s stakeholders (Gray et al, 1995). Second, legitimacy theory is a theory that suggests an organization needs to comply with the norms and expectation of the society that it operates within. And, sustainability reporting is needed to ensure corporate survival (Dounnik&Perera, 2014). Lastly, researchers who follow institutional theory explains at a broader level that sustainability reporting is to conform to norms that society imposed on them, and organizations operating within a specific “institutional environmental” might have similar behaviour (Deegan, 2014).

2.2. Previous studies

The concept of CSR (Corporate Social Responsibility) reflects the responsibility of business for their impacts on environment and society. In other words, organizations play an important role in contributing to a more sustainable development. The implementation of CSR activities has led enterprises to find ways to communicate these activities with stakeholders or to prepare a report. In today’s economy, sustainability reports might affect stakeholders’ decision-making process, and contribute to the corporate sustainable development (Lozano &Huisinigh, 2011). The development of sustainability report is determined by many factors. On the one hand, the increasing awareness of stakeholders about environmental and social issues has put pressure on the way business performs and reports (Conley & William, 2005). On the other hand, while many companies have voluntarily engaged in CSR activities in their effort to reach short-term and long-term target; however, stakeholders’ low awareness of companies’ CSR activities might decrease the companies’ attempt to maximize business achievement from that. Therefore, sustainability reporting can be regarded as an effective and understandable communication tool with stakeholders. Corporate governance is also a driver motivating companies to offer their sustainability information, and hence strive to increase the corporate transparency and accountability (Kolk, 2008). Corporate governance is the system showing how corporation is directed and managed (Cowan, 2004), and one of important features of a good corporate governance practice is the consideration of the community in business operation (Rankin et al, 2018). The link between corporate governance and sustainability disclosure is also mentioned in studies by Haniffa& Cooke (2005) and Liao et al (2016). In addition, Hahn &Kuhnen (2013) summarized internal and external factors affecting the provision of sustainability report.

Sustainability reporting is now increasingly popular all over the world. It is believed to improve corporate relationship with investors and clients, and align with stakeholders’ demand for transparency and accountability (Junior et al, 2014). Sustainability reporting is also an important tool for an effective governance and to support decision-making process (Clarkson et al, 2008). The following table presents the sustainability reporting rate by countries in 2011-2017 (KPMG, 2017).

Table 1: Rate of CSR Reporting in countries over the years

Region	2011	2013	2015	2017
Americas	69%	76%	77%	83%
Asia Pacific	49%	71%	79%	78%
Europe	71%	73%	74%	77%
Middle East & Africa	61%	54%	53%	52%
Global G250 average	95%	93%	92%	93%
N100 average	64%	71%	73%	75%

Source: The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017

In addition, many organizations have voluntarily obtained external assurance for the sustainability report. The assurance rates rises most considerably in nations with high sustainability reporting rate. These following figures are also collected by KPMG in their annual survey of corporate responsibility reporting.

Table 2: Rate of Sustainability report assurance over the years

	2011	2013	2015	2017
Global G250 average	46%	59%	63%	67%
N100 average	38%	38%	42%	45%

*Base: 3,543 N100 companies that report on CSR, 233 G250 companies that report on CSR
Source: KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017*

As can be seen, the provision of sustainability reporting is an inevitable tendency in today's economy. The disclosure not only enhances creditability and accountability of a company, but also help company to communicate more effectively with their stakeholders, which in turn increases business capital and capacity.

3. The current practices of sustainability reporting in Vietnam

While the provision of sustainability reporting is increasingly popular and compulsory in some countries, for instance, the figure in Global G250 countries is 93% in 2017; the value of publishing sustainability report is relatively new and unrecognized in others. In Vietnam, through an ASEAN initiative, Vietnam Chamber of Commerce and Industry started to promote corporate social responsibility (CSR) to raise firm awareness from 2000. In addition, on October 6, 2015, the Ministry of Finance issued Circular No. 155/2015/TT-BTC (effective from January 2016) providing guidance for enterprises to disclose information in the securities market, particularly information disclosure relating to sustainable development. However, there were more than half of 150 Vietnamese enterprises in a survey having no idea of what sustainability report is (VBCSD¹⁰, 2017). The number of corporations in Vietnam disclosing sustainability report is still limited; and especially, there is only one company having CSR assurance till the end of 2017¹¹. Some organizations are pioneering in providing non-financial information include Vinamilk, EVN, Laguna Vietnam. Additionally, for disclosing enterprises, they have just provided briefly information in environmental aspect and some volunteer activities (VBCSD, 2017). The literature suggests a few other countries, e.g., China and Israel, also have low rate of sustainability reporting. There were 23.05% of listed companies having CSR report in China in 2013 (Zhang & Liao, 2015) and the reporting rate in Israel in 2017 is just 26% (KPMG, 2017)¹². Therefore, we can see a huge difference of sustainability disclosure among countries. There are some suggestion can be used to explain this problem in Vietnam.

Factors affecting the lack of sustainability disclosure in Vietnam

In the context of globalization and the emerging market economy, many researchers started studying cross-culture in accounting and explaining the differences in accounting practices based on cultural values. These authors include Gray & Vint (1995), Ole-Kristian (2003) or Tsakumis (2007). As for studying the impact of culture on sustainability reporting, there are some notice able studies belong to Vormedal & Ruud (2009), Hahn & Kuhnen (2013) and Thi (2018). Culture used in those studies is the model of Hofstede (1980), and Hofstede's cultural dimensions is the globally most widely adopted model by researchers in accounting and many fields. These dimensions include power distance, uncertainty avoidance, individualism and masculinity. Previous studies indicated the link between these dimensions and accounting practices in general and impact on sustainability reporting in particular. Considering one of these dimensions named "Power distance", high level of power distance is positively associated with low level of sustainability disclosure in Vietnam. The degree of centralization would be high in high power distance culture and vice versa. Vietnam, a society with high power distance, and practises the high level of centralization of authority, indicating an accounting environment favorably controlled by legal and the government, rather than the independent professionalism of accounting profession like in Australia or the U.S, UK. The national accounting system in Vietnam is governed by the

¹⁰The Vietnam Business Council for Sustainable Development - VBCSD

¹¹First independent assurance for Vietnam sustainability report. Vietnam Investment Review (VIR) <http://www.vir.com.vn/first-independent-assurance-for-vietnamese-sustainability-report-38695.html>

¹²There is limited information available in the literature regarding the level of sustainability reporting in developing countries. It is also noted that the data about China's sustainability reporting might have been updated in recent years

Ministry of Finance and the companies are likely to adopt a more uniform accounting approach to law and regulation (Huynh et al, 2012). As a country adopts the “statutory control” and “uniformity” accounting values, when there is no accounting standard on sustainability report or mandatory regulation required, then companies just follow the uniformity and find it not necessary to disclose sustainability information. The second reason can be based on institutional theory, which points out that organizations operating within a specific “institutional environment” might have similar behaviors. This reason is somewhat similar to the uniformity mentioned above.

Sustainability reporting brings huge advantages to Vietnam corporations

Therefore, the question raised that whether organizations in Vietnam should disclose these kinds of information or not. In other words, is it compulsory that Vietnam corporations prepare and publish sustainability reporting? The term sustainability comes from the concept “sustainable development” as defined by the Brundtland Commission of the UN: “*Sustainable development is the development that meets the needs of the present without compromising the ability of future generations to meet their own needs*”. The awareness of the society about sustainable development is increasing over the years, especially after the sustainable development has been promoted in all economic sectors and linked to Sustainable Development Goals (SDGs) invented by United Nation. The notion of sustainable development also raised companies’ awareness to start reporting their business concerning environmental and social impact and contribution since 1990s. Therefore, in order not to be stand out of the international economic integration, Vietnam corporations should be mandated to prepare and publish sustainability reporting. In addition, In the UN Global Compact-Accenture Strategy CEO study (2016), 80% of the CEOs of leading innovators consider sustainability is a differentiator in their industry and sustainability disclosure has become an important part to attract investors. And, the reporting of only business performance in financial aspects is not sufficient, especially some stakeholders might care about environmental and social aspects. Therefore, to attract foreign investors, especially investors with high awareness in environmental and social issues, sustainability disclosure should be compulsory.

Another advantage is that sustainability reporting bring huge benefits to SMEs (small and medium-sized enterprises), which account for more than 95% of Vietnam business community. Sustainability reporting, which is prepared and published in a separate report or combined with financial report in one report called integrated reporting, indicates the effort of transparency of an organization. Elaine Cohen (2010) emphasized the competitive advantage through transparency when talking about sustainability reporting for SMEs in her book. Through the interviews with many SMEs around the world, the author claimed that sustainability reporting is not a major burden for SMEs, which means that it would not be time-consuming and costly like many SMEs complain. SMEs should prepare the report with the resources they have and it is definitely better than doing nothing, especially in the tendency towards sustainable development all over the world. The author also indicated some benefit of sustainability reporting for SMEs like this report increases employees’ trust and loyalty, which is both cost-efficient in human resources and supports business continuity. Furthermore, when preparing sustainability report, it motivates firms to take care more of the environment and the community besides their business operation, which finally enhances their business reputation. Sustainability reporting is proved to be useful in building trust with existing clients, gaining new clients and raising customer satisfaction.

4. Conclusion

From above discussion, it can be seen that sustainability reporting is important for business. Considering in Vietnam economy which comprise most of SMEs, it should be regarded as a must to raise the transparency and competitive advantage of enterprises in order to integrate with the global economy and implement the goals of sustainable development. As an emerging market, sustainability disclosure also indicates the effort of an organization to demonstrate good governance and account ability. It is suggested that the government should impose the policy of sustainability disclosure as a compulsory requirement for all types of businesses, and publish the environmental information at first to begin the journey. The disclosure of other aspects like social information, governance can be regulated optionally at first and mandatory after the pathway of 3 to 5 years. Additionally, the modular GRI Standards, which have taken effect since 1 July 2018 in replace of GRIG4 Guidelines to represent the global best practice for enterprises’ reporting on economic, environmental

and social impacts, should be used as a guidance for the government to build the framework in accordance to Vietnam economy. □

References

- Clarkson, P., Y. Li, G. Richardson and F. Vasvari, (2008). *Revisiting the relation between environmental performance and environmental disclosure: An empirical analysis*. *Accounting, Organizations Society*, 33, 303-327.
- Cohen, Elaine (2013). *Sustainability Reporting for SMEs: Competitive Advantage through Transparency*. Routledge: Taylor & Francis Group.
- Conley, J. M. and Williams, C. A. (2005). *Engage, Embed and Embellish: Theory versus Practice in the Corporate Social Responsibility Movement*. *The Journal of Corporation Law*, 31(1), 1-38
- Cowan, N. (2004). *Corporate governance that works!* Prentice Hall Pearson Education, Singapore
- Deegan, C. (2014). *Financial accounting theory (4th edition)*. McGraw-Hill Education Australia.
- Doupnik, T. & Perera, H. (2015). *International Accounting (4th ed)*. New York, NY: McGraw Hill Education.
- Gray, S. J. & Vint, H. M. (1995) *The Impact of Culture on Accounting Disclosures: Some International Evidence*, *Asia-Pacific Journal of Accounting*, 2(1), 33-43, doi: 10.1080/10293574.1995.10510476
- Gray, R., Kouhy, R., & Lavers, S. (1995). *Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8(2), 47-77. doi: 10.1108/09513579510146996
- Hahn, R., & Kühnen, M. (2013). *Determinants of sustainability reporting: a review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research*. *Journal of Cleaner Production*, 59, 5-21. doi: <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2013.07.005>
- Haniffa, R. M. and Cooke, T. E. (2005). *The impact of culture and governance on corporate social reporting*. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(5), 391-430. doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2005.06.001
- Hofstede, G. (1980). *Culture and Organizations*. *International Studies of Management & Organization*, 10(4), 15-41. doi: 10.1080/00208825.1980.11656300
- Huynh, TD, Dinh, DV, Ming, G.G (2012) *Vietnamese accounting system reform – Review and prospect*. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 6(9), 629–651.
- Junior, R. M., Best, P. J. and Cotter J. (2014). *Sustainability Reporting and Assurance: A Historical Analysis on a World-Wide Phenomenon*. *Journal of Business Ethics*, 120, 1-11. doi: 10.1007/s10551-013-1637-y
- Kolk, A. (2008). *Sustainability, Accountability and Corporate Governance: Exploring Multinationals' Reporting Practices*. *Business Strategy and the Environment*, 17, 1-15.
- KPMG Global Sustainability Services (2017). *The road ahead – The KPMG Survey of Corporate Responsibility Reporting 2017*.
- Lozano, R., & Huisinigh, D. (2011). *Inter-linking issues and dimensions in sustainability reporting*. *Journal of Cleaner Production*, 19(2), 99-107. doi.org/10.1016/j.jclepro.2010.01.004
- Ole-Kristian Hope (2003). *Firm-level Disclosures and the Relative Roles of Culture and Legal Origin*. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 14(3), 218-248.
- Thi Thanh Nhat Le (2018). *The impact of culture on sustainability reporting: Preliminary research*. Master thesis. Queensland University of Technology, Brisbane, Australia.
- Tsakumis, G. T. (2008). *The influence of culture on accountants' application of financial reporting rules*. *A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, 43(1), 27-48. doi: 10.1111/j.1467-6281.2007.00216.x
- UN Global Compact (2016). *The UN Global Compact - Accenture Strategy CEO study 2016*. Retrieved from https://www.unglobalcompact.org/docs/news_events/8.1/UNGC-Accenture-CEO-study-2016-infographic.pdf
- Vietnam Business Council for Sustainable Development website. Retrieved on 31 August 2018 from <http://en.vbcsvd.vn>.
- Vormedal, I., & Ruud, A. (2009). *Sustainability reporting in Norway – an assessment of performance in the context of legal demands and socio-political drivers*. *Business Strategy and the Environment*, 18(4), 207-222. doi: 10.1002/bse.560.
- Zhang Y., Liao L. (2015) *Corporate Social Responsibility Assurance: Theory, Regulations and Practice in China*. In: Rahim M., Idowu S. (eds) *Social Audit Regulation. CSR, Sustainability, Ethics & Governance*. Springer, Cham. doi: 10.1007/978-3-319-15838-9_7.

ENHANCING THE PUBLIC UNIVERSITY PERFORMANCE IN THE CONCEPT OF “INDUSTRY 4.0” THROUGH APPLYING STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

✉ *MA.Vu Kien Phuc**

Trường Cao đẳng Kinh tế - Tài chính Vĩnh Long

Received date: 10/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 16/5/2019

Abstract: *Alongside global demographic and economic trends and the transformational changes to business environments and skills brought about by the fourth industrial revolution create a perfect storm for strategic management accounting (SMA) among the public university (PU), the purpose of this paper is to explore the impact of SMA adoption on the performance of PU in the concept of “Industry 4.0”. A thorough analysis was applied to clarify some relevant definitions and challenges of employing the integrated SMA and new advanced technologies within PUs. The result not only proposes useful recommendations to help PUs improve the performance and shorten the “digital gap” but also offers a holistic direction that opens up avenues for much-needed research into the adoption of SMA in the era of Industry 4.0.*

Keywords: *Industry 4.0; Performance; public university; Strategic management accounting.*

1. Introduction

Industry 4.0, defined as the next generation of the industry, provides increased flexibility in the manufacturing, along with mass customization, better quality, and improved productivity (Ulewicz&Novy, 2017). The fourth revolution is considered to be fundamentally different to the previous three, as a result of being characterized by technologies that combine the physical, digital and biological worlds, and which will impact all disciplines, economies and industries (Schwab, 2017). The unprecedented pace and scale of change brought about by Industry 4.0 has led to a situation in which technology is increasingly outpacing individuals’ and organizations’ ability to adapt (Deloitte, 2017). The Industrial Revolution 4.0 featured by the Internet which connects everything and the artificial intelligence has the most powerful impact on societies, economies, cultures and education systems of all countries including Vietnam (Truong & Pham, 2017).

A universal cry is that all of the universities must become more competitive on a global basis if they are to survive in this such high-tech environment. Universities autonomy is an essential trend and preliminary condition to develop education systems and higher educational systems in particular due to the dramatic impact of State budget cut. In the process of automatization, the mobilizing and utilizing financial resources for the operation of PUs play an important role. Financial of autonomy at intensive level helps PUs raise their revenues and use their capital for their effective performance (Pham, 2017). In this new environment, the PUs running autonomy will not only have much more opportunities but also challenges as well (Le, 2017). The limitations struggle autonomy performance in PUs, autonomy itself has not become the major drive to promote the initiatives and creativity, operating performance, competitiveness, and diversification of education and training model (Dong, 2017). In order to be more successful, PU has to be managed effectively and its weaknesses and shortcomings have to be overcome. In this case, the promptly accurate and reliable provision of accounting information for management and decision making are highly required (Tran, 2018). In this case, SMA seems to bring the most benefit in management among PU.

The need for SMA information had been set forth in the early 80’s (Simmonds, 1981). Scholars have highlighted that in order to enhance their competitiveness and performance, all types of organizations must develop and implement internal policies and procedures that are consistent with their business strategies and account for competitive demands. In this regards, most of prior studies considered business strategies like SMA as the best solution. Since its introduction in the literature, academics and practitioners have expressed doubts on the practicality of SMA adoption and implementation as part of management accounting (MA) practices (Dixon,1998; Juras, 2014; Roslender& Hart, 2010). In recent years, many concerns and criticisms have been expressed about relationships between strategy and firm performance (e.g., Cadez&Guilding, 2008; Abdelmoneim Mohamed & Jones, 2014; Alamri, 2018).

So substantial amounts of research have been conducted into SMA practices in the developed nations, while evidence from developing nations remains obscure. Even with this, SMA has little presence in the PU

literature. In this vein, the relationship of strategy, accounting and performance management was explored in local government and higher education (HE) setting (Broad et al., 2007). The most recent study was undertaken by Agasisti et al. (2008) who in fact researched SMA in Italian universities. Moreover, little is known about SMA in HE and clear practices or particular definitions of SMA in the HE context have yet to be discussed (Hutaibat et al., 2011), especially, in the concept of “Industry 4.0”. In other words, SMA in relation to upcoming IT development actually emerged and developed is still under-researched.

In addition, in the global context, many emerging countries such as Vietnam have difficulty in catching up with these advancements to enhance the performance due to the enlargement of digital gap causing by lack of innovation of information technology and telecommunication (Nguyen, 2017). Consequently, there is a pressing need to explore the extent to which the SMA and new advanced technologies effect on the Vietnamese PUs and the solutions to overcome these challenges.

This study responds to the call for further exploration in SMA adoption within PU in the context of wider changes occurring in society. With the view to take stock of knowledge on SMA within PU, we provide some insight into the role of SMA in PU and an understanding of the changing nature of strategic management practices in PUs under the effect of the Industry 4.0. We articulate what PU should take into consideration to problematize the status quo in adoption SMA in the concept of “Industrie 4.0”. The paper is structured as follows. In Section 2, the terms “Industrie 4.0”, “Public university”; “the adoption management accounting in Vietnamese PUs”; “Strategic management accounting” and its impact on PUs’ performance are defined, and in Section 3 papers are presented some challenges in adoption the SMA within the PU in the era of Industry 4.0. Section 4 outlines some implications in adoption SMA in the PU over time. The conclusion and guidelines for future research are provided in Section 5.

2. Background

The term “Industrie 4.0”

Since the beginning of industrialization, technological transformations have led to paradigm shifts, in other words industrial revolutions. “Industrie 4.0” was introduced at the 2011 Hannover Messe (trade show) in Germany (Ghobakhloo, 2018) and quickly entered the economic-development dis-course, first in Germany and then in other European countries (Gehrke et al., 2015).

The first stream focused on analyzing the requirements of Industry 4.0 on production such as architecture configuration (Theorin et al., 2017), system reconstruction (Poonpakdee et al., 2017) and information provision (Unger et al., 2017). The second stream links the innovation of technology to Industry 4.0 to investigate the social acceptance of the technology (e.g., Li et al., 2017; Masoni et al., 2017). The third stream of studies has examined these impacts from the perspective of communication. Within this stream, the focus of Industry 4.0 is laid on the new requirement for human beings such as risk management (Tupa et al., 2017) and education and qualification (Benešová&Tupa, 2017; Motyl et al., 2017). Industry 4.0 was found to created great enthusiasm among companies and researchers where such research has paved the path towards a better connected smart factory ecosystem (Lin, 2018). In the Industry 4.0 era, manufacturing systems are able to monitor physical processes, create a so-called “digital twin” (or “cyber twin”) of the physical world, and make smart decisions through real-time communication and cooperation with humans, machines, sensors, and so forth (Wang et al., 2016).

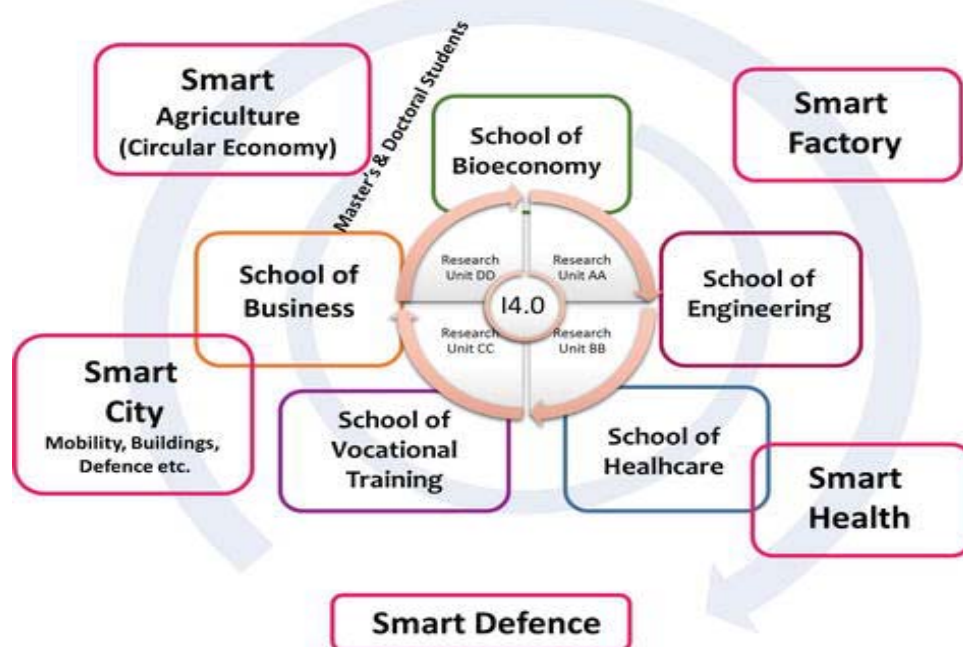
Therefore, Industry 4.0 could be defined as the integration of technologies (i.e. Big Data Analytics, Cloud Services, 3D-Printing, Cyber Security, Autonomous Robots, Internet of Things, Augmented Reality, Simulation, Horizontal and Vertical Integration), which allows the transformation of how organizations operate along with high changes in business models and manufacturing processes. Three-dimensional (3D) printing is a technology of the future that has been widely embraced by industry, especially aerospace and medical. Robotic automation involves the interaction between robots and people that contributes to making easier the material handling processes or some difficult manufacturing situations.

Intelligent manufacturing plays an important role in Industry 4.0. Intelligent manufacturing is due to increased requirements following the modernization of modern production systems by integrating all the elements needed to make the decisions of a common system. Because there is a need to process large amounts of production data, intelligent capabilities work on sensors, intervene and make decisions with or without human intervention (large data analysis, machine learning, cloud computing). Big Data Analytics involves the process of extracting information and knowledge of large data by discovering hidden clusters and correlations, so that systematic models can be recognized and make better decisions (correlation, statistical modeling and

cognitive ML). Machine Learning (ML) refers to the ability of a computer to understand and learn the inside of a physical system through data-based algorithms (data extraction, statistical recognition of algorithm models and artificial neural networks ANN). Cloud computing involves using an Internet-based computing service, that is, sharing a software so that a local user does not have to install that software. The Industrial Internet or Industrial Internet of Things (IIoT) is used for the integration and connectivity of machine and physical devices, people and resources through sensor and software networks for industrial production and operations. Cyber Physical System (CPS) is a new generation of systems with integrated physical and computing capabilities that can interact with humans in new ways (Lee et al., 2015). Integrated manufacturing is associated with Cyber Physical Systems (CPS) and Internet of Things (IoT) technologies that have been able to integrate wider manufacturing systems, and are able to process a larger amount of data, information and knowledge at the same time. This process was achieved by horizontal, vertical and end-to-end integration (Shafiq et al., 2015; Stock & Seliger, 2016; Kim et al., 2019).

According to Heikki et al. (2017), in the Fourth Industrial Revolution, there are five key ecosystems (clusters) which also should have special attention and resource allocation, in development: “Smart Agriculture,” “Smart City,” “Smart Factory,” “Smart Well-being,” and “Smart Defense.”. Each smart must create its own “I4.0” renewal program, which creates a common vision, strategic steps forward and integration with the existing network organizations. The way which the selected smarts are linked to university’s faculties (schools) and research units is illustrated in Figure 1.

Figure 1. Integrating regional Smarts and university structure



(Source: Heikki et al., 2017)

Public university and the adoption management accounting in Vietnamese public universities

PU is considered as a part of public sector whose duty is to develop business environment due to the fact that public sector organizations are not aligned with each other (some of them may represent national perspective, while the others have a more local orientation), according to Heikki et al. (2017). As a result, the important role for universities is to support enterprises by applied research and creation of research and learning environments for continuous piloting of new technologies and preparation of new business models on Industry 4.0 (Heikki et al., 2017). Hence, renovation of their operation mechanism has become essential in the context because of securing state budget to sustain the system, reformatting the state budget structure in the manner that increase recurrent expense and reduce investment cost and developing business environment in the era of Industry 4.0.

Therefore, decision makers seek ways to combat the problem contented in the old decree, improve the efficiency and financial performance of the Vietnam education, the introduction of the Decree No. 16/2015/ND-CP in 2015, which replaced the Decree No. 43/2006/ND-CP in 2006, was one of the most prominent changes consisting new contents to consolidate these autonomies in organizing, staffs and financial mechanism and self-

responsibility, intended to increase competition between PUs and to unlock untapped efficiency potential. In line with the autonomy mechanism, one approach that could be used to strengthen the quality, accountability, and boost the performance of the PU is by enhancing accounting practices and accounting of public financial resources through the Law on Accounting No 88/2015/QH13 in 2015. Under the new accounting law, the PUs have experienced major changes because it is a legal system for accounting activities which is based on widely accepted accounting principles, a system of accounting standards and a clear accounting regime to facilitate accounting activities and make accounting become an effective tool in managing financial activities of entities. In contrast to the previous legal document, this is the first time that the implementation of MA among the entities was mentioned clearly. The aim of most managerial activities is to improve the performance of the organization (Davila, 2000). For public sector, the roles of MA are presented in the acts of management, control as well as efficiency improvement of resources (Chuc& Nguyen, 2017). In addition, MA becomes an important tool to help PU identify their strengths and set up long-term strategies (Nguyen, 2017). Besides, PUs need to adopt more management tools to adapt and implement the autonomy effectively (Le, 2017). In brief, MA system is also intended to improve cost transparency and help PUs to detect areas in need of improvement and enhance PUs' performance.

The analysis of the decree laws and researchers' perceptions relating to MA shows the increasing calls for the implementation of MA tools among the PU to enhance efficiency, effectiveness and strategic decisions. In this sense, there is a discrepancy between the legal prescriptions and the actual organizational functioning of the Vietnamese PU. Although the adoption of MA will enhance the performance of the PU, unfortunately, in the managers' perception, the above mentioned MA discourses have become a common driver of planning budget (Le, 2017). Therefore, there seems to be an incompatibility between the change implied by the MA, driven by coercive (regulatory) pressures (Le, 2017).

Strategic management accounting and its impact on Public Universities' performance

SMA as a thriving concept both in literature and in empirical studies is open to a number of interpretations and diversities of persuasions depending on a researchers' scientific background, underlying assumptions and starting points (Fu, 2007; Shah et al., 2011; Juras, 2014). Although there is yet to be a well-defined framework for SMA (Tomkins & Carr, 1996; Drury, 2002; Cinquini&Tenucci, 2007; Roslender& Hart, 2010; Juras, 2014), it can be defined into two aspects, namely, the use of SMA and the participation of accountants in SMA (Cadez&Guilding, 2008, 2012). Since the developments in the field of SMA resulted from attempts to cultivate new MA practices, many various definitions of SMA were created by many different researchers and summarized in Table 1.

Table 1	Strategic management accounting definitions
Authors	Definition
Simmonds (1981)	The analysis of MA information related to a business and its competitors in order to develop business strategy
Roslender (1995); Cravens and Guilding (2001) and Roslender and Hart (2003, 2010)	A generic approach to accounting for strategic positioning
Dixon (1998)	A mean which helps an organization to know more about its environment, to put more effort into expecting changes and to be more adjustable in the face of change
Bromwich (1990)	It is observed as going beyond gathering information on businesses and their competitors, to covering the advantages that products offer to customers, and how these advantages contribute to building and sustaining competitive advantage
Guilding et al. (2000)	An approach to bridging the strategy literature and MA into a unified strategic perspective
Hoque (2004)	A process of identifying, gathering, choosing and analyzing accounting data for helping the management team to make strategic decisions and to assess organizational effectiveness
Langfield-Smith (2008)	SMA entails taking a strategic orientation to generation, interpretation and analysis of MA information, and competitors' activities provides the key dimension for comparison
Cadez and Guilding (2008, 2012)	SMA can be considered as a set of strategically oriented accounting techniques

SMA arisen from interest in competitive management information that generates value for the entities (Cadez, 2006; Hoffjan&Wompener, 2005). These advanced practices are often overtly strategic, and use both past and future, non-financial and financial data gathered from internal and external sources (Kalkhouran et al., 2015; Zaleha Abdul Rasid et al., 2011). In line with previous work done by Mia and Clarke (1999), Hoque and

James (2000), the performance outcome is conceptualized as ‘the extent to which company had successful in achieving its financial performance and non-financial performance’. Financial performance is referred to as ‘level of profit’ that is the outcome of successful achievement of competitive advantage. Nonfinancial is referred to as ‘superiority achieved compared to competitors in terms of cost advantage, quality, delivery schedule, sales volume, and market share (elements of competitive advantage), and in terms of product innovation (reflection of use of information about market factor that enabled learning about customers). Strategy achievement can be evaluated through its implication on entities’ performance (Schendel & Hoper, 1979).

In this regard, accountants have to act across in the value chain of the horizontal organization so as to efficiently react to high competition in a customer orientation strategy (Baines & Langfield-Smith, 2003; Chenhall & Langfield-Smith, 2003; Chenhall, 2008). They respond to the need of management’s satisfaction in multiple and potentially competing goals (Chenhall, 2003). They might be expected to play a vital role in shaping accounting techniques (Chapman, 1998) and new advanced technologies. Greater involvement in strategic decision making by accountants can be expected to inculcate accountants with an appreciation of information needed by strategic management (Abernethy & Bouwens, 2005). Although the Fourth Industrial Revolution is still on the early stage, automation and standardization in the area of MA have taken place. This created a technological progress which led to the change in the relation between updating reports versus analyzing figures. Besides, there is a shift from traditional analysis methods towards statistical analysis methods. The success in this adaptation will make the SMA be able to create analyses more quickly and to derive appropriate management recommendations.

3. Challenges in adoption the integrated SMA and new advanced technologies

It is generally believed that Vietnamese PUs operate in a challenging environment. A number of challenges facing are summarized below.

Firstly, there has been limited attention towards developing a SMA among the PUs due to lack of knowledge about SMA among the leaders of this kind of organization. Therefore, SMA adoption in PUs are just mainly serving for the aim of preparing budget and transparency rather than serving the purpose for the management and making strategic decision (Le, 2017).

Secondly, according to the new technological trends, lack of advanced technology factor is the tough access to the use of technologies, which implies a low technological intensity production. In other words, these situations still create barriers for the PUs’ leaders to think regarding industry 4.0. Some new PUs do not have the resources to provide extensive investments in advanced technology due to challenges already faced from a financial point of view.

Thirdly, finance is a major restriction facing PUs having a remarkable impact on their performance. Different costs are involved in the implementation of new technologies or systems that need to be integrated with the PU for these processes cost such as the cost of maintenance and technical support to ensure the continuity of new technologies integrated into PU or the cost of training when the new technologies are integrated into the PU. The installation of new technologies to gain the benefits of Industry 4.0 are considered very expensive; therefore, the PUs seem to be not in favor of applying them.

Fourthly, a qualified workforce is very important for the development and implementation of Industry 4.0. The high demand for skilled workers and a lack of know-how is one of the biggest impediments to achieve the implementation of Industry 4.0. PUs will need qualified managers and very qualified employees. However, this become a definitely noticeable effect on PU due to skills shortages and high employee turnover; along with lack of employee discipline and commitment hamper productivity and profitability. Besides, the challenge of finding skilled labor that is sufficiently trained for businesses requirements is caused by unaffordable ability in financial capacities.

4. Strategic Implications

It would be beneficial to support the adoption of integrated SMA and new advanced technologies through the collaboration between government, enterprises, and universities, we elaborate upon our strategy implications based on each organizations’ role to succeed in conducting SMA under these challenging conditions as followed.

Role of Government

Impediments to Industry 4.0 development are due to the lack of regulations and working procedures in developing countries, the lack of legislation in place for the development of Cloud Computing, Cyber-Security,

Augmented Reality, Artificial Intelligence in Developing Countries (Emmer et al., 2017). Its importance is well highlighted in the plan outlays and policy initiatives released by the government. Besides, the Government has also played a crucial role in stimulating the development of Research and Development activities through various incentives designed to boost university-industry research collaborations. This will create a return with merit to all stakeholders in the long run in spite of the major initial investment at first. Also, to support ongoing efforts to upgrade pedagogy and course content, policy makers (which involves that compromise from the government) must work with educational institutions and enterprises and to ensure that youth workforce develops new skill sets.

Role of Enterprises

Financial support from sponsoring businesses can be directly supported PUs to be successful on new challenges of Industry 4.0 development. PUs take a major role in administering university-enterprise linkages through seeking out the best researchers to initiate technology incubators for both start-ups and innovation and to support such sharing of knowledge. In addition, over the past decade, there has been a tendency for firms to respond to rapidly changing resource demands by “poaching” readymade talent from competitors in order to address immediate talent needs (Amankwah-Amoah, 2018). However, this approach rests on the assumption that the required skills already exist within the system. The reality, however, is that many of the most popular roles in Industry 4.0 (including app developers, cloud computing specialists, data scientists, drone operators and driverless car engineers, to name only) were not even in existence 10 years ago (Baldassari& Roux, 2017). Consequently, the skills required to undertake these roles do not yet exist within the education or talent system, or at least not in sufficient volume. In the case of Industry 4.0, arguably PUs should commit more attention and resources to fighting a war for strongly implemented new method of teaching students to become specialized officials, accountants or managers to contribute to the socio-economic development of the country. The insertion of new educational trends, such as: customizing learning based on each student’s capabilities; learning at diverse times and places (virtual classes); using new learning devices, tools, and resources; execution of project-based and problem-based learning approaches; remote laboratories for teaching engineering; using collaborative and experimental learning; involving students in the curriculum design; and promoting mentorship programs is important for the development of skilled workers

Role of Public Universities

In the context of the revolution, the PUs is vital to process the capable leaders and managers; effective and comprehensive labor force and consistent infrastructure to serve for innovations and creativities (Pham & Pham, 2017). Therefore, PU is advised to take more notice of 3 main areas categorized:(1) Management talent; (2) Organization of MA apparatus;(3) Skills development.

Management talent: Empirical evidences seem to suggest that organizations that follow the strategic management framework with leadership are high performers (Yozgat&Şahin, 2013). In order to reach high-performing in organizations, the leaders should gain a better understanding in SMA, advanced technologies and the adoption in order to launch strategic offensives to out-innovate and out-maneuver rivals and secure sustainable competitive advantage, then use their market edge to achieve superior financial performance (Thompson & Strickland, 1996).

Organization of MA apparatus: Managers are concerned with quality of information supply to them. Poor information quality usually leads to poor decision making. In these regards, SMA is expected to improve information quality once implemented. This can be attained by improving the efficiency of the PUs’ accounting system via the usage of an integrated financial MA system and the adoption of an integrated advanced technologies. The guidelines to implement the SMA effectively and efficiently is to follow one of these models such as combined model; detached model or composite model. In the first model, there is a combination between MA and financial accounting. According to this model, the chief accountant is responsible for overall accounting work in the entities from the organization of building accounting apparatus, circulating documents, using accounts, reporting systems, etc. to supply information for decision making. In the type of detached model, MA focuses on identifying and controlling costs in manufacturing enterprises, by dividing costs according to management responsibility centers, analyzing, evaluating and finding the causes of cost distortions and ultimately reconcile between financial accounting and MA. The composite model is a model that is both integral and integrated. For the elements with similarities between financial accounting and MA, it will be applied in a combined model, while for the elements with differences in providing information, it will be organized in a separate model. Although this model has flexibility and meaning to provide high quality information, it also requires businesses to have relatively large investments in organizational structure and

accounting work compared to the combined model.

With these, once SMA improves information quality which in turn improve decision making and eventually organization performance for the all implemented functional areas. However, the delay in adoption SMA could be due to human related or process related. If human related, then more training programs are required to make all users competent and efficient when performing their duties.

Skills development: Working on the right qualifications of employees will be key critical for the PU to get higher success of adoption and implementation of SMA in Industry 4.0 framework. Accountant involvement is an important factor of strategic management. Strategic management accountants are no longer seen merely as information providers, they are active actors in a SMA (Cadez&Guilding, 2012). Industry 4.0 will lead to an increased automation of tasks, which means that accountants should be prepared for performing new tasks. Tyszko and Sheets (2015) emphasized that employers can no longer afford to wait for others to find a solution to talent shortages, but instead must take a lead in exploring new approaches to closing the skills gap. In order to educate or train their staffs for Industrie 4.0, management first has to understand what qualifications are required for employees to fulfill their current and future jobs. Generally speaking, qualification can be viewed as acquiring competences in the four areas (Hecklau et al., 2016): (1) technical competencies (job-related knowledge and skills), (2) methodological competences (skills and abilities for general problem solving and decision making), (3) social competencies (skills, abilities and attitude to cooperate and communicate with others), and (4) personal competencies (an individual's personal values, beliefs, and motivations).

5. Conclusion

In brief, it is suggested that to enable PUs to perform competitively in this changing landscape, the technological shifts brought about by Industry 4.0 require equally significant changes in SMA practices. Besides, the result of study makes a number of contributions. This provides a clearer understanding of the relationships between SMA adoption and performance and the challenges in adoption integrated SMA with new advanced technologies within PUs in the era of Industry 4.0. Our results emphasize the role of the human factor (managers and accountants) and establishes the role of advanced technologies adoption in enhancing the performance of PUs. We shed light on the actions of Government and PUs to maintain and enhance the performance of PUs in the era of Industry 4.0. Future research should further seek to deepen our understanding through focusing on the main factors and factor groups or a guide to the models that can be used to support the adoption of SMA within PUs in the era of Industry 4.0. In addition to that, the authors still acknowledge what SMA will do after I4.0 is fully integrated in PUs could sound so interesting for future research. □

References

- Abdelmoneim Mohamed, A., & Jones, T. (2014). *Relationship between strategic management accounting techniques and profitability – a proposed model. Measuring Business Excellence*, 18(3), 1–22. doi:10.1108/mbe-04-2013-0023.
- Abdul Rasid, S., Abdul Rahman, A.R., & Ismail, W.K. (2011). *Management accounting and risk management in Malaysian financial institutions: an exploratory study. Managerial Auditing Journal*, 26(7), 566-585.
- Abernethy, M. A., & Bouwens, J. (2005). *Determinants of accounting innovation implementation. Abacus*, 41(3), 217–240. doi:10.1111/j.1467-6281.2005.00180.x
- Agasisti, T., Arnaboldi, M., & Azzone, G. (2008). *Strategic management accounting in universities: The Italian experience. Higher Education*, 55(1), 1-15.
- Alamri, A. M. (2018). *Association between strategic management accounting facets and organizational performance. Baltic Journal of Management*. doi:10.1108/bjm-12-2017-0411
- Amankwah-Amoah, J. (2018). *Human capital flows in failing organizations: an integrated conceptual framework. Journal of Intellectual Capital*, 19(4), 732–746. doi:10.1108/jic-05-2017-0065.
- Baines, A., & Langfield-Smith, K. (2003). *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach. Accounting, Organizations and Society*, 28(7-8), 675–698. doi:10.1016/s0361-3682(02)00102-2
- Baldassari, P., & Roux, J.D. (2017). *Industry 4.0: preparing for the future of work. People & Strategy*, 40(3), 20-23.
- Benešová, A., & Tupa, J. (2017). *Requirements for Education and Qualification of People in Industry 4.0. Procedia Manufacturing*, 11, 2195–2202. doi:10.1016/j.promfg.2017.07.366
- Broad, M., Goddard, A., & Von Alberti, L. (2007). *Performance, Strategy and Accounting in Local Government and Higher Education in the UK. Public Money and Management*, 27(2), 119–126. doi:10.1111/j.1467-9302.2007.00567.x
- Cadez, S. (2006). *A cross industry comparison of strategic management accounting practices: an exploratory study. Economic and Business Review for Central and South-Eastern*, 8(3), 279-298.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2008). *An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. Accounting, Organizations and Society*, 33(7/8), 836-863.
- Cadez, S., & Guilding, C. (2012). *Strategy, strategic management accounting and performance: a configurational analysis. Industrial Management & Data Systems*, 112(3), 484–501. doi:10.1108/02635571211210086
- Chapman, C. S. (1998). *Accountants in organizational networks. Accounting, Organizations and Society*, 23(8), 737–66.

- Chenhall, R. H. (2003). *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. Accounting, Organizations and Society*, 28, 127-168.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (2003). *Performance measurement and reward systems, trust, and strategic change. Journal of Management Accounting Research*, 15, 117-143.
- Chenhall, R.H. (2008). *Accounting for the horizontal organization: A review essay. Accounting, Organizations and Society*, 33, 517-550.
- Chuc, Anh Tu., & Nguyen, Dinh Son Thanh. (2017). *Experience in organizing management accounting information system of some countries in the world. Journal of Finance and Accounting Research*, 3, 64-67.
- Cinquini, L., & Tenucci, A. (2007). *Is the adoption of Strategic Management Accounting techniques really "strategy-driven"? Evidence from a survey. Munich Personal RePEc Archive*, 1-27.
- Davila, T. (2000). *An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), 383-409. doi:10.1016/s0361-3682(99)00034-3.
- Deloitte (2017). *Rewriting the Rules for the Digital Age: 2017 Deloitte Global Human Capital Trends. Deloitte University Press.*
- Dixon, R. (1998). *Accounting for strategic management: a practical application. Long Range Planning*, 31(2), 272-279.
- Dong, The Hien. (2017). *Renovating public higher education autonomy mechanism in the period of 2015-2017: results and policy recommendations. Finance Review*, 12(1), 18-22.
- Drury, C. (2002). *Management and cost accounting (5th ed.)*. London: Thomson.
- Emmer, C., Glaesner, K.-H., Pfouga, A., & Stjepandić, J. (2017). *Advances in 3D Measurement Data Management for Industry 4.0. Procedia Manufacturing*, 11, 1335-1342. doi:10.1016/j.promfg.2017.07.262
- Fu, Y. (2007). *Strategic cost management in e-supply chain. Asia-Pacific Management Accounting Journal*, 2(1), 89-119
- Gehrke, L., Kühn, A. T., Rule, D., Moore, P., Bellmann, C., Siemes, S., . . . Standley, M. (2015). *Industry 4.0. A discussion of qualifications and skills in the factory of the future: A German and American perspective. Retrieved from https://m.vdi.eu/fileadmin/vdi_de/redakteur/karriere_bilder/VDI-ASME_2015_White_Paper_final.pdf*
- Ghobakhloo, M. (2018). *The future of manufacturing industry: a strategic roadmap toward Industry 4.0. Journal of Manufacturing Technology Management*, 29(6), 910-936. doi:10.1108/jmtm-02-2018-0057.
- Hecklau, F., Galeitzke, M., Flachs, S., & Kohl, H. (2016). *Holistic Approach for Human Resource Management in Industry 4.0. Procedia CIRP*, 54, 1-6. doi:10.1016/j.procir.2016.05.102.
- Heikki R., Mikko, M., & Vesa, S. (December 20th 2017). *Renewing a University to Support Smart Manufacturing Within a Region, Digital Transformation in Smart Manufacturing, Antonella Petrillo, Raffaele Cioffi and Fabio De Felice, IntechOpen, DOI: 10.5772/intechopen.72115. Available from: https://www.intechopen.com/books/digital-transformation-in-smart-manufacturing/renewing-a-university-to-support-smart-manufacturing-within-a-region.*
- Hoffjan, A., & Wömpener, A. (2006). *Comparative Analysis of Strategic Management Accounting in German- and English-Language General Management Accounting Textbooks. Schmalenbach Business Review*, 58(3), 234-258. doi:10.1007/bf03396733.
- Hoque, Z., & James, W. (2000). *Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. Journal of Management Accounting Research*, 12(1), 1-17. doi:10.2308/jmar.2000.12.1.1.
- Hutaibat, K., von Alberti-Alhtaybat, L., & Al-Htaybat, K. (2011). *Strategic management accounting and the strategising mindset in an English higher education institutional context. Journal of Accounting & Organizational Change*, 7(4), 358-390. doi:10.1108/18325911111182312.
- Juras, A. (2014). *Strategic management accounting – what is the current state of the concept?. Economy Transdisciplinarity Cognition*, 17(2), 76-83.
- Kalkhouran, A. A. N., Rasid, S. Z. A., Sofian, S., & Nedaei, B. H. N. (2015). *A Conceptual Framework for Assessing the Use of Strategic Management Accounting in Small and Medium Enterprises. Global Business and Organizational Excellence*, 35(1), 45-54. doi:10.1002/joe.21644.
- Kim, S.-K., Kim, U.-M., & Huh, J.-H. (2019). *A Study on Improvement of Blockchain Application to Overcome Vulnerability of IoT Multiplatform Security. Energies*, 12(3), 1-29. doi:10.3390/en12030402.
- Le, Quoc Diem. (2017). *Management accounting - a tool to implement financial autonomy at public universities. Finance Review*, 6(1), 78-79.
- Lee, J., Bagheri, B., & Kao, H.-A. (2015). *A Cyber-Physical Systems architecture for Industry 4.0-based manufacturing systems. Manufacturing Letters*, 3, 18-23. doi:10.1016/j.mfglet.2014.12.001.
- Li, X., Li, D., Wan, J., Vasilakos, A. V., Lai, C.-F., & Wang, S. (2017). *A review of industrial wireless networks in the context of Industry 4.0. Wireless Networks*, 23(1), 23-41. https://doi.org/10.1007/s11276-015-1133-7.
- Lin, D., Lee, C. K. M., Lau, H., & Yang, Y. (2018). *Strategic response to Industry 4.0: an empirical investigation on the Chinese automotive industry. Industrial Management & Data Systems*, 118(3), 589-605. doi:10.1108/imds-09-2017-0403.
- Masoni, R., Ferrise, F., Bordegoni, M., Gattullo, M., Uva, A. E., Fiorentino, M., Carrabba, E., & Di Donato, M. (2017). *Supporting Remote Maintenance in Industry 4.0 through Augmented Reality. Procedia Manufacturing*, 11, 1296-1302. doi:10.1016/j.promfg.2017.07.257.
- Mia, L., & Clarke, B. (1999). *Market competition, management systems and business unit performance. Management Accounting Research*, 10(2), 137-158.
- Mohamed, A.A., & Jones, T. (2014). *Relationship between strategic management accounting techniques and profitability – a proposed model. Measuring Business Excellence*, 18(3), 1-22.
- Motyl, B., Baronio, G., Uberti, S., Speranza, D., & Filippi, S. (2017). *How will Change the Future Engineers' Skills in the Industry 4.0 Framework? A Questionnaire Survey. Procedia Manufacturing*, 11, 1501-1509. doi:10.1016/j.promfg.2017.07.282.
- Nguyen, Thi Loan. (2017). *Solution to shorten the digital gap and in the fourth industrial revolution. Finance Review*, 9(2), 10-11.
- Nguyen, Thi Van Thanh. (2017). *Applying management accounting at the current public service units. Finance Review*, 5(2), 77-79.
- Pham, Hoang Tu Linh, & Pham, Xuan Vien. (2017). *Leadership and business management before the requirements of the industrial revolution 4.0. Finance Review*, 9(2), 12-13.
- Pham, Xuan Thanh. (2017). *Financial autonomy at public colleges to the demand for vocational education innovation. Finance Review*, 10(1), 78-80.
- Poonpakdee, P., Koivanit, J., & Yuangyai, C. (2017). *Decentralized Network Building Change in Large Manufacturing Companies towards Industry 4.0. Procedia Computer Science*, 110, 46-53. doi:10.1016/j.procs.2017.06.113
- Roslender, R. (1995). *Accounting for Strategic Positioning: Responding to the Crisis in Management Accounting I. British Journal of Management*, 6(1), 45-57. doi:10.1111/j.1467-8551.1995.tb00085.x
- Schendel, D., E., & Hoper, C., W. (1979). *Strategic Management. Boston: Little, Brown.*
- Schwab, K. (2017). *The Fourth Industrial Revolution, Crown Publishing Group: New York, NY.*

- Shafiq, S. I., Sanin, C., Szczerbicki, E., & Toro, C. (2015). *Virtual Engineering Object / Virtual Engineering Process: A specialized form of Cyber Physical System for Industrie 4.0*. *Procedia Computer Science*, 60, 1146–1155. doi:10.1016/j.procs.2015.08.166
- Shah, H., Malik, A., & Malik, M.S. (2011). *Strategic management accounting – a messiah for management accounting*. *Australian Journal of Business and Management Research*, 1(4), 1-7.
- Simmonds, K. (1981). *Strategic Management Accounting*. *Management Accounting*, 59(4), 26-29.
- Stock, T., & Seliger, G. (2016). *Opportunities of Sustainable Manufacturing in Industry 4.0*. *Procedia CIRP*, 40, 536–541. doi:10.1016/j.procir.2016.01.129.
- Theorin, A., Bengtsson, K., Provost, J., Lieder, M., Johnsson, C., Lundholm, T., & Lennartson, B. (2016). *An event-driven manufacturing information system architecture for Industry 4.0*. *International Journal of Production Research*, 55(5), 1297–1311. doi:10.1080/00207543.2016.1201604.
- Thompson, Jr. A.A., & Strickland, J.A. (1996). *Strategic Management - Concepts and Cases*. (9th ed.). McGraw Hill.
- Tomkins, C., & Carr, C. (1996). *Editorial in special issue of management accounting research: Strategic management accounting*. *Management Accounting Research*, 7(2), 165–167
- Tran, Thi Ngoc Ha. (2018). *Improving the quality of accounting information in the fourth industrial revolution*. *Finance Review*, 4(1), 83-85.
- Truong, Thi My Nhan, & Pham, Thi Van Anh. (2017). *The Fourth Industrial Revolution and solutions for Vietnamese education*. *Finance Review*, 12(1), 103-106
- Tupa, J., Simota, J., & Steiner, F. (2017). *Aspects of Risk Management Implementation for Industry 4.0*. *Procedia Manufacturing*, 11, 1223–1230. doi:10.1016/j.promfg.2017.07.248.
- Tyszko, J., & Sheets, R. (2015). *Building the talent pipeline: an implementation guide*. US Chamber of Commerce Foundation, Center for Education and Workforce, Washington, DC, available at: www.nist.gov/sites/default/files/building_the_talent_pipeline_an_implementation_guide.pdf (accessed 18 April 2018).
- Ulewicz, R., & Nový, F. (2017). *Fatigue Resistance and Influence of Cutting Technology on the Mechanical Properties of Modern Steels Used in the Automotive Industry*. *Procedia Engineering*, 192, 899–904. doi:10.1016/j.proeng.2017.06.155
- Unger, H., Börner, F., & Müller, E. (2017). *Context Related Information Provision in Industry 4.0 Environments*. *Procedia Manufacturing*, 11, 796–805. doi:10.1016/j.promfg.2017.07.181
- Wang, S., Wan, J., Zhang, D., Li, D., & Zhang, C. (2016). *Towards smart factory for industry 4.0: a self-organized multi-agent system with big data based feedback and coordination*. *Computer Networks*, 101, 158–168. doi:10.1016/j.comnet.2015.12.017
- Yozgat, U., & Şahin, S. (2013). *Perceived Managerial and Leadership Effectiveness within Turkish Public Sector Hospitals*. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 99, 216–221. doi:10.1016/j.sbspro.2013.10.488.
- Zaleha Abdul Rasid, S., Rahim Abdul Rahman, A., & Khairuzzaman Wan Ismail, W. (2011). *Management accounting and risk management in Malaysian financial institutions*. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 566–585. doi:10.1108/02686901111151314.

LITERATURE REVIEW OF COST MANAGEMENT ACCOUNTING MODELS IN MANUFACTURING FIRMS

✉ *Nguyen Van Hai*
Lac Hong University

Received date: 02/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: *This study reviews cost management accounting models in manufacturing firms. The cost management accounting models include total cost management accounting model, variable cost management accounting model, operation-based accounting model cost management, work-based cost management accounting model, process-based management accounting model. Through the findings, the author expects managers in manufacturing firms to gain more understanding of management accounting models and apply cost management accounting models to help managers improve organizational performance, productivity and profitability.*

Keywords: *Management accounting, cost management accounting model, manufacturing firms.*

2. Introduction

Martin (2009) said that the enterprise accounting system includes tax accounting, financial accounting, management accounting and internal auditing. Management accounting can be defined as a useful system of collecting, processing and communicating accounting information for managers within the units to make decisions (Bruns & McKinnon, 1993; Horngren et al., 2002).

According to Horngren et al. (2002), Weygandt et al. (1993), the scope of management accounting is associated with creating reports for managers to use in decision making. Management accounting can be performed on the computer system or manually. Typically, each enterprise organization designs its own management accounting system in accordance with the objectives of controlling and analyzing the cost-benefit relationship.

Cost management accounting is a part of management accounting in terms of management accounting and is a part of cost accounting in the perspective of financial accounting.

According to Pham (2007), Cost management accounting is a part of the management accounting system to provide cost information for each organization to perform the function of managing consumer resource elements for activities, to plan, control, evaluate activities and make rational decisions. Ho (2013) said that cost management accounting is a part of management accounting to provide cost information for management entities within the enterprise. Dao (2015) said that cost management accounting is a part of management accounting to provide cost information for organizational management. Therefore, cost management accounting is a part of management accounting that provides information of estimation, inspection and analysis of production and non-production costs.

Cost management accounting is often divided into accounting costs, cost center accounting, cost object accounting. Each cost can be distinguished based on the allocation in management accounting models such as the total cost management accounting model, variable cost management accounting model, operation-based accounting model cost management, work-based cost management accounting model, process-based management accounting model.

The following content, the research presents cost management accounting models, analysis of disadvantages and advantages of each model to help enterprise administrators gain more understanding of cost management accounting models when applying for their firms.

2. Cost Management Accounting Models

2.1. Total cost management accounting model

In the total cost management accounting model (also known as the full cost determination method), all costs (fixed/ direct costs and variable/ indirect costs) are calculated into the products manufacturing cost (Lanen et al., 2011). Entire cost management accounting model can be compared with the traditional business result report and follow the average principle or sustainability principle. The allocation is based on average

relationships or proportion with the reference object. Total cost management accounting model includes product cost and periodic cost (Raiborn et al., 2009).

Advantages of the model: Total cost management accounting model is a good decision to support product pricing and services without market price or public procurement. This also applies to internal valuation or external financial reporting. As a traditional cost management accounting model system, this system is useful for the development of product cost definition (Mowen & Hansen, 2011; Raiborn et al., 2009).

Disadvantages of the model: Total cost management accounting model cannot provide information on short-term floor prices, especially at low or increased use, reducing direct costs (Mowen & Hansen, 2011; Raiborn et al., 2009). The net profit level can be adjusted through the selection of the workshop management cost resulting in incorrect decisions (Lanen et al., 2011).

2.2. Variable cost management accounting model

In the variable cost management accounting model (also known as direct cost), only direct cost and variable workshop management cost are allocated to those who bear the cost when calculating the products price (Mowen & Hansen, 2011; Raiborn et al., 2009).

In the variable cost management accounting model, sales revenue minus the variable cost of goods represents the gross profit of the product. This gross profit minus the variable product cost shows the total gross profit available to cover all other costs during the period (Raiborn et al., 2009). Variable cost management accounting model can be compared with gross profit report. On a unit level, gross profit is the difference between the price and the variable cost per unit and shows "the amount of money available to cover fixed cost and earn profit" (Lanen et al., 2011).

Advantages of the model: Variable cost management accounting model does not allocate the fixed workshop management cost. This model helps managers to capture the actual profitability of products before allocating fixed cost (Lanen et al., 2011). This supports short-term decisions in determining gross profit and lower price limit.

The structure of the model is clear and reasonable for an accounting method, including business practice and providing information of issues (Fischer, 2000).

Disadvantages of the model: Variable cost management accounting model tries to make specific and long-term calculation decision without the total cost of the company. This method does not help to withdraw non-profit products from the portfolio in a timely manner (Lanen et al., 2011).

2.3. Operation-based cost management accounting model

Operation-based cost management accounting model (also known as ABC cost accounting) is an appropriate tool to provide management board with the necessary information for the value chain. Operation-based cost management accounting model is often required whenever changes in strategic situations (competition, personal, cost saving), changes in information management are necessary (long-term, directional strategies) or current cost accounting tools and control tools are not enough (Paul & Reckenfelderbäumer, 1998). The common goal is through management activities to reduce costs and enhance customer value (Mowen & Hansen, 2011). Through the value chain transparency and related information, according to Kaplan and Cooper (1998), this system is related to efficiency.

In the ABC model, all costs are accumulated in cost combinations (costs for activities) and distributed into products and services (consumption of activities) by using cost-generating factors. A "cost-generating factor" is an activity or a prediction (a measure of activity), due to a causal relationship that arises costs (Mowen & Hansen, 2011; Lanen et al., 2011; Martinson, 1994). These cost-generating factors should be determined for each individual business unit (operation analysis and cost-generating factor analysis) and should be at the lowest operation volume or unit. A "combination" or operation center is a cost accumulation at different levels (unit level, lot level, product/ process level, organization level) (Raiborn et al., 2009).

According to Martinson (1994), ABC focuses on three points: "activities being carried out in the company, resources consumed by these activities and productivity generated".

In the ABC model, activities will also be classified into primary and secondary activities. Primary activities are ones that are classified as final cost objects. Secondary activities are ones that are classified as intermediate cost objects (Mowen & Hansen, 2011). This term is also consistent with the concept of value chain analysis.

Advantages of the model

In companies with large product types and high product complexity, ABC is useful for restructuring efforts (continuous improvement) because it provides information of the relationship between activities and cost-generating factors (Fischer, 2000). This system emphasizes the search of allocations (Mowen& Hansen, 2011). These cost-generating factors help understand which activities are value-added and which activities are not value-added. Through the method of determining the combination cost, workshop management cost of the enterprise which is not allocated on all products and, so it does not increase the product cost and is not responsible for allocated workshops management cost. The costs are allocated for specific products and services (Lanenet al., 2011; Raibornet al., 2009). This system helps identify the factors that cause activity, evaluate performance and results achieved (Mowen& Hansen, 2011). Companies with a high workshop management cost often use this method because it shows sources of profit and potential waste costs.

The advantage of the model is the ability to "operate on the basis of the activities and processes performed in the organization to increase the cost and value of products and services" (Evans & Bellamy, 1995). With this model, the workshop management cost is allocated to activities which actually create product value without relying on arbitrary allocation formulas (Mowen& Hansen, 2011).

According to a research from Shields (1995), the six original goals for implementing ABC are: better cost information, product cost information, process cost information, cost system improvement, performance measurement and quality time management.

In conclusion, the benefit of this system is object cost accuracy, is a basis to enhance decision-making and strategic planning and the ability to manage increasing enterprise operations (Mowen& Hansen, 2011). This model also helps managers determine which activities are value-added and which activities are not value-added through value analysis (Mowen& Hansen, 2011).

Disadvantages of the model

The implementation of the ABC model is very time consuming and costly. Organizational barriers under territorial culture, rank or enterprise culture can often limit the implementation of the ABC model (Babad&Balachandran, 1993). In order to overcome these barriers, it is necessary to invest in training and communication with the participation of senior leaders. According to Kaplan and Anderson (2007) "The ABC system is very costly to build, very complicated to maintain, and very difficult to modify." Moreover, in terms of information technology, a professional ERP system must be available (Mowen& Hansen, 2011). The selection and application of different allocation methods can be very complicated and takes a lot of time and skills to collect necessary accounting data. Such additional costs need to be considered in order to decide on implementation and be appropriate for benefits (Lanenet al., 2011). According to Cooper et al. (1996) the implementation not only focuses on architecture or software design, but also focuses on the relevant behavioral and organizational factors. According to Shields (1995), in many firms the implementation includes detailed technical guidelines and does not refer to human issues, which considers the project to be technical innovation instead of administrative innovation.

2.4. Work-based cost management accounting model

In the work-based cost management accounting model, all costs are assigned to a job. A job is a unit/product (cost object) exclusively for a specific customer (Lanenet al., 2011). A job always has a start and end point (Martinson, 1994). Cost pricing can be based on actual costs (actual direct material cost, actual direct labor cost, actual workshop management cost are allocated to work at the end of the period), normal costs (actual direct material cost, actual direct labor cost, workshop management cost are allocated according to the predetermined ratio before completing the work or at the end of the period) and standard costs (standard direct materials cost, standard direct labor cost, pricing before the goods have been completed or at the end of the period). The workshop management cost is also allocated for a job and the total cost allocated representing the work in progress (Martinson, 1994). The cost is allocated to jobs through key documents, such as material request forms and assignment tables (job cost tables) (Lanenet al., 2011).

Advantages of the model: Work-based cost management accounting model helps track the costs and performance of specific jobs and helps estimate the cost of future jobs (Mowen& Hansen, 2011). This model is a useful system for contracts because all costs are reserved for work. The results of each work can be compared to each other and show the work with and without profit.

Disadvantages of the model: Work-based cost management accounting model requires more accurate and timely tracking of work costs than other systems and, therefore it takes a lot of time. Tracking quality needs to be very high to get valid results. This model normally requires an account ledger to accurately record financial transactions and allocation of the workshop management cost based on a predetermined price (Lanen et al., 2011). The desired income based on the work stages will not be taken into account until the end of the work. This method only charges costs. The total cost shows the work value when the work is in process. Therefore, before the end of the work, this method does not provide information of the ongoing profitability.

2.5. Process-based cost management accounting model

Process-based cost accounting management model is often allocated to manufacturing companies with large homogeneous products. This model is an alternative to work-based pricing method, using average cost or first in first out methods to calculate equivalent manufacturing units (Mowen & Hansen, 2011; Raiborn et al., 2009). In summary, the process-based cost management accounting model, compared to the work-based cost management accounting model, does not separate costs for each unit (Lanen et al., 2011), but this model compares costs for each production process (Mowen & Hansen, 2011). The workshop management cost of each unit will be calculated according to the number of products that have been implemented (Martinson, 1994).

In short, Each cost management accounting model has different advantages and disadvantages. Enterprise managers need to master the content of these models and understand the production and business process to have the selection of cost accounting management model in consistent with firms. The research hopes to help managers in manufacturing firms gain more understanding of management accounting models and can apply cost management accounting models to help managers improve organizational performance, productivity and profitability. □

References

- Dao, T.H. (2015). *Improving the management accounting system in steel production enterprises in Vietnam. (Doctoral thesis), National Economics University, Ha Noi.*
- Ho, M.H. (2013). *Organizing the cost management accounting information system in garment enterprise in Vietnam. (Doctoral thesis), National Economics University, Ha Noi.*
- Pham, T.T. (2007). *Setting up cost accounting management model in Vietnamese pharmaceutical manufacturing enterprises. (Doctoral thesis), National Economics University, Ha Noi.*
- Bruns, W.J., & McKinnon, S.M. (1993). *Information and managers: a field study. Journal of management accounting research, 5, 84.*
- Horngrren, C.T., Bhimani, A., Datar, S.M., Foster, G., & Horngrren, C.T. (2002). *Management and cost accounting: Financial Times/Prentice Hall Harlow.*
- Martin, J.R. (2009). *Management accounting: Concepts, techniques and controversial issues. Obtido em, 3.*
- Mowen, M.M., & Hansen, D. R. (2011). *Introduction to cost accounting: South-Western Learning Cengage.*
- Weygandt, J.J., Kieso, D.E., & Kell, W.G. (1993). *Principles of Financial Accounting Chapters 1-20: Wiley.*
- Babad, Y.M., & Balachandran, B.V. (1993). *Cost driver optimization in activity-based costing. Accounting Review, 563-575.*
- Cooper, D.J., Hinings, B., Greenwood, R., Brown, J.L., Cooper, D.J., Hinings, B., Brown, J.L. (1996). *Sedimentation and transformation in organizational change: The case of Canadian law firms. Organization studies, 17(4), 623-647.*
- Evans, P., & Bellamy, S. (1995). *Performance evaluation in the Australian public sector: The role of management and cost accounting control systems. International Journal of Public Sector Management, 8(6), 30-38.*
- Fischer, P.E. (2000). *Reporting Bias. The Accounting Review, 75, 229-245.*
- Kaplan, R. S., & Anderson, S. R. (2007). *The innovation of time-driven activity-based costing. Journal of cost management, 21(2), 5-15.*
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (1998). *Cost & effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance: Harvard Business Press.*
- Lanen, W. N., Anderson, S. W., & Maher, M. W. (2011). *Fundamentals of cost accounting, 3E: McGraw-Hill/Irwin, New York.*
- Martinson, O. B. (1994). *Cost accounting in the service industry: a critical assessment: Institute of Management Accountants.*
- Paul, M., & Reckenfelderbäumer, M. (1998). *Preisbildung und Kostenrechnung bei Dienstleistungen auf der Basis neuerer Kostenrechnungsverfahren. In Handbuch Dienstleistungsmanagement (pp. 633-664): Springer.*
- Raiborn, C. A., Kinney, M. R., & Prather-Kinsey, J. (2009). *Cost accounting: Thomson, South-Western.*
- Shields, M. D. (1995). *An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing. Journal of Management Accounting Research, 7, 148.*

LỘ TRÌNH VÀ CÁC HOẠT ĐỘNG TIẾP CẬN CỘNG ĐỒNG CHUẨN BỊ CHO ÁP DỤNG IFRS CỦA MALAYSIA – KINH NGHIỆM CHO VIỆT NAM

✉ Nguyễn Thị Phương Thảo
Trường Đại học Tây Bắc

Ngày nhận: 05/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Việc áp dụng rộng rãi Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) đã tạo ra sự thay đổi to lớn trong môi trường báo cáo tài chính toàn cầu. Tuy nhiên, để áp dụng thành công IFRS cần có một lộ trình phù hợp với doanh nghiệp (DN) và nền kinh tế. Bài viết đề cập đến 4 giai đoạn phát triển của Malaysia cũng như những hoạt động tiếp cận cộng đồng của Malaysia từ đó rút ra kinh nghiệm cho Việt Nam. Theo đó, Việt Nam cần xác định lộ trình áp dụng IFRS thận trọng, linh hoạt, phù hợp với nền kinh tế và điều kiện của các doanh nghiệp. Gấp rút điều chỉnh VAS để các DN được thích nghi dần trước khi áp dụng IFRS. Đẩy mạnh hoạt động tiếp cận cộng đồng dưới nhiều hình thức, thực hiện trên nhiều phạm vi, nội dung đa dạng, phong phú hướng đến mục tiêu chung và những mục tiêu cụ thể xác định. Chú ý tới hỗ trợ những người làm công tác giảng dạy IFRS. Tăng cường vai trò hiệp hội nghề nghiệp trong các hoạt động tiếp cận cộng đồng

The widespread adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) constitutes a key change in the global financial reporting environment. However, In order to successfully adopt IFRS, every country is necessary to have a suitable roadmap for businesses and the economy. The article reports a results of analyzes Malaysia's roadmap which has 4 stages and outreach activities. These are experience for Vietnam. Vietnam is a great need for careful roadmap, flexibly with the economy and conditions of enterprises. Viet Nam need to quickly adjust VAS so businesses can gradually prepare for applying IFRS. Many different ways of outreach activities are get up with target effective. Vietnam need to support those teaching IFRS. VAA is positive in outreach activitie.

Áp dụng “ngôn ngữ kinh doanh toàn cầu” đã trở thành một tất yếu. Nhiều nghiên cứu đã chứng minh những lợi ích của việc áp dụng IFRS đối với nền kinh tế nói chung và DN nói riêng song những khó khăn, thách thức mang lại cũng không hề nhỏ. Bộ Tài Chính đang dự thảo Đề án áp dụng Chuẩn mực kế toán (CMKT) quốc tế vào Việt Nam, tuy nhiên ở một đất nước vốn đang áp dụng CMKT quốc gia đã lỗi thời, không sử dụng tiếng Anh như một ngôn ngữ thông dụng, thị trường tài chính còn yếu, những rào cản về thuế và hải quan đang hiện hữu, nhiều khó khăn về hạ tầng kế toán cũng như nguồn nhân lực... đòi hỏi có một lộ trình và sự chuẩn bị kỹ lưỡng hơn bao giờ hết. Bài viết sau đề cập đến trường hợp của Malaysia từ đó rút ra bài học kinh nghiệm cho Việt Nam, nhằm xây dựng một lộ trình áp dụng IFRS phù hợp với DN và nền kinh tế với những lưu ý trong hoạt động tiếp cận cộng đồng.

Lộ trình áp dụng IFRS của Malaysia

Luật BCTC 1997 (FRA) được ban hành, đặt nền móng cho sự ra đời của Quỹ báo cáo tài chính (FRF) và Ủy ban CMKT Malaysia (MASB). Các thành viên của FRF và MASB được bổ nhiệm bởi Bộ trưởng Bộ Tài chính. FRF bao gồm mười hai thành viên và MASB bao gồm tám thành viên và ba cố vấn, đến từ Ủy ban Chứng khoán Malaysia, Ngân hàng Negara và cơ quan đăng ký công ty. Trong đó, FRF thực hiện giám sát hiệu suất làm việc của MASB. MASB là cơ quan duy nhất có chức năng ban hành các CMKT.

Các công ty ở Malaysia chia thành hai nhóm:

- Các công ty tư nhân: là những công ty không bắt buộc phải lập hoặc nộp bất kỳ báo cáo tài chính (BCTC) nào theo quy định của Ủy ban Chứng khoán Malaysia hoặc do Ngân hàng Negara Malaysia quản lý và không phải là công ty con hoặc công ty liên kết hoặc được kiểm soát bởi một công ty cần phải chuẩn bị hoặc nộp những báo cáo kể trên.

- Các công ty phi tư nhân.

Để có thể hội tụ hoàn toàn, Malaysia phải trải qua 04 giai đoạn:

Ban đầu, Malaysia áp dụng 24 chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) và Chuẩn mực kế toán Malaysia (MAS) do Hội đồng của Viện Kế toán Malaysia (MIA) và Viện Kế toán Công chứng Malaysia (MACPA) ban hành. Các IAS hoặc MAS này sau đó đã dần dần được thay thế bởi các tiêu chuẩn mới, do MASB ban hành kể từ tháng 7/1999.

Cuối năm 2004, Malaysia đã tuyên bố sẽ hội tụ với IFRS. Trong thời kỳ hội tụ một phần với IFRS, MASB xây dựng Chuẩn mực BCTC (FRS) phù hợp với IFRS và được đưa vào áp dụng từ 01/01/2006.

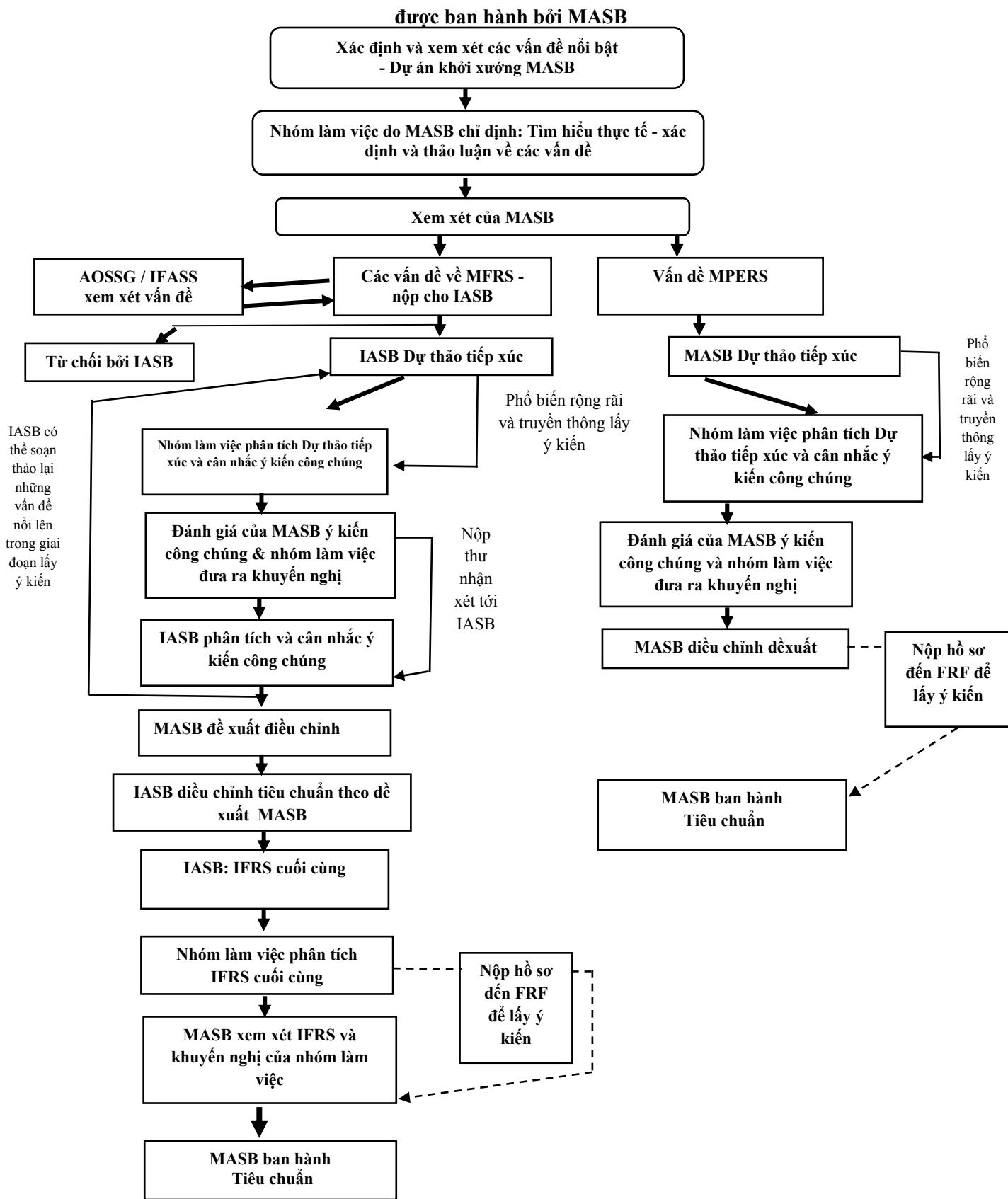
Ngày 19/11/2011, MASB ban hành Chuẩn mực BCTC Malaysia (MFRS). MFRS tuân thủ hoàn toàn IFRS. Như vậy, có 03 chuẩn mực được áp dụng song song:

(1). Khung chuẩn mực báo cáo cho các công ty tư nhân (MPERS): áp dụng cho các công ty tư nhân. Được xây dựng trên nền tảng Chuẩn mực BCTC quốc tế dành cho DN nhỏ và vừa (IFRS for SMEs) vì vậy tương đối phù hợp với thông lệ quốc tế hiện nay. Tuy nhiên, các công ty tư nhân cũng có thể lựa chọn áp dụng MFRS.

(2). MFRS: áp dụng cho các công ty phi tư nhân từ 01/01/2012. Loại trừ các “công ty chuyển đổi” – là những công ty thuộc phạm vi điều chỉnh của MFRS 141 (dành cho nông nghiệp, tương đương với IAS 41) và IC 15 (giải thích cho bất động sản, tương đương IFRIC 15).

(3). FRS: Như đã trình bày ở trên, FRS được áp dụng từ 01/01/2006. Các “công ty chuyển đổi” được phép chọn áp dụng MFRS hay FRS nhưng bắt buộc áp dụng MFRS muộn nhất là từ 01/01/2018. Kể từ đó, Malaysia hội tụ hoàn toàn với IFRS.

Hình 1 - Các bước trong quy trình xây dựng chuẩn mực kế toán



Chú thích: AOSSG / IFASS – Nhóm thiết lập tiêu chuẩn châu Á Thái Bình Dương

(Nguồn: MASB, 2019)

Hình 1 – là các bước trong quy trình xây dựng chuẩn mực kế toán được ban hành bởi MASB. Quá trình này bắt đầu từ việc xem xét các vấn đề thực tiễn thông qua hoạt động của các nhóm làm việc. Các vấn đề được chia thành hai nhóm: các vấn đề liên quan đến MPERS do MASB xây dựng dự thảo, các vấn đề liên quan đến MFRS sẽ phải nộp cho IASB để xây dựng dự thảo. Cả hai bản dự thảo đều được lấy ý kiến công chúng rộng rãi để làm căn cứ cho những điều chỉnh cần thiết. Nhìn vào quy trình này có thể thấy hoạt động tiếp cận cộng đồng rất được chú ý thực hiện, trải qua nhiều vòng kể cả trong quá trình xây dựng MFRS hay MPERS. Tuy nhiên, quá trình lấy ý kiến công chúng của MFRS được thực hiện nhiều vòng hơn, với sự tham gia của cả IASB và MASB. Thậm chí, có vấn đề nổi bật có thể được IASB soạn thảo lại và tiếp tục đưa ra lấy ý kiến.

Một số hoạt động tiếp cận cộng đồng chuẩn bị cho áp dụng IFRS tại Malaysia

Để có thể áp dụng thành công IFRS, những hoạt động tiếp cận cộng đồng là không thể thiếu trong lộ trình hội tụ của bất kỳ quốc gia nào. Các hoạt động này được triển khai càng nhiều, phong phú về nội dung, cách thức tổ chức thì càng có cơ hội để thu nhận được nhiều ý kiến có ích đóng góp cho việc áp dụng tiêu chuẩn mới một cách trơn tru, giảm thiểu các vướng mắc có thể nảy sinh. Malaysia đã thực hiện rất nhiều các hoạt động tiếp cận cộng đồng dưới dạng: hội thảo, hội nghị, diễn đàn, các cuộc họp, các buổi gặp gỡ, các lớp đào tạo, thử nghiệm thực tế...

Tổ chức các buổi hội thảo

Một số buổi hội thảo đã được tổ chức như: Hội thảo IASB cho các học giả, Hội thảo giảng dạy dựa trên khung IFRS, Hội thảo về những thách thức khi triển khai FRS 139... Có thể thấy, MASB ghi nhận vai trò quan trọng của những người giảng dạy MFRS trong việc nâng cao khả năng áp dụng tiêu chuẩn này một cách chặt chẽ và nhất quán. Nhiều buổi hội thảo đã được MASB tổ chức nhằm hỗ trợ cho những người giảng dạy IFRS thông qua xem xét các nghiên cứu điển hình, thảo luận về sự phát triển của các tiêu chuẩn... với sự tham gia của các diễn giả đến từ quỹ IFRS. Cách tiếp cận để phục vụ cho giảng dạy với sự liên kết giữa mục tiêu, khái niệm, nguyên tắc và quy tắc trong IFRS, thời điểm và phương pháp đánh giá, ước tính được sử dụng trong IFRS cũng được trình bày trong những buổi hội thảo này. Nó thực sự có ích cho công tác giảng dạy, góp phần nâng cao chất lượng áp dụng MFRS.

Tổ chức các hội nghị

Trong các hội nghị đại diện đến từ MASB hoặc IASB thuyết trình về một số vấn đề như: nội dung một chuẩn mực nào đó, tình hình thực hiện các dự án, sự phát triển của các chuẩn mực, cập nhật kỹ thuật của IFRS, hỗ trợ triển khai và đánh giá sau thực hiện... Đại biểu tham gia có thể bao gồm các giám đốc tài chính cấp cao, các nhà đầu tư, nhà quản lý, các kiểm toán viên hoặc các thành viên của IASB,... Một số hội nghị đã diễn ra như: Hội nghị khu vực về IFRS 15, 16; Hội nghị tiếp cận cộng đồng về nông nghiệp; Hội nghị MASB: Những thách thức kế toán,...

Tổ chức các diễn đàn

Đây là nơi tập trung các đại biểu đến từ các công ty, cơ quan quản lý, các cơ quan chuyên môn... Các diễn đàn được tổ chức thông qua thảo luận để tập hợp ý kiến, phản hồi của các đại biểu về một vấn đề nào đó như: các dự thảo tiếp xúc, quan điểm về điều chỉnh hay xây dựng tiêu chuẩn, lựa chọn các tiêu chuẩn để áp dụng đối với các loại hình công ty, phác thảo kế hoạch triển khai các tiêu chuẩn... Ví dụ: Diễn đàn về lộ trình áp dụng Tiêu chuẩn BCTC của các công ty tư nhân (MPERS), Diễn đàn tiếp cận cộng đồng của MASB: Triển khai MPERS & IFRS 16 cho thuê (sắp tới là MFRS 16)...

Tổ chức các cuộc họp

Các cuộc họp được tổ chức nhằm cập nhật và tìm hiểu những mối quan tâm mới có thể xảy ra khi áp dụng tiêu chuẩn nào đó, tìm hiểu thực tiễn để đánh giá khả năng áp dụng tiêu chuẩn, nâng cao nhận thức cho công chúng và cho phép các hội đồng nhận được phản hồi trên diện rộng. Các đại biểu tham gia đến từ nhiều tổ chức khác nhau, có thể là người lập BCTC, kiểm toán viên, nhà quản lý, luật sư, cơ quan chuyên môn, hiệp hội và học viện. Có thể kể đến một số cuộc họp đã diễn ra như: Cuộc họp FRS 139 với tổ chức tài chính địa phương, Cuộc họp tiếp cận IASB: Đánh giá sau khi thực hiện IFRS 8, Cuộc họp đặc biệt về IFRIC 15,... Các cuộc họp trực tuyến có thể được tổ chức nhằm giải đáp các câu hỏi thực tế phát sinh trong quá trình thực hiện MFRS.

Tổ chức các buổi gặp gỡ

Thông thường các đại diện của MASB sẽ trình bày cho những người tham gia một cái nhìn tổng quan về các tiêu chuẩn sắp tới, tập hợp các ý kiến từ công chúng về những thay đổi có thể xảy ra (ví dụ: Gặp gỡ với các GLC về những thay đổi sắp tới đối với FRS..), thảo luận về một sự hợp tác nào đó (như xuất bản một bài báo để lý giải cho sự chấp thuận của các bên liên quan đến tiêu chuẩn. ví dụ: Gặp gỡ với Học viện nghiên cứu Shari'ah quốc tế (ISRA) về giao dịch tài chính hồi giáo), đối thoại về những thách thức các bên gặp phải khi áp dụng tiêu chuẩn (ví dụ: Gặp gỡ các trường đại học thảo luận những thách thức giới hạn lâm phải đối mặt khi đưa vào giảng dạy IFRS...) hoặc để tập hợp các quan điểm về tiêu chuẩn nào có liên quan trực tiếp (ví dụ: Gặp gỡ các cơ quan quản lý về yêu cầu công bố thông tin của MASB ED 74, Gặp gỡ làm rõ những điểm khác nhau giữa REHDA (Luật Phát triển Nhà và Bất động sản) về Giải thích IC 15...)

Tổ chức các lớp đào tạo

Tính đến nay, Bộ phận kỹ thuật Hồi giáo MASB đã tiến hành 04 lớp master tài chính Hồi giáo về kế toán các giao dịch tài chính Hồi giáo cho học viện Malaysia ở cả các trường đại học công và tư, nhằm cập nhật và cung cấp những hiểu biết về sự phát triển của IFRS/ MFRS.

Thử nghiệm thực tế

Nằm trong chuỗi các hoạt động tiếp xúc cộng đồng, việc thử nghiệm thực tế cho phép xác định những vấn đề gây khó hiểu cho người sử dụng tiêu chuẩn, xác định những giao dịch thường xuyên phát sinh nhưng chưa được đề cập trong tiêu chuẩn và cách xử lý thông thường, đánh giá gánh nặng của những đề xuất, đánh giá các lựa chọn chính sách hoặc để xác định có cần bổ sung hướng dẫn không. Người tham gia thử nghiệm sẽ được yêu cầu cung cấp những thông tin cơ bản về DN của mình, nộp BCTC đã lập theo khung tiêu chuẩn gần đây nhất DN đã chọn, lập BCTC cho cùng niên độ đó theo tiêu chuẩn mới, trả lời các câu hỏi để xác định các vấn đề cụ thể gặp phải. Các hoạt động thử nghiệm thực tế được thực hiện với sự hỗ trợ đặc lực của Viện Kế toán Malaysia (MIA). MIA sẽ thực hiện hỗ trợ từ xa cho những người tham gia thử nghiệm trong công tác lập BCTC theo tiêu chuẩn mới cũng như trong việc trả lời các câu hỏi. MIA sẽ tổng hợp, phân tích kết quả và báo cáo tới MASB.

Các phiên chia sẻ

Kevin Stevenson, Chủ tịch Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Úc đã được mời đến phiên chia sẻ về công cụ Tài chính IASB ED: Chi phí khấu hao và Khấu hao. Đại diện khách mời đã chia sẻ kinh nghiệm của Úc trong

việc áp dụng IAS 39. Tại Phiên chia sẻ về nông nghiệp IAS 41 - Định giá hợp lý tài sản sinh học, diễn giả Caroline, với hơn 30 năm kinh nghiệm về kế toán và định giá đã chia sẻ với người nghe kiến thức của mình về vấn đề này; Trong khi Aziah, một nhà tư vấn định giá tài sản có kinh nghiệm 20 năm, đã cung cấp những hiểu biết của cô từ góc độ định giá,... Những chia sẻ thực tiễn từ phía các diễn giả - những người đã có kinh nghiệm trong áp dụng các tiêu chuẩn mới là những bài học quý báu giúp triển khai và áp dụng thành công các tiêu chuẩn.

Bài học kinh nghiệm cho Việt Nam

Việc áp dụng IFRS ở Malaysia chỉ yêu cầu ở một số DN, cách hội tụ này cũng đã được Việt Nam lựa chọn như đã trình bày trong Đề án áp dụng Chuẩn mực Kế toán quốc tế vào Việt Nam, đang được Bộ Tài chính lấy ý kiến công khai. Cả Malaysia và Việt Nam đều là những nền kinh tế mới nổi có nhiều điểm tương đồng. Vì vậy, những bước đi của Malaysia có thể trở thành những bài học kinh nghiệm quý báu cho Việt Nam. Một số điểm đáng lưu ý với Việt Nam khi tham khảo lộ trình và hoạt động tiếp cận cộng đồng để chuẩn bị cho áp dụng IFRS của Malaysia như sau:

Xác định lộ trình áp dụng IFRS thận trọng, linh hoạt, phù hợp với nền kinh tế và điều kiện của các DN. Gấp rút điều chỉnh VAS để các DN được thích nghi dần trước khi áp dụng IFRS

Malaysia đã có một sự chuẩn bị khá kỹ lưỡng, với một lộ trình thận trọng và tương đối phù hợp với điều kiện của nền kinh tế. Đất nước này có một môi trường thể chế độc đáo với một số đặc điểm tương đương với các nước phát triển nhưng cũng có những nét riêng biệt của một nền kinh tế mới nổi (Lau và cộng sự, 2016). Điều này tạo ra những thuận lợi khi áp dụng IFRS. Tuy nhiên, Malaysia đã khá thận trọng khi phát triển các FRS trước khi hội tụ hoàn toàn với IFRS, đây là việc làm cần thiết để các DN và cơ quan quản lý nhà nước quen dần với IFRS. Các DN nhỏ và vừa cũng có quá trình hội tụ song song khi các MPERS được xây dựng trên nền tảng của Chuẩn mực BCTC quốc tế dành cho DN nhỏ và vừa (IFRS for SMEs). Cách làm này của Malaysia cho thấy một quyết tâm to lớn của chính phủ, hội tụ một cách triệt để không những với IFRS mà còn hướng tới IFRS for SMEs.

Triển khai Chiến lược phát triển Kế toán – Kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030. Đề án áp dụng Chuẩn mực Kế toán quốc tế vào Việt Nam được xây dựng. Trong đề án này, Bộ Tài chính cũng có kế hoạch sửa đổi, bổ sung Chuẩn mực Kế toán Việt Nam (VAS) để có nhiều điểm tương đồng hơn với IFRS. Tuy nhiên, nên thực hiện việc chỉnh sửa bổ sung VAS một cách gấp rút để các DN thuộc phạm vi bắt buộc áp dụng IFRS cũng có một thời gian được áp dụng VAS sửa đổi, có điều kiện thích nghi dần, đầu tư dần cho nhân lực, cơ sở vật chất... trước thời điểm bắt buộc phải áp dụng IFRS. Việc áp dụng IFRS nên tiến hành đồng loạt để tạo sự thống nhất và đồng bộ, đây cũng là khuyến cáo của IASB.

Thời điểm áp dụng IFRS rộng rãi dự kiến là sau 2025. Như vậy, tính từ khi công bố lộ trình năm 2019, Việt Nam có 03 năm để chuẩn bị (2019-2022), 03 năm để áp dụng IFRS đối với một số DN trước khi mở rộng đối tượng áp dụng (2022-2025). Trong khi đó, nhìn vào kinh nghiệm của Malaysia chúng ta thấy, các DN được thích nghi dần với IFRS thông qua việc áp dụng FRS (FRS được xây dựng phù hợp với IFRS) bắt đầu từ 01/01/2006. Sau đó 06 năm, mới ban hành MFRS. Và cũng mất tới 06 năm tức là đến 01/01/2018, hầu hết FRS mới hết hiệu lực và được thay thế bởi MFRS. Khoảng thời gian để Malaysia áp dụng hoàn toàn IFRS gấp đôi so với dự kiến của Việt Nam, trong khi Malaysia có khá nhiều lợi thế trong quá trình triển khai các tiêu chuẩn này. Lưu ý thời điểm áp dụng hoàn toàn MFRS đã được Malaysia thay đổi đến 4 lần. Như vậy, quá trình triển khai áp

dụng IFRS cần linh hoạt, có xem xét đến khả năng thực hiện của các DN. Muốn vậy, không thể xem nhẹ hoạt động tiếp xúc cộng đồng để thu thập ý kiến, phản hồi của chính DN và các bên liên quan.

Đẩy mạnh hoạt động tiếp cận cộng đồng dưới nhiều hình thức, thực hiện trên nhiều phạm vi, nội dung đa dạng, phong phú hướng đến mục tiêu chung và những mục tiêu cụ thể xác định. Chú ý tới hỗ trợ những người làm công tác giảng dạy IFRS. Tăng cường vai trò hiệp hội nghề nghiệp trong các hoạt động tiếp cận cộng đồng

Các hoạt động tiếp cận cộng đồng cần được chú trọng bởi thông qua đó sẽ là dịp để nâng cao ý thức cộng đồng cũng như thu thập ý kiến phản hồi về quá trình triển khai IFRS. Kinh nghiệm của Malaysia cho thấy, tiếp cận cộng đồng nên được tổ chức dưới nhiều hình thức: hội thảo, hội nghị, diễn đàn, cuộc họp, các buổi gặp gỡ, các lớp đào tạo, thử nghiệm thực tế... mỗi hoạt động cần xác định rõ mục đích, đối tượng và nội dung, được truyền thông rộng rãi tới công chúng.

Trong quá trình đó cần lưu ý tới việc hỗ trợ những người làm công tác giảng dạy IFRS. Malaysia đã tổ chức rất nhiều buổi hội thảo nhằm chia sẻ cách nghiên cứu IFRS để phục vụ cho mục đích giảng dạy. Việc hỗ trợ cho những người làm công tác giảng dạy IFRS là một hoạt động quan trọng có ý nghĩa thúc đẩy việc áp dụng các tiêu chuẩn này một cách nhất quán. Các hoạt động này cần được triển khai một cách thường xuyên bởi quá trình áp dụng IFRS diễn ra ở nhiều giai đoạn. Không chỉ ở những DN thuộc đối tượng áp dụng IFRS, mà khi VAS có sự điều chỉnh, bổ sung cho tương đồng với IFRS thì quá trình hội tụ diễn ra ở cả những DN áp dụng VAS, ở mức độ hội tụ thấp hơn mà thôi. Không những hỗ trợ về tài liệu, nội dung mà giảng dạy kế toán theo quy tắc và kế toán theo nguyên tắc cũng cần có những đổi mới mạnh mẽ về phương pháp giảng dạy, có như vậy mới đảm bảo chất lượng nguồn nhân lực sau này.

Để đẩy mạnh công tác tiếp cận cộng đồng cần tăng cường sự phối hợp của các hiệp hội nghề nghiệp. Các hiệp hội nghề nghiệp có thể hỗ trợ đặc lực trong việc thu thập ý kiến phản hồi về quá trình triển khai các tiêu chuẩn hoặc hỗ trợ về mặt kỹ thuật cho các DN thử nghiệm áp dụng IFRS nhằm đánh giá khả năng triển khai cũng như những vướng mắc thực tiễn có thể gặp phải. Kết quả sau khi được tổng hợp và phân tích sẽ được gửi đến cơ quan soạn thảo và ban hành tiêu chuẩn kế toán để xem xét các khuyến nghị điều chỉnh hoặc bổ sung hướng dẫn nếu có.

Tài liệu tham khảo

1. MASB (2019). *Preface to MASB Approved Accounting Standards*. www.masb.org.my/pdf_file/BV2018_Preface.pdf
2. MASB (2019). *Outreach Activities*
http://www.masb.org.my/press_list.php?id=5
3. Kwong, L.C. (2010). *The Value Relevance of Financial Reporting in Malaysia: Evidence from Three Different Financial Reporting Periods*. *International Journal of Business and Accountancy* 1 (1): 1-19.
4. Lau, C. K., & Ooi, K. W. (2016). *A case study on fraudulent financial reporting: evidence from Malaysia*. *Accounting Research Journal* 29 (1): 4-19. <https://doi.org/10.1108/ARJ-11-2013-0084>.
5. Yosra Makni Fourati, Rania Chakroun Ghorbel (2017). *The impact of IFRS-based accounting standards on earnings management: evidence from Malaysia*. *International Journal of Accounting and Economics Studies* 5 (1) (2017) 1-6.

**PHÁT TRIỂN NGUỒN NHÂN LỰC KẾ TOÁN, KIỂM TOÁN
ĐÁP ỨNG YÊU CẦU HỘI NHẬP
DEVELOPMENT OF HUMAN RESOURCES ACCOUNTING, AUDITING
MEET THE REQUIREMENTS OF INTEGRATION**

✎ *Th.s NCS. Đặng Văn Quang*
Khoa Kế toán, Đại học Kinh doanh và Công nghệ Hà Nội

Ngày nhận: 09/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tiến trình hội nhập kinh tế quốc tế, trong bối cảnh Cuộc cách mạng công nghiệp (CMCN) 4.0 đã làm thay đổi căn bản từ quan điểm về kế toán, kiểm toán đến quy trình, phương pháp kế toán và kiểm toán trong các đơn vị. Để xây dựng kế toán, kiểm toán Việt Nam chuyên nghiệp, đòi hỏi hệ thống kế toán, kiểm toán phải có những thay đổi, vừa đảm bảo hiệu quả hoạt động trong yêu cầu mới, đồng thời phù hợp với các thông lệ quốc tế. Để đáp ứng được các yêu cầu đó, việc phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán chất lượng cao là một yêu cầu mang tính cấp bách. Bài viết trình bày tình hình chất lượng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán hiện nay và đưa ra một số giải pháp phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán đáp ứng yêu cầu đổi mới.

Từ khóa: Kế toán, kiểm toán, hội nhập

The process of international economic integration, in the context of the industrial revolution 4.0 have changed from the perspective of accounting, audit process, audit and accounting methods in the unit. To build Vietnam auditing accountancy, true to the credo "Convergence- profession-Development", requires the accounting system, the auditor must have medium changes ensures efficiency in the operation of the new requirements, and conform with international practices. To meet the requirements, the development of human resources accounting, Audit audit of high quality is a requirement brought urgency. The article the herd quality situation of human resources accounting, auditing now and give some solutions to develop the human resources accounting, auditing requirements.

Key word: Accounting, Auditing, Integration

1. Chất lượng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán tại Việt Nam

Đến năm 2020, số lượng các DN (DN) của Việt Nam vào khoảng 1 triệu DN (DN), có thể thấy nhu cầu về lao động kế toán, kiểm toán rất lớn. Với nhu cầu đó hiện nay, theo thống kê, Việt Nam có khoảng 200 trường Đại học, cao đẳng đào tạo ngành nghề kế toán. Mỗi năm, các trường cung ứng rất nhiều lao động về kế toán, kiểm toán. Tuy nhiên, có một thực tế số lao động về kế toán, kiểm toán chiếm tỷ lệ thất nghiệp rất cao, số lượng sinh viên sau khi ra trường xin được việc chiếm tỷ lệ thấp. Lý giải về hiện tượng thất nghiệp, thừa số lượng nhưng thiếu chất lượng, theo các DN tuyển dụng, nhân sự cho bộ phận kế toán có đến 80% – 90% những sinh viên được tuyển dụng chưa có khả năng tiếp cận ngay được với công việc kế toán thực sự. Điều đó cho thấy, chất lượng về nguồn nhân lực về kế toán, kiểm toán Việt Nam chưa cao.

Hiện nay, kế toán viên, kiểm toán viên (KTV) có chứng chỉ hành nghề chỉ chiếm khoảng 2% tổng số kế toán viên, KTV hiện có của các nước ASEAN (4.000/196.000). Rõ ràng, đây là điểm yếu về nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán. Hơn nữa, chương trình đào tạo kế toán viên và KTV có chứng chỉ chưa được xây dựng, chưa được chuẩn hóa. Việc tổ chức thi và cấp chứng chỉ diễn ra rất thưa thớt (mỗi năm 1 lần), chưa thực chất và suốt 20 năm qua đều do Bộ Tài chính đảm nhiệm, chứ không phải là các tổ chức nghề nghiệp như thông lệ các nước. Chức danh nghề nghiệp, chứng chỉ nghề nghiệp chưa được xác lập và thừa nhận theo các tiêu chuẩn quốc tế.

Trong tiến hình hội nhập kinh tế quốc tế, khi Việt Nam gia nhập cộng đồng kinh tế ASEAN, kế toán và kiểm toán là một ngành, một lĩnh vực thương mại, dịch vụ được quan tâm và hội nhập khá toàn diện. Thương mại dịch vụ nói chung, thương mại, dịch vụ kế toán và kiểm toán nói riêng đã trở thành ngành kinh tế quan trọng và chiếm tỷ trọng đáng kể trong thương mại của từng quốc gia và toàn cầu, chắc chắn nhu cầu nhân lực kế toán, kiểm toán chất lượng cao tại Việt Nam được dự báo sẽ tăng nhanh trong thời gian tới. Tuy nhiên, chúng ta đang thiếu rất nhiều nhân lực kế toán, kiểm toán có chất lượng cao, có thể đáp ứng trong tiến trình hội nhập. Hiện chỉ có gần 5.000 người có chứng chỉ kế toán, kiểm toán quốc tế. Số lượng này so với những quốc gia trong

khu vực như Singapore và Thái Lan còn quá khiêm tốn. Bộ Tài chính cũng thống kê, thị trường dịch vụ kiểm toán hiện nay gồm 150 DN, phục vụ khoảng 40.000 khách hàng, bao gồm DN nước ngoài và trong nước.

Đây sẽ là rào cản lớn nhất Việt Nam đang phải đối mặt trong tiến trình hội nhập về kế toán, kiểm toán. Đòi hỏi từ phía các cơ quan quản lý Nhà nước, các Hội nghề nghiệp cần phải có những thay đổi trong đào tạo, phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán, đặc biệt là đào tạo theo định hướng ứng dụng nghề nghiệp, có chất lượng cao đủ năng lực cạnh tranh cũng như nắm bắt cơ hội việc làm trong bối cảnh hội nhập kinh tế.

2. Giải pháp phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán có chất lượng cao

Thứ nhất, để nâng cao chất lượng nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán, đáp ứng được yêu cầu của DN trong và ngoài nước trong bối cảnh hội nhập khu vực ngày càng sâu rộng, một trong những giải pháp quan trọng là cơ sở đào tạo phải đổi mới nội dung, chương trình đào tạo, phương pháp giảng dạy. Theo đó, chương trình đào tạo phải đảm bảo tính linh hoạt, thuận tiện, phù hợp với nội dung chương trình đào tạo các chứng chỉ nghề nghiệp kế toán, kiểm toán để việc công nhận bằng cấp, chuyển đổi môn học hay tiếp tục học ở bậc cao hơn được thuận lợi. Đồng thời, trong quá trình đào tạo, nhà trường cần phải kết nối với DN, các Hội nghề nghiệp kế toán, kiểm toán có uy tín nhằm tăng cường các kỹ năng thực hành nghề nghiệp để sinh viên tốt nghiệp có thể đáp ứng tốt nhu cầu của thị trường. Các trường Đại học, các cơ sở đào tạo chuyên môn nghiệp vụ kế toán, kiểm toán cần hợp tác với các tổ chức Hội nghề nghiệp quốc tế tại Việt Nam: Viện Kế toán Công chứng Anh và Xứ Wales (ICAEW), Hiệp Hội Kế toán Công chứng Anh Quốc (ACCA)... để triển khai đưa chương trình đào tạo kế toán, kiểm toán theo chuẩn quốc tế vào đào tạo tại Việt Nam. Cùng với đó, cơ quan quản lý nhà nước sớm ban hành thêm cơ chế khuyến khích, thu hút đội ngũ chuyên gia, giảng viên giỏi trong và ngoài nước tham gia vào quá trình đào tạo và ưu đãi đối với các nhà đầu tư nước ngoài trong việc thành lập và quản lý các cơ sở đào tạo chuyên sâu về lĩnh vực kế toán, kiểm toán.

Thứ hai, các cơ quan quản lý nhà nước cần tăng cường hoàn thiện các văn bản pháp luật. Chúng ta cần nâng cao chất lượng đào tạo trong nước bằng cách tìm những người giỏi về chuyên môn nhưng cũng giàu kinh nghiệm thực tế để giảng dạy. Bên cạnh đó, tạo điều kiện cho các tổ chức nước ngoài vào đầu tư hoặc phối hợp đào tạo, truyền đạt những trình độ, kinh nghiệm quốc tế cho nguồn nhân lực. Bộ Tài chính cần phối hợp với Bộ Giáo dục và Đào tạo để xây dựng một chiến lược đào tạo kế toán, kiểm toán bậc đại học theo chuẩn quốc tế và tạo điều kiện để từng trường tùy theo năng lực hiện có thiết kế chương trình đào tạo phù hợp theo hướng tiếp cận chương trình tiên tiến trên thế giới. Chiến lược này tạo nên nền tảng pháp lý để từng trường chủ động trong việc hoạch định quá trình đào tạo nguồn nhân lực về kế toán, kiểm toán có chất lượng đáp ứng tốt yêu cầu sử dụng tại Việt Nam cũng như các nước trong khu vực và các tổ chức nghề nghiệp quốc tế.

Thứ ba, tăng cường vai trò và chất lượng hoạt động của tổ chức nghề nghiệp. Hội Kế toán và Kiểm toán Việt Nam (VAA), thành viên của Liên hiệp các Hội Khoa học và Kỹ thuật Việt Nam, thành viên của Liên đoàn Kế toán các nước ASEAN (AFA). Hội đã và đang tham gia tích cực vào các hoạt động, góp phần xứng đáng và quan trọng vào sự phát triển nghề nghiệp trong khu vực, cũng như trong nghề nghiệp kế toán thế giới. Hội đã liên tiếp đưa ra các sáng kiến nghề nghiệp, trong đó có sáng kiến về hợp tác đào tạo và huấn luyện nghề nghiệp, thống nhất chương trình, nội dung đào tạo, huấn luyện, cấp chứng chỉ hành nghề và thừa nhận chứng chỉ hành nghề kế toán và kiểm toán. Trong thời gian tới Hội cần đổi mới mạnh hơn, nhiều hơn cả về tổ chức, phương thức hoạt động và nội dung hoạt động để làm trọn chức năng là nơi tập hợp và kiểm soát nghề nghiệp.

Thứ tư, đổi mới mô hình đào tạo thi, cấp chứng chỉ KTV, kế toán viên hành nghề theo hướng đào tạo, thi theo tín chỉ để cấp chứng chỉ KTV, kế toán viên hành nghề; đồng thời mở rộng và tăng cường số lượng các kỳ thi kế toán viên hành nghề, kế toán viên công chứng, KTV đã được đề ra trong Chiến lược Kế toán - Kiểm toán năm 2020- tầm nhìn 2030, phê duyệt theo Quyết định 480/QĐ-TTg, ngày 18/3/2013 của Thủ tướng Chính phủ. □

Tài liệu tham khảo

1. PGS,TS, Đặng Văn Thanh, Giải pháp đưa kế toán và kiểm toán Việt Nam ngang tầm khu vực và quốc tế, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán
2. PGS,TS, Nguyễn Đình Hựu, Chiến lược phát triển nguồn nhân lực kế toán, kiểm toán, Tạp chí Kế toán và Kiểm toán.
3. PGS,TS, Chúc Anh Tú, (2016), Kế toán viên Công chứng quốc tế - Định hướng phát triển cho Việt Nam trong điều kiện hội nhập, Kỳ yếu thảo quốc gia: Kế toán, Kiểm toán Việt Nam 20 năm Hái cách và Hội nhập, NXB Đại học Kinh tế Quốc dân.

ACCOUNTING – AUDITING IN VIETNAM: OPPORTUNITIES AND CHALLENGES IN THE FOURTH INDUSTRIAL REVOLUTION

✉ *Bui Thi Bich Hao, MA*
Hanoi University of Business and Technology

Received date: 22/4/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: *Vietnam is in the process of boosting industrialization, modernization and deep provide Vietnam with many opportunities to enhance the industrialization and modernization; at the same time, it brings along with many challenges in the development process. Vietnam should make use of available strengths and catch chances to join in the fourth industrial revolution (The 4IR); fostering the process of industrialization and modernization. The 4IR will cause basic changes in almost all fields and business lines, including Accounting – Auditing industry. The relationship between the 4IR and Accounting – Auditing is not restricted by geographical distance. Accountant – Auditor in Vietnam can do their job in many countries and territories all over the world if that individual and organization meet the conditions for Accounting – Auditing practice. In this paper, it mentions opportunities and challenges that Accounting – Auditing field will face up with in the context of the 4IR, besides, it recommends some future orientation for this sector.*

Keywords: *The fourth industrial revolution (The 4IR); State-owned Enterprise (SOE); International Financial Reporting Standard (IFRS); Internet of Things (IoT); Internet of Services (IoS).*

1. The Fourth Industrial Revolution

The 4IR is a terminology indicating various modern automation technology, data exchange and manufacture. The 4IR is defined as "A terminology for technologies and a concept for an organization in the value chain" associated with the physical system in virtual space, internet of things (IoT) and internet of services (IoS). The nature of the 4IR is based on the platform of digital technology and the integration of all smart technology, aiming at optimizing the process, manufacture methods; emphasizing the technology which has increasingly and significantly been impacting, especially on 3D printing technology, biotechnology, new materials technology, automation technology and robots.

The wide application of advanced Information and Communication Technology ICT such as IoT, cloud computing and virtual reality technology into industrial production, which is dimming the virtual – reality boundary, is called virtual – reality production system/ cyber-physical production systemCPPS. This is a base for constructing smart factories. The CPPS is a direct communication network amongst machinery, organized as the social network. The 4IR has strongly happened in a diversity of fields, with the appearance of robot technology and artificial intelligence, giving many applications for the society. Based on the internal artificial intelligence, the robot is working much smarter, having memory and endless study ability; meanwhile, that of human beings is becoming weaker and weaker. With the advantage of 24/24 working ability, no salary and wage required, no tax and insurance, robot today is a threat to correlation in employment, recruiting human resources or using the robot. If the working performance of robot increases, there will be no reason for employing peoples who have some certain weaknesses such as decreasing health problem and attitude at work. This fact weakens the strength of developing countries that have plenty of young manual labor force and these nations may even be seriously threatened. Many sectors are involved with robots, from the industry of textile, services and entertainment to health, transport, education and even accounting – auditing and finance – banking.

2. Opportunities and Challenges of Accounting and Auditing in Vietnam

Opportunities

Accounting – Auditing in Vietnam has gained many great achievements over the past development process. The legal environment has developed in relatively comprehensive, clear and suitable formation in comparison with Vietnam's conditions, gradually becoming more proper with international norms, standards and positively participating in the provision of transparent and timely financial information for both domestic and foreign

investors; the accounting – auditing not only assists enterprises; creating financial economic information in accordance with the legislation, contributing to economic growth but more vitally, enhance publicity, transparency of financial information and shakeout of national finance, etc.

In 2019, it is forecasted that it will be a buoyant and strongly growing period of accounting – auditing in Vietnam, based on the positive reports on growth in FDI, mergers and acquisitions, equitization of State-owned Enterprises (SOEs), re-structural plan of enterprises, especially accounting – auditing related changes in legislation. The Government issued decisions related to the application of International Financial Reporting Standard (IFRS), opening a premises for the firm development of accounting – auditing in Vietnam in the incoming years, inspiring for intensive regional and global integration.

Meanwhile, the 4IR is a revolution of smart production, based on the use of Internet of Things to transform all the real world into the digital world. This revolution has significantly and comprehensively influenced in the economy, society and environment all over the world as well as all business lines and field with unprecedented breakthrough technology speed, in which the accounting – auditing is included. Vietnam has further integration into the world's economy, so it is certain that our country will be involved in the global revolution. In general, the approach to the achievement of new production revolution can supply Vietnam with powerful tools to effectively join in the global value chain, boasting the industrialization and modernization of the country. In the early stage of the 4IR, the economy will be formed in a new structure, it is developed in accordance with the application of high technology, the Internet of Things, artificial intelligence, smart robots, blockchain technology and cloud computing.

This will cause quite noteworthy impacts on the process, procedure and methods of accounting – auditing. Furthermore, the 4IR depends on the platform of digital technology, integration of smart technologies to optimize the production process, business procedures, professional procedures, production methods in which it contains the process of information analysis and supply to accounting – auditing department.

Therefore, the 4IR will basically transform current implementation methods of accounting – auditing by applying electronic vouchers, software used for data generalizing and analysis, recording in accounting books as well as complete auditing methods in computerization environment. In future, auditors will not need to pay so many attempts in classification of vouchers, analysis of individual economic profession, recording with types of accounting books, instead, the more important concern will be how to present a standard financial statement.

In addition, the powerful support of technology helps the Accounting – Auditing use its resources more effectively, saving times and human resources, approaching more closely to the international auditing system. For the Accounting – Auditing, the 4IR will facilitate auditors and auditing agencies to work advantageously. For instance, by using modern equipment, programs and digital technology, the auditors can collect data that used to be their difficulties; retrieving data from giant data storages, serving for all decisions, leadership levels and all types of information management station in making decision and all people with related interests; improving the reliability and reasonable feature of reports through self-control or automatic auditing system

The requirements of the 4IR will also promote management authority and enterprises operating in the Accounting – Auditing to invest and apply technology strongly. At present, Information Technology (IT) System has been being used widely and deeply in almost all accounting activities, becoming an indispensable blood vessel in financial management and operation; Management of income and expenditure budget; Electronic payment and management of government bonds; Implementation of electronic taxation and customs, as well as One-Stop Shopping (OSS); Management of public debts and price and management of public property. This is a favorable condition for accountants and auditors to explore sources of data and information more quickly and efficiently.

Challenges

According to accounting – auditing experts, the 4IR is associated with the drastic of the IT and artificial intelligence, hence, the object of auditing agency becomes more "advanced". This requires enterprises, accounting – auditing units to self-innovate in thinking, awareness, capacity and qualification, to meet new demands in the duty performance.

In Vietnam today, the works of Accounting – Auditing focus too much on documents, records and books; nonetheless, the 4IR will make all these paper disappeared, then electronic data and soft data version which are diversified and elusive will replace these writings. Over the past years, the State promulgated legal documents such as Accounting Law 2015, Audit Law 2015, the Decree No. 05/2019/ND-CP on Internal Auditing, the Decree No. 174/2016/ND-CP, issuing regulations related to accounting documents archived in electronic means (such as electronic vouchers and bills). It is also a basic requirement for the Accounting – Auditing in the 4IR.

Another issue that units should concern is the risk of information and data loss through an Internet connection. Auditing information and results may be leaked from the sending of electronic mails to audited units or the third organizations and individuals, exchanging by LAN network. The bad people can take advantage of unofficial information and results to execute their negative purposes such as sabotage, confusing public opinions, adversely affecting the image of the auditing agency. Meanwhile, the IT infrastructure quality in the Accounting – Auditing generally has not met the set demand, requiring better-prepared IT infrastructure, especially in network security.

In addition, in the 4IR, the competitiveness is not just amongst traditional accounting – auditing firms but it also occurs in administrative agencies, non-traditional enterprises and technology enterprises. Moreover, it has been warned that when blockchain technology is applied popularly in finance, it will narrow down opportunities of the traditional auditing services. Nowadays, it is obvious that technology firms in the world such as Google and Alibaba have provided services of finance and tax consultancy.

To sum, managers, accountants and auditors have been lack and uneven of knowledge, understanding and application level of IT. In the meantime, training courses just provided accountants and auditors with background knowledge in their specialization, without intensive and multi-sectoral training, especially knowledge characterized by technology and artificial intelligence.

3. Some Recommendations in the 4IR

To utilize available opportunities and overcome challenges from the 4IR, in the coming time, the Accounting – Auditing should concentrate on and successfully complete some following contents:

First, unify and improve current awareness, changing thinking, further enhancing the propagation and dissemination of knowledge on accounting and auditing in the market economy, international economic integration in the context of the 4IR rising. In particular, it is necessary to obtain full understanding and active measures to operate accounting – auditing system effectively, focalizingly and harmoniously amongst countries, making use of benefits and minimizing negative impacts from the 4IR. Whether the accounting – auditing system of each country succeeds or not depends on the awareness, responsibilities and intelligence to catch opportunities, taking the initiative to overcome challenges. It is because, ultimately, for accounting development in the age of digital technology, the accountant is still the key element. Machinery cannot review qualifications and occupational skepticism.

Second, innovate and newly establish accounting – auditing procedures from data collection and data input of vouchers to data analysis and dump; the collection of information, evidence, report inspection and review. Improve the usefulness of accounting information through the application of IT in analysis and review; facilitate accountants and auditors to explore and use accounting data source quickly and effectively. In particular, identify and review fully risks of accounting information and data loss in the Internet connection. The 4IR may lead to significant competitiveness amongst accounting – auditing firms, besides, it creates great conditions and opportunities to develop financial, administrative consultancy services and contributes to the publicity, transparency of information as well as service quality.

Third, with the development of digital technology and the trend of gradually shifting to cloud computing, security holes thereby will increase by number; as a result, there will be more and more serious concerns about risks in payment and investment. This **requires the financial system to be more responsible toward the society and pay more attention** to the safety and privacy in financial and accounting information and have new prevention to ensure the safety, network security and privacy. Apart from equipping with tools and new security methods, financial organizations, accounting – auditing service firms, securities firms should pay more concerns on the construction of backup database system and strengthening awareness related to information security and

privacy in the whole system. The enterprises and accounting – auditing units should have special attention to the construction, upgrading high-level security and privacy system, ensuring the stable and long-term effective expansion of operating scale (if any).

Fourth, in the context that the 4IR has been creating and will from great changes in accounting – auditing, it is essential to organize workshops for international co-operation to timely update information for domestic enterprises and leadership of training agencies. From the timely updated information, international trends, the enterprises and organizations can plan proper activities to keep pace with the development of digital technology as well as utilize technology for quickly boosting the Enterprises' development.

Fifth, the digital era provides various new opportunities and challenges for individual and organization in the field of accounting – auditing. For the individual, those have been working and will work in this field, they should notice two notable features in the digital era for changes, the first one is technology ability and the other is prediction and review ability (i.e. vision); together with qualifications, there is a core element called professional ethics. When every work can be completed by using technology, professional ethics will become much more important than ever, thereby, the enterprise will be constructed and identified with the real image. Only accountants and auditors with good professional ethics, respect the truth are possible to create real value for shareholders, maintaining the investment of them into the enterprise. To get the best out of chances in digital age, first of all, every accountant and auditor have to clearly self-control principals in specialized behaviors, determining if such behaviors followed the stipulated standards and regulations or not and understand the most basic knowledge, after that, they can access to more specialized learning to become professional accountants – auditors. □

References

- National Assembly (2015), Accounting Law; Audit Law*
The Government (2016), the Decree No. 174/2016/ND-CP;
Bac Son (2018), Bước đi kịp thời của Kiểm toán Nhà nước trong Cách mạng công nghiệp 4.0 (Timely step of State Auditor in the fourth industrial revolution), Special issue of Auditing, No. 68 published in 02/2018;
Nguyen Ly (2017), Cách mạng công nghiệp 4.0: Kiểm toán Nhà nước cần sẵn sàng trước những cơ hội và thách thức (The fourth industrial revolution: State Auditors should well-prepare for opportunities and challenges), Auditing Newspaper;
Pho Hien (2018), Mở cửa thị trường dịch vụ kế toán và kiểm toán: Nâng cao chất lượng nguồn nhân lực là ưu tiên hàng đầu (Opening accounting – auditing service market: Enhancing of human resources quality is the priority), Auditing Newspaper, an issue in New Year 2018;
The Association of Chartered Certified Accountants (11/2017), Professional accountant – the future (Generation next): Managing talent in small and medium-sized practices;
The Association of Chartered Certified Accountants (3/2017), Professional accountant – the future(Generation next): Managing talent in finance shared services;
The Association of Chartered Certified Accountants (11/2016), Professional accountant – the future: Generation next.

APPLICATION IFRS FOR SMES IN SOME ASIA COUNTRIES AND LESSONS LEARNED FOR VIETNAM

✉ *Nguyen Thi Thanh Thuy - Tra Vinh University*
Nguyen Minh Nha - Tien Giang University

Received date: 06/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 15/5/2019

Abstract: *IFRS for SMEs Standard, first issued since 2009, is a guiding standard for the preparation and presentation of financial statements for small businesses and medium (SMEs). IFRS for SMEs based on full IFRSs but simplified to meet the needs of SMEs. IFRS for SMEs has been applied in many countries around the world, especially Asia, however, has not yet been applied in Vietnam. Based on IFRS for SMEs regulations and the application of IFRS SMEs in some Asian countries, we can draw lessons learned to implement and promote the application of IFRS for SMEs to Vietnam.*

Keyword: *IFRS for SMEs, Small and medium enterprises, Asia.*

1. Main content of IFRS for SMEs

IFRS for SMEs was first published by IASB in 2009 to target the needs of SMEs. It aims to ensure that lenders, investors and stakeholders receive high-quality financial information for making loans and other decisions. A cost-benefit approach has been made in IFRS for SMEs development with a focus on reducing the financial reporting burden for SMEs.

By December 31, 2018, a complete set of 35 independent modules was designed to provide support to anyone who learns, applies or reads financial statements prepared by IFRS for SMEs. Each module includes a part of IFRS for SMEs. Each module includes: requirements, critical estimates and other assessments, comparison with full IFRS, knowledge testing, application of knowledge.

Compared to full IFRS, IFRS for SMEs is drafted more simply, so it is easier to understand and follow up, very few financial statements published. IFRS for SMEs ignores unnecessary topics for SMEs compared to full IFRS, including: segmentation reports, interim reports, earnings per share, insurance and assets held to sale. IFRS for SMEs also includes simpler options than full IFRS. The paper focuses on some important points, which should be kept in mind when researching and applying IFRS for SMEs.

1.1. Investment property and biological asset

IFRS for SMEs allows SMEs to measure assets, factories and equipment at cost or at fair value by using a reevaluation model. This is similar to businesses that apply IFRS fully under IAS 16.

1.2. Income tax and Liabilities

1.2.1. Recognizing current tax

An existing tax obligation is recognized for tax payable on taxable profits for current and past periods. If the amount paid for the current period and past exceed the amount paid in that period, SMEs recognize the excess as a current tax asset.

1.2.2. Recognizing deferred tax

Deferred tax assets or liabilities are recognized for tax recoverable or payable in the future as a result of transactions or events in the past. This tax arising from the difference between the amount of tax that SMEs recognize the tax base by the tax authorities. This difference is called temporary differences.

A deferred tax liability is recognized for all taxable temporary differences, with a few exceptions. A deferred tax asset is recognized for deductible temporary differences if these differences alter taxable profits.

1.2.3. Measuring income tax

Current income tax and deferred is determined by the amount the organization expects to pay by the tax rates and laws have been enacted or substantively enacted by the reporting date.

Recognizing the changes in current tax or deferred tax is allocated to the components related to profit or loss, other income and equity.

1.3. Undue cost or effort exemption relief

Exemption from the requirements of measuring the fair value of equity issued in the business combination of entities under common control. Exemption from reasonable measurement requirements for the distribution of non-cash assets controlled by the same parties before and after distribution.

Exemptions may apply if the costs increase (eg: valuation fees) or additional effort (eg: employees) are expected to exceed the benefits provided to users of financial statements when having this information. They can be applied both on initial recognition and later measurement. SMEs must disclose the use of the exemption and explain why this exemption to apply.

1.4. Presentation or disclosure requirements

Investment property are measured at cost less accumulated depreciation presented separately in the financial statements.

SMEs must disclose the factors that make up the goodwill recognized in a business combination and its useful life.

Disclosure of book value of subsidiaries buying and holding for sale or liquidation.

Table 1: A snapshot of the IFRS for SMEs

Section	Title	Summary of requirements
1	Small and Medium-sized Entities	<ul style="list-style-type: none"> • Defined as entities that: <ul style="list-style-type: none"> a) do not have public accountability b) publish general purpose financial statements for external users • Parent entities that do not have public accountability, may present their separate financial statements in accordance with the IFRS for SMEs, even if the consolidated financial statements are in accordance with full IFRS.
2	Concepts and Pervasive Principles	Major concepts and basic principles underlying the financial statements of SMEs, such as definitions of assets, liabilities, income and expenses. Provides guidance on the undue cost or effort exemption.
3	Financial Statement Presentation	A complete set of financial statements comprises: <ul style="list-style-type: none"> a) a statement of financial position b) either a single statement of comprehensive income, or a separate income statement and a separate statement of comprehensive income c) a statement of changes in equity d) a statement of cash flows e) notes, comprising a summary of significant accounting policies, other explanatory information, and comparatives.
4	Statement of Financial Position	A Statement of Financial Position consists of certain minimum line items. These items are classified as either current or non-current unless a presentation based on the liquidity of the items provides information that is more reliable and relevant.
5	Statement of Comprehensive Income and Income Statement	Total comprehensive income is presented in either a single statement of comprehensive income or in two statements (an income statement and a statement of comprehensive income).
6	Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings	<ul style="list-style-type: none"> • Changes in an entity's equity for a period are presented either in a statement of changes in equity or, if certain conditions are met and an entity chooses, in a statement of income and retained earnings • A statement of income and retained earnings can be used where the only changes to the entity's equity during the period arise from profit or loss, payment of dividends, corrections of prior period errors, and changes in accounting policy.
7	Statement of Cash Flows	Changes in cash and cash equivalents are reported, showing separately changes from operating activities, investing activities and financing activities.
8	Notes to the	Significant accounting policies are disclosed, together with details of judgements made and

	Financial Statements	key sources of estimation uncertainty.
9	Consolidated and Separate Financial Statements	A parent entity is required to present consolidated financial statements in which all its subsidiaries are included. There are some limited exceptions to this rule.
10	Accounting Policies, Estimates and Errors	<ul style="list-style-type: none"> • Prior period errors are accounted for on a retrospective basis • Changes in accounting estimate are recognised prospectively • Changes in accounting policy are accounted for on a retrospective basis unless specific transitional provisions apply.
11	Basic Financial Instruments	An amortised cost or cost less impairment model is used for basic financial instruments such as cash, loans and trade receivables and payables.
12	Other Financial Instruments Issues	<ul style="list-style-type: none"> • Other financial instruments are generally measured at fair value through profit or loss. • Hedge accounting is permitted only for certain specific types of risk.
13	Inventories	Inventories are measured at the lower of cost and net realisable value.
14	Investments in Associates	Investments in associates are measured using either: <ul style="list-style-type: none"> – the cost model; – the equity method; – the fair value model.
15	Investments in Joint Ventures	An accounting policy election to that for associates applies to investments in joint ventures; permitting them to be accounted for at cost, fair value or using the equity method.
16	Investment Property	Investment property whose fair value can be measured reliably without undue cost or effort is accounted for at fair value through profit or loss.
17	Property, Plant and Equipment	Property, plant and equipment is measured at either cost less depreciation and impairment or the revaluation model.
18	Intangible Assets other than Goodwill	<ul style="list-style-type: none"> • All internally developed intangibles, including research and development activities, are expensed as incurred • Acquired intangibles meeting the criteria for recognition are capitalised as assets and measured at cost less amortisation and impairment.
19	Business Combinations and Goodwill	Goodwill is measured at cost less amortisation and impairment. Where an entity is unable to make a reliable estimate of the useful life of goodwill, its life is determined using management's best estimate (but not exceeding ten years) and amortised over that period.
20	Leases	<ul style="list-style-type: none"> • Finance leases are recognised as an asset by the lessee. • Lease payments under operating leases are recognised by the lessee as an expense. • Classification of leases depends on the substance of the transaction rather than the form of the contract.
21	Provisions and Contingencies	<ul style="list-style-type: none"> • Present obligations are recognised as provisions when there is a probable outflow of economic benefits and the amount of the obligation can be estimated reliably • contingent liabilities and contingent assets are not recognised but are disclosed in the notes.
22	Liabilities and Equity	<ul style="list-style-type: none"> • Equity is the residual interest in the assets of an entity after deducting all its liabilities. • Split accounting must be applied to compound financial instruments, such as convertible debt, which contain both a liability and an equity component.
23	Revenue	<ul style="list-style-type: none"> • For the sale of goods, revenue is recognised on transfer of the significant risks and rewards of ownership. • For services and construction contracts, revenue is recognised according to the stage of completion at the end of the reporting period. • Interest and royalties receivable are recognised on an accrual basis. • Dividends are recognised when the right to receive payment is established.
24	Government Grants	Government grants are recognised in income when any specified performance conditions have been met.
25	Borrowing Costs	All borrowing costs are expensed as incurred.
26	Share-based Payment	Employee share awards and share options are recognised as an expense in profit or loss over the vesting period.
27	Impairment of Assets	An impairment loss is recognised when the carrying amount of an asset exceeds its recoverable amount.
28	Employee Benefits	<ul style="list-style-type: none"> • Contributions payable under defined plans are recognised as expenses in the period in which they are due • For defined benefit pension plans, an entity recognises a liability for its obligations net of the plan's assets.
29	Income Tax	Deferred tax is calculated using a temporary difference approach based on the difference between the carrying amount of an asset and its tax base.
30	Foreign Currency Translation	Foreign currency transactions are translated into the functional currency of the reporting entity. All monetary items and those non-monetary items which are measured at fair value are subsequently retranslated at the end of each reporting period.
31	Hyperinflation	Entities subject to hyperinflation are required to state all amounts at the prices that are current at the end of the reporting period.

32	Events after the End of the Reporting Period	<ul style="list-style-type: none"> • Adjustment is made for events that provide evidence of conditions that existed at the end of the reporting period • No adjustment is made for events that are indicative of conditions that arose after the end of the reporting period, although they are disclosed.
33	Related Party Disclosures	Disclosures draw attention to the existence of related parties and transactions and balances with such parties.
34	Specialised Activities	Guidance is provided for three types of specialised activities – agriculture, exploration for and evaluation of mineral resources, and service concessions.
35	Transition to the IFRS for SMEs	Mandatory exceptions to and optional exemptions from the full requirements of the IFRS for SMEs enable the Standard to be applied more easily by entities adopting it for the first time.

(Source: Grant Thornton, 2015)

2. Overview of IFRS for SMEs researchs and application of IFRS for SMEs in some countries in Asia

2.1. Overview of IFRS for SMEs researchs

Ema (2012) exams the impact of cultural factors on the application of IFRS for SMEs based on research on IFRS for SMEs implemented in European Union member states. Research suggests that applying IFRS for SMEs poses challenges for SMEs. Research results show that the application of IFRS for SMEs is affected by the accounting culture of the geographical area where SMEs operate.

Helen and Susela (2015) exam the motivation for applying IFRS for SMEs, the involvement of stakeholders in the IFRS for SMEs implementation process, the issues to be implemented and the possible consequences when applying IFRS for SMEs in developing countries. The results show that the application of IFRS for SMEs without amendments or exemptions will provide some benefits for SMEs in developing countries, but will be a burden for entrepreneurs and not suitable to achieve national economic growth targets. This practice can reduce start-up activities by the requirements on financial reporting.

Ana and Cláudio (2018) studied 84 SMEs (with and without the application of IFRS for SMEs) in the developed countries and developing countries to analyze the relationship between the elements of macro economic and decision to apply IFRS for SMEs. Research results show that countries do not have financial accounting standards for SMEs, with experience of applying IFRS and the general legal system that is more likely to apply IFRS for SMEs. The cause may be due to low transaction costs, the importance of having some knowledge about IFRS reporting due to its complexity and the conditions of each country. In addition, the study found that European Union member states are less likely to adopt this standard IFRS for SMEs.

Vo Van Nhi and Tran Thi Thanh Hai (2017) use descriptive statistical analysis, Pearson Chi-Square test, T-test and logit regression to verify factors affecting IFRS for SMEs application in countries. The results show that the influencing factors include: whether the country has its own accounting standards, whether the country has allowed the application of international accounting standards or not, the relationship between tax - accounting and the development of education.

2.2. The situation of applying IFRS for SMEs in some Asian countries

Asian-Oceanian Standard-Setters Group published survey report IFRS for SMEs applying in the Member States until 15/2/2018. The paper focuses on analyzing the situation of some Asian countries according to this report.

2.2.1. Reasons for not adopting IFRS for SMEs

Many reasons are given when countries do not choose to apply the IFRS for SMEs, including: Some sections of the IFRS for SMEs Standard are too simple and some sections are too difficult (India), Some sections in the IFRS for SMES Standard are too complex (China, Indonesia and Thailand), There is already a set of accounting standards (Uzbekistan), There is lack of awareness of the IFRS for SMEs Standard (Syria).

2.2.2. Investment property and biological asset

Malaysia showed that SMEs faced implementation challenges in measuring fair value and many SMEs would initially consider using the undue cost or effort exemption rather than attempt to properly understand and apply the fair value guidance in the IFRS for SMEs.

Pakistan considers that the undue cost or effort exemption relief in the IFRS for SMEs Standard could be used as the first choice for the measurement of investment property. Resultantly, it may act as a hurdle towards the fair value measurement of the investment property. This approach will result in the lack of understanding and consideration of the fair value measurement related requirements of the IFRS for SMEs.

Thailand is of the view it is difficult to seek fair value for SMEs and even though the IASB has provided the undue cost or effort exemption relief, SMEs have a burden to prove whether those items could meet the undue cost or effort criteria.

2.2.3. Income tax and Liabilities

China suggested that the income statement approach and noted that the approach might be more cost effective. India also supported the income statement approach may be proposed for easy understanding and adoption by SMEs. Thailand suggested deferred tax recognition should be optional.

India arrangement for classification of financial instruments into and the puttable instrument exception is complex and difficult for practical implementation by SMEs. It suggested that liability may be based on legal form for valuation. The criteria for classification and measurement of preference shares as equity or liability are confusing.

2.2.4. Undue cost or effort exemption relief

Thailand suggested that the undue cost or effort exemption is not helpful in providing relief to SMEs because an entity must make a new assessment of whether a requirement. Sothat, Thailand will involve undue cost or effort at each reporting date.

In Syria the exemption is still subject to different interpretations from one preparer of the financial statements to another.

Pakistan suggested that SMEs with limited accounting experience and expertise they may find it difficult to determine the benefits of users of financial statements. Sothat, Pakistan is of the view the “undue cost or effort” assessment is complex and highly subjective.

3. Lessons learned for Vietnam

In order to create favorable conditions for SMEs, the Ministry of Finance issued Circular 133/2016/TT-BTC, guiding the accounting regime for SMEs. Circular 133 has created many new break throughs aimed at the center of SMEs, prioritizing the purpose of corporate governance rather than State management.

Circular 133 is gradually improved, not only creating flexibility and convenience for SMEs but also helping Vietnam's accounting regime approach IFRS for SMEs. However, based on experiences from Asian countries, to apply IFRS for SMEs effectively in Vietnam, it should be noted:

Recognizing of fixed assets and inventory should be similar to the current VAS. Focus on the method of valuation in the case of an external purchase without mentioning all other cases. Borrowing costs in the process of asset formation are calculated directly into the cost. Not to mention the change of depreciation and revaluation of fixed assets. Not to mention the concept of “net realizable value” of inventory.

The financial statement presents simpler indicators than the full VAS, without mentioning the indicators on the consolidated financial statements. Not to mention investments in associates in the consolidated financial statements, only mentioned in the separate financial statements. Not to mention the recognition of revenue and expenses in case the construction contract is paid according to the schedule. Retrospective procedures may not apply when changing accounting policies.

4. Conclusion

The introduction of accounting standards for SMEs based on IFRS for SMEs will create a legal frameworks for accounting, facilitating development for SMEs, as well as being more consistent with international accounting practices.

During the integration period, SMEs should clearly define its role, detecting the development trend of the market and local. SMEs should be create a strong position to survive and grow stronger and stronger.

Therefore, besides the support of the State, SMEs need to actively learn and adhere to the international standards of economy, finance and accounting. □

References

1. Ana Bonito and Cláudio Pais, 2018. *The Macroeconomic Determinants of The Adoption of IFRS for SMEs*. *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, Vol.21 (2), pp: 116-127.
 2. Asian-Oceanian Standard-Setters Group, 2018. *Report of AOSSG Survey on the IFRS for SMEs Standard*. Published on 22 February, 2018.
 3. Ema Masca, 2012. *Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs*. *Procedia Economics and Finance*, Vol.3, pp: 567-575.
 4. Grant Thornton, 2015. *IFRS New - Special editon on the IFRS for SMEs*.
 5. Helen Samujh and Susela Devi, 2015. *Implementing IFRS for SMEs: Challenges For Developing Economies*. *International Journal of Management and Sustainability*, Vol.4, No.3, pp: 39-59.
 6. IASB, 2015. *The IFRS for SMEs Standard*.
 7. Ministry of Finance, 2016. *Circular 133/2016/TT-BTC "Guidance on small and medium enterprise accounting regime*. Issued on August 26, 2016.
 8. Vo Van Nhi and Tran Thi Thanh Hai, 2017. *Factors affecting the application of IFRS to small and medium enterprises in countries and Vietnam*. *Journal of Development and Integration*, No. 32 (42) January - February 2017.
-

**ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA TỈNH BÌNH ĐỊNH:
HẠN CHẾ VÀ MỘT SỐ GIẢI PHÁP**
**APPLICATION OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN SMALL AND MEDIUM SIZED –
ENTERPRISES IN BINH DINH PROVINCE: LIMITATIONS AND POSSIBLE SOLUTIONS**

Th.s Bùi Thị Thanh Hiền
Khoa Kinh tế và Kế toán - Trường Đại học Quy Nhơn

Ngày nhận: 10/4/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Kế toán quản trị (KTQT) ngày càng đóng vai trò quan trọng, trong các tổ chức kinh tế nói chung và trong các DN (DN) nói riêng. KTQT với vai trò cung cấp thông tin hữu ích, sẽ là công cụ cần thiết cho các nhà quản trị bên trong DN. Tuy nhiên, hiện nay việc áp dụng KTQT vào các DN nhỏ và vừa (DNNVV) ở tỉnh Bình Định vẫn chưa được quan tâm đúng mức. Trong khi, với môi trường cạnh tranh ngày càng gay gắt hiện nay, các DNNVV muốn tồn tại và phát triển cần phải tìm giải pháp thích hợp, thì KTQT sẽ là một trong những công cụ vô cùng hữu ích.

Bài viết này tập trung đánh giá những hạn chế trong việc áp dụng KTQT tại các DNNVV trong tỉnh Bình Định, từ đó đưa ra một số giải pháp phù hợp để khắc phục những hạn chế đó.

Từ khóa: KTQT, tỉnh Bình Định, DNNVV.

Abstract: Management accounting plays an increasingly important role in economic organizations in general, and in enterprises in particular today. Management accounting is one of the most significant elements, which provides useful information in management process. However, the application of management accounting in small and medium sized-enterprises in Binh Dinh province has not been taken seriously. To stay ahead in the fierce competition, the enterprises need to find suitable solutions for their own survival and development. Management accounting is one of the most useful and powerful tools for the managers. This paper focuses on assessing the limitations of application of management accounting in small and medium sized-enterprises in Binh Dinh province and suggesting some possible solutions.

Keywords: management accounting, Binh Dinh province, small and medium sized-enterprises

1. Đặt vấn đề

Bình Định một là tỉnh duyên hải thuộc Nam Trung Bộ có cảng biển, với hai tuyến đường giao thông huyết mạch quan trọng (quốc lộ 1A và quốc lộ 19) cùng với nguồn lao động dồi dào là điều kiện thuận lợi để phát triển các ngành công nghiệp, thương mại và dịch vụ. Tuy nhiên, nguồn vốn và khả năng huy động nguồn lực của DN trong tỉnh còn hạn chế. Do đó, DN ở tỉnh Bình Định chủ yếu là DNNVV với tốc độ phát triển khá mạnh trong những năm qua về mặt số lượng. Nếu như năm 2010 có 2.791 DN, chiếm 96,7% trong toàn bộ các DN của toàn tỉnh; năm 2011 tăng thêm 100 DN; năm 2012 tiếp tục tăng 312 DN; năm 2013 tăng 337 DN và năm 2014 tăng 263 DN so với năm 2013. Về cơ cấu DNNVV chiếm trong tổng số DN toàn tỉnh lần lượt qua các năm: năm 2010: 96,7%; năm 2011: 95,1%; năm 2012: 98,0%; năm 2013: 97,8%; năm 2014: 97,8%. Thực tế, trong những năm vừa qua sự đóng góp của các DN này vào sự tăng trưởng kinh tế của tỉnh là tương đối khá và là một trong những nhân tố tích cực giúp cho nền kinh tế của tỉnh duy trì tốc độ phát triển. Bổ sung được số liệu đến 2018 sẽ tốt hơn.

Trong những năm gần đây, chính phủ đã có một số giải pháp nhằm hỗ trợ cho các DNNVV như Nghị định 56/2009/NĐ – CP, được ban hành vào ngày 30/06/2009, theo đó các khối DN này được sự hỗ trợ từ tài chính, thông tin, đào tạo nhân lực và chính sách hỗ trợ để sử dụng khoa học công nghệ. Tiếp đó, đến tháng 5/2010, Chính phủ ban hành Nghị quyết 22/NQ – CP, triển khai thực hiện Nghị định số 56/2009/NĐ – CP của Chính phủ về trợ giúp phát triển DNNVV. Gần đây nhất, đã có Luật Hỗ trợ DNNVV có hiệu lực vào ngày 01/01/2018. Những hỗ trợ này, nhằm tạo động lực mới cho sự phát triển của cộng đồng DNNVV.

Mặc dù vậy, khối DNNVV vẫn chưa thực sự tạo được thế mạnh và cũng chỉ mới phát triển trong những lĩnh vực có tỷ suất lợi nhuận thấp, thậm chí nhiều DNNVV đã giải thể do gặp nhiều khó khăn, thách thức trong môi trường cạnh tranh khốc liệt và bối cảnh kinh tế diễn biến phức tạp, mà nguyên nhân chính là do năng lực

quản lý của các nhà quản trị còn hạn chế. Một trong những yếu tố quan trọng giúp nhà quản trị điều hành DN là công tác kế toán, đặc biệt là công tác KTQT lại chưa được quan tâm chú trọng. Trong khi thông tin KTQT sẽ giúp cho nhà quản trị lập kế hoạch, kiểm soát hoạt động kinh doanh, đưa ra quyết định kinh doanh một cách phù hợp, kịp thời và tối ưu nhất.

2. Vai trò của KTQT trong DN

Thứ nhất, lập kế hoạch và dự toán

Lập kế hoạch là xây dựng các mục tiêu phải đạt được và vạch ra các bước thực hiện để đạt được mục tiêu đó. Kế hoạch mà nhà quản trị lập, thường có dạng dự toán ngắn hạn và dài hạn. Dự toán là sự liên kết các mục tiêu lại với nhau và chỉ rõ cách huy động và sử dụng những nguồn lực sẵn có để đạt các mục tiêu. Những thông tin kế toán có cơ sở và hợp lý, sẽ giúp DN có thể xây dựng kế hoạch và lập các dự toán có tính khả thi và tạo ra lợi nhuận mong muốn cho DN.

Thứ hai, tham gia vào quá trình tổ chức thực hiện

Để quản lý DN một cách có hiệu quả, các nhà quản trị phải biết cách liên kết các yếu tố giữa tổ chức, con người với nguồn lực lại với nhau. Muốn thực hiện tốt chức năng này nhà quản lý cần có nhu cầu rất lớn đối với thông tin kế toán, nhất là thông tin KTQT. KTQT sẽ xử lý và cung cấp những thông tin dưới hình thức rõ ràng và phù hợp cho việc quản lý, nhờ đó nhà quản trị có thể đề ra quyết định đúng đắn, kịp thời trong quá trình lãnh đạo hoạt động hàng ngày và phù hợp với mục tiêu chung.

Thứ ba, cung cấp thông tin cho quá trình kiểm tra đánh giá

Nhà quản trị sau khi lập kế hoạch đầy đủ và hợp lý, tổ chức thực hiện kế hoạch đòi hỏi phải kiểm tra và đánh giá bằng cách so sánh số liệu kế hoạch hoặc dự toán với số liệu thực hiện, để từ đó nhận diện các sai lệch giữa kết quả đạt được với mục tiêu đã đề ra. KTQT sẽ tiến hành phân tích và chuẩn bị các báo cáo, giúp nhà quản trị có thể nhận diện những vấn đề cần phải điều chỉnh một cách hợp lý.

Thứ tư, cung cấp thông tin cho quá trình ra quyết định

Phần lớn những thông tin do KTQT cung cấp nhằm phục vụ chức năng ra quyết định. Để có thông tin thích hợp, đáp ứng cho nhu cầu thông tin của quản lý, KTQT sẽ thực hiện các nghiệp vụ phân tích chuyên môn, vận dụng các kỹ thuật phân tích vào những tình huống khác nhau, chọn lọc những thông tin cần thiết, thích hợp rồi tổng hợp, trình bày chúng theo một trình tự dễ hiểu nhất, và giải thích quá trình phân tích đó cho các nhà quản trị, để từ đó nhà quản trị lựa chọn, ra quyết định thích hợp nhất.

Tuy nhiên, trong giới hạn của công tác KTQT chỉ cung cấp những thông tin theo nhu cầu của nhà quản trị, chịu trách nhiệm thật sự cho việc ra quyết định vẫn là của các nhà quản trị.

Thứ năm, kế toán quản lý

KTQT thiết kế và xây dựng khung công việc kế toán chi phí và tài chính, đồng thời chuẩn bị và xây dựng các báo cáo phục vụ cho quá trình ra quyết định tài chính.

Thứ sáu, phát triển hệ thống thông tin quản trị

KTQT xây dựng các báo cáo ngắn hạn và dài hạn để phục vụ cho tất cả các cấp quản lý ở các cấp độ khác nhau, giúp họ có được thông tin cho việc ra quyết định kinh doanh đúng đắn và kịp thời.

Thứ bảy, duy trì cấu trúc vốn tối ưu cho DN

KTQT đóng vai trò quan trọng trong việc đề xuất cấu trúc vốn tối ưu cho DN. Nó phải xác định tỷ lệ pha trộn thích hợp giữa nợ và vốn chủ sở hữu, đồng thời tư vấn các phương án huy động vốn với chi phí tối ưu nhất.

3. Một số hạn chế trong việc áp dụng KTQT tại các DNNVV địa bàn tỉnh Bình Định

Thứ nhất, kiến thức của nhà quản trị về KTQT còn chưa rõ ràng, vì thế chưa có nhu cầu nhiều về thông tin KTQT. Mặc dù, thuật ngữ “KTQT” đã được đề cập trong Luật Kế toán 2003 và Luật Kế toán 2015, cùng với Thông tư 53/2006/TT – BTC, ban hành ngày 12/6/2006 về việc: “Hướng dẫn áp dụng KTQT trong DN” nhưng việc áp dụng KTQT vào công tác quản lý vẫn chưa được các nhà quản trị DN quan tâm và thực hiện. Hầu như tất cả các DN đều chỉ quan tâm đến kế toán tài chính, thậm chí cho rằng KTQT là không cần thiết. Các quyết định kinh doanh của nhà quản trị mang nhiều yếu tố cảm tính, kinh nghiệm, thói quen hơn là dựa vào kỹ năng quản trị và nguồn thông tin có sẵn từ bộ phận kế toán.

Thứ hai, thông tin kế toán tại các DNNVV trong tỉnh chủ yếu là thông tin từ kế toán tài chính, KTQT ít được quan tâm mà chỉ dừng lại ở mức độ thông tin thống kê và lập các dự toán đơn giản. Việc cung cấp thông tin KTQT chưa có tính hệ thống, nhiều nội dung trùng lặp, các phương pháp kỹ thuật vận dụng còn đơn giản, chưa tạo được sự kết nối, tính ổn định, định hướng giữa thông tin phục vụ quản lý với nhu cầu thông tin thực hiện các chức năng quản trị của nhà quản lý trong nội bộ DN.

Thứ ba, chưa áp dụng các cách phân loại chi phí khác nhau. Hiện nay, để phục vụ cho công tác kế toán tài chính, các DN đều phân loại chi phí theo chức năng của chi phí mà không có các cách phân loại khác như phân loại theo cách ứng xử của chi phí, phân loại sử dụng cho việc kiểm tra và ra quyết định nên không ứng dụng được việc phân tích mối quan hệ Chi phí – Khối lượng – Lợi nhuận hay phân tích thông tin thích hợp phục vụ cho việc ra quyết định của nhà quản trị.

Thứ tư, hạn chế về đầu tư công nghệ và trình độ nhân viên thực hiện công việc KTQT.

Hiện nay, nếu tổ chức thêm các nội dung KTQT bên cạnh kế toán tài chính thì khối lượng thông tin sẽ nhiều hơn, dẫn đến quá trình xử lý cần thêm sự hỗ trợ của điều kiện cơ sở vật chất với hệ thống máy vi tính và các phần mềm xử lý thông tin. Đối với kế toán tài chính thì việc thiết lập một phần mềm phục vụ cho kế toán tài chính không phức tạp và có thể được sử dụng cho rất nhiều DN vì kế toán tài chính được thực hiện theo khuôn mẫu thống nhất theo Luật Kế toán, Luật Thuế nên phần mềm kế toán để phục vụ cho công tác này thì hầu như DN nào cũng có. Tuy nhiên, KTQT lại được thực hiện tùy theo yêu cầu quản lý khác nhau của từng DN nên việc thiết kế một phần mềm phục vụ cho KTQT là đòi hỏi phải thiết kế riêng. Chính vì đặc thù đó, mà chi phí cho một phần mềm KTQT khá cao và phải có một bộ phận nhân viên kế toán riêng để thu thập, xử lý các dữ liệu thông tin kế toán cho KTQT thông qua phần mềm KTQT đó. Điều đó cho thấy, trình độ kiến thức và kỹ năng làm việc của nhân viên kế toán cũng có tác động không nhỏ đến việc vận dụng KTQT vào trong DN.

Như vậy, vấn đề bồi dưỡng trình độ kiến thức và kỹ năng của kế toán viên cùng với việc đầu tư phần mềm cũng là một vấn đề lớn trong điều kiện nguồn lực tại các DNNVV trong địa bàn còn rất nhiều hạn chế.

Tóm lại, việc tổ chức và áp dụng KTQT ở các DN này vẫn còn rất sơ khai, mới chỉ dừng lại ở mức độ tự xây dựng, chưa có tính hệ thống. Nhà quản trị chưa có thái độ rõ ràng về nhu cầu thông tin, các kế toán viên thiếu kỹ thuật trong cung cấp thông tin thích hợp cho người quản lý, do đó vai trò hữu ích của KTQT trong quá trình quản lý chưa được phát huy.

4. Một số giải pháp

Với những vai trò quan trọng của KTQT đối với DN và những hạn chế trong việc áp dụng KTQT vào các DNNVV trong tỉnh hiện nay, để KTQT có thể trở thành công cụ hữu hiệu thì các nhà quản trị cần xem xét một số giải pháp sau:

Một là, đối với các nhà quản trị trong DNNVV trên địa bàn tỉnh, việc thay đổi tư duy quản trị là điều rất quan trọng và vô cùng cần thiết để có thể áp dụng KTQT trong DN. Các nhà quản trị cần tự trang bị và cập nhật kiến thức quản trị nói chung và sự cần thiết của KTQT nói riêng thông qua sách, báo hoặc các buổi tập huấn và tham dự các buổi hội thảo chia sẻ kinh nghiệm từ các DN khác.

Bên cạnh đó, cũng cần phải có chính sách đào tạo, bồi dưỡng hợp lý để nâng cao nghiệp vụ chuyên môn về KTQT cho đội ngũ kế toán viên của DN, nhằm thích ứng với yêu cầu của bộ máy kế toán mới.

Hai là, với đặc điểm nhận thức về KTQT và nguồn lực còn chưa đầy đủ, các DN nên tổ chức bộ máy kế toán có sự giao thoa giữa kế toán tài chính và KTQT. Đây là cách tổ chức bộ máy kế toán phù hợp nhất với điều kiện hiện nay của các DNNVV.

Để có thể vận dụng thuận tiện nội dung KTQT thì các DN có thể tổ chức bộ máy KTQT kết hợp với kế toán tài chính trong cùng một phòng. Các DN cũng có thể tận dụng phần mềm Excel vì phần mềm này không tốn kém, gần như bất kỳ máy vi tính nào cũng có thể dễ dàng cài đặt và sử dụng mà lại có thể quản lý cơ sở dữ liệu khá tốt, có thể đáp ứng được yêu cầu của KTQT. Bên cạnh đó, tất cả các phần mềm phục vụ cho kế toán tài chính đều có thể xuất số liệu ra Excel để xử lý, như thế sẽ tiết kiệm được khoản chi phí đầu tư cao cho phần mềm mới.

Tuy nhiên, để tránh trùng lặp, chậm trễ trong việc xử lý, cung cấp thông tin thì sự kết hợp này cần có sự tách biệt, phân công rõ ràng về nội dung, phạm vi cung cấp thông tin cũng như mối quan hệ giữa KTQT và kế toán tài chính, giữa bộ phận kế toán tổng hợp và bộ phận kế toán chi tiết. Việc kết hợp này sẽ ít tốn kém trong chi phí tổ chức công tác kế toán, vừa phù hợp với trình độ nhân viên kế toán, đồng thời thông tin mang tính tổng hợp sẽ giúp các nhà quản trị đưa ra các quyết định nhanh chóng và phù hợp.

Ba là, phân loại chi phí theo cách ứng xử chi phí. Thông tin về chi phí là một trong những thông tin mà nhà quản trị rất quan tâm, nhưng nếu chỉ cung cấp thông tin về chi phí theo cách phân loại của kế toán tài chính thì không hiệu quả. Do đó, trước hết các DN cần phân loại chi phí thành biến phí, định phí, chi phí hỗn hợp. Đối với chi phí hỗn hợp thì tiếp tục tách thành biến phí và định phí. Ngoài ra, tùy thuộc vào mục đích, yêu cầu ra quyết định của nhà quản trị mà chi phí có thể được phân loại thành: Chi phí kiểm soát được và chi phí không kiểm soát được, chi phí chênh lệch, chi phí cơ hội, chi phí chìm.

Bốn là, thiết kế hệ thống báo cáo của KTQT để cung cấp thông tin phục vụ nhà quản trị. Hệ thống báo cáo sẽ được thiết kế, lập và trình bày mang tính linh hoạt, phù hợp từng cấp quản lý, từng thời điểm sử dụng. Một số báo cáo sau:

- Các báo cáo thực hiện chức năng kiểm soát:

+ Báo cáo phân tích chênh lệch, được lập dưới dạng chênh lệch giữa thực tế và kế hoạch, hoặc chênh lệch giữa các kỳ thực tế, hoặc kết hợp cả hai loại báo cáo trên. Báo cáo giúp phân tích nguyên nhân dẫn đến sự chênh lệch đó, để nhà quản trị có biện pháp điều chỉnh phù hợp.

+ Báo cáo phân tích nhân tố, phân tích sự ảnh hưởng của các nhân tố lên chỉ tiêu kinh tế tổng hợp, xem nhân tố đó làm tăng hay giảm bao nhiêu, trên cơ sở đó nhà quản trị xem xét được sự ảnh hưởng của nó lên các chỉ tiêu trọng yếu trong kế hoạch và có giải pháp tác động lên nó.

+ Báo cáo thành quả quản lý, đánh giá hiệu quả điều hành của nhà quản trị các cấp trong phạm vi quyền quản lý. Trên cơ sở xác định nguyên nhân sai lệch giữa thực tế và mục tiêu, đề xuất các biện pháp nhằm đưa hoạt động theo định hướng ban đầu hoặc thay đổi tiêu chuẩn để đạt hiệu quả quản lý mong đợi.

+ Báo cáo kết quả bộ phận, là báo cáo trách nhiệm quản lý mà bộ phận đó có thể xác định được riêng biệt về doanh thu, thu nhập và chi phí.

- Các báo cáo thực hiện chức năng ra quyết định:

+ Báo cáo phân tích mối quan hệ chi phí - khối lượng - lợi nhuận (C-V-P), giúp nhà quản lý xem xét sự ảnh hưởng giữa các nhân tố về khối lượng, giá bán, biến phí, định phí, cơ cấu sản phẩm, kết cấu chi phí,... đến lợi nhuận để có quyết định đúng đắn về sản xuất và tiêu thụ.

+ Báo cáo phân tích thông tin thích hợp, theo một quy trình chọn lọc, đơn giản hoá thông tin giữa các phương án để cung cấp thông tin ngắn gọn, phù hợp và có trọng tâm cho nhà quản trị chọn lựa một phương án kinh doanh trên cơ sở nhận diện các thông tin thích hợp.

Năm là, cần có sự hỗ trợ từ Nhà nước, các cơ quan và trung tâm xúc tiến hỗ trợ DNNVV.

Mặc dù cùng nằm trong hệ thống thông tin kế toán nhưng vai trò và tính chất của KTQT hiện nay vẫn chưa mang tính bắt buộc và chưa có giá trị pháp lý cao. Nhà nước cần tiếp tục nghiên cứu việc sửa đổi và hoàn thiện hệ thống các văn bản có liên quan đến việc áp dụng KTQT trong DN, cần tạo hành lang pháp lý, để thể hiện rõ ràng hơn quan điểm của Nhà nước về KTQT nhằm hỗ trợ, định hướng phát triển và xây dựng KTQT một cách phù hợp, hữu ích cho hoạt động của DN.

Đồng thời, nên thường xuyên tổ chức các buổi hội thảo chuyên đề về KTQT, tác dụng của KTQT để các DNNVV có thể đối thoại, chia sẻ những kinh nghiệm có được trong quá trình thực hiện, đặc biệt nên mời các chuyên gia về vấn đề này để tư vấn và hướng dẫn. Bên cạnh đó, các trung tâm xúc tiến hỗ trợ DNNVV có thể mở các lớp có hỗ trợ học phí nhằm nâng cao kiến thức về KTQT cho những nhà quản trị của các DNNVV. Từ đó, giúp các nhà quản trị trong các DNNVV trong tỉnh sẽ có được những kiến thức và những bài học kinh nghiệm thực tiễn, để có thể vận dụng các công cụ kỹ thuật KTQT như là công cụ quản lý hữu hiệu trong kinh doanh.

5. Kết luận

Để tồn tại và phát triển trong môi trường cạnh tranh gay gắt, đặc biệt khi nền kinh tế ngày càng mở cửa thì các nhà quản trị của DNNVV trong tỉnh cần phải thay đổi tư duy và nâng cao kỹ năng quản trị trong điều kiện nguồn lực còn nhiều hạn chế. Đặc biệt, việc trang bị kiến thức về KTQT cho các nhà quản trị và các nhân viên kế toán là vấn đề cấp thiết hiện nay cho chính sự phát triển các DN này. □

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính (2006), Thông tư 53/2006/TT – BTC, ban hành ngày 12/6/2006 về việc: Hướng dẫn áp dụng KTQT trong DN.
2. Đào Khánh Tri (2015), Các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng KTQT cho các DNVVN tại Tp. Hồ Chí Minh, Luận văn Thạc sĩ Kế toán, Đại học Công nghệ Tp. Hồ Chí Minh.
3. Nguyễn Thị Hồng Sương (2018), KTQT: Hiện trạng và định hướng triển khai vào DN Việt Nam trong bối cảnh hội nhập TPP, AEC, Tạp chí Công thương, <<http://tapchicongthuong.vn/ke-toan-quan-tri-hien-trang-va-dinh-huong-trien-khai-va-doanh-nghiep-viet-nam-trong-boi-can-hoi-nhap-tpp-aec-2018011802157251p0c488.htm>>, truy cập ngày 20/09/2018.
4. Nguyễn Thu Hiền (2018), Một số vấn đề về KTQT trong các DN khởi nghiệp ở Việt Nam, Tạp chí Công thương, <<http://www.tapchicongthuong.vn/mot-so-van-de-ve-ke-toan-quan-tri-trong-cac-doanh-nghiep-khoi-nghiep-o-viet-nam-20180706120618796p0c488.htm>>, truy cập ngày 20/09/2018.
5. Trần Ngọc Hùng (2016), Các nhân tố tác động đến việc vận dụng KTQT trong các DNNVV tại Việt Nam, Luận án Tiến sĩ Kinh tế, Đại học Kinh tế Tp. Hồ Chí Minh.
6. <<http://cucthongke.binhdingh.gov.vn/newsdetail.php?newsid=478&id=96>>, truy cập ngày 20/09/2018.
7. <<http://www.yourarticlelibrary.com/accounting/management-accountant/7-roles-of-management-accountant/65109>>, accessed 20 September 2018.

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG ĐẾN YÊU CẦU LẬP VÀ TRÌNH BÀY BÁO CÁO TÀI CHÍNH KHU VỰC CÔNG VIỆT NAM THEO CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG QUỐC TẾ

✎ *Ths. Nguyễn Quỳnh Trang*
Trường Đại học Thương mại

Ngày nhận: 08/4/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Việc lập và trình bày báo cáo tài chính (BCTC) khu vực công (KVC) theo chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS) sẽ đảm bảo BCTC KVC tại Việt Nam cung cấp thông tin hữu ích, tương thích và phù hợp với yêu cầu quản lý tài chính công, trong bối cảnh hội nhập sâu rộng của nền kinh tế và phù hợp với thông lệ quốc tế. Nghiên cứu đã thu thập và phân tích 203 bảng hỏi các chuyên gia tham gia dự án xây dựng chuẩn mực kế toán công Việt Nam, các nhà nghiên cứu, giảng dạy và những người đang theo học các chương trình đào tạo thạc sĩ, tiến sĩ về lĩnh vực kế toán công, kế toán trưởng và kế toán viên đang làm việc tại các đơn vị trong KVC về các nhân tố tác động và mức độ ảnh hưởng của mỗi nhân tố đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC Việt Nam theo chuẩn mực kế toán công quốc tế. Qua đó, chúng tôi đề xuất một số khuyến nghị cần thiết, nhằm thúc đẩy quá trình xây dựng chuẩn mực kế toán công Việt Nam theo hướng tiếp cận chuẩn mực kế toán công quốc tế.
Từ khóa: Chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS), Báo cáo tài chính (BCTC), KVC

Abstract: The preparation and presentation of the financial statements (public financial statements) in accordance with international public accounting standards (IPSAS) will ensure that public sector financial statements in Vietnam provide useful, compatible and relevant information to demand for public financial management in the context of deep integration of the economy and in line with international practices. The study collected and analyzed 203 questionnaires for experts participating in the project of building Vietnamese public accounting standards, researchers, lecturers and those who are studying master's and advanced training programs in the field of public accountancy, chief accountant and accountant working at public sector units on the impact factors and the degree of influence of each factor on the requirement of preparing and presenting the financial statements of the area Public sector in Vietnam according to international public accounting standards. Thereby, we have proposed some necessary recommendations to promote the process of building Vietnamese accounting standards in the direction of approaching international public accounting standards.

1. Đặt vấn đề

Quá trình hội nhập quốc tế đã hình thành các mối quan hệ kinh tế giữa các tổ chức trong khu vực và trên phạm vi toàn cầu, tất yếu dẫn đến phát sinh yêu cầu về khả năng so sánh thông tin để thực hiện các hoạt động liên kết kinh tế và tài trợ quốc tế. Trong bối cảnh đó, các quốc gia đều đã và đang cố gắng thu hẹp những khác biệt, thay vào đó là tạo nên sự nhất quán về nội dung, hình thức trong việc trình bày các chỉ tiêu kinh tế trên BCTC, nhằm đảm bảo BCTC Nhà nước không những cung cấp đầy đủ thông tin về Ngân sách Nhà nước (NSNN), là căn cứ để phân tích, dự báo tình hình tài chính Nhà nước một cách đầy đủ, kịp thời, công khai, minh bạch, không những góp phần nâng cao hiệu quả sử dụng mọi nguồn lực tài chính Nhà nước mà còn đảm bảo được sự so sánh trên toàn cầu và có sự thừa nhận của quốc tế đối với quốc gia.

Trên thế giới, các quốc gia có nền kinh tế, chính trị, chính sách quản lý tài chính công khác nhau nên quá trình ban hành chuẩn mực kế toán công nói chung, và các chuẩn mực liên quan đến BCTC nói riêng, mặc dù cũng theo hướng tiếp cận chuẩn mực kế toán công quốc tế nhưng đều có sự điều chỉnh cho phù hợp với nước mình. Việt Nam, trong quá trình tiếp cận IPSAS để xây dựng chuẩn mực kế toán công và hoàn thiện hệ thống BCTC cho các đơn vị HCSN cũng phải nghiên cứu để có những điều chỉnh cho phù hợp với nền kinh tế chính trị xã hội. Cho đến nay, mặc dù đã có rất nhiều văn bản hướng dẫn cho việc lập BCTC trong KVC được ban hành nhưng chỉ dừng lại ở việc cung cấp thông tin cho cơ quan quản lý, phục vụ nhu cầu của nhà quản lý các cấp mà chưa chú trọng đến việc công bố thông tin minh bạch cho đông đảo đối tượng khác có liên quan. Trong khi đó, IPSAS được đánh giá là đã và đang đáp ứng điều này. IPSAS là kết quả của những nỗ lực của các

chuyên gia, nhằm thiết lập một khuôn mẫu thống nhất vận dụng cho thực hành kế toán nhằm nâng cao chất lượng BCTC KVC. Với việc lập và trình bày BCTC theo IPSAS gồm 5 báo cáo: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Báo cáo tình hình thay đổi vốn chủ sở hữu và thuyết minh BCTC, chắc chắn thông tin cung cấp sẽ giá trị hơn, hữu ích hơn (Carmen Cretu và cộng sự, 2011). Từ những lợi ích mà IPSAS mang lại, một vấn đề được các nhà nghiên cứu đặc biệt quan tâm là: Để vận dụng IPSAS trong việc lập và trình bày BCTC đòi hỏi cần phải đạt được những điều kiện gì? Mục tiêu của nghiên cứu này là xác định các nhân tố ảnh hưởng và mức độ ảnh hưởng của các nhân tố đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC Việt Nam theo IPSAS, nhằm nâng cao tính hữu ích của thông tin trên BCTC cho mục đích ra quyết định, phù hợp với môi trường Việt Nam và thông lệ kế toán quốc tế trong bối cảnh hội nhập.

2. Cơ sở lý thuyết và các giả thuyết

Chuẩn mực Kế toán công quốc tế (International Public Sector Accounting Standards – IPSAS) được soạn thảo bởi Hội đồng IPSAS. Cho đến nay, đã có 32 chuẩn mực được công bố, nhằm trợ giúp cho các đơn vị trong KVC áp dụng và thực hiện trong công tác kế toán và lập BCTC và nhằm nâng cao chất lượng và tính minh bạch, tính thống nhất trong ghi nhận, đo lường, lập và trình bày BCTC bằng việc cung cấp thông tin tốt hơn cho các nhà quản lý trong việc đưa ra các quyết định cụ thể.

BCTC khu vực công là các báo cáo được trình bày theo một cấu trúc chặt chẽ về tình hình tài chính của đơn vị và các giao dịch được thực hiện bởi một đơn vị thuộc khu vực công theo một khuôn mẫu thống nhất cho phù hợp với hệ thống chuẩn mực công quốc tế. Mục đích của BCTC là cung cấp những thông tin về tình hình tài chính, tình hình hoạt động và các luồng tiền của một đơn vị thuộc khu vực công cho các đối tượng liên quan tổng hợp và kiểm soát tình hình quản lý, sử dụng NSNN.

IPSAS về BCTC được giới thiệu trong các IPSAS 1 - Trình bày các BCTC; IPSAS 2 - Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; IPSAS 6 - BCTC hợp nhất và kế toán các khoản đầu tư vào đơn vị bị kiểm soát; IPSAS 8 - BCTC đối với các khoản lợi ích từ hoạt động liên doanh; IPSAS 10 - BCTC trong nền kinh tế siêu lạm phát; IPSAS 18 - Báo cáo bộ phận; IPSAS 24 - Trình bày thông tin ngân sách trong BCTC.

Yêu cầu đặt ra để lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS

Trong điều kiện mới, để hội nhập và phát triển, đòi hỏi các công cụ quản lý nói chung, việc lập và trình bày BCTC KVC nói riêng, trước hết phải được đổi mới theo hướng phù hợp với thông lệ quốc tế, để đảm bảo khả năng so sánh thông tin trên phạm vi toàn cầu (1). Việc lập và trình bày BCTC trong KVC Việt Nam theo chuẩn mực kế toán công quốc tế sẽ góp phần cung cấp thông tin trung thực, hữu ích cho người sử dụng (2): Đồng thời, nâng cao sự kiểm soát nguồn kinh phí, các quỹ và tài sản công trong đơn vị (3). Một số nghiên cứu trước đây về quá trình cải cách hệ thống kế toán công trên thế giới, những lợi ích và thách thức khi áp dụng IPSAS cũng chỉ ra rằng, việc lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS sẽ làm tăng chất lượng thông tin được cung cấp trên BCTC của mỗi quốc gia, đáp ứng yêu cầu hội nhập quốc tế (Luder, 1992; Zhang, 2005; Hasimi, 2012, Christiaens và cộng sự (2013), Lê Thị Nha Trang (2012).

Cho đến nay, đã có nhiều công trình nghiên cứu chuyên sâu, thực hiện khảo sát và sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng để xác định các nhân tố ảnh hưởng đến yêu cầu vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế, để xây dựng chuẩn mực kế toán công của mỗi quốc gia cũng như các nhân tố tác động đến việc lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS. Thông qua việc tìm hiểu đặc điểm hoạt động của các đơn vị công và tổng hợp các nghiên cứu có liên quan, bài viết sẽ nghiên cứu tác động của 5 nhân tố đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC Việt Nam theo IPSAS:

2.1. Tác động của áp lực hội nhập quốc tế với yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS

Yêu cầu hoà hợp và hội tụ chuẩn mực kế toán giữa các quốc gia, trong đó có kế toán KVC theo hướng phù hợp với thông lệ quốc tế để đảm bảo khả năng so sánh thông tin trên phạm vi toàn cầu là một tất yếu phát sinh trong bối cảnh hội nhập quốc tế (Mai Thị Hoàng Minh, 2008). IPSAS với mục tiêu phục vụ cho lợi ích công sẽ tạo nên sự thống nhất, nhất quán trong việc ghi nhận, trình bày các chỉ tiêu kinh tế, tài chính và công bố thông tin trên BCTC. Việc lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS là một trong những giải pháp tối ưu nhất, để tạo nên tiếng nói chung trong lĩnh vực công trên phạm vi toàn thế giới (Hamisi, 2012). Hơn nữa, IPSAS còn hỗ trợ cho việc cung cấp những thông tin chất lượng hơn phục vụ cho các quyết định về sử dụng, phân bổ các nguồn lực tài chính Nhà nước và nâng cao trách nhiệm giải trình của các đơn vị thuộc KVC. Vì vậy, cho đến nay, đã có trên 100 quốc gia vận dụng IPSAS ở các mức độ khác nhau. Trong một nghiên cứu của Busca và

cộng sự (2013) về quyết định của Chính phủ Tây Ban Nha để vận dụng IPSAS và những nhân tố tác động đến việc thực hiện thì một trong những lý do cơ bản để điều chỉnh và vận dụng IPSAS tại quốc gia này, là yêu cầu từ việc cải cách hệ thống kế toán công theo hướng phù hợp với thông lệ quốc tế. Nói cách khác, áp lực từ quá trình hội nhập quốc tế là một trong những nhân tố ảnh hưởng đáng kể thúc đẩy quá trình vận dụng IPSAS để lập và trình bày BCTC của mỗi quốc gia, đặc biệt là các quốc gia đang phát triển (Bello và cộng sự, 2013).

2.2. Tác động của môi trường văn hoá, chính trị đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS:

Vận dụng IPSAS để lập và trình bày BCTC là một cuộc Cách mạng lớn đối với hệ thống kế toán của mỗi quốc gia. Đó là sự thay đổi căn bản toàn diện từ tư duy, nhận thức đến nội dung và phương pháp kế toán. Vì vậy, để vận dụng thành công IPSAS, cần xem xét đến tác động của các nhân tố thuộc về môi trường văn hoá, chính trị (Phạm Văn Đăng và cộng sự, 2005).

Về môi trường văn hoá: Lý thuyết các chiều văn hoá của Hofstede đã chỉ ra rằng, khi chủ nghĩa cá nhân được đề cao sẽ là môi trường thuận lợi về nhu cầu về một hệ thống thông tin trung thực, đáng tin cậy. Khi đó, kế toán có xu hướng linh hoạt, dễ dàng phát triển hoặc vận dụng chuẩn mực kế toán quốc tế hơn. Ngược lại, đối với các nước đang và kém phát triển, tư tưởng bảo thủ, trì trệ, ngại đổi mới, thậm chí là vấn đề ngại công bố thông tin, sự thiếu kinh nghiệm và hạn chế về trình độ, năng lực là một rào cản lớn cho việc chuyển đổi (Aboagye, 2007; Hamisi, 2012; Bello, 2013; Irna, 2013). Trong khi áp lực về tình hình tài chính như quản lý tài sản công và nợ công còn nhiều hạn chế, tình trạng tham ô, thoái hoá của một bộ phận không nhỏ công chức trong bộ máy quản lý Nhà nước, lại là những động lực thúc đẩy nhu cầu về một nguồn thông tin đáng tin cậy. Trong trường hợp này, việc vận dụng IPSAS trong lập và trình bày BCTC KVC là một đòi hỏi tất yếu, để khắc phục được những bất cập trên (Mai Thị Hoàng Minh, 2014).

Về chính trị: Các nhà nghiên cứu tiên phong trong việc phát hiện các nhân tố ảnh hưởng đến việc vận dụng IPSAS như: Radebaugh (1975), Mueller (1968), Gray & Den (2006)... đã chứng minh các yếu tố thuộc về chính trị có tác động đáng kể đến hệ thống kế toán của mỗi quốc gia. Nghiên cứu của Aboagye (2007) đã chứng minh rằng, không phải tất cả Chính phủ và bộ máy quản lý hành chính của các quốc gia đều ủng hộ và hỗ trợ cho việc vận dụng IPSAS để lập và trình bày BCTC. Đồng quan điểm trên, Bello (2013) nhận định, việc vận dụng IPSAS có thể gặp một số kháng cự xuất phát từ quan điểm của Chính phủ và những xung đột từ lợi ích nhóm. Vì vậy mà, sự ủng hộ từ Chính phủ và sự đồng thuận từ các cấp chính quyền, cộng thêm nhận thức về sự đổi mới của lực lượng cán bộ quản lý và những người làm kế toán sẽ là những yếu tố tạo thuận lợi cho việc vận dụng IPSAS tại mỗi quốc gia, tạo nên cơ sở nền tảng cho việc đánh giá tình hình tài chính được thừa nhận rộng rãi trên phạm vi quốc tế (Brusca và cộng sự, 2013).

2.3. Tác động của hệ thống pháp lý đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS:

Chan (2006) cho rằng, do thiếu khuôn khổ pháp lý quy định chặt chẽ cho hoạt động của các đơn vị trong KVC đã gây nên tình trạng bất ổn như lãng phí và tham nhũng làm hạn chế việc vận dụng IPSAS. Việc không thống nhất các hoạt động của KVC trong cơ quan lập pháp sẽ không cho phép ghi nhận đầy đủ, chính xác thông tin về tình hình tài chính Nhà nước (Irina, 2003). Thậm chí, trong nhiều trường hợp phải mất rất nhiều thời gian và chi phí để xử lý các thông tin đó. Chính vì vậy, hệ thống pháp lý, bao gồm hệ thống Luật và cơ chế quản lý tài chính công được thiết lập chặt chẽ, sự nhất quán giữa ngân sách và kế toán,... là cơ sở để thực hiện việc lập BCTC Nhà nước ((Hamisi, (2010), Hà Phước Vũ (2014)). Các nghiên cứu của Radebaugh (1975), Mueller (1968), Seidler (1976), Gray và cộng sự (2006) đã chứng minh những ảnh hưởng tích cực của hệ thống Luật pháp đến quy tắc kế toán của mỗi quốc gia. Kế thừa kết quả của những nghiên cứu trên, Christiaens và cộng sự (2013) đã so sánh mức độ vận dụng IPSAS tại các quốc gia có đặc điểm môi trường pháp lý khác nhau trên thế giới. Nghiên cứu đã chỉ ra rằng, sự chặt chẽ, rõ ràng, đầy đủ của hệ thống pháp lý của mỗi quốc gia cũng có những tác động nhất định đến mức độ vận dụng IPSAS. Chẳng hạn, tại các nước Anglo-Saxon, do hệ thống pháp luật và ngân sách vốn không mạnh mẽ nên quá trình chuyển đổi sang vận dụng IPSAS diễn ra khá thuận lợi, dễ dàng. Trong khi đó, tại các nước Đông Âu, việc vận dụng IPSAS gặp khá nhiều khó khăn xuất phát từ tư tưởng coi trọng những chuẩn mực của chính quốc gia. Bởi ở các quốc gia này, hệ thống luật luôn được coi trọng, mọi vấn đề liên quan đến quá trình soạn thảo và ban hành các quy định và chuẩn mực kế toán đều được quy định chặt chẽ trong các bộ Luật. Nghiên cứu của Busca và cộng sự (2013) tại Tây Ban Nha cũng cho kết

quả tương tự. Cùng với nhiều quốc gia châu Âu khác, Tây Ban Nha có một hệ thống pháp lý mạnh mẽ. Ảnh hưởng từ hệ thống pháp lý đã làm cho kế toán ngân sách Tây Ban Nha chậm đổi mới, nội dung kế toán KVC mang tính chính trị, gắn với hành chính, ... là một trong những rào cản lớn đến việc vận dụng IPSAS tại quốc gia này.

2.4. Tác động của IPSAS đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS

Sự ra đời của IPSAS đã đánh dấu bước ngoặt quan trọng trong lịch sử phát triển kế toán công thế giới, tạo nên một khuôn mẫu thống nhất, để đánh giá tình hình tài chính và kết quả hoạt động của các quốc gia trên phạm vi toàn cầu. Vận dụng IPSAS trong lập và trình bày BCTC KVC sẽ làm thay đổi đáng kể hệ thống BCTC của Chính phủ, trước hết về định dạng, về nội dung và phương pháp xác định các chỉ tiêu. Bello (2013) đã chứng minh, bản thân chuẩn mực kế toán công quốc tế không thể hoàn toàn phù hợp với hoàn cảnh kinh tế và thể chế chính trị của tất cả các quốc gia. Theo đó, cơ chế quản lý tài chính công và hệ thống kế toán công của mỗi quốc gia được thiết lập với những đặc thù riêng phù hợp với điều kiện thực tiễn của từng nước. Trong khi đó, khi xây dựng IPSAS, các chuyên gia không thể xét đến hoàn cảnh kinh tế, môi trường văn hoá, bối cảnh lịch sử và cấu trúc hệ thống chính trị của từng quốc gia cụ thể. Nghiên cứu của Christiaens và cộng sự (2013) cho thấy, có sự khác biệt lớn về cơ sở kế toán mà các quốc gia đang áp dụng. Kế toán dồn tích được thực hiện tại các quốc gia ở nhiều mức độ khác nhau, còn thiếu sự đồng nhất về nội dung, thời gian và phương pháp. Và kết quả là, rất khó có thể thực hiện đầy đủ các quy định của IPSAS. Thêm vào đó, những khác biệt về ngôn ngữ cũng tạo nên những cản trở nhất định cho việc vận dụng IPSAS. Chẳng hạn, nhiều thuật ngữ sử dụng trong IPSAS không dễ dàng để có thể chuyển đổi sang ngôn ngữ của các quốc gia. Do đó, khi chuyển ngữ để vận dụng IPSAS, đòi hỏi phải có chuyên gia dịch thuật, đảm bảo dễ hiểu (Aboagye, 2007). Như vậy, có thể thấy, bản thân chuẩn mực kế toán công quốc tế cũng có những tác động cụ thể đến việc vận dụng của mỗi quốc gia.

2.5. Tác động của nguồn lực tổ chức đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS

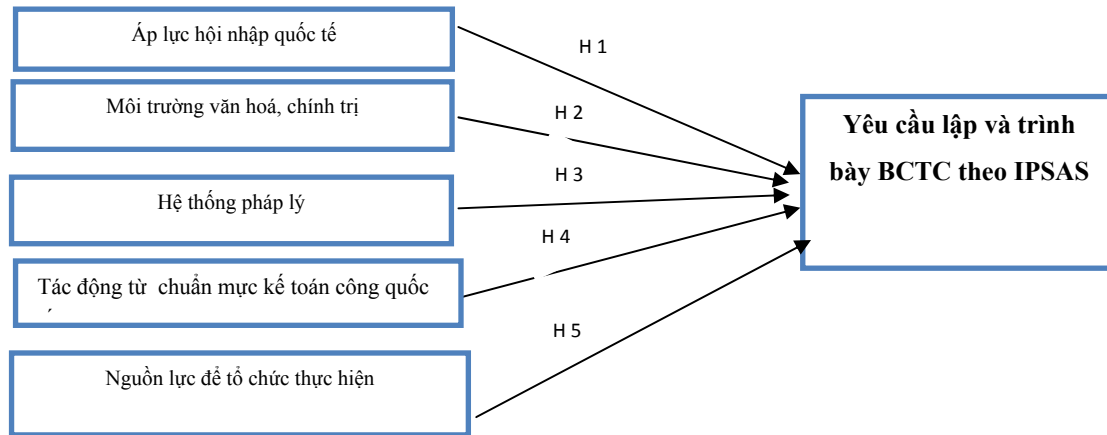
Đối với các nước phát triển, nguồn kinh phí để xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán công, hạ tầng công nghệ thông tin và trình độ nguồn nhân lực đã tạo điều kiện thuận lợi cho việc vận dụng IPSAS (Aboagye, 2007). Trong khi đó, ở các nước đang phát triển, do nguồn kinh phí hạn hẹp, cần nhiều ưu tiên cho các lợi ích kinh tế hơn là phát triển các chuẩn mực kế toán (Hamisi, 2012; Bookaky, 2003). Theo Chan (2006), việc vận dụng IPSAS tại các nước đang phát triển thường đòi hỏi kinh phí đầu tư lớn và chú trọng đến chương trình đào tạo kế toán công. Thành công của việc vận dụng IPSAS còn phụ thuộc nhiều vào nhận thức và trình độ của nguồn nhân lực với sự đảm bảo hiểu biết về IPSAS, để có khả năng thực hiện (Ijeoma và Oghoghomeh, 2014). Vấn đề về hạ tầng công nghệ thông tin cũng là một nội dung được nhiều nhà nghiên cứu đề cập. Theo đó, để đáp ứng yêu cầu cung cấp thông tin trên BCTC theo IPSAS, cần tái cấu trúc hệ thống CNTT, sử dụng thống nhất phần mềm để đảm bảo thông tin được truyền đạt đầy đủ, chính xác và kịp thời (Irina, 2013). Thêm vào đó, để vận dụng thành công IPSAS còn phụ thuộc rất nhiều vào việc đòi hỏi phải tăng cường khả năng chuyên môn và nhận thức về IPSAS của lực lượng chuyên gia trong lĩnh vực kế toán công. Hasimi (2010) đã chứng minh khi kế toán nhận thức không đầy đủ về IPSAS hoặc thiếu kiến thức để thực hiện IPSAS, cũng sẽ hạn chế đến khả năng vận dụng IPSAS của quốc gia. Không chỉ kế toán viên đang công tác trong KVC mà bản thân Chính phủ, lực lượng cán bộ quản lý cũng cần có sự hiểu biết nhất định về việc sử dụng thông tin trên BCTC phục vụ cho công tác quản lý, điều hành và ra quyết định (Hasimi, 2010; Bello, 2013). Như vậy, có thể thấy, nguồn lực để tổ chức thực hiện với các yếu tố như nguồn kinh phí, hạ tầng công nghệ thông tin, chương trình đào tạo kế toán, nguồn nhân lực kế toán và đội ngũ chuyên gia trong lĩnh vực kế toán công cũng là yếu tố quan trọng, thúc đẩy quá trình vận dụng IPSAS tại mỗi quốc gia.

3. Mô hình và các giả thuyết nghiên cứu

Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến yêu cầu vận dụng IPSAS để lập và trình bày BCTC đã được thực hiện tại nhiều quốc gia, với bối cảnh nền kinh tế và thể chế chính trị khác nhau. Để củng cố thêm nhận định của mình, kiểm định xem các nhân tố đó có thực sự là những nhân tố ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC Việt Nam theo IPSAS hay không, chúng tôi đã thực hiện các cuộc phỏng vấn chuyên sâu với 5 chuyên gia – những người trực tiếp tham gia vào quá trình xây dựng chuẩn mực kế toán công và sau đó, sử dụng kết quả phỏng vấn để tiến hành thảo luận nhóm với 7 nhà nghiên cứu, giảng dạy kế toán công tại các trường đại học khối kinh tế và quản trị kinh doanh khu vực phía Bắc.

Theo nhận định của các chuyên gia, 5 nhân tố trên đều là những nhân tố có những tác động tích cực đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC Việt Nam theo IPSAS. Thậm chí, các nhân tố này còn kết hợp với nhau và tác động cuối cùng là những lợi ích khi áp dụng IPSAS để lập và trình bày BCTC. Lợi ích này được xem xét ở một số khía cạnh như: (1) Hạn chế được những khác biệt so với những nguyên tắc và thông lệ quốc tế; (2) Cung cấp thông tin trung thực, hữu ích cho người sử dụng; (3) Góp phần nâng cao sự kiểm soát nguồn kinh phí, các quỹ và tài sản công, từ đó tạo điều kiện nâng cao khả năng tiếp cận các khoản tài trợ, viện trợ từ các quốc gia, các tổ chức tài chính quốc tế. Trên cơ sở đó, chúng tôi đã xây dựng mô hình nghiên cứu với 5 nhân tố ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC Việt Nam theo IPSAS như sau:

Hình 1: Mô hình nghiên cứu



Với mô hình nghiên cứu trên, các giả thuyết nghiên cứu được phát biểu như sau:

H1: Hội nhập quốc tế có ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS.

H2: Môi trường văn hóa, chính trị có ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS

H3: Hệ thống pháp lý có ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS.

H4: Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế có ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS.

H5: Nguồn lực để tổ chức thực hiện tốt có ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS

4. Phương pháp nghiên cứu

4.1. Thiết kế bảng câu hỏi điều tra và lựa chọn thang đo

Trên cơ sở các giả thuyết và mô hình nghiên cứu đã xây dựng, bước tiếp theo, chúng tôi đã thực hiện thiết kế bảng câu hỏi gồm 22 biến quan sát và được đo lường bằng thang đo Likert với 5 mức độ, thấp nhất là “1 – Ảnh hưởng rất ít” đến “5 – Ảnh hưởng rất lớn”. Để kiểm định mức độ phù hợp của các câu hỏi, chúng tôi đã điều tra thử nghiệm thông qua việc gửi 40 phiếu khảo sát đến kế toán trưởng, nhân viên kế toán đang làm việc tại đơn vị thuộc KVC và những người đang theo học các chương trình đào tạo thạc sĩ, tiến sĩ về lĩnh vực kế toán công tại 2 trường đại học (Đại học Thương mại và Học viện Tài chính). Sau đó, chúng tôi đã tiến hành hiệu chỉnh lại phiếu điều tra cho phù hợp rồi mới chính thức khảo sát trên diện rộng. Các câu hỏi thuộc các nhân tố ảnh hưởng trong mô hình nghiên cứu được mô tả trong Bảng 1 dưới đây:

Bảng 1: Thang đo đánh giá các nhân tố ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS

Biến nghiên cứu	Tham khảo	Mã biến	Các biến quan sát
Áp lực hội nhập quốc tế	Hamisi (2012) Busca và cộng sự (2013)	HNQT1	Lộ trình cải cách và sửa đổi chuẩn mực kế toán công tại Việt Nam còn chậm, chưa đáp ứng được yêu cầu hội nhập.
	Mai Thị Hoàng Minh (2008)	HNQT2	Hệ thống BCTC trong các đơn vị công Việt Nam chưa thống nhất và còn nhiều sự khác biệt so với các quốc gia và so với quy định của IPSAS.

		HNQT3	Các quy định về lập và trình bày BCTC KVC Việt Nam khá phức tạp, chưa hoàn toàn phù hợp với yêu cầu đổi mới và hội nhập kinh tế quốc tế.
Môi trường văn hóa, chính trị	Radebaugh (1975) Mueller(1968) Gray&Den (2006)	VHCT1	Thực trạng quản lý tài sản công và nợ công còn nhiều hạn chế.
		VHCT 2	Tình trạng tham ô, thoái hoá của một bộ phận không nhỏ công chức trong bộ máy quản lý Nhà nước.
		VHCT 3	Tâm lý e ngại về công bố thông tin về tình hình tài chính của các đơn vị công.
		VHCT 4	Sự giới hạn về trình độ, năng lực của một bộ phận cán bộ trong KVC chưa bắt kịp yêu cầu đổi mới.
Hệ thống pháp lý	(Irina, 2003) Chan (2006) Radebaugh (1975) Mueller (1968) Seidler (1976) Gray và cộng sự (2006)	HTPL 1	Quy trình soạn thảo, thẩm định và ban hành các văn bản pháp luật chưa hoàn thiện, có nhiều văn bản hướng dẫn trong khi tính ổn định chưa cao.
		HTPL 2	Tổ chức NSNN lồng ghép nhiều cấp dẫn đến sự trùng lặp về thẩm quyền trách nhiệm giữa các cấp và chưa tạo được sự chủ động của cấp dưới khi lập BCTC.
		HTPL 3	Tồn tại nhiều quỹ tài chính của NSNN với các quy định kế toán và quyết toán phức tạp.
		HTPL 4	Các chỉ tiêu trên BCTC hiện nay chủ yếu phục vụ cho việc giải trình các khoản NSNN đã nhận cấp phát.
		HTPL 5	Chưa có quy định cụ thể để đánh giá chất lượng thông tin. BCTC cung cấp.
Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế	Christiaens và cộng sự (2013) Aboagye (2007) Bello (2013)	CMKT1	Chuẩn mực kế toán công quốc tế không dễ dàng áp dụng cho tất cả các đơn vị thuộc KVC có tính đặc thù cao ở Việt Nam.
		CMKT2	Cơ sở kế toán đang áp dụng chưa hoàn toàn phù hợp với chuẩn mực kế toán công quốc tế
		CMKT3	Sự khác biệt về ngôn ngữ gây khó khăn cho việc hiểu và vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế khi lập và trình bày BCTC.
Nguồn lực để tổ chức thực hiện	Aboagye (2007) Hamisi (2012) Bookaky (2003) Chan (2006) Bello (2013)	NLTC1	Nguồn kinh phí để xây dựng và ban hành chuẩn mực kế toán công còn hạn hẹp.
		NLTC2	Hạ tầng công nghệ thông tin chưa đáp ứng cho việc vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế
		NLTC3	Chương trình đào tạo kế toán công còn chưa được chú trọng và đổi mới đáp ứng yêu cầu hội nhập.
		NLTC4	Lực lượng chuyên gia trong lĩnh vực kế toán công còn hạn chế về số lượng.
Yêu cầu đối với lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS	Luder (1992) Zhang (2005) Hasimi (2012) Christiaens và cộng sự (2013)	LI1	Lập và trình bày BCTC trong KVC Việt Nam theo chuẩn mực kế toán công quốc tế hạn chế những khác biệt so với những nguyên tắc và thông lệ quốc tế.
		LI 2	Lập và trình bày BCTC trong KVC Việt Nam theo chuẩn mực kế toán công quốc tế cung cấp thông tin trung thực, hữu ích cho người sử dụng.
		LI 3	Lập và trình bày BCTC trong KVC Việt Nam theo chuẩn mực kế toán công quốc tế nâng cao sự kiểm soát nguồn kinh phí, các quỹ và tài sản công trong các đơn vị.

4.2. Chọn mẫu và phương pháp thu thập dữ liệu

Có nhiều quan điểm khác nhau về kích thước mẫu (n) cho phù hợp trong phân tích nhân tố và phân tích hồi quy. Theo Hair và cộng sự (2010), kích thước mẫu tối thiểu là 50, tốt hơn hết là 100 và tỷ lệ giữa quan sát trên biến đo lường là 5:1, tốt nhất là 10:1. Trong khi đó, Tabachnick & Fidell (2007) cho rằng, trong phân tích hồi quy, kích thước mẫu nên được tính bằng công thức: $n \geq 50 + 8p$ (p: số biến độc lập). Một nghiên cứu khác của Roger (2006) cho rằng, cỡ mẫu tối thiểu áp dụng được trong các nghiên cứu định lượng là từ 100-150. Trong bảng câu hỏi liên quan đến các nhân tố tác động đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC Việt Nam theo IPSAS, có 5 biến độc lập với 22 biến quan sát; nên kích thước mẫu hợp lý là lớn hơn 90. Tuy nhiên, nhằm mục đích nâng cao độ tin cậy của nghiên cứu, chúng tôi đã phát ra 250 phiếu điều tra, tuy nhiên trong quá trình thu thập dữ liệu có 219 đối tượng phản hồi và trong đó có 16 phiếu không hợp lệ. Còn lại 203 phiếu đạt yêu cầu đã được chúng tôi đưa vào phân tích thông qua phần mềm SPSS. Với quy trình thực hiện gồm các bước: (1) *Thống kê mô tả mẫu*; (2) *Kiểm định độ tin cậy của thang đo*; (3) *Phân tích khám phá nhân tố*; (4) *Phân tích hồi quy và kiểm định giả thuyết nghiên cứu*.

5. Kết quả nghiên cứu và thảo luận

5.1. Mô tả mẫu nghiên cứu

Với 203 bảng câu hỏi thu thập được, sau khi nhập các dữ liệu vào phần mềm SPSS để xử lý, kết quả phân loại mẫu nghiên cứu được tóm tắt ở bảng sau:

Bảng 2: Kết quả phân loại mẫu nghiên cứu

Tiêu chí	Tần suất	Tỷ lệ %	Tỷ lệ % lũy kế
Giới tính			
- Nam	97	47.8	47.8
- Nữ	106	52.2	100.0
Nhóm tuổi			
- Từ 20 đến 30	23	11.3	11.3
- Từ 30 đến 45	102	50.2	61.6
- Trên 45	78	38.4	100.0
Kinh nghiệm công tác			
- Dưới 5 năm	47	23.1	23.1
- Từ 5 đến 10 năm	72	35.5	58.6
- Trên 10 năm	84	41.4	100.0
Vị trí công tác			
Chuyên gia soạn thảo chuẩn mực	15	7.4	7.4
Nhà nghiên cứu	65	32.0	39.4
Người đang hành nghề kế toán trong KVC	83	40.9	80.3
Người đang theo học trình độ sau đại học	40	19.7	100
Trình độ học vấn			
- Trên Đại học	151	74.4	74.4
- Đại học	52	25.6	100

(Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả)

✓ Về giới tính, nhìn chung, không có sự chênh lệch lớn về giới tính của các đối tượng tham gia khảo sát. Tỷ lệ nữ là 52.2%, tỷ lệ nam là 47.8%.

✓ Về nhóm tuổi, đối tượng tham gia khảo sát phần lớn trong độ tuổi từ 30 – 45 (chiếm 50,2%), một nửa số còn lại nằm trong độ tuổi dưới 30 và trên 45.

✓ Về kinh nghiệm công tác, đa số có kinh nghiệm công tác trên 10 năm (41.4%), số người được hỏi có kinh nghiệm công tác từ 5 – 10 năm chiếm 35.5% và chỉ có 23.1% trong số đó có kinh nghiệm công tác dưới 5 năm. Trên 70% trong số đó có trình độ sau đại học và chỉ có 25.4% đạt trình độ đại học. Những người được phỏng vấn chủ yếu là những người đang hành nghề kế toán trong các cơ quan Nhà nước và đơn vị hành chính sự nghiệp (kế toán trưởng, kế toán viên) và các nhà nghiên cứu, giảng dạy về lĩnh vực kế toán công tại một số trường đại học lớn khu vực phía Bắc. Một số ít là các chuyên gia tham gia vào quá trình nghiên cứu và soạn thảo chuẩn mực kế toán (7.4%) và những người đang theo học các chương trình đạo tạo thạc sĩ, tiến sĩ kế toán (19.4%).

5.2. Kiểm định độ tin cậy của thang đo:

Để kiểm tra sự tin cậy của các biến quan sát, nghiên cứu sử dụng hệ số Cronbach's Alpha. Hệ số Cronbach's Alpha là một phép kiểm định thống kê, dùng để kiểm tra sự chặt chẽ và tương quan giữa các biến quan sát. Điều này liên quan đến hai khía cạnh là tương quan giữa bản thân các biến và tương quan các điểm số của từng biến với điểm số toàn bộ các biến của mỗi người trả lời. Phương pháp này cho phép người phân tích loại bỏ những biến không phù hợp và hạn chế biến rác trong mô hình nghiên cứu. Theo đó, chỉ những biến có hệ số tương quan biến tổng phù hợp (Corrected Item – Total Correlation) lớn hơn 0.3 và có hệ số Cronbach's Alpha từ 0.6 trở lên, mới được xem là chấp nhận được và thích hợp đưa vào phân tích những bước tiếp theo (Hair và cộng sự (2010); Nunnally & Burnstein (1994)).

Bảng 3. Kết quả kiểm định hệ số Cronbach's Alpha

Biến quan sát	Tương quan biến tổng (Corrected Item-Total Correlation)	Cronbach's Alpha nếu loại biến (Cronbach's Alpha if Item Deleted)
Áp lực hội nhập quốc tế (HNQT) Cronbach's Alpha = 0.795		
HNQT1	0.655	0.704
HNQT2	0.586	0.775
HNQT3	0.677	0.680
Môi trường văn hoá chính trị (VHCT) Cronbach's Alpha = 0.853		
VHCT1	0.641	0.836
VHCT2	0.796	0.776
VHCT3	0.606	0.852
VHCT4	0.756	0.786
Hệ thống pháp lý (HTPL) Cronbach's Alpha (lần 1) = 0.706		
HTPL1	0.499	0.643
HTPL2	0.556	0.626
HTPL3	0.482	0.650
HTPL4	0.283	0.777
HTPL5	0.660	0.597
Hệ thống pháp lý (HTPL) Cronbach's Alpha (lần 2) = 0.777		
HTPL1	0.543	0.746
HTPL2	0.571	0.728
HTPL3	0.512	0.762
HTPL5	0.726	0.657
Ảnh hưởng của IPSAS (CMKT) Cronbach's Alpha = 0.815		
CMKT1	0.631	0.786
CMKT2	0.756	0.657
CMKT3	0.621	0.792
Nguồn lực để tổ chức thực hiện (TCTH) Cronbach's Alpha = 0.626		
NLTC1	0.445	0.532
NLTC2	0.383	0.573
NLTC3	0.328	0.625
NLTC4	0.490	0.497
Yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS (YC) Cronbach's Alpha = 0.605		
YC1	0.374	0.588
YC2	0.517	0.356
YC3	0.374	0.562

(Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả)

Kết quả kiểm định hệ số Cronbach's Alpha cho thấy, tất cả các nhân tố “Áp lực của hội nhập quốc tế”, “Môi trường văn hoá chính trị”, “Hệ thống pháp lý”, “Tác động từ chuẩn mực kế toán”, “Nguồn lực để tổ chức thực hiện” và “Yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS” đều có Cronbach's Alpha nhóm từ 0.605 đến 0.853. Với nhân tố “**Tác động của hệ thống pháp lý**” có Cronbach alpha là $0,706 > 0.6$ nhưng lại có 1 biến quan sát “*Các chỉ tiêu trên BCTC hiện nay chủ yếu phục vụ cho việc giải trình các khoản NSNN đã nhận cấp phát.*” (HTPL4) có hệ số tương quan biến tổng $0.283 < 0.3$. Đồng thời, nếu loại biến quan sát này đi thì hệ số Cronbach Alpha (*Cronbach's Alpha if Item Deleted*) tăng lên là 0.777. Vì vậy, biến HTPL4 sẽ bị loại bỏ khỏi thành phần nhân tố “*Tác động của hệ thống pháp lý*”. Các biến quan sát còn lại đều có hệ số Cronbach's Alpha lớn hơn 0.6 và hệ số tương quan biến tổng lớn hơn 0.3 nên đều đạt độ tin cậy và được đưa vào phân tích ở những bước tiếp theo.

5.3. Phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Phân tích nhân tố khám phá (Exploratory Factor Analysis - EFA) là một kỹ thuật để giảm bớt dữ liệu, giúp chúng ta “rút trích” từ các biến quan sát thành một hoặc một số biến tổng hợp (còn gọi là nhân tố hay thành phần) (Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc, 2008). Một số tiêu chuẩn khi phân tích khám phá nhân tố là hệ số KMO tối thiểu là 0.5, kiểm định Barlett có p-value nhỏ hơn 0.05, phương sai giải thích tối thiểu là 50% (Hair và cộng sự (2006); Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008)). Sau khi phân tích nhân tố khám phá, chỉ những nhóm yếu tố thỏa mãn điều kiện mới có thể tham gia vào các phần phân tích tiếp theo.

5.3.1. Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA) các biến độc lập

Sau khi đạt yêu cầu về kiểm tra độ tin cậy, 18 biến quan sát độc lập còn lại được đưa vào phân tích nhân tố khám phá. Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA) các biến độc lập lần 1 cho thấy biến quan sát “*Chương trình đào tạo kế toán công còn chưa được chú trọng và đổi mới đáp ứng yêu cầu hội nhập*” (NLTC3) có hệ số tải nhân tố (Factor loading) là 0.277 nhỏ hơn 0.5 nên ta loại biến quan sát này để tiến hành phân tích nhân tố khám phá (EFA) lần 2.

Bảng 4: Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA) các biến độc lập (lần 2)

Biến quan sát	Yếu tố				
	1	2	3	4	5
VHCT2	0.896				
VHCT4	0.875				
VHCT1	0.793				
VHCT3	0.756				
HTPL5		0.874			
HTPL2		0.768			
HTPL1		0.752			
HTPL3		0.711			
CMKT2			0.885		
CMKT1			0.832		
CMKT3			0.822		
HNKT3				0.858	
HNKT1				0.856	
HNQT2				0.803	
NLTC4					0.794
NLTC2					0.730
NLTC1					0.720

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.710
Approx. Chi-Square		1222.565
Bartlett's Test of Sphericity	df	136
	Sig.	.000

(Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả)

Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA) lần 2 rút trích được 5 nhân tố: (Môi trường văn hoá chính trị (VHCT), Hệ thống pháp lý (HTPL), Ảnh hưởng của IPSAS (CMKT), Áp lực hội nhập quốc tế (HNQT), Nguồn lực để tổ chức thực hiện (NLTC)) với: chỉ số KMO là 0.710 (lớn hơn 0.5), chỉ số Eigenvalue là 1.565 (lớn hơn 1), tổng phương sai trích được là 67.287% (lớn hơn 50%), kiểm định Bartlett có mức ý nghĩa là 0.000 (nhỏ hơn 0.05). Vậy 5 nhân tố là các biến độc lập đều được đưa vào phân tích ở các bước tiếp theo để kiểm định mô hình nghiên cứu.

5.3.2. Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA) biến phụ thuộc

Bảng 5: Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA) biến phụ thuộc

Biến quan sát	Yếu tố
	1
YC2	0.829
YC3	0.721
YC1	0.702

KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.598
Approx. Chi-Square		73.908
Bartlett's Test of Sphericity	df	3
	Sig.	.000

(Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả)

Kết quả phân tích nhân tố khám phá (EFA) biến phụ thuộc cho thấy, phân tích rút trích được một nhân tố (*Yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính KVC trong điều kiện vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế* (YC)) với: chỉ số KMO là 0.598 (lớn hơn 0.5), chỉ số Eigenvalue là 1.700 (lớn hơn 1), tổng phương sai trích được là 0.56667 (lớn hơn 0.5), kiểm định Bartlett có mức ý nghĩa là 0.000 (nhỏ hơn 0.05). Vậy, nhân tố này là biến phụ thuộc đưa vào phân tích các bước tiếp theo để kiểm định mô hình nghiên cứu.

5.4. Phân tích hồi quy và kiểm định giả thuyết nghiên cứu

Qua quá trình kiểm định hệ số Cronbach's Alpha và phân tích nhân tố khám phá (EFA), ta có mô hình nghiên cứu nghiên cứu (hiệu chỉnh) về các nhân tố ảnh hưởng đến việc lập và trình bày báo cáo tài chính KVC trong điều kiện vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế với phương trình dự kiến như sau:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 \text{ VHCT} + \beta_2 \text{ HTPL} + \beta_3 \text{ CMKT} + \beta_4 \text{ HNQT} + \beta_5 \text{ NLTC} + \varepsilon$$

Bảng 6: Bảng mô tả giả thuyết nghiên cứu (hiệu chỉnh)

TT	Tên biến	Giả thuyết nghiên cứu	Dấu kỳ vọng
Biến phụ thuộc			
1	Yêu cầu lập và trình bày báo cáo tài chính KVC trong điều kiện vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế (YC).		
Biến độc lập			
1	Môi trường văn hoá chính trị (VHCT).	H ₁	(+)
2	Hệ thống pháp lý (HTPL).	H ₂	(+)
3	Ảnh hưởng của IPSAS (CMKT).	H ₃	(+)
4	Áp lực hội nhập quốc tế (HNQT).	H ₄	(+)
5	Nguồn lực để tổ chức thực hiện (NLTC).	H ₅	(+)

(Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả)

Tiếp theo, bài nghiên cứu sẽ tiến hành phân tích mô hình hồi quy. Phân tích hồi quy sẽ xác định sự tác động của các biến độc lập đến biến phụ thuộc. Mô hình phân tích hồi quy sẽ giúp ta dự đoán được mức độ của biến phụ thuộc, khi biết trước giá trị của các biến độc lập. Kết quả hồi quy như sau:

Bảng 7: Kết quả mô hình hồi quy

Yếu tố	Hệ số hồi quy chuẩn hóa	Mức ý nghĩa
Môi trường văn hoá chính trị (VHCT)	0.498	0.000***
Hệ thống pháp lý (HTPL)	0.597	0.000***
Ảnh hưởng của IPSAS (CMKT)	0.184	0.000***
Áp lực hội nhập quốc tế (HNQT)	0.369	0.000***
Nguồn lực để tổ chức thực hiện (NLTC)	0.256	0.000***
Số quan sát		203
Kết quả kiểm định ANOVA (sig.)		0.000***
Hệ số xác định R ²		78.5%

Ghi chú: (***) có ý nghĩa ở mức 1%

(Nguồn: Kết quả phân tích của tác giả)

Kết quả kiểm định ANOVA với mức ý nghĩa sig. là 0.000 cho thấy, mô hình hồi quy tuyến tính bội đã xây dựng phù hợp với tập dữ liệu. Bên cạnh đó, để đánh giá mức độ phù hợp của mô hình, ta sử dụng hệ số xác định R^2 . Hệ số này cho biết mức độ giải thích của mô hình hồi quy được xây dựng với tập dữ liệu nghiên cứu. Hệ số này càng gần 1 thì mô hình xây dựng càng thích hợp với tập dữ liệu mẫu và ngược lại càng gần 0 mô hình kém phù hợp. Qua bảng kết quả mô hình hồi quy cho thấy, hệ số xác định $R^2 = 78.5\%$, điều này có nghĩa là 78.5% mức độ biến động về yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS sẽ được giải thích bởi những yếu tố là các biến độc lập đã được chọn đưa vào mô hình. Yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC trong điều kiện vận dụng IPSAS bị tác động cùng chiều bởi các biến độc lập.

Ngoài ra, kết quả nghiên cứu còn cho thấy, cả 5 nhân tố đều ảnh hưởng đến yêu cầu phải lập và trình bày BCTC KVC theo IPSAS. Trong đó:

✓ Yếu tố tác động mạnh nhất đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo chuẩn mực kế toán công quốc tế (YC) là hệ thống pháp lý (HTPL) với hệ số hồi quy là 0.597. Do vậy, thuyết H3: *Hệ thống lý có ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS*.

✓ Yếu tố tác động mạnh thứ hai đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo chuẩn mực kế toán công quốc tế (YC) là môi trường văn hoá chính trị (VHCT) với hệ số hồi quy là 0.498. Do vậy, giả thuyết H₂: *Môi trường văn hóa, chính trị có ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS* được chấp nhận.

✓ Yếu tố tác động mạnh thứ ba đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo chuẩn mực kế toán công quốc tế (YC) là áp lực hội nhập quốc tế (HNQT) với hệ số hồi quy là 0.369. Do vậy, giả thuyết H₁: *Hội nhập quốc tế ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS* được chấp nhận.

✓ Biến tác động tiếp theo đến yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo chuẩn mực kế toán công quốc tế (YC) là nguồn lực để tổ chức thực hiện (NLTC) với hệ số hồi quy là 0.256. Do vậy, giả thuyết H₅: *Nguồn lực để tổ chức thực hiện tốt có ảnh hưởng tích cực đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS* được chấp nhận.

✓ Biến ít tác động nhất đến việc yêu cầu lập và trình bày BCTC KVC theo chuẩn mực kế toán công quốc tế (YC) là ảnh hưởng của IPSAS (CMKT) với hệ số hồi quy là 0.184, giả thuyết H₄: *Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế có tác động tích cực đến yêu cầu lập và trình bày BCTC theo IPSAS* cũng được chấp nhận.

6. Kết luận

Với kết quả nghiên cứu ở trên cho thấy, cả 5 nhân tố đều ảnh hưởng đến yêu cầu lập và trình bày BCTC khu vực công Việt Nam theo IPSAS, đảm bảo cho BCTC KVC Việt Nam cung cấp thông tin hữu ích và phù hợp với thông lệ quốc tế, phù hợp với môi trường Việt Nam. Với đặc thù KVC Việt Nam tồn tại nhiều chế độ kế toán và phức tạp trong phân cấp quản lý NSNN, việc lập và trình bày BCTC KVC, trước hết cần phải xem xét và đặt trong mối quan hệ với hệ thống pháp lý chi phối KVC và thực trạng quản lý tài chính KVC, đảm bảo sự phù hợp và đáp ứng yêu cầu quản lý NSNN và hội nhập quốc tế. Việc chuẩn bị tốt nguồn lực tổ chức thực hiện, bao gồm nâng cao trình độ, nhận thức và hiểu biết của những người. Và cuối cùng, cần quán triệt quan điểm, IPSAS không hoàn toàn phù hợp với mọi quốc gia, đặc biệt là đối với 1 quốc gia đang phát triển như Việt Nam thì việc vận dụng IPSAS phải trên cơ sở chọn lọc và có điều chỉnh phù hợp với đặc thù của Việt Nam. □

Tài liệu tham khảo

1. Ahmad Bello (2013), *IPSAS: Issues, Challenges and Implementation. Being a paper presented at MCPD organized by Institute of Certified Public accountants of Nigeria (ICPAN)*.
2. Chan.J.L (2006), *IPSAP and Government accounting reform in Developing countries Title*.
3. Cristina Silvia Nistora and ect, *The influence of environmental factors on the evolution of Romanian public accounting. Journal of Business Economics and Management. ISSN 1611-1699, 2013*.
4. Guohua Zhang (2015), *Environmental Factors in China's Financial Accounting Development since 1949*.
5. Hasimi K.S (2012), *The factors affecting the and Implementation of international public fulfillment of requirements of the degree of master of business administration, University of Nairobi*.
6. Isabel Brusca, Vicente Montesinos and Danny S.L.Chow, 2013, *Legitimizing International public sector accounting Standards (IPSAS): The case of Spain. Department of Accounting at the University of Zaragoza, University of Valencia, Durham University*.
7. Nunnally và Burnstein (1994). *Calculating, Interpreting and Reporting Cronbach's Alpha Reliability Coefficient for Likert – Type Scales*.

8. Đặng Thái Hùng (2011), Khả năng vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế để xây dựng chuẩn mực kế toán công Việt Nam, phương án tiếp cận đưa chuẩn mực kế toán công quốc tế vào Việt Nam phù hợp với điều kiện thực tế Hội thảo khoa học quốc tế “Hệ thống chuẩn mực kế toán công quốc tế và lộ trình xây dựng hệ thống chuẩn mực kế toán công Việt Nam”, Hà Nội, BTC, 2011.
 9. Hà Phước Vũ (2014), Sự cách biệt giữa IPSAS và các quy định pháp lý của Việt Nam về trình bày BCTC, Hội thảo khoa học “Kế toán KVC trong tiến trình hội nhập kinh tế toàn cầu”.
 10. Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008). Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS (tập 2), Nhà xuất bản Hồng Đức.
 11. Lê Thị Nha Trang (2012), Application of IPSAS to the Vietnamese government accounting and financial statements.
 12. Mai Thị Hoàng Minh (2014), Vận dụng IPSAS để trình bày BCTC Nhà nước theo mô hình tổng kế toán Nhà nước, Hội thảo khoa học quốc gia “Kế toán KVC tại Việt Nam trong tiến trình hội nhập kinh tế toàn cầu”, Trường ĐH Kinh tế TP. HCM, 2014.
-

**LẬP VÀ PHÂN BỐ DỰ TOÁN CHI THƯỜNG XUYÊN NGÂN SÁCH BỘ QUỐC PHÒNG
TẠI BAN TÀI CHÍNH THUỘC BỘ THAM MUU, QUÂN KHU I
ESTABLISHING AND DISTRIBUTING THE REGULAR EXPENDITURE ESTIMATES
FOR DEFENSE BUDGETS
IN THE FINANCIAL DEPARTMENT – GENERAL STAFF - MILITARY AREA I**

✎ Hà Ngự Ngọc

Ban Tài chính – Bộ Tham mưu, Quân khu I

Ngày nhận: 02/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tài chính quân đội là bộ phận của tài chính Nhà nước, là một mặt công tác quan trọng của Quân đội Việt Nam, có liên quan mật thiết đến kết quả hoàn thành nhiệm vụ của toàn quân. Vì vậy, cơ chế quản lý tài chính quân đội phải phù hợp với cơ chế quản lý tài chính của Nhà nước và đặc thù nhiệm vụ quốc phòng. Công tác tài chính quân đội được vận hành trong cơ chế phù hợp sẽ huy động được mọi nguồn lực, nâng cao hiệu quả quản lý, sử dụng ngân sách Nhà nước, góp phần cải thiện đời sống bộ đội, tăng cường tiềm lực quốc phòng và sức mạnh chiến đấu của quân đội trong tình hình mới. Một trong những nội dung quan trọng của công tác quản lý chi thường xuyên chính là công tác lập dự toán. Đơn vị dự toán các cấp lập dự toán ngân sách (DTNS) trong phạm vi nhiệm vụ được giao. Đối với đơn vị dự toán quân đội, lập DTNS là một chế độ cơ bản, thường xuyên của tài chính quân đội, nhằm đảm bảo kinh phí cho các nhiệm vụ của đơn vị. Dự toán chi thường xuyên ngân sách quốc phòng (NSQP) là phương hướng chi tiêu của ngành, các đơn vị, tạo điều kiện cho đơn vị chi tiêu sử dụng kinh phí đúng chế độ, tiêu chuẩn, đúng mục đích và đối tượng sử dụng. Bài viết dựa trên phương pháp điều tra sơ cấp, điều tra thứ cấp kết hợp phương pháp phân tích các chỉ tiêu định tính, định lượng, nhằm đánh giá tầm quan trọng và thực trạng lập dự toán chi thường xuyên của các đơn vị thuộc Ban Tài chính – Bộ Tham mưu, Quân khu I (BTC - BTM QKI), tìm ra những hạn chế và đề xuất giải pháp cho công tác lập, phân bổ dự toán trong các đơn vị thuộc BTC - BTM QKI.

Từ khóa: *Lập và phân bổ dự toán, Quản lý chi thường xuyên, NSQP, Quân khu I*

Military finance is a part of State finance, an important aspect of the Vietnam Army, which is closely related to the results of completing the tasks of the entire army. Therefore, the military financial management mechanism must be in line with the financial management mechanism of the State and specific defense tasks. Military finance work is operated in an appropriate mechanism to mobilize all resources, improve the efficiency of management and use of the State budget, contribute to improving the life of the army, strengthening the potential of the country. room and fighting power of the army in the new situation. One of the important contents of regular expenditure management is the estimation work. Estimating units at all levels shall make budget estimates within the assigned tasks. For the unit of military estimation, budget estimation is a basic, regular regime of military finance, to ensure funding for the unit's duties. Regular expenditure estimates for defense budgets are the spending directions of the branches and units, creating conditions for spending units to use the fund according to the prescribed regimes, criteria, right purposes and users. The article is based on the method of primary investigation, secondary investigation combining analytical methods of qualitative and quantitative criteria to assess the importance and actual situation of making regular expenditure estimates of units under the Board. Finance of the General Staff, Military Region I, find out the limitations and propose solutions to the elaboration and allocation of estimates in the units of the Finance Department of the General Staff, Military Region I.

Keywords: *Management of recurrent expenditures, defense budget, Military zone I*

Vai trò của dự toán trong công tác quản lý chi thường xuyên NSQP

Quản lý chi thường xuyên NSQP là một quá trình, bao gồm các khâu: Lập dự toán, chấp hành dự toán, kế toán, quyết toán, thanh kiểm tra. Trong đó, dự toán chi thường xuyên NSQP là công việc khởi đầu có ý nghĩa

quyết định đến toàn bộ các khâu của quá trình quản lý chi thường xuyên NSQP. Lập dự toán chi thường xuyên NSQP thực chất là việc lập dự toán các khoản chi thường xuyên trong một niên độ nhất định. Một dự toán chính xác, đầy đủ cơ sở khoa học và cơ sở thực tiễn có tác dụng trong điều hành và quản lý ngân sách.

Đơn vị dự toán các cấp lập DTNS trong phạm vi nhiệm vụ được giao. Đối với đơn vị dự toán quân đội, lập DTNS là một chế độ cơ bản, thường xuyên của tài chính quân đội, nhằm đảm bảo kinh phí cho các nhiệm vụ của đơn vị. Dự toán chi thường xuyên NSQP là phương hướng chi tiêu của ngành, các đơn vị, tạo điều kiện cho đơn vị chi tiêu sử dụng kinh phí đúng chế độ, tiêu chuẩn, đúng mục đích và đối tượng sử dụng.

Dự toán ngân sách lập ra được cấp có thẩm quyền phê duyệt là căn cứ pháp lý đảm bảo cho quá trình cấp phát chi tiêu ngân sách đúng đối tượng, đúng tiêu chuẩn, đúng nội dung và thanh quyết toán chính xác. Đồng thời, cũng là căn cứ để thực hiện kiểm tra tài chính trước khi chi tiêu đối với ngành, các đơn vị sử dụng ngân sách.

DTNS giúp cho lãnh đạo, chỉ huy đơn vị chỉ đạo các mặt hoạt động trong phạm vi đơn vị của mình. Đồng thời, giúp cơ quan tài chính cấp trên nắm được nhu cầu đơn vị cấp dưới, làm cơ sở lập DTNS của mình.

Tóm lại, xét trên nhiều phương diện lập DTNS có vai trò cực kỳ quan trọng trong quá trình điều hành, quản lý ngân sách, đảm bảo cho các nhiệm vụ của đơn vị. Vì vậy, để phát huy được vai trò, tác dụng của DTNS trong thực tiễn khi lập DTNS phải đáp ứng được những yêu cầu nhất định, phải triệt để tôn trọng những nguyên tắc đề ra, phải có phương pháp xây dựng một cách hợp lý, dựa trên những căn cứ đúng đắn.

Thực trạng lập và phân bổ dự toán chi thường xuyên NSQP tại Ban Tài chính, Quân khu I (BTC- BTM QKI)

Trải qua 75 năm phấn đấu bền bỉ, dưới sự lãnh đạo của Đảng (từ tháng 9/1945 đến nay), sự chỉ đạo, hướng dẫn, của các cơ quan Bộ Quốc phòng, mà thường xuyên và trực tiếp là Bộ Tổng Tham mưu, sự lãnh đạo, chỉ đạo của Đảng ủy – Bộ Tư lệnh Quân khu, sự phối hợp chặt chẽ của các cơ quan Chính trị, Hậu cần, Kỹ thuật, sự giúp đỡ tận tình của nhân dân các dân tộc Việt Bắc, BTC - BTM QKI đã vượt qua bao gian nan thử thách, không ngừng lớn mạnh, làm tròn chức năng, nhiệm vụ của cơ quan chỉ huy – tham mưu chiến dịch, giúp Đảng ủy, Bộ Tư lệnh Quân khu chỉ đạo, chỉ huy các lực lượng vũ trang Quân khu xây dựng và chiến đấu thắng lợi góp phần xứng đáng vào sự nghiệp giải phóng dân tộc, sự nghiệp xây dựng và bảo vệ Tổ quốc Việt Nam xã hội chủ nghĩa.

Trong thời kỳ đổi mới, Bộ Tham mưu tổ chức tốt việc quán triệt và thực hiện các Nghị quyết của Bộ Chính trị, giúp Đảng ủy, Bộ Tư lệnh Quân khu tổ chức, chỉ đạo các địa phương từng bước xây dựng khu vực phòng thủ tỉnh, huyện; tiến hành các cuộc diễn tập tác chiến khu vực phòng thủ tỉnh, thành phố, huyện, thị nhằm không ngừng nâng cao năng lực lãnh đạo, điều hành của các cấp ủy, chính quyền địa phương, nâng cao trình độ tham mưu của cơ quan chức năng và trình độ tổ chức chỉ huy thống nhất các hoạt động tác chiến phòng thủ của người chỉ huy cơ quan quân sự địa phương.

Do BTC - BTM QKI là đơn vị quản lý tài chính cấp trên đối với 18 đơn vị cấp dưới khác. Chính vì vậy, quản lý chi thường xuyên NSQP tại BTC - BTM QKI đa dạng nhiều khoản chi, là sự tổng hợp các khoản chi NSQP từ 18 đơn vị cấp dưới. Các khoản chi thường xuyên thuộc NSQP thuộc quản lý của BTC - BTM QKI đối với các đơn vị tài chính cấp dưới bao gồm các khoản chi cụ thể: (1) Chi Tiền lương: Lương theo ngạch, bậc; lương sĩ quan; lương quân nhân chuyên nghiệp (QNCN); lương viên chức quốc phòng (VCQP); (2) Phụ cấp lương: Phụ cấp chức vụ; phụ cấp khu vực; phụ cấp thu hút; phụ cấp nặng nhọc, độc hại, nguy hiểm; phụ cấp ưu đãi nghề; phụ cấp trách nhiệm; phụ cấp thâm niên nghề, thâm niên vượt khung; phụ cấp đặc biệt của ngành; phụ cấp đặc thù ngành cơ yếu; phụ cấp công tác Đảng, Đoàn thể chính trị - xã hội; phụ cấp công vụ; phụ cấp khác; (3) Tiền ăn, bù tiền ăn; (4) Chi hỗ trợ giải quyết việc làm; (5) Tiền thưởng; (6) Phúc lợi tập thể; (7) Thanh toán dịch vụ công cộng; (8) Vật tư văn phòng; (9) Thông tin, tuyên truyền, liên lạc; (10) Hội nghị; (11) Công tác phí; (12) Chi phí thuê mướn)...

- Căn cứ lập dự toán:

BTC - BTM QKI là đơn vị quản lý tài chính cấp trên đối với 18 đơn vị cấp dưới khác, công tác lập dự toán phụ thuộc vào đặc điểm của các đơn vị cấp dưới, chính vì vậy dự toán của BTC - BTM QKI thường là tổng

hợp dự toán từ các đơn vị cấp dưới (dự toán từ dưới lên). Các đơn vị cấp dưới lập dự toán căn cứ cụ thể vào đặc điểm của đơn vị mình và một số các tiêu chuẩn quy định chung và theo nguyên tắc nhất định như:

- Đơn vị chủ động xác định nhiệm vụ quan trọng, trọng tâm cần thực hiện, lập dự toán chi thường xuyên NSQP theo đúng quy định của pháp luật về chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi ngân sách hiện hành, đảm bảo triệt để tiết kiệm, chống lãng phí ngay từ khâu lập dự toán. Sắp xếp thứ tự ưu tiên theo mức độ cấp thiết, khả năng triển khai. Dự toán chi đối với một số lĩnh vực, nhiệm vụ cụ thể được thực hiện.

- Xây dựng dự toán chi thường xuyên theo lĩnh vực cụ thể, phù hợp với khả năng đảm bảo của ngân sách; thực hiện đầy đủ các chế độ, chính sách hiện hành; đảm bảo đáp ứng được các nhiệm vụ chính trị quan trọng (ưu tiên các nhiệm vụ sẵn sàng chiến đấu, huấn luyện, diễn tập, bảo vệ biển đảo; đồng bộ vũ khí trang bị kỹ thuật); có dự kiến các nhiệm vụ dự kiến phát sinh. DTNS phải tính toán giảm trừ giá trị huy động, sử dụng tồn kho và các nội dung đã thực hiện xong trong chương trình năm trước (N-1).

- Phương pháp lập dự toán chi thường xuyên NSQP

+ Đối với BTC - BTM QKI, phương pháp lập dự toán dựa trên tổng nhu cầu chi cả năm tổng hợp từ các đơn vị cấp dưới, do đó phương pháp lập dự toán theo công thức:

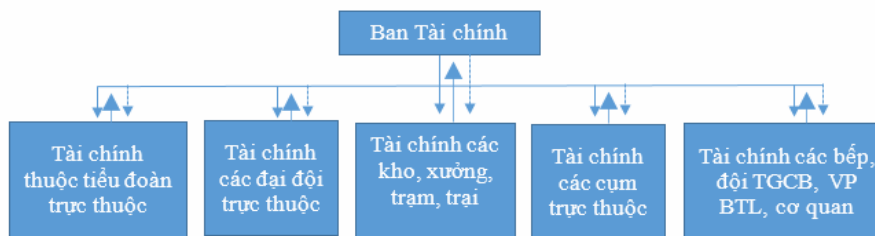
$$\text{Tổng nhu cầu chi cả năm} = \text{Tổng nhu cầu chi cho từng đơn vị (Tiểu đoàn, bếp, VPTL,...)}$$

+ Đối với 18 đơn vị cấp dưới thuộc quản lý của BTC - BTM QKI: Do đặc điểm của mỗi đơn vị khác nhau, chính vì vậy các đơn vị phải lập dự toán chi tiết cụ thể theo đặc điểm của từng đơn vị và theo quy định hiện hành như định mức, tiêu chuẩn: số lượng và thời gian phải bảo đảm, dựa vào công thức tính sau:

$$\text{Tổng nhu cầu chi cả năm} = \text{Định mức} \times \text{Số lượng} \times \text{Thời gian (hoặc số lần) phải bảo đảm}$$

- Trình tự lập dự toán

Hình 1. Trình tự lập dự toán năm tại BTC- BTM QKI



Giải thích sơ đồ:

↓ Ban Tài chính hướng dẫn và thông báo số kiểm tra về DTNS năm cho các đơn vị trực thuộc (chậm nhất ngày 10/7 hàng năm).

↑ Các đơn vị dự toán trực thuộc gửi dự toán trước ngày 30/9 hàng năm cho Ban Tài chính. Ban Tài chính tổng hợp, điều chỉnh dự toán gửi Bộ Quốc phòng (Cục Tài chính).

↓ Bộ Tài chính thông báo số chính thức đã được Chính phủ phê duyệt cho Bộ Quốc phòng. Bộ Quốc phòng thông báo cho các ngành, các đơn vị theo từng cấp trước ngày 05/01 năm ngân sách. Ban Tài chính triển khai thông báo xuống cho các đơn vị trực thuộc số dự toán được phê duyệt.

- Điều chỉnh DTNS

DTNS năm giao cho các đơn vị được lập, duyệt và thông báo đầu năm ngân sách. Tuy vậy, trong quá trình thực hiện nhiệm vụ khi có sự thay đổi của một số yếu tố thì phải điều chỉnh ngân sách như:

+ Thay đổi hoặc điều chỉnh các nhiệm vụ chính trị, quân sự;

+ Trường hợp đặc biệt có biến động lớn về nguồn thu, nhiệm vụ chi làm ảnh hưởng đến việc thực hiện phát triển kinh tế - xã hội, Nhà nước cần thiết phải điều chỉnh các khoản thu – chi; hoặc khi có sự thay đổi về chính sách, chế độ, tiêu chuẩn, giá cả biến động lớn,...

+ Những nhiệm vụ đột xuất của đơn vị phải thực hiện nhưng chưa được bổ sung kinh phí.

Trong trường hợp cần điều chỉnh DTNS, các đơn vị lập DTNS điều chỉnh gửi cơ quan tài chính cấp trên xét duyệt. Nếu thay đổi nhiều nội dung lớn thì phải tiến hành lập lại DTNS, nếu chỉ điều chỉnh một số khoản kinh phí thì căn cứ vào hướng dẫn của trên để tiến hành điều chỉnh DTNS. Quá trình điều chỉnh DTNS phải lưu ý đảm bảo tính thống nhất với DTNS năm cũ về nội dung, hình thức và mẫu biểu.

- Công khai DTNS

Công khai DTNS là một nội dung của công khai tài chính, nhằm đảm bảo thực hiện quyền kiểm tra, giám sát của các cơ quan, đơn vị, của quân nhân, công nhân viên chức quốc phòng trong quá trình phân phối, quản lý và sử dụng vốn, tài sản của Nhà nước, của quân đội và khoản thu tại đơn vị, thực hiện có hiệu quả pháp lệnh thực hành tiết kiệm, chống lãng phí.

Sau khi dự toán ngân sách năm được phê duyệt, Ban Tài chính tiến hành họp triển khai thông báo tới các đơn vị, sau đó các đơn vị cấp dưới sẽ thực hiện họp công khai tài chính cho toàn đơn vị, thời gian họp công khai tài chính cho toàn đơn vị phải diễn ra trước ngày 05/01, năm thực hiện dự toán.

- Đánh giá tình hình lập dự toán qua các năm tại BTC - BTM QKI, thông qua số liệu điều tra thứ cấp.

a. Đánh giá dự toán giữa các năm gần nhất

Qua số liệu dự toán 3 năm 2016-2018, tại Bảng 1 cho thấy: Qua 3 năm, BTC - BTM QKI đã nghiêm chỉnh chấp hành công tác lập dự toán chi tiết từng đơn vị và toàn BTM, do những đặc thù khác nhau trong lĩnh vực quản lý, công việc, quân số,... nên mỗi đơn vị có con số dự toán khác nhau, và cũng do sự thay đổi khác nhau theo từng năm về tình hình hoạt động, quân số cũng như các vấn đề trong công tác quản lý nên con số dự toán tại mỗi đơn vị cũng khác nhau, cụ thể:

Năm 2017, tổng dự toán chi NSQP lớn hơn năm 2016 là 56.679.071.305, tương ứng tăng 28,61 %, con số tăng này là do lương, phụ cấp tiền ăn và các khoản chi nghiệp vụ hành chính đều tăng hơn năm 2016.

Năm 2018, tổng dự toán chi NSQP lại thấp hơn so với năm 2017 là 8.725.272.510, tương ứng giảm 3,42%. Nguyên nhân là do, khoản chi nghiệp vụ hành chính năm 2017 cao hơn so với năm 2018 là 28.281.140.510 tỷ đồng? Kiểm tra đơn vị tính?

b. Đánh giá cơ cấu dự toán theo từng năm

Đảng ủy, chỉ huy đơn vị thường xuyên quán triệt và thực hiện có chiều sâu Nghị quyết số 513-NQ/QUTW, ngày 26/09/2012 của Thường vụ Quân ủy Trung ương; Quy chế số 1464-QC/ĐU, ngày 01/03/2018 của Đảng ủy QKI về lãnh đạo nhiệm vụ công tác tài chính. Đảng ủy quân sự tỉnh đã ban hành Nghị quyết số 31-NQ/ĐUQS, ngày 20/02/2013 về lãnh đạo công tác tài chính đến năm 2020 và những năm tiếp theo. Khai thác, quản lý và sử dụng tiết kiệm, hiệu quả các nguồn ngân sách, bảo đảm hoàn thành tốt nhiệm vụ chính trị của đơn vị và góp phần nâng cao đời sống, sinh hoạt cho bộ đội.

Bảng 1. Đánh giá cơ cấu dự toán theo năm

Nội dung	DTNS được giao					
	Năm 2016		Năm 2017		Năm 2018	
	Số chi (đồng)	Cơ cấu %	Số chi (đồng)	Cơ cấu %	Số chi (đồng)	Cơ cấu %
TỔNG NSQP SỬ DỤNG	198.104.064.405	100,00	254.783.135.710	100,00	246.057.863.200	100,00
<i>a. Lương, PC, TC, tiền ăn</i>	171.585.366.248	86,61	186.280.024.800	73,11	205.835.892.800	83,65
Tiền lương	87.226.226.226	44,03	95.049.000.000	37,31	103.634.217.000	42,12

Nội dung	DTNS được giao					
	Năm 2016		Năm 2017		Năm 2018	
	Số chi (đồng)	Cơ cấu %	Số chi (đồng)	Cơ cấu %	Số chi (đồng)	Cơ cấu %
Lương theo ngạch bậc	87.226.226.226	44,03	95.049.000.000	37,31	103.634.217.000	42,12
Phụ cấp lương	56.348.505.397	28,44	59.183.257.600	23,23	72.438.618.800	29,44
Phụ cấp chức vụ	1.652.003.500	0,83	1.751.012.000	0,69	1.805.416.000	0,73
Phụ cấp khu vực	2.452.377.500	1,24	2.543.897.000	1,00	2.715.688.000	1,10
Phụ cấp thu hút	2.676.019.100	1,35	1.219.000.000	0,48	836.966.000	0,34
Phụ cấp độc hại, nguy hiểm	1.301.303.000	0,66	1.741.437.800	0,68	1.937.966.000	0,79
Phụ cấp ưu đãi nghề	100.989.850	0,05	152.000.000	0,06	48.864.000	0,02
Phụ cấp trách nhiệm theo nghề	932.712.800	0,47	679.753.400	0,27	651.297.000	0,26
Phụ cấp thâm niên nghề	18.366.434.447	9,27	20.015.970.700	7,86	24.434.906.416	9,93
Phụ cấp đặc biệt các ngành	1.532.000.000	0,77	1.508.981.500	0,59	1.509.685.384	0,61
Phụ cấp công tác Đảng, đoàn thể	932.536.000	0,47	1.023.246.700	0,40	6.713.200.000	2,73
Phụ cấp công vụ (25%)	22.571.767.500	11,39	24.285.994.000	9,53	26.451.330.000	10,75
Phụ cấp khác	3.830.361.700	1,93	4.261.964.500	1,67	5.333.300.000	2,17
Các khoản TT cho cá nhân	24.116.050.625	12,17	28.275.027.700	11,10	24.749.157.000	10,06
Tiền ăn	18.003.561.500	9,09	20.877.499.500	8,19	18.294.014.000	7,43
Chi khác (Phụ cấp HSQ - BS)	6.112.489.125	3,09	7.397.528.200	2,90	6.455.143.000	2,62
Hỗ trợ và giải quyết việc làm	3.894.584.000	1,97	3.772.739.500	1,48	5.013.900.000	2,04
b. Nghiệp vụ hành chính	26.518.698.157	13,39	68.503.110.910	26,89	40.221.970.400	16,35
Tiền thưởng	25.000.000	0,01	0	0,00	0	0,00
Phúc lợi tập thể	4.041.145.000	2,04	8.483.906.000	3,33	7.816.130.000	3,18
Thanh toán DV công cộng	1.777.000.000	0,90	1.646.000.000	0,65	1.733.000.000	0,70
Vật tư văn phòng	0	0,00	246.000.000	0,10	30.000.000	0,01
Thông tin, tuyên truyền, liên lạc	539.680.000	0,27	625.448.000	0,25	1.588.650.000	0,65
Hội nghị	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Công tác phí	2.000.040.000	1,01	3.204.800.000	1,26	4.832.000.000	1,96
Chi phí thuê mượn	0	0,00	7.500.000	0,00	20.000.000	0,01
Chi đoàn ra	0	0,00	820.000.000	0,32	0	0,00
Chi đoàn vào	0	0,00	1.330.000.000	0,52	0	0,00
SC duy tu TS phục vụ các c. Môn	9.846.671.200	4,97	26.596.826.500	10,44	7.648.863.600	3,11
Mua sắm tài sản PV công tác CM	0	0,00	0	0,00	719.000.000	0,29
Chi phí NVCM của từng ngành	1.554.783.540	0,78	2.766.605.230	1,09	6.426.568.160	2,61
Mua sắm tài sản vô hình	0	0,00	0	0,00	0	0,00
Chi C. Tác người có công với CM	0	0,00	316.098.700	0,12	574.050.640	0,23
Chi khác	6.480.945.117	3,27	21.404.786.480	8,40	8.239.588.000	3,35
Chi cho công tác Đảng	105.233.300	0,05	211.740.000	0,08	594.120.000	0,24
Mua sắm TS dùng cho c. tác c. Môn	148.200.000	0,07	843.400.000	0,33	0	0,00

(Nguồn: BTC – BTM QKI)

Các đơn vị thuộc BTM QKI lập dự toán chi thường xuyên theo đúng tính chất nguồn kinh phí, triệt để tiết kiệm. Số liệu qua 3 năm 2016-2018 cho thấy, khoản chi lương, phụ cấp, trợ cấp, tiền ăn đều chiếm tỷ trọng

lớn nhất trong các khoản chi năm 2016 chiếm 86,61%, năm 2017 chiếm 73,11%, năm 2018 chiếm 83,65% (trong đó chi lương theo ngạch bậc chiếm hơn 50% trong tổng chi các khoản tiền lương, phụ cấp, trợ cấp, tiền ăn). Điều này phù hợp với quy định chung về chế độ chính sách tiền lương, phục cấp, trợ cấp và tiền ăn của BQP và Bộ Lao động Thương binh và xã hội.

Các nội dung thực hành tiết kiệm, chống lãng phí: Đơn vị đã tổ chức quán triệt lập dự toán chi tiết các nội dung như: Chi công tác phí, chi văn phòng phẩm, chi sử dụng điện nước, chi hội nghị,... đảm bảo có hiệu quả, góp phần đơn vị hoàn thành tốt mọi nhiệm vụ. Cơ cấu từng khoản chi trong nghiệp vụ hành chính chiếm tỷ lệ thấp dưới 10% trên tổng cơ cấu chi NSQP.

- Đánh giá tình hình lập dự toán qua các năm tại BTC - BTM QKI thông qua số liệu điều tra sơ cấp.

Bảng 2. Ý kiến của cán bộ lãnh đạo đơn vị về tiêu chuẩn, định mức và dự toán chi thường xuyên NSQP

Nội dung		Ý kiến	Tỷ lệ %
1. Đồng chí đánh giá các tiêu chuẩn, định mức chi thường xuyên NSQP hiện nay như thế nào? (chỉ lựa chọn 1 mục)			
<input type="radio"/>	Phù hợp với điều kiện thực tế	7	12,73
<input type="radio"/>	Một số định mức chưa hợp lý	45	81,82
<input type="radio"/>	Hệ thống định mức không đồng bộ, thống nhất	3	5,45
<input type="radio"/>	Rất lạc hậu, không phù hợp với thực tế đã thay đổi	0	0,00
2. Trong quá trình lập dự toán chi thường xuyên NSQP hiện nay đơn vị thường gặp khó khăn ở nội dung nào? (có thể lựa chọn nhiều mục)			
<input type="checkbox"/>	Định mức chi	45	81,82
<input type="checkbox"/>	Chế độ chi NSQP	33	60,00
<input type="checkbox"/>	Mục lục chi NSQP	24	43,64
<input type="checkbox"/>	Thông tin dự báo	46	83,64
<input type="checkbox"/>	Phân cấp quản lý chi ngân sách	12	21,82
<input type="checkbox"/>	Hướng dẫn của đơn vị cấp trên	48	87,27

(Nguồn: Theo số liệu điều tra sơ cấp và sự tổng hợp tính toán của tác giả)

Tiêu chuẩn, định mức chi thường xuyên NSQP hiện nay đã có những văn bản cụ thể hướng dẫn đầy đủ. Phòng Tài chính quân khu cũng đã thường xuyên cập nhật những văn bản quy định trong công tác lập dự toán tới các đơn vị cấp dưới, tuy nhiên ý kiến đánh giá từ phía lãnh đạo các đơn vị về tiêu chuẩn, định mức và dự toán tỷ lệ % vướng mắc vẫn còn cao. Nguyên nhân chủ yếu là do trình độ chuyên môn lãnh đạo của các đơn vị không chuyên sâu về công tác tài chính, khi có lớp bồi dưỡng hay phổ biến về kỹ năng tài chính thì chủ yếu thành phần tham gia là tài chính tại các đơn vị. Chính vì vậy, sự thay đổi thường xuyên trong quy định công tác tài chính nói chung, công tác xây dựng dự toán nói riêng khiến cho lãnh đạo các đơn vị gặp nhiều lúng túng.

Bảng 3. Kết quả đánh giá tiêu chuẩn, định mức và dự toán chi thường xuyên NSQP của nhân viên BTC - BTM QKI

NỘI DUNG	Trung Bình ý kiến	Kết quả đánh giá
Tiêu chuẩn, định mức chi NSQP đã đảm bảo khoa học, dễ áp dụng, phù hợp với thực tiễn và pháp luật hiện hành	3,34	ND được quản lý đạt mức vừa
Tiêu chuẩn, định mức chi NSQP đã đảm bảo tính toán đầy đủ các chế độ, chính sách, nhiệm vụ của các đơn vị, địa phương	2,97	ND được quản lý đạt mức vừa
Các văn bản hướng dẫn công tác quản lý lập dự toán rõ ràng, đầy đủ	3,53	ND được quản lý đạt ở mức tốt
Dự toán được lập đầy đủ, chi tiết và đúng quy định	3,16	ND được quản lý đạt mức vừa
Dự toán được lập phù hợp với đặc điểm của đơn vị	3,38	ND được quản lý đạt mức vừa
Dự toán lập sát với thực tiễn	2,97	ND được quản lý đạt mức vừa
Cán bộ lập dự toán có năng lực tốt	2,75	ND được quản lý đạt mức vừa
Các đơn vị dự toán NS đúng tiến độ	3,41	ND được quản lý đạt ở mức tốt

(Nguồn: Theo số liệu điều tra sơ cấp và sự tổng hợp tính toán của tác giả)

Kết quả đánh giá tiêu chuẩn, định mức và dự toán chi thường xuyên NSQP của nhân viên BTC - BTM QKI cho thấy đánh giá về tiêu chuẩn, định mức chi NSQP đã đảm bảo khoa học, dễ áp dụng, phù hợp với thực tiễn và pháp luật hiện hành (3,34) và tiêu chuẩn, định mức chi NSQP đã đảm bảo tính toán đầy đủ các chế độ,

chính sách, nhiệm vụ của các đơn vị, địa phương (2,97) đều đạt ở mức trung bình. Bên cạnh đó, đánh giá: dự toán được lập đầy đủ, chi tiết và đúng quy định (3,16); Dự toán lập sát với thực tiễn (2,97); Dự toán được lập phù hợp với đặc điểm của đơn vị (3,38) và Cán bộ lập dự toán có năng lực tốt (2,75) cũng đều đạt ở mức trung bình. Nguyên nhân dẫn đến những nội dung trên đều chỉ đạt ở mức trung bình thể hiện nội dung quản lý tiêu chuẩn, định mức và dự toán mới chỉ đạt ở mức vừa là do trên thực tế tại các đơn vị quân đội dự toán thuộc BTC - BTM QKI, hệ thống tiêu chuẩn, định mức được quy định tại các văn bản của Chính phủ, Bộ Lao động Thương binh và xã hội, Bộ Quốc phòng,... có những quy định kéo dài về mặt thời hạn áp dụng mà không có tính linh động, ví dụ như quy định về tiền ăn, ăn thêm, ăn ca quy định cụ thể về tiêu chuẩn ăn, định mức ăn không tính đến có những thời điểm giá cả thị trường tăng cao, trong khi định mức và tiêu chuẩn tiền ăn cố định dẫn đến công tác xây dựng dự toán không đảm bảo theo đúng đặc điểm của từng đơn vị, địa phương. Những hạn chế trong công tác lập dự toán cũng một phần chịu ảnh hưởng bởi trình độ chuyên môn hạn chế của cán bộ thực hiện công tác lập dự toán.

Bên cạnh những hạn chế trên, phát huy vai trò của quân đội trong mọi mặt công tác, tài chính tại các đơn vị luôn cố gắng hoàn thành đúng tiến độ công tác xây dựng dự toán theo đúng quy định pháp luật.

Giải pháp hoàn thiện công tác dự toán chi thường xuyên ngân sách Bộ Quốc phòng tại các đơn vị thuộc BTC - BTM QKI

- Đơn vị chủ động xác định nhiệm vụ quan trọng, trọng tâm cần thực hiện, lập dự toán chi thường xuyên NSQP theo đúng quy định của pháp luật về chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi ngân sách hiện hành, đảm bảo triệt để tiết kiệm, chống lãng phí ngay từ khâu lập dự toán. Sắp xếp thứ tự ưu tiên theo mức độ cấp thiết, khả năng triển khai. Dự toán chi đối với một số lĩnh vực, nhiệm vụ cụ thể được thực hiện.

- Xây dựng dự toán chi thường xuyên theo lĩnh vực cụ thể, phù hợp với khả năng đảm bảo của ngân sách; thực hiện đầy đủ các chế độ, chính sách hiện hành; đảm bảo đáp ứng được các nhiệm vụ chính trị quan trọng (ưu tiên các nhiệm vụ sẵn sàng chiến đấu, huấn luyện, diễn tập, bảo vệ biên đảo; đồng bộ vũ khí trang bị kỹ thuật); có dự kiến các nhiệm vụ phát sinh. DTNS phải tính toán giảm trừ giá trị huy động, sử dụng tồn kho và các nội dung đã thực hiện xong trong chương trình năm trước (N-1).

- DTNS bảo đảm của các ngành gồm: phân phân cấp cho đơn vị và phần bảo đảm tự chi, mua sắm tập trung, theo hướng phân cấp triệt để cho đơn vị, hạn chế tối đa phần tự chi và mua sắm tập trung.

- Quán triệt thực hiện nghiêm quy định về tiết kiệm chi ngân sách trong xây dựng dự toán, rà soát, cắt giảm các nhiệm vụ chi chưa thật sự cấp thiết; hạn chế mua xe ô tô công, hạn chế tối đa tổ chức hội nghị, hội thảo, khánh tiết, tiếp khách, công tác nước ngoài; đẩy mạnh cải cách hành chính.

- Ngoài ra, liên quan đến các giải pháp xây dựng dự toán cho các nghiệp vụ cụ thể như:

+ Đảm bảo đúng, đủ, kịp thời các chế độ, chính sách tiền lương, phụ cấp, trợ cấp của Nhà nước và BQP đã ban hành, chú ý những thay đổi trong điều chỉnh tiền lương hàng năm.

+ Quản lý chặt chẽ tiền ăn bộ binh và các mức ăn quân binh chủng, ăn thêm làm nhiệm vụ và các chế độ tiền ăn khác, quản lý chặt chẽ giá cả lương thực, thực phẩm, chất đốt,...

Kết luận

Xét trên nhiều phương diện, lập dự toán NSQP tại BTC - BTM QKI có vai trò cực kỳ quan trọng trong quá trình điều hành, quản lý ngân sách, đảm bảo cho các nhiệm vụ của đơn vị. Vì vậy, để phát huy được vai trò, tác dụng của DTNS trong thực tiễn khi lập DTNS, phải đáp ứng được những yêu cầu nhất định, phải triệt để tôn trọng những nguyên tắc đề ra, phải có phương pháp xây dựng một cách hợp lý, dựa trên những căn cứ đúng đắn. □

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tham mưu (2008), *Lịch sử BTC - BTM QKI*, NXB Quân đội nhân dân.
2. Cục Tài chính (2002), *Tài chính dự toán quân đội*, NXB Quân đội nhân dân.
3. Phòng Tài chính Quân khu 1 (2017), *Các văn bản quy định về công tác lãnh đạo; lập DTNS; chính sách, chế độ, tiêu chuẩn, định mức; công tác xây dựng cơ bản; BHXH, BHYT và các chế độ chi tiêu khác*.

CHẾ ĐỘ KẾ TOÁN HÀNH CHÍNH SỰ NGHIỆP THEO THÔNG TƯ 107/2017/TT-BTC VÀ SỰ TIẾP CẬN CHUẨN MỤC KẾ TOÁN CÔNG QUỐC TẾ (IPSAS)

✎ *Ths. Nguyễn Thị Anh Thư*
Viện Quản lý – Kinh doanh, Trường Đại học Bà Rịa – Vũng Tàu

Ngày nhận: 10/4/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Hội nhập kinh tế quốc tế là xu hướng tất yếu của các quốc gia và Việt Nam không ngoại lệ. Hội nhập kinh tế quốc tế cũng có nghĩa là hội nhập về tất cả các lĩnh vực kể cả kế toán. Thông tư 107/2017/TT-BTC, ban hành ngày 10/10/2017 và có hiệu lực từ ngày 01/01/2018, đã kế thừa những điểm mạnh và khắc phục những điểm yếu của Quyết định 19/2006/QĐ-BTC. Thông tư 107/2017/TT-BTC đã có những thay đổi rõ rệt về nhiều nội dung phù hợp với Chuẩn mực kế toán (CMKT) công quốc tế (IPSAS), làm tiền đề để ngày càng tiến sát hơn các quy định kế toán quốc tế. Bài viết trình bày những điểm phù hợp giữa nội dung của Thông tư 107/2017/TT-BTC với IPSAS và đưa ra những nhận định, nhằm tăng cường sự hài hòa giữa kế toán công Việt Nam với kế toán quốc tế.

International economic integration is an inevitable trend of countries and Vietnam without exception. International economic integration also means integration in all areas including accounting. Circular 107/2017/TT-BTC issued on 10/10/2017 and effective from 01/01/2018 has inherited the strengths and overcome weaknesses of Decision 19/2006/QĐ-BTC. Circular 107/2017/TT-BTC has made significant changes in many contents in accordance with international public accounting standards IPSAS as a premise for closer to international accounting regulations. This paper presents the appropriate points between the content of Circular 107/2017/TT-BTC with IPSAS's standards and makes comments to enhance the harmony between Vietnam public accounting and international accounting.

1. Giới thiệu IPSAS

IPSAS được soạn thảo bởi hội đồng IPSAS cho đến nay đã soạn được 32 chuẩn mực, dựa trên cơ sở tiền mặt và cơ sở dồn tích (chủ yếu là cơ sở dồn tích). Mục đích của việc ban hành IPSAS trên cơ sở kế toán dồn tích là để phù hợp với Chuẩn mực lập báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) và thích ứng với điều kiện của các đơn vị trong lĩnh vực công; và cũng để giải quyết các vấn đề về lập báo cáo tài chính (BCTC) trong lĩnh vực công mà không được quy định bởi IFRS hoặc IFRS chưa đề cập đến.

IPSAS được soạn thảo nhằm mục tiêu:

- + Nâng cao chất lượng thông tin giúp các đơn vị trên thế giới có thể so sánh số liệu trên báo cáo giữa các kỳ khác nhau.
- + Đảm bảo tính minh bạch của báo cáo khác nhau trong đơn vị có thể kiểm chứng được, và giúp cho người sử dụng có quyết định kinh tế phù hợp hơn.
- + Nâng cao tính thống nhất thể hiện qua việc lập, trình bày BCTC giữa các đơn vị công.
- + Thông tin đa dạng và nhất quán hơn về chi phí và thu nhập.

2. Thông tư 107/2017/TT-BTC và những thay đổi phù hợp với IPSAS

Ngày 10/10/2017, Bộ Tài chính ban hành Thông tư số 107/2017/TT-BTC về việc hướng dẫn chế độ kế toán (CĐKT) hành chính sự nghiệp (HCSN), được áp dụng từ ngày 01/01/2018 và thay cho Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC, ngày 30/03/2006. Thông tư thay đổi một cách toàn diện quy định chứng từ, hệ thống tài khoản, hệ thống BCTC, báo cáo quyết toán và phương pháp hạch toán kế toán trong đơn vị HCSN. Những thay đổi này cho thấy, sự vận dụng từng bước IPSAS.

Ngoài những quy định mới như:

- + Các đơn vị HCSN đều phải sử dụng thống nhất mẫu chứng từ kế toán thuộc loại bắt buộc quy định trong Thông tư này. Trong quá trình thực hiện, các đơn vị không được sửa đổi biểu mẫu chứng từ thuộc loại bắt buộc. Ngoài các chứng từ kế toán bắt buộc được quy định tại Thông tư này và các văn bản khác, đơn vị HCSN được phép tự thiết kế mẫu chứng từ để phản ánh các nghiệp vụ kinh tế phát sinh. Mẫu chứng từ tự thiết kế phải

đáp ứng tối thiểu 7 nội dung quy định tại Điều 16, Luật Kế toán, phù hợp với việc ghi chép và yêu cầu quản lý của đơn vị, gồm: Tên và số hiệu của chứng từ kế toán; Ngày, tháng, năm lập chứng từ kế toán; Tên, địa chỉ của cơ quan, tổ chức, đơn vị hoặc cá nhân lập chứng từ kế toán; Tên, địa chỉ của cơ quan, tổ chức, đơn vị hoặc cá nhân nhận chứng từ kế toán; Nội dung nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh; Số lượng, đơn giá và số tiền của nghiệp vụ kinh tế, tài chính ghi bằng số; tổng số tiền của chứng từ kế toán dùng để thu, chi tiền ghi bằng số và bằng chữ; Chữ ký, họ và tên của người lập, người duyệt và những người có liên quan đến chứng từ kế toán. Ngoài ra, chứng từ kế toán có thể có thêm những nội dung khác theo từng loại chứng từ,...

+ Quy định về sử dụng sổ kế toán cũng chi tiết hơn: Sổ kế toán ngân sách, phí được khấu trừ, để lại phản ánh chi tiết theo mục lục ngân sách Nhà nước để theo dõi việc sử dụng nguồn ngân sách Nhà nước, nguồn phí được khấu trừ để lại.

Sổ kế toán theo dõi quá trình tiếp nhận và sử dụng nguồn viện trợ, vay nợ nước ngoài phản ánh chi tiết theo mục lục ngân sách Nhà nước làm cơ sở lập báo cáo quyết toán theo quy định của Thông tư này và theo yêu cầu của nhà tài trợ.

+ Các quy định về mở sổ kế toán, ghi sổ và khóa sổ chi tiết và rõ ràng hơn, giúp người làm kế toán dễ dàng hơn trong việc áp dụng.

Thông tư 107/2017/TT-BTC còn có những thay đổi rõ rệt về một số nội dung phù hợp với IPSAS

+ Hàng tồn kho:

(1) Trị giá nguyên vật liệu, công cụ, dụng cụ (NVL- CCDC) nhập kho bao gồm giá mua cộng các chi phí thu mua trừ đi các khoản được giảm trừ thay vì trước đây theo Quyết định 19/2006/QĐ-BTC chi phí thu mua NVL- CCDC hạch toán vào chi phí liên quan đến việc sử dụng NVL- CCDC đó. Việc hạch toán chi phí thu mua NVL-CCDC vào giá trị NVL - CCDC nhập kho phù hợp với IPSAS về hàng tồn kho IPSAS12. Theo IPSAS12, trị giá nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ nhập kho bao gồm cả chi phí thu mua NVL- CCDC.

(2) Nguyên vật liệu, công cụ dụng cụ thực tế xuất dùng mới được hạch toán vào chi phí trong kỳ thay vì theo QĐ19/2006/QĐ-BTC thì nguyên vật liệu – công cụ dụng cụ thuộc nguồn kinh phí do ngân sách cấp tồn kho đến cuối năm được hạch toán vào chi hoạt động trong kỳ. Điều này phù hợp với IPSAS về hàng tồn kho (IPSAS12) - giá trị nguyên vật liệu và công cụ dụng cụ được ghi nhận vào chi phí trong kỳ tương ứng với doanh thu tạo ra trong kỳ (nguyên tắc phù hợp).

+ Tài sản cố định:

- Chỉ đưa vào chi phí trong kỳ khi tính hao mòn tài sản cố định (TSCĐ) định kỳ thay vì đưa toàn bộ nguyên giá TSCĐ vào chi phí trong kỳ ngay khi hình thành như Quyết định 19/2006/QĐ-BTC. Quy định mới phù hợp với IPSAS17 về TSCĐ.

+ Xây dựng cơ bản và sửa chữa lớn TSCĐ:

- Giá trị khối lượng xây dựng cơ bản cho đến khi hoàn thành bàn giao được duyệt thì được kết chuyển và theo dõi trên tài khoản TSCĐ và được tính vào chi phí khi tính hao mòn TSCĐ theo định kỳ.

- Giá trị sửa chữa lớn cho đến khi hoàn thành bàn giao mới được tính vào chi phí trong kỳ.

Các quy định này phù hợp với IPSAS11- quy định giá trị sửa chữa lớn, khối lượng công trình xây dựng cơ bản tính vào chi phí trong kỳ phải phù hợp với khối lượng hoàn thành.

+ BCTC:

Quy định đơn vị HCSN lập 2 phân hệ báo cáo theo mục tiêu sử dụng thông tin bao gồm: *BCTC gồm 4 báo cáo*: Báo cáo tình hình tài chính; Báo cáo kết quả hoạt động; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Thuyết minh BCTC.

Báo cáo quyết toán (gồm 5 báo cáo: Báo cáo quyết toán kinh phí hoạt động; Báo cáo chi tiết chi từ nguồn NSNN và nguồn phí được khấu trừ để lại; Báo cáo chi tiết kinh phí chương trình dự án; Báo cáo thực hiện xử lý kiến nghị của kiểm toán, thanh tra, tài chính; Thuyết minh báo cáo quyết toán).

CMKT Công quốc tế quy định lập một báo cáo thu – chi tiền mặt đối với kế toán trên cơ sở tiền mặt, còn đối với kế toán theo cơ sở dồn tích lập 5 báo cáo bao gồm: Báo cáo tình hình tài chính của đơn vị; Báo cáo kết quả hoạt động; Báo cáo về sự thay đổi tài sản thuần/Vốn chủ sở hữu; Báo cáo lưu chuyển tiền tệ; Giải trình BCTC.

+ Xác định kết quả hoạt động:

Các đơn vị hành chính sự nghiệp kết chuyển các khoản thu và các khoản chi, để xác định kết quả của các hoạt động trên tài khoản xác định kết quả kinh doanh. Đây là căn cứ để lập BCTC cuối năm. Quy định này gắn sát với IPSAS3 tính thặng dư và thâm hụt trong hoạt động thông thường và hoạt động bất thường.

+ Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái:

Xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái cuối kỳ (nếu quy chế tài chính cho phép):

- Trường hợp lãi chênh lệch tỷ giá, kết chuyển số lãi chênh lệch tỷ giá hối đoái, ghi:

Nợ TK 413- Chênh lệch tỷ giá hối đoái

Có các TK 511, 512, 515

- Trường hợp lỗ chênh lệch tỷ giá, kết chuyển số lỗ chênh lệch tỷ giá hối đoái, ghi:

Nợ các TK 611, 612, 615

Có TK 413- Chênh lệch tỷ giá hối đoái.

Khác với quyết định 19/2006/QĐ-BTC quy định xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái cuối kỳ kế toán được ghi nhận tăng chi phí nếu lỗ tỷ giá và ghi giảm chi phí nếu lãi tỷ giá.

Quy định xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái theo thông tư 107/2017/TT-BTC phù hợp với IPSAS19: xử lý chênh lệch tỷ giá hối đoái được ghi nhận là khoản thu hoặc chi phí trong kỳ.

Một số nhận định

- Thông tư 107/2017/TT-BTC hướng dẫn CĐKT hành chính sự nghiệp đã vận dụng một số nội dung của IPSAS tạo tiền đề cho sự tiếp cận nhiều hơn với các quy định kế toán quốc tế.

- Tuy nhiên, cần có thêm một số đổi mới như việc lập BCTC hợp nhất trong đơn vị sự nghiệp để nâng cao chất lượng thông tin BCTC khu vực công.

- Cần hoàn thiện khung pháp lý đầy đủ về lĩnh vực kế toán công thông qua việc xây dựng CMKT Công Việt Nam. CMKT công Việt Nam được xây dựng trên cơ sở IPSAS có điều chỉnh cho phù hợp với điều kiện hoàn cảnh của Việt Nam vì sự khác biệt trong quản lý tài chính công và hệ thống kế toán công.

- Thực hiện từng bước: Nghiên cứu thực trạng và sửa đổi bổ sung cơ chế hoạt động tài chính công cho phù hợp với CMKT công quốc tế; Biên dịch tài liệu và nghiên cứu IPSAS; sửa đổi bổ sung cơ chế tài chính cho phù hợp với IPSAS; Cần có nguồn lực đủ trình độ, chuyên môn cao để có thể xây dựng hệ thống CMKT công của Việt Nam. □

Tài liệu tham khảo

Bộ Tài chính (2006). *Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC, ngày 30/03/2006 về việc ban hành CĐKT HCSN;*

Bộ Tài chính (2010). *Thông tư 185/2010/TT-BTC*

Bộ Tài chính (2017). *Thông tư 107/2017/TT-BTC hướng dẫn CĐKT HCSN;*

Học viện Tài chính (2011), *Giáo trình IPSAS, NXB Tài chính.*

<http://tapchitaichinh.vn/nghien-cuu-trao-doi/nghien-cuu-dieu-tra/mot-so-phan-tich-ve-nhung-thay-doi-cua-che-do-ke-toan-hanh-chinh-su-nghiep-138543.html>

**XÂY DỰNG KHUNG LÝ THUYẾT VỀ MỐI QUAN HỆ GIỮA HỆ THỐNG HOẠCH ĐỊNH
NGUỒN LỰC DOANH NGHIỆP, THỰC HÀNH KẾ TOÁN QUẢN TRỊ
VÀ HIỆU QUẢ DOANH NGHIỆP**
**RELATIONSHIPS BETWEEN ERPS, MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICE
AND FIRM PERFORMANCE**

✉ **NCS.Ths Nguyễn Văn Tâm***
*** Trường Đại học Văn Lang**

Ngày nhận: 05/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Các nghiên cứu gần đây (Granlund và Malmi 2002, Severin Grabski và Alan Sangster 2009, Cristóbal Sánchez - Rodríguez Gary Spraakman 2012, Melek Eker và Alp Aytaç, 2016) về triển khai hệ thống hoạch định nguồn lực DN (DN) (Enterprise Resource Planning System - ERPS) đã kiểm tra mối quan hệ giữa triển khai ERPS và sự thay đổi của thực hành kế toán quản trị (KTQT). Nghiên cứu kiểm tra những người triển khai hệ thống ERP sử dụng các kỹ thuật thực hành KTQT cho các biện pháp về tài chính và phi tài chính, ngân sách hoạt động, phân tích lợi nhuận của khách hàng và các hệ thống quản lý khách hàng. Nghiên cứu đề xuất mô hình lý thuyết kiểm tra mối quan hệ giữa triển khai ERPS thành công, thực hành KTQT và hiệu quả DN. Đặc biệt, trong bối cảnh của các DN tại Việt Nam. Tác giả sử dụng phương pháp khảo cứu tài liệu để thống kê, phân tích các vấn đề liên quan đến chủ đề nghiên cứu và đề xuất mô hình nghiên cứu lý thuyết dựa trên mô hình hệ thống thông tin (HTTT) thành công (DeLone và McLean, 1992), lý thuyết ngẫu nhiên KTQT (Otley, 1980; Cadez, 2007). Kết quả nghiên cứu phát hiện mối quan hệ giữa các khía cạnh triển khai ERPS thành công (chất lượng hệ thống, chất lượng thông tin, sử dụng hệ thống, tác động cá nhân, tác động tổ chức) và mối quan hệ giữa các cấu trúc của ERPS ảnh hưởng đến sử dụng MAP và hiệu quả DN.

Từ khóa: Hệ thống ERP, thành công, thực hành kế toán quản trị, hiệu quả DN.

Abstract: The relationship between ERPS implementation and the change in management accounting practices have been researched in many years (Booth, Matolcsy & Wieder 2000; Hyvonen 2003; Spathis & Constantinides 2004; Rom & Rohde 2006; Booth, Matolcsy & Wieder 2000). It is indicated that the ERPS implementations have an impact on MAP techniques for financial and nonfinancial measures of performance, operating budgets, customer profitability analysis and customer management systems. This work proposes a theoretical model to examine the relationship between the successful ERPS implementation, management accounting practices and firm performance, specifically in the context of Vietnamese firms. The statistical and analytical methods related to the Information System Success Model (DeLone and McLean, 1992) and the Contingency Theories (Otley 1980; Cadez 2007) are investigated to explain the proposed theoretical model. The results demonstrated that there exists a relationship between the components of successful ERPS implementation (system quality, information quality, system use, individual impact, organizational impact) and the relationship between structures of ERPS affects the use of MAP and firm performance.

Keyword: ERPS, Success, Management accounting practice, Firm performance.

1. Giới thiệu

Trong cuộc cách mạng công nghiệp lần thứ 4 (CMCN 4.0), công nghệ thông tin và HTTT đã thay đổi cả đời sống cá nhân và tổ chức. Theo Gartner (2013), CMCN 4.0 kết nối các hệ thống và cơ sở sản xuất thông minh, để tạo ra sự hội tụ kỹ thuật số giữa công nghiệp, kinh doanh, chức năng và quy trình bên trong tổ chức. Vì vậy, các DN hướng đến các giải pháp hỗ trợ tốt nhất cải thiện quy trình, kinh nghiệm quản trị, các thông lệ tốt nhất (best-practice), trong nghiệp vụ và cải thiện hiệu quả tổ chức. ERPS được thiết kế để tích hợp các quy trình hoạt động và chức năng của chuỗi giá trị của DN, là các gói phần mềm thương mại “cho phép kết nối cơ sở dữ liệu chung cho tất cả thông tin tài chính, thông tin nguồn nhân lực, thông tin chuỗi cung ứng, thông tin khách hàng” (Davenport, 2000; Ranganathan và Brown, 2006).

Việc triển khai thành công ERPS sẽ cải thiện trong việc lập kế hoạch, đưa ra quyết định, hiệu suất công việc và dẫn đến sự tăng trưởng của tổ chức. ERPS hoạt động như một công cụ hiệu quả, giúp tăng cường hiệu quả hoạt động của DN và duy trì lợi thế cạnh tranh liên tục (Fang và Lin, 2006), khắc phục những hạn chế của

KTQT truyền thống (Johnson, 1994). Việc thay đổi KTQT trong môi trường CMCN 4.0 phải dựa trên ERPS, để cách mạng hóa các hệ thống, thực hành, công việc KTQT (Scapens, Jazayeri và Scapens, 1998; Sutton, 2000).

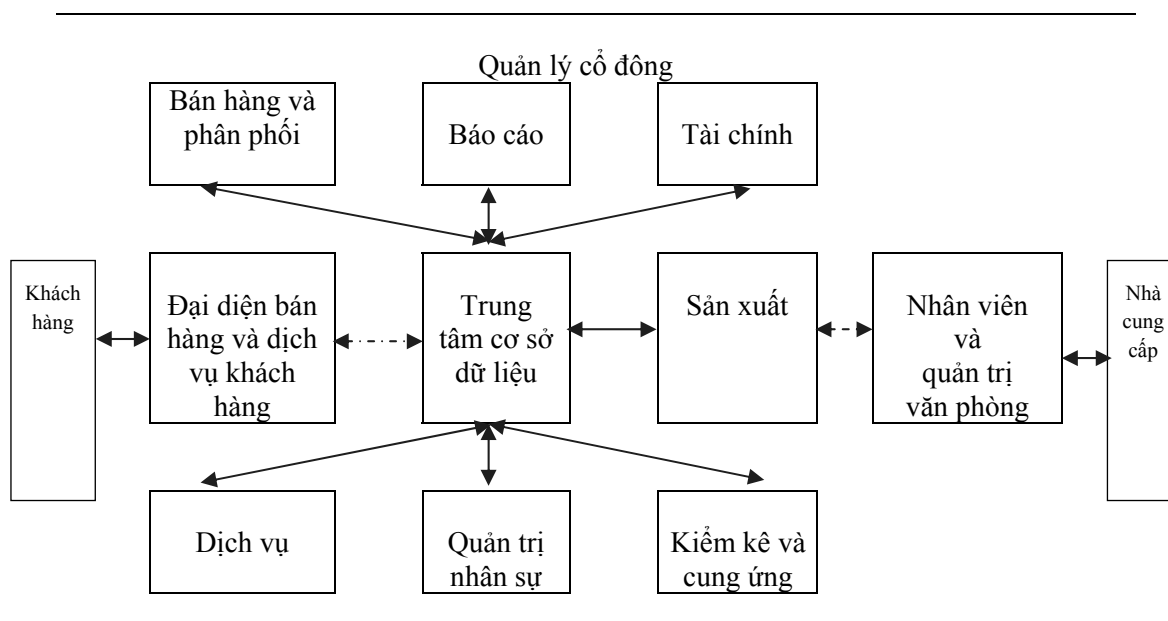
Mặc dù ERPS hoạt động như một công cụ hiệu quả cho tái cấu trúc DN, định vị chiến lược quản trị và hiệu quả hoạt động của DN. Tại Việt Nam, các giải pháp ERP xuất hiện những năm 2000, phổ biến năm 2012 và năm 2017 là thị trường ERP hấp dẫn khu vực châu Á. Tuy nhiên, các nghiên cứu thực nghiệm liên quan chủ đề ERPS còn rất hạn chế. Đặc biệt, mối quan hệ giữa triển khai ERPS thành công, thực hành hiệu quả KTQT tại DN Việt Nam chưa được nghiên cứu và đây chính là mục tiêu của bài viết này. Từ kết quả khảo cứu tài liệu nghiên cứu trước, tác giả sử dụng phương pháp thống kê, phân tích để phát triển khung lý thuyết nghiên cứu. Nghiên cứu có ý nghĩa bao gồm cả lý thuyết và thực tiễn. Khía cạnh lý thuyết cung cấp khung lý thuyết hiệu quả của việc triển khai ERPS thành công, ảnh hưởng đến thực hành KTQT và gián tiếp đến hiệu quả DN. Khía cạnh thực tiễn, nghiên cứu giúp các cấp quản lý hiểu rõ các biện pháp tài chính và phi tài chính đánh giá hiệu quả DN, trong môi trường ERPS. Kết quả giúp tác giả thực nghiệm mô hình nghiên cứu tại Việt Nam.

2. Cơ sở lý thuyết và phương pháp nghiên cứu

2.1. Hệ thống hoạch định nguồn lực DN

ERPS bao gồm các phân hệ cơ bản như quản lý tài chính, quản lý nguồn nhân lực, quản lý chuỗi cung ứng, quản lý quan hệ khách hàng, khả năng tích hợp và sự tương thích với các phần mềm khác (Davenport, 2000). Hệ thống cho phép (i) Tổ chức tự động hóa quy trình kinh doanh, (ii) Tích hợp các chức năng kinh doanh, (iii) Khả năng truy cập thông tin, dữ liệu thời gian thực của tất cả các bộ phận trong DN. Các phân hệ chính của ERPS được trình bày ở hình 1.

Hình 1: Các phân hệ chính của ERPS



Nguồn: Davenport (1998), Chen (2001)

2.2. Kế toán quản trị

Mục đích cơ bản của thông tin kế toán là giúp người sử dụng ra quyết định kịp thời và chính xác. KTQT là một bộ phận của HTTT kế toán và một phần không thể tách rời trong chiến lược kinh doanh của tổ chức. Theo Horngren, Sundem và Stratton (2002), KTQT cung cấp thông tin cho phép quản lý hiệu quả các chuỗi giá trị, trong tổ chức bao gồm phát triển sản phẩm, thiết kế sản phẩm, quy trình sản xuất, tiếp thị, phân phối và dịch vụ khách hàng. KTQT giữ vai trò quyết định giúp các nhà quản lý thành công, trong việc hoạch định và kiểm soát các hoạt động kinh doanh. Các quyết định chủ yếu bao gồm (i) Giá trị khách hàng (ii) Các yếu tố cốt lõi quản trị chiến lược (chi phí, chất lượng, chiến lược và dự báo), (iii) Chuỗi giá trị và chuỗi cung ứng.

Hệ thống KTQT là một hệ thống tập trung vào những ảnh hưởng đến quy trình tạo ra giá trị cho DN. Do đó, hệ thống KTQT hỗ trợ các chức năng cơ bản như: Xác định chi phí sản phẩm, cải tiến quy trình, loại bỏ lãng phí, hoạch định và kiểm soát hoạt động của tổ chức. Hệ thống KTQT và ERPS có mối quan hệ với nhau, thông qua hiệu quả của hệ thống KTQT tác động đến các ứng dụng kỹ thuật lập ngân sách và báo cáo KTQT (Booth, Matolcsy và Wieder, 2000; Granlund và Malmi, 2002; Scapens và Jazayeri, 2003). ERPS đóng góp cho tổ chức, DN triển khai ERPS một bức tranh tổng thể các lợi ích ERPS và thực hành KTQT ảnh hưởng đến hiệu quả DN. ERPS được phát triển để kiểm soát hoạt động phức tạp, tăng hiệu quả và năng suất trong DN, giảm chi phí sản xuất và giao dịch (Davenport, 2000; Dong, 2001; Holland và Light, 2001) và xây dựng HTTT tích hợp và linh hoạt cho tất cả các quy trình trong DN.

Ittner và Larcker (2002) lập luận, hiệu quả tổ chức là một yếu tố kết quả của thực hành KTQT. Các nghiên cứu đã cho thấy, có mối liên hệ giữa hiệu quả DN và thực hành KTQT. Ví dụ, hiệu quả tài chính thấp là lý do để công ty xem xét mức độ sử dụng các kỹ thuật thực hành KTQT và các yếu tố tổ chức nội bộ để cải thiện hiệu quả tổ chức (Laitinen, 2006; Granlund, 2011). Lý thuyết ngẫu nhiên của KTQT cho rằng, nếu áp dụng thực hành KTQT phù hợp với các yếu tố tổ chức và công nghệ thì hiệu quả DN tốt hơn (Chenhall, 2003; Otley, 1980). Thực tiễn chứng minh, có sự kết hợp giữa thực hành KTQT và hiệu quả DN, với việc sử dụng thông tin phi tài chính nhiều hơn cho việc cải thiện hiệu quả tổ chức. Ví dụ, các kỹ thuật thực hành KTQT hiện đại được sử dụng trong chiến lược cải thiện chất lượng và chi phí chất lượng, đo lường và quản lý dựa trên hoạt động. Các DN tập trung nhiều vào chiến lược cải thiện chất lượng sản phẩm, dẫn đến hiệu quả tổ chức cao hơn (Chenhall và Langfield-Smith, 1998).

3. Phương pháp nghiên cứu

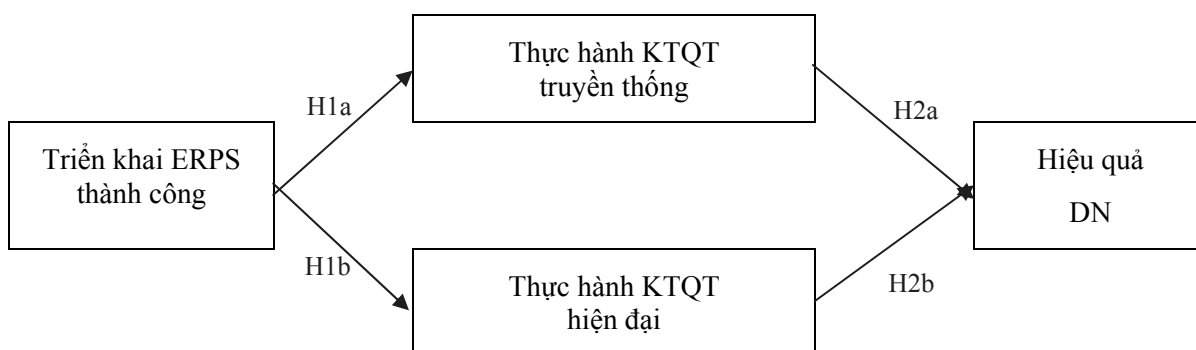
Xuất phát từ mục tiêu, đối tượng và nguồn tài liệu nghiên cứu, tác giả sử dụng phương pháp phân tích và so sánh, để đánh giá kết quả, xác định vị trí và xu hướng biến động của các nhân tố liên quan đến triển khai ERPS thành công và thực hành KTQT ảnh hưởng đến hiệu quả DN. Phương pháp khảo cứu, thống kê và tổng hợp lý thuyết nghiên cứu sử dụng đánh giá các phương pháp tiếp cận mô hình nghiên cứu, liên quan đến chủ đề nghiên cứu trên thế giới. Kết quả nghiên cứu giúp tác giả phát triển khung lý thuyết và phương pháp luận, mô hình nghiên cứu tại Việt Nam.

4. Kết quả và thảo luận

4.1. Mô hình lý thuyết đề xuất

Mô hình nghiên cứu lý thuyết đề xuất (hình 2) dựa trên mô hình HTTT thành công (DeLone và McLean, 1992), lý thuyết ngẫu nhiên KTQT (Otley, 1980; Cadez, 2007) và mô hình đường dẫn PLS-SEM (Hair và cộng sự, 2017).

Hình 2: Mô hình lý thuyết nghiên cứu đề xuất



Nguồn : Tác giả đề xuất

Theo DeLone và McLean (1992) lập luận mô hình HTTT thành công liên quan giữa sử dụng HTTT và các lợi ích rỗng của hệ thống thì phức tạp. Vì lợi ích rỗng phát sinh từ việc sử dụng hệ thống có thể phân hồi tiêu cực hoặc tích cực ảnh hưởng sau khi sử dụng HTTT. Các nhà nghiên cứu (Davenport, 2000; Granlund và Malmi, 2002) cho rằng, ERPS ảnh hưởng đến các hoạt động của KTQT tốt hơn, và ngược lại thì không vì cấu

hình của ERPS rất khó thay đổi sau khi triển khai. Vì vậy, liên kết một chiều tuyến tính được sử dụng và ghi nhận như là một giới hạn của nghiên cứu này.

Các định nghĩa hoạt động của các cấu trúc trong mô hình được trình bày trong bảng 1. Nghiên cứu kế thừa lý thuyết của DeLone và McLean (1992), Chenhall và Langfield-Smith (1998), Santos và Brito (2012), Selvam, Gayathri, Vasanth, Lingaraja và Marxiaoli (2016) để xây dựng bộ thang đo của mô hình nghiên cứu lý thuyết. Cụ thể:

Khái niệm triển khai ERPS thành công: Kích thước sử dụng thước đo nhận thức được sử dụng đánh giá khái niệm thành công. Một tiêu chí khác lựa chọn cấu trúc là chúng được sử dụng phổ biến trong nghiên cứu HTTT, như một thước đo thành công HTTT. Thang đo được sử dụng đo lường khái niệm triển khai ERPS thành công theo (DeLone và McLean, 1992) bao gồm các thang đo chất lượng hệ thống, chất lượng thông tin, sử dụng hệ thống, tác động cá nhân, tác động tổ chức. Các chỉ số biến quan sát của các thang đo trình bày bảng 2.

Khái niệm thực hành KTQT: Kích thước sử dụng đo lường khái niệm thực hành KTQT kế thừa lý thuyết của Langfield-Smith (2009) bao gồm thực hành KTQT truyền thống và hiện đại. Các kỹ thuật thực hành KTQT truyền thống là các hoạt động KTQT ngắn hạn và định hướng nội bộ, thông tin tài chính. Các kỹ thuật thực hành KTQT hiện đại là các hoạt động KTQT dài hạn, thông tin phi tài chính hoặc các hoạt động chiến lược. Các chỉ số biến quan sát đo lường thực hành KTQT trình bày bảng 3.

Khái niệm hiệu quả DN: Kích thước sử dụng đo lường khái niệm hiệu quả DN (bảng 4) kế thừa lý thuyết của Santos và Brito (2012) và Selvam và cộng sự (2016). Bao gồm 9 biến quan sát là hiệu quả lợi nhuận, hiệu quả tăng trưởng, giá trị thị trường, mức độ tăng trưởng, hài lòng nhân viên, hài lòng khách hàng, hiệu quả môi trường và kiểm soát môi trường, hiệu quả quản trị DN, hiệu quả xã hội.

4.2. Thảo luận

Kết quả nghiên cứu có ý nghĩa thực tiễn đối với cả lý thuyết và thực hành trong các tổ chức sử dụng các kỹ thuật thực hành KTQT cải thiện hiệu quả DN. Giúp các cấp quản lý hiểu rõ các biện pháp tài chính và phi tài chính cho việc đánh giá hiệu quả DN. Hiệu quả DN có liên quan đến các cấu trúc như triển khai thành công ERPS, mức độ sử dụng các kỹ thuật thực hành KTQT.

Vai trò của các kỹ thuật thực hành KTQT: Mức độ sử dụng thực hành KTQT là một yếu tố chính tác động đến hiệu quả DN. Vì các kỹ thuật thực hành KTQT giữ vai trò chính trong việc cung cấp thông tin chính xác, đáng tin cậy và phù hợp giúp các nhà quản trị kiểm soát hiệu quả DN tốt hơn.

Các lợi ích trung gian ERPS: Triển khai thành công ERPS được dự đoán giúp tăng hiệu quả DN. Thứ nhất, ERPS thúc đẩy thời gian mà DN đồng bộ hóa hệ thống và đào tạo người sử dụng. Thứ hai, ERPS đồng bộ hóa quy trình kinh doanh, công nghệ thông tin và tăng cường hội nhập, phối hợp giữa các đơn vị kinh doanh. Thứ ba, với sự hỗ trợ của ERPS, các kỹ thuật thực hành KTQT hỗ trợ nhà quản lý ra quyết định kịp thời, cải thiện hiệu quả DN.

Hiệu quả DN: Các kỹ thuật thực hành KTQT phát triển cho phép công ty định vị chiến lược quản trị để tạo ra lợi thế cạnh tranh và phát triển bền vững. Kết quả của việc áp dụng các kỹ thuật thực hành KTQT cung cấp thông tin từ yếu tố môi trường nội bộ và bên ngoài cho nhà quản lý để ra quyết định chính xác và gia tăng lợi nhuận.

5. Kết luận

Bảng 1: Các định nghĩa hoạt động của khái niệm trong mô hình nghiên cứu

STT	Cấu trúc	Định nghĩa hoạt động
1	Triển khai ERPS thành công	Các yếu tố đo lường mô hình hệ thống thông tin thành công (Chất lượng thông tin, chất lượng hệ thống, sử dụng hệ thống, tác động cá nhân, tác động tổ chức).
2	Thực hành KTQT	Các kỹ thuật thực hành KTQT truyền thống và hiện đại được sử dụng trong các tổ chức triển khai ERPS thành công.
3	Hiệu quả DN	Mức độ mà tổ chức đạt được mục tiêu hoặc kế hoạch của DN từ kết quả sử dụng các kỹ thuật thực hành KTQT trong môi trường ERPS.

Nguồn: DeLone và McLean (1992), Chenhall và Langfield-Smith (1998), Santos và Brito (2012)

Bảng 2: Các chỉ số biến quan sát của khái niệm triển khai ERPS thành công

STT	Thang đo	Biến quan sát
1	Chất lượng hệ thống	Các đặc điểm mong muốn của một HTTT. Ví dụ, tính dễ sử dụng, tính linh hoạt, độ tin cậy và dễ học, tính năng hệ thống và thời gian xử lý.
2	Chất lượng	Các đặc tính mong muốn của đầu ra hệ thống; Ví dụ: mức độ liên quan, dễ hiểu, chính xác, tính đồng

3	Thông tin Sử dụng hệ thống	nhất, đầy đủ, dễ hiểu, kịp thời và khả năng sử dụng. Mức độ hay cách thức mà nhân viên và khách hàng sử dụng các khả năng của một HTTT. Ví dụ, số lượng sử dụng, tần suất sử dụng, bản chất sử dụng, tính thích hợp của việc sử dụng, mức độ sử dụng và mục đích sử dụng.
4	Tác động cá nhân	Mức độ mà HTTT đóng góp cho sự thành công của các cá nhân. Ví dụ: cải thiện việc ra quyết định, cải thiện năng suất lao động.
5	Tác động tổ chức	Mức độ mà HTTT đóng góp cho sự thành công của các tổ chức. Ví dụ: tăng doanh thu, giảm chi phí, cải thiện lợi nhuận, hiệu quả thị trường, phúc lợi người tiêu dùng, tạo việc làm và phát triển kinh tế.

Nguồn : DeLone và McLean (1992), Seddon và Kiew (1996), Gable (2008)

Bảng 3: Các chỉ số biến quan sát của khái niệm thực hành KTQT

STT	Thang đo	Biến quan sát
1	Thực hành KTQT truyền thống	Lập kế hoạch chiến lược chính thức, ngân sách cho việc lập kế hoạch và kiểm soát, hoạch định ngân sách vốn, phân tích lợi ích chi phí, chi phí tiêu chuẩn, phân tích chênh lệch, tỷ lệ hoàn vốn đầu tư
2	Thực hành KTQT hiện đại	Đo điểm chuẩn, chi phí dựa trên hoạt động, quản trị chi phí dựa trên hoạt động, thẻ điểm cân bằng, phân tích chuỗi giá trị, quản lý chất lượng toàn diện, các chỉ số hoạt động tài chính, quản lý chi phí chiến lược

Nguồn: Chenhall và Langfield-Smith (1998)

Bảng 4: Các chỉ số biến quan sát của khái niệm hiệu quả DN

STT	Thang đo	Biến quan sát
1	Cải thiện lợi nhuận	Lợi nhuận trên tài sản (ROA), Lợi nhuận EBITDA, Lợi tức đầu tư, Thu nhập thuần trên doanh thu (ROS), Lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu (ROE), Giá trị gia tăng kinh tế (EVA) .
2	Cải thiện giá trị thị trường	Thu nhập trên mỗi cổ phiếu, thay đổi giá cổ phiếu, lợi nhuận cổ tức, sự biến động giá cổ phiếu, giá trị thị trường gia tăng (Giá trị thị trường / Vốn chủ sở hữu), Tobin's Q (Giá trị thị trường / Giá trị thay thế của tài sản).
3	Cải thiện tăng trưởng	Tăng trưởng thị phần, tăng trưởng tài sản, tăng trưởng doanh thu thuần, tăng trưởng thu nhập ròng, tăng trưởng số lượng nhân viên.
4	Sự hài lòng nhân viên	Chính sách thôi việc, chính sách đầu tư và phát triển nguồn nhân lực, chính sách tiền lương và tiền thưởng, kế hoạch nghề nghiệp, văn hóa tổ chức, sự hài lòng nhân viên.
5	Sự hài lòng khách hàng	Chính sách bán hàng và hậu mãi, số lượng khiếu nại và trả lại hàng hóa, dịch vụ, khả năng khai thác khách hàng mới, sự hài lòng khách hàng, số lượng sản phẩm / dịch vụ mới ra thị trường.
6	Hiệu quả môi trường	Mức độ dự án cải thiện môi trường, mức độ sử dụng vật liệu tái chế, tỷ lệ tái chế và tái sử dụng, mức độ sử dụng năng lượng, số vụ kiện môi trường.
7	Hiệu quả kiểm toán môi trường	Chính sách môi trường, báo cáo kiểm toán môi trường, đánh giá hiệu quả môi trường.
8	Hiệu quả quản trị DN	Quy mô ban điều hành, thành viên ban điều hành độc lập, số giám đốc tham gia từ bên ngoài, tỷ lệ sở hữu nội bộ.
9	Hiệu quả xã hội	Lao động dưới tuổi thành niên, dự án văn hóa và xã hội, số vụ kiện tụng của nhân viên, khách hàng, Nhà nước.

Nguồn: Santos và Brito (2012), Selvam và cộng sự (2016) □

Tài liệu tham khảo

- Booth, P., Matolcsy, Z., & Wieder, B. (2000). *The Impacts of Enterprise Resource Planning Systems on Accounting Practices - The Australian Experience*. *Australian Accounting Review*, 10(3), 4-18.
- Cooper, R. B., & Zmud, R. W. (1990). *Information technology implementation research: a technological diffusion approach*. *Management science*, 36(2), 123-139.
- Chenhall, R. H., & Langfield-Smith, K. (1998). *Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study*. *Management accounting research*, 9(1), 1-19.
- Čadež, S. (2007). "A configuration form of fit in management accounting contingency theory: an empirical investigation."

- Chenhall, R. (2003). *Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future*. *Accounting, Organization & Society*, 28, 1271-68.
- Davenport, T. H. (2000). *Mission Critical: Realising the Promise of Enterprise Systems*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Drury, C., Braund, S., Osborne, P., & Tayles, M. (1993). *A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies*. Research report 32. London: The Chartered Association of Certified Accountants.
- DeLone, W. H., & McLean, E. R. (1992). *Information systems success: The quest for the dependent variable*. *Information Systems Research*, 3(1), 60-95.
- Fang, M. Y., & Lin, F. (2006). *Measuring the performance of ERP system-from the balanced scorecard perspectives*. *The Journal of American Academy of Business*, 10(1), 256-263.
- Granlund, M., & Lukka, K. (1998). *It's a small world of management accounting practices*. *Journal of Management Accounting Research*, 10, 153-179.
- Granlund, M., & Malmi, T. (2002). *Moderate Impact of ERPS on Management Accounting: A Lag or Permanent Outcome?*. *Management Accounting Research*, 13, 299-321.
- Granlund, M. (2011). *Extending AIS research to management accounting and control issues: A research note*. *International Journal of Accounting Information Systems*, 12(1), 3-19.
- Gartner 2013, "Gartner's 2013 Hype Cycle for Emerging Technologies Maps Out Evolving Relationship Between Humans and Machines" available at: <http://www.gartner.com/newsroom/id/2575515>
- Hair, Jr. G. Tomas M.Hult Chistian M.Ringlem Mako Sarstedt, (2017), "A primer on partial least squares structural equation modeling".
- Hyvonen, T., Jarvinen, J., Pellinen, J., & Rahko, T. (2009). *Institutional logics, ICT and stability of management accounting*. *European Accounting Review*, 18(2), 241-275.
- Ittner, C. D., Lanen, W. N., & Larcker, D. F. (2002). *The association between activity-based costing and manufacturing performance*. *Journal of Accounting Research*, 40(3), 711-726.
- Hitt, L. M., Wu, D. J., & Zhou, X. (2002). *Investment in enterprise resource planning: Business impact and productivity measures*. *Journal of Management Information Systems*, 19(1), 71-98.
- Hunton, J. E., Lippincott, B., & Reck, J. L. (2003). *Enterprise resource planning systems: comparing firm performance of adopters and nonadopters*. *International Journal of Accounting Information Systems*, 4(3), 165-184.
- Hornigren, C.T., Sundem, G.L., & Stratton, W.O. (2002). *Introduction to management accounting*. Charles T. Hornigren series in accounting, 12 edn. Prentice Hall, Upper Saddle River.
- IFAC (2002). *Competency profiles for management accounting practice and probationers*. New York: International Federation of Accountants.
- Jack, L., & Kholeif, A. (2008). *Enterprise Resource Planning and a Contest to Limit the Role of Management Accountants: A Strong Structuration Perspective*. *Accounting Forum*, 32(1), 30-45.
- Hunton, J. E. (2002). *Blending information and communication technology with accounting research*. *Accounting Horizons*, 16(1), 55-67.
- Johnson, H. T. (1994). *Relevance regained: total quality management and the role of management accounting*. *Critical Perspectives on Accounting*, 5(3), 259-267.
- Kumar, K., & van Hillegersberg, J. (2000). *Enterprise resource planning: introduction*. *Communications of the ACM*, 43(4), 22-26.
- Laitinen, E. K. (2006). *Explaining management accounting change: evidence from Finland*. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 3(2), 252-281.
- Langfield-Smith, K. (2009). *Management accounting: Information for creating and managing value*. Sydney: McGraw-Hill Higher Education
- Otley, D. T. (1980). *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*. *Accounting, Organization and Society*, 413428.
- Rom, A. and Rohde, C. (2006) *Enterprise Resource Planning Systems, Strategic Management Systems and Management Accounting: A Danish Study*, *Journal of Enterprise Information Management*, 19(1), 50-66.
- Ranganathan, C., and Brown, C. V. (2006). *ERP Investments and the Market Value of Firms: Toward an Understanding of Influential ERP Project Variables*. *Information Systems Research*, Vol. 17, No. 2, 145-161.
- Santos, J. B., & Brito, L. A. L. (2012). *Toward a subjective measurement model for firm performance*. *BAR-Brazilian Administration Review*, 9(6), 95-117.
- Sutton, S. G. (2000). *The Changing Face of Accounting in an Information Technology Dominated World*. *International Journal of Accounting Information Systems*, 1(1), 1-8.
- Scapens, R. W., Jazayeri, M. & Scapens, J. (1998). *SAP: Integrated information systems and the implications for management accountants*. *Management Accounting*, 76(8), 46-48.
- Scapens, R. W., & Jazayeri, M. (2003). *ERP systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note*. *European Accounting Review*, 12(1), 201-233.
- Selvam, M., Gayathri, J., Vasanth, V., Lingaraja, K., & Marxiaoli, S. (2016). *Determinants of Firm Performance: A Subjective Model*. *International Journal of Social Science Studies*, 4(7), 90-100.
- Spathis, C. and Constantinides, S. (2004) *Enterprise Resource Planning Systems' Impact on Accounting Processes*, *Business Process Management Journal*, 10(2), 234-247.

ẢNH HƯỞNG CỦA IFRS ĐẾN CÁC KHOẢN CHÊNH LỆCH KẾ TOÁN THUẾ VÀ THUẾ THU NHẬP DOANH NGHIỆP TẠI VIỆT NAM

THE IMPACT OF IFRS ON BOOK – TAX DIFFERENCES AND INCOME TAX IN VIETNAM

✎ Ths. NCS Lê Thị Bảo Như

Khoa Tài chính – Kế toán – Ngân hàng, Trường Đại học Phan Thiết

Ngày nhận: 05/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Hội nhập quốc tế là xu thế khách quan trong quá trình phát triển. Để có thể tồn tại và cạnh tranh, các DN (DN) và cơ quan chức năng cần biết nắm bắt cơ hội, đồng thời có những thay đổi phù hợp với kinh tế thế giới. Từ việc so sánh và phân tích những văn bản về kế toán và thuế có liên quan, bài viết đã chỉ ra sự khác biệt giữa chuẩn mực Thuế Thu nhập DN (TTNDN) quốc tế và Việt Nam, mối liên hệ giữa kế toán và Luật TTNDN. Từ đó, đưa ra một số kiến nghị khi áp dụng IFRS tại Việt Nam.

Từ khóa: IFRS, chênh lệch kế toán – thuế, TTNDN

Abstract: International integration trend is an objective in the development process. In order to survive and compete, enterprises and authorities need to grasp the opportunities and make appropriate changes to match the world economy. As comparing and analyzing the related documents on accounting and tax, the study showed the difference between International Accounting Standards – Income Taxes (IAS 12) and Vietnamese Accounting Standards - Income Taxes (VAS 17), the relationship between accounting and corporate income tax law, thereby the author gives some recommendations when Vietnam apply IFRS.

Keywords: IFRS, Book – tax difference, Income tax

1. Đặt vấn đề

Trong bối cảnh hội nhập sâu rộng như hiện nay, việc áp dụng IFRS có thể giúp tiếp cận quốc tế về kế toán tài chính dễ dàng hơn, các nhà đầu tư có thể so sánh tốt hơn hiệu quả hoạt động tài chính của các công ty ở các quốc gia khác nhau. Và bằng cách đó, thúc đẩy thị trường vốn thanh khoản sâu hơn và thu hút vốn đầu tư nước ngoài, tạo điều kiện cho tăng trưởng và phát triển kinh tế. Từ yêu cầu thực tiễn, các cơ quan quản lý đang trên lộ trình xây dựng các quy định mới, nhằm áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính (BCTC) quốc tế (International Financial Reporting Standards - IFRS). Đối với các DN, việc áp dụng IFRS sẽ là thay đổi quan trọng nhất trong nhiều năm qua và là một trong những tiềm năng có thể tác động trực tiếp đến vị thế cạnh tranh tổng thể. Tuy nhiên, áp dụng IFRS vẫn đang đứng trước nhiều khó khăn và thử thách. Có nhiều câu hỏi được đặt ra như những khó khăn của DN khi áp dụng IFRS, việc áp dụng này có làm giảm nguồn thu ngân sách từ thuế hay ảnh hưởng đến các chính sách thuế, kinh tế vĩ mô không, ... Trong phạm vi bài viết này, tác giả trình bày sơ bộ về IFRS, IAS 12, so sánh giữa IAS 12/VAS 17 và mối quan hệ giữa chuẩn mực kế toán (CMKT) với TTNDN. Từ đó, đưa ra một số kiến nghị khi áp dụng IFRS dưới góc nhìn của kế toán – thuế, nhằm giúp lộ trình áp dụng IFRS được thực hiện tốt hơn.

2. Giới thiệu về IFRS và IAS 12

IFRS là hệ thống các Chuẩn mực lập BCTC (BCTC) quốc tế mang tính chuyên nghiệp và hội nhập. Việc áp dụng có thể làm thay đổi cách thức ghi nhận và trình bày các khoản mục trong BCTC. Tuy nhiên, lại giúp loại bỏ các rào cản thương mại giữa các quốc gia thông qua việc lập BCTC được chuẩn hóa và nhất quán với thế giới, tin cậy hơn, minh bạch hơn và có thể so sánh được. Từ đó, hỗ trợ quá trình phân tích, thu hút vốn đầu tư và thông tin minh bạch, hợp lý hơn.

IFRS do Hội đồng CMKT quốc tế (International Accounting Standards Board - IASB) có tiền thân là Ủy ban CMKT quốc tế (International Accounting Standards Committee - IASC) ban hành để hướng dẫn việc chuẩn bị và trình bày BCTC. Trong phần định nghĩa của CMKT quốc tế về trình bày BCTC (International Accounting Standard 1: Presentation of Financial Statements - IAS 1) nêu rõ IFRS bao gồm 3 phần chính là:

- Chuẩn mực về lập BCTC quốc tế (IFRS) - được phát triển bởi IASB.
- CMKT quốc tế (IAS) – được chấp nhận và thông qua bởi IASB.
- Các văn bản hướng dẫn của Ủy ban hướng dẫn BCTC quốc tế hoặc Ủy ban hướng dẫn các chuẩn mực (IRIC/SIC).

Từ khi mới ra đời vào những năm 1970, IFRS không ngừng được hoàn thiện và phát triển. Tính đến thời

điểm hiện nay, IASB đã xây dựng được 44 chuẩn mực IAS/IFRS (bao gồm cả IFRS cho các DNNVV), trong đó có 28 IAS và 16 IFRS.

CMKT quốc tế về TTNDN (IAS 12) được IASB ban hành vào tháng 7/1979 trên cơ sở bản dự thảo công bố vào tháng 4/1978. Đến 10/1996, IAS 12 được đổi tên thành Thuế thu nhập và có hiệu lực từ tháng 1/1998. Mục tiêu của chuẩn mực này là quy định việc xử lý kế toán thuế thu nhập, bao gồm: (a) Sự thu hồi (thanh toán) trong tương lai của tài sản (nợ phải trả) được ghi nhận trong bảng cân đối kế toán; và (b) Các giao dịch và các sự kiện khác ở kỳ hiện tại được ghi nhận trong BCTC. Chuẩn mực cũng yêu cầu DN ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại (thuế thu nhập hoãn lại phải trả) và một số ngoại lệ. Kể từ khi được ban hành lần đầu tiên đến nay, IAS 12 vẫn không ngừng được cập nhật và bổ sung để phù hợp với tình hình thực tế.

Trên thế giới, IFRS đã và đang được 119 quốc gia và lãnh thổ quy định áp dụng bắt buộc và 133 quốc gia, lãnh thổ cam kết áp dụng và triển khai IFRS. Bộ Tài chính Việt Nam cũng đã từng bước thực hiện lộ trình áp dụng IFRS với nỗ lực hội tụ kế toán theo IFRS và kế toán theo CMKT Việt Nam (VAS), đồng thời tránh gây xung đột giữa cơ chế, chính sách Nhà nước với IFRS, đặc biệt là chính sách thuế.

a. So sánh IFRS/IAS với VAS và TTNDN

Khác nhau giữa CMKT quốc tế Thuế Thu nhập (IAS 12) và CMKT Việt Nam TTNDN (VAS 17)

Nội dung	IAS 12	VAS 17
Phương pháp tiếp cận trong kê toán TTNDN	IAS 12 trình bày việc ghi nhận TTNDN trong trường hợp hợp nhất kinh doanh	VAS 17 không trình bày việc ghi nhận TTNDN trong trường hợp hợp nhất kinh doanh
Xác định các khoản chênh lệch tạm thời	IAS 12 trình bày việc ghi nhận các khoản chênh lệch tạm thời kê toán – thuế đối với các trường hợp hợp nhất kinh doanh, tài sản được đánh giá theo giá trị hợp lý, lợi thế thương mại, việc ghi nhận ban đầu đối với tài sản và nợ phải trả	VAS 17 chỉ trình bày chênh lệch tạm thời kê toán – thuế từ việc ghi nhận ban đầu đối với tài sản và nợ phải trả
	IAS 12 có quy định cụ thể trong trường hợp đánh giá lại tài sản làm phát sinh chênh lệch tạm thời kê cả trong trường hợp trước đó đã được ghi nhận hay chưa được ghi nhận.	VAS 17 cho phép DN ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại đối với trường hợp trước đó chưa được ghi nhận và tài sản thuế thu nhập hoãn lại có thể chắc chắn được thu hồi từ lợi nhuận tính thuế trong tương lai mà không có các hướng dẫn cụ thể cho trường hợp này.
Ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả	Không ghi nhận thuế thu nhập hoãn lại phải trả đối với ghi nhận ban đầu của lợi thế thương mại, hay ghi nhận ban đầu của tài sản/nợ phải trả không thuộc hợp nhất kinh doanh, hoặc từ một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kê toán lần lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế) tại thời điểm giao dịch. Không ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại đối với các trường hợp không thuộc hợp nhất kinh doanh, hoặc từ một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kê toán lần lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế) tại thời điểm giao dịch.	Không ghi nhận tài sản thuế thu nhập hoãn lại (thuế thu nhập hoãn lại phải trả) khi ghi nhận ban đầu của một tài sản hoặc nợ phải trả từ một giao dịch mà giao dịch này không có ảnh hưởng đến lợi nhuận kê toán hoặc lợi nhuận tính thuế thu nhập (lỗ tính thuế) tại thời điểm giao dịch.
	Khi các mức thuế suất khác nhau áp dụng cho các mức thu nhập chịu thuế khác nhau, tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả được tính bằng thuế suất trung bình dự kiến đối với giai đoạn lãi (lỗ) mà chênh lệch tạm thời được hoãn nhập.	Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và thuế thu nhập hoãn lại phải trả cần được tính theo thuế suất dự kiến sẽ áp dụng cho năm tài sản được thu hồi hay nợ phải trả được thanh toán, dựa trên các mức thuế suất (và các luật thuế) có hiệu lực tại ngày kết thúc niên độ kê toán.
Ghi nhận chi phí TTNDN hiện hành và chi phí TTNDN hoãn lại	IAS 12 có hướng dẫn trong trường hợp các công ty hợp nhất kinh doanh	VAS 17 không có hướng dẫn trong trường hợp các công ty hợp nhất kinh doanh
Trình bày và công bố	Không đề cập đến vấn đề này	Tài sản thuế thu nhập hoãn lại và nợ thuế thu nhập hoãn lại phải trả trong BCTC: - Trình bày tách biệt với các tài sản và nợ phải trả khác trong Bảng cân đối kế toán. - Phân biệt với các tài sản thuế thu nhập hiện hành và thuế thu nhập hiện hành phải nộp. - Không được phân loại vào các khoản mục phản ánh về tài sản ngắn hạn (hoặc nợ phải trả ngắn hạn) trong BCTC.

b. Môi quan hệ giữa CMKT và luật TTNDN

- Môi quan hệ của CMKT và chính sách thuế

CMKT và chính sách thuế là căn cứ quan trọng để xác định TTNDN, tuy nhiên, CMKT và chính sách thuế vừa tương đồng lại vừa khác biệt. Sự tương đồng thể hiện ở chỗ cách tính toán và quy trình tính toán giữa thuế và kế toán có sự thống nhất nhau, từ việc xác định doanh thu, chi phí và kết quả kinh doanh tại DN, có nhiều thông tin từ kế toán có thể dùng để tính thuế mà không cần thực hiện các bước điều chỉnh. Bất chấp sự tương đồng về các khía cạnh quan trọng, sự khác nhau giữa kế toán và thuế vẫn là việc không thể tránh khỏi.

Kế toán là công cụ đo lường, xử lý thông tin hoặc đơn giản là ghi lại các nghiệp vụ kinh tế phát sinh trong DN. Mục tiêu chính của kế toán tài chính là cung cấp thông tin hữu ích cho ban quản lý, cổ đông, chủ nợ và những người khác quan tâm để cải thiện việc ra quyết định tài chính của họ. Còn mục đích chính của thuế thường là để tăng nguồn thu cho ngân sách Nhà nước, đôi khi thuế còn được sử dụng như một công cụ điều tiết kinh tế - xã hội của Chính phủ. Để một hệ thống thuế hoạt động thành công đòi hỏi một mức độ chắc chắn và do đó, không phải lúc nào cũng phù hợp với CMKT.

Cả kế toán và thuế đều đang trong quá trình phát triển liên tục. Chúng có thể được sửa đổi, điều chỉnh và xây dựng mới tùy theo thời gian và hoàn cảnh kinh tế. Ngay cả khi các quy định thuế tồn tại vì lý do kinh tế thuần túy cũng không có nghĩa là sẽ trùng với mục đích kế toán vì Chính phủ có thể tính đến lợi ích kinh tế công cộng lớn hơn lợi ích tư nhân. Hay nói cách khác, tuy có sự liên quan đồng nhất nhưng chênh lệch giữa kế toán và thuế là điều không thể tránh khỏi do mục đích hoạt động khác nhau.

- Chênh lệch kế toán – thuế tại một số nước trên thế giới

Mối quan hệ giữa kế toán và thuế phát triển khác nhau ở các quốc gia khác nhau. Các nhà kinh tế Mỹ cho rằng, kế toán tài chính và kế toán thuế không giống nhau. Chúng có những mục tiêu khác nhau, tuân theo các quy tắc khác nhau và phục vụ các mục đích khác nhau. Các quốc gia thành viên của Cộng đồng châu Âu, có TTNDN được tính toán dựa trên các nguyên tắc kế toán và lợi nhuận có liên quan đến được trình bày trong BCTC của công ty. Ở một số quốc gia như Bỉ, Pháp, Đức, Hy Lạp, Ý, Luxembourg và Tây Ban Nha có mối liên kết chặt chẽ giữa các tài khoản ghi nhận cho mục đích kế toán và thuế. Đối với các quốc gia - Đan Mạch, Ireland, Hà Lan và Vương quốc Anh thì mối liên kết này kém chắc chắn hơn. Sự chênh lệch đáng kể thể hiện trong cách tính khấu hao và thuế suất được áp dụng, xử lý thuế đối với các khoản lỗ, cổ phiếu, các chi phí khác, các khoản dự phòng, đặc biệt đối với các khoản nợ xấu,... Tất nhiên, không bao giờ có sự độc lập hoàn toàn giữa kế toán và thuế mà chúng sẽ ảnh hưởng lẫn nhau.

- Chênh lệch kế toán – thuế tại Việt Nam

Theo CMKT Việt Nam số 17 (VAS 17), TTNDN được xem là một khoản chi phí phải trừ trước khi xác định lợi nhuận giữ lại tại DN. Tuy nhiên, những quy định hiện hành như Luật số 32/2013/QH 13, ngày 09/06/2013 sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật TTNDN; Nghị định số 218/2013/NĐ-CP, ngày 26/12/2013 quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật Thuế TNDN; Thông tư 78/2014/TT – BTC, ngày 18/06/2014 hướng dẫn thi hành Nghị định 218/2013/NĐ – CP, ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật TTNDN đã làm phát sinh những khoản chênh lệch giữa kế toán và thuế.

Mặc dù, hầu hết các DN đều chú ý đến việc ghi nhận theo kế toán cho các giao dịch nhất định, nhưng ảnh hưởng của TTNDN cũng được quan tâm. Có nhiều nghiệp vụ kinh tế được ghi nhận giống nhau cho cả kế toán và thuế, nhưng cũng có nhiều nghiệp vụ được ghi nhận khác nhau do quy định về thời gian hay tính chất hoạt động của DN. Việc thực hiện công tác kế toán được đặt nền tảng trên Luật Kế toán và Hệ thống CMKT Việt Nam và các văn bản thuế liên quan. Đây là sự phát triển phù hợp với tình hình chung của thế giới, tạo ra được hành lang pháp lý vững chắc cho các DN trong tổ chức thực hiện công tác kế toán để cung cấp thông tin cho các đối tượng khác nhau.

3. Một số kiến nghị khi áp dụng Chuẩn mực TTNDN tại Việt Nam

IFRS đã được sử dụng rộng rãi trên thế giới, mặc dù áp dụng vào Việt Nam sẽ nhanh chóng hội tụ kế toán quốc tế, nâng cao chất lượng thông tin kế toán. Tuy nhiên, không thể không tránh khỏi những xung đột trong ngắn hạn. Lập và trình bày BCTC cần thực hiện thận trọng vì có thể ảnh hưởng đến nhiều DN và các cơ quan có liên quan, chẳng hạn như ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh của DN, đến lợi nhuận kế toán và từ đó, ảnh hưởng đến thuế thu nhập DN, gây áp lực đối với ngân sách Nhà nước. Vì vậy, khi áp dụng IFRS vào Việt Nam cần lưu ý những vấn đề sau:

Về phía cơ quan Nhà nước: Cần ban hành sớm các quy định, chính sách hướng dẫn cách lập và trình bày BCTC theo IFRS. DN cần được giải thích việc chuyển đổi từ VAS sang IFRS ảnh hưởng như thế nào đến tình hình tài chính và các khoản mục trong BCTC, hạn chế làm xáo trộn thị trường và thâm hụt ngân sách. Với những ưu việt có thể thấy được mà BCTC theo IAS/IFRS mang lại, Việt Nam đã xác định lộ trình từ năm 2023 đến năm 2025 sẽ là giai đoạn tuân thủ hoàn toàn IFRS, giai đoạn trước mắt hiện nay, sẽ đề xuất áp dụng từng phần thí điểm cho một số DN,... Các cơ quan ban ngành cần nỗ lực tìm ra giải pháp hài hòa giữa chính sách kế toán và thuế vừa tạo điều kiện thuận lợi cho người thực hiện, vừa cung cấp thông tin BCTC một cách tin cậy, trung thực, thúc đẩy các DN áp dụng tự nguyện IFRS. Bộ Tài chính nên bổ sung, hoàn thiện CMKT TTNDN phù hợp với xu hướng của chuẩn mực TTNDN quốc tế. Quản lý tốt chi phí được trừ và không được trừ, các khoản chi vượt mức cho phép, chi khấu hao đối với TSCĐ, hàng tồn kho, các trường hợp đánh giá lại tài sản,...

- *Về phía các DN:* Cần nhận thức được tầm quan trọng, ý nghĩa và lợi ích của việc áp dụng IFRS. Chuẩn bị đội ngũ kế toán, kiểm toán viên có đủ năng lực chuyên môn và ngoại ngữ để có thể tiếp cận và lập BCTC theo IFRS một cách thành thạo, tạo điều kiện để kế toán viên tham gia các khóa học bồi dưỡng kiến thức về kế toán – thuế.

- *Về phía các hiệp hội nghề nghiệp, các trường đào tạo:*

Các hiệp hội nghề nghiệp tổ chức các khóa đào tạo, giảng dạy, tập huấn IFRS cho đội ngũ kế toán, kiểm toán trong ngành, hỗ trợ tư vấn các DN khi áp dụng IFRS. Các hiệp hội nghề nghiệp là cầu nối giữa cơ quan Nhà nước và DN, vì vậy, hiệp hội nên tích cực tham gia vào việc đóng góp, sửa đổi, bổ sung các văn bản, chính sách về kế toán và thuế cho Nhà nước.

Các trường đào tạo nên giới thiệu về IFRS và đưa vào chương trình giảng dạy, thường xuyên cập nhật những chính sách kế toán, thuế nói chung và TTNDN nói riêng để bổ sung và hoàn thiện chương trình đào tạo. Tổ chức các buổi hội thảo để nâng cao kiến thức và kinh nghiệm giảng dạy IFRS cho các giảng viên, đảm bảo công tác đào tạo IFRS đạt chất lượng cao, chuẩn bị nguồn nhân lực có kiến thức chuyên sâu về IFRS, đáp ứng yêu cầu hội nhập.

4. Kết luận

Từ việc so sánh CMKT Việt Nam (VAS 17) và CMKT quốc tế (IAS 12) đối với việc lập và trình bày BCTC, chúng ta thấy được vẫn còn một khoảng cách để BCTC Việt Nam có thể hòa hợp và tuân thủ hoàn toàn các CMKT quốc tế, nhất là trên khía cạnh thuế thu nhập DN. Thêm vào đó, CMKT và luật TTNDN có mối quan hệ vừa hòa hợp vừa có sự khác biệt. Vì vậy, khi áp dụng IFRS, DN sẽ phải thực hiện một số thay đổi từ đơn giản đến phức tạp và trong ngắn hạn có thể ảnh hưởng đến kết quả kinh doanh cũng như lượng TTNDN phải nộp. Lộ trình áp dụng IFRS hiện đang đứng trước nhiều khó khăn, thử thách. Vì vậy, cần có sự phối hợp đồng bộ giữa DN, các cơ sở đào tạo, Hiệp hội nghề nghiệp và các cơ quan Nhà nước như Bộ Tài chính, cơ quan thuế,... □

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài chính, 2006. CMKT 17: TTNDN
 2. Bộ Tài chính, 2014. Thông tư 200/2014/TT-BTC: Hướng dẫn CĐKT DN.
 3. Bộ Tài chính, 2014. Thông tư 78/2014/TT – BTC Hướng dẫn thi hành Nghị định 218/2013/NĐ – CP, ngày 26/12/2013 của Chính phủ quy định và hướng dẫn thi hành Luật TTNDN.
 4. Chính phủ, 2013. Nghị định số 218/2013/NĐ-CP, Quy định chi tiết và hướng dẫn thi hành Luật TTNDN.
 5. Chúc Anh Tú, 2014. Phân tích các khoản chi phí làm phát sinh chênh lệch giữa kế toán và thuế. Tạp chí Kế toán và Kiểm toán.
 6. Guang Chen, 2019. Thoughts on Enterprise Tax Planning under the New Accounting Standards. 5th International Conference on Education Technology, Management and Humanities Science (ETMHS 2019)
 7. IASB, 2011. IAS 1: Presentation of Financial Statements
 8. IASB, 2016. IAS 12: Income tax
 9. Nguyễn Văn Cường, 2016. Sự khác biệt giữa kế toán tài chính và kế toán thuế: Trường hợp Việt Nam. Tạp chí Phát triển và Hội nhập.
 10. Quốc hội, 2013. Luật số 32/2013/QH 13, Sửa đổi, bổ sung một số điều của Luật TTNDN.
 11. Simon James, 2009. The Relationship Between Accounting and Taxation. University of Exeter;
- Trần Thị Lan Hương & Ngô Thị Hương, 2017. Phương thức phân biệt các khoản chênh lệch doanh thu và chi phí. Tạp chí Tài chính.
- Website: <http://www.mof.gov.vn/>

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ TÁC ĐỘNG ĐẾN VIỆC ÁP DỤNG IFRS TẠI VIỆT NAM: CÁC LÝ THUYẾT NỀN CƠ BẢN STUDYING FACTORS AFFECTING IFRS APPLICATION IN VIETNAM: SUMMARY OF BACKGROUND THEORIES

Ths. Lê Việt
Trường Đại học Kinh tế TP.HCM

Ngày nhận: 05/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Trước sự lan tỏa mạnh mẽ của Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) trên toàn cầu, áp dụng IFRS không chỉ là việc riêng của bất kỳ một nhóm quốc gia nào, mà đó là mục tiêu chung của các quốc gia trên toàn thế giới. Để áp dụng IFRS một cách có hiệu quả, cần phải vận dụng những lý thuyết nền phù hợp nhất, nhằm giải quyết triệt để các vấn đề về lý luận. Bài viết này sẽ tổng hợp những lý thuyết nền có thể vận dụng, nhằm cơ sở cho việc khám phá các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam cũng như các quốc gia trên thế giới. Trong đó, nổi bật nhất đó là Lý thuyết về hành vi dự định và Lý thuyết đẳng cấu thể chế, đây là hai lý thuyết nền rất cần thiết khi nghiên cứu các nhân tố tác động đến việc áp dụng IFRS.

Từ khóa: Áp dụng IFRS, lý thuyết nền.

Abstract:

In the context of globalization, applying IFRS is not only a separate issue of Vietnam but also a need of countries following the trend of integration. In order to apply IFRS effectively, it is necessary to use appropriate background theories to thoroughly solve theoretical issues. This article will summarize the most suitable background theories which could be the basis for exploring factors affecting the application of IFRS in Vietnam as well as countries around the world. Among them, the most prominent ones are Theory of planned behavior and Theory of Institutional Isomorphism, which can be best used to explore actors affecting IFRS application.

Keywords: IFRS application, background theories.

1. Đặt vấn đề

Đứng trước bối cảnh kinh tế đang toàn cầu hóa như hiện nay, việc sử dụng một ngôn ngữ chung cho các DN thông qua việc áp dụng hệ thống chuẩn mực lập IFRS (International Financial Reporting Standards) trong việc lập BCTC là hết sức cấp thiết. Tuy nhiên, việc áp dụng IFRS cũng đối mặt với rất nhiều thách thức do sự khác biệt giữa các hệ thống kế toán giữa các quốc gia là điều không thể tránh khỏi. Sự khác biệt này đã gây ra rất nhiều khó khăn cho người sử dụng, trong việc đánh giá chất lượng BCTC ở mỗi quốc gia khác cũng như khi so sánh các báo cáo trên phạm vi toàn cầu. Chính vì lẽ đó, việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS là rất cần thiết nhằm đưa ra các giải pháp vận dụng IFRS một cách hiệu quả, đặc biệt là trong nghiên cứu hành vi bằng dữ liệu sơ cấp, việc lựa chọn các lý thuyết nền phù hợp là điều hết sức quan trọng để có thể đưa ra những nhân tố ảnh hưởng và giải pháp tốt nhất.

2. Các lý thuyết có thể vận dụng trong việc nghiên cứu các nhân tố tác động đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam

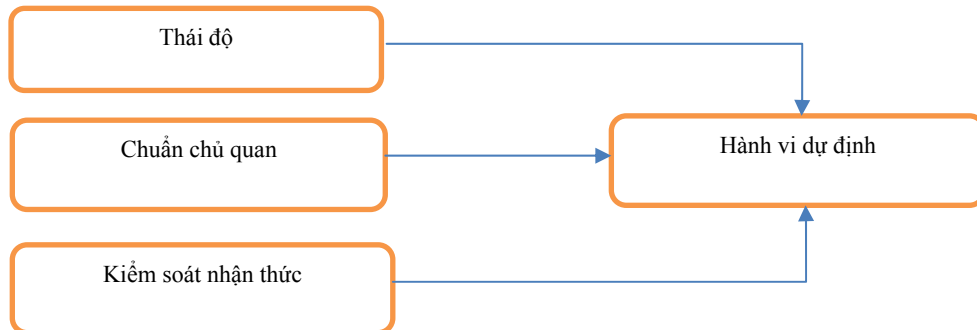
2.1 Lý thuyết Hành vi dự định

Lý thuyết về Hành vi dự định- TPB (Theory of Planned Behavior) được phát triển bởi Ajzen vào năm 1991, từ lý thuyết Hành động hợp lý -TRA (Theory of Reasoned Action) được Ajzen và Fishbein xây dựng từ năm 1967, đây được xem là lý thuyết đầu tiên trong lĩnh vực nghiên cứu tâm lý xã hội. Theo Hung & ctg (2010, trích trong Trần Thị Lam Phương & Phạm Ngọc Thúy, 2011) trong nghiên cứu hành vi con người, TPB là một trong những lý thuyết có tầm ảnh hưởng khá rộng rãi. Cả hai lý thuyết TRA và TPB đều có điểm chung là chỉ ra rằng, hành vi thực tế của con người sẽ được quyết định bởi ý định thực hiện hành vi đó. Tuy nhiên, chính Ajzen nhận ra thuyết TRA vẫn còn có những hạn chế, cho nên, trong một nghiên cứu riêng sau đó của mình, Ajzen (1991) đã bổ sung nhân tố Kiểm soát nhận thức (Perceived control) nhằm phản ánh vấn đề này vào lý thuyết TPB trên cơ sở phát triển hai yếu tố đã có sẵn từ thuyết TRA. Theo đó, thuyết TPB bao gồm ba yếu tố đó là

Thái độ (Attitude), Chuẩn chủ quan (Subjective norms) và Kiểm soát nhận thức (Perceived Behavioral Control). Trong đó:

- Thái độ: Đây là thái độ của người thực hiện và được đo lường bằng niềm tin rằng việc thực hiện hành vi đó là có ích.
- Chuẩn chủ quan: Là nhận thức của những người có ảnh hưởng đến người thực hiện nghĩ rằng, cá nhân đó nên hay không thực hiện hành vi, có thể là lãnh đạo cấp cao lẫn lãnh đạo trực tiếp, hoặc đồng nghiệp của người thực hiện.
- Kiểm soát nhận thức: Đây là nhân tố nhằm phản ánh sự dễ dàng hay khó khăn trước khả năng kiểm soát của người thực hiện trong một hành vi cụ thể.

Mô hình cơ bản của lý thuyết này có thể được khái quát như sau:



Ngoài ra, nghiên cứu của Dong & ctg (2010), Bock & Kim (2002) (trích trong Trần Thị Lam Phương & Phạm Ngọc Thúy, 2011) chỉ ra rằng, sự tin tưởng vào xã hội (social trust) và sự tự tin vào tri thức cá nhân (self-efficacy) là hai nhân tố có thể được xem xét bổ sung cho mô hình TPB, thông qua việc tác động của 2 nhân tố này lên nhân tố thái độ. Trong đó, tin tưởng vào xã hội dùng để chỉ mức độ một cá nhân bị thuyết phục theo hành động của người khác (Nahapiet & Ghoshal, 1998, trích trong Trần Thị Lam Phương & Phạm Ngọc Thúy, 2011), tự tin vào tri thức cá nhân thể hiện sự tự tin vào năng lực cá nhân (Gecas, 1971, trích trong Trần Thị Lam Phương & Phạm Ngọc Thúy, 2011).

Như vậy, từ lý thuyết về hành vi dự định cũng như các nghiên cứu trình bày ở trên, có thể dễ dàng nhận thấy, nhân tố thái độ có mức độ ảnh hưởng cao đến hành vi con người, cụ thể hơn trong phạm vi của bài viết này, đó là, nhân tố thái độ ảnh hưởng mạnh đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam, cùng với hai nhân tố còn lại là: Chuẩn chủ quan và kiểm soát nhận thức.

2.2 Lý thuyết về tính hợp pháp

Lý thuyết về tính hợp pháp hay còn gọi là lý thuyết về tính chính thống (Legitimacy theory) của Suchman (1995) cũng đề cao vai trò của nhân tố thái độ, khi tác giả đưa ra quan điểm rằng, nhân tố thái độ đóng vai trò then chốt trong xu thế chung. Cụ thể, ông cho rằng, một cá thể sẽ hành động theo kỳ vọng sao cho đúng với/hoặc tương thích với hệ thống chuẩn mực, giá trị, niềm tin và khái niệm chung của xã hội. Tức là, trong bối cảnh một hành động hay sự việc đang được áp dụng rộng khắp, thì một cá thể không thể nào trở thành một ngoại lệ mà cần phải hành động theo xu hướng chung. Như vậy, nhân tố thái độ là nhân tố rất quan trọng và đều là điểm chung của lý thuyết về tính hợp pháp cũng như lý thuyết về hành vi dự định đã trình bày ở trên.

2.3 Lý thuyết Đẳng cấu thể chế

Lý thuyết Đẳng cấu thể chế (Theory of Institutional Isomorphism) do DiMaggio & Powell (1983) phát triển từ thuyết Đẳng cấu của Hawley (1968). Các tác giả cho rằng, đặc điểm của tổ chức sẽ được thay đổi để phù hợp với đặc điểm của môi trường. Mặc dù lý thuyết này chưa được ứng dụng rộng rãi trong các nghiên cứu trước đây, về việc xác định các nhân tố ảnh hưởng nói chung, nhưng nếu dựa vào các nhân tố do các tác giả đưa ra, có thể thấy đây là lý thuyết rất phù hợp trong việc nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng, đặc biệt là trong nghiên cứu sử dụng dữ liệu sơ cấp.

Lý thuyết này đề cập đến 3 nhân tố bao gồm: Đẳng cấu cưỡng chế (Coercive Isomorphism); Đẳng cấu mô phỏng (Mimetic Isomorphism), và Đẳng cấu chuẩn tắc (Normative Isomorphism).

- Nhân tố đầu tiên, đẳng cấu cưỡng chế: Xuất phát từ áp lực một tổ chức chịu sự chi phối của tổ chức mà nó là đơn vị phụ thuộc, và cũng bắt nguồn từ những kỳ vọng mang tính văn hóa trong xã hội. Chẳng hạn, Chính phủ bắt buộc các nhà sản xuất phải áp dụng công nghệ kiểm soát chất thải mới nhằm đảm bảo các quy

định về môi trường. Từ đó có thể hiểu rằng, theo quan điểm của đẳng cấu cưỡng chế, Hệ thống pháp lý chính là nhân tố quyết định hàng đầu trong việc vận dụng IFRS tại Việt Nam.

- Nhân tố thứ hai, đẳng cấu mô phỏng: Bắt nguồn từ phản ứng của sự không chắc chắn. Khi mục tiêu không rõ ràng, hoặc khi môi trường có sự không chắc chắn, một tổ chức sẽ có xu hướng làm theo mô hình của các tổ chức khác. Trong trường hợp nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam, có thể nói việc không thể tự triển khai một hệ thống CMKT có đặc trưng riêng, đã khiến Việt Nam phải kế thừa các CMKT quốc tế trước đây (IAS). Tuy nhiên hiện nay, hệ thống CMKT Việt Nam đã trở nên lạc hậu và cần có sự thay đổi cho phù hợp với chuẩn mực chung của thế giới, và đó cũng có thể được xem là một tác nhân để áp dụng IFRS. Điều này cũng mang tính tất yếu, khi Việt Nam đang trên đà phát triển và tiếp tục đi trên con đường hội nhập sâu hơn vào kinh tế thế giới, dẫn đến sự cần thiết phải có một hệ thống CMKT phù hợp hơn với các yêu cầu ngày càng cao của thông tin và phải mang tính toàn cầu.

- Nhân tố thứ ba, đẳng cấu chuẩn tắc: Nhân tố này liên quan đến tính chuyên nghiệp, tức là việc các thành viên trong một nghề nghiệp cùng nhau quản lý chất lượng và thiết lập một cơ sở nhận thức và luật lệ về quyền tự chủ nghề nghiệp (Larson, 1977 trích trong Dimaggio & Powell, 1983). Theo đó, sự xuất hiện ngày một nhiều và sâu rộng hơn của các Hiệp hội nghề nghiệp quốc tế, chẳng hạn như ACCA cũng là một nhân tố góp phần tác động đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam. Không chỉ có vậy, trong bối cảnh toàn cầu hóa sự gia tăng về số lượng ngày một lớn của các nhân tố bên ngoài như nhà đầu tư ngoại chính là những nhân tố quyết định đến sự điều chỉnh của tổ chức để phù hợp với yêu cầu của công ty mẹ (Dimaggio & Powell, 1983).

Tóm lại, từ lý thuyết Đẳng cấu thể chế, có thể đề xuất các nhân tố cụ thể có ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam bao gồm:

- Hệ thống pháp lý cần hoàn thiện (đại diện cho nhân tố đẳng cấu cưỡng chế)
- Hệ thống kế toán hiện hành đã lạc hậu (đại diện cho nhân tố đẳng cấu mô phỏng)
- Các tác nhân bên ngoài như DN nước ngoài hay các hội nghề nghiệp (đại diện cho nhân tố đẳng cấu chuẩn tắc).

2.4 Lý thuyết đại diện

Lý thuyết đại diện (Agency theory) được cho là một trong những lý thuyết lâu đời nhất trong quản trị và kinh tế học. Tuy nhiên, đến những năm 1970, thông qua những nghiên cứu của Ross (1973) hoặc nghiên cứu của Jensen và Meckling (1976 (trích trong Panda và Leepa (2017) thì lý thuyết đại diện bắt đầu được ứng dụng rộng rãi. Lý thuyết này cho rằng, xung đột sẽ xảy ra trong bối cảnh hai bên đều có lợi ích khác nhau, tức là có sự bất cân xứng về thông tin giữa chủ DN/cổ đông (gọi là principal) với người quản lý DN (gọi là người đại diện – agent). Xung đột này chỉ có thể được giảm thiểu thông qua việc áp dụng cơ chế phù hợp để giám sát hành vi của nhà quản lý. Như vậy, có thể thấy, lý thuyết đại diện được xem như cơ sở góp phần đảm bảo tính minh bạch trong hệ thống kế toán DN. Cụ thể hơn, đó là thông qua việc áp dụng IFRS, hệ thống chuẩn mực được xem là mang tính toàn cầu, khi trình bày và công bố thông tin của DN.

3. Kết luận

Trong các nghiên cứu thuộc lĩnh vực kế toán, có rất nhiều các lý thuyết có thể vận dụng trong các nghiên cứu với dữ liệu sơ cấp cũng như dữ liệu thứ cấp. Tuy nhiên, khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng trong việc áp dụng IFRS tại Việt Nam, đây được xem là nghiên cứu về hành vi. Chính vì vậy, việc lựa chọn áp dụng các lý thuyết phù hợp là rất quan trọng, đặc biệt đối với các nghiên cứu sử dụng dữ liệu sơ cấp. Trong đó, bài tổng hợp trên cho thấy hai lý thuyết đóng vai trò quan trọng trong việc đưa ra các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam, đó là lý thuyết về hành vi dự định- TPB của tác giả Ajzen (1991) và lý thuyết đẳng cấu thể chế của Dimaggio & Powell (1983), cùng với các lý thuyết được áp dụng rộng rãi là lý thuyết về tính hợp pháp và lý thuyết đại diện. □

Tài liệu tham khảo

1. Ajzen I. (1991). *The theory of planned behavior. Organizational Behavior and Human Decision Processes*. 50 (2), 179-211.
 2. Panda B., Leepa N. M (2017). *Agency theory: Review of Theory and Evidence on Problems and Perspectives. Indian Journal of Corporate Governance*, 10 (1), 74-95.
 3. DiMaggio, P. & Powell, W., 1983. *The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. American Sociological Review*, 48(2), 147-160.
 4. Suchman, M., 1995. *Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. Academy of Management Review*, 20, 571-610.
- Trần Thị Lam Phương & Phạm Ngọc Thúy, 2011. *Yếu tố tác động ý định chia sẻ tri thức của bác sĩ trong bệnh viện – tiếp cận theo lý thuyết hành vi hoạch định TPB. Tạp chí Phát triển KH&CN, số 14, trang 80-88.*

CẢI CÁCH HỆ THỐNG KẾ TOÁN CÔNG VÀ VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG QUỐC TẾ TẠI VIỆT NAM

✎ Lê Vũ Phương Thảo – Trường Đại học Đà Lạt
Đoàn Thị Thảo Uyên - Đại học Kinh tế TP.Hồ Chí Minh

Ngày nhận: 05/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Bài viết này xem xét nhu cầu cải cách hệ thống kế toán công (KTC) ở Việt Nam - một quốc gia đang phát triển, thông qua việc áp dụng kế toán dồn tích dựa trên Chuẩn mực kế toán (CMKT) công quốc tế IPSAS. Tác giả đưa ra các lý do và yêu cầu để áp dụng IPSAS, khám phá những thách thức có thể phải đối mặt với quản lý tài chính công của Việt Nam. Từ đó, nhằm mục đích đóng góp vào sự phát triển của kế toán khu vực công và đánh giá toàn diện tính hữu ích, tính khả thi và khả năng của việc áp dụng IPSAS thông qua cơ sở dồn tích ở Việt Nam. Bài viết cho thấy sự cần thiết phải cải cách hệ thống KTC, thông qua việc áp dụng kế toán dồn tích dựa trên IPSAS.

Từ khóa: IPSAS, Cải cách kế toán Chính phủ, Cơ sở dồn tích

Abstract: This paper examines the need to reform the public accounting system in Vietnam - a developing country, through the use of IPSAS-based accrual accounting. The author offers the reasons and requirements to apply IPSAS, exploring the challenges that may face Vietnam's public financial management. Since then, it aims to contribute to the development of the public sector accounting and evaluate comprehensively the usefulness, feasibility and capability of applying IPSAS through an accumulation basis in Vietnam. The article shows the need to reform the public accounting system through the application of IPSAS-based accrual accounting.

Keywords: IPSAS, Government Accounting Reform, Accrual Base.

1. Giới thiệu

Trong thời gian qua, hệ thống tài chính toàn cầu đang cần nhiều cải cách khác nhau (Ernst & Young, 2011). Một trong những khía cạnh quan trọng nhất là xu hướng cải cách trong hệ thống thông tin tài chính (Christiaens và cộng sự, 2013). Cải cách kế toán Chính phủ được coi là một phần của việc cải thiện hệ thống thông tin trong quản lý tài chính công dựa trên các khoản tích lũy như một công cụ để có được trách nhiệm rộng hơn trong một hệ thống dân chủ và trong một thị trường tự do (Chan, 2006); Phong trào kế toán dồn tích được các nước phát triển tiên phong là một phần của cải cách khu vực công (Hassan, 2013). Do đó, báo cáo tài chính (BCTC) hàng năm đóng một vai trò quan trọng trong trách nhiệm giải trình của Chính phủ đối với công dân và đại diện dân cử của họ (Hughes, 2013). Vì vậy, ưu tiên của các nước đang phát triển là chuyển từ tiền mặt sang cơ sở kế toán dồn tích (Tudor & Mutiu, 2006); Bởi kế toán tiền mặt và tiền mặt được kiểm duyệt không cho phép có được thông tin cần thiết để cung cấp hỗ trợ tốt hơn cho việc lập kế hoạch và quản lý tài nguyên và nói chung hơn cho các quy trình ra quyết định, cho phép so sánh lớn hơn, ngay cả giữa các thực thể khác nhau (Christiaens et al., 2013). Các CMKT khu vực công quốc tế (IPSAS) đã trở thành chuẩn mực quốc tế trên thực tế, để đánh giá các hoạt động kế toán của Chính phủ trên toàn thế giới (Chan, 2008). Chính phủ các nước đang phát triển đã bắt đầu triển khai IPSAS để tăng cường độ tin cậy của thông tin tài chính, niềm tin của công chúng và thu hút đầu tư nước ngoài (SAFA, 2006).

Những vấn đề này là lý do thiết yếu cho sự cần thiết phải cải thiện quản lý tài chính công và ra quyết định của Chính phủ, khi có mối quan hệ giữa phát triển kế toán Chính phủ của một quốc gia và phát triển chính trị và kinh tế (Chan, 2006). Trong lĩnh vực này, IPSAS giới thiệu, cung cấp thông tin chính xác và chính xác hơn về hoạt động của Chính phủ (Pina và Torres, 2003; Christiaens và cộng sự, 2013). Do đó, nhiều quốc gia, bao gồm cả các nước đang phát triển, ở các mức độ khác nhau bắt đầu phụ thuộc vào IPSAS; do đó, báo cáo của hợp tác xã Nhà nước (PWC, 2013) chỉ ra rằng "Hơn 30 quốc gia đã được thông qua hoặc đang trong quá trình áp dụng IPSAS cho BCTC của tất cả hoặc một phần của khu vực công của họ".

Ở các nước đang phát triển, Hughes (2013) nhấn mạnh việc áp dụng IPSAS là vấn đề rất quan trọng, vì nó cải thiện năng lực của các Chính phủ, để cung cấp cho các cơ quan lập pháp, công dân, truyền thông và các bên liên quan khác các BCTC dễ hiểu, có liên quan, đáng tin cậy và có thể so sánh được. Điều này sẽ cải thiện

chất lượng trách nhiệm và quản trị tài chính. Phát triển trước của chính sách kế toán hài hòa là một bước quan trọng, trong việc tăng cường quá trình thực hiện ngân sách và cải thiện chất lượng BCTC. Hơn nữa, tính minh bạch và trách nhiệm giải trình cao hơn là lợi ích lớn nhất của việc áp dụng IPSAS. Trường hợp này đòi hỏi xu hướng đối với kế toán dồn tích, được áp dụng để đạt được nhu cầu về tính minh bạch, hiệu quả và quản lý hiệu suất.

Chan (2006), Trang (2012), Chrisiaens et al (2013) phân tích cải cách kế toán của Chính phủ và IPSAS, và các vấn đề liên quan đến việc áp dụng IPSAS, và các ưu điểm, nhược điểm của kế toán dồn tích dựa trên tiêu chuẩn IPSAS cho kế toán Chính phủ, mức độ áp dụng IPSAS và đặc biệt là một số khuyến nghị về việc áp dụng IPSAS cho các nước đang phát triển. Tuy nhiên, Chrisiaens et al (2013) nhấn mạnh rằng, khả năng giữa các quốc gia phụ thuộc vào sự khác biệt về văn hóa, bối cảnh lịch sử hoặc các yếu tố cấu trúc của mỗi quốc gia có thể ảnh hưởng đến cải cách khu vực công và hệ thống kế toán.

Cần thiết phải khám phá tính hữu ích và tính khả thi của việc cải cách hệ thống kế toán Chính phủ ở Việt Nam, thông qua việc áp dụng kế toán cơ sở dồn tích dựa trên các tiêu chuẩn IPSAS. Trong lĩnh vực này, Chan (2006) nhấn mạnh rằng, cải cách kế toán của Chính phủ đóng góp vào hiệu suất của Chính phủ và ít nhất là gián tiếp đóng góp cho sự phát triển của quốc gia. Do đó, việc áp dụng IPSAS ở Việt Nam là rất cần thiết, nhằm thể hiện rõ tác động của việc áp dụng kế toán dồn tích đến tính minh bạch và trách nhiệm, các điều kiện giúp áp dụng các tiêu chuẩn này để đạt được các vấn đề minh bạch. Kế toán dồn tích là một yếu tố quan trọng, trong cải cách khu vực công được định hướng để cải thiện hiệu quả và khả năng đáp ứng của các dịch vụ của Chính phủ và tăng cường trách nhiệm cho việc sử dụng các nguồn lực công cộng (Ouda, 2007).

2. Tổng quan nghiên cứu

2.1 Cải cách kế toán Chính phủ và các nước đang phát triển

Nhiều nghiên cứu trước đây cho rằng, khái niệm cải cách kế toán của Chính phủ và đặc biệt là lý do của nó ở các nước đang phát triển. Trong bối cảnh này, Chan, (2006) nói rằng cải cách kế toán của Chính phủ được coi là một phần của việc cải thiện quản lý tài chính công. Roje và cộng sự (2012) bắt đầu từ khái niệm rằng, thông tin là nguồn lực quan trọng nhất cần thiết trong quá trình quản lý, một hệ thống thông tin kế toán toàn diện là rất quan trọng để thực hiện quản lý công thành công. Hơn nữa, Christiaens et al (2013) chỉ ra nền tảng của cải cách hệ thống thông tin tài chính là, sự ra đời của kế toán dồn tích trong khu vực công, với chi phí của hệ thống kế toán tiền mặt truyền thống. Sự nhấn mạnh cải cách vào việc đảm bảo tính toàn vẹn tài chính và chuyển sang tích lũy có thể làm cho IPSAS trở nên hữu ích hơn, trong cải cách kế toán của Chính phủ ở các nước đang phát triển. Do đó, Hughes (2013) chỉ ra rằng hệ thống kế toán của Chính phủ sẽ có thể ghi lại nhiều hơn là chỉ giao dịch tiền mặt; Bởi vì, các tiêu chuẩn IPSAS và GFSM¹³ 2001, đáp ứng ít nhất ở cấp chính quyền trung ương, là phù hợp nhất; Việc đưa ra các BCTC tuân thủ các tiêu chuẩn quốc tế này phải được coi là đầu ra chuẩn cho FMIS¹⁴ hoạt động thành công và yêu cầu chuyển sang cải cách hơn nữa. Do đó, Chan (2006) nói rằng giá trị xã hội của cải cách kế toán Chính phủ nằm ở sự đóng góp của nó cho các mục tiêu phát triển, bao gồm giảm nghèo đã khiến các nhà cho vay và các nhà tài trợ quốc tế và đa phương tán thành IPSAS cho các nước đang phát triển. Do đó, Christiaens và cộng sự. (2013) nhấn mạnh rằng trong 25 năm qua, các cải cách quản lý công mới đáng kể, đặc biệt là đối với kế toán dồn tích, đã đặc trưng cho khu vực công ở nhiều quốc gia. Dựa trên điều quan trọng này của WHO (2013) khuyến nghị IPSAS cung cấp các CMKT được sản xuất độc lập, chất lượng cao, được củng cố bởi quy trình mạnh mẽ và được hỗ trợ bởi Chính phủ, các cơ quan kế toán chuyên nghiệp và các tổ chức phát triển quốc tế, đại diện cho các hoạt động tốt nhất cho Chính phủ và không dành cho Chính phủ tổ chức lợi nhuận. Báo cáo SAFA¹⁵ (2006) chỉ ra rằng, sự hiện diện của Hệ thống BCTC hiệu quả và minh bạch đã trở nên cực kỳ quan trọng đối với các Chính phủ, đặc biệt là trong quan điểm tăng cường nhận thức về việc sử dụng vốn công của Chính phủ và có thể rất hữu ích cho các quốc gia trong việc nâng cao uy tín của tài chính thông tin, niềm tin của công chúng và thu hút đầu tư nước ngoài. Do đó, Ouda (2013) nhấn mạnh rằng, việc không có một hệ thống kế toán phù hợp có thể làm suy yếu việc thực hiện ngân sách; hệ thống ngân sách nên được tích hợp với hệ thống kế toán, được sử dụng để thực hiện ngân sách. Vì vậy, cơ sở mà ngân sách được chuẩn bị phải phù hợp với cơ sở kế toán sử dụng. Ngoài ra, Babatunde (2013) nhấn mạnh mối liên kết giữa

¹³ Government Finance Statistics Manual : Cẩm nang thống kê tài chính Chính phủ

¹⁴ Financial Management Information System: Hệ thống thông tin quản lý tài chính

¹⁵ South Asian Federation of Accountants: Liên đoàn Kế toán Nam Á

các hệ thống ngân sách công và thực hành kế toán minh bạch và trách nhiệm; Do đó, Chính phủ cần áp dụng chiến lược chấp nhận các hoạt động tài chính của mình; và như vậy, sự cần thiết phải xem xét lại một cơ sở kế toán của ngân sách là mối quan tâm của khu vực công. Đồng thời, Atuilik (2013) chỉ ra rằng, mối quan hệ giữa việc áp dụng IPSAS của Chính phủ và mức độ tham nhũng được nhận thức, tuy nhiên, nhận thức về tham nhũng khác nhau đáng kể giữa các nước đang phát triển đã công bố áp dụng IPSAS và các nước đang phát triển không áp dụng IPSAS.

2.2 Thông qua IPSAS ở các nước đang phát triển

Nhiều nghiên cứu đã giải quyết việc áp dụng IPSAS ở một số khu vực trên thế giới. Chan, (2006) tuyên bố rằng, IPSAS là trung tâm của nghề kế toán trên toàn thế giới nỗ lực ảnh hưởng đến cải cách kế toán của Chính phủ ở các nước đang phát triển. Do đó, Roje et al. (2012) đã kiểm tra sự phù hợp của mô hình kế toán và BCTC của Chính phủ ở Slovenia, Croatia và Bosnia và Herzegovina, trong bối cảnh phát triển và áp dụng IPSAS; nó ngày càng trở nên phù hợp hơn khi nhiều quốc gia đang chuyển sang áp dụng kế toán dồn tích bằng IPSAS. Christiaens và cộng sự (2013) đã làm sáng tỏ mức độ cải cách thực tế theo hướng áp dụng IPSAS cho các nước châu Âu. Trang, (2012) kiểm tra xem liệu kế toán của Chính phủ Việt Nam có nên áp dụng IPSAS hay không, và ở mức độ nào áp dụng chúng trong điều kiện hiện tại của Việt Nam và đánh giá toàn diện tính hữu dụng và khả thi của IPSAS đối với BCTC và kế toán của Chính phủ Việt Nam. Roje và cộng sự, (2012) kiểm tra mức độ triển khai của các giải pháp kế toán được xác định bởi IPSAS trong khu vực công của Croatia và chỉ định xu hướng đủ điều kiện đối với thiết bị IPSAS toàn diện hơn. Tudor & Mutiu, (2006) phân tích sự phát triển của sự dịch chuyển từ tiền mặt sang kế toán dồn tích trong khu vực công, những yếu tố ảnh hưởng đến sự chuyển động trong trường hợp KTC của Rumani. Christianes & Reyniers, (2010) đã kiểm tra mức độ mà các Chính phủ ở châu Âu áp dụng kế toán dồn tích, lấy cảm hứng từ IPSAS và cách giải thích các mức độ khác nhau của việc áp dụng. Adhikari & Mellemvik, (2010) đã nghiên cứu xem, làm thế nào và ở mức độ nào các quốc gia Nam Á có hoặc đang có kế hoạch di chuyển theo hướng IPSAS; rằng phần lớn các quốc gia Nam Á đã dự tính việc áp dụng IPSAS cơ sở tiền mặt như một cách chuyển tiếp để thực hiện kế toán dồn tích.

Tuy nhiên, các nỗ lực của các quốc gia trên phạm vi rộng hướng vào việc thích nghi thay vì áp dụng IPSAS trong tất cả các khía cạnh trọng yếu.

Nhiều nghiên cứu đã được ban hành về tính khả thi của việc áp dụng IPSAS. Chan (2008) chỉ ra những lý do của việc áp dụng IPSAS: Làm tăng khả năng so sánh toàn cầu giữa các quốc gia, tạo ra sự minh bạch hơn, cho phép các Chính phủ đưa ra quyết định sáng suốt hơn và tạo điều kiện chia sẻ thực tiễn tốt nhất trên toàn thế giới. Trong khi báo cáo của PWC (2012) chỉ ra "Mục tiêu của IPSASB là phục vụ lợi ích công cộng bằng cách xây dựng các chuẩn mực BCTC khu vực công chất lượng cao và tạo điều kiện hội tụ các tiêu chuẩn quốc tế và quốc gia, từ đó nâng cao chất lượng và tính đồng nhất của BCTC Deloitte (2013) chỉ ra rằng, sự phát triển của IPSAS để cải thiện tính minh bạch và trách nhiệm của Chính phủ và các cơ quan bằng cách cải thiện và chuẩn hóa BCTC. Babatunde (2013) đánh giá các tác động đáng kể của ngân sách tích lũy đối với tính minh bạch và trách nhiệm giải trình, của tính minh bạch và trách nhiệm đối với tăng trưởng kinh tế trong khu vực công của Nigeria. Trong khi Hughes (2013) nhấn mạnh rằng, tính hiệu quả của các tổ chức công cộng. Hệ thống quản lý tài chính có thể được củng cố bằng cách thiết lập các quy trình đảm bảo trách nhiệm liên tục nhằm tạo ra một môi trường phòng ngừa không thúc đẩy hoặc khuyến khích gian lận và các loại sai phạm khác. Một hệ thống quản lý tài chính hiệu quả áp đặt trách nhiệm bằng cách thu thập và báo cáo thông tin đầy đủ và chính xác một cách kịp thời, do đó hạn chế các cơ hội cho sự bất thường. Atuilik (2013) xem xét mối quan hệ giữa thông báo áp dụng IPSAS và mức độ tham nhũng được nhận thức ở các nước phát triển và đang phát triển. Ông thấy rằng, mức độ nhận thức về tham nhũng đối với các nước phát triển đã tuyên bố áp dụng IPSAS không khác biệt đáng kể với mức độ tham nhũng nhận thức đối với các nước phát triển chưa công bố áp dụng IPSAS. Tuy nhiên, Chính phủ của các nước phát triển có thể không mong đợi việc áp dụng IPSAS nhất thiết phải cải thiện xếp hạng của họ về nhận thức về tham nhũng.

Do đó, Deloitte (2013) cho thấy thông tin trong BCTC của IPSAS trên cơ sở kế toán dồn tích được coi là hữu ích và cho phép người dùng đánh giá trách nhiệm đối với tất cả các tài nguyên mà kiểm soát thực thể và triển khai các tài nguyên đó, đánh giá tình hình tài chính, hiệu quả tài chính, và dòng tiền của thực thể và đưa ra quyết định về việc cung cấp tài nguyên, hoặc làm kinh doanh với thực thể đó. Trang, (2012), trong nghiên cứu của mình, cho thấy tiền mặt hoặc thông tin dựa trên tiền mặt được sửa đổi không thể hiện một bức tranh phù hợp về tình hình tài chính và hiệu suất. Trong khi kế toán dựa trên dồn tích cho thấy, tình hình tài chính và hiệu

suất vì nó ghi nhận tài sản, nợ phải trả, doanh thu và chi phí. Tudor và Mutiu (2006) nhấn mạnh rằng, kế toán Chính phủ nên áp dụng dựa trên kế toán dồn tích, có thể tối đa hóa hiệu quả của quá trình cạnh tranh, cho phép và hiệu quả quản lý công.

2.3 Khả năng và yêu cầu của các nước đang phát triển để áp dụng IPSAS

Trong lĩnh vực khả năng áp dụng IPSAS ở các nước đang phát triển; nhiều quốc gia, bất kể hệ thống chính trị và kinh tế của họ, được khuyến khích hài hòa các tiêu chuẩn quốc gia của họ với IPSAS. Trong bối cảnh này, Adhikari và Mellemvik (2010) chỉ ra rằng, phần lớn các quốc gia Nam Á đã dự tính việc áp dụng IPSAS trên cơ sở tiền mặt và các tổ chức tài chính quốc tế dường như đã tạo ra một huyền thoại trong khu vực, rằng kế toán dồn tích không thể được đưa ra mà không tuân thủ trước với IPSAS cơ sở tiền mặt. Tuy nhiên, các nỗ lực của các quốc gia trên phạm vi rộng hướng vào việc thích nghi, thay vì áp dụng IPSAS trong tất cả các khía cạnh trọng yếu. Tuy nhiên, ở nhiều nước đang phát triển, năng lực của nhân viên kế toán không đủ để thực hiện đầy đủ IPSAS, quy trình thu thập dữ liệu không được xác định đầy đủ để thu thập dữ liệu cần thiết hoặc phần mềm không đủ tinh vi để xử lý các giao dịch tài chính khác nhau (Hughes, 2013). Do đó, Chan (2006) đề xuất hai chiến lược khác nhau để thúc đẩy cải cách kế toán của Chính phủ ở các nước đang phát triển; ở các quốc gia nơi chính trị sẽ tồn tại, chỉ cần tài trợ và hỗ trợ kỹ thuật là cần thiết. Ở những quốc gia mà Chính phủ thiếu cả ý chí chính trị và khả năng tài chính, hỗ trợ tài chính và kỹ thuật bên ngoài là cần thiết nhưng không đủ; cải cách chính trị trong nước có thể nắm giữ chìa khóa để cải thiện kế toán Chính phủ của họ, mặc dù các điều kiện liên quan đến hỗ trợ tài chính bên ngoài có thể cung cấp các ưu đãi bổ sung.

Cải cách kế toán Chính phủ ở các nước đang phát triển đòi hỏi phải có hỗ trợ chính trị và quản lý. Thành công phụ thuộc vào khả năng huy động, sự hỗ trợ từ các nhà lãnh đạo chính trị, đòi hỏi trách nhiệm và minh bạch cao hơn. Quyết tâm chính trị của họ sẽ có cơ hội nhận ra tốt hơn nếu được củng cố bởi sự hỗ trợ của các bộ trưởng và các nhà quản lý cấp cao để thay đổi cách vận hành của Chính phủ. Vì bản chất kỹ thuật của nó, việc tiếp thị các chương trình cải cách của các đề xuất cải cách tới các chính trị gia và nhà quản lý cấp cao là một nhiệm vụ đầy thách thức (Chan, 2006).

Trong những năm gần đây, Hội đồng IPSAS đã giải quyết tại các nước đang phát triển theo hai cách. Thứ nhất, nó đã ban hành một bộ cơ sở tiền mặt toàn diện của IPSAS năm 2003. Do các yêu cầu của tiêu chuẩn đó gần với thực tiễn hiện tại và ít tốn kém hơn, khi thực hiện, nên nó có nguy cơ trở thành IPSAS thực tế cho các nước đang phát triển. Nếu vậy, nó thực sự sẽ là một tình huống không may. Thứ hai, hội đồng IPSAS đang trong quá trình chuẩn bị một tiêu chuẩn về công bố hỗ trợ bên ngoài theo cơ sở tiền mặt của kế toán. Theo định nghĩa, cơ sở tiền mặt sẽ loại trừ việc ghi nhận các khoản phải thu và các khoản nợ phải trả, và các tài sản và nợ phải trả khác. Hai tiêu chuẩn này khó có thể được coi là một phản ứng đầy đủ cho nhu cầu cải cách kế toán của Chính phủ ở các nước đang phát triển.

2.4 Những thách thức của việc áp dụng IPSAS ở các nước đang phát triển

Các nước đang phát triển phải đối mặt với thách thức khó khăn là nâng cao mức sống cho người dân của họ. Thành công của cải cách kế toán Chính phủ phụ thuộc vào hỗ trợ chính trị và quản lý, bên cạnh nguồn lực ngân sách, nhân lực và công nghệ thông tin (Chan, 2006, 9-10). Christiaens và cộng sự (2013) thấy rằng, một trong những yếu tố quan trọng trong việc không áp dụng IPSAS, vẫn là nỗi sợ mất quyền thiết lập tiêu chuẩn, không quen thuộc với IPSAS và thiếu chú ý cho kế toán ngân sách. Trong khi Hassan (2013) nói rằng, những phát hiện cho thấy hầu hết các nguồn từ các học viên đều chọn kế toán dồn tích, trong khi hầu hết các tài liệu từ các học giả không hỗ trợ kế toán dồn tích. Chan, (2006) nói rằng, hỗ trợ nguồn lực là rất quan trọng để cải cách kế toán Chính phủ thành công; hỗ trợ ngân sách đầy đủ là cần thiết để có được phần mềm và phần cứng và để thuê một nhân viên có trình độ. Ở nhiều nước đang phát triển, việc thiếu nhân sự kỹ thuật đặt ra một hạn chế nghiêm trọng; do đó nguồn nhân lực là một trở ngại khác cần vượt qua. Cải cách liên quan đến việc thay đổi chính sách và thủ tục kế toán của Chính phủ. Hầu hết các quốc gia có một số loại quy tắc và quy định cho hệ thống kế toán Chính phủ của họ, mặc dù các thỏa thuận thể chế của họ để thiết lập các quy tắc và quy định như vậy có thể khác nhau. IPSASB (2009), việc áp dụng IPSAS không được để lại cảm giác ảo tưởng rằng việc áp dụng và triển khai của họ sẽ là một công việc dễ dàng. Ở phạm vi lớn hơn, việc áp dụng sẽ bị dừng lại bởi những thách thức khác nhau. Do đó, báo cáo của PWC (2012, 9) chỉ ra rằng những thách thức chính là:

1. Chi phí để thực hiện: Hướng dẫn kế toán cần phải được viết lại; hướng dẫn sử dụng phải kết hợp các thuật ngữ IPSAS và cũng phù hợp với yêu cầu địa phương. Tổng cục Kiểm soát và Kế toán đang soạn thảo một

sở tay kế toán để hỗ trợ khu vực công có khả năng thiết lập giai đoạn cho việc dần dần và diễn ra suôn sẻ của IPSAS. Giáo dục và đào tạo cũng đóng vai trò quan trọng của Chính phủ khi quốc gia chuẩn bị áp dụng IPSAS.

2. Kế toán viên có trình độ: Hầu hết các cơ quan Nhà nước và các cơ quan Chính phủ thiếu nhân sự cần thiết để thực hiện đầy đủ các thay đổi trong IPSAS.

3. Sự phức tạp: Việc sử dụng ngôn ngữ chung để mang lại sự đồng nhất giữa các nền văn hóa và Chính phủ trong khu vực công cũng rất khó khăn. Một số thuật ngữ được sử dụng trong IPSAS có thể không áp dụng cho hệ thống BCTC của quốc gia hoặc Chính phủ.

4. Sự sẵn sàng của các cơ quan và cơ quan Chính phủ: Một số tổ chức và các cơ quan khu vực công khác vẫn sử dụng kế toán dựa trên cơ sở tiền mặt truyền thống ngay cả khi kế toán chi phí và quản lý là bắt buộc.

5. Sự đối kháng: Không phải tất cả các hệ thống Chính phủ và máy móc hành chính sẽ hỗ trợ IPSAS. Hiện tại, hầu hết các cơ quan của Chính phủ đều có phần mềm giám sát hiệu suất và ngân sách (BEPEN) vẫn chưa được đưa vào sử dụng đầy đủ.

3. Áp dụng IPSAS tại Việt Nam

Tại Việt Nam, để tiến tới sự hài hòa giữa kế toán Nhà nước Việt Nam và IPSAS, phù hợp với xu thế hội nhập và phát triển và có khung pháp lý đầy đủ về kế toán, trong lĩnh vực công thì cần thiết chúng ta phải xây dựng hệ thống chuẩn mực KTC của Việt Nam trên cơ sở IPSAS và phù hợp với điều kiện hoàn cảnh của Việt Nam. Để làm được điều này, theo ý kiến của nhiều chuyên gia kế toán, chúng ta nên thực hiện các bước sau:

- Cần đánh giá thực trạng kế toán Nhà nước Việt Nam và đề xuất sửa đổi, bổ sung những vướng mắc, bất hợp lý của cơ chế tài chính công và kế toán Nhà nước cho phù hợp với IPSAS;

- Tổ chức biên dịch tài liệu và nghiên cứu IPSAS;

- Xác định định hướng và lộ trình áp dụng IPSAS để xây dựng hệ thống CMKT Nhà nước Việt Nam;

- KTC ở Việt Nam thực hiện theo CĐKT hành chính sự nghiệp (HCSN) được xây dựng trên cơ sở Luật Ngân sách Nhà nước (NSNN), Luật Kế toán và các chính sách tài chính áp dụng cho đơn vị HCSN và có nhiều điểm khác biệt với IPSAS. Vì vậy, để có thể vận dụng được IPSAS đòi hỏi phải có sửa đổi, bổ sung cơ chế tài chính công phù hợp với IPSAS.

Bảng 1. Những điểm khác biệt giữa IPSAS và Chế độ kế toán HCSN

IPSAS	Chế độ kế toán HCSN
- Đơn vị hoạt động trong lĩnh vực công hàng năm lập BCTC là những đơn vị kinh tế có thể sử dụng kinh phí NSNN nhưng chịu sự kiểm soát của chính phủ và cơ quan thẩm quyền, đơn vị kinh tế thuộc lĩnh vực công phải lập BCTC theo nguyên tắc tự cân đối thu chi. IPSAS quy định 4 BCTC lập công khai: Bảng cân đối kế toán, Báo cáo kết quả hoạt động, Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, Thuyết minh BCTC	- Đơn vị HCSN là đơn vị thụ hưởng NSNN phải lập 6 BCTC: Bảng cân đối kế toán; Báo cáo kết quả hoạt động, Bảng cân đối tài khoản; Báo cáo tổng hợp tình hình kinh phí và quyết toán kinh phí đã sử dụng; Báo cáo thu, chi hoạt động sự nghiệp và hoạt động SXKD; Thuyết minh BCTC
Phản ánh thu chi phát sinh trong quá trình hoạt động để xác định thặng dư hoặc thâm hụt	Toàn bộ kinh phí tiếp nhận và sử dụng được phản ánh riêng
Các khoản thu chi phản ánh theo cơ sở dồn tích	- Các khoản thu chi cho hoạt động sự nghiệp phản ánh theo cơ sở tiền mặt - Các khoản thu chi cho hoạt động SXKD phản ánh theo cơ sở dồn tích
BCTC của Chính phủ phải được hợp nhất từ BCTC của tất cả đơn vị trung gian theo khuôn mẫu thống nhất	Chưa có BCTC theo chuẩn mực kế toán công quốc tế cho toàn bộ khu vực công

- Nghiên cứu xây dựng hệ thống chuẩn mực KTC của Việt Nam (Vietnamese Public Sector Accounting Standards-VPSAS);
- Triển khai áp dụng chuẩn mực KTC;
- Kiểm tra, đôn đốc thực hiện việc áp dụng chuẩn mực trong lĩnh vực công.

Hiện tại, trên thế giới có hơn 70 quốc gia và nền kinh tế áp dụng IPSAS và đã mang lại những kết quả rất hữu ích. Trong số đó, có cả các nước phát triển và các nước đang phát triển. Tuy nhiên, việc áp dụng IPSAS cũng gặp phải một số khó khăn nhất định, như chi phí chuyển đổi thống nhất một hệ thống BCTC trên cơ sở kế toán tiền mặt sang cơ sở kế toán dồn tích là rất lớn. Hơn nữa, việc thiếu hụt đội ngũ kế toán có trình độ chuyên môn cao và sự kháng cự trước những thay đổi mới của những người thực hiện và IPSAS là chuẩn dựa trên cơ sở các nguyên tắc cơ bản chứ không phải là đưa ra các quy định chi tiết cụ thể,... là những khó khăn mà các nước áp dụng IPSAS đang gặp phải khi áp dụng các chuẩn mực này. Cũng phải nói rằng sẽ rất khó khăn trong việc áp dụng IPSAS đối với các quốc gia nhưng đây là xu hướng tất yếu trong kế toán quốc tế, do vậy các quốc gia cần đưa ra một lộ trình cụ thể để áp dụng, tiến tới thống nhất BCTC trong các đơn vị trong lĩnh vực công.

4. Kết luận

Kế toán Chính phủ Việt Nam có điều kiện thuận lợi để thực hiện IPSAS bao gồm cả việc được hỗ trợ từ các nhà tài trợ, đã thực hiện cải cách quản lý tài chính công bao gồm đổi mới kế toán của Chính phủ và có kinh nghiệm trong việc phát hành VAS. Viện trợ từ các nhà tài trợ như WB là điều kiện thuận lợi nhất. Với các điều kiện hiện tại của khung kinh tế xã hội, văn hóa và chính trị, hệ thống pháp luật, cơ chế và chính sách tài chính, nguồn nhân lực và vật chất, yêu cầu tích lũy đầy đủ. Các tiêu chuẩn IPSAS hiện nay, kế toán của Chính phủ Việt Nam không thể áp dụng IPSAS hoàn toàn, nhưng áp dụng các sửa đổi để sử dụng hiệu quả các lợi ích của IPSAS. Do đó, Chính phủ Việt Nam cần thực hiện nhiều cải cách quản lý khu vực công và quản lý tài chính công, để đào tạo kế toán viên có trình độ cao và chuyên nghiệp, và để xây dựng và phát triển hệ thống thông tin kế toán cùng với công nghệ thông tin được áp dụng. Đây là những khuyến nghị quan trọng để cho phép IPSAS trở nên hữu ích và khả thi cho kế toán của Chính phủ Việt Nam. □

----- Tài liệu tham khảo

1. Adhikari, Pawan & Mellemvik, Frode (2010). *The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries*, Research in Accounting in Emerging Economies, Volume 10), Emerald Group Publishing Limited, pp.169-199.
2. Atulik, Williams Abayaawien (2013). *The relationship between the adoption of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) by governments and perceived levels of corruption*, doctorate dissertation, Capella University, USA, <http://search.proquest.com/docview/1328385445>.
3. Babatunde, Shakirat Adepeju (2013). *The effects of adoption of accrual- based budgeting on transparency and accountability in the Nigerian public sector*, International Journal of Governmental Financial Management - Vol. XIII, No. 1, pp.15-35.
4. Chan, J. L. (2006). *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*. In Evelyne Lande & J.-C. Scheid (Eds.), *Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity* (pp. 31-41): Comparative International Government Accounting Research. <http://jameslchan.com/papers/Chan2006IPSAS%26GAFDC.pdf>, PP.1-13.
5. Chan, James L., (2008). *International public sector accounting standards: Conceptual and Institutional Issues*, pp .1-15.
6. Christiaens J Reyniers B Rollé C (2010). *Impact of IPSAS on Reforming Governmental Financial Information Systems: A Comparative Study*. International Review of Administrative Sciences 76(3): 537554.
7. Christiaens, Johan, Vanhee, Christophe, Rossi, Francesca Manes and Aversano, Natalia (2013). *The Effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: an International Comparison*, working paper, university of gent, April.
8. Deloitte (2013). *IPSAS in your pocket*, www.iasplus.com
9. Ernst and Young (2011). *Toward transparency: A comparative study on the challenges of reporting for governments and public bodies around the world*, www.ey.com/gps.
10. Hassan, Marissa M. (2013). *Debates on accrual accounting in the public sector: A discrepancy between practitioners and academicians*, Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Kobe 26-28 July, <http://www.apira2013.org/proceedings/pdfs/K102-abstract.pdf>.
11. Huge, Jesse (2013). *A Compilation and Certification Program for Developing Countries*, International Journal of Governmental Financial Management - Vol. XIII, No 1, pp. 1-14.
12. IPSASB (2009). *IPSASB communication and liaison activities*, (December 2009 agenda paper), Rome, Italy.
13. Ouda, H.A.G. (2007), *Accrual Accounting Principles and Postulations in the Public Sector: Rhetoric or reality (1)*. Public Fund Digest, Vol. VI, No. 1, 2007.
14. Ouda, H.A.G. (2013), *Suggested framework for implementation of performance budgeting in the public sector of developing countries: with special focus on Egypt*, International Journal of Governmental Financial Management - Vol. XIII, No 1, pp.58-67.
15. Pina V and Torres L (2003) *Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View*. Canadian Journal of

Administrative Sciences 20(4): 334-350.

16. PWC (2012). *Adoption of IPSAS in Ghana -prospects, challenges and the way forward*, http://www.pwc.com/en_GH/gh/pdf/adoption-of-ipsas.pdf.

17. PWC (2013). *Towards a new era in government accounting and reporting, global survey on accounting and reporting by central governments*, April. www.pwc.com.

18. Roje, Gorana, Vasicek, Vesna and Hladika, Mirjana (2012). 'The perspectives of IPSASs introduction in Croatian public sector', *Int. J. Public Sector Performance Management*, Vol. 2, No. 1, pp.25-43.

19. SAFA (South Asian Federation of Accountants) (2006). *A study on accrual based accounting for governments and public sectors entities in SAARC countries*, September.

20. Trang, Le Thi Nha (2012). *Application of IPSAS Standards to the Vietnamese Government Accounting and Financial Statements*, Master's thesis in Public Finance Management, University of T ampere, Hanoi.

21. Tudor, Adriana Tiron and Mutiu, Elexandra (2006). *Cash versus accrual accounting in public sector*, <http://ssrn.com/abstract=906813>.

22. WHO (World Health Organization) (2013). *IPSAS benefits to WHO*

LẬP DỰ TOÁN NGÂN SÁCH DỰA TRÊN HIỆU QUẢ HOẠT ĐỘNG VÀO KẾ TOÁN KHU VỰC CÔNG TẠI VIỆT NAM HƯỚNG TỚI LỘ TRÌNH ÁP DỤNG CHUẨN MỰC KẾ TOÁN CÔNG QUỐC TẾ (IPSAS)

✉ *Ths. NCS Lê Thị Cẩm Hồng**
** Khoa Kế toán, Trường Đại học Kinh tế TP. HCM*

Ngày nhận: 05/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Abstract: *In all countries, and more noticeably in developing countries, corruption is detrimental to state efficiency. It hampers budget equilibrium and diminishes expenditure efficiency. With such unstable financial situation, the last three decades have witnessed radical changes in the public sector of some countries such as the United States, New Zealand, UK, Australia, Netherlands, Sweden, Finland, Canada, Albania, Malaysia, Egypt, South Africa, and Uganda. In addition, the Asia-Pacific region (especially the countries which are called as Asian Tigers such as: Malaysia, Singapore, Thailand, and Philippines) has also witnessed remarkable public sector reform, especially the reform of the budget system. However, the Vietnamese government is still using the traditional budgeting system (line item budget – input-based budget system). This system is no longer able to provide the information which is required by an efficient and effective government. So the transition to Performance-based budgeting (PBB) will help overcome the shortcomings mentioned above. Therefore, with the link between management reform and accounting and budgeting reform, in the drafting stage of public accounting standards in accordance with international public sector accounting standards (IPSAS) of Vietnam, this article would like to understand an overview of the theoretical basis of PBB model more clearly to ensure the development and administration of state budget plans for the Government of Vietnam.*

Keywords: *Government accounting innovation, public sector reform, budgeting reform, Performance-based budgeting.*

1. Giới thiệu

Hiện nay, hiện tượng tham nhũng đang gây hại đến hiệu quả hoạt động (HQHĐ) của Nhà nước tại các quốc gia, đặc biệt là ở các quốc gia đang phát triển thông qua việc cản trở sự cân bằng ngân sách (NS) và làm giảm hiệu quả chi tiêu ngân sách Nhà nước (NSNN) (Delavallade, 2006). Trong khi đó, với nguồn lực ngân sách hạn hẹp như hiện nay để phục vụ cho việc phát triển kinh tế, xã hội thì việc quản lý và sử dụng NSNN một cách hiệu quả là một trong những yêu cầu quan trọng hàng đầu của bất kỳ Chính phủ nào, đặc biệt trong các quốc gia đang có tình trạng nợ công ngày càng tăng như Việt Nam.

Đồng thời, với tình hình tài chính bất ổn như vậy, trong các thập kỷ qua, xu hướng cải thiện hệ thống kế toán và NSNN đang là vấn đề cốt lõi của nhiều quốc gia phát triển và đang phát triển như Hoa Kỳ, New Zealand, Anh, Úc, Hà Lan, Thụy Điển, Phần Lan, Canada, và Albania, Malaysia, Ai Cập, Nam Phi, Uganda,... (Ouda, 2008). Trong đó, Việt Nam cũng không ngoại lệ, với mục tiêu là nhằm tăng cường hiệu quả quản lý tài chính và những đổi mới trong quản lý tài chính (Shah và Shen, 2007). Hơn nữa, với những bất cập trong mô hình lập dự toán ngân sách truyền thống hiện nay, thì việc cải cách chuyển sổi sang mô hình lập dự toán ngân sách dựa trên hiệu quả hoạt động (Performance-based budgeting – PBB) hay còn gọi là dựa trên kết quả đầu ra, sẽ giúp khắc phục những bất cập nói trên. Đồng thời, góp phần tăng quyền tự chủ, thúc đẩy trách nhiệm giải trình theo định hướng HQHĐ cho các đơn vị lập dự toán. Từ đó, làm tăng hiệu quả quản lý và sử dụng nguồn lực ngân sách (Shah và Shen, 2007).

Bên cạnh đó, nghiên cứu về việc lập dự toán NSNN có thể nói là một lĩnh vực nghiên cứu phức tạp, liên quan đến nhiều lĩnh vực (Rubin, 1988). Trong đó, Trakarnvanich (2010) cho rằng, việc cải cách hệ thống kế toán sang kế toán trên cơ sở dồn tích là cải cách tiền thân, là điều kiện tiên quyết cho các kỹ thuật tiếp theo, còn cải cách chuyển đổi sang mô hình PBB là giá trị cốt lõi của một chuỗi những cải cách này. Ngoài ra, thông qua nghiên cứu của Ouda (2008), tác giả này cũng đã phát triển một mô hình chung cho công cuộc cải cách kế toán Nhà nước và kết quả của nghiên cứu này đã chứng minh rằng chuyển đổi sang kế toán dồn tích cho phù hợp với mô hình PBB là điều kiện để chuyển đổi sang áp dụng mô hình PBB. Vì vậy, để sớm hoàn thành công cuộc cải cách chuyển đổi sang mô hình PBB thì Nhà nước cần sớm hoàn thiện việc chuyển đổi hệ thống chế độ kế toán

(CĐKT) khu vực công sang kế toán dựa trên cơ sở dồn tích, nhưng trước tiên là phải ban hành được Chuẩn mực kế toán (CMKT) công theo định hướng CMKT công quốc tế (IPSAS).

Do đó, trong giai đoạn soạn thảo CMKT công theo CMKT công quốc tế (IPSAS) của Việt Nam hiện nay, bài viết này muốn tìm hiểu tổng quan cơ sở lý luận về mô hình PBB một cách rõ nét hơn, để nhằm đảm bảo xây dựng và điều hành kế hoạch NSNN cho Chính phủ Việt Nam.

2. Tổng quan mô hình dự toán ngân sách theo HQHD

a. Khái niệm và những vấn đề cơ bản về NSNN

❖ Khái niệm

- Khu vực công

Thuật ngữ “khu vực công” (public sector) được nhà kinh tế học Theodore Surányi-Unger, người Hungary sử dụng đầu tiên vào năm 1952 trong công trình nghiên cứu của ông nhưng vẫn chưa có bất kỳ định nghĩa nào. Đến năm 2011, theo Hiệp Hội Kiểm toán Nội bộ Hoa Kỳ (IIA) định nghĩa “Khu vực công bao gồm các cơ quan Chính phủ và các cơ quan đại diện, DN và các tổ chức khác, với đặc điểm: Cung cấp các chương trình, hàng hóa hay dịch vụ công”. Tuy nhiên, định nghĩa này chưa được sử dụng rộng rãi trên thế giới vì IIA chỉ là một tổ chức nghề nghiệp ở Hoa Kỳ.

Đến năm 2013, Hội đồng IPSASB, vốn là tổ chức có ảnh hưởng quốc tế về kế toán công đã đưa ra định nghĩa về khu vực công như sau: “khu vực công” đề cập đến chính quyền trung ương, chính quyền khu vực, chính quyền địa phương và các tổ chức thuộc Chính phủ.

Vậy có thể thấy, khu vực công là một thuật ngữ miêu tả khu vực của nền kinh tế có liên quan đến Chính phủ. Thông qua khu vực này, Chính phủ chịu trách nhiệm chính và thực hiện việc phân phối hàng hóa và dịch vụ công đến mọi miền trong cả nước. Nói cách khác, khu vực công được xem là một bộ phận hoặc một thành phần của nền kinh tế có liên quan đến việc cung cấp các sản phẩm công cơ bản (Phạm Quang Huy, 2014).

Tuy nhiên, mức độ liên quan đến Chính phủ và quy mô của khu vực công đến nay vẫn chưa được thống nhất trên thế giới cũng như chưa có một tiêu chuẩn chung nào để phân định ranh giới giữa khu vực công và khu vực tư.

Như vậy, có thể hiểu khu vực công là một khái niệm được dùng để xác định một tập hợp gồm có các cơ quan quản lý Nhà nước của quốc gia, các tổ chức và DN công và cả hệ thống ngân hàng trung ương. Đây được xem là một thành phần cơ bản và không thể thiếu của nền kinh tế và cuộc sống xã hội (Ball và cộng sự, 2012).

- Ngân sách

Nguồn gốc của ngân sách “budget” là bulga Latin là một túi nhỏ hoặc ba lô. Ý nghĩa đầu tiên của nó trong tiếng Anh thực sự là “túi, ví”, và theo bản gốc tiếng Pháp, từ ngữ của ngân sách là “bougette” thường ngụ ý là một cái gì đó làm bằng da để đựng tiền. Hiểu một cách đơn giản, ngân sách (NS) là một kế hoạch bằng văn bản về mặt tài chính (Bandy, 2011).

Đến những năm 1760, thuật ngữ ngân sách đã được thiết lập rõ ràng và đã trở thành thuật ngữ tiêu chuẩn kể từ đó. Nhưng chỉ trong những năm 1880, thuật ngữ ngân sách mới bắt đầu được sử dụng như một động từ thể hiện việc lập kế hoạch chi tiêu của một người (Kirim, 2012).

Tóm lại, NS là việc lập dự toán cho tương lai, đồng thời là một kế hoạch hành động thể hiện dưới dạng giá trị, hoặc là một công cụ quản trị, một căn cứ đánh giá kết quả, hiệu quả hoạt động và là phương tiện chính để phân bổ nguồn lực.

- Ngân sách Nhà nước (NSNN)

NSNN được hiểu là NS của Quốc gia, cho đến nay, khái niệm NSNN vẫn còn có nhiều ý kiến khác nhau, trong đó:

- Theo Luật số 83 (luật NSNN 2015) định nghĩa về NSNN là toàn bộ các khoản thu, chi của Nhà nước được dự toán và thực hiện trong một khoảng thời gian nhất định do cơ quan Nhà nước có thẩm quyền quyết định để bảo đảm thực hiện các chức năng, nhiệm vụ của Nhà nước.
- Theo Naseri và cộng sự (2015) định nghĩa “NSNN (Government budget) là một tài liệu dự báo các nghiệp vụ trao đổi của Nhà nước trong một khoảng thời gian cụ thể. Tài liệu này cần được thông qua và được thiết kế cho một khoảng thời gian, được gọi là năm tài chính và thường là một năm dương lịch”

Các khái niệm trên xuất phát từ những cách tiếp cận các vấn đề khác nhau và chưa thật đầy đủ. Vì vậy để hiểu được ý nghĩa thật sự của khái niệm này cần phải xem xét cả hình thức lẫn nội dung và mối quan hệ của NSNN với hệ thống tài chính quốc gia để mở rộng khái niệm về NSNN.

Xét về hình thức, NSNN là toàn bộ các khoản thu – chi của Nhà nước ở các lĩnh vực hoạt động kinh tế - xã hội được liệt kê, tập hợp trong một bảng dự toán và thực hiện trong một khoảng thời gian nhất định. Đồng thời, trong quá trình Nhà nước thực hiện các khoản thu – chi để thực thi chức năng, nhiệm vụ của mình đã xuất hiện hàng loạt các quan hệ tài chính giữa một bên là Nhà nước và một bên là các chủ thể trong xã hội, bao gồm: Quan hệ kinh tế giữa NSNN với các tầng lớp dân cư, với khu vực DN, với các đơn vị HCSN và với thị trường tài chính (Trần Thị Thanh Hương, 2007).

Còn xét về nội dung, NSNN phản ánh các quan hệ lợi ích kinh tế nảy sinh, trong quá trình phân bổ các nguồn tài chính giữa Nhà nước - một chủ thể đặc biệt, với các chủ thể còn lại trong nền kinh tế. Hơn nữa, NSNN còn là nguồn tài chính tập trung quan trọng trong hệ thống tài chính Quốc gia, thể hiện tiềm lực và sức mạnh về mặt tài chính của Nhà nước, NSNN có mối liên hệ chặt chẽ với mọi mặt kinh tế - chính trị - xã hội và quan hệ khăng khít với tất cả các khâu của cả hệ thống tài chính Quốc gia. Do vậy, quản lý và điều hành NSNN có tác động và chi phối trực tiếp đến mọi lĩnh vực trong nền kinh tế (Trần Thị Thanh Hương, 2007).

Từ đó, khái niệm về NSNN có thể được hiểu thêm theo nghĩa rộng là hệ thống quan hệ kinh tế phát sinh trong quá trình phân phối các nguồn tài chính của xã hội để tạo lập và sử dụng quỹ tiền tệ của Nhà nước, nhằm thực hiện các chức năng của Nhà nước.

- Lập dự toán NSNN

Theo Brever và cộng sự (2010) dự toán là kế hoạch được thể hiện cụ thể bằng những con số về việc huy động và sử dụng những nguồn lực, trong một giai đoạn cụ thể. Một khi dự toán được xác lập, các hoạt động thực tế sẽ được so sánh với dự toán để đảm bảo các kế hoạch được tuân thủ. Vì vậy, dự toán được xem là công cụ quản lý hiệu quả theo phương pháp định lượng của hầu hết các nhà quản trị ở hầu hết các cấp độ, và có tính tương thích cao dù đơn vị hoạt động ở ngành nghề, lĩnh vực nào (Trần Ngọc Hùng, 2016).

Trong khu vực công, theo Lee và Wang (2009) “Lập dự toán NSNN về cơ bản là một quy trình chính sách, và các quyết định về chi tiêu thể hiện sự thỏa hiệp đa dạng giữa các quyền lực chính trị”. Đồng thời Lyneh (1985) mô tả dự toán NS công như một báo cáo chi tiết về thu nhập và chi tiêu của Chính phủ cho năm tới, cũng là một công cụ để lập kế hoạch, trách nhiệm giải trình và kiểm soát chính sách của Chính phủ cho năm tới.

Như vậy Dự toán NSNN như một phương thức giải ngân các nguồn tài chính thông qua các quy trình chính trị để phục vụ nhiều nhu cầu công. Dự toán NSNN như là kế hoạch tài chính của chương trình cho năm tài chính tới, để đạt được các mục tiêu cụ thể trong khuôn khổ kế hoạch phát triển kinh tế và xã hội chung của các quốc gia.

Tóm lại: Lập dự toán NSNN là khâu mở đầu của quy trình NS, nhằm xác định các mục tiêu, nhiệm vụ huy động nguồn lực cho NS, và phân phối các nguồn lực đó. Khi đó, dự toán NSNN được định nghĩa như là *việc lập kế hoạch của Nhà nước về quy mô nguồn lực cần phải huy động trong xã hội để sử dụng cho các nhu cầu chi tiêu nhằm thực thi chức năng, nhiệm vụ của mình* (Trần Thị Thanh Hương, 2007).

❖ Vai trò của NSNN

Nhà nước quản lý và sử dụng NSNN để thực hiện chức năng, nhiệm vụ của mình, cho nên vai trò của NSNN không tách rời với vai trò của Nhà nước. Theo Shah và Shen (2007) vai trò của NSNN được thể hiện qua các đặc điểm sau đây:

Thứ nhất, NS là cơ chế để phân bổ nguồn lực, NSNN là phương tiện để Chính phủ làm cơ sở thực hiện các chính sách tài chính, đóng vai trò quan trọng trong nền kinh tế của các quốc gia (Naseri và cộng sự, 2015), hỗ trợ Nhà nước trong việc thực hiện chức năng nhiệm vụ huy động nguồn tài chính đảm bảo cho nhu cầu chi tiêu của Nhà nước. Vai trò này được xem là vai trò cơ bản của NSNN, được xác định trên cơ sở bản chất kinh tế của NSNN là nguồn tài chính cần thiết cho sự tồn tại và hoạt động Nhà nước.

Thứ hai, NS là một công cụ đóng vai trò quản lý điều tiết vĩ mô nền kinh tế xã hội. Vai trò này phục thuộc vào điều kiện, đặc điểm kinh tế - xã hội cụ thể, trong từng giai đoạn và mức độ can thiệp của Nhà nước đối với hoạt động của nền kinh tế.

Thứ ba, tài liệu NSNN có thể là một công cụ chính về trách nhiệm giải trình, công bố cho cơ quan lập pháp hoặc báo chí và công chúng, có thể giúp giữ cho các nhà quản lý chịu trách nhiệm, không chỉ đối với quỹ NS mà họ nhận được, mà còn thể hiện HQHĐ nhất định với các nguồn lực đó (Shah và Shen, 2007).

Tóm lại, gắn với sự ra đời của Nhà nước, NSNN ngày càng trở thành cơ sở vật chất quan trọng cho sự tồn tại và phát triển của Nhà nước. Đồng thời, thông qua hoạt động của Nhà nước, NSNN có tác động sâu – rộng đến mọi mặt kinh tế - xã hội và trở thành yếu tố chủ đạo trong hệ thống tài chính quốc gia.

b. Mô hình dự toán NS dựa trên HQHĐ (Performance based budgeting - PBB)

❖ Lịch sử hình thành mô hình PBB

Theo Shah và Shen (2007) lập luận rằng, lịch sử triển khai PBB có thể được chia thành hai giai đoạn: (1) “PBB cũ”, bắt nguồn từ năm 1949 và tiếp tục cho đến cuối những năm 1980 và tập trung vào cơ cấu tổ chức; (2) “PBB mới”, bắt đầu vào những năm 1990, tập trung nhiều hơn vào việc liên kết đầu vào với kết quả.

Giai đoạn đầu của việc thực hiện PBB (1949-1989)

Trong giai đoạn này, có chín quốc gia điển hình đã tìm cách triển khai sử dụng MH PB/ PBB cũ làm mô hình hệ thống NS mới của họ (Hoa Kỳ, Philippines, Ấn Độ, Malaysia, Hà Lan, Anh, Úc, Đan Mạch, New Zealand).

Giữa thế kỷ 20, PBB được phát triển gần như cùng thời điểm với ý tưởng về quản lý dựa trên HQHĐ. Làn sóng PBB đầu tiên được thực hiện tại Chính phủ liên bang Hoa Kỳ vào năm 1949 bởi Ủy ban Hoover đề ứng phó với căng thẳng tài chính và các vụ bê bối tài chính (Kong, 2005; Jones và McCaffery, 2010). PBB được tích hợp với dự toán ngân sách theo chương trình và tập trung vào cơ cấu tổ chức được thực hiện trên toàn tiểu bang và chính quyền địa phương (thành phố và quận) (Schick, 2007; Shah và Shen, 2007). Chính những căng thẳng tài chính ở Hoa Kỳ đòi hỏi nhu cầu cung cấp nhiều thông tin đo lường NS hơn cho khu vực công và là động lực ban đầu cho việc chuyển sang thực hiện PBB. Sự kích thích từ những căng thẳng tài chính cũng được xem là động lực thực hiện PBB ở các quốc gia: Anh, Úc, New Zealand và Đan Mạch. Tuy nhiên, đối với các quốc gia đang phát triển (như ở Philippines, Ấn Độ, Malaysia) thì áp lực của các quyền lực thuộc địa cũ và các chương trình tài trợ cho các dự án (chủ yếu là các dự án do Hoa Kỳ và Liên Hiệp Quốc tài trợ) mới là động lực chính cho việc chuyển sang thực hiện PBB.

Tuy nhiên, giai đoạn đầu tiên của việc thực hiện PBB đã không cải thiện đáng kể hiệu quả và hiệu lực của NS khu vực công. Mặc dù, việc triển khai PBB dẫn đến việc sử dụng thông tin HQHĐ tốt hơn trong các hệ thống NS, nhưng thông tin HQHĐ này không được sử dụng đúng cách trong việc liên kết thông tin HQHĐ với phân bổ nguồn lực. Vấn đề này xảy ra do đo lường HQHĐ yếu và sự miễn cưỡng của nhà quản lý và các nhà lập pháp để sử dụng thông tin HQHĐ trong các quyết định NS. Do đó, giai đoạn đầu tiên của việc triển khai PBB thiếu hiệu quả. Một lý do khác khiến mục tiêu của làn sóng PBB đầu tiên không hoàn toàn đạt được (đặc biệt là ở các quốc gia đang phát triển, được Hoa Kỳ và LHQ tài trợ) là việc chuyển đổi sang PBB xuất phát từ sự khuyến khích mạnh mẽ thông qua các chương trình tài trợ của các tổ chức tài trợ chứ không phải xuất phát từ nhu cầu của quốc gia đó. Để đối phó với những khó khăn này, PBB đã được sửa đổi thành một số hình thức dự toán NS khác (chẳng hạn như hệ thống lập dự toán NS theo chương trình kế hoạch (PPBS) năm 1965; mô hình quản lý theo mục tiêu (management by objectives – MBO) năm 1973; và NS dựa trên số không (ZBB) năm 1970 (Kong, 2005). Bên cạnh đó, những hình thức PBB còn có một số nhược điểm, chẳng hạn như tăng các thủ tục giấy tờ trong quá trình lập NS, thiếu thông tin HQHĐ cần thiết cho phân tích và khó khăn trong việc đo

lường chi phí và lợi ích của chương trình và phức tạp trong việc liên kết các chương trình với cấu trúc NS trong PBBs (như trường hợp của Hoa Kỳ).

Đến những năm 1980, PBB đã được hồi sinh nhằm giúp cho Chính phủ trở nên giống DN hơn, để đảm bảo rằng Chính phủ đã cung cấp các dịch vụ cần thiết và chịu trách nhiệm trước công dân của mình. Sự tái sinh này của PBB tập trung định hướng nhiều hơn vào khách hàng như là một phần của NPM, đã thống trị quá trình cải cách NS.

Giai đoạn những năm 1990

Sau giai đoạn đầu hình thành của PBB cũ, thì từ những năm 1980, MH dự toán NS theo HQHĐ/kết quả đầu ra (PBB) đã được nhiều quốc gia thông qua nhằm mục đích nâng cao trách nhiệm giải trình và hiệu quả của các chương trình công.

Hơn ba thập kỷ qua đã chứng kiến một xu hướng rõ ràng từ các quốc gia phát triển mang lại một định hướng về HQHĐ mạnh hơn vào quản lý chi tiêu công. New Zealand và Úc được coi là tiền thân của quản lý hoặc dự toán NS theo HQHĐ vào cuối năm 1980, sau đó là đến đầu giữa những năm 1990 bởi Canada, Đan Mạch, Phần Lan, Pháp, Hà Lan, Thụy Điển, Vương quốc Anh và Hoa Kỳ. Và trong cuối những năm 1990 đến đầu những năm 2000, Áo, Đức và Thụy Sĩ gia nhập đội và giới thiệu các phiên bản khác nhau của những cải cách này (Shah và Shen, 2007).

Đồng thời, PBB cũng tăng nhanh ở các quốc gia khác trong tổ chức kinh tế hợp tác và phát triển (OECD), đây được xem là cách để làm cho các Chính phủ cạnh tranh hơn và chi tiêu hiệu quả và là phản ứng của những người đóng thuế do hoài nghi về chi tiêu của Chính phủ dẫn đến Chính phủ có trách nhiệm giải trình nhiều hơn. Sau đó, nhiều quốc gia đã mở rộng thực hiện PBB và giới thiệu pháp luật mới đòi hỏi có điểm chuẩn và đo lường hiệu quả hoạt động (OECD, 2002; Melkers và Willoughby, 2005).

Có thể thấy, những năm 1990 là một kỷ nguyên vàng cho cải cách PBB. Đặc biệt, Quốc hội Hoa Kỳ đã thông qua Đạo luật Giám đốc Tài chính năm 1990 và Đạo luật về HQHĐ và Kết quả của Chính phủ năm 1993, những đạo luật này cùng nhau đặt nền tảng lập pháp cho cải cách PBB trong những năm gần đây. Chính quyền George W. Bush cũng đã khởi xướng một sơ đồ xếp hạng HQHĐ liên quan đến HQHĐ với yêu cầu của chương trình tài trợ (Niu và cộng sự, 2005). Ngoài ra, trong cuộc cải cách ở cấp liên bang, nhiều Chính phủ tiểu bang và địa phương của Hoa Kỳ đã giới thiệu phiên bản PBB trong những năm 1990 (Poister và Streib 1999; Willoughby và Melkers 2000; Berman và Wang 2000).

Tuy nhiên, các sáng kiến PBB vẫn chưa được giới thiệu ở các quốc gia đang phát triển trong thập kỷ này. Ví dụ: Thái Lan, Ai Cập, Ấn Độ, Malaysia, Philipin và Sri Lanka tất cả vẫn còn giới thiệu phiên bản PBB của riêng họ (Dean, 1986a,b,c; OECD, 2002). Một số quốc gia cũng đã áp dụng cải cách để giảm chi phí, tăng cường hiệu quả của Chính phủ và tăng sự hài lòng của công chúng với các chương trình công. Những quốc gia khác áp dụng PBB được thông qua vì áp lực bên ngoài từ các nước tài trợ, và các tổ chức quốc tế đã bắt đầu yêu cầu minh bạch hơn ở các quốc gia tiếp nhận, chứng minh các tài trợ được sử dụng và kết quả viện trợ nước ngoài đã mang lại.

Nhìn chung lại, cho dù động lực cải cách nào đi chăng nữa thì PBB hiện nay đã trở nên nhiều hơn phổ biến rộng rãi hơn ở cả các quốc gia phát triển và đang phát triển so với một thập kỷ trước. Tuy nhiên, tính phổ biến trên toàn thế giới của PBB không ngụ ý rằng nó luôn cung cấp khả năng khắc phục nhanh chóng cho nhiều vấn đề của Chính phủ. Bên cạnh đó với kinh nghiệm lâu năm của các nước phương Tây trong cải cách PBB cho thấy PBB có xu hướng tạo ra nhiều thách thức mới cho các nhà hoạch định chính sách và đòi hỏi các cam kết về thời gian và nguồn lực to lớn trong quá trình thực hiện.

❖ *Khái niệm lập dự toán ngân sách theo HQHĐ (Performance – based budgeting - PBB)*

Khái niệm về PBB không phải là mới, đã được sử dụng trong những năm qua ở cả khu vực công và tư của một số nước phát triển và đang phát triển. Từ đó, dẫn đến có một sự đa dạng về các định nghĩa của khái niệm PBB (Martí, 2013; Melkers và Willoughby, 2001). Bảng 1 cung cấp một số định nghĩa.

Bảng 1

Khái niệm	Tác giả/ tham khảo	Định nghĩa
PBB (Performance – based budgeting)	Robinson và Brumby (2005)	PBB là một thủ tục hoặc cơ chế muốn tăng cường mối quan hệ giữa chi tiêu NS và đầu ra - KQĐR thông qua việc sử dụng thông tin HQHĐ trong việc ra quyết định về phân bổ nguồn lực
	Shah và Shen (2007, trang 5)	PBB là một hệ thống dự toán NS trình bày mục đích và mục tiêu cần có tiền, chi phí của các chương trình và hoạt động liên quan được đề xuất để đạt được các mục tiêu và đầu ra hoặc dịch vụ được đưa ra theo từng chương trình.
	Mardiasmo (2002)	Hệ thống PBB là một hệ thống bao gồm các chương trình và tiêu chuẩn hiệu quả hoạt động như là một công cụ để đạt được các mục tiêu và mục đích của các chương trình hàng năm trong đó sẽ thấy được các liên kết giữa các quỹ có sẵn với các kết quả mong đợi.

Trong các nghiên cứu trước đây không có định nghĩa hoàn toàn chính xác về khái niệm mô hình PBB (Young, 2003).

Mặc dù có nhiều định nghĩa cho PBB nhưng điểm chung của các định nghĩa trên là đề cập đến việc sử dụng các thông tin về kết quả nói chung, liên kết "mối quan hệ giữa NS và kết quả" và "mối quan hệ giữa chi số HQHĐ và đánh giá".

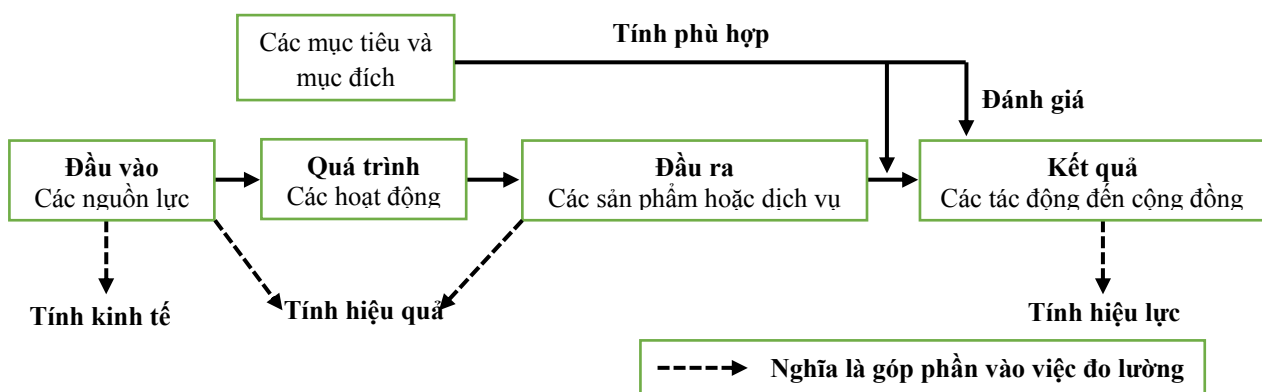
Tóm lại PBB được định nghĩa như sau: PBB là mô hình soạn lập dự toán NS dựa vào cơ sở tiếp cận những thông tin HQHĐ để phân bổ và đánh giá sử dụng nguồn lực tài chính, nhằm hướng vào đạt được những mục tiêu chiến lược phát triển của Chính phủ nói chung và đơn vị nói riêng.

❖ **Quy trình PBB**

PBB bao hàm một chiến lược tổng thể nhằm đạt được những thay đổi quan trọng, trong việc quản lý và đo lường công việc thực hiện của các đơn vị khu vực công so với mục tiêu đề ra. Nó bao gồm nhiều công đoạn như: Thiết lập mục tiêu, lựa chọn các chỉ số và kết quả nhắm tới, giám sát công việc thực hiện, phân tích và báo cáo những kết quả này so với mục tiêu đề ra (Sử Đình Thành, 2005).

Như vậy, PBB là một mô hình lập dự toán yêu cầu các đơn vị khu vực công và Chính phủ phải thiết lập hệ thống thông tin quản lý liên quan đến phân bổ và sử dụng nguồn lực tài chính như các thông tin đầu ra, đầu vào, chi phí tài trợ và mối quan hệ giữa các đầu ra với các yếu tố đầu vào và những tác động của các yếu tố này đến kết quả mong muốn của Chính phủ và phù hợp với mục tiêu chính sách (Sử Đình Thành, 2005).

Hình 1: Mô hình quy trình NS



Nguồn: Sử Đình Thành (2005)

Các thuật ngữ chính được sử dụng trong Hình 1 để mô tả mô hình quy trình NS, được định nghĩa như sau:

Mục đích – Aim là một bản tóm tắt các mục tiêu tổng thể, mục tiêu chiến lược kinh tế xã hội, thể hiện tầm nhìn bao gồm những nỗ lực mà tổ chức đang thực hiện (United Kingdom National Audit Office - UKNAO, 2001).

Mục tiêu – Objectives là những tuyên bố ngắn gọn về các mục tiêu chính được theo đuổi trong trung và dài hạn, phản ánh các thành phần chính của chiến lược dự định (UKNAO, 2001).

Đầu vào – inputs: được định nghĩa là lao động, vật liệu và các nguồn lực khác được các cơ quan, đơn vị công sử dụng để thực hiện các hoạt động sản xuất đầu ra và từ đó tạo nên KQĐR (VDTF, 1997).

Đầu ra - outputs: là các sản phẩm và dịch vụ được các cơ quan Nhà nước, đơn vị công tạo ra và cung cấp cho xã hội (VDTF 1997).

Quy trình - Process là các hoạt động, chiến lược hoặc các hoạt động được sử dụng để tạo ra những KQĐR được thiết kế để mang lại kết quả (Commonwealth Depression of Finance and Adminisfencing - CDFA, 1998).

Các kết quả- outcomes là những tác động, ảnh hưởng của Chính phủ đối với cộng đồng (có chủ ý hoặc không có chủ ý) (VDTF, 1997) từ quá trình tạo ra một **đầu ra** hoặc nhóm các đầu ra.

Tính kinh tế- economy là chất lượng và số lượng tài chính, nguồn nhân lực và vật chất phù hợp và chi phí có liên quan thấp nhất và có thể được đánh giá thông qua các đo lường đầu vào và so sánh với các tiêu chuẩn và định mức (Campo và Tommasi 1999).

Tính hiệu quả- efficiency là liên quan đến đầu ra và nguồn lực đầu vào cần thiết, là mức độ đầu vào được giảm thiểu cho một mức đầu ra nhất định, hoặc đầu ra được tối đa hóa cho một mức đầu vào nhất định (CDFA, 1998). Chỉ số hiệu quả được tính toán thông qua các chỉ tiêu: Chi phí trên một đơn vị đầu ra; chi phí trung bình của xã hội để sản xuất một đơn vị đầu ra.

Tính hiệu lực - effectiveness là cung cấp thông tin trong phạm vi đầu ra đạt được so với các mục tiêu chính sách, là mức độ đạt được kết quả thực tế, về kết quả thu được, thông qua các đầu ra hoặc chi phí quản lý có liên quan (CDFA 1998). Để có được thông tin về chỉ số hiệu lực, cần tập trung vào làm rõ vấn đề đánh giá quá trình tạo ra các đầu ra của đơn vị hiện tại có đóng góp đến kết quả dự kiến hay không?

Sự phù hợp - appropriateness là mức độ mà các kết quả thực tế phù hợp với nhu cầu của cộng đồng và mục tiêu chiến lược của Chính phủ (CDFA, 1998).

3. Kinh nghiệm thiết lập MH PBB của các quốc gia trên thế giới

a. Hoa Kỳ

Theo như các nghiên cứu có liên quan, hầu hết các tài liệu nghiên cứu về NS đã được thực hiện tại Hoa Kỳ và tập trung vào vấn đề dự toán NSNN. Đồng thời hệ thống PBB đã trở thành một công cụ quản lý được chấp nhận ở các chính quyền địa phương ở Hoa Kỳ (Poister và McGowan, 1984). Sau đây là một số bài học kinh nghiệm thiết lập PBB ở Hoa Kỳ cho các quốc gia khác:

Thứ nhất, cải cách cần có thời gian (Hoa Kỳ đã tiến hành cuộc cải cách kéo dài hàng thập kỷ thử nghiệm từ những năm 1950 (Niu và cộng sự, 2005)) và các đổi mới hành chính cần được quy định bằng pháp luật để các đổi mới có thể tồn tại lâu hơn trong môi trường chính trị hiện tại.

Thứ hai, PBB phải được liên kết với quản lý theo HQHĐ.

Thứ ba, cần chú ý nhiều hơn đến chi tiết về đo lường HQHĐ: Lựa chọn và tuân thủ các đo lường thích hợp, tạo ra sự tin tưởng vào các đo lường, sử dụng chỉ số đo lường HQHĐ như là sự một trợ giúp cho việc ra quyết định và sử dụng HQHĐ trong quá trình quản lý hành chính thường xuyên; và nó còn là một phần không thể tách rời của chiến lược lập kế hoạch và quản lý (Coplin và cộng sự, 2002).

Thứ tư, một yếu tố nữa là các hệ thống kế toán và kiểm toán không tương thích với PBB đang cản trở việc sử dụng rộng rãi PBB ở Hoa Kỳ và các quốc gia khác.

Thứ năm, tăng sử dụng công nghệ máy tính và ứng dụng vào quản lý có thể giúp xử lý nhiều dữ liệu hơn một cách kịp thời và tiết kiệm chi phí (Coplin và cộng sự, 2002).

Nhìn chung lại qua 2 lần song chuyển đổi sang PBB, nỗ lực thực hiện PBB ở Hoa Kỳ được thông qua bởi áp lực pháp lý về trách nhiệm giải trình trong tất cả các cơ quan liên bang. Trong đó, có luật GPRA, thể hiện sự hỗ trợ của cả Tổng thống và Quốc hội, là một đạo luật đã tạo sức mạnh cho các phòng ban và cơ quan thực hiện PBB, nội dung của GPRA đã cung cấp thông tin phù hợp về cách thực hiện, từ lập kế hoạch chiến lược, các đo lường HQHĐ và liên kết HQHĐ với NS và hội nhập cũng như thông tin về các kế hoạch và báo cáo HQHĐ. Bên cạnh đó, Hoa Kỳ còn thực hiện đào tạo về PBB một cách toàn diện và chuyên sâu.

b. Các quốc gia thuộc tổ chức OECD

Việc thực hiện PBB sau năm 1980 phát triển mạnh ở các nước thành viên OECD, bao gồm New Zealand, Úc, Đan Mạch, Thụy Điển, Anh, Mexico và Hy Lạp. Bên cạnh đó, theo Curristine (2005), việc thực hiện PBB ở các quốc gia OECD đã thay đổi cả về kỹ thuật và hình thức.

Việc thực hiện PBB đòi hỏi những thay đổi trong khuôn khổ luật pháp, thể chế, cách thức xây dựng và điều hành kế hoạch NS cũng như văn hóa quản lý theo hướng đảm bảo trách nhiệm giải trình về kết quả hoạt động. Đồng thời, cũng theo nhận định của Sử Đình Thành (2005) một số bài học cho việc thực hiện PBB được rút ra từ kinh nghiệm của các nước OECD đó là việc tập trung vào đổi mới một số vấn đề then chốt, cụ thể như sau:

- *Thay đổi vai trò và cấu trúc quản lý của NN cho phù hợp với MH PBB*; đây là: Bước khởi đầu cho việc cải cách quản lý NS, các nước OECD đã tập trung vào giảm bớt quy mô khu vực công, thông qua cải cách các dịch vụ công và tư nhân hóa các DN Nhà nước, để giúp giảm bớt chi tiêu công và đạt được sự ổn định kinh tế vĩ mô (ví dụ trường hợp quốc gia New Zealand). Đồng thời, xác lập vai trò của Nhà nước trong nền kinh tế thông qua việc xác định tính hợp lý về sự can thiệp của Nhà nước sao cho phù hợp với năng lực, đồng thời tăng cường cơ chế trách nhiệm, cung cấp những động lực và đặt các tổ chức Nhà nước hoạt động trong môi trường cạnh tranh để nâng cao tính hiệu quả.

- *Cải thiện công việc thực hiện của các đơn vị công*: Cấu trúc NS được gắn kết với nhiệm vụ của cơ quan và các hoạt động của nó, thông qua việc đưa vào áp dụng khuôn khổ chỉ tiêu trung hạn. Những kế hoạch chi tiêu được đánh giá theo mục đích kiểm soát chiến lược trong sự gắn kết với tính thích hợp của chính sách, và mục tiêu hoạt động của các đơn vị. Các nước OECD áp dụng đồng thời cả kiểm toán tuân thủ và kiểm toán hoạt động. Kết hợp với việc không ngừng hoàn thiện hệ thống kế toán nguồn lực, thay thế hệ thống kế toán tiền mặt bằng hệ thống kế toán dồn tích và kế toán kép.

- *Cải thiện việc lập kế hoạch chi tiêu và nguồn lực*: Các nước OECD đã đưa vào công cụ lập kế hoạch chi tiêu và nguồn lực trung hạn để hướng dẫn quy trình lập dự toán NS hàng năm, như trong trường hợp của Anh và Thụy Sĩ áp dụng NS trung hạn nhiều năm và cuốn chiếu.

- *Tăng cường sự quản lý*: Các nước OECD đều xem hệ thống quản lý chi tiêu công như là một công cụ quản lý.

Tóm lại: Sau khi đánh giá về sự phát triển của PBB và kinh nghiệm của việc triển khai PBB của Hoa Kỳ và các quốc gia thuộc tổ chức OECD có thể dẫn đến một số kết luận như sau:

Thứ nhất, xuất phát từ căng thẳng tài chính và các vụ bê bối tài chính là động cơ để gia tăng nhu cầu khắc phục thông tin và hiệu quả sử dụng NS của khu vực công, và dẫn đến thúc đẩy việc thực hiện PBB. Tuy nhiên, những kích thích này chỉ xảy ra trong giai đoạn đầu thực hiện PBB ở các quốc gia phát triển như Mỹ, Anh, Úc, New Zealand và Đan Mạch,... Còn ở một số quốc gia đang phát triển, động lực thực hiện PBB bị chi phối từ các quốc gia lớn hơn có ảnh hưởng thông qua các chương trình tài trợ cho các nước thuộc địa hoặc nhà tài trợ trước đó, cung cấp sự kích thích cần thiết cho các nước này để cải cách mô hình NS của quốc gia. Chính những ảnh hưởng bên ngoài này là nguyên nhân chính cho thấy những khó khăn trong việc triển khai PBB ở các quốc gia đang phát triển trong giai đoạn đầu do thiếu động lực nội bộ và cam kết thực hiện PBB.

Thứ hai, các yếu tố môi trường như hỗ trợ lập pháp, hành động hành chính và hỗ trợ cộng đồng của khu vực công là rất quan trọng để thực hiện PBB thành công, như Aristovnik và Seljak (2009) đã cho rằng, quá trình

cải cách PBB đòi hỏi thời gian đáng kể do các yếu kém về quản lý (như về các quy trình NS và thiếu nhân viên) và thiếu sự hỗ trợ và hướng dẫn về thể chế và mức độ hỗ trợ thấp hơn của các tổ chức công.

Thứ ba, các mức độ thực hiện thành công khác nhau giữa PBB cũ và PBB mới phụ thuộc vào sự phát triển của công nghệ máy tính và các ứng dụng quản lý để hỗ trợ quá trình này (Kong, 2005). Bên cạnh đó Robinson (2002) cũng lập luận rằng, hệ thống thông tin HQHĐ tốt, xây dựng chỉ số HQHĐ, và cải thiện hệ thống kế toán quản trị, và các công cụ phân tích và đánh giá phải được thực hiện trước khi thực hiện PBB (Abraszewski và cộng sự, 1999; Melkers and Willoughby, 2001; Robinson, 2002).

Hơn nữa Robinson (2007) cũng đã tuyên bố rằng, mô hình PBB được chứng minh ở các nước phát triển, không thể được chuyển hoàn toàn sang các nước đang phát triển do các đặc điểm và hạn chế khác nhau của các nước tiếp nhận (Ví dụ: Công chức, yếu tố văn hóa, lương thấp, chủ nghĩa cộng đồng), và thiếu động lực khuyến khích thực thi hoặc trừng phạt. Những vấn đề này ngụ ý rằng, các yếu tố môi trường hỗ trợ việc thực hiện PBB thuận lợi cần được thực hiện trước khi triển khai thực hiện PBB rộng rãi.

4. Kết luận

Việc thay đổi sang một hệ thống ngân sách mới có những thách thức lớn, sau khi tìm hiểu kinh nghiệm của các nước trên thế giới việc đổi mới chuyển sang áp dụng mô hình này không đơn giản, đã có một số quốc gia trên thế giới áp dụng không thành công. Vì vậy, thông qua bài viết này góp phần tổng hợp hóa kiến thức về mô hình PBB, giúp các nhà quản lý các đơn vị khu vực công có một sự nhìn nhận rõ hơn liên quan đến việc áp dụng mô hình PBB, sẽ giúp các nhà quản lý sắp xếp tốt hơn các chiến lược ngân sách của mình. Đồng thời giúp Nhà nước nhận diện được những thuận lợi cũng như khó khăn trong việc thực hiện chính sách chuyển đổi sang lập dự toán theo mô hình PBB, tiếp tục các công cuộc cải cách cần thiết để mở rộng phạm vi cải cách tiến dần đến chuyển đổi hoàn toàn sang mô hình rộng khắp cả nước. □

Tài liệu tham khảo

- Aristovnik, A. & Seljak, J., 2009. *Performance budgeting: selected international experiences and some lessons for Slovenia*. Munich Personal RePEc Archive Paper, Issue No.15499.
- Ball, A., Soare, V. & Brewis, J., 2012. *Engagement research in public sector accounting*. *Financial Accountability & Management*, 28(2): 189-214.
- Bandy, G., 2011. *Financial management and accounting in the public sector*. New York: Routledge
- Berman, E. & Wang, X., 2000. *Performance measurement in U.S. counties: Capacity for reform*. *Public Administration Review*, 60(5): 409-420
- Campo, S. & Tommasi, D., 1999. *Budget systems and expenditure classification*. In: *Managing government expenditure*. Manila: Asian Development Bank Institution.
- CDF, 1998. *Specifying outcomes and outputs: Implementing the commonwealth's accrual-based outcomes and outputs framework*. Canberra: Commonwealth Department of Finance and Administration.
- Coplin, W. D., Merget, A. E. & Bourdeaux, C., 2002. *The professional researcher as Change Agent in the government-performance movement*. *Public Administration Review*, 62(6): 699-711.
- Curriss, T., 2005. *Government performance: Lessons and challenges*. *OECD Journal on Budgeting*, 5(1): 127-151.
- Delavallade, C., 2006. *Corruption and distribution of public spending in developing countries*. *Journal of Economics and Finance*, 30(2), 222-239
- Jones, R. & McCaffery, J. L., 2010. *Performance budgeting in the U.S. federal government: History, status and future implications*. *Public Finance & Management*, Volume 10: 482-523.
- Kong, D., 2005. *Performance-based budgeting: The U.S. experience*. *Public Organization Review: A Global Journal*, Volume 5: 91-107
- Lee, J. & Wang, X., 2009. *Assessing the impact of performance-based budgeting: a comparative analysis across the United States, Taiwan, and China*. *Public Administration Review*, Volume Special Issue (69): 60-66
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*, Yogyakarta. Andi.
- Martí, C., 2013. *Performance budgeting and accrual budgeting*. *Public Performance & Management Review*, 37(1): 33-58
- Melkers, J. E. & Willoughby, K. G., 2001. *Budgeters' views of state performance budgeting systems: Distinction across branches*. *Public Administration Review*, 61(1): 54-64.
- Melkers, J. & Willoughby, K., 2005. *Models of performance-measurement use in local governments: Understanding budgeting, communication, and lasting effects*. *Public Administration Review*, 65(2): 180-190.
- Naseri, A. et al., 2015. *Identification of obstacles in establishing the performance-based budgeting system in Medical Sciences Universities of Iran using the Shah model*. *Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences*, 5(S1): 1155-1165.
- Niu, M., Ho, A. & Ma, J., 2005. *Performance-based budgeting in China: A case study of Guangdong*. Beijing.
- OECD, 2002. *RBM in the development co-operation agencies: a review of experience*. Paris, France: Development Assistance Committee (DAC).
- Ouda, H. A. G., 2008. *A prescriptive model of the transition to accrual accounting in central government*. *International Journal of Government Financial Management*: 36-119

- Phạm Quang Huy, 2014. Hoàn Thiện hệ thống kế toán thu, chi ngân sách Nhà nước tại Việt Nam. Luận án tiến sĩ kinh tế, trường đại học Kinh tế TP.HCM.
- Poiste, T. H. & McGowa, R. P., 1984. *The use of management tools in municipal government: A national survey*. *Public Administration Review*, 44(3), p. 215.
- Poister, T. H. & Streib, G., 1999. *Performance measurement in municipal government: Assessing the state of the practice*. *Public Administration Review*, 59(4): 325-335.
- Robinson, M., 2002. *Best practices in performance budgeting*. Discussion Paper, November (124).
- Robinson, M. & Brumby, J., 2005. *Does performance budgeting work? An analytical review of the empirical literature*, Washington, DC: Working Paper No. 5-210. International Monetary Fund
- Rubin, I. S., 1988. *New directions in budget theory*. Albany: State University of New York Press.
- Schick, A., 2007. *Performance budgeting and accrual budgeting: Decision rules or analytic tools?*. *OECD Journal on Budgeting*, 7(2): 109-138
- Shah, A. & Shen, C., 2007. *A primer on performance budgeting*. *Budgeting and Budgetary Institution*: 137-178
- Sứ Đình Thành, 2005. *Vận dụng phương thức lập ngân sách theo kết quả đầu ra trong quản lý chi tiêu công của Việt Nam*. Nhà xuất bản Tài Chính
- Trakarnvanich, B., 2010. *Performance based budgeting system. A study of poverty reduction policy implementation in Thailand*, s.l.: s.n.
- Trần Thị Thanh Hương, 2007. *Luận cứ khoa học của phương thức lập ngân sách theo kết quả đầu ra trong quản lý chi tiêu công của Việt Nam*. Luận văn thạc sĩ, trường Đại học Kinh Tế TP. HCM.
- Trần Ngọc Hùng, 2016. *Các nhân tố tác động đến việc vận dụng kế toán quản trị trong các DN nhỏ và vừa tại Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế, trường Đại học Kinh Tế TP. HCM
- UKNAO, 2001. *Measuring the performance of government departments*, London: Reported by the Comptroller and Auditor General, National Audit Press Office
- VDTF, 1997. *Management reform program: Output specification and performance*, Melbourne: Victoria Department of Treasury and Finance
- Young, R. D., 2003. *Performance-based budget systems*. USC Institute for Public Service and Policy Research-Public Policy & Practice, 2(2): 11-24.
- Willoughby, K. G. & Melkers, J. E., 2000. *Implementing PBB: Conflicting views of success*. *Public Budgeting & Finance*, 20(1): 105-120
-

TÁC ĐỘNG CỦA IFRS 16 “CÁC VỤ THUÊ TÀI SẢN” ĐỐI VỚI CÁC CHỈ SỐ HOẠT ĐỘNG CHÍNH CỦA DOANH NGHIỆP: GIỚI HẠN, ƯU ĐIỂM VÀ NHƯỢC ĐIỂM

✎ Nguyễn Thị Bạch Tuyết – Trường Đại học Lạc Hồng

Ngày nhận: 09/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Bài viết này tập trung vào tác động của tiêu chuẩn IFRS 16 “Các vụ thuê tài sản” đối với các chỉ số tài chính của DN (DN). Mức độ ảnh hưởng này có thể được cho là thay đổi tùy thuộc vào mức độ sử dụng của các DN thuê và cũng tùy thuộc vào lĩnh vực DN đang kinh doanh. Kết quả cho thấy, các giao dịch trong tương lai có thể bị ảnh hưởng bởi IFRS 16 như bán và cho thuê, mua lại, mua lại và sáp nhập, và cho thuê so với mua.

Abstract: This article focuses on the impact of the new standard IFRS 16 Leases on the companies' key performance indicators. The magnitude of this impact could be said to change depending on the usage density of the lease in the companies and also depending on the sector they are in. The results show that future transactions may be influenced by IFRS 16 such as sale and leaseback, acquisitions and mergers, and lease vs. buying.

Từ khóa: IFRS 16, IAS 17, SIC- 15, thuê tài sản.

1. Giới thiệu về tổng quan

Tiêu chuẩn cho thuê IFRS 16 đưa ra các nguyên tắc cho việc ghi nhận, đo lường, trình bày và công bố của các vụ thuê tài sản. Nó có hiệu lực cho các năm tài chính, bắt đầu vào ngày hoặc sau ngày 01/01/2019, nhưng áp dụng trước đó được phép đối với các DN áp dụng IFRS 15 “Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng” vào ngày hoặc trước ngày áp dụng IFRS 16 lần đầu. Tiêu chuẩn này thay thế IAS 17 “Các vụ thuê tài sản”, IFRIC 4 “Xác định liệu một thỏa thuận có bao gồm một vụ thuê tài sản”, SIC-15 “Các vụ thuê tài sản hoạt động - Các ưu đãi” và SIC - 27 “Đánh giá chất của các giao dịch liên quan đến hình thức pháp lý của vụ thuê tài sản”. Trong một thời gian dài, các tiêu chuẩn cho thuê đã thu hút sự chú ý của các nhà khoa học và DN.

Một tuyên bố quan trọng của Durocher (2008) phản ánh tác động của các hợp đồng thuê hoạt động thuộc 100 công ty có doanh thu cao nhất trong năm 2002 và 2003 có giao dịch chứng khoán trên thị trường chứng khoán Canada trên các giả định nhất định, dựa trên bảng cân đối tài chính (lãi suất, tổng vòng đời của hợp đồng thuê /vòng đời tiêu thụ /vòng đời còn lại và thuế suất). Branswijck và cộng sự. (2011) đã tuyên bố rằng, thay đổi quan trọng nhất là loại bỏ sự khác biệt giữa cho thuê tài chính và cho thuê hoạt động trong nghiên cứu dự thảo được thực hiện bởi IASB và FASB được công bố vào năm 2010. Họ đã xác định rằng, tỷ lệ nợ/vốn chủ sở hữu và tỷ lệ lợi nhuận trên tài sản hiện có, hai tỷ lệ bị ảnh hưởng tiêu cực. Ngoài ra, họ đã phát hiện ra những tác động xảy ra trong các chỉ số tài chính có sự khác biệt giữa các ngành.

Bằng cách mở rộng, Bohušová (2015) nhắc lại những thay đổi được thực hiện trên IAS-17 có tác động quan trọng đến báo cáo tài chính và chỉ số tài chính. Trong nghiên cứu được thực hiện bởi Öztürk và Serçemeli (2016), nhằm mục đích chỉ ra sự khác biệt chính giữa IFRS 16 và IAS 17 là tình trạng tất cả các giao dịch cho thuê được ghi nhận là giao dịch cho thuê tài chính của bên thuê bất kể hoạt động cho thuê là cho thuê tài chính hay cho thuê hoạt động và thực tế việc công bố báo cáo tài chính đã được phát triển theo cách chúng sẽ phản ánh dòng tiền, hiệu quả tài chính và tình hình tài chính của bên thuê hoặc bên cho thuê. Nói cách khác, IFRS 16 sẽ dẫn đến việc chấm dứt sự phân biệt giữa cho thuê hoạt động và cho thuê tài chính, vốn hóa hợp đồng cho thuê và quyết toán tài chính không được ghi nhận cho thuê dài hạn.

2. Những điểm mới về đánh giá và trình bày các vụ cho thuê tài sản theo IFRS 16

Theo IFRS 16 định nghĩa, hợp đồng thuê tài sản là một hợp đồng là, hoặc có bao gồm, một vụ thuê tài sản nếu hợp đồng chuyển giao quyền kiểm soát việc sử dụng một tài sản được xác định cho một khoảng thời gian để đổi lấy khoản thanh toán [IFRS 16: 9].

Một doanh nghiệp cần xác định thời gian thuê là thời hạn không thể hủy ngang của một vụ thuê tài sản, cùng với cả hai:

(1) Các thời hạn bao gồm trong một lựa chọn gia hạn việc thuê tài sản nếu bên thuê chắc chắn một cách hợp lý thực hiện lựa chọn đó; và □

(2) Các thời hạn bao gồm trong một lựa chọn chấm dứt việc thuê tài sản nếu bên thuê chắc chắn một cách hợp lý không thực hiện lựa chọn đó. □

Doanh nghiệp đánh giá liệu bên thuê chắc chắn một cách hợp lý sẽ thực hiện lựa chọn gia hạn việc thuê tài sản hoặc mua tài sản thuê, hoặc không thực hiện lựa chọn kết thúc vụ thuê tài sản. Doanh nghiệp cân nhắc tất cả các sự kiện và tình huống có liên quan tạo ra một ưu đãi kinh tế cho bên thuê để thực hiện, hoặc không thực hiện lựa chọn, bao gồm bất kỳ các thay đổi nào được kỳ vọng trong các sự kiện và tình huống từ ngày bắt đầu cho đến ngày thực hiện lựa chọn. Ví dụ của các yếu tố cần cân nhắc bao gồm, nhưng không giới hạn vào: □

(1) Các thời hạn và các điều kiện của hợp đồng cho các thời hạn tùy chọn so với các mức giá thị trường;

(2) Các cải thiện đáng kể cho việc thuê mướn được tiến hành trong thời hạn hợp đồng và những cải thiện này được kỳ vọng đem lại lợi ích kinh tế quan trọng cho bên thuê khi lựa chọn gia hạn hoặc chấm dứt việc thuê tài sản, hoặc mua tài sản thuê, trở thành có thể thực hiện được. □

(3) Các chi phí liên quan đến việc chấm dứt việc thuê tài sản, chẳng hạn như các chi phí thương lượng, chi phí tái định cư, chi phí xác định tài sản thuê khác phù hợp cho các nhu cầu của bên thuê, chi phí tích hợp một tài sản mới vào các hoạt động của bên thuê, hoặc các khoản phạt chấm dứt việc thuê và các chi phí tương tự, bao gồm các chi phí của việc hoàn trả tài sản thuê về điều kiện hoặc địa điểm được chỉ định của hợp đồng; □

(4) Tầm quan trọng của tài sản thuê đó đối với các hoạt động của bên thuê, có cân nhắc ví dụ như liệu tài sản thuê là một tài sản đặc biệt, vị trí của tài sản thuê và tính sẵn có của các lựa chọn thay thế thích hợp; và □

(5) Điều kiện đi kèm với việc thực hiện lựa chọn (nghĩa là khi lựa chọn có thể được thực hiện chỉ khi một hay nhiều điều kiện được đáp ứng) và khả năng các điều kiện đó tồn tại. □

Trong phạm vi bài viết này tác giả phân tích một số thuật ngữ sau:

a. Tài sản được xác định: Một tài sản thông thường được xác định bằng cách xác định rõ ràng trong một hợp đồng. Tuy nhiên, một tài sản cũng có thể được xác định bằng cách ám chỉ ngầm vào thời điểm tài sản sẵn sàng cho khách hàng sử dụng. □

Ngay cả khi tài sản được xác định, một khách hàng không có quyền sử dụng một tài sản được xác định nếu nhà cung cấp có quyền đáng kể để thay thế tài sản trong suốt thời gian sử dụng. Một quyền thay thế tài sản của một nhà cung cấp là đáng kể chỉ khi cả 2 điều kiện sau tồn tại: □

(a) Nhà cung cấp có khả năng thực tiễn để thay thế bằng các tài sản thay thế trong suốt thời gian sử dụng (ví dụ, khách hàng không thể ngăn ngừa nhà cung cấp thay thế tài sản và các tài sản có sẵn cho nhà cung cấp hoặc nhà cung cấp có thể tìm ra nguồn thay thế trong một khoảng thời gian hợp lý); và

(b) Nhà cung cấp sẽ có lợi ích kinh tế từ việc thực hiện các quyền của họ khi thay thế tài sản (nghĩa là các lợi ích kinh tế từ việc thay thế tài sản được kỳ vọng vượt quá các chi phí của việc thay thế tài sản).

Nếu nhà cung cấp có một quyền hoặc một nghĩa vụ thay thế tài sản chỉ vào ngày hoặc sau một ngày cụ thể hoặc là một sự kiện cụ thể xảy ra, quyền thay thế của nhà cung cấp không đáng kể bởi vì nhà cung cấp không có khả năng thực tiễn để thay thế bằng các tài sản thay thế trong suốt thời gian sử dụng.

Quyền hoặc nghĩa vụ của nhà cung cấp thay thế tài sản cho việc sửa chữa và bảo hành, nếu tài sản không vận hành một cách hợp lý hoặc nếu có sẵn một sự nâng cấp kỹ thuật không ngăn cản khách hàng có quyền sử dụng một tài sản.

b. Quyền sử dụng và kiểm soát: Để đánh giá liệu một hợp đồng có bao gồm quyền kiểm soát việc sử dụng một tài sản được xác định cho một khoảng thời gian, một doanh nghiệp cần đánh giá liệu, thông qua thời gian sử dụng, khách hàng có cả hai điều sau: [IFRS 16-B9]

(a) Quyền thu được đáng kể tất cả các lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản được xác định; và

(b) Quyền điều khiển việc sử dụng tài sản được xác định. □

Một khách hàng có quyền điều khiển việc sử dụng của một tài sản được xác định trong suốt thời gian sử dụng chỉ khi một trong hai điều sau xảy ra: [IFRS 16-B24]

(a) Khách hàng có quyền điều khiển cách và cho mục đích nào mà tài sản được sử dụng trong suốt thời gian sử dụng hoặc

(b) Các quyết định có liên quan về cách và cho mục đích nào mà tài sản được sử dụng được xác định trước; và

▪ Khách hàng có quyền vận hành tài sản (hoặc điều khiển những người khác vận hành tài sản theo cách mà họ xác định trong suốt thời gian sử dụng), mà nhà cung cấp không có quyền thay đổi những hướng dẫn vận hành đó;

▪ Khách hàng thiết kế tài sản (hoặc các khía cạnh cụ thể của tài sản) theo một cách để xác định trước cách nào và cho mục đích nào mà tài sản sẽ được sử dụng trong suốt thời gian sử dụng. □

Một hợp đồng có thể bao gồm các thời hạn và các điều kiện được thiết kế để bảo vệ quyền lợi của nhà cung cấp từ tài sản hoặc những tài sản khác, để bảo vệ nhân sự của họ, hoặc để đảm bảo là nhà cung cấp tuân thủ với các luật hoặc các quy định. Các ví dụ về các quyền được bảo vệ như sau, một hợp đồng có thể (i) chỉ

định giá trị tối đa của việc sử dụng một tài sản hoặc giới hạn nơi hoặc khi nào khách hàng có thể sử dụng sản phẩm, (ii) yêu cầu một khách hàng tuân theo các thông lệ vận hành cụ thể, hoặc (iii) yêu cầu một khách hàng thông báo nhà cung cấp về các thay đổi cách một tài sản sẽ được sử dụng. Các quyền được bảo vệ thông thường xác định phạm vi quyền sử dụng của khách hàng, nhưng không cô lập, ngăn ngừa khách hàng có quyền điều khiển việc sử dụng một tài sản. □

Biểu đồ sau có thể trợ giúp các doanh nghiệp trong việc đánh giá liệu một hợp đồng bao gồm, một vụ thuê tài sản.

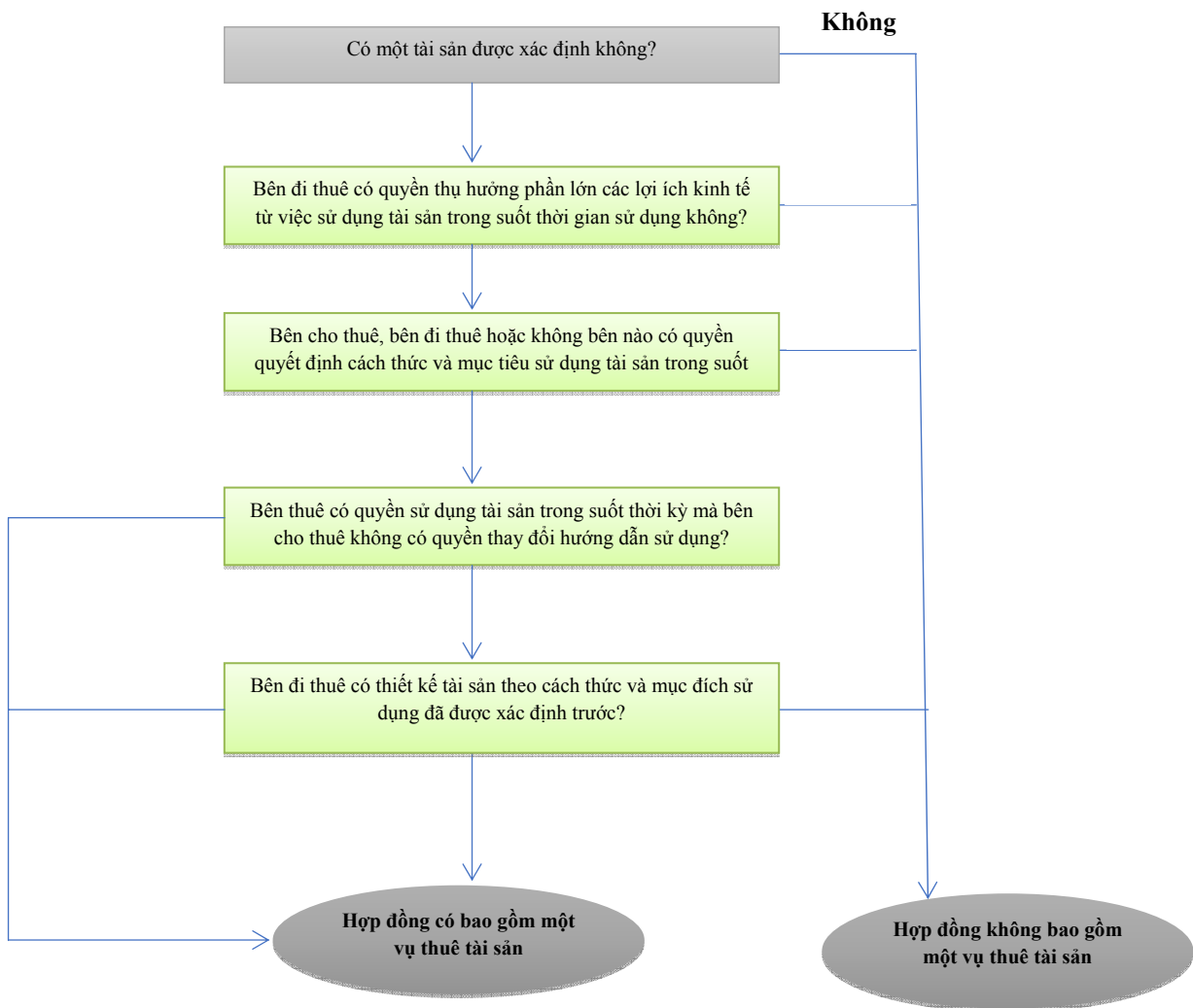
Dựa vào hình 1, hãy phân tích hai ví dụ này và thiết lập nếu hợp đồng có hoặc không có hợp đồng thuê.

Ví dụ 1: DN XYZ, với tư cách là khách hàng, đã ký hợp đồng với người giao nhận. Hợp đồng cung cấp cho khách hàng sử dụng độc quyền 5 xe tải có các yếu tố kỹ thuật cụ thể trong bốn năm. DN XYZ có quyền hoạt động khi nào, ở đâu và vận chuyển hàng hóa nào theo quy định an toàn về vận chuyển theo luật địa phương. Nhà cung cấp phải có nghĩa vụ thay thế bất kỳ chiếc xe tải nào bằng một xe tải tương tự khi và chỉ khi có sửa chữa cần thiết hoặc sửa đổi định kỳ.

Phân tích:

- Có một tài sản được xác định.
- Khách hàng có quyền có được tất cả các lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản trong suốt thời gian sử dụng.
- Khách hàng có quyền chỉ đạo cách thức và mục đích sử dụng của tài sản trong suốt thời gian sử dụng. Vì vậy, hợp đồng có bao gồm một vụ thuê tài sản.

Hình 1: Hợp đồng có bao gồm hay không bao gồm một vụ thuê tài sản



Ví dụ 2: DN XYZ, với tư cách là khách hàng, đã ký hợp đồng với người giao nhận. Hợp đồng bắt buộc người giao nhận vận chuyển một số lượng hàng hóa cụ thể, sử dụng một chiếc xe tải nào đó theo một lịch trình được xác định trước trong bốn năm. Công ty vận chuyển Forwarder được chỉ định, công ty này có một đội tàu lớn được sử dụng để vận chuyển hàng hóa.

Phân tích:

- Không có tài sản được xác định. Trên thực tế các nhà cung cấp có quyền thay thế đáng kể.
- Khách hàng không có quyền nhận được tất cả các lợi ích kinh tế từ việc sử dụng tài sản trong suốt thời gian sử dụng.
- Khách hàng không có quyền chỉ đạo cách thức và mục đích sử dụng của tài sản trong suốt thời gian sử dụng. Vì vậy, hợp đồng này không bao gồm hợp đồng thuê tài sản.

3. Kết quả và thảo luận

Tiêu chuẩn IFRS 16 được thiết lập mục đích tác động ảnh hưởng đến bên thuê nhiều hơn bên cho thuê, vì kế toán vẫn còn giống nhau giữa bên thuê và bên cho thuê.

Kế toán của bên thuê chịu những thay đổi đáng kể trong khi kế toán bên cho thuê về cơ bản vẫn tương tự với các yêu cầu trước đây từ IAS 17 “các vụ thuê tài sản”. Nội dung chính là: tất cả các hợp đồng thuê tài chính hoặc thuê hoạt động đều được trình bày trên báo cáo tài chính (bảng cân đối kế toán). Vào ngày bắt đầu, một bên thuê cần ghi nhận một tài sản quyền sử dụng và một khoản nợ phải trả thuê tài sản. (IFRS 16: 22). Vào ngày bắt đầu, một bên thuê nên đo lường tài sản quyền sử dụng ở giá gốc. (IFRS 16: 23). Vào ngày bắt đầu, một bên thuê cần đo lường nợ phải trả thuê tài sản ở giá trị hiện tại của các khoản thanh toán thuê tài sản không được trả vào ngày đó. Các khoản thanh toán thuê tài sản cần được chiết khấu sử dụng lãi suất ngầm định trong vụ thuê tài sản, nếu tỷ lệ đó đã được xác định. Nếu tỷ lệ đó không thể được xác định, bên thuê nên sử dụng lãi suất biên đi vay của bên thuê. (IFRS 16: 26).

Vào ngày bắt đầu, các khoản thanh toán thuê tài sản trong việc đo lường nợ phải trả thuê tài sản bao gồm các khoản thanh toán chưa được trả vào ngày bắt đầu cho quyền sử dụng tài sản thuê trong suốt thời gian thuê như sau:

Bảng 1: Các yếu tố và điều kiện cho thuê

Yếu tố	Điều kiện
(+) Các khoản thanh toán cố định	Bao gồm các khoản thanh toán cố định về bản chất (Các khoản thanh toán thuê tài sản cố định về bản chất là những khoản thanh toán mà về hình thức bao gồm sự biến động, nhưng về bản chất là không thể tránh khỏi)
(-) Các ưu đãi thuê tài sản phải thu	Trừ đi bất kỳ các ưu đãi thuê tài sản phải thu
(+) Các khoản thanh toán thuê tài sản biến đổi	phụ thuộc vào một chỉ số hoặc một tỷ lệ, đầu tiên được đo lường với chỉ số hoặc tỷ lệ vào ngày bắt đầu
(+) Đảm bảo cho giá trị còn lại	Các giá trị mà bên thuê phải trả theo các đảm bảo cho giá trị còn lại
(+) Giá thực hiện của một lựa chọn mua	Nếu bên thuê chắc chắn một cách hợp lý sẽ thực hiện lựa chọn mua
(+) Các khoản thanh toán cho các khoản phạt vì kết thúc việc thuê tài sản	Nếu điều khoản thuê phản ánh việc bên thuê thực hiện lựa chọn kết thúc việc thuê tài sản

Trong báo cáo thu nhập (lãi hay lỗ) cho tất cả các loại hợp đồng thuê, bên thuê phải bao gồm các dòng riêng biệt:

- Chi phí khấu hao cho các tài sản quyền sử dụng theo loại tài sản thuê (tài sản thuê thường được khấu hao theo phương pháp đường thẳng);
- Chi phí tiền lãi trên các khoản nợ phải trả thuê tài sản;
- Các khoản thanh toán thuê tài sản biến đổi không được bao gồm trong việc đo lường của nợ phải trả thuê tài sản trong kỳ mà sự kiện hoặc điều kiện làm phát sinh các khoản thanh toán đó. □

Nếu trường hợp bên thuê nên áp dụng IAS 36 “Suy giảm tài sản” để xác định liệu quyền sử dụng của tài sản có bị suy giảm hay không. Nếu quyền sử dụng của tài sản bị suy giảm thì tổn thất suy giảm phải được ghi nhận trong báo cáo thu nhập.

Việc phân loại hợp đồng thuê là một hợp đồng thuê hoạt động hoặc hợp đồng thuê tài chính rất quan trọng - theo IFRS 16 - chỉ dành cho bên cho thuê. Nói cách khác, bên cho thuê phải phân loại, dựa trên rủi ro và lợi ích, mỗi bên cho thuê là một hợp đồng thuê hoạt động hoặc thuê tài chính. Liệu một vụ thuê tài sản là thuê tài chính hay thuê hoạt động phụ thuộc vào bản chất của giao dịch hơn là hình thức hợp đồng. Sau đó, đánh giá phân loại lại nếu có sửa đổi hợp đồng thuê. Các định nghĩa về thuê tài chính và thuê hoạt động tương tự với các yêu cầu từ IAS 17, cho thuê như sau:

- Một vụ thuê tài sản được phân loại là một vụ thuê tài sản tài chính nếu nó chuyển giao đáng kể tất cả các rủi ro và lợi ích của quyền sở hữu của một tài sản thuê.

- Một vụ thuê tài sản được phân loại là một vụ thuê tài sản hoạt động nếu nó không chuyển giao đáng kể tất cả các rủi ro và lợi ích của quyền sở hữu của một tài sản thuê. (IFRS:62) □

Vào ngày bắt đầu, một bên cho thuê cần ghi nhận các tài sản giữ trong một vụ thuê tài sản tài chính trong bản cân đối kế toán của họ và trình bày chúng như là khoản phải thu ở giá trị bằng với đầu tư thuần trong vụ thuê tài sản. □

Một bên cho thuê cần ghi nhận thu nhập tài chính cho thời gian thuê, dựa trên mô hình phản ánh một tỷ lệ lợi nhuận định kỳ cố định trên khoản đầu tư thuần của bên cho thuê trong vụ thuê tài sản. □

Một bên cho thuê cần ghi nhận các khoản thanh toán thuê tài sản từ các vụ thuê tài sản hoạt động như là thu nhập trên cơ sở đường thẳng hoặc cơ sở có hệ thống khác. Bên cho thuê nên áp dụng cơ sở có hệ thống khác nếu cơ sở đó đại diện tốt hơn cho mô hình mà lợi ích từ việc sử dụng tài sản thuê giảm đi. □

4. Kết luận

Việc thực hiện chuẩn mực kế toán IFRS 16 “Các vụ thuê tài sản” có khả năng thay đổi căn bản trong việc ra quyết định tài chính, điều hành và chiến lược trong các thỏa thuận thuê hoạt động, đặc biệt đối với bên thuê có quyền sử dụng tài sản và thuê giá trị lớn.

Tuy nhiên, không phải tất cả các hợp đồng thuê đều nằm trong phạm vi của tiêu chuẩn này. Có một số trường hợp ngoại lệ, theo IFRS 16:3, chẳng hạn như các vụ thuê tài sản của các tài sản sinh học mà bên thuê giữ trong phạm vi của IAS 41 “*Nông nghiệp*”, các thỏa thuận nhượng quyền dịch vụ trong phạm vi IFRIC 12, cho thuê để khai phá hoặc sử dụng các tài nguyên không tái tạo, bên thuê có quyền nắm giữ các thỏa thuận cấp phép (IFRS 15), các tài sản vô hình khác dựa trên sự lựa chọn chính sách của bên thuê.

Dựa trên các kết quả, có thể tóm tắt tác động của IFRS 16 đối với báo cáo tài chính (bảng cân đối kế toán), báo cáo thu nhập (lãi và lỗ) và báo cáo lưu chuyển tiền tệ, đặc biệt là đối với bên thuê, như được trình bày trong bảng dưới đây:

Bảng 2: Tài sản và nợ phải trả

Báo cáo tài chính	Tài sản	Nợ phải trả
		Tăng
Báo cáo thu nhập (báo cáo lãi lỗ)	Khấu hao và chi phí lãi vay	Chi phí thuê
	Tăng	Giảm
Báo cáo lưu chuyển tiền tệ	Tiền mặt từ hoạt động kinh doanh	Tiền mặt từ hoạt động tài chính
	Tăng	Giảm

Các khoản chính thanh toán tiền mặt được trình bày dưới dạng dòng tiền từ hoạt động tài chính. Các khoản thanh toán lãi bằng tiền mặt được trình bày theo quy định của DN trên Báo cáo lưu chuyển tiền tệ theo IAS 7. Thanh toán các khoản thuê ngắn hạn hoặc thanh toán các tài sản có giá trị thấp được trình bày dưới dạng dòng tiền từ hoạt động kinh doanh. Ngoài ra, trong dòng tiền từ hoạt động kinh doanh phải được trình bày các khoản thanh toán thuê tài sản biến đổi không được bao gồm trong việc đo lường của các khoản nợ phải trả thuê tài sản, các thu nhập hoặc các khoản lỗ phát sinh từ các giao dịch bán và thuê lại tài sản.

Ảnh hưởng của các chỉ số tài chính từ báo cáo thu nhập như sau:

Bảng 3: Tác động chính của các chỉ số tài chính

Chỉ số tài chính	Tác động
EBIT (Earnings Before Interest & Tax)	Tăng
EBITDA (Earnings Before Interest & Tax, Depreciation and Amortization)	Tăng
EBITDAR (Earnings Before Interest & Tax, Depreciation, Amortization and Rent)	Không tác động
EPS (Earning Per Share)	Tăng/giảm

Các chỉ số tài chính quan trọng khác được xác định lại như: ROE (Tỷ suất lợi nhuận trên vốn chủ sở hữu), ROCE (tỷ suất lợi nhuận trên vốn sử dụng), giá trị hiện tại, thu nhập tài sản, thu nhập ròng, ICR (tỷ lệ khả năng chi trả lãi). Các quy định mới loại bỏ tất cả trên bảng cân đối kế toán tại bên thuê và xác định lại nhiều chỉ số tài chính thường được sử dụng như chỉ số hoạt động và EBITDA. Điều này sẽ tăng khả năng so sánh, mức độ ảnh hưởng đến các giao ước, hạng mức tín dụng, chi phí vay và các quyết định của nhà đầu tư.

Tóm lại, chuẩn mực IFRS 16 tác động đáng kể đối với bên đi thuê về các chỉ số tài chính trên báo cáo tài chính, các chỉ số tác động đến DN có ngành nghề kinh doanh khác nhau cũng sẽ tác động khác nhau như thuế, quản lý dự phòng, quản lý nguồn cung, quản lý tài chính và các thỏa thuận hợp đồng. Do đó, bên thuê áp dụng các yêu cầu của chuẩn mực này ngày nộp của kỳ báo cáo là ngày đầu của năm tài chính. Một doanh nghiệp cần áp dụng các điều chỉnh cho các năm tài chính bắt đầu vào ngày hoặc sau ngày 1/1/2019. Nếu một DN áp dụng chuẩn mực này cho một kỳ sớm hơn, họ cũng cần áp dụng các điều chỉnh này cho kỳ sớm hơn đó. Ngoài ra, các giao dịch trong tương lai có thể bị ảnh hưởng bởi IFRS 16 như bán và cho thuê, mua lại và sáp nhập, và cho thuê so với mua. □

Tài liệu tham khảo

1. Bohušová, H. (2015). *Is capitalization of operating lease way to increase of comparability of financial statements prepared in accordance with IFRS and US GAAP?. Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 63(2), 507-514.
 2. Branswijck, D., Longueville, S., & Everaert, P. (2011). *The financial impact of the proposed amendments to IAS 17: Evidence from Belgium and the Netherland. Accounting and Management Information Systems*, 10(2), 275-294.
 3. IASB (2016b), *IFRS 16 Leases*, available on-line at: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=16047&categoryId=548&sidebarCategoryId=1>, Accessed 14 October 2016. □
 4. IASB (2016c), *Effects Analysis, IFRS 16 Leases*, available on-line at http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Leases/Documents/IFRS_16_effects_analysis.pdf, [Accessed 20 October 2016].
 6. IASB(2015),*IAS7*,availableon-lineat: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=15015&categoryId=517&sidebarCategoryId=1>, [Accessed 10 October 2016].
-

TĂNG CƯỜNG QUẢN LÝ CHI THƯỜNG XUYÊN TẠI TRƯỜNG CAO ĐẲNG DU LỊCH VÀ THƯƠNG MẠI STRENGTHENING THE MANAGEMENT OF REGULAR EXPENDITURES AT TOURISM AND TRADE COLLEGE

✎ *Ths.NCS Nguyễn Trung Thành*
Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Để các trường cao đẳng phát triển mạnh và bền vững thì quản lý tài chính là một bộ phận cấu thành trong công tác quản lý nhà trường và gắn bó mật thiết với các lĩnh vực quản lý khác như: quản lý đội ngũ, quản lý chương trình đào tạo, quản lý tổ chức các hoạt động phục vụ cộng đồng... Trong đó, hoạt động chi thường xuyên được xem là hoạt động có nhiều phát sinh. Do vậy, công tác quản lý hoạt động này luôn được quan tâm. Để nâng cao công tác quản lý tài chính mà đặc biệt là quản lý các khoản chi thường xuyên, những năm qua Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại đã có nhiều giải pháp nhằm quản lý tốt hoạt động này. Tuy nhiên, việc quản lý các khoản chi thường xuyên tại trường chưa mang lại mục tiêu như mong muốn, vẫn còn tồn tại những yếu kém cần được khắc phục và cải thiện. Bài viết nghiên cứu thực trạng vấn đề này tại trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại, để có góc nhìn tổng thể và đưa ra một số giải pháp về vấn đề này.

Từ khóa: Chi thường xuyên, quản lý, tăng cường.

Abstract: In order for colleges to develop strongly and sustainably, financial management is an integral part of school management and intimately associated with other management areas such as: team management, training program management, organization management of community service activities ect. In which regular spending activities are considered as activities that have a lot of arising. Therefore, the management of this activity is always concerned. In order to improve financial management, especially managing recurrent expenditures, The College of Tourism and Trade has had many solutions in the past to manage this activity well. However, the management of continuous expenditures at the school has not yielded the desired goals, there are still weaknesses that need to be overcome and improved. The paper studie the current status of this issue at the College of Tourism and Commerce to have an overall perspective and to offer some solutions to this problem.

Keywords: regular expenditures, management, strengthening.

1. Đặc điểm hoạt động quản lý tài chính tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại

Quản lý tài chính các trường đại học, cao đẳng công lập vừa là vấn đề rộng, vừa phức tạp, đó là quản lý quá trình huy động, phân phối và sử dụng các nguồn lực tài chính thông qua việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện kế hoạch và kiểm tra kiểm soát hoạt động tài chính của nhà trường theo cơ chế quản lý tài chính của Nhà nước nhằm đảm bảo kinh phí cho việc thực hiện các hoạt động của nhà trường (Mai Ngọc Cường và cộng sự, 2007)

Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại là đơn vị sự nghiệp công lập có thu, hoạt động trong lĩnh vực giáo dục nghề nghiệp, có tài khoản và con dấu riêng. Trường là đơn vị dự toán cấp 3, thụ hưởng ngân sách nhà nước thông qua Bộ Công thương (đơn vị dự toán cấp 1), đặc điểm này ảnh hưởng đến quản lý tài chính các nguồn thu và các nhiệm vụ chi đặc trưng của các nhà trường. Nguồn thu của trường bao gồm: Nguồn ngân sách nhà nước cấp, nguồn thu sự nghiệp từ học phí, lệ phí, thu từ các hoạt động hợp tác đào tạo, nghiên cứu khoa học, chuyên giao công nghệ, sản xuất thử; thu từ hoạt động sản xuất, dịch vụ và nguồn thu khác. Khoản chi của nhà trường bao gồm: Chi thường xuyên (chi thanh toán cá nhân (tiền lương, phụ cấp lương, phúc lợi, phí bảo hiểm xã hội, học bổng); Chi hoạt động nghiệp vụ (dịch vụ công cộng, vật tư văn phòng, hội nghị, công tác phí, thuê mướn); và chi mua sắm, xây dựng cơ bản và sửa chữa tài sản cố định thường xuyên; Chi hoạt động sản xuất, cung ứng dịch vụ; Chi thực hiện các đề tài nghiên cứu khoa học, chương trình mục tiêu quốc gia; Chi đầu tư phát triển; Chi khác... (Bảng 1)

Việc điều hành tình hình tài chính của nhà trường không vì mục tiêu lợi nhuận mà vì lợi ích cộng đồng và xã hội theo định hướng và nhiệm vụ nhà nước giao. Nguồn thu tại trường phụ thuộc vào chất lượng sản phẩm

đầu ra là sinh viên được đánh giá trên các khía cạnh: Việc làm, thu nhập, thương hiệu nhà trường, chương trình đào tạo, độ ưa thích của người sử dụng lao động; Hoạt động quản lý tài chính của nhà trường có sự phân cấp từ Hiệu trưởng, phó hiệu trưởng, trưởng phòng TCKT, các đơn vị, cá nhân liên quan, quản lý tài chính của trường phải hướng tới mục tiêu giải quyết hài hòa lợi ích giữa người học, nhà nước, của xã hội và cả lợi ích tổng thể của nhà trường;

Hoạt động chi thường xuyên được xem là hoạt động có nhiều phát sinh, do vậy công tác quản lý hoạt động này luôn được quan tâm. Để nâng cao công tác quản lý tài chính mà đặc biệt là quản lý các khoản chi thường xuyên, những năm qua Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại đã có nhiều giải pháp nhằm quản lý tốt hoạt động này. Tuy nhiên, việc quản lý các khoản chi thường xuyên tại trường chưa thực sự mang lại hiệu quả như mong muốn, vẫn còn tồn tại những yếu kém. Bài viết sẽ đánh giá thực trạng quản lý các khoản chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại, qua đó đề xuất các giải pháp quản lý các khoản chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại.

2. Dữ liệu và phương pháp nghiên cứu

Nghiên cứu sử dụng phương pháp phỏng vấn chuyên gia nhằm: (1) Tìm hiểu đặc điểm hoạt động quản lý tài chính tại trường; (2) Tìm hiểu thực trạng quản lý các khoản chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại và (3) Đề xuất giải pháp tăng cường quản lý chi thường xuyên của trường. Tác giả đã phỏng vấn 05 người thuộc ban giám hiệu và thành viên Hội đồng trường và 10 người là trưởng/phó các phòng/ban/các khoa. Các đối tượng được khảo sát đều là những đối tượng có nhiều kinh nghiệm trong hoạch định, quản lý và điều hành các hoạt động của nhà trường nói chung và quản lý tài chính nói riêng.

3. Thực trạng quản lý các khoản chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại

3.1. Các khoản chi thường xuyên tại trường

Chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại là khoản chi có nguồn gốc từ ngân sách hoặc từ nguồn thu của trường, đây là khoản chi có tính chất tiêu dùng, không có khả năng hoàn thu hồi và không làm tăng giá trị của tài sản cố định. Mục đích của khoản chi này là duy trì hoạt động nghiên cứu khoa học, thúc đẩy hoạt động đào tạo nhằm cung cấp nguồn nhân lực về du lịch và thương mại cho đất nước. Theo kết quả phỏng vấn thì hầu hết (13/15) các nhận định đều cho rằng, hàng năm nhà trường thực hiện rất nhiều khoản chi, trong đó chi thường xuyên là các khoản chi phát sinh ở nhiều hoạt động, lĩnh vực khác nhau, với nhiều đầu mục chi:

Thứ nhất: Các khoản chi cho người lao động bao gồm: Thanh toán tiền lương theo ngạch bậc, phụ cấp chức vụ, phụ cấp ưu đãi nghề, phụ cấp thâm niên nhà giáo, các khoản đóng góp theo lương (BHXH, BHYT, KPCĐ, BHTN), tiền thưởng, thu nhập tăng thêm, phúc lợi tập thể, các khoản thanh toán khác cho cá nhân theo quy định.

Thứ hai: Chi phí dịch vụ cho hoạt động chuyên môn bao gồm: Chi thanh toán tiền điện, nước, điện thoại, internet, báo chí, văn phòng phẩm, công tác phí. Chi các khoản phí đặc thù như đồ bảo hộ lao động, chi mua bảo hiểm tài sản, các khoản thanh toán liên quan đến hợp đồng giảng dạy.

Thứ ba: Chi nghiên cứu khoa học, khoản chi này tại nhà trường bao gồm: Chi biên soạn mới hoặc chỉnh sửa chương trình, giáo trình, bài giảng, chi cho hoạt động thí nghiệm. Chi cho hội thảo khoa học, chi mua sắm các phần mềm phục vụ học tập và làm việc, chi cho các đoàn đi học tập trao đổi kinh nghiệm, nghiên cứu khoa học.

Thứ tư: Chi mua sắm bàn ghế, máy tính, máy in, sửa chữa phòng học, phòng làm việc. Mua các loại tài sản, trang thiết bị, vật tư khác phục vụ công tác chuyên môn lấy từ nguồn kinh phí thường xuyên.

Thứ năm: Các khoản chi phục vụ cho công tác tuyển sinh, thu phí và lệ phí tại nhà trường, bao gồm: Chi cho đăng thông tin tuyển sinh, chi phí cho người đi tuyển sinh, chi phí tổ chức thi, chấm thi, chi thường cho người thu phí, lệ phí.

Thứ sáu: Các khoản chi thường xuyên khác tại nhà trường như: Chi phí cho các ngày kỷ niệm, chi phí khai giảng, bế giảng, chi tiếp khách, chi ủng hộ, hỗ trợ khác,...

3.2. Nội dung quản lý các khoản chi thường xuyên tại trường

Thứ nhất, lập dự toán các khoản chi: Nhà trường thực hiện lập dự toán chi tiết cho từng loại nhiệm vụ theo quy định, như: chi thường xuyên thực hiện chức năng, nhiệm vụ nhà nước giao; chi phục vụ cho công tác thu phí và lệ phí; chi hoạt động dịch vụ. Việc lập dự toán các khoản chi thường xuyên phải căn cứ vào nhiệm vụ được giao năm kế hoạch, các chế độ, định mức, tiêu chuẩn chi ngân sách do Nhà nước quy định, quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị và phải tính đến kết quả phân tích, đánh giá tình hình thực hiện nhiệm vụ các năm trước, đặc biệt là năm báo cáo để xây dựng được dự toán chi phù hợp với thực tiễn của đơn vị.

Thứ hai, chấp hành dự toán chi thường xuyên: Công tác dự toán được cấp có thẩm quyền giao, đơn vị

được điều chỉnh nội dung chỉ cho phù hợp với tình hình thực tế của đơn vị; đồng thời gửi cơ quan cấp trên và Kho bạc nhà nước nơi đơn vị mở tài khoản giao dịch để theo dõi quản lý, thanh toán và quyết toán;

Thứ ba, quyết toán các khoản chi thường xuyên: Đây là quá trình kiểm tra, rà soát các số liệu đã được phản ánh sau một kỳ thực hiện chi theo dự toán để phân tích, đánh giá kết quả thực hiện. Quyết toán các chi thường xuyên đảm bảo theo các yêu cầu sau: (i) Lập báo cáo tài chính (BCTC) và gửi cho cơ quan có thẩm quyền xét duyệt theo chế độ quy định; (ii) Nội dung các BCTC phải đúng các nội dung ghi trong dự toán được duyệt và theo đúng mục lục NSNN quy định; (iii) Báo cáo quyết toán dự toán không được để tình trạng quyết toán các khoản chi lớn hơn các khoản thu.

3.3. Đánh giá thực trạng công tác quản lý các khoản chi thường xuyên tại Trường

8/10 chuyên gia tham gia phỏng vấn đều đã nhận định: Nhờ nâng cao công tác quản lý tài chính thông qua kiểm soát hoạt động chi thường xuyên, không những giúp nhà trường chi tiêu các khoản theo kế hoạch đã xây dựng trước đồng thời còn giúp đơn vị tiết kiệm chi phí chi thường xuyên cũng như tuân thủ chặt chẽ chế độ tài chính kế toán. Khi trao đổi với hiệu trưởng và kế toán trưởng của trường cho biết năm 2018 nhà trường đã có 03 hoạt động chi thường xuyên sai định mức bị từ chối chi, thêm vào đó, hoạt động này còn giúp nhà trường tiết kiệm được 236 triệu đồng từ tiết kiệm chi thường xuyên. Hiệu quả lao động và thủ tục hành chính được cải thiện rõ rệt, chi phí thanh toán cho làm thêm giờ, hội nghị, hội họp giảm khoảng 18,9% so với trước đây.

Bên cạnh những kết quả đạt được, quản lý tài chính trường đại học còn tồn tại một số vấn đề sau:

Thứ nhất, 12/15 chuyên gia cho rằng, phương thức quản lý tài chính tại trường chưa thực sự thống nhất giữa việc lập dự toán, thực hiện dự toán và quá trình quyết toán còn thực hiện sơ sài, chưa chi tiết đối với các mục chi, khoản chi, nhất là đối với khoản chi khác chiếm tỷ trọng khá lớn hàng năm nhưng không chi tiết khoản chi này. Tính tự chủ, tự chịu trách nhiệm trong quản lý tài chính của trường chưa phát huy hết vai trò. Chưa thúc đẩy các Phòng, Khoa, Tổ bộ môn tự chủ tài chính. Mặc dù, nhà trường có sự chủ động trong việc đưa ra các định mức chi tiêu nội bộ trong việc tự chủ tài chính của mình nhưng chưa đưa ra định mức giới hạn lớn nhất, nhỏ nhất cho thực sự phù hợp với nguồn tài chính của trường mà chủ yếu là khoản chi và dựa vào các định mức của Nhà nước quy định và tiến hành áp dụng đó. Ngoài ra, 12/15 chuyên gia cho rằng quyền tự chủ của các nhà trường về công tác chuyên môn còn hạn chế như: chưa tự chủ trong việc xác định ngành đào tạo, quy mô tuyển sinh, mức học phí... Điều này có ảnh hưởng không nhỏ tới nguồn thu học phí, lệ phí của trường và do đó gây khó khăn cho việc thực hiện tự chủ tài chính của trường.

Thứ hai, 6/7 chuyên gia cho rằng quy chế chi tiêu nội bộ đã được xây dựng và sửa đổi cho phù hợp hơn với thực tế hoạt động của đơn vị nhưng vẫn còn chưa sát, nhiều nội dung và mức chi vẫn còn thiếu hoặc chưa đầy đủ nên khi các cơ quan thanh tra và kiểm toán kiểm tra tình hình tài chính của đơn vị sẽ phải giải trình và có khi sẽ bị xuất toán... Việc nghiên cứu, ban hành quy chế chi tiêu nội bộ thường tập trung vào việc nâng cao thu nhập cho giảng viên, cán bộ, nhân viên; các vấn đề liên quan đến phục vụ đào tạo và nâng cao cơ sở vật chất cho nhà trường chưa được chú trọng.

Thứ ba, đa số các chuyên gia (14/15) đều cho rằng, nhà trường chưa huy động được tối đa các nguồn tài chính trong quá trình thực hiện quản lý tài chính tại đơn vị. 5/7 chuyên gia đã đánh giá quản lý tài chính tại trường còn để xảy ra nhiều bất cập trong phân phối các khoản chi và nội dung chi. Ngoài ra, hầu hết các chuyên gia (12/15) đều cho rằng cơ cấu chi thường xuyên chiếm tỷ trọng rất lớn. Do đó, phân tích lũy sẽ suy giảm, hạn chế hoạt động đầu tư của Nhà trường.

Thứ tư, 5/7 chuyên gia được trao đổi về công tác kiểm tra nội bộ đều cho rằng công tác kiểm tra nội bộ của nhà trường chưa được tiến hành thường xuyên, hiệu quả chưa cao. Hoạt động kiểm tra, kiểm toán nội bộ về quản lý các khoản chi thường xuyên của Nhà trường chưa được tiến hành thường xuyên, các thành viên làm công tác kiểm tra, kiểm toán thường là cán bộ quản lý và giảng viên làm công tác kiêm nhiệm nên hạn chế về chuyên môn, nghiệp vụ do đó việc kiểm tra quá trình thu chi, phân phối chênh lệch hàng năm cũng như quản lý tài sản của trường chủ yếu mang nặng tính hình thức và đạt hiệu quả chưa cao.

4. Giải pháp tăng cường quản lý chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại

Khi trao đổi với Ban giám hiệu và các thành viên của Hội đồng trường thì ¾ chuyên gia cho rằng kiểm soát chi thường xuyên là cách tốt để lãnh đạo nhà trường kiểm tra công tác kế toán, bên cạnh đó kiểm soát chi còn giúp nhà trường tiết kiệm và nâng cao hiệu quả sử dụng kinh phí chi thường xuyên, theo đó, nhà trường đã áp dụng một số giải pháp:

Thứ nhất, xây dựng quy chế chi tiêu nội bộ: (i): Hoàn thiện quy chế chi tiêu nội bộ của trường cần xây dựng định mức cụ thể cho một số lĩnh vực như định mức giờ nghiên cứu khoa học, hội đồng tuyển sinh, hội đồng tốt nghiệp bằng lương cụ thể làm mất công bằng trong nhiều vấn đề nhất là vấn đề thu nhập giữa các phòng, khoa trong nội bộ nhà trường. Đối với các khoản thu từ giảng dạy, phục vụ kỳ thi không thường xuyên,

cần xây dựng định mức chung cho toàn thể các kỳ; (2): Bộ phận kế toán thường xuyên thực hiện việc kiểm tra đối chiếu các chứng từ kế toán đảm bảo khớp về số liệu và nội dung chi; (3) Phổ biến nguyên tắc quản lý tài chính, quy trình chế độ thanh quyết toán, quy chế chi tiêu nội bộ đến toàn bộ cán bộ, giảng viên trong nhà trường nhằm tăng cường giám sát nội bộ, công khai minh bạch tài chính trong nội bộ nhà trường; (4) Tổ chức tập huấn, nâng cao trình độ chuyên môn nghiệp vụ cho cán bộ làm công tác thanh tra, kiểm toán nội bộ về trình độ chuyên môn về nghiệp vụ quản lý kinh tế, nghiệp vụ tài chính kế toán và các chính sách chế độ hiện hành, công nghệ thông tin để nắm bắt kịp thời các chế độ chính sách của nhà nước.

Thứ hai, quản lý theo dự toán: Theo kế hoạch, định kỳ cuối mỗi năm, bộ phận kế toán của nhà trường lại tiến hành xây dựng dự toán kinh phí cho năm tài chính tiếp theo, dự toán này phải được Bộ Công thương (Vụ Tài chính và đối mới DN) thông qua. Tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại, bình quân hàng năm kinh phí chi thường xuyên là khoảng 18,5 tỷ đồng, kinh phí chi thường xuyên này được hình thành từ hai nguồn, một là do ngân sách Nhà nước cấp (khoảng 10,5 tỷ đồng), hai là từ nguồn thu học phí, lệ phí, thu dịch vụ tại trường (khoảng 8,0 tỷ đồng). Để kiểm soát chi phí thường xuyên theo dự toán, kế toán chỉ thực hiện thanh toán và chi kinh phí thường xuyên cho các hoạt động đã có trong dự toán. Trường hợp khoản chi đó không có trong dự toán thì bộ phận nào muốn chi khoản kinh phí đó phải giải trình nguyên nhân phát sinh chi phí, hiệu quả của khoản chi phí đó mang lại, ý kiến giải trình đó phải nhận được sự đồng ý của hiệu trưởng nhà trường (chủ tài khoản) và kế toán trưởng.

Thứ ba, tiết kiệm và nâng cao hiệu quả của chi thường xuyên: Hầu hết các chuyên gia (14/15) đều cho rằng chi tiêu kinh phí thường xuyên của nhà trường, ngoài những khoản chi không thể tiết kiệm như chi cho con người theo chế độ (Tiền lương ngạch bậc, phụ cấp chức vụ, phụ cấp ưu đãi nghề,...) thì vẫn còn rất nhiều những khoản chi phí khác nhà trường có thể tiết kiệm (chi điện, nước, điện thoại, văn phòng phẩm, chi khánh tiết, hội họp, ...). Để tiết kiệm và nâng cao hiệu quả sử dụng các khoản chi phí thường xuyên, nhà trường đã thực hiện đồng bộ các giải pháp như: Tăng cường quản lý bằng hệ thống văn bản bằng cách chỉnh sửa, xây dựng mới và bổ sung hệ thống định mức, tiêu chuẩn cho việc quản lý và sử dụng tài sản của trường (điện thoại, máy fax, phương tiện đi lại, điện, nước, văn phòng phẩm...). Tăng cường quản lý, sử dụng hiệu quả lao động và thời gian lao động để tránh tình trạng mất cân đối trong sử dụng cán bộ, công chức, viên chức. Thực hiện xây dựng kế hoạch thời gian lao động, xử lý công việc khoa học, hợp lý, thực hiện cải cách hành chính. Tiết kiệm trong quản lý, sử dụng điện, nước, văn phòng phẩm, điện thoại, phương tiện đi lại,... Theo đó, nhà trường thực hiện đúng quy định, tiêu chuẩn, định mức sử dụng xe ô tô, xây dựng lại định mức xăng dầu chi tiết cho từng loại xe ô tô. Công khai số km xe chạy hàng tháng đối với từng cá nhân, đơn vị. Không sử dụng xe ô tô cơ quan vào việc riêng.

Thứ tư, chi trực tiếp qua kho bạc: Theo nhận định của kế toán trưởng thì nhà trường luôn thực hiện tối đa các khoản chi kinh phí thường xuyên thông qua kho bạc, việc làm này nhằm tận dụng hoạt động của kho bạc để kiểm soát công tác kế toán của mình. Trên thực tế với đội ngũ cán bộ chuyên viên có trình độ chuyên môn hóa cao về kiểm soát chi và là bộ phận khách quan, độc lập với khoản chi thì kho bạc Nhà nước sẽ là bộ phận giám sát rất đáng tin cậy cho hoạt động chi kinh phí của nhà trường. Các khoản chi kinh phí qua bước kiểm soát của phòng kế toán và qua kiểm soát chi của kho bạc luôn đảm bảo tuân thủ các quy định của cơ quan quản lý Nhà nước về định mức chi, trình tự thủ tục chi. Việc chi qua kho bạc đã hạn chế được nhiều khoản chi phí chi sai định mức, chi chồng chéo, trùng lặp. Ngoài ra, chi qua kho bạc còn giúp nhà trường thường xuyên kiểm soát được tình hình kinh phí của mình, thông qua việc đối chiếu kinh phí hàng tháng với kho bạc.

Thứ năm, nâng cao năng lực, trình độ của cán bộ quản lý và cán bộ tài chính của nhà trường: Đội ngũ cán bộ quản lý có trình độ cao, am hiểu về quản lý lao động, cơ sở vật chất và tài chính sẽ có những phương án bố trí, khai thác, sử dụng nguồn lực một cách hiệu quả nhất. Từ đó, nâng cao hiệu quả hoạt động của đơn vị nói chung và hiệu quả hoạt động tài chính nói riêng, cụ thể: (1) Đào tạo bồi dưỡng cán bộ quản lý: Nhằm nắm bắt, cập nhật, hoàn thiện kiến thức quản lý về tài chính, nhân lực, nghiệp vụ chuyên môn,... Những cán bộ quản lý chuyên môn thì phải được đào tạo kiến thức chuyên ngành; (2) Tạo điều kiện để cán bộ phòng Tài chính - Kế toán theo học các lớp tập huấn, bồi dưỡng chế độ, chính sách mới về quản lý tài chính, đặc biệt là các văn bản về tự chủ tài chính giúp cán Bộ Tài chính cập nhật và nghiên cứu thực hiện đúng, hiệu quả các văn bản quản lý của Nhà nước; (3) Đào tạo, bồi dưỡng tin học, ngoại ngữ cho cán bộ tài chính kế toán nhằm phục vụ tốt công tác chuyên môn và hội nhập quốc tế.

5. Kết luận

Với nguồn thu còn hạn chế, việc sử dụng nguồn tài chính tại các trường Đại học, Cao đẳng công lập nói chung và Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại nói riêng chưa mang lại mục tiêu như mong muốn, vẫn còn tồn tại những yếu kém. Hơn nữa, quản lý các khoản chi thường xuyên là hoạt động không tách rời với các hoạt động

quản lý khác của trường, nó giữ vị trí quan trọng, quyết định và ảnh hưởng tới các hoạt động khác. Nhằm thực hành tiết kiệm, chống lãng phí thì việc tăng cường quản lý chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại cần phải được chú trọng và đẩy mạnh hơn nữa nhằm nâng cao công tác quản lý tài chính cũng như chất lượng đào tạo của trường trong bối cảnh hiện nay. Bài viết đã thực hiện nghiên cứu với các mục tiêu đạt được: (1) Đánh giá thực trạng quản lý chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại; (2) Đề xuất những giải pháp tăng cường quản lý chi thường xuyên tại Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại. □

Tài liệu tham khảo

1. Dương Đăng Chinh và Phạm Văn Khoan (2005), *Quản lý tài chính công*, Nxb Tài chính, Hà Nội.
 2. Chính phủ (2015), Nghị định số 16/2015/NĐ-CP ngày 14/02/2015, *Quy định cơ chế tự chủ của đơn vị sự nghiệp công lập*, Hà Nội.
 3. Mai Ngọc Cường và cộng sự (2007), *Điều tra thực trạng và khuyến nghị giải pháp thực hiện tự chủ về tài chính ở các trường đại học Việt Nam, Dự án điều tra cơ bản năm 2006-2007, Đề tài cấp bộ, Trường Đại học Kinh tế quốc dân*.
 4. Nguyễn Thị Vân Anh (2017), *Hoàn thiện công tác quản lý tài chính tại Trường Cao đẳng nghề Vĩnh Phúc*, Luận văn Thạc sĩ, Trường ĐH Kinh tế và Quản trị Kinh doanh.
 5. Nguyễn Hoàng Lan, (2018), *Hoàn thiện công tác quản lý tài chính theo cơ chế tự chủ trong các trường cao đẳng*, Viện Khoa học Giáo dục nghề nghiệp
 6. Báo cáo tổng hợp kinh phí các năm 2016, 2017, 2018 của Trường Cao đẳng Du lịch và Thương mại.
-

BẢNG TỔNG HỢP KINH PHÍ GIAI ĐOẠN 2016 - 2018

Đơn vị tính: Triệu đồng

Năm	Các khoản thu						Các khoản chi							
	Tổng thu	NSNN		Thu học phí	Thu dịch vụ	Thu khác	Tổng chi	Thanh toán cho cá nhân	Mua sắm, sửa chữa nhỏ	Chi chuyên môn nghiệp vụ	Chi dịch vụ công cộng	Chi học bổng	Chi khác	Chi không thường xuyên
		Chi thường xuyên	Chi không thường xuyên											
2016	21,309	7,000	3,600	7,861	986	1,862	21,309	10,365	1,506	2,651	1,154	286	1,747	3,600
2017	20,346	6,000	3,900	7,536	975	1,935	20,346	10,013	1,380	2,483	1,037	271	1,262	3,900
2018	20,797	6,000	4,450	7,352	1,037	1,958	20,797	9,836	942	2,468	1,083	269	1,749	4,450

CHUẨN MỤC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ (IFRS) KINH NGHIỆM QUỐC TẾ VÀ LỘ TRÌNH ÁP DỤNG TẠI VIỆT NAM

Ths. Kiều Thị Tuấn
Khoa Kế toán – Kiểm toán, Học viện Ngân hàng

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 12/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) có vai trò quan trọng trong việc nâng cao tính minh bạch, khả năng so sánh và làm tăng mức độ tin cậy của thông tin mà báo cáo tài chính (BCTC) cung cấp. Từ đó góp phần loại bỏ rào cản thương mại xuyên quốc gia, góp phần thu hút đầu tư nước ngoài, giảm thiểu chi phí vốn, giảm thiểu rủi ro, ... Hiện nay, có rất nhiều quốc gia và vùng lãnh thổ trên thế giới áp dụng hoặc cam kết áp dụng tiêu chuẩn IFRS. Việt Nam đang xây dựng đề án áp dụng IFRS trong một vài năm tới. Trong nội dung bài viết này, đề cập đến tình hình áp dụng IFRS của một số nước trên thế giới, trong khu vực và lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam.

Abstract: The International Financial Reporting Standards (IFRS) play an important role in improving transparency, comparability and increasing the reliability of information which are provided by Financial statements. Therefore, it contributes to eliminating transnational trade barriers, attracting foreign investment, reducing capital costs, falling risks... Nowaday, many countries and territories in the world apply or committe IFRS standards. Vietnam is building a project to apply IFRS in the next few years. In this article, refer to the situation of IFRS application in some countries in the world and in the region and the route for applying IFRS in Vietnam.

Giới thiệu về chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS)

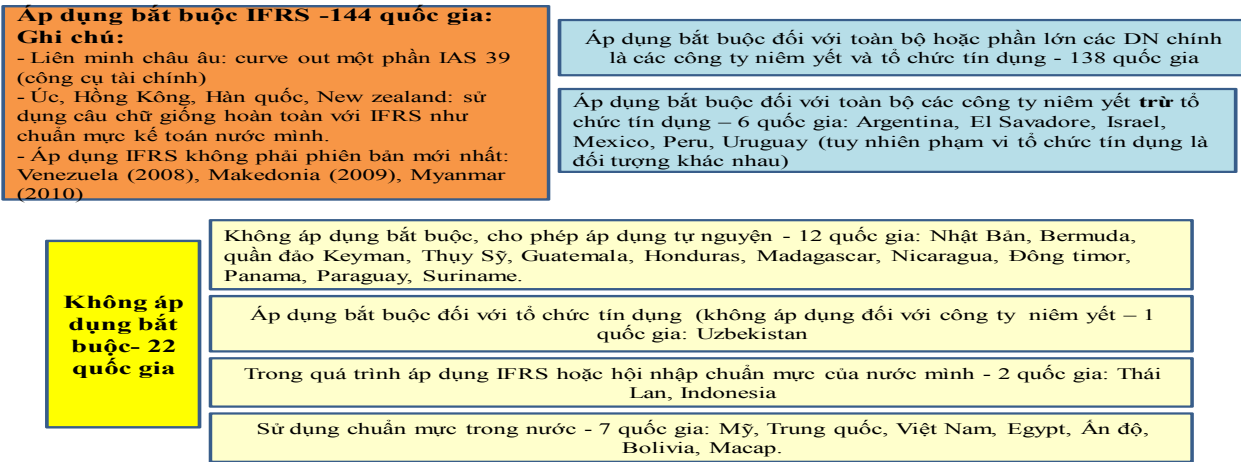
Từ năm 1973 đến năm 2000, bộ Chuẩn mực kế toán (CMKT) quốc tế IAS (IAS -International Accounting Standards) được Ủy ban CMKT quốc tế (IASB) xây dựng và ban hành. Năm 2001, Hội đồng CMKT quốc tế (IASB) được thành lập thay thế IASC. Mục tiêu của IASB là hình thành một hệ thống CMKT phục vụ cho lợi ích chung, chất lượng cao, dễ hiểu và có thể áp dụng trên toàn thế giới và yêu cầu thông tin trên BCTC phải rõ ràng, có thể so sánh, nhằm giúp những người tham gia vào các thị trường vốn khác nhau trên thế giới cũng như các đối tượng sử dụng thông tin khác ra quyết định kinh tế. Với mục tiêu đó, IASB đã xây dựng bộ chuẩn mực IFRS với mục đích là để từng bước thay thế các IAS cho phù hợp với những thay đổi mới, phù hợp với môi trường kinh tế tài chính và hoạt động của các DN (DN). IFRS mở ra một thời kỳ mới trong việc ghi nhận, đo lường và trình bày các chỉ tiêu trên BCTC.

Tình hình áp dụng IFRS tại các nước trên thế giới

Với xu hướng toàn cầu hóa về hợp tác và phát triển kinh tế, lĩnh vực kế toán không còn là vấn đề mang tính nội tại, riêng biệt của mỗi quốc gia. Để phù hợp với yêu cầu đa dạng của DN cũng như các nhà đầu tư, các quốc gia thường cho phép các DN lựa chọn IAS hoặc IFRS khi lập và trình bày BCTC. Theo thống kê của IASB, tính đến năm 2018 đã có khoảng 166 quốc gia trên thế giới cho phép hoặc yêu cầu áp dụng IFRS cho các DN trong nước. Việc áp dụng IFRS vào chuẩn bị BCTC được ủng hộ và hỗ trợ áp dụng bởi tất cả các tổ chức có tầm ảnh hưởng đến nền kinh tế toàn cầu như nhóm các nền kinh tế lớn - G20, Ngân hàng thế giới, Quỹ tiền tệ quốc tế, ... Việc áp dụng IFRS làm cho chất lượng BCTC của DN sẽ được cải thiện một cách rõ ràng thông qua việc tăng cường tính minh bạch, khả năng so sánh, giảm bớt sự chênh lệch giữa thông tin bên trong và bên ngoài DN và làm tăng mức độ tin cậy của thông tin mà BCTC cung cấp, góp phần loại bỏ rào cản thương mại xuyên quốc gia thông qua BCTC do IFRS được thừa nhận và áp dụng rộng rãi nên sẽ giúp người sử dụng BCTC có thể so sánh tình hình và kết quả tài chính của các DN giữa các quốc gia khác nhau một cách dễ dàng hơn, thuận lợi hơn trong việc huy động vốn trên thị trường quốc tế và hấp dẫn các nguồn đầu tư nước ngoài.

Theo đánh giá khái quát về tình hình/tiến độ áp dụng IFRS của 166 quốc gia và vùng lãnh thổ (khu vực pháp lý) của Quỹ IFRS - thời điểm ngày 25/4/2018, khái quát như sau:

Hình 1: (Nguồn) Đánh giá tình hình áp dụng mang tính quốc tế của Quỹ IFRS (tại thời điểm 25/4/2018)

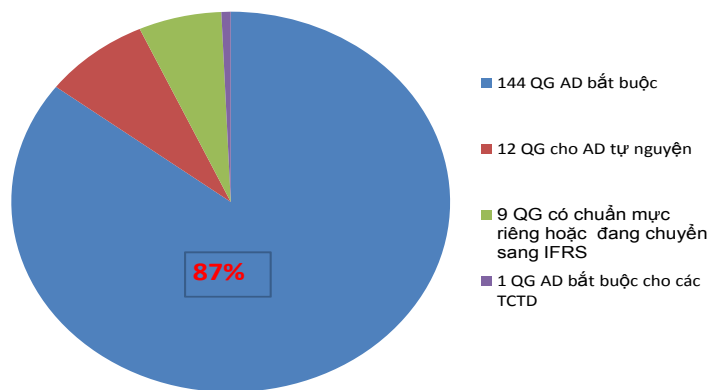


Qua bảng đánh giá tình hình áp dụng IFRS của 166 quốc gia và vùng lãnh thổ có hồ sơ pháp lý thì 144/166 quốc gia (gần 87%) áp dụng bắt buộc IFRS với các hình thức khác nhau như áp dụng bắt buộc với toàn bộ hoặc phần lớn các công ty niêm yết và các tổ chức tín dụng. Một số nước công nhận IFRS là chuẩn mực quốc gia (áp dụng 100% IFRS), các DN lập BCTC tuân thủ hoàn toàn và không sửa đổi IFRS, mọi cập nhật của IFRS đều có hiệu lực đồng thời với các quốc gia này như: Maldives, Montenegro, Philippines... một số nước áp dụng với tất cả các công ty chính, các DN nhỏ đang xem xét áp dụng như: Jodan, Mông Cổ, Nepal,... Một số nước phê duyệt từng chuẩn mực IFRS, những thay đổi, cập nhật trong IFRS sẽ được xem xét, phê duyệt để áp dụng từng phần riêng lẻ, đây có thể coi là một “giải pháp quá độ” để các quốc gia này chuyển sang áp dụng bắt buộc hoàn toàn IFRS, các quốc gia này như: Anh, Pháp, Bỉ,...

Trong 144 khu vực pháp lý yêu cầu Tiêu chuẩn IFRS cho tất cả hoặc hầu hết các thực thể chịu trách nhiệm công khai trong nước bao gồm 18 khu vực không có trao đổi chứng khoán nhưng yêu cầu Tiêu chuẩn IFRS cho tất cả các tổ chức tài chính: Afghanistan, Angola, Belize, Brunei, Cameroon, Cộng hòa Trung Phi, Chad, Comoros, Cộng hòa Dân chủ Congo, Guinea Xích đạo, Gabon, Gambia, Guinea, Kosovo, Lesoto, Liberia, Cộng hòa Congo và Yemen.

Khoảng 65% trong số 144 khu vực pháp lý yêu cầu Tiêu chuẩn IFRS cho tất cả hoặc hầu hết các công ty giao dịch công khai trong nước cũng yêu cầu Tiêu chuẩn IFRS cho một số công ty trong nước có chứng khoán không được giao dịch công khai, nói chung là các tổ chức tài chính và các công ty lớn chưa niêm yết. Hơn 90% trong số 126 khu vực pháp lý yêu cầu Tiêu chuẩn IFRS cho tất cả, hoặc hầu hết các công ty giao dịch công khai trong nước cũng yêu cầu hoặc cho phép Tiêu chuẩn IFRS cho tất cả hoặc hầu hết các công ty giao dịch không công khai.

Hình 2: số liệu các khu vực pháp lý đã áp dụng IFRS



Trong báo cáo phân tích hồ sơ thẩm quyền của IFRS cập nhật ngày 25/4/2018: “Gần như tất cả các khu vực pháp lý (156 trong số 166) đã đưa ra một cam kết công khai hỗ trợ một bộ CMKT toàn cầu chất lượng cao. Chỉ có Albania, Belize, Bermuda, Quần đảo Cayman, Ai Cập, Macao, Paraguay, Suriname, Thụy Sĩ và Việt Nam không có. Cơ quan có thẩm quyền ở tất cả trong số 166 khu vực pháp lý (trừ 8 nước: Belize, Bermuda, Quần đảo Cayman, Ai Cập, Macao, Suriname, Thụy Sĩ và Việt Nam) đã cam kết công khai đối với Tiêu chuẩn IFRS như một bộ CMKT toàn cầu. Ngay cả khi không có tuyên bố công khai, Tiêu chuẩn IFRS thường được sử dụng bởi các đơn vị chịu trách nhiệm công khai (các công ty niêm yết và tổ chức tài chính) ở Belize, Bermuda, Quần đảo Cayman và Thụy Sĩ”.

Tình hình áp dụng IFRS tại các nước trong Liên đoàn Kế toán Asean (AFA)

Liên đoàn Kế toán Asean gồm 10 nước thành viên chính thức là Brunei, Campuchia, Indonesia, Lào, Malaysia, Myanmar, Philipinnes, Singapore, Thái Lan và Vietnam. Hầu hết các nước này có điều kiện kinh tế - xã hội tương đồng với Việt Nam, các nước này cũng đã và đang có những lộ trình nhất định để áp dụng IFRS. Cụ thể như sau:

Thái Lan: Thái Lan đang trong quá trình áp dụng IFRS. Năm 1997, Liên đoàn Kế toán Thái Lan đã ban hành CMKT Thái Lan (TAS) dựa trên CMKT quốc tế IAS. Năm 2006, Liên đoàn Kế toán Thái Lan và Ủy ban chứng khoán Thái Lan ký cam kết sẽ tuân thủ IFRS. Năm 2008, Liên đoàn kế toán Thái Lan ban hành 29 CMKT điều chỉnh theo IFRS và đặt tên là TFRS, dựa trên phần lớn nền tảng IAS/IFRS (The World Bank, 2008). Theo Quỹ IFRS: “với phần lớn các DN CMKT Thái Lan là bắt buộc. CMKT Thái Lan được hội tụ đáng kể với các tiêu chuẩn IFRS, mặc dù các tiêu chuẩn công cụ tài chính là một phần của các tiêu chuẩn IFRS chưa được áp dụng. CMKT Thái Lan bao gồm một số tiêu chuẩn công cụ tài chính quốc gia khác với Chuẩn mực IFRS”. Tiêu chuẩn IFRS được phép áp dụng cho danh sách của các công ty nước ngoài nhưng hiện tại không có công ty nước ngoài nào được giao dịch trên thị trường chứng khoán Thái Lan và tiêu chuẩn IFRS cho DN nhỏ đang được xem xét (IFRS, 2017).

Indonesia: Hội đồng CMKT Indonesia (DSAK) ban hành các CMKT Indonesia cho tất cả các loại DN, các công ty niêm yết và kể cả DN nhà nước. Indonesia có một áp lực phải thông qua IFRS, vì đây là nước trong khu vực Đông Nam Á gia nhập G20 và áp dụng IFRS là một trong những cam kết khi gia nhập G20. Tuy nhiên, theo đánh giá về mức độ hòa hợp với IFRS thì Indonesia đã không áp dụng tiêu chuẩn IFRS để báo cáo bởi các công ty trong nước. Indonesia đã và đang hội tụ các tiêu chuẩn quốc gia của mình đối với các Tiêu chuẩn IFRS, nhưng không có kế hoạch áp dụng đầy đủ các Tiêu chuẩn IFRS. Tất cả các công ty nước ngoài có giao dịch chứng khoán trên thị trường công cộng đều phải sử dụng CMKT quốc gia của Indonesia (IFRS, 2016).

Malaysia: Năm 2008, Hội đồng CMKT Malaysia (MASB) chính thức tuyên bố việc thông qua IFRS và dự kiến kế hoạch này sẽ hoàn thành vào năm 2012 (Hanelfah, 2012). Sau đó, MASB cùng với Viện Kế toán Malaysia thực hiện các bước để chuẩn bị cho việc áp dụng IFRS. Ngày 19/11/2011, MASB ban hành khung CMKT thứ 3 tuân thủ IFRS nhưng có điều chỉnh phù hợp với đặc điểm riêng của Malaysia và đặt tên là chuẩn mực BCTC Malaysia (MFRS), chuẩn mực này chính thức được áp dụng từ 01/01/2012. Tại Malaysia, các công ty hoạt động dựa trên 3 bộ CMKT đều do MASB ban hành, đó là: chuẩn mực BCTC cũ (FRS) được ban hành dựa vào IAS, chuẩn mực BCTC dành cho các tổ chức tư nhân (PERS) và chuẩn mực BCTC Malaysia (MFRS). Tuy nhiên từ năm 2013 trở đi, Malaysia yêu cầu tất cả các DN áp dụng MFRS ngoại trừ các công ty tư nhân. Theo đó, các công ty đại chúng trong nước được yêu cầu áp dụng khung MFRS, giống hệt tiêu chuẩn IFRS. Các DN nhỏ và vừa (DNNVV) được phép sử dụng tiêu chuẩn báo cáo thực thể tư nhân Malaysia (MPERS), tương đương với tiêu chuẩn IFRS cho các DNNVV ngoại trừ các yêu cầu đối với các hoạt động phát triển bất động sản cộng với một số thay đổi về thuật ngữ (IFRS, 2019).

Philippines: Từ năm 2005, Philippines quyết định chấp nhận toàn bộ IAS/IFRS và hầu như không điều chỉnh. Đối với các công ty đại chúng, Philippines yêu cầu áp dụng tiêu chuẩn IFRS làm Chuẩn mực BCTC Philippines (PFRSs) ngoại trừ về khía cạnh ghi nhận doanh thu theo IFRS 15 cho các công ty bất động sản tận dụng sự cứu trợ của SEC; đối với các công ty nước ngoài áp dụng bắt buộc các tiêu chuẩn IFRS làm chuẩn mực BCTC Philippines; đối với các DN nhỏ Philippines đã áp dụng tiêu chuẩn IFRS cho DN nhỏ làm tiêu chuẩn BCTC Philippines dành cho DN nhỏ (PFRS cho DN nhỏ) (IFRS, 2019).

Singapore: Năm 2001, Singapore thành lập Hội đồng tiêu chuẩn Kế toán Singapore (ASC) và ASC đề xuất áp dụng IFRS như là một khuôn mẫu BCTC của Singapore (IFRS, 2016). Kể từ năm 2002, Singapore ban hành chuẩn mực BCTC của Singapore (SFRS) dựa trên cơ sở IFRS. Vào tháng 5/2009, ASC đã công bố tiêu chuẩn BCTC của Singapore sẽ được hội tụ đầy đủ với IFRS vào năm 2012. Các tiêu chuẩn hội tụ đầy đủ sẽ áp

dụng cho tất cả các công ty niêm yết trên Sở Giao dịch Chứng khoán Singapore. Tuy nhiên, vào tháng 3/2012 ASC đã thông báo rằng, hội tụ đầy đủ sẽ không xảy ra vào năm 2012 như đã được lên kế hoạch ban đầu và dự kiến sẽ xảy ra vào năm 2018. Theo đánh giá của Quỹ IFRS: tại Singapore các công ty niêm yết đều được yêu cầu sử dụng chuẩn mực BCTC Singapore (SFRS), được hội tụ đáng kể với các tiêu chuẩn IFRS. Tuy nhiên, với sự cho phép của cơ quan quản lý chứng khoán, các công ty niêm yết có thể sử dụng tiêu chuẩn IFRS do Hội đồng quản trị ban hành. Tất cả các công ty nước ngoài được liệt kê trên Sàn giao dịch Singapore được phép áp dụng tiêu chuẩn IFRS theo quy tắc niêm yết. Cụ thể, các công ty nước ngoài có chứng khoán vốn có niêm yết chính tại Singapore được yêu cầu áp dụng SFRS, IFRS Standard hoặc US GAAP, trong khi những công ty có danh sách thứ cấp chỉ được yêu cầu đối chiếu BCTC của họ với SFRS, IFRS Standard hoặc US GAAP (IFRS, 2016).

Brunei: Trong đánh giá của IFRS chỉ ra Brunei không có hoạt động trao đổi chứng khoán cho các công ty đại chúng trong nước và các công ty nước ngoài. Tiêu chuẩn IFRS được áp dụng cho các tổ chức tài chính. Đối với các công ty vừa và nhỏ, tiêu chuẩn IFRS đang được xem xét áp dụng (IFRS, 2017).

Campuchia: Đối với các công ty đại chúng trong nước, tiêu chuẩn IFRS được thông qua và không cần sửa đổi vì tiêu chuẩn BCTC quốc tế (CIFRS) là bắt buộc; đối với các công ty nước ngoài việc áp dụng tiêu chuẩn IFRS là cần thiết và đối với các DN nhỏ thì tiêu chuẩn IFRS là cần thiết cho một số nhóm DN, còn lại thì được phép lựa chọn áp dụng (IFRS, 2016).

Myanmar: Các công ty đại chúng trong nước bắt buộc phải sử dụng Chuẩn mực BCTC của Myanmar (MFRS), giống hệt với các phiên bản 2010 của Tiêu chuẩn IFRS. Vào tháng 7/2018, Hội đồng tiêu chuẩn kế toán Myanmar (MAC) đã công bố việc áp dụng các phiên bản mới nhất của Tiêu chuẩn IFRS cho các kỳ BCTC bắt đầu trong hoặc sau năm tài chính 2023. Đối với các DNNVV: Myanmar đã áp dụng phiên bản 2009 của IFRS cho các DNNVV làm tiêu chuẩn MFRS cho các DN nhỏ. Vào tháng 7/2018, MAC đã công bố việc áp dụng phiên bản IFRS mới nhất cho Tiêu chuẩn DN nhỏ cho các kỳ BCTC bắt đầu từ năm tài chính 2023. Việc áp dụng IFRS cho Tiêu chuẩn DN nhỏ và vừa được cho phép (IFRS, 2019).

Qua đánh giá tình hình áp dụng IFRS của các nước trong AFA, có thể thấy phần lớn các nước trong AFA đang áp dụng IFRS là tiêu chuẩn quốc gia/áp dụng CMKT quốc gia giống hệt IFRS/áp dụng chuẩn mực quốc gia hội tụ đáng kể với tiêu chuẩn IFRS cho tất cả các DN hoặc phần lớn các công ty đại chúng như: Campuchia, Brunei, Myanmar, Philippines, Malaysia, Singapore. Thái Lan đang trong quá trình áp dụng IFRS. Indonesia đã và đang hội tụ tiêu chuẩn quốc gia của mình với tiêu chuẩn IFRS nhưng chưa có kế hoạch áp dụng đầy đủ các tiêu chuẩn IFRS. Lào chưa có tên trên bản đồ của IFRS. Việt Nam hiện chưa áp dụng tiêu chuẩn IFRS, CMKT quốc gia là bắt buộc.

Lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam

Tại Việt Nam, trong giai đoạn từ năm 2000 đến 2005, Bộ Tài chính đã ban hành 26 CMKT Việt Nam (VAS) trên cơ sở hệ thống CMKT quốc tế, phù hợp điều kiện của Việt Nam trong giai đoạn đó. VAS đã góp phần nâng cao tính minh bạch, trung thực của BCTC để cung cấp những thông tin chất lượng cho người sử dụng. Bộ Tài chính đã ban hành các Thông tư hướng dẫn áp dụng CMKT, ban hành Chế độ kế toán DN theo Quyết định số 15/2006/QĐ-BTC, ngày 20/3/2006 và Thông tư số 200/2014/TT-BTC, ngày 22/12/2014 thay thế Quyết định số 15. Bên cạnh đó, Bộ Tài chính cũng ban hành Chế độ kế toán áp dụng cho các DN nhỏ và vừa theo Quyết định số 48/2006/QĐ-BTC, ngày 14/9/2006 và Thông tư số 133/2016/TT-BTC, ngày 26/8/2016.

Tuy nhiên, trong thời gian gần đây, VAS đã bộc lộ nhiều hạn chế, chưa phù hợp với sự phát triển của kinh tế thị trường trong giai đoạn mới. Đặc biệt, khi thị trường vốn phát triển mạnh mẽ, xuất hiện nhiều loại công cụ tài chính phức tạp, ... dẫn đến thông tin BCTC thiếu minh bạch, giảm niềm tin của các nhà đầu tư, đặc biệt là các nhà đầu tư nước ngoài vào Việt Nam.

Ngày 18/3/2013, Thủ tướng Chính phủ đã ký Quyết định số 480/QĐ- TTg, phê duyệt Chiến lược Kế toán - kiểm toán đến năm 2020, tầm nhìn 2030. Theo đó, Thủ tướng yêu cầu Bộ Tài chính cập nhật hệ thống CMKT theo hướng phù hợp với Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS), đặc biệt là các CMKT của nền kinh tế thị trường phát triển và gắn liền với đặc thù của nền kinh tế Việt Nam. Đây cũng là yêu cầu được đề cập tại Nghị quyết Hội nghị lần thứ 5 Ban Chấp hành Trung ương Khóa XII, về hoàn thiện thể chế kinh tế thị trường định hướng xã hội chủ nghĩa.

Ngày 06/10/2017, Văn phòng Chính phủ có Công văn số 10607/VPCP-KTTH về việc thực hiện đánh giá mức độ tuân thủ về quy tắc và CMKT, chuẩn mực kiểm toán theo chương trình ROSC của WB đã truyền đạt ý kiến của Thủ tướng Chính phủ: “*Giao Bộ Tài chính nghiên cứu các nội dung khuyến nghị trong dự thảo báo*

cáo ROSC, trường hợp cần thiết báo cáo Chính phủ, Thủ tướng Chính phủ sửa đổi, bổ sung các văn bản quy phạm pháp luật liên quan theo quy định cho phù hợp”.

Trên cơ sở nhiệm vụ được giao, ngày 23/5/2017, Bộ Tài chính đã thành lập Ban Chỉ đạo và Ban soạn thảo “Đề án áp dụng CMKT quốc tế vào Việt Nam” theo Quyết định số 918/QĐ-BTC. Theo đó, Bộ Tài chính đã nghiên cứu kinh nghiệm áp dụng IFRS của một số quốc gia trong khu vực và trên thế giới và tiến hành khảo sát nhu cầu áp dụng IFRS tại các DN Việt Nam, nghiên cứu sự khác biệt giữa IFRS với CMKT Việt Nam, chính sách thuế, cơ chế tài chính,...

Bộ Tài chính đang hoàn thiện Dự thảo Đề án “Áp dụng chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS) vào Việt Nam”. Sau khi lấy ý kiến các Bộ, ngành, tổ chức nghề nghiệp về kế toán kiểm toán, DN và các đối tượng khác có liên quan, Bộ Tài chính sẽ hoàn thiện các thủ tục pháp lý để trình Chính phủ xem xét, phê duyệt Đề án trong năm 2019 (theo ông Vũ Đức Chính- Cục Trưởng, Cục Quản lý, giám sát Kế toán – Kiểm toán, Bộ Tài chính).

Theo Đề án áp dụng IFRS của Cục Quản lý, giám sát Kế toán - Kiểm toán Bộ Tài chính: lộ trình áp dụng IFRS tại Việt Nam gồm có các giai đoạn sau đây:

Hình 3: Các giai đoạn áp dụng IFRS (nguồn Bộ Tài chính)

Giai đoạn 1 (giai đoạn đầu tiên): Từ năm 2022 đến 2025

Bộ Tài chính sẽ lựa chọn một số doanh nghiệp lớn có đủ nguồn lực để áp dụng thí điểm IAS/IFRS, các doanh nghiệp còn lại vẫn áp dụng theo Chuẩn mực Kế toán Việt Nam.

Giai đoạn 2: Từ năm 2025 đến 2030

Bộ Tài chính có thể mở rộng quy mô đối tượng áp dụng IAS/IFRS (trên kết quả giai đoạn 1) theo hướng cho phép các doanh nghiệp có đủ điều kiện được lựa chọn (tự đăng ký) áp dụng VAS hoặc IAS/IFRS (nhưng không bắt buộc) khi lập và trình bày báo cáo tài chính.

Giai đoạn 3: Từ sau năm 2030

Bộ Tài chính căn cứ vào tình hình thực tế quy định cụ thể đối tượng bắt buộc và đối tượng tự nguyện lập báo cáo tài chính theo IAS/IFRS.

Đối tượng áp dụng IFRS về cơ bản có thể bao gồm các DN có nhu cầu và đủ khả năng áp dụng IAS/IFRS (trừ DN đang áp dụng theo chế độ kế toán DN vừa, nhỏ và siêu nhỏ) nhưng tùy từng giai đoạn khác nhau mà đối tượng áp dụng IAS/IFRS có thể thay đổi phù hợp với lộ trình công bố cho từng giai đoạn đó. Cụ thể như sau:

* *Giai đoạn đầu tiên từ năm 2022 đến 2025:* Bộ Tài chính dự kiến việc áp dụng thí điểm hướng vào các đối tượng:

✓ Các DN áp dụng thí điểm lập BCTC hợp nhất theo IAS/IFRS. Các DN này sẽ được miễn lập BCTC hợp nhất theo VAS, các DN này gồm: Một số công ty mẹ của tập đoàn kinh tế Nhà nước quy mô lớn có các khoản vay từ Ngân hàng thế giới, quỹ tiền tệ quốc tế được Chính phủ bảo lãnh; một số công ty niêm yết là công ty mẹ quy mô lớn có hoạt động huy động vốn dưới hình thức phát hành trái phiếu ra thị trường quốc tế hoặc có dự định niêm yết trên thị trường quốc tế;

✓ Các DN áp dụng thí điểm lập BCTC riêng theo IAS/IFRS. Đó là một số DN có vốn đầu tư nước ngoài của các tập đoàn đa quốc gia không thuộc đối tượng có rủi ro về thuế.

* *Giai đoạn 2 - Từ năm 2025 đến năm 2030:* Bộ Tài chính có thể mở rộng quy mô đối tượng áp dụng IAS/IFRS theo hướng cho phép các DN có đủ điều kiện được lựa chọn áp dụng VAS hoặc IAS/IFRS (nhưng không bắt buộc) khi lập và trình bày BCTC:

✓ Các DN được lựa chọn áp dụng VAS hoặc IAS/IFRS để lập BCTC hợp nhất. Các DN này sẽ được miễn lập BCTC hợp nhất theo VAS, gồm: một số công ty mẹ của tập đoàn kinh tế Nhà nước đăng ký lựa chọn

áp dụng IAS/IFRS; các công ty niêm yết và các công ty đại chúng là công ty mẹ đăng ký lựa chọn áp dụng IAS/IFRS; các DN khác có nhu cầu áp dụng IAS/IFRS.

✓ Các DN được lựa chọn áp dụng VAS hoặc IAS/IFRS để lập BCTC riêng: Các DN có vốn đầu tư nước ngoài của các tập đoàn đa quốc gia không thuộc đối tượng có rủi ro về thuế.

* *Giai đoạn 3 - Từ sau năm 2030*: Bộ Tài chính căn cứ vào tình hình thực tế để quy định đối tượng bắt buộc và đối tượng tự nguyện lập BCTC theo IAS/IFRS:

✓ Đối tượng bắt buộc áp dụng IAS/IFRS: Đối tượng bắt buộc phải lập BCTC riêng và BCTC hợp nhất theo IAS/IFRS gồm: tất cả các DN Nhà nước có quy mô vốn điều lệ từ 5.000 tỉ đồng trở lên, các công ty niêm yết và các công ty đại chúng thuộc lĩnh vực tài chính, ngân hàng, bảo hiểm và tất cả các công ty đại chúng khác có quy mô vốn điều lệ từ 3.000 tỉ đồng trở lên.

✓ Đối tượng tự nguyện áp dụng IAS/IFRS: Là các DN không thuộc đối tượng bắt buộc áp dụng IAS/IFRS và không thuộc đối tượng rủi ro về thuế nếu có nhu cầu đều được áp dụng IAS/IFRS thay cho VAS để lập BCTC riêng và BCTC hợp nhất.

Kết luận

Trong khi các nước trên thế giới và đa số các nước trong liên đoàn kế toán Asean đã áp dụng IFRS thì Việt Nam vẫn đang từng bước chuẩn bị, lựa chọn các cách thức áp dụng IFRS sao cho phù hợp. Việc áp dụng IFRS sẽ mở ra một xu hướng mới giúp các DN tiếp cận với các nhà đầu tư nước ngoài và thu hút vốn đầu tư nước ngoài. Việt Nam hiện đã và đang có những “bước đi” tích cực để tiến đến áp dụng tiêu chuẩn IFRS: Từ năm 2016, Bộ Tài Chính đã phối hợp với các đơn vị liên quan để tổ chức một số cuộc hội thảo tại Hà Nội và Thành phố Hồ Chí Minh để lấy ý kiến thăm dò của các đại biểu là đại diện của các công ty niêm yết, DN nhà nước, các công ty đại chúng... Năm 2018, Bộ Tài chính cũng tiến hành khảo sát về nhu cầu và khả năng áp dụng IFRS của các DN tại Việt Nam và đưa ra những đề án về lộ trình ban hành mới CMKT Việt Nam... Hi vọng trong những năm tới quá trình áp dụng IFRS tại Việt Nam diễn ra đúng lộ trình, nhanh chóng, thuận lợi và đạt kết quả tốt. □

Tài liệu tham khảo

1. Bộ Tài Chính, 26 CMKT Việt Nam (VAS), từ 2001 đến 2005
2. Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán - Bộ Tài chính (2018), Đề án áp dụng Chuẩn mực BCTC quốc tế vào Việt Nam
3. Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán - Bộ Tài chính (2018), Báo cáo tổng hợp sự khác biệt cơ bản giữa CMKT Việt Nam (VAS), cơ chế tài chính và Chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS)
4. Kiều Thị Tuấn (2018), Kinh nghiệm áp dụng IFRS của một số quốc gia trên thế giới và bài học cho Việt Nam, Kỷ yếu Hội thảo khoa học hệ thống chuẩn mực BCTC quốc tế và khả năng áp dụng tại Việt Nam (Hội thảo Khoa Kế toán - Kiểm toán, Học viện Ngân hàng).
5. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#filing> IFRS –Who uses IFRS standards?
6. <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis> Analysis of the IFRS jurisdiction profiles Updated 25 April 2018

CÁC NHÂN TỐ ẢNH HƯỞNG VIỆC ÁP DỤNG KẾ TOÁN QUẢN TRỊ TRONG CÁC DOANH NGHIỆP NHỎ VÀ VỪA VIỆT NAM

✉ *Ths. Nguyễn Thị Thu Vân*
Trường Đại học Văn Lang

Ngày nhận: 10/5/2019

Biên tập: 10/5/2019

Duyệt đăng: 14/5/2019

Tóm tắt: Kế toán quản trị (KTQT) đã và đang trở thành một chuyên ngành hấp dẫn và đã có những thay đổi to lớn để đáp ứng với những thách thức trong môi trường mới mà hiện nay hầu hết các tổ chức đều phải đối diện. Thông tin của KTQT đặc biệt quan trọng trong quá trình vận hành của DN (DN), đồng thời phục vụ việc kiểm soát, đánh giá DN đó. Trong nền kinh tế Việt Nam, DN nhỏ và vừa (DNNVV) chiếm số lượng lớn và có vai trò quan trọng. Đặc biệt, khi Việt Nam hội nhập cùng các cộng đồng kinh tế thế giới, DNNVV ở Việt Nam muốn gia tăng sức cạnh tranh cần vận dụng một cách tối ưu nhất các nguồn lực sẵn có để tạo ra và duy trì giá trị cho tổ chức. Mục tiêu của bài viết này là xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng KTQT trong các DNNVV Việt Nam. Kết quả nghiên cứu cho thấy, có 6 nhân tố bao gồm quy mô DN, độ tuổi DN, sự phân quyền quản lý, công nghệ sản xuất, áp lực cạnh tranh, trình độ nhân viên, sự quan tâm của nhà quản trị đến KTQT đều có ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTQT trong các DNNVV Việt Nam.

Từ khóa: KTQT, DNNVV (SME).

Abstract: Management accounting has become an attractive discipline and has made tremendous changes in response to challenges in the new environment that most organizations now face. Information of management accounting is particularly important in the operation of enterprises, while also serving to control and evaluate such enterprises. In Vietnam's economy, SMEs account for a large number and play an important role. In particular, when Vietnam integrates with the world economic communities, SMEs in Vietnam want to increase their competitiveness and make the best use of available resources to create and maintain value for the team function. The objective of this paper is to identify the factors that influence the level of application of management accounting in small and medium enterprises in Vietnam. The research results show that there are 6 factors including size of enterprise, age of enterprise, level of decentralization, manufacturing technology, competition, staff qualifications, and participation of owner/manager influence the management accounting practices of SMEs in Viet Nam

Keywords: Management accounting, Small and Medium-sized Enterprises (SME).

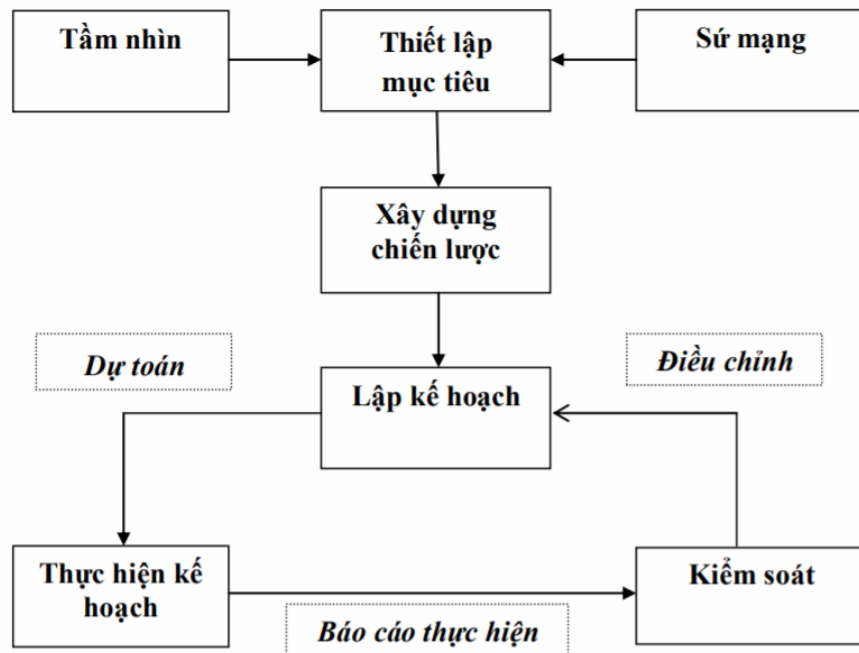
Giới thiệu

KTQT ra đời từ rất lâu, nhưng ra đời từ lúc nào thì còn nhiều tranh cãi. Dấu mốc cho sự ra đời của KTQT được đánh dấu bởi quyển sách đầu tiên về KTQT của Robert Anthony xuất bản năm 1956. Sau đó, sự quan tâm về KTQT đã phát triển mạnh mẽ, qua từng giai đoạn vai trò của KTQT phát triển ngày càng sâu hơn và rộng hơn. Nếu giai đoạn đầu KTQT chỉ dừng lại ở việc cung cấp thông tin từ nhà quản trị gián tiếp đối với nhà quản trị trực tiếp thông qua việc cung cấp thông tin cho việc lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định. Giai đoạn tiếp theo KTQT tập trung vào việc làm giảm hao phí nguồn lực trong quá trình hoạt động, thông qua các kỹ thuật phân tích và chuyển từ kế toán chi phí sang quản trị chi phí. Đến nay, KTQT đặt trọng tâm vào việc sử dụng hiệu quả các nguồn lực sẵn có để tạo ra và duy trì giá trị cho tổ chức.

Theo định nghĩa của Hiệp hội Kế toán viên quản trị Hoa Kỳ: “KTQT là quá trình nhận diện, đo lường, tổng hợp, phân tích, soạn thảo, diễn giải và truyền đạt thông tin được nhà quản trị sử dụng để lập kế hoạch, đánh giá và kiểm tra trong nội bộ tổ chức và để đảm bảo việc sử dụng hợp lý và có trách nhiệm đối với các nguồn lực của tổ chức đó”.

Theo Luật Kế toán Việt Nam, KTQT là “việc thu thập, xử lý, phân tích và cung cấp thông tin kinh tế, tài chính theo yêu cầu quản trị và quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán”. Nhìn chung, KTQT bao gồm các bước như mô hình sau:

Hình 1. Các bước thực hiện KTQT



(Theo Kim Langfield-Smith, Helen Thone and Ronald W. Hilton)

- **Thiết lập mục tiêu:** theo lý thuyết về thiết lập mục tiêu thì thiết lập mục tiêu là quá trình động viên nhân viên và làm rõ vai trò của họ thông qua các mục tiêu thực hiện công việc. Nhiều tổ chức áp dụng tiến trình thiết lập mục tiêu có tên phổ biến là **MBO** (Management by Objectives- quản lý bằng mục tiêu). Theo tiến trình này, mục tiêu của tổ chức sẽ được đưa xuống cho từng đơn vị sản xuất, từng cá nhân.

- **Xây dựng chiến lược:** là một quá trình xác định hình ảnh tương lai của DN và cách thức DN đạt mục tiêu mang tính chất chiến lược. Quá trình này đánh giá toàn bộ tiềm năng của DN và liên kết các mục tiêu của DN với các hoạt động và nguồn lực yêu cầu để đạt được các mục tiêu chiến lược đó.

- **Lập kế hoạch:** là xây dựng các mục tiêu công việc cụ thể và các bước thực hiện mục tiêu đó dựa trên các mục tiêu chiến lược.

- **Thực hiện kế hoạch:** để hoàn thành kế hoạch, nhà quản trị phải tổ chức thực hiện bằng cách kết hợp các nguồn lực trong nội bộ DN. Trong quá trình đó, các nhà quản trị cần rất nhiều loại thông tin mà những thông tin này không thể tìm thấy trong các BCTC. Mặt khác, để hoạch định cả chiến lược và dự toán nhà quản trị không chỉ cần những thông tin tài chính, quá khứ,... bên trong DN, mà còn cần nhiều loại thông tin khác, như thông tin phi tài chính, hướng về tương lai và ở bên ngoài DN.

- **Kiểm soát:** trong tổ chức thực hiện kế hoạch, nhà quản trị thường xuyên tổ chức kiểm tra đánh giá và có những điều chỉnh phù hợp để đạt mục tiêu đề ra.

Theo số liệu từ Tổng cục Thống kê, năm 2017 cả nước có gần 517.900 DN đang hoạt động, tăng 51,6% so với năm 2012, trong đó DNNVV chiếm 98,1%. Do đó, các DNNVV đóng một vai trò quan trọng trong quá trình phát triển kinh tế và xã hội ở Việt Nam. Thêm vào đó, Việt Nam gia nhập ngày càng sâu rộng cộng đồng kinh tế toàn cầu, để gia tăng sức cạnh tranh DNNVV ở Việt Nam cần vận dụng một cách tối ưu nhất các nguồn lực sẵn có để tạo ra và duy trì giá trị cho tổ chức. Mục tiêu của bài viết này là xác định các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTQT trong các DNNVV Việt Nam. Từ đó, giúp các DNNVV đẩy mạnh hơn nữa việc áp dụng KTQT trong DN.

Xác định các nhân tố

Trong các nghiên cứu tổ chức, tập hợp các mối quan hệ thường xuyên giữa các thành phần của tổ chức, có thể được coi là cơ cấu của tổ chức (Donaldson, 1999). Lý thuyết tình huống đã được sử dụng từ lâu trong nghiên cứu KTQT (Chapman, 1997; Chenhall, 2003; Gerdin và Greve, 2004). Lý thuyết tình huống chỉ ra rằng, không có cơ cấu tổ chức duy nhất nào có hiệu quả cao đối với tất cả các tổ chức (Otley, 1980)

Quy mô DN

Quy mô tổ chức được định nghĩa là số lượng nhân viên trong tổ chức, tuy nhiên quy mô tổ chức cũng có thể được đo lường bằng số vốn đã thực góp của tổ chức (Tuanmat, & Smith, 2011). Thêm vào đó, Ahmad (2012) đã nghiên cứu 110 công ty Malaysia trong lĩnh vực sản xuất cho thấy quy mô tổ chức có tác động đáng kể đến việc áp dụng KTQT vì công ty lớn hơn có nguồn lực lớn hơn, để tạo điều kiện cho áp dụng KTQT và yêu cầu về KTQT cũng toàn diện hơn so với các DNNVV. Các công trình nghiên cứu của Merchant (1984), Pierce và O’Dea (1998), Joshi (2001), Haldma & Laats (2002), Sulaiman và cộng sự (2004), Abdel-Kader và Luther (2006), Al-Omiri và Drury (2007), Abdel-Kader và cộng sự (2008), Pollanen và Abdel-Maksoud (2011), Ahmad, K. (2012), Doan (2012), Albu, N. và cộng sự (2012), Leite (2015), (Sudhashini và Yee, 2017), Eman và Mahmoud (2017), Samwel (2017) đều coi quy mô là một yếu tố có ảnh hưởng quan trọng đến việc áp dụng KTQT trong các DN.

Độ tuổi DN

Eman và Mahmoud (2017) thực hiện nghiên cứu với 100 bảng hỏi gửi đến kế toán và quản lý tài chính về đo lường nhân tố độ tuổi của DN ảnh hưởng mức độ áp dụng KTQT của các DN ở Jordan. Tác giả đưa biến độ tuổi vào mô hình để kiểm chứng cho Việt Nam.

Trình độ nhân viên KTQT

Ở các DNNVV, nhân viên kế toán nội bộ trình độ có vai trò rất quan trọng trong việc áp dụng KTQT. Tuy nhiên, có một số tranh luận về việc nhân viên kế toán có trình độ nên được coi là biến ngoại sinh hay biến nội sinh, có nghĩa là sự hiện diện của nhân viên kế toán có trình độ có gây ra việc áp dụng KTQT hay việc áp dụng dẫn đến nhân viên kế toán có trình độ được tuyển dụng. Một số nghiên cứu cho rằng, nên xem biến nhân viên kế toán có trình độ là một biến ngoại sinh và việc áp dụng dẫn đến nhân viên kế toán có trình độ được tuyển dụng là một đặc tính của biến nội sinh (Halma và Laats, 2002; Collis và Jarvis, 2002; Al-Omiri, 2003; McChlery và cộng sự, 2004; Yang và cộng sự, 2006; Ismail và King, 2007; Sudhashini và Yee, 2017). Sự thiếu hụt kế toán viên có trình độ có thể đóng vai trò là rào cản đối với ứng dụng các kỹ thuật KTQT hiện đại (Kaplan, 1995; Haldma và Laats, 2002). Tuy nhiên, Halbouni (2014) lại không thấy mối quan hệ giữa trình độ của nhân viên kế toán với sự thay đổi của hệ thống KTQT.

Sự phân quyền quản lý

Blau (1970) cho rằng, quy mô DN đã ảnh hưởng đến cơ cấu tổ chức của DN. Do đó, các công ty với quy mô lớn cần sự phân cấp quyền lực, trách nhiệm và sự phụ thuộc lẫn nhau giữa các phòng ban (Khandwalla, 1972; Gordon và Miller, 1976). Sự phân quyền thành công sẽ giúp nhà quản trị có được thông tin phù hợp cho việc thực hiện chức năng quản trị của mình như lập kế hoạch, kiểm soát và ra quyết định (Abdel-Kader, 2008; Doan, 2012; Doan, 2016;). Mặc dù, trong các DNNVV, hoạt động kinh doanh ít phức tạp hơn nên sự cần thiết phải phân cấp thẩm quyền kiểm soát không quan trọng như trong các công ty lớn, tác giả vẫn đưa biến vào mô hình để kiểm chứng.

Công nghệ sản xuất

Việc sử dụng công nghệ hiện đại trong các hoạt động sản xuất đã được chứng minh là có tác động đến mức độ sử dụng KTQT nói chung nhưng không dành cho các DNNVV (Halma và Laats, 2002; Abdel-Kader và Luther, 2008; Ahmad, K., 2012; Sulaiman và cộng sự, 2015; Leite, A. và cộng sự, 2015; Sudhashini và Yee, 2017; Samwel, 2017). Tuy nhiên, ngày nay công nghệ hiện đại phát triển khá nhanh và phổ biến rộng rãi, nên đây là nhân tố tiềm năng cần kiểm chứng ở Việt Nam.

Áp lực cạnh tranh

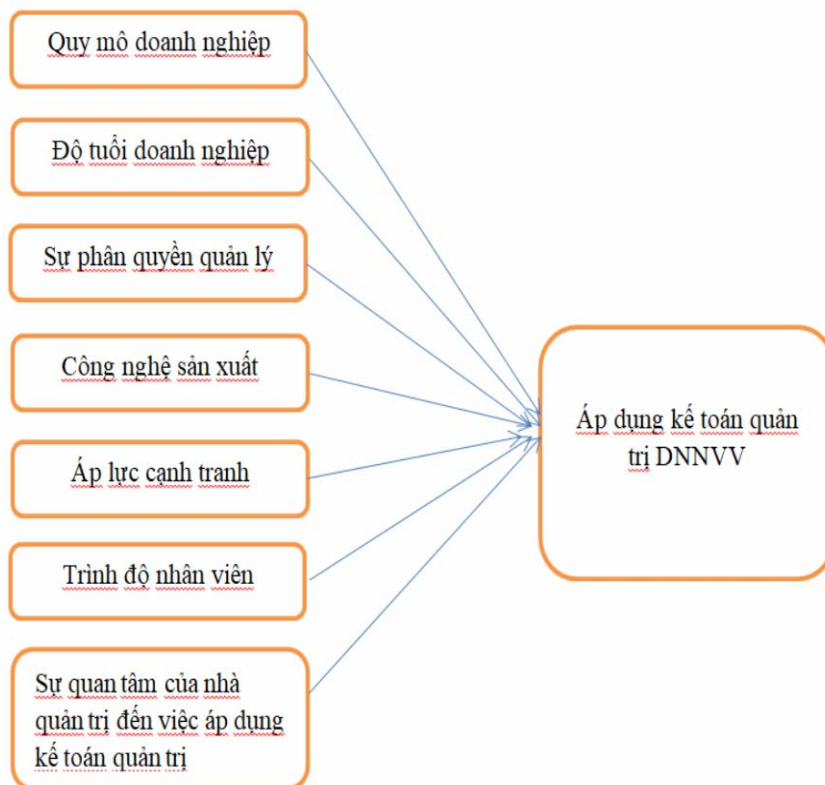
Khandwalla (1972) cho rằng khả năng cạnh tranh là việc sử dụng các biện pháp kiểm soát và giả thuyết rằng sự cạnh tranh càng lớn nhu cầu kiểm soát chi phí lớn hơn để đánh giá xem các chức năng kinh doanh có hoạt động theo mong đợi. Áp lực cạnh tranh, khiến các nhà quản trị càng quan tâm mạnh mẽ thông tin do KTQT cung cấp để thực hiện quyết định quản trị (Luther và Longden 2001; Halma và Laats, 2002; Sulaiman và cộng sự, 2004; Ahmad, K., 2012; Doan, 2012; Ahmad, K. và cộng sự, 2015; Leite, 2015). Tương tự, kết quả nghiên

cứ của Libby & Waterhouse (1996), Granlund & Lukka (1998), Mia & Clarke (1999), Al-Omiri & Drury (2007), Sulaiman (2015), Leite (2015), Sudhashini và Yee (2017), Eman và Mahmoud (2017), Samwel (2017) cũng cho thấy áp lực cạnh tranh trên thị trường có ảnh hưởng tích cực đến mức độ áp dụng KTQT của các DN.

Sự quan tâm của nhà quản trị đến KTQT

Sự quan tâm ủng hộ của nhà quản trị là một trong những nhân tố quan trọng thúc đẩy DN triển khai thực hiện KTQT tại DN nói chung và DNNVV nói riêng. Kết quả nghiên cứu của Shields, (1995), Lybaert (1998), Sulaiman và cộng sự (2003), Brown (2004), Abdel-Kader và Luther (2008), Abdel-Kader (2008) Pollanen và Abdel-Maksoud (2010), Halbouni và cộng sự (2014), Sulaiman và cộng sự (2015) cho thấy sự quan tâm của nhà quản trị có ảnh hưởng đáng kể đến mức độ áp dụng KTQT trong các DN.

Hình 2. Mô hình nghiên cứu



Trên cơ sở lý thuyết trên, tác giả đề xuất mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ áp dụng KTQT trong các DNNVV Việt Nam gồm 7 biến độc lập và biến phụ thuộc là Áp dụng KTQT.

Phương pháp nghiên cứu

Bài viết sử dụng phương pháp định lượng để đánh giá mức độ tác động của các nhân tố quy mô DN, độ tuổi DN, sự phân quyền quản lý, công nghệ sản xuất, áp lực cạnh tranh, trình độ nhân viên, sự quan tâm của nhà quản trị đến KTQT đến việc áp dụng KTQT trong các DNNVV Việt Nam. Dữ liệu được thu thập từ việc khảo sát ngẫu nhiên 543 kế toán viên, kế toán trưởng và nhà quản trị các DN tại TPHCM. Dữ liệu được xử lý bằng phần mềm SPSS.

Các thang đo được đo lường theo thang đo Likert 5 mức độ, riêng thang đo Quy mô DN được phân loại theo Nghị định 39/2018/NĐ-CP hướng dẫn Luật Hỗ trợ DNNVV, cụ thể như sau:

- DN siêu nhỏ: có số lao động tham gia BHXH bình quân năm không quá 10 người và tổng doanh thu của năm không quá 10 tỷ hoặc tổng nguồn vốn không quá 3 tỷ (trước đây không phân loại dựa vào vốn).
- DN nhỏ: có số lao động tham gia BHXH bình quân năm không quá 50 người và tổng doanh thu của năm không quá 100 tỷ hoặc tổng nguồn vốn không quá 50 tỷ (trước đây là 10 tỷ trở xuống).
- DN vừa: có số lao động tham gia BHXH bình quân năm không quá 100 người và tổng doanh thu của năm không quá 300 tỷ hoặc tổng nguồn vốn không quá 100 tỷ.

Kết quả nghiên cứu

Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha cho thấy cả 8 thang đo đều đạt độ tin cậy cao, hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát đều đạt yêu cầu nên được tất cả đều chấp nhận.

Bảng 1. Kết quả kiểm định độ tin cậy của thang đo

	Thang đo	Số biến được chấp nhận	Cronbach's Alpha
1	Công nghệ sản xuất	4	.784
2	Độ tuổi DN	3	.603
3	Phân quyền quản lý	4	.740
4	Quy mô DN	3	.682
5	Áp lực cạnh tranh	3	.609
6	Trình độ nhân viên	3	.740
7	Sự quan tâm của nhà quản trị	3	.789
8	Áp dụng KTQT	5	.797

Kết quả phân tích nhân tố cho ra 8 thành phần biến độc lập như thang đo dự kiến, với KMO=0.848, Sig.=0.000 thể hiện phương pháp phân tích nhân tố phù hợp với bộ dữ liệu và giải thích được 64.206% sự biến thiên của biến phụ thuộc. Các biến quan sát đều có hệ số tải > 0.5, đồng thời có giá trị phân biệt cao trên 0.3 nên đều được chấp nhận.

Bảng 2. Kết quả ma trận nhân tố xoay

	Component						
	1	2	3	4	5	6	7
Hệ thống sản xuất linh hoạt	.740						
Hệ thống sản xuất được trợ giúp công nghệ	.690						
Hệ thống Just In time	.673						
Đánh giá quy trình sản xuất	.562						
1-3 năm		.756					
4- 8 năm		.730					
Hơn 10 năm		.672					
Phân quyền phòng ban			.728				
Phân chia trách nhiệm phòng ban			.720				
Quyền, trách nhiệm từng cá nhân			.603				
Phối hợp phòng ban			.587				
Lao động <= 100 người				.822			
Doanh thu <= 300 tỷ VND				.815			
Tổng nguồn vốn <=100 tỷ VND				.809			
Cạnh tranh ngành					.854		
Cạnh tranh giá					.835		
Cạnh tranh công nghệ					.638		
Nhân viên có bằng cấp						.791	
Nhân viên có năng lực						.738	
Kỹ năng khác						.704	
Thông tin lập kế hoạch							.766
Thông tin đánh giá							.732
Thông tin ra quyết định							.591

Phương pháp phân tích tương quan cho các biến độc lập đều có mối tương quan với biến phụ thuộc, đồng thời mối tương quan giữa các biến độc lập với nhau không mạnh.

Bảng 3. Ma trận tương quan giữa các biến độc lập

		Correlations							
		X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	Y
X1	Pearson Correlation	1	.583**	.582**	.222**	.344**	.320**	.398**	.489**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N		543	543	543	543	543	543	543
X2	Pearson Correlation		1	.547**	.159**	.281**	.327**	.352**	.384**
	Sig. (2-tailed)			.000	.000	.000	.000	.000	.000
	N			543	543	543	543	543	543
X3	Pearson Correlation			1	.235**	.355**	.316**	.406**	.560**
	Sig. (2-tailed)				.000	.000	.000	.000	.000
	N				543	543	543	543	543
X4	Pearson Correlation				1	.281**	.268**	.186**	.455**
	Sig. (2-tailed)					.000	.000	.000	.000
	N					543	543	543	543
X5	Pearson Correlation					1	.248**	.342**	.405**
	Sig. (2-tailed)						.000	.000	.000
	N						543	543	543
X6	Pearson Correlation						1	.259**	.354**
	Sig. (2-tailed)							.000	.000
	N							543	543
X7	Pearson Correlation							1	.431**
	Sig. (2-tailed)								.000
	N								543
Y	Pearson Correlation								1
	Sig. (2-tailed)								
	N								

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Kết quả ước lượng mô hình hồi quy tuyến tính cho thấy, mô hình có ý nghĩa thống kê với Sig.=0.000 và mô hình đạt ý nghĩa cao khi các biến độc lập giải thích được 48.5% sự biến thiên của biến phụ thuộc. Kết quả mô hình cho thấy, có nhân tố X2 không có tác động việc áp dụng Kế toán trách nhiệm trong DN.

Bảng 4. Kết quả mô hình hồi quy tuyến tính lần 1

		Coefficients ^a						Collinearity Statistics	
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Tolerance	VIF	
		B	Std. Error	Beta					
1	(Constant)	.468	.167		2.801	.005			
	X1	.125	.037	.142	3.365	.001	.533	1.875	
	X2	-.010	.034	-.013	-.310	.757	.579	1.728	
	X3	.289	.040	.295	7.129	.000	.555	1.801	
	X4	.211	.025	.277	8.370	.000	.866	1.154	
	X5	.081	.027	.106	3.033	.003	.778	1.286	
	X6	.072	.030	.080	2.352	.019	.811	1.233	
	X7	.149	.035	.150	4.220	.000	.752	1.330	

a. Dependent Variable: Y

Bảng 5. Kết quả mô hình hồi quy tuyến tính lần 2

		Coefficients ^a						Collinearity Statistics	
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Tolerance	VIF	
		B	Std. Error	Beta					
1	(Constant)	.465	.167		2.789	.005			
	X1	.121	.035	.137	3.476	.001	.606	1.649	
	X3	.285	.039	.291	7.323	.000	.599	1.670	
	X4	.211	.025	.278	8.397	.000	.868	1.152	
	X5	.081	.027	.106	3.030	.003	.778	1.286	
	X6	.070	.030	.079	2.333	.020	.826	1.211	
	X7	.148	.035	.149	4.212	.000	.756	1.322	

a. Dependent Variable: Y

Từ bảng 5, mức độ tác động của 6 nhân tố đến mức độ áp dụng KTQT DNNVV Việt Nam:

$$Y = 0.291X3 + 0.278X4 + 0.149X7 + 0.137X1 + 0.106X5 + 0.079X6$$

Trong đó:

Y: Áp dụng KTQT

X1: Công nghệ sản xuất

X3: Phân quyền quản lý

X4: Quy mô DN

X5: Áp lực cạnh tranh

X6: Trình độ nhân viên

X7: Sự quan tâm của nhà quản lý

Kết quả các hệ số Durbin-Watson $dU=1.841 < d=1.908 < 4-dU=2.159$, đồng thời hệ số VIF < 2 cũng cho thấy mô hình không bị vi phạm hiện tượng đa cộng tuyến và tự tương quan.

Thảo luận

Kết quả nghiên cứu cho thấy, phân quyền quản lý và quy mô DN có tác động khá lớn đến mức độ áp dụng KTQT. Tiếp theo là tác động của các nhân tố sự quan tâm của nhà quản trị đến việc áp dụng KTQT và công nghệ sản xuất, áp lực cạnh tranh. Cuối cùng, thấp nhất là nhân tố trình độ nhân viên. Cũng từ kết quả mô hình nhân tố độ tuổi DN không tác động đến việc áp dụng KTQT. Nghiên cứu này có ý nghĩa thiết thực cho nhà quản lý và hoạch định chính sách trong các DNNVV. Các DNNVV ngày càng phát triển quy mô nên thực hiện phân cấp, phân quyền trong tổ chức sẽ tạo điều kiện thuận lợi cho việc áp dụng KTQT. Ngược lại, KTQT trở thành kênh cung cấp thông tin hữu ích cho nhà quản trị trong việc lập kế hoạch, tổ chức thực hiện, kiểm tra đánh giá và ra quyết định từ đó giúp DN nâng cao thêm hiệu quả hoạt động DN, gia tăng sức cạnh tranh.

Kết luận và khuyến nghị

Kết quả nghiên cứu cho thấy, 6 nhân tố có tác động mạnh đến mức độ áp dụng KTQT trong các DNNVV ở Việt Nam. Vì vậy, các DNNVV khi quy mô ngày càng gia tăng cần thiết phải phân cấp, phân quyền quản lý để nâng cao hiệu quả quản trị. □

Tài liệu tham khảo

1. Abdel-Kader, M. (2006), *Management accounting practices in the British food and drinks industry*" *British Food Journal* Vol. 108 No. 5, 2006 pp. 336-357;
2. Abdel-Maksoud, A.B. (2011), *Management accounting practices and managerial techniques and practices in manufacturing firms: Egyptian evidence*, *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Vol. 3, No. 3, pp.237-254.
3. Ahmad, K. (2012), *The use of management accounting practices in Malaysian smes*, University of Exeter. Doctor;
4. Ahmad, K (2012), *Factors explaining the extent of use of management accounting practices in Malaysian medium firms*. *Asean Entrepreneurship Conference 2012*
5. Albu, N., & Albu, C. (2012), *Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania*. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 23(3), 245-276.
6. Anh, D. N. P. (2012), *The Adoption of Western Management Accounting Practices in Vietnamese Enterprises During Economic Transition*, Thesis (PhD Doctorate).
7. Anh, D. N. P. (2016), *Factors Affecting the Use and Consequences of Management Accounting Practices in A Transitional Economy: The Case of Vietnam*, *Journal of Economics and Development*, Vol 18, No1, 54-73;
8. Al-Omiri, M. (2003). *The diffusion of management accounting innovations: a study of the factors influencing the adoption, implementation levels and success of ABC in UK companies*. Ph.D Thesis, University of Huddersfield, United Kingdom.
9. Al-Omiri, M., & Drury, C. (2007), *A survey of factors influencing the choice of product costing systems in UK organizations*, *Management Accounting Research*, Vol 18 No.4, 399-424 ;
10. Blau, Peter M. (1970), *A formal theory of differentiation in organizations*, *American Sociological Review*, vol. 35, pp. 201-218
11. Brown, A., Booth, P. and Giacobbe, F. (2004), *Technological and Organizational Influences on the Adoption of activity-based costing in Australia*. *Accounting and Finance*, vol. 44, no. 3, pp. 329-356.
12. Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. (1998), *The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach*, *Accounting, Organisations and Society*, Vol 23, 243-264;
13. Collis, J. and Jarvis, R. (2002), *Financial information and the management of small private companies*. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, vol. 9, no. 2, pp. 100-110
14. Donaldson, L. (1999), *The normal science of structural contingency theory*. *Studying Organizations: Theory and Method*. Thousand Oaks, Calif: Sage, 51-70
15. Đoàn Ngọc Quế, Đào Tất Thắng, Lê Đình Trục, *KTQT, Nhà xuất bản Kinh Tế TP HCM*;
16. Eman AL-Hawari & Mahmoud Nassar (2017), *The Factors Affecting the Different Management Accounting Practices in Small and Medium Sized Enterprises in Jordan*, *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, Vol. 7, No. 12, 2017;
17. Gordon, L.A. and Miller, D. (1976), *A contingency framework for the design of accounting information systems*. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 59-69.

18. Halbouni, S. S. (2014), *An empirical study of the drivers of management accounting innovation: a UAE perspective*, *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Vol 6, No1;
19. Haldma, T. and Laats, K. (2002), *Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies*, *Management Accounting Research*, vol. 13, pp. 379-400;
20. Ismail, N.A. and King, M. (2007), *Factors influencing the alignment of accounting information systems in small and medium sized Malaysian manufacturing firms*, *Journal of Information Systems and Small Business*, vol. 1, no. 1/2, pp. 1-20;
21. Joshi, P. L. (2001), *The international diffusion of new management accounting practices: the case of India*, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* Vol 10 (2001) 85-109;
22. Kaplan, Robert S. and Norton, David P., *The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance*, *Harvard Business Review*, Jan/Feb 1992;
23. Kim Langfield-Smith, Helen Thone and Ronald W. Hilton (2011), *Management Accounting: Information for Managing and Creating Value 6th Edition, Book*, McGraw-Hill Education - Europe ;
24. Khandwalla, P.N. (1972), *The effect of different types of competition on the use of management controls*, *Journal of Accounting Research*, pp. 275-285;
25. Leite, A. A., Fernandes, P. O., & Leite, J. M. (2015), *Contingent factors that influence the use of management accounting practices in the Portuguese textile and clothing sector*, *The International Journal of Management Science and Information Technology*, Special Issue: 2015 Spanish-Portuguese Scientific Management Conference (59 - 78);
26. Libby, T. and Waterhouse, J. (1996), *Predicting Change in Management Accounting Systems*, *Journal of management accounting research*, vol. 8, pp. 137-150;
27. Luther, R.G. and Longden, S. (2001), *Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study*, *Management Accounting Research*, vol. 12, pp. 299-320;
28. Lybaert, N. (1998), *The information use in an SME: its importance and some elements of influence*, *Small Business Economics*, vol. 10, no. 2, pp. 171-191;
29. McChlery, S., Meechan, L. and Godfrey, A.D. (2004), *Barriers and catalysts to sound financial management systems in small sized enterprises*, *Research Executive Summaries Series. CIMA*, vol. 1, no. 3;
30. Merchant, K.A. (1984), *Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model*, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, no. 3/4, pp. 291-307;
31. Mia, L. and Clarke, B. (1999), *Market competition, management accounting systems and business unit performance*, *Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 137-58;
32. Otley, D.T. (1980), *The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis*, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, no. 4, pp. 413-428;
33. Pierce, B. and O'Dea, T. (1998), *Management accounting practices in Ireland – The preparers' perspective*, *Research Paper Series Paper*, no. 34;
34. Pollanen, R.M. and Abdel-Maksoud, A.B. (2010), *The deployment of contemporary management accounting practices in Canadian firms: a contingency approach*, *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Vol. 2, No. 2, pp.134-152;
35. Samwel Ndaita Bangara (2017), *Contextual Factors Influencing Management Accounting Practices Adopted by Large Manufacturing Companies in Kenya*, *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.8 No.23 2017;
36. Shields, M.D. (1995), *An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing*, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 7, no. 1, pp. 148-166;
37. Sulaiman, M. Ahmad, N.A.N. and Alwi, N. (2004), *Management accounting practices in selected Asian countries*, *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, no.4, pp. 493-508;
38. Sudhashini Nair & Yee Soon Nian (2017), *Factors Affecting Management Accounting Practices in Malaysia*, *International Journal of Business and Management*, Vol. 12, No. 10, 2017;
39. Thái Anh Tuấn (2018), *Một số nhân tố ảnh hưởng đến áp dụng KTQT trong các DN*, *Tạp chí Tài chính*;
40. Tuanmat, T. Z., & Smith, M. (2011), *Changes in management accounting practices in Malaysia*. *Asian Review of Accounting*, 19(3), 221-242;
41. Yang, H., Yang, G.G.L. and Wu, W. (2006), *Employee demography moderate involvement of decision making and adoption of management accounting innovations for Chinese accountants*, *The Journal of American Academy of Business*, Vol. 9, No. 2, pp.338-343, Cambridge;

DETERMINANTS INFLUENCING THE APPLICATION OF ELECTRONIC INVOICE ON ACCOUNTING SOFTWARES IN THE FOURTH INDUSTRIAL REVOLUTION ERA

✉ *Nguyen Van Dung*

Financial Accounting Department, Lac Hong University

Received date: 04/5/2019

Revised date: 10/5/2019

Accepted date: 14/5/2019

Abstract: *In this research, the author has investigated into factors affecting the application of electronic invoice on accounting softwares in the fourth industrial revolution. The author has conducted survey with 200 people working as accountants in corporations and done analysis with SPSS 20 software. The result shows that there are 5 groups of factors to identify the factors affecting the application of electronic invoice on accounting softwares, which are: information technology technical infrastructure, corporation support, safety and accuracy security, internal management, labor forces. From that, corporate owners and accounting software users, accountants, government authorities can assess the strengths, weaknesses of using electronic invoice in modern days, by which come up with solutions to enhance the efficiency of electronic invoice application on accounting softwares in corporations.*

Keywords: *Electronic invoice; Accounting; accounting software; corporations; Fourth Industrial Revolution.*

1. Introduction

Electronic Invoice (E-invoice) is a collection of electronic data about goods selling, service delivery that is created, formed, sent, received, archived and managed by electronic means. Electronic invoice is created, formed, handled on the computer system of the organization who was granted with tax code when selling goods, services and is archived on the computers of parties in accordance with regulations of the law regarding electronic transactions (Decree No. 51/2010/ND-CP). Electronic invoice is a solution for corporations in this digital age, brings about many benefits for corporations and governing authorities (Nguyen, 2018). Using electronic invoice brings about many benefits for corporations, such as: time and cost saving, enhance production and business efficiency, service quality and their competitiveness. The transformation from using paper bills to electronic invoice is an inevitable requirement for a modern, transparent commercial system. However, the application of electronic invoice still encounters many obstacles. For electronic invoice to enter into our life, we need to apply integrated solutions with a rational route. (Nguyen, 2018)

2. Overview

2.1. Invoice and electronic invoice

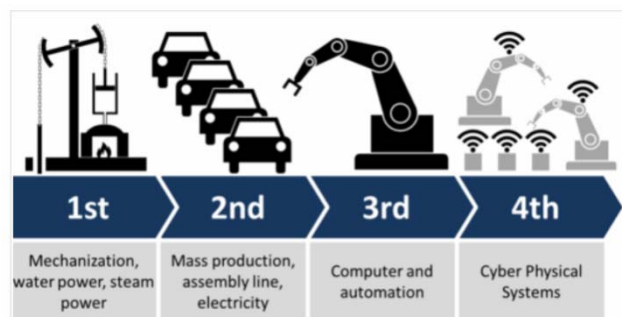
Invoice is a commercial document showing the trading, exchanging relations among parties within an economy. At the beginning, invoice was only used between two parties: seller and buyer as an evidence for goods transfer between two parties. Any dispute in goods trading must be dealt with by no other than the two parties. During the development of the society, invoice was gradually becoming popular in the communities where it was commonly accepted. These communities could be Wards or villages, communes. Any dispute regarding goods trading would be dealt with on civil basis. When the government starts to manage and deal with disputes regarding goods trading on civil and penal basis, invoice starts to be regulated by the government to become a legal basis to prove the transfer of goods among parties and determine the legal ownership of the person having the goods. Some governments, when applying accounting regime into business activities of entities, often use invoice as original document in accounting, in this case, invoice has a role of an accounting document. Some governments, when applying tax regime, to determine the taxable revenue or income, often use invoice as a base, in this case, invoice has a role of a tax document. Electronic invoice is an invoice presented under electronic data created by an organization, individual who sell goods, deliver services to record information about goods trading, service delivery, digital signature, electronic signature following the regulations in this Decree by electronic means, including the circumstance in which invoice is created by a cash register having electronic data transforming connection with tax authority (Decree No. 119/2018/ND-CP).

Decree No. 51/2010/ND-CP regulating invoice for goods selling, service delivery came into effect from 2011. Three years later, this Decree was amended and added some articles in Decree No. 04/2014/ND-CP and came into effect from March, 2014. And 4 years later, Ministry of Finance issued Decree No. 119/2018/ND-CP regulating electronic invoice. After nearly 9 years of implementation, Decree 51 has achieved many crucial results yet also disclosed some shortcomings, one of which is not legally facilitating the wide deployment of electronic invoice. Meanwhile, e-commerce is growing strongly (VCCI, 2017). Electronic invoice has been applied in our country since 2011 and has brought about many benefits such as reducing the time spent for tax procedure, reducing the costs for corporations as well as dealing with invoice fabricating, foul, illegal use of invoice (VCCI, 2017). Using electronic invoice helps corporations save a lot of time (reducing up to 70% of issuing process, up to 99% payment time, invoice management, save 80% of the costs for each invoice)... Using electronic invoice, corporations do not need to wait to receive invoice by post as traditional means anymore. With a few clicks, buyers will receive the invoice wherever they are with internet. According to President of Vietnamese Tax Consulting Association, Ms. Nguyen, we need to have a feasible route to use e-invoice for each kind of corporation, from small to large. With e-invoice gradually replace paper bill in goods and services transactions, the management of tax authority will be conducted towards modernization on the basis of using information technology to collect, synthesize, report data from e-invoice instead of using manual methods as we did with paper bill. Using e-invoice also helps Tax industry build database about invoice; support tax inspection, test and refund, analyze corporate and individual risks when doing business.

2.2. The Fourth Industrial Revolution

The Fourth Industrial Revolution is not only a challenge to humanity. The Fourth Industrial Revolution includes combining all advanced research about biology, technology and industrial automation to enhance the living standard nowadays. It will open a new way for us to utilize natural resources and improve everybody's life. **The First Industrial Revolution: (1784)** based on mechanization fueled by water and steam power. **The Second Industrial Revolution: (1870)** Mass production thanks to assembly line and use of electricity. **The Third Industrial Revolution (1969)** based on the use of electronic and IT for production automation. **The Fourth Industrial Revolution (now)** based on the use of cyber physical system.

Figure 1: History of industrial revolutions



2.3. Trend of electronic invoice within The Fourth Industrial Revolution

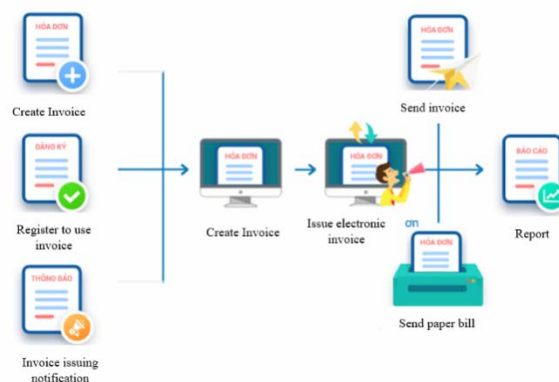
The world is entering into a fourth Industrial Revolution, a new production revolution associated with unprecedented technology breakthroughs related to Internet connection, cloud computing, 3D printing, sensor technology, virtual reality... This new production revolution is expected to have remarkable impact on all countries, governments, corporations and people all over the world, as well as basically change the way we live, work and manufacture. Vietnam is experiencing a deep integration into global economy by accomplishing many large-scale free trade agreements like TPP, FTA with EU, Eurasian Economic Union... Getting access to new production revolution will create a helpful tool for Vietnam to effectively participate in global value chain and promote the industrialization and modernization process for the country. The groundbreaking technology advances can lead to miracles in production and efficiency. Therefore, *The Fourth Industrial Revolution is an inevitable trend that Vietnam must move toward to catch up with developed countries all over the world.* In the Fourth Industrial Revolution, every corporation seeking for success must apply information technology,

automation to increase their efficiency and reduce costs. Following this trend, many corporations have developed towards modernization, applied information technology into management and administration. With the intense growth of digital technology, the application of electronic invoice into fulfilling tax obligations for Government is inevitable and suitable with advanced technologies being applied all over the world like Mobile Banking, Internet Banking, SMS Banking... which help the implementation to be easy, fast and effective. Electronic invoice is an information technology product to help corporations to maximize in saving time, costs and effort in creating, issuing invoice as well as reducing the amount of paperworks in declaration with government tax authority, suitable for accounting and data contrast. Invoice sending and receiving are faster by using electronic means, which also reduce the risk of losing invoice.

2.4. Electronic invoice application on accounting softwares

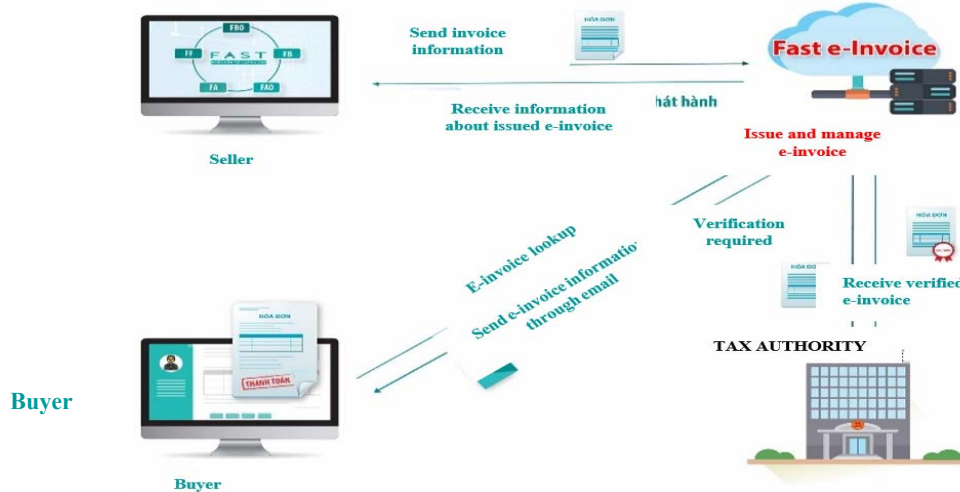
Nowadays there are some units starting to provide electronic invoice application on accounting software, which has been chosen by many corporations like: meInvoice.vn electronic invoice software, which meets all the invoice professional in accordance with Decree No. 119/2018/ND-CP, Circular No. 32/2011/TT-BTC, Circular No. 39/2014/TT-BTC. Buyer immediately receives electronic invoices through email, SMS and can do bill lookup anywhen, anywhere through internet. Ready to connect with every accounting, selling and other administrating softwares to issue electronic invoice. The only electronic invoice software in Vietnam applies Blockchain technology, ensures the safety, security and anti-faking invoice.

Figure 2. Electronic invoice issuing process



Fast e-Invoice is a software to create and manage electronic invoice, helps customers to create, archive and manage electronic invoice fast and easily. Softwares of FAST – Fast Accounting accounting software, ERP Fast Business software Fast Financial financial accounting administrating software will be connected with Fast e-Invoice. Customers put the information of invoice into above operational softwares and upload on Fast e-Invoice to create electronic invoice.

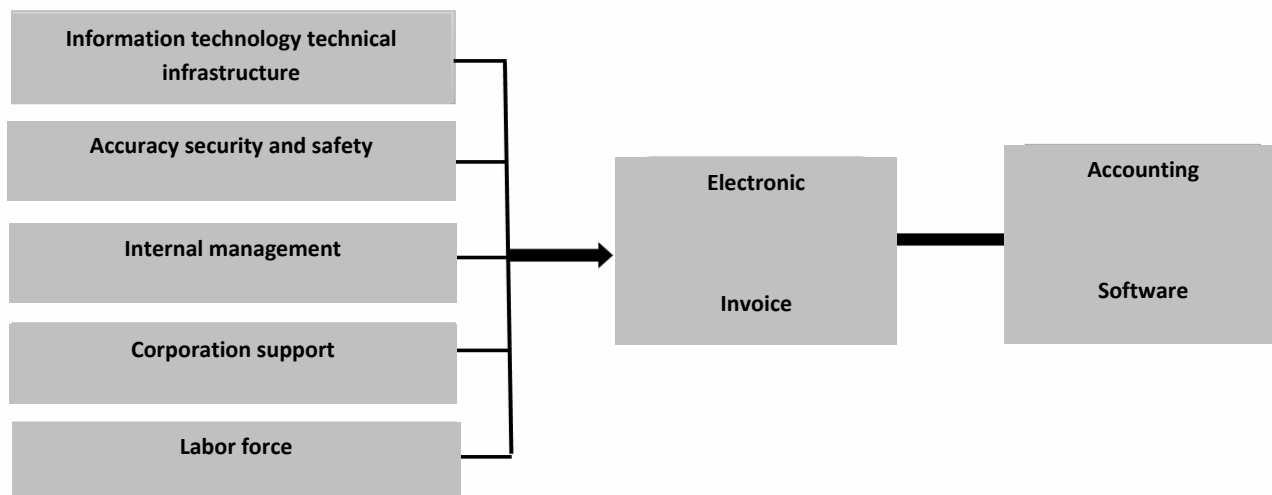
Figure 3. E-invoice issuing process onFast e-Invoice



We also have some other e-invoice softwares like Bkav eHoadon – Electronic Invoice developed by Bkav Technology Group and E-Invoice electronic invoice verifying software....

3. Research model

Figure 4. Research model



In this research, the author combines qualitative and quantitative researching methods. To test the model and measure the factors in the model proposed, next is to implement quantitative research, with the following steps: *Step 1: Build question table:* All the observation variables in the composition use 5-point Likert scale table. *Step 2: Identiy necessary number of samples to do survey:* According to Hair, Black et al. (2010), the minimum number of samples to analyze EFA is 50. 100 is better, the ratio of observation over measuring variables is 5:1, 10:1 is better. According to Bollen (1989), the minimum number of samples is 5 observations for each question that needs measured. In his model, author uses 23 questions, so the minimum number of samples is: $23 \times 5 = 115$ samples. The author sent 200 question tables to accountants at corporations. *Step 3: Send out the survey:* The author uses convenient method by sending directly and online. *Step 4: Collect responses.* There were 189 responses, 10 of which were invalid, 179 of which were qualified to analyze, which amounted for 89,5%. *Step 5: Analyze data by analyzing tool SPSS 20:* Data was collected, synthesized from direct survey and Google Document tool, examined and coded. The question table was coded as follow: *Information Technology Technical Infrastructure* variable was coded with 5 observations CSHT1, CSHT2, CSHT3, CSHT4, CSHT5. *Corporation Support* variable was coded with 5 observations HTDN1, HTDN2, HTDN3, HTDN4, HTDN5. *Accuracy security and safety* variable was coded with 5 observations AT1, AT2, AT3, AT4, AT5. *Internal Management* variable was coded with 4 observations KS1, KS2, KS3, KS4. *Labor Force* variable was coded with 4 observations NL1, NL2, NL3, NL4. Data was cleaned up and processed to analysis through analyzing reliability and value of data as well as value of Cronbach’s Alpha and EFA scale.

4. Research results

4.1 . Average rating for influencing determinants

After synthesizing and analyzing data, the statistical results in Table 1 of 5 groups of factors of the Fourth Industrial Revolution affecting the application of e-invoice with 23 observations show that every average value is bigger than 3 so we can conclude that all of these 23 observations are criterion to assess the factors of the Fourth Industrial Revolution affecting the application of e-invoice into accounting softwares at corporations. The level of consensus in assessing the importance of criterion varies among survey subjects, presented in standard deviation column. However, all of the standard deviations are smaller than 1, showing that the reliability and evaluating degree of factors affecting e-invoice application into accounting softwares are relatively good.

Table 1. Average statistics of factors description

Items	N	Minimum Value	Maximum Value	Mean	Sig
Information technology technical infrastructure	179	1.00	5.00	3.90	0.0424
Corporation support	179	1.00	5.00	4.08	0.0381
Accuracy security and safety	179	1.00	5.00	4.00	0.0523
Labor force	179	1.00	5.00	4.02	0.0744
Internal management	179	1.00	5.00	4.06	0.0294

Chart 1. Average value of affecting factors

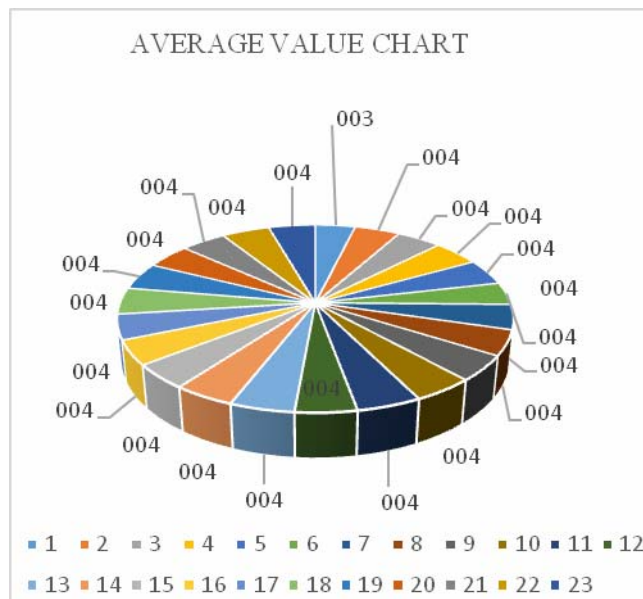


Chart 2. Standard deviation of affecting factors

4.2 Assess reliability and inspect value of Cronbach’s Alpha scale

According to the results of Cronbach’s Alpha inspection for groups of factors in table 2: *Information technology technical infrastructure* variable with 5 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach’s Alpha with the total value of the group is 0.733, all observations have relative system bigger than 0.3. *Corporation support* variable with 5 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach’s Alpha with the total value of the group is 0.763, all observations have relative system bigger than 0.3. *Accuracy security and safety* variable with 5 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach’s Alpha with the total value of the group is 0.761, all observations have relative system bigger than 0.3. *Internal management* variable with 4 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach’s Alpha with the total value of the group is 0.686, all observations have relative system bigger than 0.3. *Labor force* variable with 4 observations, on average each observation is bigger than 3.0 Cronbach’s Alpha with the total value of the group is 0.726, all observations have relative system bigger than 0.3. Inspection results show that all of the observations have suitable item total correlation (≥ 0.3). Cronbach’s Alpha correlation > 0.6 so they meet the requirement about reliability.

Table 2. Reliability Statistics

Variable	Cronbach's Alpha	N of Items
Information technology technical infrastructure	0.733	5
Corporation support	0.763	5
Accuracy security and safety	0.761	5
Internal management	0.686	4
Labor force	0.726	4

4.3 Assess the exploratory factor analysis EFA

Based on the scale inspection results, I use KMO correlation. KMO correlation (Kaiser-Meyer-Olkin) is a correlation used to consider the appropriateness of factor analysis. KMO value must reach 0.5 and above, ($0.5 \leq \text{KMO} \leq 1$) is sufficient for factor analysis to be appropriate. If this value is smaller than 0.5, factor analysis might be inappropriate with the researching database. And Bartlett's test of sphericity) is used to see if variables of the factor is relative or not. The result is $0.5 < \text{KMO} = 0.744 \leq 1$, $\text{sig} = 0.000 < 0.5$ showing that the data is appropriate for assessing criterion and the variables are relative

Table 3. KMO and Bartlett's Test

	Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	.760
	Approx. Chi-Square	1596.493
Bartlett's Test of Sphericity	Df	253
	Sig.	.000

(Source: analyzing results by using SPSS of group of authors)

Results of rotated matrix show that 23 variables are divided into 6 factors, all the variables have Factor Loading correlation bigger than 0.5. Eigenvalue = 1.058 ≥ 1 and is able to extract 6 factors with the best information summary meaning. \rightarrow Cumulative of Variance = 62.974 $\geq 50\%$ showing that EFA model is appropriate. With that being said, 6 extracted factors distill into 62.794% variables.

Table 4. Total Variance Explained

Component	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings		
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %
1	5.362	23.312	23.312	5.362	23.312	23.312
2	2.698	11.732	35.044	2.698	11.732	35.044
3	2.223	9.666	44.710	2.223	9.666	44.710
4	1.784	7.758	52.468	1.784	7.758	52.468
5	1.358	5.906	58.374	1.358	5.906	58.374
6	1.058	4.600	62.974	1.058	4.600	62.974

(Source: analyzing results by using SPSS of author s)

4.4 Multivariate regression analysis for influencing determinants

In this research, the author assesses the factors affecting the application of e-invoice into accounting softwares through multivariate regression analysis including R² value (R Square), sig Value of F inspection and Durbin – Watson Value (DW) used to inspect the first level serial autocorrelation. Result of multivariate regression analysis by ANOVA description shows that there are differences among groups of survey subjects with different characteristics about their position, academic level and working experience, working field, company scale, level of accounting software application, time of using e-invoice on accounting software of corporation. Result of Sig inspection F is $0.00 < 0.05$, which means multivariate regression model is suitable with the data set and can be used. Adjusted R² values are 0.10, 0.62, 0.98, 0.13, 0.44, 0.15, 0.05, respectively, showing that independent variables put in to run the regression model affect the changes of dependent variables, others that have impact are external variables and random deviation. Durbin – Watson value = 2.132, 2.052, 1.829, 2.076, 1.718, 2.265, 2.169 lying in the range of 1.5 and 2.5 so there is no first level serial autocorrelation. From that, we can conclude that there are considerable differences among groups of people with different position, academic level and working experience, working field, company scale, level of accounting software application, time of using e-invoice on accounting software of corporation when they are asked about the factors affecting the application of e-invoice on accounting softwares in the Fourth Industrial Revolution.

Graph 2. Inspect regression assumptions

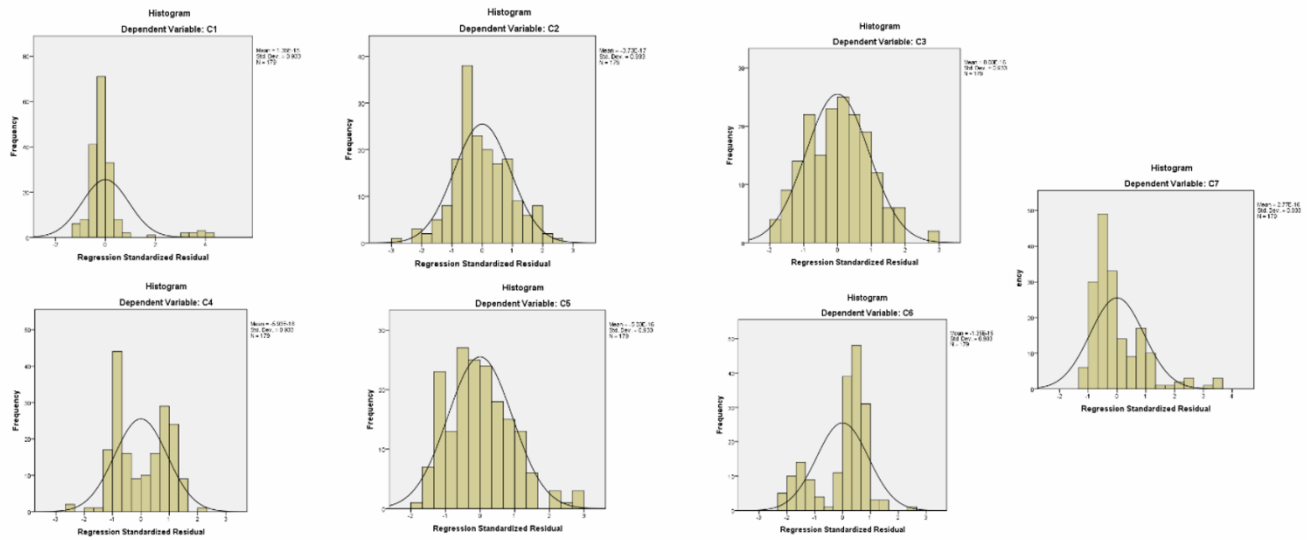


Table 5. Model Summary

Variable	Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
C1	1	.372a	.138	.010	.441	2.132
C2	1	.428a	.183	.062	.817	2.052
C3	1	.463a	.215	.098	.795	1.829
C4	1	.375a	.140	.013	.530	2.076
C5	1	.409a	.167	.044	.988	1.718
C6	1	.378a	.143	.015	.428	2.265
C7	1	.354 ^a	.125	.005	.662	2.169

(Source: analyzing results by using SPSS of authors)

Table 6. ANOVA

Variable	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.	
C1	1	Regression	4.831	23	.210	1.080	.000b
		Residual	30.152	155	.195		
		Total	34.983	178			
C2	1	Regression	23.190	23	1.008	1.510	.000b
		Residual	103.525	155	.668		
		Total	126.715	178			
C3	1	Regression	26.770	23	1.164	1.842	.000b
		Residual	97.957	155	.632		
		Total	124.726	178			
C4	1	Regression	7.106	23	.309	1.102	.000b
		Residual	43.475	155	.280		
		Total	50.581	178			
C5	1	Regression	30.376	23	1.321	1.354	.000b
		Residual	151.233	155	.976		
		Total	181.609	178			
C6	1	Regression	4.717	23	.205	1.122	.000b
		Residual	28.344	155	.183		
		Total	33.061	178			

C7	1	Regression	9.731	23	.423	.965	.000b
		Residual	67.934	155	.438		
		Total	77.665	178			

(Source: analyzing results by using SPSS of author)

5. Discussion and conclusion

In the Fourth Industrial Revolution, all corporations that seek for success must apply IT, automation to increase efficiency and reduce costs. Following this trend, many corporations have developed towards modernization, applied IT into management and administration. Electronic invoice is a solution for corporations in this digital age, brings about many benefits for corporations and governing authorities. The transformation from using paper bills to electronic invoice is an inevitable requirement for a modern, transparent commercial system. However, the application of electronic invoice still encounters many obstacles. For electronic invoice to enter into our life, we need to apply integrated solutions with a rational route. Through the analysis of factors affecting the application of e-invoice on accounting softwares in the Fourth Industrial Revolution, the author concludes that there are 5 groups of factors affecting the application of e-invoice on accounting softwares as follow: information technology technical infrastructure; Corporation support; Accuracy security and safety; Internal management; Labor force. From the researching results, the author hopes that administrators and accounting software users and accountants at corporations and government authorities can imagine and assess the advantages and disadvantages when apply e-invoice on accounting softwares of corporations at the moment. Besides, corporations realizing the benefits of applying e-invoice on accounting softwares will help enhance the performance of accounting activities for them. Especially when Decree No. 119/2018/ND-CP has come into force since November 1st, 2018, corporations will have to have standardized route for conducting application of e-invoice following the regulations. The number of corporations applying e-invoice is growing now. Therefore, this research is to somehow help corporations have an overview about e-invoice and a more effective application of Electronic invoice in the Fourth Industrial Revolution. The affecting factors in this research are subjectively proposed by the author. The author hopes that in the future, there will be more researches about Electronic invoice so that we will have a more general view about this topic. □

References

- [1] Decree No. 51/2010/ND-CP regulating invoice for goods selling, service delivery. Invoice is presented under the following formats: self-printed invoice, printed invoice, electronic invoice.
- [2] Decree No. 119/2018/ND-CP regulating electronic invoice when sell goods and deliver services..
- [3] Nguyen Thu Trang (2018). "Some issues about Electronic invoice". *Financial magazine*.
- [4] Nguyen Duc Nghia (2018) "Electronic invoice". *TTVN*.
- [5] VCCI (2017). "Corporations respond positively to the application of electronic invoice".
- [6] Bollen, K. A. (1989). A new incremental fit index for general structural equation models. *Sociological Methods & Research*, 17(3), 303-316.
- [7] Hair, J., Black, W., & Babin, A. (2010). *RE*, & Tatham, RL (2010). *Multivariate Data Analysis*. In: Prentice Hall.

**KỶ YẾU HỘI THẢO KHOA HỌC QUỐC TẾ
INTERNATIONAL CONFERENCE PROCEEDINGS**

**KẾ TOÁN VIỆT NAM
TƯƠNG LAI VÀ TRIỂN VỌNG
VIETNAM ACCOUNTANCY – FUTURE AND PROSPECTS**

Chịu trách nhiệm xuất bản: **Giám đốc, Tổng biên tập PHAN NGỌC CHÍNH**

Chỉ đạo nội dung: **PGS.TS ĐẶNG VĂN THANH**

Biên tập: **TRẦN THỊ HẢI YẾN**

Thiết kế bìa: **CÔNG TY TNHH GC INTERNATIONAL**

In 200 cuốn, khổ 19 x 26 cm tại Công ty Cổ phần In Tài chính
Địa chỉ: Số 24, ngõ 115, phố Trần Cung, P, Nghĩa Tân, Q. Cầu Giấy, Hà Nội
Số XN ĐKXB: 1600-2019/CXBIPH/3-32/TC
Mã ISBN: 978-604-79-2092-1
Số quyết định xuất bản: 68/QĐ-NXBTC cấp ngày 15/5/2019
In xong và nộp lưu chiểu: Tháng 5/2019