

# Tác động của các nhân tố bên ngoài doanh nghiệp đến tính thích đáng của chất lượng thông tin kế toán trên báo cáo tài chính

NGUYỄN XUÂN HƯNG

Trường Đại học Kinh tế TP.HCM - hung\_nguyenxuan2003@yahoo.com

PHẠM QUỐC THUẦN

Trường Đại học Kinh tế - Luật - thuanpq@uel.edu.vn

*Ngày nhận:*

14/09/2015

*Ngày nhận lại:*

18/02/2016

*Ngày duyệt đăng:*

22/02/2016

*Mã số:*

0915-M41-V04

## **Tóm tắt**

Nghiên cứu về chất lượng thông tin (CLTT) là một trong những vấn đề nhận được sự quan tâm của các nhà nghiên cứu trong rất nhiều lĩnh vực như kế toán (KT), hệ thống thông tin, quản trị,... Trong doanh nghiệp (DN), thông tin KT được xem là thành phần chủ yếu của thông tin quản lí, đảm nhận vai trò quản lí nguồn lực tài chính cho các DN, quyết định khả năng cạnh tranh và sự thành công của DN. Bằng phương pháp định tính, tác giả đã khám phá 4 nhân tố bên ngoài DN tác động đến thuộc tính thích đáng (Relevance) của CLTT BCTC. Bằng định lượng, tác giả đã xây dựng mô hình hồi quy cho thấy mức độ tác động của các nhân tố: Áp lực về thuế, niêm yết chứng khoán và kiểm toán độc lập đến tính thích đáng của CLTT BCTC.

## **Abstract**

Research on information quality is one of the current issues capturing attention of researchers in many fields, such as accounting, information systems, administration, and so on. In an enterprise, accounting information is considered an essential component of management information, playing a role of managing the financial resources for a company and establishing the firm's competitiveness and success. This study, by using the qualitative method, discovers four external factors affecting the "relevance" of the quality of financial statements information, whereas adopting the quantitative method allows the authors to confirm the impact of several factors, including pressure on tax, listed securities, and independent auditor on the adequacy of quality of financial statements information.

*Từ khóa:*

Tính thích đáng, báo cáo tài chính, kế toán, chất lượng thông tin.

*Keywords:*

Information quality, financial statements, relevance, accounting.

## 1. Giới thiệu

Thông tin KT được xem là thành phần chủ yếu của thông tin quản lí, đảm nhận vai trò quản lí nguồn lực thông tin tài chính cho các DN (Gelinas & cộng sự, 1999; James, 2011); thu thập và ghi nhận các nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh tại các DN; cung cấp các thông tin kinh tế, tài chính phục vụ cho nhu cầu của người sử dụng. Joseph (2002) cho rằng thông tin KT nghèo nàn sẽ là mối đe dọa cho khả năng cạnh tranh của các tổ chức. Các vụ gian lận BCTC xảy ra như Enron, Xerox, Toshiba, Bông Bạch Tuyết, v.v. cho thấy người sử dụng thông tin luôn phải đối mặt với BCTC kém tin cậy từ những nguyên nhân khác nhau như khó khăn trong việc tiếp cận nguồn thông tin; động cơ gian lận thông tin từ phía đối tượng cung cấp thông tin; bản chất của nghiệp vụ và quá trình kinh doanh. Gian lận thông tin KT đã gây nhiều tác hại cho chính DN và cho xã hội. Xuất phát từ thực trạng trên, tác giả cho rằng CLTT BCTC cũng như các nhân tố ảnh hưởng đến nó là một trong những vấn đề được xã hội và các DN quan tâm hiện nay.

Nghiên cứu này hướng đến mục tiêu tìm hiểu thực trạng CLTT BCTC, xác định các nhân tố tác động đến CLTT BCTC trong các DN tại VN. Các thành phần đo lường CLTT BCTC và các nhân tố tác động đến nó rất đa dạng. Trong bài viết này, tác giả tiếp cận CLTT BCTC ở khía cạnh tính thích đáng (FASB, 2010; IASB, 2010) và chỉ xem xét các nhân tố tác động từ phía bên ngoài DN. Kết quả nghiên cứu sẽ cung cấp những thông tin định lượng về tính thích đáng của CLTT BCTC trong các DN VN hiện nay. Nghiên cứu cũng khẳng định mức độ tác động của các nhân tố bên ngoài DN đến tính thích đáng và từ đó tạo cơ sở cho việc đánh giá thực trạng về CLTT BCTC cũng như gợi ý một số chính sách, giải pháp nhằm gia tăng CLTT BCTC của các DN tại VN.

## 2. Cơ sở lí thuyết

### 2.1. Các khái niệm chủ yếu

#### Thông tin KT

Trong lĩnh vực KT, thông tin được xác định rõ trong các khái niệm về KT. Thông tin KT là những thông tin định lượng, căn bản là những thông tin tài chính, có liên quan đến các thực thể kinh tế hướng đến việc ra các quyết định kinh tế (Needles & cộng sự, 1993). Theo Luật Kế toán VN (2015), thông tin KT bao hàm những thông tin kinh tế, tài chính dưới hình thức giá trị, hiện vật và thời gian lao động.

Trên góc độ KT tài chính, thông tin KT bao hàm những thông tin kinh tế, tài chính bằng BCTC cho đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị KT (Luật Kế toán VN, 2015); thông tin KT tài chính là những thông tin KT ngoài việc được sử dụng bởi các nhà quản lý, còn được công bố cho những người sử dụng bên ngoài DN (Needles & cộng sự, 2011). Về phía KT quản trị, thông tin KT là một thành phần không thể tách biệt của thông tin quản trị trong DN, cho phép phân tích chi phí, xác định chi phí theo từng lĩnh vực hoạt động, trách nhiệm, đánh giá kết quả hoạt động của DN (Gérard Melyon, 2004),...

Trong nghiên cứu này, tác giả sử dụng khái niệm thông tin trên góc độ KT tài chính của Luật Kế toán VN (2015).

### Chất lượng thông tin BCTC

Khái niệm CLTT BCTC được đề cập nhiều trong báo cáo của các tổ chức nghề nghiệp KT quốc tế (FASB, IASB,...). Theo FASB (1993) CLTT được đo lường bằng các thuộc tính như: Thích đáng, đáng tin cậy và dễ hiểu cho người dùng; IASB cho rằng chất lượng được hiểu như là những thuộc tính làm cho những thông tin trình bày trên các BCTC trở nên hữu ích đối với những người sử dụng thông tin (Dễ hiểu, thích đáng, đáng tin cậy, có thể so sánh) (IASB, 2001);

Theo quan điểm hài hòa của IASB & FASB, CLTT BCTC được đo lường bằng 3 thuộc tính chủ yếu: Thích đáng, trình bày trung thực và các thuộc tính làm gia tăng CLTT BCTC (IASB, 2010), cụ thể:

+ Thích đáng là khả năng tác động của thông tin đến việc ra quyết định của người sử dụng.

+ Trình bày trung thực: BCTC phải trình bày toàn bộ các thông tin cần thiết để người sử dụng hiểu được các hiện tượng bao hàm mọi miêu tả và giải thích cần thiết (Toàn vẹn). Không tồn tại những định kiến, điều chỉnh, nhấn mạnh, làm nhẹ hoặc tìm mọi cách thay đổi thông tin BCTC để người sử dụng đón nhận thông tin một cách tốt đẹp hoặc ngược lại (Trung lập). Không có lỗi hoặc bỏ sót trong việc miêu tả sự kiện và quy trình được sử dụng để trình bày thông tin BCTC (Không sai sót).

+ Các thuộc tính làm gia tăng CLTT: Thông tin có liên quan đến một thực thể sẽ trở nên hữu ích hơn nếu nó có thể được so sánh với những thông tin tương tự của các thực thể khác hoặc giữa các kì khác nhau trong cùng một thực thể thông tin (Có khả năng so sánh). Thông tin phản ánh các hiện tượng kinh tế một cách đúng sự thật (Có thể kiểm

chứng). Thông tin luôn sẵn sàng cho việc ra quyết định (Kịp thời). Việc phân loại, mô tả và trình bày thông tin rõ ràng và súc tích (Dễ hiểu).

Trong nghiên cứu này, tác giả sử dụng định nghĩa CLTT BCTC theo quan điểm hài hòa của IASB & FASB.

#### Tính thích đáng

FASB (1980) cho rằng thông tin phải liên quan đến lĩnh vực và mục đích; cung cấp những tiên đoán và phản hồi; luôn luôn sẵn sàng cung cấp cho người sử dụng thì được xem là thích đáng. Theo IASB (2001), thông tin thích đáng khi có khả năng ảnh hưởng đến quyết định kinh tế của người sử dụng thông tin, giúp họ đánh giá những sự kiện quá khứ, hiện tại, tương lai hoặc khẳng định hay cải chính những đánh giá trong quá khứ.

Nghiên cứu này định nghĩa tính thích đáng theo quan điểm hài hòa của IASB (2010) và FASB (2010). Theo đó, thích đáng là khả năng tác động của thông tin đến việc ra quyết định của người sử dụng. Thông tin cần mang giá trị dự đoán, giá trị xác nhận hay cả hai, trong đó:

Giá trị dự đoán: Thông tin được sử dụng như là thông tin đầu vào đối với người sử dụng khi dự đoán các kết quả tương lai. (IASB, 2010)

Giá trị xác nhận: Thông tin cung cấp những phản hồi về việc thừa nhận hoặc những thay đổi của các đánh giá trước đó. (IASB, 2010)

#### 2.2. Tổng quan các nghiên cứu trước

Hongjiang Xu (2003) đã tiến hành nghiên cứu các nhân tố tác động đến CLTT BCTC trong các DN tại Úc. Nghiên cứu này được tiến hành thông qua nhiều bước. Đầu tiên nhóm tác giả tham khảo cơ sở lý thuyết và các nghiên cứu trước đó thuộc lĩnh vực thông tin quản lý để rút ra các nhóm nhân tố tác động đến CLTT. Sau đó các nhóm nhân tố này được kiểm định lại bằng nghiên cứu định tính thông qua nghiên cứu tình huống đối với các nhóm đối tượng bao gồm các đối tượng thiết lập thông tin KT, quản lý hệ thống, và sử dụng thông tin. Kết quả phân tích từ nghiên cứu tình huống cho thấy các nhóm nhân tố về con người (Đào tạo và huấn luyện, vai trò của con người trong kiểm soát), hệ thống (Tương tác giữa con người với hệ thống, vai trò của hệ thống kiểm soát), tổ chức (Cấu trúc, văn hóa tổ chức) và nhân tố bên ngoài (Sự thay đổi công nghệ, chính sách,...) thực sự tác động đến CLTT BCTC. Céline Michalesco (2010) đã tìm hiểu các nhân tố tác động đến CLTT BCTC của các DN Pháp trong khoảng thời gian từ 1991–1995. Nghiên cứu của Céline Michalesco (2010) khảo sát trên 100 DN tại Pháp niêm yết trên thị

trường chứng khoán liên tục trong 5 năm. Sau đó tác giả đã tiến hành phân tích dữ liệu qua 2 giai đoạn: Phân tích mô tả định lượng để kiểm tra các mối liên hệ của các nhân tố đưa ra từ giả thuyết nghiên cứu và phân tích khẳng định các mối quan hệ giữa các nhân tố thông qua mô hình hồi quy trên. Kết quả nghiên cứu cho thấy xét trên tổng thể thời gian nghiên cứu (1991–1995), việc niêm yết góp phần làm tăng CLTT BCTC và  $R^2$  của mô hình dao động từ 10,82% đến 22,13% tùy theo các năm. George (2013) tiến hành nghiên cứu về CLTT BCTC của một số quốc gia châu Âu (Bồ Đào Nha, Ireland, Ý, Hy Lạp, Tây Ban Nha) trong khoảng thời gian xảy ra khủng hoảng tài chính thế giới (2008–2011). Kết quả cho thấy đối với các DN đã thực hiện kiểm toán độc lập BCTC, nhất là bởi các công ty Big 4, thì hành vi quản trị lợi nhuận được hạn chế và điều này góp phần làm gia tăng CLTT BCTC.

Trên cơ sở tổng hợp các nghiên cứu trước, tác giả nhận thấy các nhân tố tác động đến CLTT BCTC đa dạng và được phân làm 2 nhóm nhân tố chính: Bên trong DN (Đào tạo và bồi dưỡng; vai trò của nhà quản trị cấp cao,...) và bên ngoài DN (Niêm yết; vai trò của kiểm toán độc lập,...). Tại VN, những nghiên cứu về chủ đề này vẫn còn trong giai đoạn hoàn thiện. Vì vậy, để xác định các nhân tố cho nghiên cứu phù hợp với các DN tại VN, tác giả cần phải thực hiện giai đoạn nghiên cứu định tính.

### **3. Phương pháp nghiên cứu**

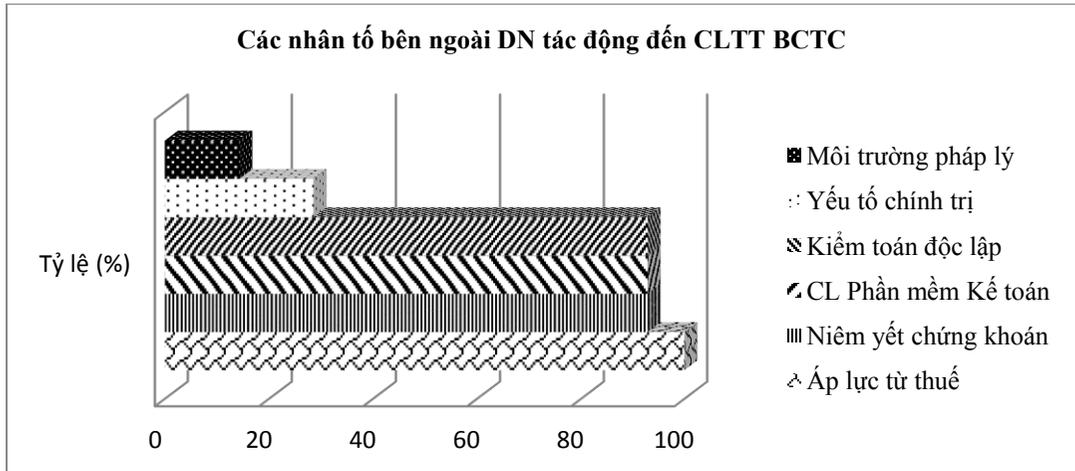
#### *3.1. Giới thiệu chung*

Trong nghiên cứu của mình, tác giả sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp, cụ thể nghiên cứu định tính giúp xác định, xây dựng thang đo các nhân tố tác động đến tính thích đáng của CLTT BCTC. Nghiên cứu định lượng giúp tác giả đo lường tính thích đáng và kiểm định, xác định mức độ tác động của các nhân tố bên ngoài DN đến tính thích đáng của CLTT BCTC.

#### *3.2. Nghiên cứu định tính*

Nghiên cứu này được tiến hành bằng phương pháp nghiên cứu tình huống, với các đối tượng tham gia thảo luận là các nhà đầu tư và đồng thời giữ các vị trí công việc sau: Phụ trách công tác KT trong các DN, trưởng bộ phận IT, giám đốc, trưởng phòng kiểm soát nội bộ, giảng viên đại học chuyên ngành KT- Kiểm toán và trưởng phòng kiểm toán của Big4 và ngoài Big4. Kết quả nghiên cứu định tính cho thấy có 6 nhân tố bên ngoài tác động đến CLTT BCTC. Trong các nhóm nhân tố này, tác giả giữ lại 4 nhân tố cho

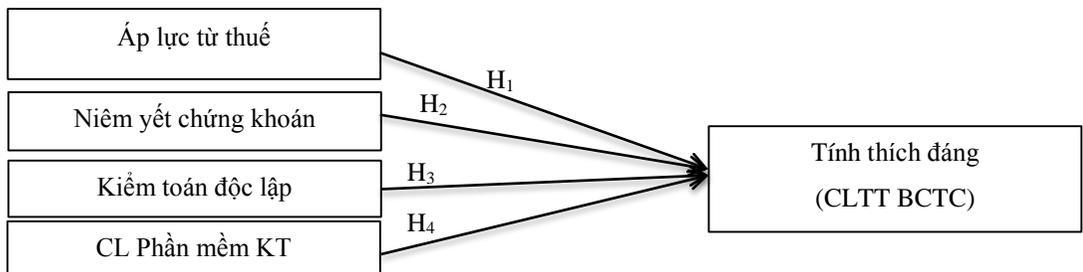
ngiên cứu là kiểm toán độc lập; niêm yết chứng khoán; áp lực từ thuế; CL phần mềm KT (PMKT). Hai nhân tố còn lại tác giả loại bỏ vì tỉ lệ đồng thuận thấp của các chuyên gia từ nghiên cứu tình huống (dưới 30% tán thành) (Hình 1)



*Nguồn:* Tổng hợp từ kết quả nghiên cứu tình huống.

### 3.3. Mô hình, giả thuyết nghiên cứu

Dựa trên kết quả của nghiên cứu định tính, tác giả xây dựng mô hình cho nghiên cứu (Hình 2).



*Nguồn:* Xây dựng từ kết quả nghiên cứu

Dựa trên nghiên cứu tổng quan và nghiên cứu tình huống, tác giả đặt ra các giả thuyết:

$H_1$ : Áp lực từ thuế tác động ngược chiều đến tính thích đáng của CLTT BCTC;

$H_2$ : Niềm yết chứng khoán tác động cùng chiều đến tính thích đáng CLTT BCTC;

$H_3$ : Kiểm toán độc lập tác động cùng chiều đến tính thích đáng CLTT BCTC;

$H_4$ : Chất lượng PMKT tác động cùng chiều đến tính thích đáng CLTT BCTC.

### 3.4. Thang đo

#### Nguyên tắc xây dựng thang đo

Đối với những khái niệm đã có trong mô hình lí thuyết, tác giả sử dụng thang đo được điều chỉnh cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu tại VN. Đối với những khái niệm mới, tác giả xây dựng thang đo dựa trên ý kiến thu thập từ nghiên cứu tình huống. Về cấp bậc, tác giả sử dụng thang đo cấp quãng, cụ thể là thang đo Likert với 5 mức độ.

#### Đo lường tính thích đáng của CLTT BCTC

Thích đáng là một thang đo bậc 2 bao gồm hai thành phần: Giá trị dự đoán; giá trị xác nhận. Thang đo giá trị dự đoán được đo lường bởi 3 biến quan sát: (1) Thông tin trên BCTC của đơn vị đủ tin cậy để nhà đầu tư ra quyết định; (2) Thông tin trên BCTC của đơn vị đủ tin cậy để người cho vay, chủ nợ ra quyết định; và (3) Thông tin trên BCTC của đơn vị đủ tin cậy để tiên đoán các kết quả tương lai. Thang đo giá trị xác nhận được đo lường bởi 3 biến quan sát: (1) Thông tin trên BCTC đủ tin cậy để đánh giá tình hình thực hiện kế hoạch của DN; (2) Thông tin trên BCTC không đủ tin cậy để đánh giá hiệu quả hoạt động của DN; và (3) Thông tin trên BCTC phản ánh chưa xác đáng thực trạng kinh tế, tài chính của DN. Khi phân tích SPSS, thang đo thích đáng được mã hóa là THICHDANG; giá trị dự đoán được mã hóa là GTDD, các biến đo lường được mã hóa là: DD1, DD2, DD3; giá trị xác nhận được mã hóa là GTXN, các biến đo lường được mã hóa là XN1MH, XN2MH, XN3MH.

#### Thang đo áp lực từ thuế

Đây là nhân tố khám phá mới từ nghiên cứu của tác giả, được định nghĩa là sức ép từ thuế làm cho DN phải áp dụng các quy định của thuế khi xử lí và trình bày thông tin trên BCTC. Đây là thang đo bậc 1 được đo lường bởi 5 biến quan sát, được xây dựng dựa trên ý kiến từ nghiên cứu tình huống với nội dung: (1) Ưu tiên áp dụng quy định thuế khi xử lí công việc KT sẽ giúp khai báo, quyết toán thuế được thuận lợi; (2) DN thường phải chỉnh sửa số liệu KT theo kiến nghị của thuế; (3) Cơ quan thuế thường gây áp lực đến việc trình bày thông tin KT của DN; (4) Năng lực của cán bộ thuế chưa đáp ứng được yêu cầu công việc; và (5) Cán bộ thuế thường hướng dẫn công tác KT cho DN. Khi

phân tích SPSS, áp lực từ thuế được mã hóa là APLUCTHUE; các biến đo lường được mã hóa là ALT1, ALT2, ALT3, ALT4.

#### Thang đo niêm yết chứng khoán

Niêm yết là việc đưa các chứng khoán có đủ tiêu chuẩn vào đăng ký và giao dịch tại thị trường chứng khoán (Nguyễn & Trần, 2014). Biến này là biến giả nhận hai giá trị: Có niêm yết (giá trị 1) và không niêm yết (giá trị 0). Khi phân tích SPSS, niêm yết chứng khoán được mã hóa là NIEMYET.

#### Thang đo kiểm toán độc lập

Biến này là biến giả có hai giá trị: BCTC của DN được kiểm toán độc lập (giá trị 1); và không được kiểm toán độc lập (giá trị 0). Khi phân tích SPSS, thang đo này được mã hóa là AUDIT.

#### Thang đo chất lượng phần mềm KT

Đây là thang đo bậc 1, được đo lường bởi 5 biến quan sát: (1) PMKT đảm bảo tuân thủ đúng chuẩn mực & quy định của KT; (2) PMKT có lưu trữ đủ thông tin cho phép theo dõi người truy cập; (3) Mọi chỉnh sửa sổ sách KT đều được lưu lại vết tích trên PMKT; (4) PMKT luôn đảm bảo cung cấp thông tin KT trung thực & hợp lý; và (5) PMKT phù hợp với đặc điểm SXKD tại đơn vị. Khi phân tích SPSS, thang đo này được mã hóa là PMKT; các biến đo lường được mã hóa là PMKT1, PMKT2, PMKT3, PMKT4, PMKT5.

### 3.5. Nghiên cứu định lượng

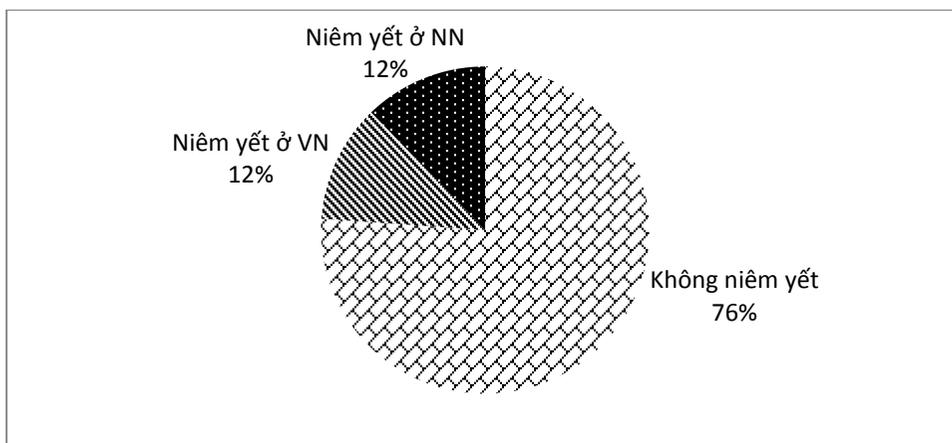
Nghiên cứu này được tiến hành bằng phương pháp khảo sát với đối tượng thu thập dữ liệu chính yếu là KT trưởng tại các DN có trụ sở chính tại TP.HCM và các tỉnh lân cận như Bình Dương, Đồng Nai, Long An,... Để đánh giá độ tin cậy của thang đo, tác giả dùng hệ số Cronbach's Alpha; để kiểm định giá trị thang đo, tác giả phân tích nhân tố khám phá EFA (Nguyễn, 2011). Để kiểm định giả thuyết nguyên cứu và xác định mức độ tác động của các nhân tố trong mô hình, tác giả dùng phương pháp phân tích hồi quy.

## 4. Kết quả nghiên cứu

### 4.1. Mô tả mẫu nghiên cứu

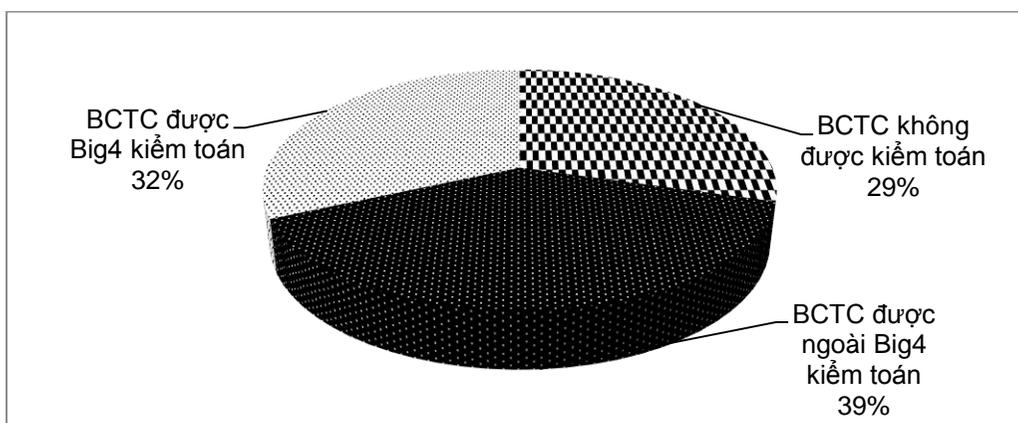
Nghiên cứu được thực hiện trên một mẫu bao gồm 180 DN. Trong số này, có 137 DN chưa niêm yết, 21 niêm yết tại VN và 22 niêm yết ở nước ngoài (Hình 3). Về kiểm toán

độc lập, có 53 DN chưa thực hiện kiểm toán BCTC; 70 được ngoài Big4 kiểm toán và 57 được Big4 kiểm toán (Hình 4). Về trụ sở chính, có 145 DN có trụ sở chính tại TP. HCM, số còn lại tại các tỉnh lân cận như Đồng Nai, Bình Dương, Long An,...(Hình 5)



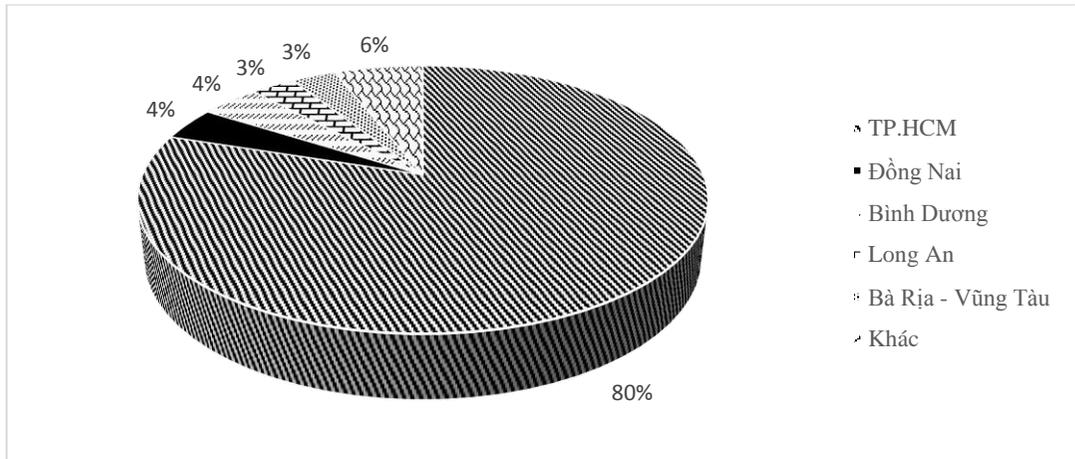
**Hình 3.** Tỷ lệ niêm yết trên thị trường chứng khoán của các DN

*Nguồn:* Số liệu khảo sát thực tế 2015



**Hình 4.** Tỷ lệ DN thực hiện kiểm toán BCTC

*Nguồn:* Số liệu khảo sát thực tế 2015



**Hình 5.** Trụ sở chính của các DN

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

#### 4.2. Thực trạng về tính thích đáng của CLTT BCTC trong các DN VN

Dựa trên giá trị của các biến quan sát thu thập được qua quá trình khảo sát, tác giả tiến hành tính toán giá trị thích đáng và của các thành phần đo lường (Giá trị xác nhận và giá trị dự đoán) trên cơ sở lấy giá trị trung bình của các biến (Bảng 1).

### Bảng 1

Đo lường tính thích đáng của CLTT BCTC

	N		Trung bình	Trung vị	Mode	Độ lệch chuẩn	Phương sai
	Tổng quan sát	Quan sát bị lỗi					
THICHDANG	180	0	3,7231	4,0000	4,00	0,84235	0,710
GTĐĐ	180	0	3,7370	4,0000	4,00	0,77033	0,593
GTXN	180	0	3,7093	4,0000	4,00	1,05293	1,109

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015.

Kết quả phân tích theo Bảng 1 cho thấy nếu xét theo khía cạnh thích đáng thì CLTT BCTC trong các DN VN hiện nay được đánh giá theo mức độ khá (3,72/5 điểm). Điều này cho thấy BCTC trong các DN hiện nay vẫn chưa đảm bảo độ tin cậy ở mức cao để các đối tượng sử dụng ra quyết định và tiên đoán các kết quả tương lai của DN cũng như phản ánh chưa thật xác đáng toàn bộ quá trình hoạt động kinh doanh của DN.

### 4.3. Đánh giá độ tin cậy thang đo bằng Cronbach's Alpha

Kết quả kiểm định cho thấy Cronbach's Alpha của các thang đo đều có giá trị rất cao (từ 0,774 đến 0,907) và hệ số tương quan biến tổng của các biến đều rất lớn ( $0,427-0,855 > 0,3$ ) cho thấy các thành phần thang đo đo lường khái niệm nghiên cứu có độ tin cậy rất tốt và các biến quan sát đều đạt yêu cầu (Bảng 2).

#### Bảng 2

Kết quả phân tích Cronbach's Alpha cho các thang đo

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
Thành phần: Giá trị dự đoán (GTDD), $\alpha = 0,87$				
DD1	7,45000	2,428	0,799	0,772
DD2	7,32778	2,501	0,781	0,790
DD3	7,64444	2,655	0,677	0,884
Thành phần: Giá trị xác nhận (GTXN), $\alpha = 0,907$				
XN1MH	7,48889	4,676	0,781	0,894
XN2MH	7,31667	4,642	0,855	0,833
XN3MH	7,45000	4,606	0,807	0,872
Thành phần: Áp lực từ thuế (APLUCTHUE), $\alpha = 0,774$				
ALT1	8,53333	8,116	0,376	0,812
ALT2	9,64444	5,515	0,785	0,595
ALT3	9,71667	5,701	0,757	0,614
ALT4	9,45556	7,870	0,427	0,790
Thành phần: Chất lượng phần mềm KT (PMKT), $\alpha = 0,894$				
PMKT1	15,88889	12,502	0,687	0,883
PMKT2	16,05556	10,164	0,822	0,852
PMKT3	16,21667	9,891	0,767	0,871
PMKT4	16,03889	11,747	0,779	0,864

Biến quan sát	Trung bình thang đo nếu loại biến	Phương sai thang đo nếu loại biến	Tương quan biến tổng	Cronbach's Alpha nếu loại biến
PMKT5	15,97778	12,581	0,711	0,880

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

#### 4.4. Kiểm định giá trị thang đo bằng phân tích EFA

Kiểm định mức độ quan hệ giữa các biến đo lường

Có nhiều tiêu chí để đánh giá mối quan hệ giữa các biến (Nguyễn Đình Thọ, 2011), trong đó có kiểm định Bartlett ( $p < 5\%$ ); kiểm định KMO ( $KMO > 0,50$ ). Kết quả kiểm định Bartlett và KMO cho thang đo thích đáng thuộc CLTT BCTC và thang đo các nhân tố tác động đến CLTT BCTC cho thấy  $p = 0,000 < 5\%$  và  $KMO > 0,50$  (Bảng 3 và 4) như vậy thang đo được xem là phù hợp để phân tích EFA.

### Bảng 3

Kiểm định Bartlett và KMO cho thang đo thích đáng của CLTT BCTC

Kiểm định KMO và Bartlett	
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	0,862
Bartlett's Test of Sphericity Approx. Chi-Square	764,866
df	15
Giá trị Sig.	0,000

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

Kiểm định KMO và Bartlett	
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	0,785
Bartlett's Test of Sphericity Approx. Chi-Square	877,845
df	36
Giá trị Sig.	0,000

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

### Phân tích EFA cho thang đo thuộc biến phụ thuộc (Thích đáng)

Trong nghiên cứu, giả thuyết ban đầu là thang đo thích đáng có 2 thành phần: Giá trị dự đoán; giá trị xác nhận. Để phân tích EFA cho thang đo này, đầu tiên tác giả xem xét nhân tố trích cho 2 thành phần trên. Kết quả phân tích theo Bảng 6 cho thấy có 2 nhân tố trích được với tổng phương sai trích TVE là 82,1%. Điều này cho thấy thang đo đạt giá trị phân biệt. Tác giả tiếp tục xem xét ma trận trọng số nhân tố dựa vào phép trích PCA để xem xét các biến sẽ được nhóm vào nhân tố nào (Bảng 6). Kết quả phân tích cho thấy trọng số nhân tố của các biến đều được nhóm vào các biến mà nó đo lường và đều > 0,50 hàm ý các biến này thực sự đo lường khái niệm chúng ta cần đo lường. Các kết quả trên chỉ ra thang đo này đạt giá trị hội tụ.

### Bảng 5

#### Nhân tố và phương sai trích thang đo thích đáng của CLTT BCTC

Tổng phương sai giải thích (Total Variance Explained)

Nhân tố	Giá trị Eigen ban đầu			Tổng bình phương tải trọng trích được			Tổng bình phương tải trọng xoay		
	TC	% phương sai	Lũy kế %	TC	% phương sai	Lũy kế %	TC	% phương sai	Lũy kế %
1	4,181	69,684	69,684	4,181	69,684	69,684	2,529	42,154	42,154
2	0,743	12,385	82,068	0,743	12,385	82,068	2,395	39,915	82,068
3	0,406	6,770	88,839						
4	0,290	4,832	93,670						
5	0,212	3,533	97,203						
6	0,168	2,797	100,000						

Phương pháp trích: Principal Component Analysis.

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

**Bảng 6**

Ma trận trọng số nhân tố thang đo thích đáng của CLTT BCTC

Ma trận trọng số nhân tố đã xoay (Rotated Component Matrix)<sup>a</sup>

	Nhân tố	
	Giá trị xác nhận	Giá trị dự đoán
DD1	0,279	0,888
DD2	0,376	0,828
DD3	0,370	0,751
XN1MH	0,846	0,316
XN2MH	0,865	0,363
XN3MH	0,842	0,354

Phương pháp trích: Principal Component Analysis.

Phương pháp xoay: Varimax with Kaiser Normalization

*Nguồn:* Số liệu khảo sát thực tế 2015**Phân tích EFA cho thang đo thuộc biến độc lập**

Tác giả giả thuyết ban đầu là có 4 nhân tố thuộc biến độc lập, trong đó có 2 nhân tố (Niêm yết chứng khoán; kiểm toán độc lập) thuộc biến giả. Vì vậy để phân tích EFA cho thang đo này, tác giả xem xét nhân tố trích cho 2 nhân tố còn lại. Kết quả phân tích (Bảng 7) cho thấy có 2 nhân tố trích được tại Eigenvalues là 1,150 với tổng phương sai trích TVE là 70 %. Điều này hoàn toàn phù hợp với giả thuyết ban đầu của tác giả. Tiếp theo, kiểm định giá trị hội tụ của thang đo này dựa vào phép trích PCA cho thấy các trọng số nhân tố của biến đều được nhóm vào các biến mà nó đo lường và đều > 0,50, hàm ý các biến này thực sự đo lường khái niệm chúng ta cần (Bảng 8).

**Bảng 7**

Nhân tố và phương sai trích của thang đo thuộc biến độc lập

Tổng phương sai giải thích (Total Variance Explained)									
Nhân tố	Giá trị Eigen ban đầu			Tổng bình phương tải trọng trích được			Tổng bình phương tải trọng xoay		
	TC	% phương sai	Lũy kế %	TC	% phương sai	Lũy kế %	TC	% phương sai	Lũy kế %
1	3,776	41,953	41,953	3,776	41,953	41,953	3,594	39,933	39,933
2	2,251	25,015	66,968	2,251	25,015	66,968	2,433	27,034	66,968
3	0,943	10,476	77,444						
4	0,540	6,005	83,449						
5	0,479	5,323	88,771						
6	0,385	4,275	93,046						
7	0,274	3,040	96,086						
8	0,199	2,212	98,298						
9	0,153	1,702	100,000						

Extraction Method: Principal Component Analysis.

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

**Bảng 8**

Ma trận trọng số nhân tố thang đo các biến độc lập

	Ma trận trọng số nhân tố đã xoay <sup>a</sup>	
	Nhân tố	
	Chất lượng phần mềm KT	Áp lực từ thuế
ALT1	0,065	0,607
ALT2	-0,141	0,904
ALT3	-0,116	0,890
ALT4	-0,058	0,634
PMKT1	0,810	0,027

	Ma trận trọng số nhân tố đã xoay <sup>a</sup>	
	Nhân tố	
	Chất lượng phần mềm KT	Áp lực từ thuế
PMKT2	0,870	-0,168
PMKT3	0,832	-0,162
PMKT4	0,875	-0,015
PMKT5	0,826	0,008

Phương pháp trích: Principal Component Analysis.

Phương pháp xoay: Varimax with Kaiser Normalization.

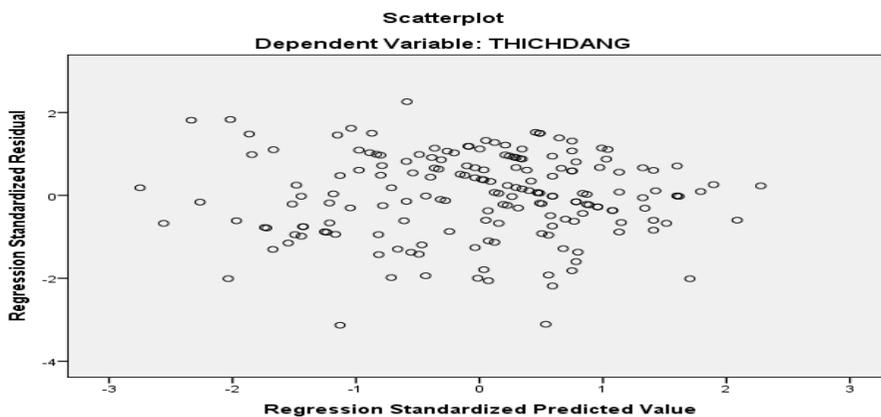
a. Rotation converged in 3 iterations.

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

#### 4.5. Kết quả phân tích hồi quy

##### Kiểm tra giả định liên hệ tuyến tính

Tác giả dùng biểu đồ Scatter để kiểm định giả định liên hệ tuyến tính (Hình 6). Phần dư được phân tán ngẫu nhiên trong một vùng xung quanh đường đi qua tung độ 0. Điều này cho thấy phần dư và giá trị dự đoán đã được chuẩn hóa là độc lập nhau, giả định liên hệ tuyến tính được thỏa mãn.



**Hình 6.** Biểu đồ phân tán giữa giữa các phần dư và giá trị dự đoán của mô hình hồi quy tuyến tính được sử dụng cho nghiên cứu

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

### Kiểm tra giả định phương sai của sai số không đổi

Tác giả dùng kiểm định tương quan hạng Spearman để kiểm tra giả định này. Kết quả kiểm định Spearman (Bảng 9) cho thấy giá trị Sig. khá cao ( $0,141 > 0,05$ ). Như vậy giả thuyết này được chấp nhận.

### Bảng 9

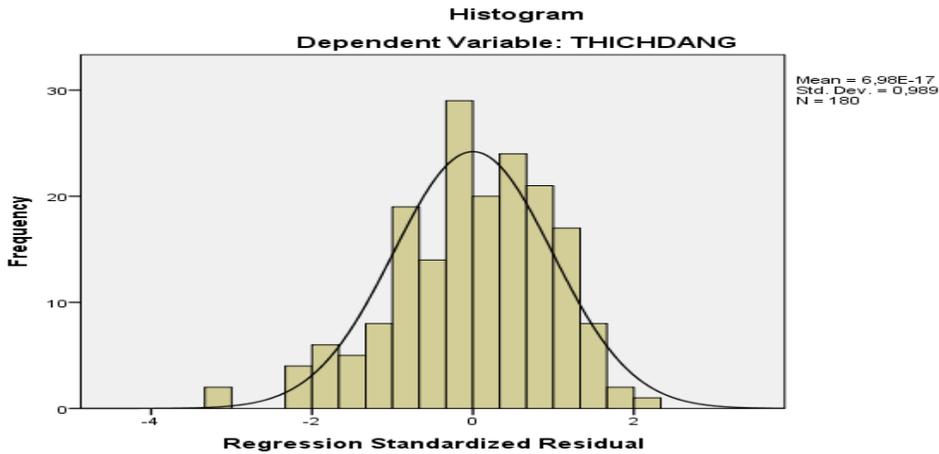
Kiểm định Spearman cho giả định phương sai của sai số không đổi

Tương quan (Correlations)			ABSsquare	THICHDANG
Spearman's rho	ABSsquare	Hệ số tương quan	1,000	-0,110
		Giá trị Sig. (2-tailed)	.	0,141
		N	180	180
	THICHDANG	Hệ số tương quan	-0,110	1,000
		Giá trị Sig. (2-tailed)	0,141	.
		N	180	180

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

### Kiểm tra giả định về phân phối chuẩn phần dư

Tác giả xây dựng biểu đồ tần suất của các phần dư để kiểm định giả thuyết này. Hình 7 cho thấy một đường cong phân phối chuẩn được đặt chồng lên biểu đồ tần số với phân phối phần dư xấp xỉ chuẩn (trung bình Mean = 0 và độ lệch chuẩn Std. Dev. = 0,989 tức là gần bằng 1). Điều này cho thấy giả thuyết phân phối chuẩn không bị vi phạm.



**Hình 7.** Biểu đồ tần suất của các phần dư chuẩn hóa

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

Kiểm tra giả định về tính độc lập của sai số: Nghiên cứu dùng giá trị  $d$  để kiểm định giả thuyết này (Bảng 10). Theo Hoàng & Chu (2008) nếu các phần dư không có tương quan chuỗi bậc nhất với nhau, giá trị  $d$  sẽ gần bằng 2. Kết quả kiểm định Durbin-Watson cho thấy giá trị  $d = 2,008$  (gần bằng 2), như vậy giả định về tính độc lập của sai số được thoả mãn.

### Bảng 10

Kết quả kiểm định Durbin-Watson

Tóm tắt mô hình (Model Summary <sup>b</sup> )					
Mô hình	R	R <sup>2</sup>	R <sup>2</sup> hiệu chỉnh	Sai số chuẩn (Std. Error of the Estimate)	Giá trị Durbin-Watson
1	0,583 <sup>a</sup>	0,340	0,324	0,69234	2,008

a. Biến độc lập: (Hàng số), AUDIT, APLUCTHUE, CLPMKT, NIEMYET.

b. Biến phụ thuộc: THICHDANG

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

### Mô hình hồi quy và kiểm định giả thuyết nghiên cứu

Trong nghiên cứu này, các giả thuyết nghiên cứu đều được xác lập, vì vậy tác giả quyết định lựa chọn phương pháp đồng thời khi phân tích hồi quy. Để ước lượng các trọng số hồi quy  $\beta_k$ , tác giả sử dụng phương pháp bình phương bé nhất OLS.

Kết quả phân tích hồi quy cho thấy hệ số xác định  $R^2 = 0,34$  và  $R^2_{adj} = 0,324$  (Bảng 10). Kiểm định F (Bảng 11) cho thấy mức ý nghĩa = 0,000. Như vậy, mô hình hồi quy phù hợp. Các biến độc lập giải thích được đến 32,4% biến thiên của biến phụ thuộc.

**Bảng 11**

Kết quả kiểm định F

ANOVA <sup>a</sup>						
Mô hình	Tổng bình phương	df	Trung bình bình phương	F	Giá trị Sig.	
1	Hồi quy	43,126	4	10,781	22,493	0,000 <sup>b</sup>
	Phần dư	83,883	175	0,479		
	Tổng cộng	127,009	179			

a. Biến phụ thuộc: THICHDANG

b. Biến độc lập: (Constant), AUDIT, APLUCTHUE, CLPMKT, NIEMYET.

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

**Bảng 12**

Bảng trọng số hồi quy

Coefficients <sup>a</sup>								
Mô hình	Hệ số chưa chuẩn hóa		Hệ số chuẩn hóa	Giá trị t	Mức ý nghĩa Sig.	Thống kê cộng tuyến		
	B	Std. Error	Beta			Dung sai	VIF	
1	(Hằng số)	3,692	0,350	10,540	0,000			
	APLUCTHUE	-0,375	0,063	-0,373	-5,958	0,000	0,962	1,039
	CLPMKT	0,214	0,066	0,212	3,246	0,001	0,889	1,125
	NIEMYET	-0,042	0,130	-0,022	-0,327	0,744	0,867	1,153
	AUDIT	0,496	0,127	0,269	3,910	0,000	0,796	1,256

a. Biến phụ thuộc: THICHDANG

Nguồn: Số liệu khảo sát thực tế 2015

### Kiểm định giả thuyết $H_1$

Áp lực từ thuế có tác động ngược chiều đến tính thích đáng của CLTT BCTC.

Bảng 12 cho thấy giá trị Sig. của biến Áp lực từ thuế là  $0,000 < \text{mức ý nghĩa thống kê} = 5\%$ . Điều này chứng tỏ giả thuyết  $H_0$  bị bác bỏ. Bên cạnh đó, biến Áp lực từ thuế có tác động ngược chiều đến tính thích đáng CLTT BCTC vì trọng số hồi quy mang giá trị âm ( $\beta = -0,375$ ) cho phép chúng ta chấp nhận hoàn toàn giả thuyết  $H_1$ . Với mức ý nghĩa thống kê 5%, tính thích đáng của CLTT BCTC sẽ giảm đi 0,373 điểm tương ứng với mỗi điểm tăng thêm của áp lực về thuế.

### Kiểm định giả thuyết $H_2$

Niên yết chứng khoán có tác động cùng chiều đến CLTT BCTC.

Bảng 12 cho thấy giá trị Sig. của biến này 0,744 lớn hơn nhiều so với mức ý nghĩa thống kê 5% chứng tỏ giả thuyết  $H_0$  không thể bị bác bỏ: Không có sự khác biệt về tính thích đáng của CLTT BCTC giữa các DN có và không niêm yết.

### Kiểm định giả thuyết $H_3$

Kiểm toán độc lập có tác động đến cùng chiều CLTT BCTC.

Bảng 12 cho thấy giá trị Sig. của biến BCTC được kiểm toán  $0,000 < \text{mức ý nghĩa thống kê} = 5\%$  chứng tỏ giả thuyết  $H_0$  bị bác bỏ. Bên cạnh đó vì trọng số hồi quy mang giá trị dương ( $\beta = 0,496$ ) cho phép chúng ta chấp nhận hoàn toàn giả thuyết  $H_0$ . Với mức ý nghĩa thống kê 5%, tính thích đáng của CLTT BCTC sẽ tăng lên 0,496 điểm nếu BCTC của DN được kiểm toán.

### Kiểm định giả thuyết $H_4$

Chất lượng PMKT có tác động đến cùng chiều CLTT BCTC.

Bảng 12 cho thấy giá trị Sig. của biến chất lượng PMKT  $0,001 < \text{mức ý nghĩa thống kê} = 5\%$  chứng tỏ giả thuyết  $H_0$  bị bác bỏ. Bên cạnh đó vì trọng số hồi quy mang giá trị dương ( $\beta = 0,214$ ) cho phép chúng ta chấp nhận hoàn toàn giả thuyết  $H_4$ . Với mức ý nghĩa thống kê 5%, tính thích đáng của CLTT BCTC sẽ tăng lên 0,214 điểm tương ứng với mỗi điểm tăng thêm của chất lượng PMKT.

### Mô hình hồi quy

Bảng 12 cho thấy VIF của các biến đều rất thấp ( $< 2$ ), vì vậy hiện tượng đa cộng tuyến không xảy ra. Kế tiếp, tác giả dựa vào trọng số hồi quy chuẩn hóa ( $\beta$ ) (Bảng 12) để xây dựng mô hình hồi quy bội nhằm xem xét và so sánh mức độ tác động của các biến phụ thuộc và biến độc lập. Mô hình hồi quy tuyến tính được rút ra như sau:

$$\text{THICHDANG} = 3,692 - 0,373 \text{ APLUCTHUE} + 0,212 \text{ CLPMKT} + 0,269 \text{ AUDIT}$$

Với: THICHDANG: tính thích đáng của CLTT BCTC; APLUCTHUE: áp lực từ thuế; AUDIT: BCTC được kiểm toán độc lập.

Mô hình hồi quy tuyến tính cho thấy có 3 nhân tố tác động đến tính thích đáng của CLTT BCTC là áp lực về thuế; chất lượng PMKT và kiểm toán độc lập. Trong khi đó, chưa có bằng chứng cho thấy nhân tố niềm yết trên thị trường chứng khoán tác động đến tính thích đáng của CLTT BCTC.

## 5. Kết luận và kiến nghị

### 5.1. Kết luận

Kết quả nghiên cứu cho thấy yêu cầu thích đáng của CLTT BCTC trong các DN VN hiện nay được đánh giá ở mức độ chấp nhận được với số điểm là 3,72. Trong 2 thành phần cấu thành nên thuộc tính này, thành phần giá trị xác nhận được đánh giá ở mức điểm bình quân là 3,73 và giá trị dự đoán là 3,71. Điều này cho thấy yêu cầu thích đáng của BCTC cần phải được xem xét và cải thiện.

Trong 3 nhân tố tác động đến thuộc tính thích đáng của BCTC, nhân tố áp lực từ thuế là có tác động mạnh nhất với  $\beta = -0,373$ , kế tiếp là kiểm toán độc lập với  $\beta = 0,269$ , chất lượng PMKT xếp ở vị trí cuối cùng với  $\beta = 0,212$ . Với hệ số xác định  $R^2_{\text{adj}} = 0,324$ , nghiên cứu giúp khẳng định tầm quan trọng của các nhân tố bên ngoài DN đến thuộc tính thích đáng của CLTT BCTC khi nó giải thích được đến 32,4% biến thiên của CLTT BCTC xét trên khía cạnh thích đáng.

### 5.2. Các kiến nghị

Cần giảm áp lực về thuế trong các DN: Thực trạng trong các DN cho thấy nhân tố này thực sự tồn tại và tác động tiêu cực tính thích đáng của CLTT BCTC. Phần lớn các DN đều thừa nhận rằng ưu tiên áp dụng quy định thuế trong công tác KT sẽ giúp khai báo, quyết toán thuế được thuận lợi và cơ quan thuế cũng thường can thiệp vào công tác KT tại các DN. Từ đó, giảm áp lực từ thuế sẽ góp phần làm tăng CLTT BCTC. Tác giả kiến nghị Bộ Tài chính cần có quy định rõ cán bộ thuế không được can thiệp vào công việc KT tại các DN và không có trách nhiệm hướng dẫn công tác KT cho các DN. Bên cạnh đó, cần tăng cường bồi dưỡng và nâng cao thường xuyên kiến thức và quy định về KT cho nhân viên thuế.

- Nâng cao chất lượng kiểm toán:

Việc giải quyết những mâu thuẫn về lợi ích của các bên liên quan trong DN đã dẫn đến việc thiết lập hệ thống kiểm soát từ phía bên trong lẫn bên ngoài DN trong đó nổi bật là vai trò của kiểm toán độc lập. Kết quả nghiên cứu là căn cứ để tác giả kết luận nâng cao chất lượng kiểm toán sẽ tác động cải thiện tính thích đáng của CLTT BCTC. Từ đó, tác giả kiến nghị Nhà nước cần hoàn thiện khuôn khổ pháp luật kiểm toán cụ thể là cần ban hành khung giá phí kiểm toán. Cần gia tăng kiểm soát chất lượng kiểm toán từ bên ngoài với sự tham gia của Bộ Tài chính và Hội Kiểm toán viên hành nghề VACPA.

- Nâng cao chất lượng phần mềm KT:

Hiện nay trên thị trường VN, có rất nhiều PMKT đã và đang được sử dụng tại các DN. Việc tồn tại nhiều nhà cung cấp PMKT như hiện nay bên cạnh việc tạo điều kiện cho các DN có quyền lựa chọn PMKT phù hợp với đặc điểm sản xuất kinh doanh và điều kiện kinh tế của đơn vị mình thì có rất nhiều PMKT hiện nay chưa đảm bảo yêu cầu về chất lượng được quy định bởi Bộ Tài chính và người tiêu dùng rất có ít thông tin để lựa chọn PMKT có chất lượng. Vì vậy, tác giả kiến nghị đối với những phần mềm đóng gói, Bộ Tài chính cần yêu cầu những PMKT này cần phải được kiểm định chất lượng trước khi được lưu thông trên thị trường.

- Đề cao vai trò giám sát CLTT BCTC từ phía Ủy ban Chứng khoán Nhà nước:

Trong nghiên cứu này, kết quả phân tích hồi quy cho thấy không có sự khác biệt có ý nghĩa thống kê về tính thích đáng của CLTT BCTC giữa công ty có niêm yết và chưa niêm yết. Điều này khác so với các nghiên cứu trước (Bell & Carcello, 2000; Céline Michailesco, 2010) và cũng cho thấy vai trò của Ủy ban Chứng khoán Nhà nước còn hạn chế trong việc kiểm soát CLTT BCTC của các DN thực hiện niêm yết. Vì vậy, tác giả kiến nghị Ủy ban Chứng khoán cần thể hiện rõ hơn vai trò của mình đối với trách nhiệm kiểm soát chất lượng kiểm toán. Cần phải tiếp tục củng cố, bổ sung các nguồn lực để đáp ứng tốt hơn công tác giám sát CLTT BCTC của các DN niêm yết■

---

### Tài liệu tham khảo

- Céline, M. (2010). "Qualité de l'information comptable, Encyclopédie de Comptabilité". *Contrôle de gestion et Audit Economica*, 1023-1033.
- FASB (1980). Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information. Financial Accounting Standards Board,

[http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document\\_C/DocumentPage?cid=1218220132570&acceptedDisclaimer=true](http://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1218220132570&acceptedDisclaimer=true) truy cập ngày 15/03/2014.

FASB (1993). Statement of Financial Accounting Concepts No.2, Qualitative Characteristics of Accounting Information. Financial Accounting Standards Board, <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/PreCodSectionPage&cid=1176156317989> truy cập ngày 15/03/2014 .

Gelinas, Sutton & Oram (1999). *Accounting Information System. South- Western.*

Gérard, M., Rémédios N. (2004). *Comptabilité générale*. Collection Eska Université

George, I. & Augustinos I. D. (2013). “Financial crisis and accounting quality: Evidence from five European countries. Advances in accounting”. *Incorporating Advances in International Accounting*, 29, 154-160.

Hoàng Trọng & Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2011). *Phân tích dữ liệu với SPSS*. TPHCM, NXB Hồng Đức

Hongjiang, X. (2003). *Critical success factors for accounting information systems data quality*. PhD Thesis, University of Southern Queensland.

IASB (2010). *Conceptual framework for financial reporting 2010*. Proquest central, 2011.

IASB (2001). Framework for the preparation and presentation of financial statements. IFRS, <http://www.ifrs.org/IFRSs/Documents/ConceptualFramework.pdf> truy cập ngày 15/03/2014

Nguyễn Đình Thọ (2011). *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*. NXB Lao động- Xã hội.

James, A. H. (2011). *Accounting Information System. South- Western.*

Joseph, P. H. F. & Wong, T. J. (2002). “Corporate ownership structure and the informativeness of accounting earnings in East Asia”. *Journal of Accounting and Economics*, 33, 401- 425.

Needles, Anderson, Caldwell (1993). *Principals of accounting*. Houghton Mifflin Company

Needles, Powers, Crossons (2011). *Principals of accounting*. Cengage Learning.

Nguyễn Thị Cành, & Trần Việt Hoàng (2014). *Thị trường chứng khoán, cấu trúc và cơ chế hoạt động*. NXB Đại học Quốc gia TP.HCM.

Proquest central (2011). IASB Conceptual framework.

Quốc hội (2015). *Luật số 88/2015/QH- Ban hành Luật Kế toán*. Quốc hội Khóa XIII, Hà Nội.