

BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI



Trần Mạnh Tường

CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỰC BÁO
CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP PHI TÀI
CHÍNH NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM

Luận án tiến sĩ kinh tế

Hà Nội, Năm 2025

**BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO
TRƯỜNG ĐẠI HỌC THƯƠNG MẠI**
---ស៊ីវិល---

Trần Mạnh Tường

**CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỰC BÁO
CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP PHI TÀI
CHÍNH NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM**

Chuyên ngành: Kế toán

Mã số: 9340301

Luận án tiến sĩ kinh tế

Người hướng dẫn khoa học:

1. PGS, TS. Đoàn Văn Anh

2. PGS, TS. Lê Thị Thanh Hải

Hà Nội, Năm 2025

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan đây là công trình nghiên cứu của riêng tôi. Các số liệu trong Luận án là trung thực và có nguồn gốc rõ ràng. Kết quả nghiên cứu trong Luận án chưa từng được công bố trong bất kỳ công trình khoa học nào khác.

Tác giả luận án

Trần Mạnh Tường

LỜI CẢM ƠN

NCS xin chân thành cảm ơn Ban giám hiệu, Viện đào tạo Sau Đại học, Viện Kế toán – Kiểm toán, bộ môn Kế toán tài chính trường Đại học Thương Mại đã giúp đỡ và tạo điều kiện trong suốt quá trình đào tạo, nghiên cứu và thực hiện Luận án của NCS.

NCS xin chân thành cảm ơn sự giúp đỡ nhiệt tình và hữu ích từ Cục quản lý, giám sát Kế toán, Kiểm toán – Bộ Tài chính, Hội Kế toán và kiểm toán Việt Nam VAA, lãnh đạo các công ty phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam, các chuyên gia trong việc cho ý kiến đánh giá vào bảng khảo sát cũng như trong suốt quá trình thu thập dữ liệu điều tra, phỏng vấn của NCS.

*Đặc biệt, NCS xin bày tỏ lòng biết ơn sâu sắc tới **PGS, TS. Đoàn Vân Anh** và **PGS, TS. Lê Thị Thanh Hải** đã tận tình hướng dẫn và có những ý kiến đóng góp quý báu trong suốt quá trình nghiên cứu và thực hiện Luận án của NCS.*

Sau cùng, tác giả xin bày tỏ sự cảm ơn đến gia đình, các đồng nghiệp và bạn bè đã động viên, chia sẻ và tạo điều kiện thuận lợi để Luận án được hoàn thành.

Hà Nội, ngày.....tháng.....năm.....

Tác giả luận án

Trần Mạnh Tường

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN	i
LỜI CẢM ƠN	ii
DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT	vi
DANH MỤC BẢNG	vii
DANH MỤC HÌNH	ix
MỞ ĐẦU.....	1
1. Tính cấp thiết của đề tài	1
2. Tổng quan nghiên cứu	3
3. Mục tiêu nghiên cứu	31
4. Câu hỏi nghiên cứu	31
5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu	31
6. Quy trình và phương pháp nghiên cứu	32
7. Đóng góp mới của luận án	33
8. Bố cục của luận án	34
CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỰC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ TRONG DOANH NGHIỆP	36
1.1. Khái quát chung về IFRS và xu hướng áp dụng tại các doanh nghiệp	36
1.1.1. <i>Khái quát chung về IFRS</i>	36
1.1.2. <i>Lợi ích và rào cản của việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp</i>	39
1.1.3. <i>Cách thức áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp</i>	42
1.2. Các lý thuyết nền tảng nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp	44
1.2.1. <i>Lý thuyết tính hợp pháp</i>	44
1.2.2. <i>Lý thuyết thể chế và lý thuyết đẳng cấu thể chế</i>	45
1.2.3. <i>Lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB)</i>	48
1.2.4. <i>Lý thuyết đại diện</i>	49
1.3. Các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp	51
1.3.1. <i>Yếu tố tính hợp pháp</i>	51
1.3.2. <i>Yếu tố động cơ cưỡng chế, động cơ bắt buộc, động cơ quy chuẩn</i>	51

1.3.3. <i>Yếu tố nhận thức hữu ích, nhận thức bất lợi và sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao.</i>	54
1.3.4. <i>Yếu tố quy mô doanh nghiệp và chất lượng nguồn nhân lực kế toán</i>	56
<i>Tiểu kết chương 1</i>	60
CHƯƠNG 2: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU	61
2.1. <i>Thiết kế nghiên cứu</i>	61
2.1.1. <i>Quy trình nghiên cứu</i>	61
2.1.2. <i>Mô hình và giả thuyết nghiên cứu đề xuất</i>	62
2.1.3. <i>Xây dựng thang đo nhập các yếu tố trong mô hình</i>	64
2.2. <i>Phương pháp nghiên cứu định tính</i>	77
2.2.1. <i>Thu thập dữ liệu sơ cấp</i>	77
2.2.2. <i>Quy trình thực hiện</i>	79
2.3. <i>Phương pháp nghiên cứu định lượng</i>	80
2.3.1. <i>Thu thập dữ liệu</i>	80
2.3.2. <i>Phương pháp xử lý dữ liệu định lượng</i>	84
<i>Tiểu kết chương 2</i>	87
CHƯƠNG 3: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỰC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP PHI TÀI CHÍNH NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM...	88
3.1. <i>Khái quát và đặc điểm về các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam</i>	88
3.1.1. <i>Khái quát về các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam</i>	88
3.1.2. <i>Đặc điểm của các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết</i>	91
3.2. <i>Kết quả nghiên cứu định tính</i>	95
3.2.1. <i>Thực trạng áp dụng IFRS của các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam</i>	95
3.2.2. <i>Phỏng vấn sâu chuyên gia</i>	98
3.2.3. <i>Mã hóa dữ liệu</i>	106
3.3. <i>Kết quả nghiên cứu định lượng</i>	109
3.3.1. <i>Thống kê mô tả</i>	109
3.3.2. <i>Đánh giá độ tin cậy thang đo Cronbach alpha</i>	114
3.3.3. <i>Phân tích nhân tố khám phá (EFA)</i>	115
3.3.4. <i>Phân tích nhân tố khẳng định (CFA)</i>	120

3.3.5. Phân tích cấu trúc tuyến tính và kiểm định giả thuyết nghiên cứu.....	124
3.3.6. Kiểm định sự khác biệt về trung bình tổng thể giữa các nhóm ngành nghề trong việc áp dụng IFRS (ANOVA).....	128
Tiểu kết chương 3	130
CHƯƠNG 4: THẢO LUẬN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ KHUYẾN NGHỊ VỀ VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỰC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP PHI TÀI CHÍNH NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM..	132
4.1. Thảo luận kết quả nghiên cứu	132
4.1.1. Nhóm các yếu tố tác động mạnh tới việc áp dụng IFRS.....	132
4.1.2. Nhóm các yếu tố tác động đáng kể tới việc áp dụng IFRS	135
4.2. Khuyến nghị về việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên TTCK Việt Nam.....	137
4.2.1. Đối với doanh nghiệp.....	138
4.2.2. Đối với cơ quan Nhà nước.....	142
4.2.3. Đối với các trường đại học	145
4.2.4. Đối với các tổ chức nghề nghiệp	146
4.2.5. Đối với các công ty kiểm toán độc lập.....	147
4.2.6. Đối với người hành nghề kế toán.....	147
4.3. Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo	148
4.3.1. Hạn chế của nghiên cứu	148
4.3.2. Hướng nghiên cứu tiếp theo.....	149
Tiểu kết chương 4	150
KẾT LUẬN CHUNG.....	151
DANH MỤC CÁC BÀI BÁO ĐÃ CÔNG BỐ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN ÁN.....	1
PHỤ LỤC	1

DANH MỤC TỪ VIẾT TẮT

TT	Ký hiệu	Nội dung
1	BCTC	Báo cáo tài chính
2	BTC	Bộ Tài chính
3	CMKT	Chuẩn mực kế toán
4	CQQLNN	Cơ quan quản lý Nhà nước
5	DN	Doanh nghiệp
6	DNNY	Doanh nghiệp niêm yết
7	DNNVV	Doanh nghiệp nhỏ và vừa
8	DNPTCNY	Doanh nghiệp phi tài chính niêm yết
9	EU	Liên minh châu Âu
10	FDI	Doanh nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài
11	HNX	Sở giao dịch chứng khoán Hà Nội
12	HSX	Sở giao dịch chứng khoán thành phố Hồ Chí Minh
13	IAS	Chuẩn mực kế toán quốc tế
14	IASB	Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế
15	IFRS	Chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế
16	TAM	Lý thuyết mô hình chấp nhận công nghệ
17	TPB	Lý thuyết hành vi có kế hoạch
18	TRA	Lý thuyết hành động hợp lý
19	TTCK	Thị trường chứng khoán
20	TNDN	Thu nhập doanh nghiệp
20	US GAAP	Nguyên tắc kế toán được chấp nhận chung tại Mỹ/ Chuẩn mực kế toán Mỹ
21	VAS	Chuẩn mực kế toán Việt Nam

DANH MỤC BẢNG

STT	Thứ tự và tên bảng	Trang
1	Bảng 1.1: Tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS theo từng tác giả/nhóm tác giả	55
2	Bảng 2.1: Thang đo nháp lần 1 “Việc áp dụng IFRS”	65
3	Bảng 2.2: Thang đo nháp lần 1 “Tính hợp pháp”	66
4	Bảng 2.3: Thang đo nháp lần 1 “Động cơ cưỡng chế”	67
5	Bảng 2.4: Thang đo nháp lần 1 “Động cơ bất chước”	68
6	Bảng 2.5: Thang đo nháp lần 1 “Động cơ quy chuẩn”	69
7	Bảng 2.6: Thang đo nháp lần 1 “Nhận thức hữu ích”	70
8	Bảng 2.7: Thang đo nháp lần 1 “Nhận thức bất lợi”	71
9	Bảng 2.8: Thang đo nháp lần 1 “Quy mô DN”	72
10	Bảng 2.9: Thang đo nháp lần 1 “Chất lượng nguồn nhân lực kế toán”	73
11	Bảng 2.10: Thang đo nháp lần 1 “Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao”	74
12	Bảng 3.1: Tình hình áp dụng IFRS tại các DNPTCNY	90
13	Bảng 3.2: Khả năng thực hiện chuyển đổi IFRS của các DNPTCNY	90
14	Bảng 3.3: Mã hóa biến quan sát của thang đo các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTC niêm yết	101
15	Bảng 3.4: Thống kê về đặc điểm nhân khẩu học của người tham gia trả lời	104
16	Bảng 3.5: Kết quả khảo sát cảm nhận về IFRS	105
17	Bảng 3.6: Tổng hợp đánh giá độ tin cậy thang đo	109
18	Bảng 3.7: Ý nghĩa của giá trị hệ số KMO	110
19	Bảng 3.8: Kết quả phân tích KMO và kiểm định thang đo Bartlett	110
20	Bảng 3.9: Kết quả Ma trận thành phần chính xoay chính thức	111
21	Bảng 3.10: Tổng phương sai được giải thích	113
22	Bảng 3.11: Chỉ số độ phù hợp cho mô hình nhân tố khẳng định CFA	116
23	Bảng 3.12: Đánh giá độ tin cậy tổng hợp CR và phương sai trích bình quân AVE của mô hình đo lường	117
24	Bảng 3.13: Kết quả ước lượng mô hình hồi quy và kiểm định giả thuyết nghiên cứu	120
25	Bảng 3.14: Kết quả ước lượng hệ số đường dẫn chuẩn hóa của mô hình	121
26	Bảng 3.15: Đánh giá mức độ giải thích của yếu tố bằng hệ số xác định R-square	122

27	Bảng 3.16: Bảng thống kê mô tả sự khác biệt trung bình mẫu giữa các nhóm DN phi tài chính theo ngành nghề đối với việc áp dụng IFRS	122
28	Bảng 3.17: Bảng kiểm tra sự đồng nhất về phương sai	123
29	Bảng 3.18: Bảng phân tích kiểm định Anova	123

DANH MỤC HÌNH

STT	Thứ tự và tên hình vẽ	Trang
1	Hình 1.1: Khái quát quy trình nghiên cứu chung của luận án	32
3	Hình 1.2: Mô hình lý thuyết hành vi có kế hoạch TPB	48
4	Hình 2.1: Quy trình nghiên cứu của luận án	60
5	Hình 2.2: Mô hình nghiên cứu đề xuất	62
6	Hình 3.1: Số lượng DNPTCNY theo sàn niêm yết	84
7	Hình 3.2: Số lượng DNPTCNY theo nhóm ngành	85
8	Hình 3.3: Phân loại quy mô DNPTCNY theo mức vốn hóa thị trường	
9	Hình 3.4: Mô hình nghiên cứu chính thức của luận án	94
10	Hình 3.5: Khảo sát về việc áp dụng IFRS tại DNPTCNY	106
11	Hình 3.6: Khảo sát về mức độ chuẩn bị áp dụng IFRS DNPTCNY	107
12	Hình 3.7: Khảo sát về phương thức áp dụng IFRS tại DNPTCNY	108
13	Hình 3.8: Kết quả phân tích nhân tố khẳng định CFA	115
14	Hình 3.9: Kết quả ước lượng mô hình phương trình cấu trúc SEM	119

MỞ ĐẦU

1. Tính cấp thiết của đề tài

Trong bối cảnh Việt Nam đang hội nhập kinh tế quốc tế sâu rộng, tham gia vào Hiệp định đối tác toàn diện xuyên Thái Bình Dương (CPTPP), Cộng đồng Kinh tế ASEAN (AEC), nhưng đến nay Việt Nam vẫn chưa được cộng đồng quốc tế công nhận là quốc gia có nền kinh tế thị trường (điển hình là Hoa Kỳ) là do hệ thống chuẩn mực BCTC để phản ánh các giao dịch kinh tế của các doanh nghiệp (DN) chưa đầy đủ và lạc hậu so với thông lệ quốc tế, thì việc nghiên cứu, áp dụng IFRS tại Việt Nam trở nên cấp thiết hơn bao giờ hết, góp phần khơi thông dòng vốn FDI, thể hiện cam kết mạnh mẽ của Chính phủ trong việc bảo vệ các nhà đầu tư và tạo dựng môi trường kinh doanh lành mạnh, hướng tới mục tiêu phát triển bền vững.

Với tầm nhìn toàn diện phác thảo cho sự phát triển của Việt Nam đến năm 2035 - hướng tới thịnh vượng, sáng tạo, công bằng và dân chủ, Bộ Kế hoạch và Đầu tư Việt Nam và Ngân hàng thế giới (WB) đã đưa ra đề xuất Chuẩn mực kế toán Việt Nam (VAS) cần được hài hòa với Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) nhằm phát triển các thị trường vốn theo chiều sâu và thu hút hơn nữa nhà đầu tư nước ngoài.

Có thể nói, việc áp dụng IFRS không chỉ giúp Việt Nam đi đúng hướng, phù hợp với các chính sách của ASEAN mà còn theo kịp đà phát triển của những nền kinh tế thành công khác trong khu vực và trên thế giới, mang lại lợi ích cho nhiều phía. Áp dụng IFRS giúp các cơ quan quản lý Nhà nước dễ dàng hơn trong hoạt động quản lý và giám sát; giúp các nhà đầu tư (đặc biệt là nhà đầu tư nước ngoài) giảm thiểu rủi ro; giúp các công ty kiểm toán phát triển được dịch vụ tư vấn của họ; đặc biệt, áp dụng IFRS là tiền đề giúp DN tiếp cận vốn thông qua việc niêm yết trên thị trường chứng khoán (TTCK) trong và ngoài nước hoặc nhận được các khoản vay ưu đãi từ các định chế tài chính quốc tế như Ngân hàng thế giới (WB), Quỹ tiền tệ quốc tế (IMF), Ngân hàng phát triển châu Á (ADB).

Hội tụ và hòa hợp với kế toán quốc tế là chủ trương lớn và đúng đắn của Chính phủ Việt Nam, được đánh giá là xu thế tất yếu để phát triển. Theo Đề án 345 (ban hành Quyết định số 345/QĐ-BTC, ngày 16 tháng 3 năm 2020 Bộ Tài chính về việc

Phê duyệt Đề án áp dụng IFRS), doanh nghiệp niêm yết nói chung và doanh nghiệp phi tài chính niêm yết nói riêng (DNPTCNY) là một trong những đối tượng đầu tiên mà Đề án 345 muốn hướng tới thực thi triển khai áp dụng, với lộ trình chia thành ba giai đoạn, bao gồm (i) Giai đoạn chuẩn bị (2020-2021); (ii) Giai đoạn tự nguyện (2022-2025) và (iii) Giai đoạn bắt buộc (sau năm 2025 trở đi). Như vậy, tính đến tháng 6/2024, các DNPTCNY đã và đang trong thời gian áp dụng IFRS tự nguyện. Tuy nhiên, việc áp dụng IFRS tại các DN có sự khác biệt cả về cách thức lẫn cấp độ. Theo khảo sát của Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022), chỉ có 28/489 DN áp dụng. Cấp độ áp dụng cũng rất khác nhau giữa các DN, có 13/28 DN chỉ chuyển đổi IFRS khi thực hiện báo cáo hợp nhất tại Tập đoàn, 4/28 DN chuyển đổi IFRS tại công ty mẹ và từng công ty con đang kiểm soát trước khi gửi lên Tập đoàn để lập báo cáo hợp nhất, 3/28 DN chỉ áp dụng IFRS đầy đủ tại công ty mẹ (hoặc công ty con) và thực hiện chuyển đổi IFRS khi lập báo cáo tài chính hợp nhất tại Tập đoàn, 8/28 DN áp dụng IFRS đầy đủ tại công ty mẹ và tất cả công ty con đang kiểm soát.

Sự khác biệt trong quá trình triển khai áp dụng thử nghiệm IFRS tại các DNPTCNY Việt Nam được đánh giá là chưa thành công, bởi các DN gặp nhiều khó khăn và bất cập. Nhận diện đầy đủ những khó khăn và bất cập đó mới giúp các nhà hoạch định chính sách tổng kết, đánh giá và đưa ra phương hướng triển khai ở giai đoạn tiếp theo - giai đoạn áp dụng IFRS bắt buộc (sau năm 2025) có thể thành công hơn.

Ở góc độ nghiên cứu, các nhà hoạch định chính sách, học giả và các chuyên gia trong và ngoài nước dành nhiều tâm huyết nghiên cứu áp dụng IFRS tại các DN nói chung và tại các DNPTCNY nói riêng. Nhiều công trình thực hiện nghiên cứu ở tầm vĩ mô, như Phan (2014) nghiên cứu các yếu tố vĩ mô ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại Việt Nam, Damak-Ayadi và cộng sự (2020) xem xét các yếu tố vĩ mô ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại 177 quốc gia, Boolaky và cộng sự (2020) tại 54 quốc gia châu Phi, Hassen và Ramakrishna (2020) xem xét các yếu tố tác động đến việc áp dụng IFRS tại Ethiopia;... Trong khi đó, cũng có nhiều nghiên cứu chỉ thực hiện nghiên cứu trong phạm vi doanh nghiệp như Nguyễn Thị Ánh Linh (2019) với

nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến áp dụng IFRS tại các DNNVV; Lê Việt (2020) và Đỗ Khánh Ly (2022) nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp (bao gồm cả doanh nghiệp tài chính và doanh nghiệp phi tài chính); Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng IFRS tại các DNPTCNY;....

Mặc dù có nhiều nghiên cứu áp dụng IFRS cả tầm vĩ mô và vi mô, song phạm vi nghiên cứu cũng như các kết quả nghiên cứu còn có những khác biệt, mâu thuẫn nhất định, chưa có sự thống nhất; đặc biệt chưa có nghiên cứu nào nhận diện và đánh giá một cách đầy đủ, đồng bộ các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên thị trường chứng khoán Việt Nam.

Vì vậy, xét cả trên góc độ lý thuyết và thực tiễn, nghiên cứu “*Các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tại các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*” để nhận diện, xác định, đo lường các yếu tố ảnh hưởng một cách đầy đủ, đồng bộ, từ đó đề xuất những khuyến nghị giúp thúc đẩy việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY mang tính cấp thiết, có ý nghĩa cả về khoa học và thực tiễn. Thông qua việc áp dụng IFRS giúp cho báo cáo tài chính của DNPTCNY được minh bạch và chất lượng hơn, dễ dàng thu hút vốn đầu tư nước ngoài và tiếp cận thị trường chứng khoán quốc tế.

2. Tổng quan nghiên cứu

2.1. Tổng quan tiếp cận hướng nghiên cứu

Áp dụng IFRS trở thành xu thế tất yếu mà mỗi quốc gia trên thế giới hướng tới để thực hiện. Tuy nhiên, áp dụng đến đâu và áp dụng như thế nào lại phụ thuộc vào quan điểm, chủ trương, chính sách của từng quốc gia. Quy định pháp lý về kế toán do quốc gia ban hành chỉ được thực thi tại DN. Ở một khía cạnh khác, cách thức và mức độ áp dụng IFRS tại DN không chỉ phụ thuộc vào bản thân DN mà còn chịu tác động từ các quy định pháp lý bắt buộc của quốc gia đó. Do vậy, nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS thường được các nhà nghiên cứu thực hiện theo hai hướng chính: *một là*, nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng xét trên phạm vi quốc gia/đa quốc gia và *hai là*, nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng xét trên phạm vi DN.

Năm 2005 là một cột mốc quan trọng, đánh dấu sự khởi đầu của việc áp dụng IFRS trên phạm vi toàn cầu. Tại thời điểm đó, Liên minh Châu Âu (EU) đã yêu cầu tất cả các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán phải áp dụng IFRS trong lập báo cáo tài chính. Sau gần 20 năm, IFRS vẫn tiếp tục là một chủ đề nhận được sự quan tâm lớn từ các nhà nghiên cứu trong và ngoài nước.

Để xác định hướng tiếp cận vấn đề nghiên cứu, đảm bảo tính hệ thống và cập nhật nghiên cứu cho Luận án, NCS tổng quan các nghiên cứu được thực hiện từ năm 2005 đến nay, theo hai hướng tiếp cận trên.

2.1.1. Nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tiếp cận nghiên cứu trên phạm vi quốc gia/đa quốc gia.

Hướng nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS xét trên phạm vi quốc gia/đa quốc gia thường được các nhà nghiên cứu tập trung vào các yếu tố như lợi ích và thách thức của việc áp dụng, tăng trưởng kinh tế, hệ thống giáo dục và đào tạo kế toán, văn hóa và vai trò các bên liên quan...

Các nghiên cứu thực nghiệm tiếp cận nghiên cứu trên phạm vi quốc gia/đa quốc gia được nhiều nhà nghiên cứu tiên nhiệm thực hiện như Zeghal và Mhedhbi (2006), Zehri và Chouaibi (2013), Al-Absy và Ismail (2019)...Zeghal và Mhedhbi (2006) thu thập dữ liệu từ nguồn WB gồm 32 nước có áp dụng IFRS và 32 nước không áp dụng (tại thời điểm 2003) để nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến áp dụng IFRS tại các nước đang phát triển, kết quả kiểm định cho thấy các yếu tố ảnh hưởng đến việc tự nguyện áp dụng IFRS là thị trường vốn, trình độ giáo dục và mối liên hệ với văn hóa Anh-Mỹ (các quốc gia nói tiếng Anh hoặc có mối liên hệ chặt chẽ với Anh/Mỹ).

Zehri và Chouaibi (2013) kế thừa phương pháp và giả thuyết của Zeghal và Mhedhbi (2006) tiếp tục nghiên cứu việc áp dụng tự nguyện IFRS tại các nước đang phát triển, với 2 yếu tố mới bổ sung là hệ thống pháp lý và chính trị, thực hiện nghiên cứu tại 74 quốc gia, chia thành 2 nhóm (đã áp dụng và chưa áp dụng). Kết quả nghiên cứu phù hợp với nghiên cứu của Zeghal và Mhedhbi (2006) về ảnh hưởng của trình độ giáo dục đến xu hướng áp dụng IFRS tự nguyện, trong khi các yếu tố như văn hóa,

thị trường vốn không cho thấy ảnh hưởng đáng kể đến quyết định áp dụng. Ngoài ra, kết quả còn cho thấy, xu hướng áp dụng IFRS tự nguyện còn bị ảnh hưởng bởi các yếu tố như tỉ lệ tăng trưởng kinh tế, hệ thống pháp lý hoàn chỉnh; sự hiện hữu của yếu tố cưỡng chế bắt buộc trong việc áp dụng. Zehri và Chouaibi (2013) cho rằng các nước càng có hệ thống pháp lý hoàn chỉnh sẽ càng có xu hướng áp dụng.

Nghiên cứu của Al-Absy và Ismail (2019) thực hiện nhằm xác định liệu các yếu tố như là chính sách của chính phủ, thị trường vốn, tăng trưởng kinh tế, môi trường quốc tế, các tổ chức nghề nghiệp, trình độ học vấn của kế toán viên, quy mô công ty, chi phí ban đầu và văn hóa có ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại Yemen hay không thông qua nghiên cứu nhận thức của 41 cao học viên người Yemen đang theo học các trường đại học công lập tại Malaysia. Bằng phương pháp nghiên cứu định lượng với cỡ mẫu nhỏ, số lượng người trả lời rất ít và được nghiên cứu trong bối cảnh khác, song kết quả của nghiên cứu cũng phù hợp với kết quả nghiên cứu của Zeghal và Mhedhbi (2006), Zehri và Chouaibi (2013) khi phần lớn những người được hỏi tin rằng việc thiếu chính sách của chính phủ, thiếu thị trường vốn, thiếu tăng trưởng kinh tế có ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS ở Yemen. Bên cạnh đó, thiếu các tổ chức nghề nghiệp, trình độ học vấn của kế toán, quy mô nhỏ của các công ty và chi phí ban đầu của việc áp dụng IFRS cũng ảnh hưởng đến việc chậm áp dụng IFRS ở Yemen. Trong khi đó, môi trường quốc tế có mức độ tác động yếu đến việc áp dụng IFRS, yếu tố văn hóa ở Yemen không ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS.

Các nghiên cứu tiếp cận trên phạm vi quốc gia/đa quốc gia thường dựa trên cơ sở lý thuyết thể chế/tân thể chế, bởi lẽ việc áp dụng IFRS thường gắn với quy định mang tính bắt buộc của quốc gia đó. Mir và Rahaman (2005) dựa trên cơ sở lý thuyết đẳng cấu thể chế của DiMaggio và Powell (1983) để khám phá quá trình áp dụng các CMKT quốc tế ở Bangladesh. Từ năm 2000 đến năm 2004, bằng việc sử dụng phương pháp phỏng vấn chuyên sâu 27 chuyên gia cao cấp trong lĩnh vực kế toán, những người tham gia trực tiếp vào việc ra quyết định liên quan đến quá trình áp dụng IFRS, như các thành viên Viện kế toán công chứng Bangladesh (ICAB), thành viên thuộc Ủy ban chứng khoán Bangladesh, chuyên viên cấp cao của các DN niêm yết và các

công ty kiểm toán, chuyên gia ngân hàng, nhà nghiên cứu tại trường đại học. Nhóm nghiên cứu đã chỉ ra cơ chế bắt chước (mimetic isomorphism) cùng với các cơ chế cưỡng ép (coercive isomorphism) và quy chuẩn (normative isomorphism) đều đóng vai trò trong việc thúc đẩy việc áp dụng các CMKT quốc tế. Việc hợp pháp hóa thể chế là yếu tố chính thúc đẩy quyết định áp dụng CMKT quốc tế, vì áp lực thể chế không chỉ xuất phát từ nhu cầu tạo dựng uy tín cho các nhà đầu tư nước ngoài mà còn từ nhu cầu thỏa thuận trách nhiệm giải trình chặt chẽ với các cơ quan cho vay/tài trợ và áp lực từ các tổ chức nghề nghiệp. Tuy nhiên, kết quả nghiên cứu có hạn chế nhất định do nhóm nghiên cứu chỉ sử dụng phương pháp phỏng vấn sâu chuyên gia mà chưa thực hiện khảo sát, phân tích định lượng, xác định chiều hướng và mức độ ảnh hưởng của từng các yếu tố.

A. Alon (2010) thực hiện ba nghiên cứu riêng biệt liên quan đến việc thể chế hóa IFRS, đó là: (i) Nghiên cứu mối quan hệ giữa các yếu tố quốc gia và mức độ áp dụng IFRS, (ii) Nghiên cứu sự thay đổi liên tục trong quy định kế toán của Hoa Kỳ liên quan đến IFRS và (iii) Nghiên cứu liên quan đến sự lan truyền IFRS tại Nga (thời điểm tác giả nghiên cứu thì Nga vẫn là nước đang phát triển). Kết quả nghiên cứu cung cấp những hiểu biết sâu sắc về quá trình thể chế hóa IFRS. Các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng và lan tỏa IFRS trên toàn cầu là tăng trưởng kinh tế, hệ thống pháp luật, trình độ giáo dục, thị trường vốn. Các yếu tố như văn hóa, hệ thống chính trị ảnh hưởng không đáng kể đến quyết định áp dụng IFRS của các quốc gia này. Đồng thời, kết quả nghiên cứu cũng chỉ ra những thách thức và cơ hội liên quan đến việc áp dụng IFRS. Pricope (2016) cho rằng khi ngày càng có nhiều quốc gia xem xét việc áp dụng IFRS, thì việc hiểu rõ các yếu tố chính thúc đẩy sự lan tỏa IFRS trên quy mô toàn cầu trở nên quan trọng hơn bao giờ hết. Do vậy, Pricope (2016) hướng tới việc nghiên cứu xác định mối quan hệ giữa các yếu tố thể chế và việc áp dụng IFRS ở các nước đang phát triển. Tác giả sử dụng lý thuyết thể chế với 3 yếu tố áp lực cưỡng chế, áp lực bắt chước và áp lực quy chuẩn cho nghiên cứu tại 97 quốc gia đang phát triển, trong đó có Việt Nam, với dữ liệu thứ cấp được thu thập vào năm 2013, các giả thuyết nghiên cứu được kiểm định thông qua phần mềm Stata 12.0 bằng kỹ thuật phân

tích hội quy nhệ phân. Kết quả cho thấy quá trình áp dụng IFRS bị ảnh hưởng đáng kể bởi áp lực bắt buộc trong khi áp lực cưỡng chế và áp lực quy chuẩn tác động không đáng kể.

Damak-Ayadi và cộng sự (2020) sử dụng lý thuyết tân thể chế và lý thuyết mạng kinh tế để giải thích lý do tại sao các quốc gia chọn áp dụng IFRS cho DNNVV. Nghiên cứu thực nghiệm, dựa trên dữ liệu được thu thập trong khoảng thời gian từ năm 2009 đến năm 2015 tại 1.239 DNNVV từ 177 quốc gia. Những phát hiện từ phân tích hồi quy logistic cho thấy văn hóa, chất lượng thực thi pháp luật, mạng lưới giao dịch, tăng trưởng kinh tế có liên quan đáng kể đến việc áp dụng IFRS cho các DNNVV; yếu tố động cơ quy chuẩn và động cơ cưỡng chế tác động mạnh mẽ và tích cực đối với việc áp dụng IFRS cho DNNVV tại một số quốc gia. Ngoài ra, không có mối quan hệ đáng kể nào giữa việc áp dụng IFRS đối với hai yếu tố là động cơ bắt buộc và chất lượng của các báo cáo kiểm toán. Boolaky và cộng sự (2020) đã xem xét lý thuyết tân thể chế (neo-institutional theory) với khái niệm động cơ thể chế (institutional drivers) của việc áp dụng IFRS tại 54 quốc gia Châu Phi. Dữ liệu cho nghiên cứu là dữ liệu thứ cấp từ năm 2010 đến 2015 với 270 quan sát. Thang đo cho biến phụ thuộc là thang đo thứ bậc với giá trị 0 tương ứng với quốc gia không cho phép; 1 là quốc gia cho phép; 2 là quốc gia yêu cầu một số công ty; và 3 là quốc gia yêu cầu tất cả các công ty. Kết quả nghiên cứu đã chỉ ra cả ba yếu tố bao gồm động lực cưỡng chế, động lực bắt buộc và động lực quy chuẩn ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS ở Châu Phi. Đặc biệt, sự ảnh hưởng của Ngân hàng thế giới (WB) và Quỹ tiền tệ quốc tế (IMF), sự hiện diện của các công ty kiểm toán toàn cầu và số năm làm thành viên của Liên đoàn Kế toán Quốc tế có mối liên hệ mạnh mẽ đến quyết định áp dụng IFRS của một quốc gia. Thêm vào đó, các quốc gia có tổ chức nghề nghiệp kế toán hoạt động tích cực hơn có nhiều khả năng áp dụng IFRS hơn. Nhóm tác giả cung cấp bằng chứng thực nghiệm cho thấy bản chất của động cơ thể chế ở châu Phi khác với những gì được đề xuất trong các nghiên cứu trước đây, củng cố quan điểm rằng việc áp dụng IFRS chủ yếu được thúc đẩy bởi các khía cạnh xã hội và chính trị, thay vì khía cạnh kinh tế như những nghiên cứu trước đây.

Ngoài lý thuyết thể chế/tân thể chế thì lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB) cũng được các học giả vận dụng trong nghiên cứu hành vi của người tham gia trả lời khảo sát trong các nghiên cứu tiếp cận trên phạm vi quốc gia/đa quốc gia. Các nghiên cứu này của các tác giả Moqbel và cộng sự (2013), Simegn (2015). Moqbel và cộng sự (2013) thực hiện điều tra việc chấp thuận IFRS tại các trường đại học của Mỹ bao gồm sinh viên và giảng viên chuyên ngành kế toán, kiểm toán và các chuyên gia bên ngoài như kiểm toán viên, kế toán viên có chứng chỉ CPA và cả những nhà phân tích tài chính. IFRS đã được nhiều quốc gia trên thế giới áp dụng như một ngôn ngữ kế toán và tài chính chung, tuy nhiên Hoa Kỳ vẫn chưa bắt buộc áp dụng đối với nhóm DN có lợi ích công chúng. Nghiên cứu sử dụng mô hình TAM và lý thuyết TPB để kiểm tra mức độ của nhận thức rủi ro, nhận thức hữu ích và nhận thức sự quen thuộc với ý định áp dụng IFRS. Nhóm tác giả khảo sát 84 học giả người Mỹ và sử dụng mô hình phương trình cấu trúc (SEM) để phân tích kết quả. Nghiên cứu chỉ ra rằng rủi ro được cảm nhận, sự quen thuộc và tính hữu ích là những yếu tố quan trọng quyết định việc áp dụng các chuẩn mực mới tại Mỹ, trong đó nhận thức về rủi ro có tác động mạnh nhất đến ý định áp dụng chuẩn mực này. Simegn (2015) với nghiên cứu được thực hiện trong bối cảnh Ethiopia bắt buộc áp dụng IFRS cho ngành ngân hàng, nhưng chưa bắt buộc áp dụng đối với nhóm DN niêm yết. Nghiên cứu được thực hiện dựa trên lý thuyết TRA, TPB thông qua phỏng vấn 70 chuyên gia và người hành nghề kế toán từ các tổ chức khác nhau bao gồm DN tư nhân, các đơn vị công và tổ chức phi chính phủ, các nhà nghiên cứu trong các trường đại học giới hạn ở thị trấn Debre Markos và thành phố Addis Ababa. Mục tiêu của nghiên cứu nhằm điều tra về lợi ích, thách thức của việc áp dụng IFRS, đồng thời nhận diện các yếu tố hành vi và các yếu tố môi trường ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS ở Ethiopia. Bằng việc sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp cả định lượng và định tính, kết quả hồi quy đa biến cho thấy nhận thức kiểm soát hành vi, chuẩn chủ quan tác động cùng chiều và mạnh nhất, sau đó là trình độ học vấn có mức độ tác động thấp hơn đến ý định áp dụng IFRS. Các yếu tố hệ thống pháp luật, thái độ, tăng trưởng kinh tế tác động ngược chiều đến ý định áp dụng IFRS ở Ethiopia – mâu thuẫn với kết quả nghiên cứu của A. Alon

(2010), Damak-Ayadi và cộng sự (2020) về ảnh hưởng của yếu tố tăng trưởng kinh tế.

Lý thuyết tính hợp pháp cũng được các học giả nghiên cứu trên phạm vi quốc gia, điển hình như nghiên cứu của Phan (2014) và Vidanage và cộng sự (2023). Phan (2014) cho rằng tính hợp pháp là một phần liên quan đến đẳng cấu thể chế. Kết quả nghiên cứu khẳng định các yếu tố thuộc về thể chế gồm động cơ cưỡng chế, động cơ bắt chước, động cơ quy chuẩn đều có mối quan hệ nhân quả tích cực với tính hợp pháp. Cụ thể, tính đẳng cấu cưỡng chế được giải thích là tính hợp pháp phát sinh từ các quy định và chính sách bắt buộc. Tính đẳng cấu bắt chước được giải thích là tính hợp pháp thông qua các mô hình được lan tỏa bởi các công ty tư vấn. Tính đẳng cấu quy chuẩn được giải thích là tính hợp pháp của các tổ chức nghề nghiệp thông qua việc tuân thủ các chuẩn mực và quy tắc ứng xử được công nhận từ các hiệp hội nghề nghiệp uy tín. Theo tác giả, nhiều quốc gia đang phát triển đã chọn áp dụng IFRS để nâng cao danh tiếng và tính hợp pháp của quốc gia. Vidanage và cộng sự (2023) đã vận dụng lý thuyết tính hợp pháp và lý thuyết thể chế để giải thích tại sao các quốc gia lại sẵn sàng áp dụng IFRS thay vì các chuẩn mực khác đang được sử dụng tại đất nước của họ như GAAP. Lý thuyết tính hợp pháp liên quan chặt chẽ đến nghiên cứu này vì hầu hết các quốc gia không áp dụng IFRS một cách toàn diện mà thường có sự điều chỉnh. Lý thuyết thể chế được tác giả giải thích thông qua đẳng cấu thể chế hay còn gọi là tính đồng hình (Isomorphism). Theo đó đẳng cấu thể chế được định nghĩa là một quá trình ràng buộc, buộc một đơn vị trong một quần thể phải giống với các đơn vị khác trong cùng một điều kiện môi trường. Hầu hết các quốc gia trên thế giới có xu hướng áp dụng IFRS, những quốc gia không sẵn lòng áp dụng cũng bị buộc phải áp dụng. Một quốc gia nhỏ như Sri Lanka, mặc dù không muốn áp dụng cũng buộc phải áp dụng do áp lực từ các quốc gia đã áp dụng IFRS Hans B. và cộng sự (2015). Phương pháp nghiên cứu định lượng được nhóm tác giả sử dụng thông qua thống kê mô tả và kiểm định t-test để kiểm tra giả thuyết của nghiên cứu. Kết quả đã chỉ ra các thách thức trong việc áp dụng IFRS là thiếu nguồn nhân lực có chuyên môn, sự phức tạp của IFRS, chi phí cao trong đào tạo nhân viên, chi phí tư vấn và

nâng cấp hệ thống thông tin. Vấn đề về diễn giải và giải thích các thuật ngữ của IFRS cũng là một khó khăn cho các kế toán viên tại Srilanka. Thêm vào đó, việc thường xuyên phải cập nhật IFRS cũng là một trở ngại. Dựa trên những thách thức và trở ngại đó, tác giả đề xuất các giải pháp nhằm tăng cường việc áp dụng IFRS đó là: (i) tăng cường đào tạo chuyên sâu cho nhân viên kế toán về IFRS; (ii) thiết lập cơ quan giám sát độc lập để kiểm tra việc tuân thủ; (iii) cung cấp hướng dẫn rõ ràng và hỗ trợ kỹ thuật từ các cơ quan quản lý kế toán. Nghiên cứu này không chỉ hữu ích đối với nền kinh tế mới nổi như Srilanka, mà còn rất hữu ích với các quốc gia khác.

2.1.2. Nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tiếp cận nghiên cứu trên phạm vi doanh nghiệp.

Hướng nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS xét trên phạm vi doanh nghiệp thường được các nhà nghiên cứu tập trung vào các yếu tố vi mô như nhận thức, thái độ, quy mô DN, đòn bẩy tài chính, chất lượng kiểm toán... được đánh giá thông qua cảm nhận người khảo sát để đưa ra các lợi ích và rào cản của việc áp dụng IFRS.

Các nghiên cứu thực nghiệm tiếp cận nghiên cứu trên phạm vi doanh nghiệp được nhiều nhà nghiên cứu tiên nhiệm thực hiện như C. N. Albu và Albu (2010), Rezaee và cộng sự (2010), Uyar và Güngörmüş (2013), Foundation (2018), Hassen và Ramakrishna (2020), Deloitte Việt Nam (2020), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Akpan và cộng sự (2023)...

C. N. Albu và Albu (2010) nghiên cứu về việc thực hiện IFRS cho các DNNVV tại Rumani bằng phương pháp nghiên cứu định tính, thực hiện qua tổng quan tài liệu kết hợp phỏng vấn để xác định các yếu tố tiềm ẩn trong việc áp dụng IFRS cho các DNNVV. Nhóm tác giả tiến hành phỏng vấn 7 chuyên gia bao gồm 2 chuyên gia kế toán có kinh nghiệm trong việc lập và trình bày BCTC, 2 kiểm toán viên, 1 đại diện thuộc cơ quan quản lý, 1 đại diện của tổ chức nghề nghiệp đến từ Hội kiểm toán viên và kế toán viên được cấp phép Rumani. Kết quả phỏng vấn được nhóm tác giả kết luận rằng áp dụng IFRS nhằm tăng tính so sánh, tăng tính minh bạch đối với thông tin kế toán. Việc thực hiện IFRS sẽ giúp các DN ở Rumani thống nhất sử dụng chung

một ngôn ngữ. Các rào cản của việc áp dụng đó là tính chất phức tạp của một số chuẩn mực (chẳng hạn như IAS 36); sự thiếu hụt cơ sở đo lường giá trị hợp lý của tài sản cố định; thiếu bản dịch tài liệu IFRS; thiếu giảng viên và các chuyên gia kế toán có kinh nghiệm. Kết quả nghiên cứu cũng chỉ ra rằng các yếu tố như văn hóa, các quy định pháp luật, các yếu tố thuộc về đặc điểm của DNNVV có tác động tới việc áp dụng IFRS. Rezaee và cộng sự (2010) nghiên cứu nhằm đánh giá nhận thức của hai nhóm học giả và chuyên gia kế toán tại Hoa Kỳ về việc hội tụ US GAAP với IFRS. Nghiên cứu bắt đầu với việc tổng quan tài liệu, bao gồm cả các bài báo để thu thập thông tin về lợi ích, khó khăn và cách thức chuyển đổi sang IFRS. Sau đó, nhóm nghiên cứu tiến hành khảo sát và thu thập dữ liệu thông qua bảng hỏi nhằm mục đích yêu cầu người trả lời đưa ra nhận thức của họ về mức độ liên quan, lợi ích, rào cản của sự hội tụ. Lợi ích của việc hội tụ là tăng tính minh bạch, tăng tính so sánh do sử dụng chung một ngôn ngữ, tăng cường khả năng thu hút vốn. Rào cản của việc hội tụ IFRS đó là sự thiếu hụt về kiến thức, kỹ năng và kinh nghiệm của người lập BCTC, thiếu sự hướng dẫn về IFRS, chi phí ban đầu cho quá trình hội tụ. Kết quả nghiên cứu chỉ ra là: (1) hội tụ với IFRS sẽ có lợi cho những người lập báo cáo, người sử dụng, kiểm toán viên, nhà phân tích và những nhà lập quy; (2) hội tụ với IFRS có thể thúc đẩy tính hội nhập của thị trường vốn giữa các nước và tạo ra sự thống nhất toàn cầu về BCTC, tăng tính so sánh và giảm thiểu các rào cản về huy động vốn; (3) cần thiết việc đưa giảng dạy IFRS vào chương trình học tập ở các trường đại học. Kết quả này được xem là đồng nhất với nghiên cứu của C. N. Albu và Albu (2010). Mặt hạn chế của nghiên cứu là cỡ mẫu nhỏ và tính khách quan của các câu trả lời. Nhóm tác giả cho rằng các câu trả lời có thể tương tự nhau giữa các đối tượng trong cùng một nhóm khảo sát.

Uyar và Güngörmüş (2013) nghiên cứu tại Thổ Nhĩ Kỳ thông qua điều tra về kiến thức cơ bản và nhận thức của các chuyên gia kế toán làm việc tại các DNNVV về IFRS, bằng việc kết hợp cả hai phương pháp nghiên cứu là định tính và định lượng. Kết quả cho thấy những người ủng hộ IFRS nhiều hơn so với những người phản đối. Sự thiếu hụt trong đào tạo nhân sự kế toán và thiếu các chương trình đào tạo do các

tổ chức nghề nghiệp thực hiện được coi là những trở ngại đáng kể nhất trong việc thực hiện IFRS. Foundation (2018) đưa ra ba lợi ích đối với DN và người sử dụng thông tin trong BCTC do IFRS mang lại. Đầu tiên, IFRS mang lại sự minh bạch bằng cách tăng cường khả năng so sánh thông tin trên phạm vi quốc tế và tăng thêm chất lượng thông tin tài chính, giúp cho các nhà đầu tư và các đối tượng sử dụng thông tin có thể đưa ra các quyết định kinh tế một cách tốt nhất. Bên cạnh đó, IFRS sẽ góp phần nâng cao trách nhiệm giải trình của DN, qua đó giảm khoảng cách thông tin giữa người cung cấp vốn, tức là các nhà đầu tư, và những người mà họ đã ủy thác tiền, tức là phía DN. IFRS còn đóng vai trò quan trọng đối với các cơ quan quản lý trên toàn thế giới do thông tin có tính so sánh được trên toàn cầu. Cuối cùng, IFRS đóng góp vào hiệu quả kinh tế bằng cách giúp các nhà đầu tư định vị được các cơ hội và rủi ro trên toàn cầu, qua đó cải thiện việc phân bổ nguồn lực đầu tư sao cho hợp lý nhất. Về phía DN, việc sử dụng một ngôn ngữ duy nhất trong kế toán và đáng tin cậy sẽ góp phần làm giảm thiểu các khoản chi phí, trong đó đặc biệt là chi phí liên quan đến việc chuyển đổi BCTC.

Hassen và Ramakrishna (2020) nghiên cứu điều tra tác động trung gian của nhận thức tính hữu ích trong mối quan hệ giữa nhận thức sự quen thuộc, nhận thức rủi ro và việc áp dụng IFRS ở Ethiopia. Dữ liệu được thu thập từ khảo sát bằng bảng câu hỏi và phỏng vấn với 243 học giả và chuyên gia tài chính. Tính hợp lệ của mô hình cấu trúc được xác minh bằng cách sử dụng phân tích khẳng định nhân tố (CFA), phân tích mối quan hệ trung gian được thực hiện bằng phương pháp GLM trong phần mềm Jamovi. Kết quả mà nhóm nghiên cứu chỉ ra là sự thích ứng IFRS ở Ethiopia phụ thuộc vào nhận thức sự quen thuộc, nhận thức tính hữu ích và nhận thức rủi ro. Nhận thức tính hữu ích được xem là yếu tố có tác động trung gian trong cả hai mối quan hệ giữa nhận thức sự quen thuộc, nhận thức rủi ro và việc áp dụng IFRS. Trong đó nhận thức rủi ro có ảnh hưởng tiêu cực đến nhận thức tính hữu ích. Deloitte Việt Nam (2020) thực hiện dự án khảo sát là sự hợp tác giữa Sở giao dịch chứng khoán TP. Hồ Chí Minh (HOSE) và Deloitte Việt Nam. Đối tượng của nghiên cứu hướng đến nhân lực ở cấp quản lý và nhân sự kế toán cấp cao của các DN tại Việt Nam với

một trong những mục tiêu là xác định những thách thức, khó khăn mà DN phải đối mặt trong việc áp dụng IFRS. Từ đó đưa ra các giải pháp và định hướng phù hợp cho DN trong việc áp dụng IFRS theo lộ trình mà Đề án 345 của Bộ Tài chính đưa ra. Kết quả khảo sát cho thấy (1) hầu hết các DN cho rằng mức độ phức tạp của IFRS và sự khác biệt quá lớn giữa hai bộ chuẩn mực là những thách thức lớn nhất trong quá trình chuyển đổi sang IFRS; (2) việc phải cập nhật, sửa đổi, bổ sung IFRS cũng gây ra nhiều khó khăn cho các DN trong việc theo dõi, áp dụng; (3) DN thiếu sự chuẩn bị dẫn đến hao tốn nhiều thời gian và công sức trong việc chuyển đổi và áp dụng IFRS; (4) do đặc thù kinh tế, một số thị trường mới mở chưa thể có thông tin đầy đủ theo yêu cầu của IFRS, dẫn đến sự thiếu hụt cơ sở đo lường giá trị hợp lý; (5) nhiều DN cho biết chưa có nhiều hướng dẫn cụ thể từ Bộ Tài chính cho việc triển khai áp dụng IFRS.

Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020) nghiên cứu lợi ích, khó khăn và thách thức khi các DN áp dụng IFRS. Nghiên cứu được thực hiện vào năm 2020 trong bối cảnh tại Việt Nam chuẩn bị áp dụng IFRS theo Đề án 345. Bản chất của nghiên cứu này là đánh giá lợi ích và khó khăn từ góc nhìn của các DN khi chuẩn bị áp dụng IFRS thông qua khảo sát 119 giám đốc và kế toán viên. Với phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp định lượng, nhóm tác giả kế thừa thang đo từ các nghiên cứu trước đây với 6 yếu tố; trong đó có 5 yếu tố về lợi ích bao gồm lợi ích cho DN, lợi ích cho các nhà đầu tư, lợi ích cho các nhà hoạch định chính sách, lợi ích cho các cơ quan chức năng và yếu tố thứ 6 là những thách thức trong việc áp dụng IFRS. Kết quả cho thấy việc áp dụng IFRS mang lại nhiều lợi ích cho DN, nhà đầu tư, nhà hoạch định chính sách và cơ quan chức năng. Trong đó, lợi ích cho DN được đánh giá cao nhất, tiếp theo là lợi ích cho các cơ quan chức năng, và lợi ích cho các nhà hoạch định chính sách. Đối với thách thức của việc áp dụng IFRS, kết quả cho thấy phần lớn người được hỏi cho rằng khó khăn lớn nhất là ghi nhận tài sản và nợ phải trả theo giá trị hợp lý. GTHL là tiền đề để phát triển thị trường vốn và thị trường tài chính. Hạn chế của nghiên cứu này là không xác định rõ loại hình DN phục vụ cho khảo sát là DN lớn (niêm yết) hay DN có quy mô nhỏ, vừa hay khảo sát cả hai nhóm DN trên. Do vậy, kết quả khảo sát

cũng không chỉ rõ được khó khăn hay lợi ích đối với từng loại hình DN. Akpan và cộng sự (2023) đã nghiên cứu về lợi ích và thách thức của việc áp dụng IFRS cho DNNVV. Dữ liệu định tính được thu thập thông qua các cuộc phỏng vấn sâu bán cấu trúc với các bên liên quan, bao gồm giám đốc điều hành, giám đốc tài chính, kiểm toán viên và các nhà lập quy. Kết quả nhóm nghiên cứu chỉ ra rằng các lợi ích của việc áp dụng IFRS cho DNNVV bao gồm: tăng cường khả năng so sánh của các BCTC; giúp các nhà đầu tư và chủ nợ dễ dàng đánh giá sức khỏe tài chính của các DN; tạo điều kiện tiếp cận thị trường vốn quốc tế; sắp xếp hợp lý các quy trình BCTC; giảm chi phí hành chính cho các DN. Tuy nhiên, việc áp dụng IFRS của các DNNVV cũng đặt ra những thách thức đó là chi phí chuyển đổi lớn; sự phức tạp của một số chuẩn mực IFRS.

Tương tự như các nghiên cứu tiếp cận trên phạm vi quốc gia/đa quốc gia, các nghiên cứu tiếp cận trên phạm vi doanh nghiệp cũng vận dụng lý thuyết nền trong nghiên cứu của mình. Khảo lược các nghiên cứu cho thấy, lý thuyết thể chế được hầu hết các tác giả trong và ngoài nước vận dụng trong nghiên cứu. Ở nước ngoài có nghiên cứu của các tác giả như N. Albu và cộng sự (2011), Phang và Mahzan (2013), Aburous (2019). Trong khi đó, nghiên cứu của các tác giả trong nước có thể kể tên là Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Đỗ Khánh Ly (2022).

N. Albu và cộng sự (2011) trong nghiên cứu đăng trên tạp chí Scopus Q2 để xem xét các yếu tố ảnh hưởng tới việc triển khai áp dụng IAS/IFRS ở Rumani cho hai giai đoạn trước và sau khi Rumani theo con đường tư bản chủ nghĩa. Nhóm tác giả sử dụng lý thuyết thể chế như một lăng kính lý thuyết để khám phá quá trình áp dụng IAS/IFRS ở Rumani. Lý thuyết thể chế đã được áp dụng trong nghiên cứu để giải thích các lựa chọn kế toán, quá trình thay đổi hoặc tương tác giữa thực tiễn, thói quen, thể chế, quyền lực và chính trị. Lý thuyết thể chế được vận dụng để giải thích các yếu tố đặc thù ảnh hưởng đến việc thực hiện IAS/IFRS ở Rumani. Các cơ chế cưỡng chế, bắt buộc và quy chuẩn thông qua đó thay đổi thể chế. Nhóm tác giả nhận thấy rằng hai giai đoạn thực hiện IAS/IFRS có kết quả khác nhau, trong đó tác động của IAS/IFRS ở giai đoạn thứ hai có tác động sâu rộng hơn, vì ở giai đoạn sau, việc

thực hiện IFRS là bắt buộc đối với các DNNY và các tổ chức tài chính. Kết quả nghiên cứu cho thấy áp lực quy chuẩn có tác động tới việc áp dụng IFRS, đặc biệt là vai trò của các công ty kiểm toán Big 4 trong việc toàn cầu hóa kế toán. Áp lực cưỡng chế làm cho ngày càng nhiều công ty áp dụng IFRS. Nghiên cứu cho thấy không có mối liên hệ tác động nào giữa áp lực bắt buộc và việc áp dụng IAS/IFRS tại Rumani.

Phang và Mahzan (2013) sử dụng lý thuyết thể chế để phân tích các yếu tố chính ảnh hưởng đến sự chuẩn bị của các công ty đối với sự hội tụ IFRS tại Malaysia, thực hiện trong bối cảnh Hội đồng CMKT Malaysia (MASB) và Tổ chức báo cáo tài chính Malaysia (FRF) đã công bố kế hoạch chuyển sang hội tụ với IFRS bắt đầu từ ngày 1 tháng 1 năm 2012. Các yếu tố thuộc về lý thuyết thể chế bao gồm động lực cưỡng chế, động lực bắt buộc, động lực quy chuẩn, cùng với yếu tố rào cản nội bộ là các yếu tố được nhóm nghiên cứu đưa vào khảo sát. Kết quả nghiên cứu cho thấy cả 4 yếu tố đều có tác động đến sự hội tụ IFRS tại Malaysia. Aburous (2019) đã nghiên cứu về IFRS và lý thuyết thể chế trong lĩnh vực kế toán tại Jordan trong bối cảnh Jordan đã áp dụng IFRS đối với các DNNY từ năm 2007. Sự phụ thuộc kinh tế của Jordan vào các quốc gia và tổ chức quốc tế lớn khiến quốc gia này buộc phải tuân thủ các chuẩn mực quốc tế để duy trì tính hợp pháp và mong muốn tiếp tục nhận được hỗ trợ tài chính. Nghiên cứu được thực hiện vì tác giả cho rằng có sự chênh lệch lớn về sự hiểu biết giữa hai nhóm kế toán và kiểm toán đối với IFRS. Dưới góc độ lý thuyết, tác giả lập luận rằng việc áp dụng là do áp lực cưỡng chế (coercive pressures) và áp lực quy chuẩn (normative pressures). Áp lực cưỡng chế là những áp lực xuất phát từ các tổ chức quyền lực, chẳng hạn như chính phủ hoặc các tổ chức quốc tế như Quỹ tiền tệ quốc tế (IMF) và Ngân hàng thế giới (WB), buộc các tổ chức phải thay đổi để tuân thủ các quy định. Áp lực quy chuẩn là những áp lực xuất phát từ các chuẩn mực nghề nghiệp, giá trị và mong đợi được đặt ra bởi các nhóm chuyên môn hoặc các tổ chức có ảnh hưởng.

Luận án của hai tác giả Nguyễn Thị Ánh Linh (2019) và Đỗ Khánh Ly (2022) cũng vận dụng lý thuyết thể chế. Theo đó Nguyễn Thị Ánh Linh (2019) nghiên cứu về những yếu tố tác động đến việc áp dụng IFRS tại các DNNVV tại Việt Nam bằng

cách kết hợp các lý thuyết nền tảng như lý thuyết tân thể chế, lý thuyết thông tin hữu ích, lý thuyết hành vi có kế hoạch để đề xuất các yếu tố ảnh hưởng. Lý thuyết tân thể chế được tác giả vận dụng giải thích cho hầu hết các yếu tố trong mô hình nghiên cứu như áp lực hội nhập quốc tế, văn hoá, sự tác động của tổ chức nghề nghiệp trong và ngoài nước, hệ thống luật pháp, quy mô, thể chế chính trị và phát triển kinh tế. Lý thuyết hành vi có kế hoạch được tác giả giải thích cho các yếu tố sự quan tâm của chủ DN/người quản lý, yếu tố lợi ích/chi phí và yếu tố trình độ kế toán viên. Hạn chế của nghiên cứu này đó là việc giải thích lý thuyết nền vận dụng vào nghiên cứu. Cụ thể là, biến quy mô DN thường được các nhà nghiên cứu tiền nhiệm vận dụng và giải thích bởi lý thuyết đại diện của Jensen và Meckling (1976), thay vì lý thuyết thể chế như giải thích của tác giả. Trong khi đó Đỗ Khánh Ly (2022) xem xét các yếu tố tác động đến mức độ sẵn sàng áp dụng IFRS đối với các DN tại Việt Nam. Luận án đã kết hợp sử dụng các lý thuyết thể chế, lý thuyết đại diện để đề xuất các yếu tố trong mô hình nghiên cứu. Tác giả đã tiếp cận cơ chế đẳng cấu cưỡng chế, đẳng cấu bắt buộc và đẳng cấu quy chuẩn của lý thuyết đẳng cấu thể chế để giải thích tác động của yếu tố nhận thức thách thức và nhận thức bất lợi đến mức độ sẵn sàng của DN khi vận dụng IFRS. Bên cạnh đó, luận án sử dụng lý thuyết đại diện kết hợp với lý thuyết đẳng cấu thể chế để giải thích tác động của mức độ hiểu biết, nhận thức lợi ích, nhận thức thách thức, nhận thức bất lợi đến sự hỗ trợ của nhà quản lý với mức độ sẵn sàng của DN. Tuy nhiên hạn chế của nghiên cứu đó là việc luận giải các yếu tố thuộc về nhận thức dựa trên lý thuyết thể chế là chưa chính xác. Theo quan điểm của NCS, các yếu tố này cần được giải thích dựa trên lý thuyết hành vi có kế hoạch TPB.

Bên cạnh lý thuyết thể chế, lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB) cũng được các tác giả đề cập trực tiếp hoặc gián tiếp trong việc đề xuất các yếu tố thuộc về thái độ, nhận thức đến hành vi của đối tượng trả lời. Với cách đề cập trực tiếp có các nghiên cứu của các tác giả Djatej và cộng sự (2012), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022), La Soa và Duc Cuong (2023).

Djatej và cộng sự (2012) đã khảo sát gần 140 chuyên gia kế toán có chứng chỉ CPA từ các công ty lớn hoặc các tập đoàn đa quốc gia cho nghiên cứu để xem xét các yếu tố quan trọng của việc áp dụng IFRS tại Hoa Kỳ. Mặc dù là nền kinh tế lớn nhất thế giới, cho đến nay Hoa Kỳ vẫn là một trong số ít quốc gia còn lại chưa yêu cầu áp dụng IFRS cho các công ty giao dịch đại chúng trong nước. Dầu vậy, các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán ngày càng tin rằng IFRS sẽ được thực hiện ở Mỹ và đang bắt đầu chuẩn bị cho sự thay đổi này. Ngày càng nhiều kế toán viên có chứng chỉ CPA của Hoa Kỳ hiểu rằng cần bắt đầu chuẩn bị cho việc chuyển đổi. Các CPA của Hoa Kỳ cho thấy sự chấp nhận ngày càng tăng đối với việc thay đổi từ US GAAP sang các CMKT Quốc tế. Vận dụng lý thuyết hành động hợp lý (TRA), lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB) nhóm tác giả nghiên cứu nhận thức và thái độ của các chuyên gia về ý định áp dụng sớm IFRS. Bằng việc sử dụng phần mềm SmartPLS, nhóm tác giả đã xem xét tác động của các yếu tố thái độ, chuẩn chủ quan, nhận thức kiểm soát đến ý định áp dụng sớm IFRS tại Mỹ. Kết quả cho thấy chuẩn chủ quan và nhận thức về sự kiểm soát ảnh hưởng đáng kể đến ý định áp dụng IFRS sớm của Hoa Kỳ trong khi thái độ không có mối quan hệ đáng kể nào đến ý định áp dụng sớm. Việc áp dụng IFRS cần đầu tư và quan tâm đáng kể đến các yếu tố bên trong DN như tiền bạc, hệ thống máy tính và kỹ năng con người sẽ ảnh hưởng đến ý định hành vi của việc áp dụng IFRS. Lê Việt (2020) đã nhận diện các yếu tố có tác động đến việc áp dụng IFRS cũng như mức độ tác động của các yếu tố này trong luận án của mình về các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại các DN Việt Nam. Tác giả kết hợp lý thuyết hành vi có kế hoạch TPB, lý thuyết hành động hợp lý TRA, mô hình chấp nhận công nghệ TAM và lý thuyết thể chế để chỉ ra các yếu tố như thái độ, nhận thức về áp lực xã hội, nhận thức về sự kiểm soát tác động trực tiếp đến việc áp dụng trong mô hình cấu trúc SEM. Theo tác giả, nhận thức hữu ích vừa tác động trực tiếp, vừa tác động gián tiếp đến việc áp dụng thông qua thái độ. Áp lực cưỡng chế, áp lực mô phỏng (hay tên gọi khác là áp lực bắt buộc), áp lực chuyên môn (hay còn gọi là áp lực quy chuẩn) tác động đến nhận thức về áp lực xã hội. Nguồn lực và điều kiện cần có tác động đến nhận thức về sự kiểm soát.

Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) trong nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến khả năng áp dụng chuẩn mực quốc tế tại các DNPTC niêm yết trên TTCK Việt Nam đã kết hợp các lý thuyết như lý thuyết hành vi có kế hoạch TPB, lý thuyết tâm thể chế, lý thuyết đại diện và lý thuyết lợi ích xã hội để đưa ra mô hình nghiên cứu. Nghiên cứu còn hạn chế khi tác giả vận dụng lý thuyết nền chưa thực sự xác đáng, đôi lúc là miễn cưỡng. Ví dụ như lý thuyết thể chế, theo NCS, lý thuyết này không giải thích cho việc đưa biến quy mô vào mô hình nghiên cứu, thay vào đó yếu tố này được giải thích bởi lý thuyết đại diện, quy mô càng lớn thì tính đại diện càng cao. Hoặc như biến chi phí, áp lực hội nhập kinh tế thế giới và trình độ chuyên môn của người làm kế toán tác giả đề xuất dựa vào lý thuyết TPB cũng là chưa xác đáng, bởi lý thuyết này hướng tới giải thích cho các yếu tố thuộc về cảm nhận của cá nhân. La Soa và Duc Cuong (2023) với nghiên cứu nhằm kiểm tra tác động của các đặc điểm quản lý, bao gồm sự nhạy bén, hỗ trợ và sẵn sàng đối với việc áp dụng IFRS cho các DNNVV tại Việt Nam. Nhóm tác giả kết hợp nhiều lý thuyết nền như lý thuyết nhận thức xã hội SCT, lý thuyết hành vi có kế hoạch TPB, lý thuyết thông tin hữu ích, lý thuyết thể chế và lý thuyết quản lý để giải thích cho việc lựa chọn các yếu tố trong mô hình nghiên cứu. Theo nhóm tác giả, lý thuyết thể chế được áp dụng để giải thích và phân tích các thay đổi về hành vi của tổ chức. Lý thuyết thể chế cũng được sử dụng để giải thích ảnh hưởng của các yếu tố như nhận thức lợi ích, nhận thức bất lợi và mức độ sẵn sàng của các kế toán viên chuyên nghiệp đến sự sẵn sàng áp dụng IFRS.

Bên cạnh đó cũng có một số tác giả trong nghiên cứu của mình mặc dù không trực tiếp đề cập nhưng có tham chiếu đến lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB), đó là các tác giả Bozkurt và cộng sự (2013), Phan và cộng sự (2018). Bozkurt và cộng sự (2013) đã nghiên cứu về nhận thức của các chuyên gia trong lĩnh vực kế toán kiểm toán tại Thổ Nhĩ Kỳ đối với lợi ích của việc áp dụng IFRS tại Thổ Nhĩ Kỳ. Với phương pháp nghiên cứu định tính kết hợp định lượng, nhóm tác giả sử dụng bảng câu hỏi được gửi qua email và được phát trực tiếp tại nơi làm việc của các chuyên gia. Mô hình nghiên cứu với nhận thức hữu ích, chi phí/lợi ích (lợi ích đạt được lớn hơn so với chi phí bỏ ra), biên dịch chuẩn mực và trách nhiệm của những người hành nghề

kế toán và kiểm toán là bốn yếu tố tạo điều kiện thuận lợi cho việc áp dụng IFRS. Kết quả chỉ ra rằng các yếu tố biên dịch chuẩn mực và trách nhiệm của người hành nghề kế toán kiểm toán có tác động đối với lợi ích của việc áp dụng IFRS, hai yếu tố còn lại là nhận thức hữu ích và chi phí/lợi ích không ảnh hưởng đến lợi ích của việc áp dụng IFRS. Các kế toán viên và kiểm toán viên cho rằng nếu IFRS được áp dụng, tính dễ hiểu và độ tin cậy của BCTC sẽ tăng lên, đồng thời các gian lận kế toán sẽ giảm đi. Hạn chế của nghiên cứu này, theo nhóm tác giả bao gồm: thứ nhất là mẫu nghiên cứu khi số lượng kế toán và kiểm toán viên ở khu vực Tây Biển Đen, chiếm một phần nhỏ trong số những người ở Thổ Nhĩ Kỳ; thứ hai là trong số những người trả lời có những người chưa biết nhiều về IFRS hoặc chưa được đào tạo toàn diện về IFRS. Tương tự, Phan và cộng sự (2018) với nghiên cứu khảo sát tác động của những yếu tố thuộc về cảm nhận của các đối tượng khảo sát đến sự sẵn sàng áp dụng IFRS. nghiên cứu đã phân tích các mối quan hệ nhân quả giữa cảm nhận và sự sẵn sàng của các chuyên gia kế toán tại Việt Nam trong việc áp dụng IFRS. Các câu hỏi trong bảng khảo sát được thiết kế dựa trên thang Likert 5 điểm để dễ dàng xác định kiến thức và nhận thức về IFRS. Sau khi khảo sát sơ bộ, khảo sát chính thức được gửi cho 3,000 chuyên gia kế toán và nhận được 993 phiếu hoàn thành. Tuy nhiên 265 phiếu bị loại bỏ do thiếu dữ liệu, chỉ còn lại 728 phiếu có thể sử dụng (đạt tỷ lệ phản hồi 24%) được đưa vào phân tích. Các phát hiện cho kết quả là nhận thức về lợi ích làm tăng sự sẵn sàng áp dụng, trong khi nhận thức về bất lợi và thách thức làm giảm sự sẵn sàng. Sự hiểu biết về IFRS góp phần nâng cao sự sẵn sàng trong việc áp dụng IFRS. Ngoài ra, tính tuân thủ pháp luật cũng là là yếu tố tích cực tác động từ nhận thức đến sự sẵn sàng áp dụng IFRS. Có thể thấy, mặc dù hai nghiên cứu trên không được các tác giả tham chiếu đến lý thuyết TPB nhưng cách tiếp cận dựa trên mối quan hệ giữa nhận thức và hành vi của người khảo sát, thì về bản chất cũng được các tác giả vận dụng đến lý thuyết TPB.

Lý thuyết đại diện được các tác giả đề cập đến trong nghiên cứu của mình về áp dụng IFRS đó là Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) và Đỗ Khánh Ly (2022). Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) căn cứ vào lý thuyết đại diện để thiết lập mối quan hệ giữa quy

mô công ty, mức độ hữu hiệu của Ủy ban kiểm toán với khả năng áp dụng IAS/IFRS của các doanh nghiệp. Trong khi Đỗ Khánh Ly (2022) xem xét các yếu tố tác động đến mức độ sẵn sàng áp dụng IFRS đối với các DN tại Việt Nam. Luận án đã kết hợp sử dụng cả lý thuyết thể chế và lý thuyết đại diện để đề xuất các yếu tố trong mô hình nghiên cứu, với các yếu tố là mức độ hiểu biết, nhận thức lợi ích, nhận thức thách thức, nhận thức bất lợi, sự hỗ trợ của nhà quản lý tới mức độ sẵn sàng của DN. Ngoài các tác giả nêu trên, cũng có một số tác giả trong nghiên cứu của mình mặc dù không trực tiếp đề cập nhưng có tham chiếu đến lý thuyết đại diện, đó là các nghiên cứu của các tác giả Hà Xuân Thạch và Nguyễn Ngọc Hiệp (2018), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Deloitte Việt Nam (2020), Abonwara và cộng sự (2021), La Soa và Duc Cuong (2023) khi đề cập đến các yếu tố như quy mô DN và trình độ nhân viên kế toán...trong mô hình nghiên cứu.

Đối với lý thuyết tính hợp pháp, có rất ít tác giả đề cập đến này trong nghiên cứu áp dụng IFRS xét trên phạm vi doanh nghiệp. Điển hình cho các nghiên cứu này là nghiên cứu của Trinh và Nguyen (2021), Agana và cộng sự (2023) với các đối tượng khảo sát khác nhau, từ doanh nghiệp nhỏ và vừa đến doanh nghiệp niêm yết. Trinh và Nguyen (2021) đề cập đến áp lực thể chế, tính hợp pháp, rủi ro, tính không chắc chắn đối với việc áp dụng tự nguyện IFRS dành cho DNNVV tại Việt Nam. Các phát hiện từ kết quả nghiên cứu đã chỉ ra rằng các yếu tố tính hợp pháp; sự phụ thuộc (công ty là công ty con của một công ty đa quốc gia); tính nhất quán (công ty mẹ là một công ty niêm yết quốc tế); thời gian để áp dụng chuẩn mực mới; thương mại quốc tế; tính không chắc chắn (sự bất định kinh doanh); rủi ro hoạt động; rủi ro tài chính; lĩnh vực kinh doanh đều có tác động tích cực đến khả năng áp dụng tự nguyện, ngoại trừ yếu tố tính linh hoạt của bộ CMKT mới có tác động tiêu cực đến việc áp dụng IFRS. Agana và cộng sự (2023) khi tổng hợp các nghiên cứu về kế toán quốc tế, đặc biệt là các nghiên cứu về việc áp dụng IFRS, đã cho rằng lý thuyết tính hợp pháp thường được sử dụng kết hợp với các lý thuyết khác. Guerreiro và cộng sự (2012) đã dựa vào lý thuyết thể chế để cung cấp cái nhìn sâu sắc về những lý do khác thúc đẩy việc áp dụng IFRS ngoài các yếu tố thuộc về nhận thức. Ví dụ cho yếu tố tính hợp

pháp đó là, các công ty áp dụng IFRS để nâng cao hình ảnh DN của mình trong mắt các đối thủ cạnh tranh và các nhà tài trợ. Bởi vì việc các công ty áp dụng IFRS nhằm cho phép họ tiếp cận vốn vay và cải thiện việc đàm phán nợ.

Như vậy, có thể thấy chủ đề các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS được các nhà nghiên cứu trong và ngoài nước thực hiện theo hai hướng tiếp cận là xét trên phạm vi quốc gia/đa quốc gia và xét trên phạm vi DN. Thông qua việc tổng quan tiếp cận hướng nghiên cứu ở trên, NCS xác định hướng đi cho đề tài là nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS xét trên phạm vi DN, với đối tượng người tham gia trả lời cho khảo sát diện rộng trong phạm vi doanh nghiệp. Ở nội dung tiếp theo, NCS tiếp tục tiến hành tổng quan về phương pháp sử dụng trong nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS xét trên phạm vi DN.

2.2. Tổng quan về phương pháp nghiên cứu

2.2.1. Về khách thể nghiên cứu và dữ liệu thu thập cho khảo sát diện rộng

Tổng quan nghiên cứu tài liệu nước ngoài cho thấy hầu hết các tác giả đều lựa chọn khách thể để nghiên cứu là DNNY và dữ liệu cho nghiên cứu là dữ liệu thứ cấp, trong số đó là các tác giả Gassen và Sellhorn (2006), Guerreiro và cộng sự (2008), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Şenyigit (2014). Tại Việt Nam, khảo luận của NCS về cùng chủ đề cho thấy, có nghiên cứu của Ta Thu Trang và cộng sự (2020) cũng sử dụng dữ liệu thứ cấp để khảo sát các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNNY. Số đông các nghiên cứu này lựa chọn dữ liệu thứ cấp xuất phát từ tính thuận tiện trong việc thu thập số liệu, bởi lẽ dữ liệu thứ cấp có thể dễ dàng thu thập trên BCTC hoặc báo cáo thường niên.

Nghiên cứu của Gassen và Sellhorn (2006) sử dụng dữ liệu của Worldscope và Thompson Financial Datastream về các DNNY ở Đức trong khoảng thời gian 1998-2004, với số lượng quan sát lên đến 1.176 đối với nhóm sử dụng CMKT nội địa và 630 quan sát đối với nhóm áp dụng IFRS tự nguyện. Kết quả chỉ ra rằng quy mô, mức độ quốc tế hóa, sự phân tán trong thành phần chủ sở hữu là các yếu tố tác động đến việc áp dụng IFRS tự nguyện. Bên cạnh đó, chất lượng lợi nhuận của nhóm DN tự nguyện áp dụng IFRS cao hơn nhóm DN sử dụng CMKT quốc gia. Guerreiro và

cộng sự (2008) trong một nghiên cứu về mức độ sẵn sàng của các công ty niêm yết của Bồ Đào Nha trước khi áp dụng IFRS đã cho thấy mức độ sẵn sàng có liên quan đáng kể đến quy mô công ty, thương mại quốc tế, chất lượng kiểm toán và lợi nhuận. Nhóm tác giả không coi ‘sự sẵn sàng’ chỉ đơn thuần là một biểu hiện mơ hồ cho thấy ý định tiềm ẩn hoặc khuynh hướng áp dụng IFRS. Phương pháp nghiên cứu được nhóm tác giả thực hiện với hồi quy thứ bậc cho biến phụ thuộc “mức độ sẵn sàng áp dụng IFRS”. Trong đó nhóm tác giả phân loại các công ty được khảo sát thành một trong sáu nhóm theo các đặc điểm cụ thể. Nhóm 0 đến 3 dành cho các công ty sử dụng chuẩn mực quốc gia, nhóm 4 đến 6 dành cho các công ty vừa sử dụng CMKT quốc gia vừa sử dụng GAAP hoặc IFRS: nhóm 0 là các công ty chưa bắt đầu quá trình chuyển đổi và chưa đánh giá tác động của IFRS; nhóm 1 là các công ty chưa bắt đầu chuyển đổi, nhưng đã có một quá trình đánh giá về IFRS; nhóm 2 là các công ty đã bắt đầu quá trình chuyển đổi và đang trong quá trình đánh giá; nhóm 3 là các công ty đã bắt đầu quá trình chuyển đổi và đã hoàn thành đánh giá tác động của IFRS; nhóm 4 là các công ty sử dụng cả chuẩn mực quốc gia và US GAAP; nhóm 5 là các công ty sử dụng chuẩn mực quốc gia và IFRS. Kết quả cho thấy, các DN lớn và có mức độ quốc tế hóa thương mại cao hơn và được kiểm toán bởi các công ty kiểm toán Big 4 có mức độ sẵn sàng áp dụng IFRS cao hơn. Các yếu tố như đòn bẩy tài chính, tỷ suất sinh lời, mức độ đầu tư vào các công ty nước ngoài không có mối liên hệ đáng kể với mức độ sẵn sàng áp dụng. Những phát hiện của nhóm tác giả nhằm mục đích giúp các cơ quan lập quy thiết lập CMKT trong nước, các cơ quan quản lý và tổ chức nghề nghiệp kế toán hiểu về tác động của các yếu tố thuộc về đặc điểm của công ty (đặc biệt tại các nước nhỏ) đến việc áp dụng IFRS. Hạn chế của nghiên cứu trên là cỡ mẫu nhỏ khi dữ liệu thực nghiệm được thu thập chỉ với 56 công ty Bồ Đào Nha được niêm yết trên Sàn giao dịch chứng khoán Euronext Lisbon vào ngày 31 tháng 8 năm 2003. Ngoài ra còn nhiều yếu tố khác thuộc về đặc điểm DN như quy mô DN, chất lượng nguồn nhân lực kế toán và sự hỗ trợ của nhà quản trị...chưa được nhóm tác giả đưa vào như là các biến độc lập ảnh hưởng đến mức độ sẵn sàng áp dụng IFRS.

Nghiên cứu của Bessieux-Ollier và Walliser (2012) về việc tự nguyện áp dụng của 85 công ty tại Pháp đang niêm yết trên thị trường Alternext (là thị trường dành cho các công ty vừa và nhỏ) trong năm 2010, bao gồm 32 công ty có áp dụng toàn phần IFRS và 53 công ty sử dụng chuẩn mực nội địa. Nhóm tác giả thu thập dữ liệu thứ cấp trong báo cáo thường niên của các công ty được khảo sát. Các yếu tố được đưa vào kiểm định gồm đòn bẩy tài chính, quy mô DN; mức độ quốc tế hóa (có xuất khẩu hoặc niêm yết quốc tế); lợi nhuận; ngành nghề; danh tiếng của công ty kiểm toán (có thuộc nhóm Big 4 hay không); chủ sở hữu và cuối cùng là giá trị tài sản cố định. Kết quả của nghiên cứu cho thấy quy mô doanh nghiệp dựa trên tài sản và giá trị tài sản cố định cao ảnh hưởng đến áp dụng tự nguyện. Đặc biệt, nhóm tác giả nhấn mạnh, nếu không có sự “ép buộc” từ cơ quan lập quy, các công ty trên sàn Alternext vẫn sẽ tiếp tục áp dụng chuẩn mực nội địa. Nghiên cứu của Şenyigit (2014) tại Thổ Nhĩ Kỳ được thực hiện trong giai đoạn tự nguyện áp dụng 2003-2004 (ngay trước thời điểm Châu Âu bắt buộc áp dụng IFRS). Số liệu phục vụ cho nghiên cứu được tác giả thu thập dữ liệu thứ cấp từ 206 báo cáo thường niên của các DNPTCNY trên sàn giao dịch chứng khoán Istanbul, chọn lọc từ tổng số 285 công ty niêm yết dựa trên các tiêu chí loại trừ các tổ chức tài chính và công ty có năm tài chính kết thúc khác ngày 31 tháng 12. Trong số những DNPTC niêm yết này có 61 công ty đã áp dụng và 145 chưa áp dụng IFRS. Kết quả hồi quy logistic chỉ ra là: các yếu tố quy mô, hoạt động xuất khẩu và công ty kiểm toán ảnh hưởng đến tính tự nguyện trong việc áp dụng IFRS. Theo Tạ Thu Trang và cộng sự (2020) các yếu tố được đưa vào mô hình nghiên cứu là tổng tỷ lệ nợ/vốn chủ sở hữu, quy mô DN, tỷ suất lợi nhuận/vốn chủ sở hữu (ROE), chất lượng kiểm toán, đầu tư nước ngoài và phân loại tổ chức tài chính. Nhóm tác giả đã thực hiện kiểm định hồi quy logistic và các công cụ phân tích sẵn có khác để thực hiện nghiên cứu. Số liệu thứ cấp được xử lý trong bài báo dựa trên 379 BCTC đã được kiểm toán phát hành trong năm 2018. Kết quả cho thấy các yếu tố như quy mô DN, lợi nhuận/vốn chủ sở hữu (ROE), chất lượng kiểm toán, đầu tư nước ngoài và phân loại tổ chức tài chính ảnh hưởng tích cực đến việc áp dụng IFRS của các công ty niêm yết trên sàn HOSE. Trong khi tổng tỷ lệ nợ/vốn chủ sở

hữu tác động tiêu cực đến việc áp dụng. Về mặt hạn chế của nghiên cứu, theo NCS nhóm tác giả thực hiện thu thập dữ liệu thứ cấp cho nghiên cứu là chưa thực sự hợp lý, vì hiện nay số lượng các DNNY áp dụng IFRS là chưa nhiều để có thể thu thập được cỡ mẫu tối thiểu cho nghiên cứu.

Bên cạnh đó, cũng có những nghiên cứu lựa chọn khách thể là các DN nói chung và dữ liệu cho khảo sát diện rộng là dữ liệu sơ cấp. Các nghiên cứu này hướng tới việc xem xét nhận thức, hành vi của người trả lời về các mặt lợi ích, bất lợi của việc áp dụng IFRS và được thực hiện bởi cả các tác giả trong và ngoài nước. Đối với khách thể là các DN nói chung, Lê Việt (2020) thực hiện thu thập dữ liệu sơ cấp từ 221 phiếu trả lời của các vị trí quản lý tại các DN (không phân biệt DN tài chính và DN phi tài chính, DN niêm yết hay DNNVV). Đối tượng tham gia trả lời bao gồm thành viên Hội đồng quản trị, giám đốc điều hành, giám đốc tài chính, kế toán trưởng, phó phòng kế toán hoặc kế toán tổng hợp. Tương tự là Đỗ Khánh Ly (2022) cũng thực hiện khảo sát với cỡ mẫu là 238 đáp viên đang làm việc tại doanh nghiệp để xem xét nhận thức của người tham gia trả lời khảo sát về mức độ sẵn sàng áp dụng IFRS. Đối với khách thể là các DN nhỏ và vừa, Oyewo (2015) thực hiện khảo sát các chủ DNNVV đang làm việc tại hai trung tâm thương mại lớn ở Lagos, cỡ mẫu cuối cùng cho nghiên cứu là 136 người tham gia trả lời. Nguyễn Thị Ánh Linh (2019) tiến hành khảo sát và thu thập được 448 phản hồi từ các vị trí như Giám đốc, phó giám đốc, trưởng/phó phòng ban và nhân viên đang làm việc tại các DNNVV. Số ít các nhà nghiên cứu lựa chọn khách thể là các DN niêm yết đó là Phang và Mahzan (2013), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022). Phang và Mahzan (2013) đã gửi đi 859 bảng câu hỏi tới giám đốc tài chính, kế toán trưởng của các công ty niêm yết tại Malaysia, sau đó với 150 câu trả lời nhận về đã được nhóm nghiên cứu sử dụng trong phân tích về mức độ sẵn sàng hội tụ với IFRS. Trong khi đó, Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) lựa chọn khách thể cho nghiên cứu là các DN phi tài chính niêm yết. Tác giả tiến hành phỏng vấn các vị trí Giám đốc, phó giám đốc, trưởng/phó phòng kế toán với cỡ mẫu là 489 người tham gia trả lời.

2.2.2. Về kỹ thuật xử lý dữ liệu định lượng:

Đa số các nghiên cứu trong và ngoài nước cùng chủ đề sử dụng phần mềm SPSS để xử lý dữ liệu sơ cấp thu thập được, với kỹ thuật phân tích khám phá nhân tố EFA. Các nghiên cứu gần đây tại Việt Nam chỉ dừng lại ở kỹ thuật phân tích này, đó là các nghiên cứu của Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022). Nguyễn Thị Ánh Linh (2019) với 49 quan sát biến độc lập sau khi chạy EFA trích xuất được 9 yếu tố với tổng phương sai trích đạt 65,28%. Sau kỹ thuật phân tích khám phá nhân tố EFA là phân tích hồi quy, tác giả đã chỉ ra 9 yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại các DN NVV gồm có áp lực hội nhập quốc tế, hệ thống pháp luật, quy mô, phát triển kinh tế, sự tác động của các tổ chức nghề nghiệp trong và ngoài nước, trình độ kế toán viên, sự quan tâm của nhà quản lý/chủ DN, chi phí/lợi ích, đối tượng và nhu cầu sử dụng thông tin BCTC. Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022) với phương pháp nghiên cứu định lượng và kỹ thuật hồi quy đa biến, kết quả chỉ ra cho thấy thứ tự tác động của các yếu tố tới việc áp dụng lần lượt là chi phí cho việc triển khai áp dụng; qui mô DN; hệ thống pháp luật; tổ chức nghề nghiệp; năng lực của người làm kế toán; hội nhập kinh tế và nhận thức, thái độ của nhà quản trị.

Một số nghiên cứu cùng chủ đề đã tiếp cận phương pháp phân tích khẳng định nhân tố (CFA) ngoài phân tích nhân tố khám phá (EFA), đó là Lê Việt (2020) và Đỗ Khánh Ly (2022) với kỹ thuật phân tích PLS-SEM thông qua sử dụng phần mềm Smart PLS. Trong khi đó Abonwara và cộng sự (2021) và La Soa và Duc Cuong (2023) phân tích CFA với kỹ thuật phân tích CB-SEM thông qua phần mềm Amos. Cụ thể là:

Lê Việt (2020) đã thực hiện kỹ thuật PLS-SEM nhằm kiểm định và phân tích mối quan hệ trực tiếp và gián tiếp giữa các biến trong mô hình cấu trúc tuyến tính SEM (Structural Equation Modeling). Mối quan hệ trực tiếp là mối quan hệ giữa các biến thái độ, nhận thức về áp lực xã hội và nhận thức về sự kiểm soát đến việc áp dụng IFRS. Ngoài mối quan hệ trực tiếp, tác giả cũng xem xét (i) mối quan hệ gián tiếp của các biến nhận thức tính hữu ích đến biến thái độ; (ii) mối quan hệ gián tiếp của áp lực cưỡng chế, áp lực mô phỏng và áp lực chuyên môn đến nhận thức về áp

lực xã hội; (iii) mối quan hệ gián tiếp của biến nguồn lực và biến điều kiện cần có đến biến nhận thức về sự kiểm soát. Kết quả tác giả chỉ ra là, yếu tố thái độ có mức độ tác động mạnh, các yếu tố nhận thức về áp lực xã hội và nhận thức về sự kiểm soát có mức độ tác động thấp hơn đối với việc áp dụng IFRS. Điều đó cho thấy DN có cảm nhận tích cực về IFRS, nhất là trong giai đoạn tự nguyện. Về mặt hạn chế của kỹ thuật xử lý định lượng dữ liệu cho nghiên cứu, NCS cho rằng rằng việc giải thích một vài mối quan hệ gián tiếp chưa thực sự logic và thỏa đáng. Cụ thể là tác giả đã xây dựng mô hình dựa trên việc kế thừa nghiên cứu của Liu và cộng sự (2008), trong khi nghiên cứu này đến từ lĩnh vực công nghệ thông tin, không phải là nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán. Đỗ Khánh Ly (2022) với kết quả ước lượng các yếu tố tác động đến mức độ sẵn sàng của DN tại VN thông qua phân tích PLS-SEM cho thấy có 04 yếu tố ảnh hưởng trực tiếp đến mức độ sẵn sàng đối với các DN tại VN gồm: nhận thức lợi ích, nhận thức thách thức, nhận thức bất lợi, sự hỗ trợ của nhà quản lý, và 01 yếu tố tác động gián tiếp là mức độ hiểu biết về IFRS (thông qua nhận thức lợi ích và sự hỗ trợ của nhà quản lý của DN tại VN). Trong đó, sự hỗ trợ của nhà quản trị có ảnh hưởng lớn nhất, tiếp theo lần lượt là nhận thức thách thức, nhận thức lợi ích, nhận thức bất lợi và cuối cùng là mức độ hiểu biết về IFRS có ảnh hưởng gián tiếp đến sự sẵn sàng áp dụng IFRS.

Abonwara và cộng sự (2021) trong một nghiên cứu tự nguyện áp dụng IFRS tại Libya đã dựa vào khung lý thuyết công nghệ- tổ chức- môi trường (TOE) của nhóm tác giả Tornatzky và Fletscher (1990), được phát triển bởi tác giả Baker (2012) đăng trên tạp chí Springer để giải thích cho việc nhóm tác giả đưa các biến vào trong mô hình nghiên cứu gồm (1) Chất lượng nguồn nhân lực kế toán; (2) Sự hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao; (3) Sự sẵn sàng của tổ chức đến việc áp dụng IFRS. Bối cảnh nghiên cứu được thực hiện vào năm 2021, thời điểm Libya chưa bắt buộc áp dụng IFRS đối với các công ty niêm yết. Đối tượng khảo sát của nghiên cứu bao gồm tất cả các kế toán viên đang làm việc tại các công ty có quy mô lớn có tiềm năng áp dụng IFRS và cỡ mẫu cho nghiên cứu là 425 đáp viên (trong đó các đáp viên đến từ công ty niêm yết là 67 và công ty chưa niêm yết có quy mô lớn là 269). Về kỹ thuật xử lý

dữ liệu định lượng. phần mềm AMOS được sử dụng để phân tích nhân tố khẳng định CFA, mô hình đo lường và mô hình cấu trúc. Kết quả cho thấy các yếu tố thuộc về năng lực tổ chức (bao gồm năng lực kế toán viên, sự hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao và mức độ sẵn sàng của tổ chức) tác động đến việc áp dụng IFRS tại Libya. Tương tự, La Soa và Duc Cuong (2023) với kết quả nghiên cứu CFA thông qua phần mềm AMOS xác nhận rằng sự sẵn sàng áp dụng IFRS tại các DNNVV ở Việt Nam phụ thuộc nhiều vào sự hỗ trợ từ các nhà quản lý DN. Kết quả này được xem là phù hợp với các nghiên cứu trước đây của Moqbel và cộng sự (2013). Hạn chế của nghiên cứu này là cỡ mẫu nhỏ và đối tượng khảo sát chỉ là các nhà quản lý của các DNNVV. Nhóm tác giả chưa khảo sát đến các đối tượng người thực hành kế toán, những người làm trực tiếp các công việc kế toán tại DN.

2.3. Các kết luận rút ra từ tổng quan nghiên cứu và xác định khoảng trống nghiên cứu của luận án

Từ tổng quan các công trình nghiên cứu, có thể thấy rằng:

(1) Hầu hết các nghiên cứu đều được thực hiện trên phạm vi quốc gia hoặc đa quốc gia, đặc biệt là các nghiên cứu tại EU sau năm 2005 và các quốc gia phát triển. Trong các nghiên cứu này, các tác giả thường sử dụng dữ liệu thứ cấp cho cả biến độc lập và biến phụ thuộc. Đối với biến phụ thuộc "việc áp dụng IFRS", thang đo nhị phân được sử dụng phổ biến, với 1 là đã áp dụng và 0 là chưa áp dụng. Lý do cho lựa chọn này là vì tại EU và một số nước phát triển, IFRS đã được bắt buộc áp dụng từ năm 2005, việc thu thập dữ liệu thứ cấp dựa trên BCTC hoặc báo cáo thường niên của các DN không là trở ngại. Trong khi đó, tại Việt Nam, số lượng DN đã áp dụng IFRS còn khá ít, khiến cho việc thu thập số liệu không phù hợp với đề tài nghiên cứu này.

(2) Mục tiêu của các nghiên cứu trên phạm vi quốc gia hoặc đa quốc gia được các tác giả tập trung vào các yếu tố vĩ mô như văn hóa, giáo dục, phát triển kinh tế, và hội nhập kinh tế....Đối tượng khảo sát trong các nghiên cứu này cũng rất đa dạng, bao gồm các chuyên gia làm việc trong lĩnh vực nghiên cứu và giảng dạy, chuyên gia

tại các cơ quan nhà nước như Ngân hàng, Ủy ban Chứng khoán, các kiểm toán viên cao cấp, cũng như chủ sở hữu và người hành nghề kế toán tại các DN.

Để phù hợp với phạm vi nghiên cứu và hướng tới mục tiêu khảo sát các đối tượng đang làm việc tại các DNPTCNY như giám đốc, kế toán trưởng, phó phòng kế toán và các nhân viên, NCS lựa chọn nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS xét trên phạm vi DN. Từ cách tiếp cận này, thông qua tổng quan nghiên cứu, NCS nhận thấy còn tồn tại những khoảng trống cần được tiếp tục nghiên cứu như sau:

- Một là, về hướng tiếp cận nghiên cứu:

Tổng quan các nghiên cứu trong và ngoài nước cho thấy, dường như chưa có sự thống nhất trong cách tiếp cận hướng nghiên cứu xét trên phạm vi quốc gia hay DN. Số lượng các nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tiếp cận nghiên cứu trên phạm vi DN còn rất hạn chế, vì vậy, theo NCS vẫn còn khoảng trống cho hướng nghiên cứu này.

- Hai là, về lý thuyết nền:

Các lý thuyết nền phục vụ cho chủ đề nghiên cứu này chưa có sự đồng nhất với nhau. Theo đó hầu hết các tác giả trong và ngoài nước khi nghiên cứu về việc áp dụng IFRS đề cập đến lý thuyết thể chế và lý thuyết đại diện. Bên cạnh đó, còn một số lý thuyết theo NCS cần được phát triển hoặc đề cập trực diện như sau:

+ Trong nghiên cứu về áp dụng IFRS xét trên phạm vi DN, chưa có nhiều tác giả vận dụng hoặc kết hợp lý thuyết về tính hợp pháp với các lý thuyết nền khác để đưa ra các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS. Chính vì vậy, trong nghiên cứu này NCS đã vận dụng và phát triển thêm một lý thuyết cho nghiên cứu đó là lý thuyết tính hợp pháp.

+ Các tác giả trong và ngoài nước khi nghiên cứu về việc áp dụng IFRS thường đề cập đến lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB), dù theo cách trực tiếp hay gián tiếp. Điều này cho thấy sự quan tâm của các nghiên cứu đến các yếu tố hành vi và quyết định trong quá trình áp dụng IFRS. Tổng quan nghiên cứu cho thấy, một số tác giả khi khảo sát cảm nhận và nhận thức của người tham gia về việc áp dụng IFRS đã

không xem xét lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB) trong nghiên cứu của mình, điều này được coi là một hạn chế. Theo quan điểm của NCS, trong bối cảnh Việt Nam, nơi việc áp dụng IFRS chưa được thực hiện một cách bắt buộc, nghiên cứu về nhận thức và thái độ của người tham gia trở nên đặc biệt quan trọng. Do đó, việc áp dụng lý thuyết TPB là hoàn toàn hợp lý và phù hợp với mục tiêu của nghiên cứu.

- Ba là, về phương pháp nghiên cứu

Các công trình nghiên cứu trước đây do hạn chế về khách thể nghiên cứu, đối tượng khảo sát, dữ liệu thu thập cho khảo sát diện rộng và kỹ thuật xử lý dữ liệu định lượng chưa thật đầy đủ thì ở nghiên cứu này NCS tiếp tục lựa chọn phương pháp nghiên cứu hiện đại hơn. Cụ thể như sau:

+ *Về khách thể nghiên cứu*: Các công trình nghiên cứu tại Việt Nam chủ yếu tập trung nghiên cứu về áp dụng IFRS tại các DN nói chung. Tuy nhiên, theo hiểu biết của NCS, chưa có nhiều nghiên cứu xem xét đối tượng là các DNPTCNY. Theo Đề án ban hành theo Quyết định 345 (gọi tắt là Đề án 345), các DNPTCNY sẽ là một trong các nhóm đối tượng đầu tiên bắt buộc áp dụng IFRS tại Việt Nam sau năm 2025. Điều này cho thấy sự cần thiết phải tiến hành nghiên cứu sâu hơn về áp dụng IFRS trong bối cảnh của các DNPTCNY.

+ *Về đối tượng khảo sát*: Như đã đề cập, hướng nghiên cứu của đề tài này là tìm hiểu các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS trong phạm vi DN. Do đó, đối tượng khảo sát sẽ không rộng như các nghiên cứu ở cấp quốc gia hoặc đa quốc gia. Đối tượng khảo sát trong luận án chỉ tập trung vào những người đang làm việc tại các DNPTCNY, bao gồm các nhà quản trị cấp cao như Giám đốc điều hành (CEO), Giám đốc tài chính (CFO), kế toán trưởng, phó phòng kế toán, kế toán viên và kiểm toán viên nội bộ.

+ *Về dữ liệu thu thập cho khảo sát diện rộng*: Dựa vào lập luận về hướng đi của đề tài, NCS xác định rằng việc nghiên cứu trong phạm vi DN là cần thiết, đặc biệt khi thực trạng hiện nay cho thấy rất ít DNPTCNY áp dụng IFRS. Điều này dẫn đến việc tiếp cận dữ liệu thứ cấp cho nghiên cứu là không khả thi. Do đó, việc thu

thập dữ liệu sơ cấp để điều tra nhận thức và thái độ của các đáp viên về việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY hoàn toàn phù hợp với mục tiêu của luận án.

+ *Về phương pháp và kỹ thuật xử lý dữ liệu định lượng:*

Hiện nay, hầu hết các nghiên cứu cùng chủ đề tại Việt Nam chỉ dừng lại ở kỹ thuật phân tích khám phá nhân tố (EFA), chưa có nhiều nghiên cứu áp dụng kỹ thuật phân tích khẳng định nhân tố (CFA). CFA không chỉ nhằm kiểm tra tính phù hợp của dữ liệu thu thập được với một mô hình lý thuyết đã được xây dựng trước đó, mà còn để đánh giá chất lượng của các biến quan sát và khẳng định các cấu trúc nhân tố trong mô hình nghiên cứu. Kỹ thuật CFA là cần thiết cho các đề tài kế thừa thang đo từ các nghiên cứu trước, giúp xác định xem việc kế thừa các yếu tố đó có chính xác hay không. Vì vậy, trong luận án này, NCS sẽ sử dụng cả phương pháp xử lý dữ liệu EFA và CFA, thay vì chỉ dừng lại ở EFA như một số nghiên cứu trước đây.

Về kỹ thuật xử lý dữ liệu cho phân tích nhân tố khẳng định (CFA), nhiều nghiên cứu trước đây thường ưa chuộng sử dụng kỹ thuật PLS-SEM hơn là CB-SEM. Có thể thấy, PLS-SEM được thực hiện trên phần mềm Smart PLS, thường phù hợp với các nghiên cứu khám phá nhân tố, những nghiên cứu có nền tảng lý thuyết chưa phát triển và cỡ mẫu nhỏ. Ngược lại, CB-SEM sử dụng trên phần mềm AMOS, lại thích hợp hơn cho các nghiên cứu nhằm khẳng định lý thuyết với cỡ mẫu tương đối lớn. Luận án này đặt mục tiêu hướng tới việc áp dụng CB-SEM để xác nhận các lý thuyết nghiên cứu đã được xây dựng.

- **Bốn là, về kiểm định sự khác biệt trung bình tổng thể giữa các nhóm ngành nghề trong việc áp dụng IFRS (ANOVA):** Khi khảo sát các nghiên cứu trước về việc áp dụng IFRS theo từng nhóm ngành niêm yết, Nghiên cứu sinh (NCS) nhận thấy rất ít nghiên cứu đã kiểm định và đánh giá sự khác biệt giữa các nhóm ngành của các DNPTCNY. Đây cũng chính là một trong những mục tiêu nghiên cứu của luận án này.

3. Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu tổng quát của luận án là xác định và đo lường mức độ tác động của các yếu tố tới việc áp dụng IFRS, từ đó đưa ra một số khuyến nghị giúp tăng cường việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

Mục tiêu cụ thể là:

(1) Xác định các yếu tố chính, chủ yếu ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS dựa vào quá trình tổng quan nghiên cứu tài liệu trước đây, từ đó xây dựng mô hình nghiên cứu ảnh hưởng của các yếu tố tới việc áp dụng IFRS của DN phi tài chính niêm yết tại TTCK Việt Nam.

(2) Đo lường mức độ ảnh hưởng của các yếu tố tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam.

(3) Kiểm định sự khác biệt về trung bình tổng thể giữa các nhóm ngành nghề trong việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam.

(4) Đề xuất một số khuyến nghị nhằm thúc đẩy và gia tăng việc áp dụng IFRS cho các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam.

4. Câu hỏi nghiên cứu

Để đạt được các mục tiêu nghiên cứu đã đề ra ở trên, nghiên cứu sẽ trả lời các câu hỏi sau:

- Những yếu tố nào tác động tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam?

- Mức độ và chiều hướng tác động của các yếu tố tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam như thế nào?

- Có hay không sự khác biệt về việc áp dụng IFRS giữa các nhóm ngành nghề trong việc áp dụng IFRS?

- Cần phải thực hiện các giải pháp nào từ phía các cơ quan quản lý và tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam để thúc đẩy và gia tăng việc áp dụng IFRS?

5. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

5.1. Đối tượng nghiên cứu

Đối tượng của nghiên cứu là các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

5.2. Phạm vi nghiên cứu

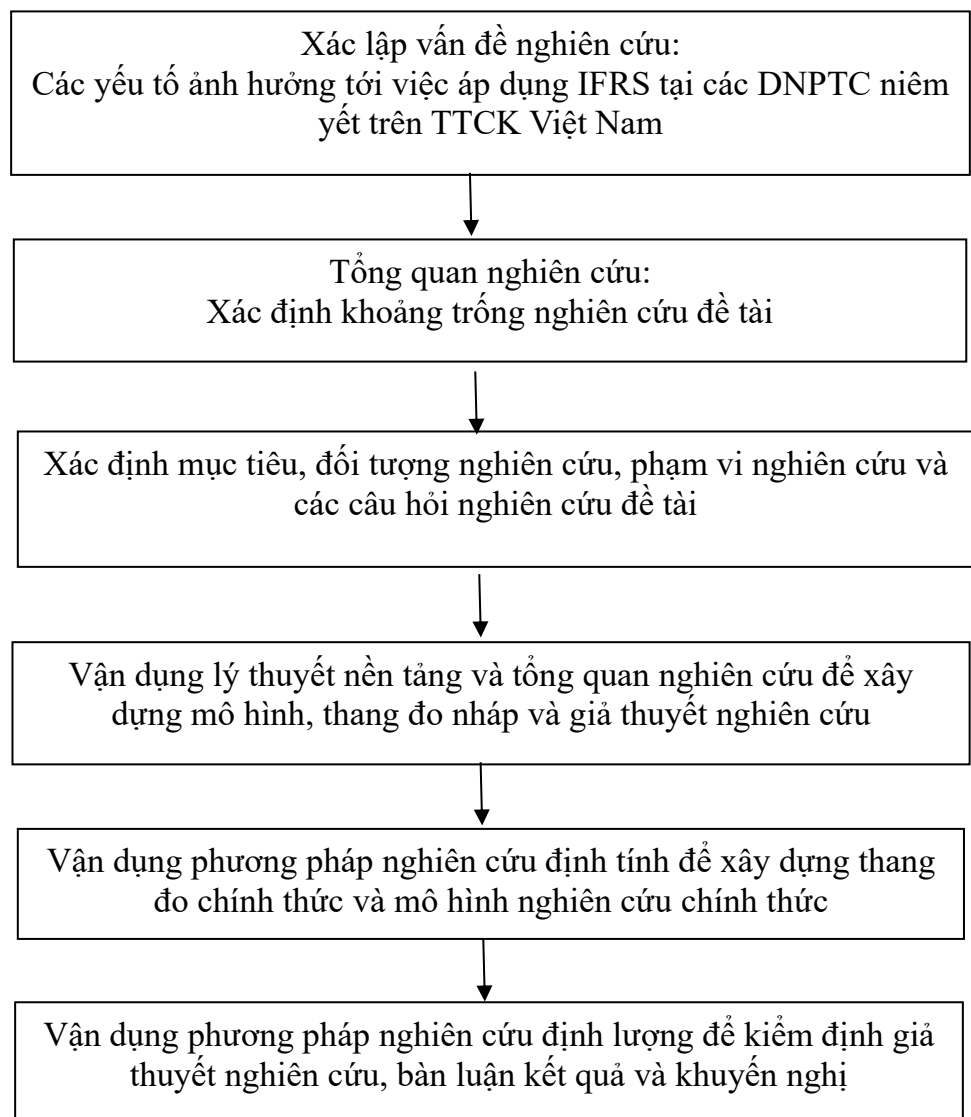
- Về mặt nội dung: Nghiên cứu các yếu tố vi mô và các yếu tố vĩ mô ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS. Đề tài không nghiên cứu sâu về nội dung của từng chuẩn mực IFRS.

- Về thời gian nghiên cứu: thực hiện trong khoảng thời gian từ năm 2020-2024.

- Về không gian nghiên cứu: tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

6. Quy trình và phương pháp nghiên cứu

Xuất phát từ đối tượng và phạm vi và mục tiêu nghiên cứu đã nêu ở trên, quy trình nghiên cứu chung của luận án được khái quát như sau:



Hình 1.1: Khái quát quy trình nghiên cứu chung của luận án

Về phương pháp nghiên cứu: NCS kết hợp cả hai phương pháp là định tính và định lượng cho mục tiêu nghiên cứu của luận án và cũng để trả lời cho các câu hỏi nghiên cứu đã đặt ra của luận án.

7. Đóng góp mới của luận án

** Về mặt lý luận*

- Thứ nhất, luận án góp phần hệ thống hóa, phân tích làm rõ về IFRS, quá trình hình thành và phát triển IFRS, lợi ích và rào cản cũng như xu hướng áp dụng IFRS tại các DN.

- Thứ hai, luận án đã hệ thống hóa, phân tích làm rõ các lý thuyết nền được các tác giả trên thế giới sử dụng để đề xuất các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS. Mặc dù trên thế giới và tại Việt Nam đã có những nghiên cứu liên quan đến lý thuyết tính hợp pháp, nhưng các nghiên cứu này thường tập trung vào phạm vi quốc gia hoặc đa quốc gia. Trong phạm vi luận án này, NCS tiếp tục phát triển lý thuyết tính hợp pháp xét trên phạm vi DN bên cạnh các lý thuyết nền khác như lý thuyết thể chế, lý thuyết hành vi có kế hoạch TPB, lý thuyết đại diện để giúp cho mô hình các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS được đầy đủ hơn. Điều này có thể xem là một điểm khác biệt so với các nghiên cứu trước.

- Thứ ba, dựa trên các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DN, luận án đã xây dựng mô hình nghiên cứu lý thuyết với 9 biến độc lập và 1 biến phụ thuộc. Các biến độc lập bao gồm: Tính hợp pháp, Động cơ quy chuẩn, Động cơ bất chước, Động cơ cưỡng chế, Nhận thức bất lợi, Nhận thức hữu ích, Sự hỗ trợ và ủng hộ của nhà quản trị cấp cao, Chất lượng nguồn nhân lực kế toán và Quy mô DN. Biến phụ thuộc là Việc áp dụng IFRS. Từ mô hình nghiên cứu này, 9 giả thuyết nghiên cứu đã được hình thành.

- Thứ tư, một điểm khác biệt của đề tài so với các nghiên cứu đi trước cùng vấn đề đó là phương pháp nghiên cứu. Để phân tích định lượng, NCS kết hợp cả hai kỹ thuật phân tích nhân tố khám phá (EFA) và phân tích nhân tố khẳng định (CFA) cho mục đích kiểm định các giả thuyết nghiên cứu.

** Các đóng góp về mặt thực tiễn*

- Thứ nhất, kết quả nghiên cứu thực nghiệm cho thấy chỉ có 8 trong số 9 yếu tố độc lập từ mô hình nghiên cứu lý thuyết là có tác động tới việc áp dụng IFRS tại DNPTCNY. 8 yếu tố đó là Tính hợp pháp, Động cơ quy chuẩn, Động cơ cưỡng chế, Nhận thức bất lợi, Nhận thức hữu ích, Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao, Chất lượng nguồn nhân lực kế toán và Quy mô DN.

- Thứ hai, xét về hướng và mức độ tác động, hầu hết các yếu tố đều có tác động cùng chiều đến việc áp dụng IFRS, ngoại trừ yếu tố Nhận thức bất lợi có tác động ngược chiều. Mức độ tác động của các yếu tố là khác nhau. Trong đó, yếu tố Tính hợp pháp có tác động mạnh nhất, tiếp theo là Động cơ quy chuẩn, Động cơ cưỡng chế và Nhận thức bất lợi. Các yếu tố có tác động đáng kể bao gồm Nhận thức hữu ích và Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao, Chất lượng nguồn nhân lực kế toán và Quy mô DN. Kết quả này có sự khác biệt so với các nghiên cứu tiền nhiệm của một số tác giả trong và ngoài nước. Kết quả nghiên cứu của Lê Việt (2020) cho thấy Thái độ có ảnh hưởng lớn nhất đến việc áp dụng IFRS tại các DN, trong khi Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) lại chỉ ra yếu tố Chi phí có tác động lớn nhất tới khả năng áp dụng IFRS tại các DNPTCNY.

- Thứ ba, dựa trên kết quả nghiên cứu thực nghiệm, luận án đã đưa ra các khuyến nghị đối với các bên liên quan. Những khuyến nghị này không chỉ dành cho các cơ quan ban ngành và các bên liên quan, mà còn hướng đến chính các DN, với mục tiêu là thúc đẩy và gia tăng việc áp dụng IFRS tại các DNNY trên TTCK Việt Nam.

8. Bố cục của luận án

Ngoài phần mở đầu và kết luận, luận án gồm 4 chương:

Chương 1: Cơ sở lý thuyết các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế trong doanh nghiệp.

Chương 2: Thiết kế nghiên cứu và phương pháp nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tại các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

Chương 3: Kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tại các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

Chương 4: Bàn luận kết quả nghiên cứu và khuyến nghị về việc áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tại các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

CHƯƠNG 1: CƠ SỞ LÝ LUẬN VỀ CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỤC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ TRONG DOANH NGHIỆP

1.1. Khái quát chung về IFRS và xu hướng áp dụng tại các doanh nghiệp

1.1.1. Khái quát chung về IFRS

- Khái niệm về chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế

Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (CMBCTCQT) bao gồm hai khái niệm đó là Chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS) và Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS). Theo đó, chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IAS - International Accounting Standards) là một hệ thống các nguyên tắc và hướng dẫn kế toán được phát triển bởi Ủy ban Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IASB). Mục đích của IAS là tạo ra một khung tiêu chuẩn thống nhất, nhằm đảm bảo tính minh bạch, nhất quán và so sánh được giữa các báo cáo tài chính của các tổ chức trên toàn cầu. Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế IFRS (International Financial Reporting Standards) là một bộ chuẩn mực kế toán quốc tế được phát triển và ban hành bởi Hội đồng Chuẩn mực Kế toán Quốc tế (IASB). Mục tiêu của IFRS là tạo ra một khung chuẩn mực thống nhất và minh bạch, giúp các tổ chức trên toàn cầu chuẩn hóa việc lập báo cáo tài chính, từ đó tăng cường khả năng so sánh giữa các doanh nghiệp và quốc gia.

- Quá trình hình thành và phát triển hệ thống CMBCTCQT

Hệ thống CMBCTCQT bắt đầu từ hệ thống các chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS). IAS ra đời gắn liền với sự hình thành và phát triển Ủy ban CMKT quốc tế (IASB) và sau này đổi tên thành IASB. IASB thành lập vào năm 1973. IASB hình thành với mục đích xây dựng và ban hành các CMKT vì lợi ích công chúng được chấp nhận và tuân thủ trên thế giới cũng như hướng đến việc cải thiện và hòa hợp về các quy định liên quan đến việc lập và trình bày BCTC. Trong gần 30 năm (từ năm 1973 cho đến năm 2001), IASB ban hành được Khuôn mẫu lý thuyết về việc lập và trình bày BCTC và 41 chuẩn mực có hiệu lực đến cuối năm 2000. Các chuẩn mực này được sử dụng làm cơ sở xây dựng CMKT tại nhiều quốc gia cũng như được chấp nhận bởi nhiều cơ quan quản lý TTCK. Tuy nhiên cho đến năm 2001, hệ thống IAS bắt đầu bộc lộ những hạn chế nhất định dẫn đến sự hình thành hệ thống IFRS.

IFRS được hình thành trên cơ sở kế thừa, loại bỏ hoặc bổ sung một số IAS trước đây. Trong đó, thuật ngữ loại bỏ hoặc thay thế được hiểu là bỏ đi một số chuẩn mực cũ hoặc không còn phù hợp, có thể gây ra sự khác biệt hoặc khó hiểu trong việc lập và trình bày báo cáo tài chính. Thuật ngữ bổ sung được hiểu là thêm các chuẩn mực mới để phản ánh các thay đổi trong môi trường kinh doanh và nhu cầu thông tin tài chính của các bên liên quan. Như vậy, IFRS được hình thành để cải thiện và thống nhất các chuẩn mực báo cáo tài chính trên toàn cầu.

Sau khi IASB được hình thành, từ năm 2001 cho đến nay, IASB đã ban hành hệ thống IFRS bao gồm: (1) Khuôn mẫu lý thuyết cho việc lập và trình bày BCTC quốc tế; (2) Các CMKT quốc tế (IAS) và các chuẩn mực BCTC quốc tế (IFRS)- gọi chung là CMKTQT. Tính đến năm 2024, theo website Ifrs.org của IFRS Foundation, ngoài Khuôn mẫu lý thuyết mới thì có 41 chuẩn mực đang có hiệu lực, bao gồm 25 IAS vẫn còn áp dụng và 16 IFRS đang có hiệu lực (trong đó, IFRS 4 đã được thay thế bởi IFRS 17- Hợp đồng bảo hiểm từ 1/1/2021).

- Hệ thống CMBCTCQT có thể chia thành 3 nhóm như sau:

- Nhóm 1: Các chuẩn mực về trình bày và công bố thông tin BCTC gồm: IAS 1- trình bày BCTC, IAS 7- Báo cáo lưu chuyển tiền tệ, IAS 8- Cính sách kế toán, thay đổi ước tính kế toán và sai sót, IAS 10- Các sự kiện phát sinh sau ngày kết thúc kỳ kế toán năm, IAS 20 – Kế toán đối với các khoản tài trợ của Chính phủ và trình bày các khoản hỗ trợ của Chính phủ, IAS 29- BCTC trong điều kiện siêu lạm phát, IAS 32- Công cụ tài chính, IAS 24- Trình bày các biên liên quan, IAS 33- Lãi trên cổ phiếu, IAS 34- BCTC giữa niên độ, IFRS 1- Lần đầu áp dụng Chuẩn mực BCTC quốc tế, IFRS 7- Công cụ tài chính: Trình bày, IFRS 17- Hợp đồng bảo hiểm.

- Nhóm 2: Các chuẩn mực quy định về các khoản mục trên Báo cáo kết quả hoạt động và Báo cáo tình hình tài chính, gồm: IAS 2- Hàng tồn kho, IAS 12- Thuế thu nhập DN, IAS 16- Bất động sản, nhà xưởng thiết bị, IAS 19- Lợi ích người lao động, IAS 23- Chi phí đi vay, IAS 36- Tổn thất tài sản, IAS 37- Các khoản dự phòng, tài sản và nợ tiềm tàng, IAS 38- Tài sản cố định vô hình, IAS 41- Nông nghiệp, IFRS 2- Thanh toán trên cơ sở cổ phiếu, IFRS 5- Tài sản dài hạn nắm giữ để bán và hoạt

động không liên tục, IFRS 6- Thăm dò và đánh giá tài nguyên khoáng sản, IFRS 9- Công cụ tài chính, IFRS 13- Xác định giá trị hợp lý, IFRS 15- Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng, IFRS 16- thuê tài sản.

- Nhóm 3: Các chuẩn mực về các chính sách kế toán cho các Tập đoàn, gồm: IAS 21 - Ảnh hưởng của việc thay đổi tỷ giá hối đoái, IAS 27- BCTC riêng, IAS 28- Đầu tư vào công ty liên kết và liên doanh, IFRS 10- BCTC hợp nhất, IFRS 11- Thỏa thuận liên doanh và IFRS 12- Thuyết minh về lợi ích trong các đơn vị khác.

Như vậy có thể thấy IFRS ban đầu được phát triển bởi IAS bởi một số lý do sau:

- Thứ nhất, IFRS ra đời nhằm thích nghi với sự thay đổi trong môi trường kinh doanh, đặc biệt là trong việc xử lý các giao dịch tài chính phức tạp và các mô hình kinh doanh mới nổi Alexander và Nobes (2007). Trong khi đó Ball (2006) nhấn mạnh rằng IFRS là một bước tiến lớn trong việc thích nghi với môi trường kinh doanh hiện đại, giúp các nhà đầu tư và các bên liên quan có cái nhìn rõ ràng hơn về tình hình tài chính và hoạt động của các công ty trong một thế giới toàn cầu hóa và thay đổi không ngừng. IFRS mang tính linh hoạt hơn so với IAS, cho phép các công ty phản ánh chính xác hơn các giao dịch và sự kiện kinh tế trong bối cảnh thay đổi nhanh chóng của thị trường. Về lịch sử ra đời thì IAS được ban hành trong giai đoạn từ năm 1973 đến 2001. Trong khi đó IFRS được hình thành từ năm 2001 đến nay, được thiết kế để đáp ứng tốt hơn các nhu cầu hiện đại, như xử lý các giao dịch phức tạp (ví dụ như công cụ phái sinh, công cụ tài chính và các mô hình kinh doanh mới)

- Thứ hai, IFRS ra đời nhằm tăng cường tính nhất quán và minh bạch Ball (2006): IAS còn tồn tại những hạn chế về tính nhất quán và đồng bộ. Trong khi đó IFRS đưa ra các chuẩn mực thống nhất hơn và cải thiện các quy tắc hiện hành để đảm bảo tính minh bạch và khả năng so sánh cao hơn trong báo cáo tài chính.

- Thứ ba, IFRS ra đời với mục đích hài hòa hóa hệ thống kế toán toàn cầu Nobes và Parker (2008): IFRS được phát triển với mục tiêu trở thành ngôn ngữ kế toán toàn cầu mà các quốc gia, tổ chức và doanh nghiệp có thể áp dụng. IAS chưa đáp ứng đầy đủ nhu cầu của các nền kinh tế lớn và tổ chức tài chính, do đó IFRS ra

đòi để giải quyết những hạn chế này và thúc đẩy sự hài hòa giữa các hệ thống kế toán quốc gia.

- Thứ tư, IFRS phù hợp với yêu cầu công nghệ và thông tin hiện đại hơn (chưa trích dẫn nguồn) so với IAS : IFRS bao gồm các quy định linh hoạt hơn, phản ánh sự phát triển của công nghệ, thương mại điện tử và các giao dịch xuyên biên giới, điều mà IAS chưa đáp ứng được đầy đủ.

- Thứ năm, IFRS cập nhật và cải thiện các chuẩn mực kế toán cũ so với IAS Nobes và Parker (2008). Tác giả nhấn mạnh rằng IFRS được phát triển để cập nhật các chuẩn mực IAS cũ, nhằm cải thiện tính nhất quán và khả năng áp dụng trong các môi trường kinh doanh phức tạp hơn. Ví dụ, các chuẩn mực như IFRS 9 (Công cụ tài chính) và IFRS 15 (Doanh thu từ hợp đồng với khách hàng) thay thế các chuẩn mực IAS lỗi thời để phù hợp với thực tế kinh tế hiện đại. Nhiều chuẩn mực IAS đã trở nên lỗi thời hoặc không còn phù hợp, nhưng vẫn cần thiết để làm nền tảng. IFRS cải tiến các chuẩn mực IAS cũ, giúp giải quyết các vấn đề mới và cung cấp hướng dẫn rõ ràng hơn cho các giao dịch phức tạp.

Đến nay IFRS đã phát triển rộng khắp thế giới, số liệu công bố trên trang web của IASB năm 2024 cho biết hiện nay đã có 146 quốc gia yêu cầu áp dụng IFRS cho tất cả hoặc hầu hết các công ty niêm yết công khai, 14 quốc gia cho phép hoặc bắt buộc áp dụng IFRS, chỉ có 8 quốc gia không cho phép áp dụng. Việt Nam nằm trong số 14 quốc gia cho phép hoặc bắt buộc áp dụng. Cho đến nay số lượng DN tại Việt Nam tự nguyện áp dụng là chưa nhiều, thậm chí còn rất khiêm tốn. Trong bối cảnh hội nhập quốc tế, các quốc gia trên thế giới đang chuyển dần từ việc áp dụng CM quốc gia sang CM quốc tế để đảm bảo các DN có một tiếng nói chung phục vụ nhà đầu tư trên phạm vi toàn cầu, vì vậy việc nghiên cứu áp dụng IFRS tại các DN sẽ mang lại nhiều lợi ích to lớn. Song song với những lợi ích cũng sẽ tồn tại những thách thức, những rào cản mà DN gặp phải trong quá trình áp dụng.

1.1.2. Lợi ích và rào cản của việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp

1.1.2.1. Lợi ích của việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp

Áp dụng các IFRS tại các DNNY mang lại nhiều lợi ích quan trọng, đặc biệt trong bối cảnh kinh tế toàn cầu hóa. Một số lợi ích chính của việc áp dụng IFRS được các tác giả Van Greuning và cộng sự (2011) và Elliott và Elliott (2015) nêu ra như sau:

- Tăng cường minh bạch và so sánh được: IFRS yêu cầu các công ty cung cấp thông tin tài chính chi tiết và rõ ràng hơn, giúp các nhà đầu tư và các bên liên quan có được cái nhìn sâu sắc hơn về hoạt động kinh doanh và tình hình tài chính của công ty. Điều này làm cho BCTC trở nên minh bạch hơn và dễ so sánh hơn giữa các công ty ở các quốc gia khác nhau. Thông tin tài chính chính xác và minh bạch giúp ban lãnh đạo công ty đưa ra các quyết định kinh doanh sáng suốt và hiệu quả hơn. Đồng thời, thông tin đó cũng giúp cung cấp dữ liệu tốt hơn cho phân tích và lập kế hoạch tài chính. Điều này cũng đã được chỉ ra trong các nghiên cứu của C. N. Albu và Albu (2010), Rezaee và cộng sự (2010) và Lê Việt (2020).

- Thu hút đầu tư quốc tế: Khi áp dụng IFRS, các DN có thể thu hút nhiều nhà đầu tư quốc tế hơn, vì nhà đầu tư có thể dễ dàng hiểu và so sánh thông tin tài chính của họ với các công ty khác trên toàn thế giới, tăng thêm chất lượng thông tin tài chính, giúp cho các nhà đầu tư và các đối tượng sử dụng thông tin có thể đưa ra các quyết định kinh tế một cách tốt nhất. DN cần nâng cao trách nhiệm của mình, IFRS sẽ góp phần nâng cao trách nhiệm giải trình của DN, qua đó giảm khoảng cách thông tin giữa người cung cấp vốn, tức là các nhà đầu tư, và những người mà họ đã ủy thác tiền, tức là phía DN. Áp dụng IFRS làm cho các DNNY trở nên hấp dẫn hơn đối với các thị trường tài chính toàn cầu và các sàn giao dịch chứng khoán quốc tế. Các nghiên cứu đồng quan điểm này còn có các tác giả như Rezaee và cộng sự (2010) và Lê Việt (2020) và Akpan và cộng sự (2023).

- Cải thiện quản trị công ty: IFRS khuyến khích thực hành quản trị công ty tốt hơn thông qua yêu cầu minh bạch và cung cấp thông tin chính xác. Các tiêu chuẩn cao hơn về tính toàn vẹn và trách nhiệm giải trình giúp tăng cường niềm tin của các bên liên quan trong quản lý công ty. Lợi ích này cũng được Ball (2006), nhận định trong nghiên cứu của mình

- Đơn giản hóa quá trình báo cáo: DN có hoạt động kinh doanh ở nhiều quốc gia có thể đơn giản hóa quá trình BCTC của mình bằng cách sử dụng một bộ tiêu chuẩn duy nhất thay vì phải tuân thủ nhiều bộ tiêu chuẩn khác nhau của từng quốc gia. Điều này không chỉ giúp tiết kiệm thời gian mà còn giảm chi phí liên quan đến việc chuẩn bị các BCTC. Việc sử dụng một ngôn ngữ duy nhất trong kế toán và đáng tin cậy sẽ góp phần làm giảm nhiều khoản chi phí, trong đó đặc biệt là chi phí liên quan đến việc chuyển đổi BCTC nội địa sang quốc tế. Các nghiên cứu của Rezaee và cộng sự (2010), Lê Việt (2020) cũng chỉ ra được lợi ích trên.

Như vậy, việc áp dụng IFRS có thể mang lại nhiều lợi ích cho các DN từ việc tăng cường minh bạch và cải thiện quản trị, đến việc thu hút đầu tư và hợp tác quốc tế...

1.1.2.2. Rào cản của việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp

Áp dụng IFRS mang lại nhiều lợi ích quan trọng như đã nêu ở trên thì rào cản của việc áp dụng cũng sẽ tồn tại song song với những lợi ích. Dưới đây là những rào cản của việc áp dụng IFRS được các tác giả Elliott và Elliott (2015) và Van Greuning và cộng sự (2011) nêu ra như sau:

- Rào cản đến từ tác động kinh tế và chính trị: Ở các quốc gia đang phát triển, những thay đổi lớn về chuẩn mực kế toán có thể làm tăng thêm gánh nặng cho nền kinh tế. Một số quốc gia có thể coi việc áp dụng IFRS là sự nhượng bộ trước các tiêu chuẩn quốc tế, dẫn đến thiếu sự ủng hộ chính trị. Điều này cũng được chỉ ra trong nghiên cứu của Nobes và Parker (2008).

- Rào cản về khung pháp lý: IFRS là một hệ thống dựa trên nguyên tắc (Principle-based system), tập trung vào mục tiêu và bản chất kinh tế của các giao dịch hơn là tuân thủ các quy định chi tiết. Trong khi nhiều quốc gia áp dụng chuẩn mực kế toán dựa trên luật lệ (rule-based system). Theo đó, các chuẩn mực IFRS cung cấp hướng dẫn chung và cho phép kế toán viên sử dụng xét đoán chuyên môn để áp dụng trong các tình huống cụ thể. Điều này tạo ra sự khác biệt trong cách tiếp cận và áp dụng. Các nghiên cứu có cùng quan điểm về vấn đề này là nghiên cứu của, Nobes và Parker (2008) và Moqbel và cộng sự (2013) Deloitte Việt Nam (2020).

- Rào cản do khác biệt về ngôn ngữ, dịch tài liệu và hướng dẫn chi tiết: IFRS thường được soạn thảo bằng tiếng Anh, gây khó khăn cho các quốc gia không sử dụng tiếng Anh làm ngôn ngữ chính. Việc hiểu và áp dụng đúng IFRS đòi hỏi các tài liệu hướng dẫn đầy đủ, nhưng không phải quốc gia nào cũng có điều kiện tiếp cận các tài liệu này. Bên cạnh rào cản về hệ thống pháp luật thì còn rào cản về văn hóa: Một số quốc gia có truyền thống kế toán và báo cáo tài chính riêng, khiến việc chuyển đổi sang IFRS gặp khó khăn. Đồng quan điểm này là nghiên cứu của Moqbel và cộng sự (2013)

- Rào cản về chi phí và nguồn lực: Áp dụng IFRS đòi hỏi các doanh nghiệp phải đầu tư lớn vào việc nâng cấp hệ thống kế toán, phần mềm và đào tạo nhân viên. Ở nhiều quốc gia, đặc biệt là những nước đang phát triển, thiếu hụt các chuyên gia kế toán và kiểm toán am hiểu IFRS được xem là một rào cản lớn. Ở góc độ DN thì nhiều DN phải thuê các chuyên gia tư vấn để đảm bảo quá trình áp dụng IFRS diễn ra suôn sẻ. Ở nội dung tổng quan nghiên cứu cho thấy có một số tác giả cũng đề cập đến rào cản này như Jermakowicz và Tomaszewski (2006), Deloitte Việt Nam (2020), Oyewo (2015) và Moqbel và cộng sự (2013).

- Rào cản do thay đổi trong phương pháp ghi nhận và đo lường: Một trong những thay đổi lớn nhất khi chuyển sang IFRS là việc áp dụng giá trị hợp lý. Điều này làm cho các doanh nghiệp phải đánh giá lại các tài sản và nợ phải trả, điều này có thể gây khó khăn, đặc biệt khi thiếu công cụ và phương pháp xác định giá trị hợp lý. IFRS yêu cầu cách ghi nhận công cụ tài chính và hợp đồng thuê khác biệt đáng kể so với các chuẩn mực trước đó. Doanh nghiệp phải điều chỉnh lại cách thức báo cáo và đưa ra các ước tính chính xác hơn, điều này có thể tạo ra rủi ro sai sót. Nhận định này cũng nhận được sự đồng thuận từ các nghiên cứu của Deloitte Việt Nam (2020).

1.1.3. Cách thức áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp

Như đã trình bày ở các nội dung trên, cách thức áp dụng IFRS tại các DN ảnh hưởng bởi cách thức áp dụng của mỗi một quốc gia. Theo Bader (2009) quá trình toàn cầu hóa và sự phát triển của các tập đoàn đa quốc gia đã đóng vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy quá trình tiêu chuẩn hóa các quy định tài chính. Tuy nhiên, khi tiến tới

việc áp dụng một bộ chuẩn mực báo cáo tài chính thống nhất, mỗi một quốc gia có ba lựa chọn chính. Thứ nhất, quốc gia đó có thể áp dụng hoàn toàn IFRS, đồng nghĩa với việc từ bỏ các chuẩn mực truyền thống của quốc gia đó và thay thế bằng IFRS. Thứ hai, quốc gia đó có thể theo đuổi việc hội tụ các chuẩn mực, kết hợp yếu tố của chuẩn mực quốc gia đó và IFRS. Cuối cùng, quốc gia đó có thể giữ nguyên hệ thống chuẩn mực kế toán quốc gia mà không thay đổi. Trong khi đó, Trần Quốc Thịnh (2013) và Phan và cộng sự (2014) kế thừa nghiên cứu của Bader (2009) để chỉ ra 2 cách thức áp dụng IFRS tại các quốc gia.

- Áp dụng toàn bộ IFRS. Về bản chất là công nhận IFRS là chuẩn mực quốc gia. Điển hình cho cách thức áp dụng này là các nước thuộc EU, Úc... Áp dụng toàn phần cho phép đạt mức độ tuân thủ cao nhất với IFRS và giảm thiểu những rủi ro về sự không nhất quán

- Áp dụng mang tính hội tụ với IFRS: Về bản chất quốc gia đó sẽ tiệm cận với bộ chuẩn mực IFRS hoặc phê duyệt áp dụng từng chuẩn mực IFRS hoặc áp dụng có chọn lọc, có sửa đổi bổ sung các nội dung của IFRS cho phù hợp với đặc điểm của nền kinh tế của quốc gia đó. Sau mức độ tiệm cận gần với IFRS, quốc gia đó sẽ dần chuyển sang áp dụng toàn bộ với bộ chuẩn mực IFRS trong một lộ trình nhất định. Điển hình cho cách thức áp dụng này là Mỹ và Trung Quốc. Áp dụng từng phần có thể làm giảm tính so sánh được của BCTC hoặc không bắt kịp với những thay đổi nhanh chóng của các nghiệp vụ kinh tế phát sinh thực tế trong cơ chế thị trường. Cách thức áp dụng từng phần được xem là giải pháp quá độ mà sau đó quốc gia sẽ chuyển sang áp dụng toàn phần.

Với các hạn chế tại Việt Nam như hiện nay thì cách thức áp dụng IFRS tại các DN nên thực hiện áp dụng từng phần, chưa thực hiện áp dụng toàn bộ. Việc này nhằm đáp ứng sự chuẩn bị và thay đổi từng bước về các vấn đề trình độ, năng lực chuyên môn, năng lực ngôn ngữ của lực lượng kế toán viên, kiểm toán viên cũng như các nhà đầu tư trong nước, có thời gian tiếp cận dần với BCTC được lập theo IFRS

1.2. Các lý thuyết nền tảng nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp

Để tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp, NCS sử dụng đồng thời các lý thuyết nền tảng. Mỗi lý thuyết là cơ sở để xác định một hoặc nhiều yếu tố. Các lý thuyết nền tảng bao gồm lý thuyết tính hợp pháp, lý thuyết thể chế/đẳng cấu thể chế, lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB), lý thuyết đại diện. Bốn lý thuyết này có liên hệ với nhau trong việc giải thích các hành vi, quyết định và cơ chế hoạt động của các tổ chức, cá nhân trong môi trường xã hội, chính trị và kinh tế.

1.2.1. Lý thuyết tính hợp pháp

Lý thuyết tính hợp pháp (Legitimacy theory) có nguồn gốc từ các nghiên cứu xã hội học của Max Weber và Talcott Parsons. Tuy nhiên Suchman (1995) mới là một trong những học giả nổi bật nhất phát triển và mở rộng lý thuyết này bên cạnh các tác giả như Meyer và Rowan (1977) và Dowling và Pfeffer (1975).

Max Weber là một trong những nhà xã hội học đầu tiên thảo luận về khái niệm tính hợp pháp, Max Weber đã phân thành ba loại hình hợp pháp: hợp pháp truyền thống, hợp pháp từ quy tắc pháp luật và hợp pháp từ sự nghiệp lãnh đạo (charismatic authority). Ông nhấn mạnh rằng sự hợp pháp là cơ sở để các quyền lực chính trị và các tổ chức duy trì sự ổn định và tuân thủ. Còn Talcott Parsons đã mở rộng khái niệm này trong lý thuyết hệ thống của mình, giải thích rằng sự hợp pháp là một phần của hệ thống giá trị xã hội, giúp duy trì trật tự xã hội.

Meyer và Rowan (1977) và Dowling và Pfeffer (1975) đã phát triển lý thuyết tính hợp pháp của tổ chức, nhấn mạnh vai trò của tính hợp pháp trong việc duy trì cấu trúc và thực hành tổ chức. Họ đã đóng góp vào lý thuyết về tính hợp pháp của tổ chức trong quản trị học. Lý thuyết này khám phá cách các tổ chức xác lập tính hợp pháp qua các hoạt động và giá trị xã hội của mình. Đặc biệt là cách tìm kiếm sự đồng nhất giữa giá trị xã hội và chuẩn mực hành vi được chấp nhận trong hệ thống xã hội mà họ là một phần trong đó. Lý thuyết này cho rằng sự không tương đồng giữa hai hệ thống giá trị có thể dẫn đến mối đe dọa đối với tính hợp pháp của tổ chức, vì khi một

tổ chức không phù hợp với các chuẩn mực, giá trị của xã hội mà nó hoạt động trong đó, nó sẽ gặp khó khăn trong việc duy trì sự hỗ trợ và niềm tin của các bên liên quan. Sự nỗ lực của tổ chức để trở nên hợp pháp có thể giúp giải thích nhiều hành vi của tổ chức trong mối quan hệ với môi trường và trong mắt các bên liên quan. Hệ quả là các tổ chức thường phải điều chỉnh hoạt động của mình để phù hợp với các chuẩn mực, luật pháp, và mong đợi của xã hội. (Dowling và Pfeffer (1975)) đã cung cấp khung khái niệm cho việc phân tích tính hợp pháp của tổ chức, thông qua đó mong muốn tăng cường tính chính danh của tổ chức đó.

Suchman (1995) đã cung cấp một khung lý thuyết toàn diện và có ảnh hưởng sâu rộng đến sự hiểu biết về tính hợp pháp trong các tổ chức. Suchman đã phân chia tính hợp pháp thành ba loại chính: Tính hợp pháp thực dụng dựa trên lợi ích trực tiếp của các bên liên quan (Pragmatic legitimacy), Tính hợp pháp đạo đức dựa trên đánh giá về tính đúng đắn và đạo đức hành động của tổ chức (Moral legitimacy) và Tính hợp pháp nhận thức dựa trên hành động của tổ chức được coi là đương nhiên và phù hợp với các khuôn mẫu xã hội (Cognitive legitimacy). Suchman cho rằng tính hợp pháp là nhận thức chung hoặc giả định rằng hành động của một thực thể là mong muốn, phù hợp hoặc thích hợp trong một hệ thống xã hội được xây dựng dựa trên các chuẩn mực, giá trị, niềm tin. Lý thuyết tính hợp pháp được phát triển bởi Suchman, giúp nó trở nên phong phú và áp dụng rộng rãi hơn trong lĩnh vực tổ chức quản lý và kế toán.

Trong lĩnh vực kế toán, đặc biệt là BCTC, Gray và cộng sự (1995) đã áp dụng lý thuyết tính hợp pháp để giải thích rằng các công ty sử dụng báo cáo môi trường và xã hội nhằm duy trì tính hợp pháp trong mắt các bên liên quan. Điều này cho thấy lý thuyết tính hợp pháp đã được nhiều học giả và nhà nghiên cứu vận dụng để giải thích ảnh hưởng của yếu tố này tới việc áp dụng IFRS tại các DN.

1.2.2. Lý thuyết thể chế và lý thuyết đẳng cấu thể chế

Lý thuyết thể chế và lý thuyết đẳng cấu thể chế đều là các khung lý thuyết quan trọng trong nghiên cứu về các tổ chức và cách chúng vận hành trong môi trường xã hội và kinh tế. Lý thuyết đẳng cấu thể chế, một nhánh cụ thể của lý thuyết thể chế,

tập trung vào việc giải thích tại sao và bằng cách nào các tổ chức trở nên tương đồng trong quá trình tìm kiếm tính hợp pháp. Trong khi đó, lý thuyết thể chế nói chung có phạm vi rộng hơn, bao gồm nhiều khía cạnh khác nhau liên quan đến sự phát triển, duy trì và hoạt động của các tổ chức trong môi trường thể chế.

Lý thuyết thể chế của Meyer và Rowan (1977) tập trung vào việc giải thích cách các tổ chức phát triển, duy trì tính ổn định và hợp pháp trong môi trường của chúng. Những nguyên tắc cơ bản của lý thuyết này bao gồm tính hợp pháp, sự thích ứng và các quy tắc, chuẩn mực. Tính hợp pháp (Legitimacy) ám chỉ rằng các tổ chức cần tuân thủ các quy tắc, chuẩn mực và niềm tin xã hội để duy trì sự hợp pháp và tiếp tục tồn tại. Sự thích ứng (Adaptation) không chỉ liên quan đến việc phản ứng với áp lực kinh tế mà còn bao gồm áp lực từ các yếu tố xã hội, văn hóa và chính trị. Quy tắc và chuẩn mực (Rules and norms) được hiểu là các tổ chức thiết lập các quy tắc, chuẩn mực nội bộ để hướng dẫn hành vi và ra quyết định, đồng thời tuân theo các quy tắc, chuẩn mực từ môi trường bên ngoài. Meyer và Rowan lập luận rằng khi các tổ chức tìm kiếm tính hợp pháp và mở rộng quy mô, chúng ngày càng phản ánh các quy tắc đã được thể chế hóa và hợp pháp hóa bởi nhà nước. Kết quả là các tổ chức trở nên đồng nhất trong nhiều lĩnh vực và ngày càng chịu ảnh hưởng lớn hơn từ các tổ chức và thể chế lớn hơn trong xã hội.

Lý thuyết đẳng cấu thể chế (Theory of Institutional Isomorphism) của DiMaggio và Powell (1983) được phát triển dựa trên khái niệm đẳng cấu của Hawley (1968). Theo DiMaggio và Powell, đẳng cấu là quá trình mà các tổ chức trong cùng một môi trường dần trở nên giống nhau do ảnh hưởng từ các yếu tố môi trường chung. Điều này có nghĩa là, các tổ chức sẽ điều chỉnh cấu trúc và hoạt động của mình để phù hợp với các đặc điểm của môi trường. DiMaggio và Powell nhấn mạnh rằng các tổ chức phải tuân theo quá trình đẳng cấu thể chế nếu họ muốn đạt được tính hợp pháp trong lĩnh vực mà họ hoạt động. Thuật ngữ "đẳng cấu thể chế" ám chỉ việc các tổ chức trong cùng một môi trường trở nên đồng nhất vì lý do chính trị, xã hội hoặc để đảm bảo tính chính đáng. Có ba cơ chế (động lực) chính của đẳng cấu được DiMaggio và Powell đề cập: (1) Động lực cưỡng chế (Coercive isomorphism): Các

tổ chức phải tuân theo các quy tắc và quy định pháp lý do các tổ chức quyền lực hơn áp đặt; (2) Động lực bắt chước (Mimetic isomorphism): Các tổ chức sao chép mô hình và phương pháp của những tổ chức thành công hơn trong bối cảnh không chắc chắn; (3) Động lực quy chuẩn (Normative isomorphism): Sự đồng nhất được thúc đẩy bởi các tiêu chuẩn và quy chuẩn chuyên môn, thường thông qua quá trình đào tạo hoặc tư vấn chuyên nghiệp. Nhóm tác giả lưu ý rằng ba loại động lực thể chế này không phải lúc nào cũng tách biệt rõ ràng về mặt thực nghiệm. Chúng thường đan xen nhau và mỗi động lực có thể được thúc đẩy bởi các điều kiện khác nhau, từ đó tạo ra những kết quả khác nhau trong các trường hợp cụ thể.

Mặc dù quan điểm thể chế chủ yếu bắt nguồn từ tâm lý học nhận thức, xã hội học, nhân chủng học và khoa học chính trị, nhưng ngày nay nó đã được áp dụng rộng rãi trong các lĩnh vực khác như quản lý và kế toán. Các nghiên cứu trước đây đã sử dụng quan điểm thể chế để xác định bản chất của các áp lực thể chế bên trong và bên ngoài, những yếu tố thúc đẩy việc áp dụng các quy định và thực tiễn cụ thể Touron (2005). Trong lĩnh vực kế toán, xu hướng chấp nhận IFRS trên toàn cầu là một ví dụ điển hình của đẳng cấu thể chế. Các DN sẽ có xu hướng tuân theo IFRS nếu họ muốn đảm bảo tính hợp pháp và phù hợp trong lĩnh vực kế toán mà họ đang hoạt động.

Scott (2013) đã trình bày một khuôn khổ lý thuyết gồm ba cấp độ để giải thích cách mà các môi trường thể chế ở cấp cao tác động đến các thể chế ở cấp thấp hơn. Cấp độ đầu tiên là môi trường thể chế ở tầm vĩ mô, bao gồm các tổ chức đa quốc gia và các tổ chức xã hội toàn cầu (như WB, IMF). Cấp độ thứ hai là cơ cấu quản trị, bao gồm các lĩnh vực tổ chức và các tổ chức cụ thể. Cấp độ thứ ba là nhóm các cá nhân và chủ thể (bao gồm các cơ quan trong lĩnh vực kế toán và các chuyên gia), những người tiếp nhận áp lực từ các cấp cao hơn để tuân thủ các cấp độ thể chế, đồng thời cũng tìm cách đàm phán và ảnh hưởng đến quá trình phổ biến các chuẩn mực này.

Sự phát triển của các CMKT và việc áp dụng chuẩn mực (ở cấp quốc gia và cấp tổ chức) cũng theo một xu hướng tương tự Mueller và cộng sự (1994). Rodrigues và Craig (2007) định nghĩa thể chế hóa trong bối cảnh kế toán toàn cầu là quá trình xã hội mà qua đó các quốc gia chấp nhận rằng các CMKT quốc gia của họ cần được

thay thế bằng các chuẩn mực quốc tế, nhằm mục đích đạt được sự hài hòa toàn cầu về các thông lệ và CMKT. Judge và cộng sự (2010) đề xuất rằng việc áp dụng IFRS là một cách để các quốc gia thể hiện rằng họ đang tham gia vào các mô hình toàn cầu đã được hợp pháp hóa trước đó. Các tác giả này đã nghiên cứu các trường hợp áp dụng IFRS ở cấp quốc gia cho đến năm 2008 và nhận thấy rằng các áp lực thể chế có thể dự đoán được việc áp dụng. Vào thời điểm đó, IFRS đã trở nên khá vững chắc như một yếu tố hợp pháp hóa trong BCTC Cox (2008). Cụ thể, quyết định của EU yêu cầu các công ty niêm yết phải lập BCTC theo IFRS bắt đầu từ năm 2005 đã mang lại tính hợp pháp đáng kể cho IFRS Chua và Taylor (2008). Anna Alon và Dwyer (2014) sử dụng khung lý thuyết của lý thuyết thể chế và sự phụ thuộc nguồn lực để giải thích sự tương tác giữa các áp lực xuyên quốc gia và các yếu tố địa phương đã ảnh hưởng đến mức độ áp dụng. Nhóm tác giả cho rằng sự khác biệt trong việc chấp nhận IFRS như một phản ứng chiến lược ở ba cấp độ: bắt buộc áp dụng, cho phép áp dụng hoặc không cho phép áp dụng.

1.2.3. Lý thuyết hành vi có kế hoạch (TPB)

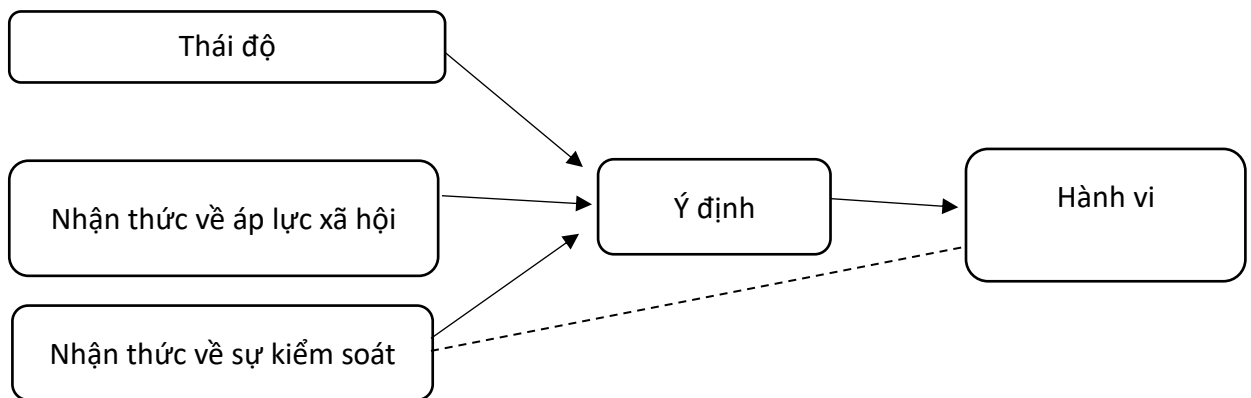
Lý thuyết hành vi có kế hoạch (Theory of Planned Behavior - TPB) là một lý thuyết tâm lý học xã hội được phát triển bởi Icek Ajzen vào năm 1985. TPB được mở rộng từ lý thuyết hành động hợp lý (Theory of Reasoned Action - TRA) cũng của chính tác giả Fishbein và Ajzen (1977); Ajzen (1980) bằng cách bổ sung thêm yếu tố Nhận thức kiểm soát hành vi vào trong hai yếu tố ban đầu là Thái độ và Chuẩn chủ quan (hay còn gọi là nhận thức về áp lực xã hội). Lý thuyết này được sử dụng để dự đoán và giải thích hành vi của con người trong nhiều lĩnh vực, cụ thể như sau:

- Thái độ (Attitude toward the behavior): Đây là cảm nhận tích cực hay tiêu cực của một người/thực thể đối với việc thực hiện hành vi đó. Thái độ được hình thành từ niềm tin về hậu quả của hành vi và đánh giá của họ về những hậu quả đó.

- Chuẩn chủ quan/Nhận thức áp lực xã hội (Subjective norms): Đây là áp lực xã hội mà một người cảm thấy liên quan đến việc thực hiện hay không thực hiện hành vi. Chuẩn chủ quan được hình thành từ niềm tin của người/thực thể đó về những mong

đợi của những người quan trọng xung quanh họ (gia đình, bạn bè, đồng nghiệp, v.v.) và động lực của họ để tuân thủ những mong đợi này.

- Nhận thức kiểm soát hành vi (Perceived behavioral control): Đây là mức độ dễ dàng hay khó khăn mà một người/thực thể cảm thấy khi thực hiện hành vi. Kiểm soát hành vi cảm nhận được hình thành từ niềm tin của người đó về các yếu tố thuận lợi và cản trở họ trong việc thực hiện hành vi và khả năng của họ để vượt qua những yếu tố này.



Hình 1.2: Mô hình lý thuyết hành vi có kế hoạch TPB

Nguồn: Ajzen (1991)

Theo lý thuyết TPB, ý định thực hiện một hành vi là yếu tố dự báo mạnh mẽ nhất của hành vi thực tế. Ý định này được xác định bởi sự kết hợp của ba yếu tố trên. Nếu một người có thái độ tích cực đối với hành vi, cảm nhận được áp lực xã hội để thực hiện hành vi và tin rằng họ có khả năng thực hiện hành vi đó, thì họ có nhiều khả năng sẽ có ý định và thực sự thực hiện hành vi đó. Lý thuyết TPB không chỉ nghiên cứu ở phạm vi của cá nhân mà còn được sử dụng trong nghiên cứu ở phạm vi DN.

1.2.4. Lý thuyết đại diện

Lý thuyết đại diện được phát triển chủ yếu bởi hai nhà kinh tế học Jensen và Meckling (1976). Healy và Palepu (2001) đã vận dụng lý thuyết đại diện để xác định sự tồn tại của hai mối quan hệ đại lý đó là mối quan hệ giữa người quản lý và cổ đông, và mối quan hệ giữa cổ đông và chủ nợ. Trong cả hai mối quan hệ này, lợi ích của người đại diện và chính chủ bị tách biệt, dẫn đến việc phát sinh các chi phí đại diện

Jensen và Meckling (1976). Để điều chỉnh các lợi ích khác nhau này, chi phí đại diện như chi phí giám sát và chi phí liên kết đã hình thành. Chi phí giám sát, ban đầu do chủ sở hữu chịu để theo dõi hành vi của người đại diện, sau đó được chuyển giao cho người đại diện thông qua các điều khoản trong hợp đồng. Trong mỗi quan hệ quản lý-cổ đông, chi phí giám sát được chuyển giao bằng cách điều chỉnh gói thù lao của người đại diện theo mức độ giám sát cần thiết. Trong mỗi quan hệ cổ đông - chủ nợ, chi phí giám sát được chuyển giao thông qua các điều khoản nợ, đặt ra các hạn chế đối với đầu tư, cổ tức và các hoạt động tài chính của công ty. Vì người đại diện chịu chi phí giám sát, họ có xu hướng thiết lập các cơ chế để điều chỉnh lợi ích của người đại diện và chính chủ Eng và Mak (2003). Các chi phí liên quan đến các cơ chế này được gọi là chi phí liên kết, ví dụ như chi phí lập BCTC. Các chi phí này cũng do người đại diện chịu.

Samaha và cộng sự (2016) đã tổng hợp lại việc vận dụng lý thuyết nền trong nghiên cứu việc tuân thủ thực tế với IAS/IFRS từ các tác giả Dumontier và Raffournier (1998), Tower và cộng sự (1999), Owusu-Ansah (2000), Street và Bryant (2000), Street và Gray (2002), Ahmed và Karim (2005); Fekete và cộng sự (2008); K. Samaha và Stapleton (2009); và Al-Akra và cộng sự (2009). Theo đó nhóm tác giả cho rằng chi phí đại diện đề xuất một số biến số để giải thích sự biến đổi theo chiều ngang trong việc tuân thủ thực tế với IAS/IFRS. Cụ thể, quy mô công ty, trình độ kế toán viên, sự hỗ trợ của nhà quản lý, sự phân tán quyền sở hữu, tỷ lệ đòn bẩy và chất lượng kiểm toán viên thường được giả định là ảnh hưởng đến việc chấp nhận tự nguyện hoặc tuân thủ IAS/IFRS bằng cách ảnh hưởng đến mức độ chi phí đại diện. Nghiên cứu của Al-Shammari và cộng sự (2008) đã sử dụng lý thuyết đại diện để đưa ra mối quan hệ giữa quy mô của DN với việc áp dụng IFRS tại các quốc gia thành viên Hội đồng hợp tác vùng Vịnh bao gồm Bahrain, Kuwait, Oman, Ả Rập Saudi, Qatar và UAE. Kết quả nghiên cứu cho rằng quy mô DN tác động tích cực đáng kể đến việc tuân thủ áp dụng IFRS.

1.3. Các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp

1.3.1. Yếu tố tính hợp pháp

Dựa trên lý thuyết tính hợp pháp, nhiều nghiên cứu tiền nhiệm đã vận dụng để giải thích cho các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS Phan (2014), Aburous (2019), Vidanage và cộng sự (2023), Agana và cộng sự (2023) trong nghiên cứu của mình về áp dụng IFRS ở cấp độ quốc gia đã đề cập đến lý thuyết tính hợp pháp trong mối liên hệ với lý thuyết thể chế. Theo đó, tính hợp pháp cùng với động cơ cưỡng chế, động cơ bắt buộc và động cơ quy chuẩn thúc đẩy các quốc gia áp dụng IFRS để đạt được mong muốn nâng cao uy tín của quốc gia đó, mong muốn thu hút đầu tư trực tiếp nước ngoài, mong muốn huy động tài chính ở nước ngoài, nâng cao TTCK, nhận được sự vận động từ các công ty niêm yết và sự vận động từ các công ty nước ngoài. Tương tự như vậy Trinh và Nguyen (2021) cũng đã đề cập đến lý thuyết tính hợp pháp trong nghiên cứu áp dụng tự nguyện IFRS đối với các DNNVV tại Việt Nam. Các tác giả cho rằng các DNNVV áp dụng IFRS với mong muốn làm theo thành công của những DN khác đã áp dụng, mong muốn huy động tài chính từ nước ngoài, mong muốn nâng cao TTCK và nâng cao uy tín của DN.

Như vậy, trong nghiên cứu về áp dụng IFRS dưới góc nhìn DN, yếu tố tính hợp pháp về bản chất là thể hiện mong muốn của DN, từ mong muốn nâng cao hình ảnh, mong muốn nâng cao thương hiệu của chính mình đáp ứng kỳ vọng của nhà đầu tư đến mong muốn phục vụ lợi ích các cổ đông và các bên liên quan.

1.3.2. Yếu tố động cơ cưỡng chế, động cơ bắt buộc, động cơ quy chuẩn

Yếu tố động cơ cưỡng chế

Tính cưỡng chế trong lý thuyết đẳng cấu thể chế là kết quả của cả áp lực chính thức và không chính thức đối với các tổ chức trong xã hội mà các tổ chức hoạt động DiMaggio và Powell (1983). Động cơ cưỡng chế (hay áp lực cưỡng chế) được rất nhiều các tác giả nghiên cứu đó là Mir và Rahaman (2005), A. Alon (2010), N. Albu và cộng sự (2011), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Djatej và cộng sự (2012), Aburous (2019), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Damak-Ayadi và cộng sự (2020), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022), Đỗ Khánh Ly (2022). Động cơ cưỡng

chế đề cập đến các sự ép buộc hoặc bắt buộc khiến các quốc gia, công ty hoặc tổ chức phải chấp nhận và tuân thủ. Đối với việc áp dụng IFRS, động cơ cưỡng chế có thể đến từ các quy định pháp lý, từ áp lực hay kỳ vọng của các bên liên quan hoặc cũng có thể từ nhu cầu của bản thân DN

Về quy định pháp lý, nhiều quốc gia đã chấp nhận IFRS làm CMKT quốc gia, bắt buộc các công ty niêm yết phải sử dụng các chuẩn mực này trong BCTC của mình. Điều này tạo ra một áp lực cưỡng chế từ phía chính phủ và các cơ quan quản lý tài chính. Đồng thời, DN phải đáp ứng yêu cầu từ các nhà đầu tư, đặc biệt là các nhà đầu tư quốc tế, thường ưa thích các BCTC được lập theo IFRS. Do vậy họ thường gây áp lực lên DN trong việc áp dụng IFRS, nhằm giúp nhà đầu tư có thể có thông tin tài chính nhất quán hoặc so sánh được trên BCTC. Các thị trường tài chính toàn cầu thường yêu cầu sự minh bạch và so sánh được trong các BCTC. Do đó, các công ty đa quốc gia hoặc các công ty muốn thu hút đầu tư nước ngoài có thể cảm thấy áp lực hay động cơ để áp dụng IFRS để nâng cao khả năng cạnh tranh và thu hút vốn. Việc áp dụng IFRS có thể mang lại nhiều lợi ích kinh tế như cải thiện khả năng tiếp cận vốn, giảm chi phí vốn, và nâng cao uy tín tài chính. Những lợi ích này giúp làm gia tăng động cơ áp dụng IFRS cho các DN.

Yếu tố động cơ bắt chước

Tính bắt chước trong lý thuyết đẳng cấu thể chế xuất phát từ phản ứng của tổ chức đối với sự không chắc chắn khi không hiểu rõ hoặc sự không chắc chắn trong môi trường. Áp dụng tính đẳng cấu bắt chước vào trong ngữ cảnh của IFRS đề cập đến xu hướng các công ty điều chỉnh phương pháp kế toán và BCTC của họ để tuân theo IFRS, chủ yếu xuất phát từ động cơ bắt chước từ môi trường bên ngoài hơn là tự nguyện. Động cơ bắt chước ám chỉ đến việc các tổ chức áp dụng IFRS làm theo các công ty đa quốc gia, các DN dẫn đầu hoặc hành động của các đối thủ cạnh tranh trong cùng ngành với mục đích nhằm đạt được sự công nhận của xã hội Phang và Mahzan (2013). Động cơ bắt chước đối với Lê Việt (2020) được tác giả đề cập đến áp lực làm theo các công ty trong cùng ngành, làm theo công ty đầu ngành, làm theo

hình mẫu của các công ty đa quốc gia và áp dụng với mục đích để các công ty con ở nước ngoài áp dụng thống nhất một hệ thống chuẩn mực.

Như vậy, động cơ bắt chước đóng vai trò quan trọng trong việc thúc đẩy các DN áp dụng IFRS, tạo ra một môi trường tài chính minh bạch và nhất quán hơn. Tuy nhiên, để tối ưu hóa lợi ích của IFRS, các DN cần cân nhắc kỹ lưỡng về chi phí và thách thức liên quan, đồng thời đảm bảo rằng việc áp dụng này không chỉ là hình thức mà thực sự cải thiện chất lượng BCTC và quản trị DN.

Yếu tố động cơ quy chuẩn

Tính quy chuẩn trong lý thuyết đẳng cấu thể chế đề cập đến mối quan hệ giữa các chính sách quản lý và nền tảng của nhân viên về trình độ học vấn, kinh nghiệm làm việc và mạng lưới chuyên môn. Mạng lưới chuyên môn có liên quan đến các trường đại học và các hiệp hội nghiệp. Đây là những trung tâm quan trọng (mặc dù thường bị xem nhẹ) trong việc phát triển nhân lực chuyên nghiệp, các cố vấn bên ngoài đáp ứng yêu cầu của các nhà quản lý DN trong các lĩnh vực chức năng khác nhau như tài chính, marketing, kế toán và quản trị nguồn nhân lực Paauwe và Boselie (2003).

Động cơ quy chuẩn trong việc áp dụng IFRS có thể được thực hiện dưới áp lực từ các bên liên quan khác như áp lực từ các CQQLNN, các trường đại học, các tổ chức nghề nghiệp (đặc biệt là vai trò của Hiệp hội nghề nghiệp quốc tế và trong nước), sự tư vấn bởi các công ty kiểm toán. Quá trình tổng quan các nghiên cứu đi trước về tác động của yếu tố Động cơ quy chuẩn đối với việc áp dụng IFRS, NCS nhận thấy nhiều nhà nghiên cứu trong và ngoài nước đã sử dụng yếu tố này cho mô hình nghiên cứu của họ. Các nghiên cứu có thể kể tên đó là Mir và Rahaman (2005), A. Alon (2010), N. Albu và cộng sự (2011), Djatej và cộng sự (2012), Bozkurt và cộng sự (2013), Uyar và Güngörmüş (2013), Phang và Mahzan (2013), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Lê Việt (2020), Boolaky và cộng sự (2020); Damak-Ayadi và cộng sự (2020), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022), Đỗ Khánh Ly (2022)

1.3.3. Yếu tố nhận thức hữu ích, nhận thức bất lợi và sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao.

Lý thuyết hành vi có kế hoạch TPB sử dụng ba yếu tố ảnh hưởng đến ý định và hành vi của cá nhân/doanh nghiệp. Trong ba yếu tố này NCS chỉ kế thừa yếu tố thái độ, mà thái độ bản chất là thể hiện nhận thức của cá nhân/doanh nghiệp theo hai thái cực là tích cực hoặc tiêu cực. Thái độ tích cực có thể hiểu là nhận thức hữu ích trong khi thái độ tiêu cực về bản chất là nhận thức bất lợi. Ngoài ra thái độ còn là sự cảm nhận tích cực hay tiêu cực của nhà quản trị về lợi ích hay bất lợi mà IFRS mang lại. Cảm nhận tích cực dẫn đến sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị đối với việc áp dụng IFRS tại DN.

Yếu tố nhận thức hữu ích

Nhận thức hữu ích là một khái niệm liên quan đến khả năng con người có thể tập trung vào những thông tin và để hiểu thông tin đó có giá trị thực tiễn gì, mang lại lợi ích gì trong việc giải quyết các vấn đề hoặc đưa ra quyết định. Nhận thức hữu ích về IFRS và áp dụng IFRS đối với cá nhân đề cập đến mức độ mà một cá nhân tin rằng việc áp dụng IFRS sẽ cải thiện hiệu suất công việc của cá nhân đó. Nhận thức hữu ích của việc áp dụng IFRS đối với DN được hiểu là các lợi ích và giá trị mà DN nhận được. Cụ thể các lợi ích đó là: IFRS giúp làm tăng khả năng so sánh, tăng tính minh bạch thông tin trên BCTC bởi IFRS là ngôn ngữ kế toán toàn cầu; IFRS giúp việc thu hút vốn nước ngoài trở nên dễ dàng hơn; IFRS giúp giảm thiểu gian lận và các hoạt động bất hợp pháp; IFRS giúp kiểm toán viên thuận lợi hơn trong việc đưa ra báo cáo kiểm toán. Nhận thức hữu ích về việc áp dụng IFRS được NCS tổng kết qua các nghiên cứu của các tác giả như Jermakowicz và Tomaszewski (2006), Rezaee và cộng sự (2010), Moqbel và cộng sự (2013), Oyewo (2015), Simegn (2015), Phan và cộng sự (2018), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Lê Việt (2020), Hassen và Ramakrishna (2020), Đỗ Khánh Ly (2022), La Soa và Duc Cuong (2023).

Yếu tố nhận thức bất lợi

Nhận thức bất lợi là một khái niệm đề cập đến những trạng thái nhận thức hoặc cách suy nghĩ có thể gây hại, làm cản trở sự phát triển hoặc ảnh hưởng tiêu cực đến

quá trình ra quyết định, hành động, và tâm lý của con người. Nhận thức bất lợi về IFRS và áp dụng IFRS đối với cá nhân đề cập đến mức độ mà một cá nhân tin rằng việc áp dụng IFRS sẽ làm cho công việc của họ gặp khó khăn. Đối với DN, nhận thức bất lợi đề cập đến mức độ mà một DN tin rằng việc áp dụng IFRS có thể mang lại các tác động tiêu cực hoặc không mong muốn. Đây có thể là một yếu tố quan trọng ảnh hưởng đến sự từ chối hoặc sự phản đối của DN đối với việc áp dụng một hệ thống chuẩn mực mới như IFRS. Những bất lợi về chi phí lớn cho việc áp dụng, bất lợi về đọc và dịch chuẩn mực, bất lợi về thời gian và tiền bạc, bất lợi về việc đào tạo cho nhân viên về IFRS... góp phần gây khó khăn hơn cho việc áp dụng. Trong nghiên cứu các yếu tố tác động tới việc áp dụng IFRS có nhiều tác giả đề cập đến nhận thức bất lợi, có thể kể đến là Jermakowicz và Tomaszewski (2006), Djatej và cộng sự (2012), Moqbel và cộng sự (2013), Bozkurt và cộng sự (2013), Oyewo (2015), Simegn (2015), Phan và cộng sự (2018), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Hassen và Ramakrishna (2020), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Abonwara và cộng sự (2021), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022), Đỗ Khánh Ly (2022), La Soa và Duc Cuong (2023).

Yếu tố sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao

Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị được hiểu là những hành động và biện pháp mà người quản lý hoặc nhà lãnh đạo trong tổ chức thực hiện để giúp đỡ, hướng dẫn, và tạo điều kiện cho nhân viên đạt được các mục tiêu chung. Vai trò của nhà quản trị không chỉ là quản lý công việc và tài nguyên trong DN mà còn bao gồm việc hỗ trợ đội ngũ để cải thiện năng suất, phát triển kỹ năng và tạo ra môi trường làm việc tích cực. Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị trong DN đối với việc áp dụng IFRS có thể hiểu là thái độ của ban lãnh đạo công ty. Các khía cạnh của sự ủng hộ, hỗ trợ có thể hiểu là thái độ đồng thuận, nhất trí, sự hỗ trợ nhân lực và hỗ trợ về mặt tài chính và thái độ ủng hộ trước những thay đổi do Nhà nước đề xuất liên quan đến áp dụng IFRS. Các nghiên cứu về tác động của yếu tố này tới việc áp dụng IFRS tại DN có thể kể tên là Hà Xuân Thạch và Nguyễn Ngọc Hiệp (2018), Deloitte Việt Nam (2020),

Đỗ Khánh Ly (2022), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Abonwara và cộng sự (2021), La Soa và Duc Cuong (2023)

1.3.4. Yếu tố quy mô doanh nghiệp và chất lượng nguồn nhân lực kế toán

Căn cứ vào nền tảng của lý thuyết đại diện, NCS giải thích cho sự tác động của các yếu tố quy mô DN và yếu tố chất lượng nguồn nhân lực kế toán tới việc áp dụng IFRS. Bên cạnh các yếu tố này thì còn nhiều yếu tố khác như tỷ lệ đòn bẩy, chất lượng kiểm toán viên, sự phân tán quyền sở hữu... cũng được các tác giả trên thế giới nghiên cứu là các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS, thông thường là các nghiên cứu sử dụng nguồn dữ liệu thứ cấp thu thập qua BCTC và báo cáo thường niên.

Yếu tố quy mô DN

Quy mô DN được hầu hết các quốc gia trên thế giới phân chia dựa trên các tiêu chí phân loại như số lượng lao động, doanh thu hàng năm, tổng tài sản hoặc vốn, thị phần, sức ảnh hưởng trên thị trường và tính chất ngành. Tại Việt Nam theo Nghị định số 80/2021/NĐ-CP ngày 26 tháng 8 năm 2021 của Chính phủ về việc hỗ trợ DN nhỏ và vừa. Quy định này dựa trên hai tiêu chí chính hoặc số lượng lao động - doanh thu hoặc số lượng lao động - tổng tài sản của DN (có lưu ý đến tính chất ngành) để phân loại quy mô DN thành DN siêu nhỏ, DN nhỏ và vừa, DN lớn. Trong lĩnh vực kế toán và tài chính, quy mô DN thường được đánh giá dựa trên cả ba chỉ tiêu trên là doanh thu, tổng tài sản và số lượng lao động. Quy mô DN là một yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS, điều đó đã được chứng minh qua nghiên cứu của các tác giả trong và ngoài nước đó là Gassen và Sellhorn (2006), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Şenyigit (2014), Lê Trần Hạnh Phương (2019), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Ta Thu Trang và cộng sự (2020), Abonwara và cộng sự (2021), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022)

Yếu tố chất lượng nguồn nhân lực kế toán

Chất lượng nguồn nhân lực kế toán được hiểu là mức độ mà các kế toán viên đáp ứng các yêu cầu chuyên môn, kỹ năng, và phẩm chất cần thiết để thực hiện các nhiệm vụ kế toán một cách hiệu quả và chính xác. Chất lượng nguồn nhân lực kế toán không chỉ phụ thuộc vào kiến thức và kỹ năng chuyên môn mà còn đòi hỏi kỹ năng

mềm, đạo đức nghề nghiệp, khả năng sử dụng công nghệ, và cam kết học hỏi liên tục. Một đội ngũ kế toán chất lượng cao sẽ giúp DN thực hiện các chức năng kế toán hiệu quả, đưa ra các quyết định chính xác và tuân thủ các quy định pháp luật. Nghiên cứu về tác động của chất lượng nguồn nhân lực kế toán tới việc áp dụng IFRS tại DN đã nhận được nhiều sự quan tâm của các nhà nghiên cứu trong và ngoài nước đó là Simegn (2015), Al-Absy và Ismail (2019), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022).

Dựa vào tổng quan các nghiên cứu của các tác giả trước đây, NCS tổng hợp lại các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại DN theo từng tác giả như sau:

Bảng 1.1: Tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS theo từng tác giả

Tên yếu tố	Các nghiên cứu				Các nghiên cứu trong nước	Các nghiên cứu nước ngoài
	LT tính hợp pháp	LT thể chế	LT hành vi có kế hoạch	LT đại diện		
Tính hợp pháp	X				Trinh và Nguyen (2021)	Mir và Rahaman (2005), Phan (2014), Aburous (2019), Agana và cộng sự (2023), Guerreiro và cộng sự (2012), Vidanage và cộng sự (2023)
Động cơ cưỡng chế		X			Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022), Đỗ Khánh Ly (2022)	Mir và Rahaman (2005), A. Alon (2010), N. Albu và cộng sự (2011), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Djatej và cộng sự (2012), Aburous (2019),

						Damak-Ayadi và cộng sự (2020)
Động cơ bắt chước		X				Phang và Mahzan (2013), Lê Việt (2020)
Động cơ quy chuẩn		X			Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022), Đỗ Khánh Ly (2022)	Mir và Rahaman (2005), A. Alon (2010), N. Albu và cộng sự (2011), Djatej và cộng sự (2012), Bozkurt và cộng sự (2013), Uyar và Güngörmüş (2013), Phang và Mahzan (2013), Boolaky và cộng sự (2020); Damak-Ayadi và cộng sự (2020),
Nhận thức hữu ích			X		Phan và cộng sự (2018), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Lê Việt (2020), Đỗ Khánh Ly (2022), La Soa và Duc Cuong (2023)	Jermakowicz và Tomaszewski (2006), Rezaee và cộng sự (2010), Moqbel và cộng sự (2013), Oyewo (2015), Simegn (2015), Hassen và Ramakrishna (2020)
Nhận thức bất lợi			X		Phan và cộng sự (2018), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Đỗ Khánh Ly (2022), La Soa	Jermakowicz và Tomaszewski (2006), Djatej và cộng sự (2012), Moqbel và cộng sự (2013), Oyewo

					và Duc Cuong (2023)	(2015), Simegn (2015), Hassen và Ramakrishna (2020)
Quy mô DN				X	Lê Trần Hạnh Phương (2019), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Ta Thu Trang và cộng sự (2020), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022)	Gassen và Sellhorn (2006), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Şenyigit (2014), Abonwara và cộng sự (2021)
Chất lượng nguồn nhân lực kế toán				X	Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022)	Simegn (2015), Al-Absy và Ismail (2019)
Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao			X	X	Hà Xuân Thạch và Nguyễn Ngọc Hiệp (2018), Deloitte Việt Nam (2020), Đỗ Khánh Ly (2022), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), La Soa và Duc Cuong (2023)	Abonwara và cộng sự (2021)

Tiểu kết chương 1

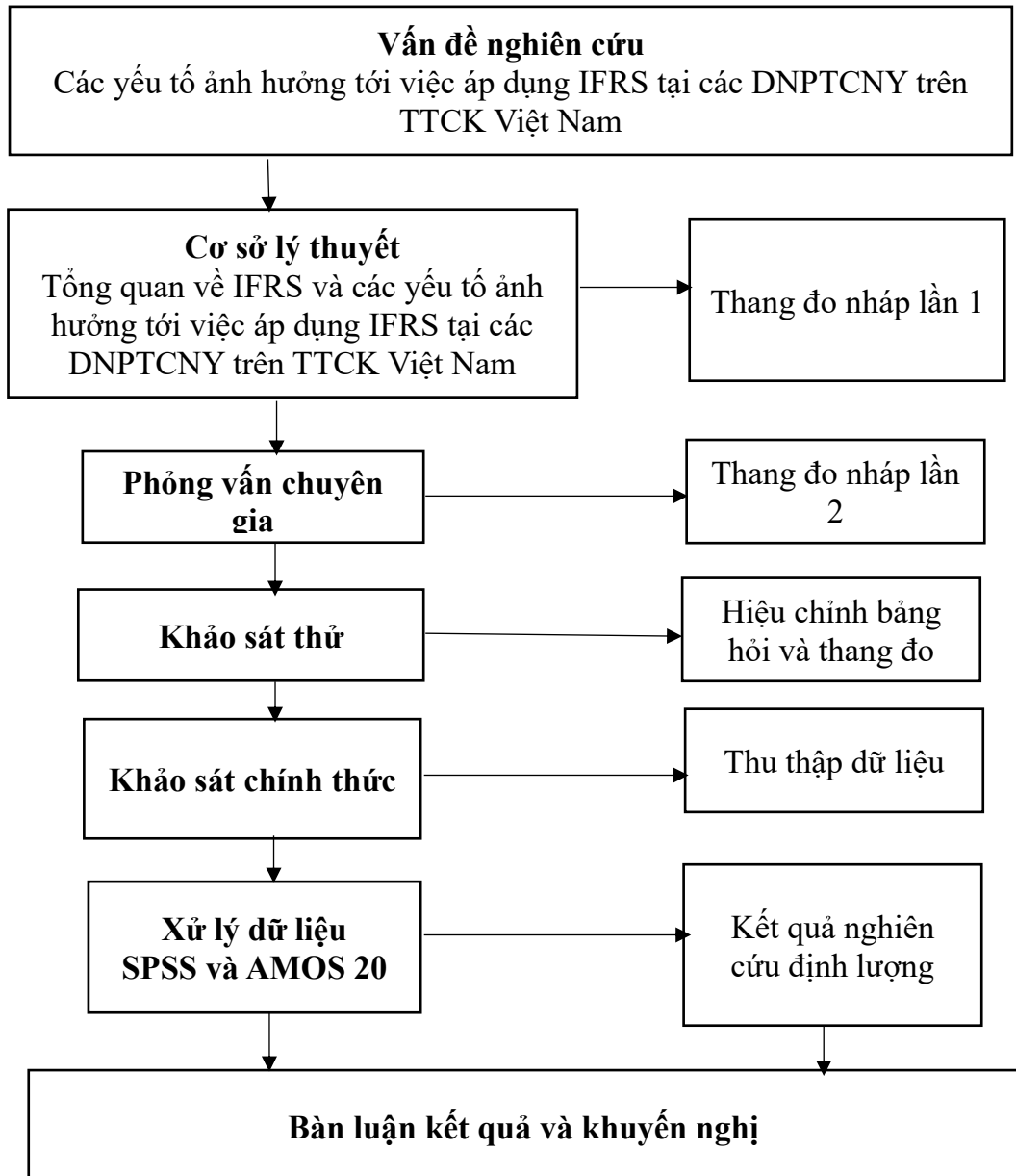
Chương 1 của luận án đã nêu khái quát các vấn đề liên quan đến lịch sử hình thành và phát triển IFRS, nội dung, cấu trúc của hệ thống IFRS và đặc điểm của IFRS cũng như lợi ích của việc áp dụng IFRS tại các DN. Ngoài ra, NCS cũng đã nêu được những lý thuyết nền quan trọng và phù hợp với việc nghiên cứu áp dụng IFRS tại các DN gắn với bối cảnh tại Việt Nam. Các lý thuyết được vận dụng trong nghiên cứu bao gồm lý thuyết tính hợp pháp, lý thuyết thể chế, lý thuyết hành vi có kế hoạch TPB và lý thuyết đại diện. Dựa trên lý thuyết nền, NCS đã đề xuất các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DN. Đó là các yếu tố tính hợp pháp; động cơ cưỡng chế; động cơ bất chước; động cơ quy chuẩn; nhận thức hữu ích; nhận thức bất lợi; quy mô DN; chất lượng nguồn nhân lực kế toán và sự ủng hộ, hỗ trợ của nhà quản trị cấp cao trong DN.

CHƯƠNG 2: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

2.1. Thiết kế nghiên cứu

2.1.1. Quy trình nghiên cứu

Nghiên cứu luận án được chia thành 2 giai đoạn: Nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng.



Hình 2.1: Quy trình nghiên cứu của luận án

*** Giai đoạn 1: Nghiên cứu định tính**

Mục đích của nghiên cứu định tính là tổng hợp các yếu tố ảnh hưởng từ nghiên cứu, hình thành mô hình nghiên cứu, xây dựng giả thuyết, thiết lập bảng hỏi và thang đo. Để thực hiện được, NCS thực hiện theo các bước sau:

+ Bước 1, thu thập tài liệu bao gồm thu thập tài liệu liên quan đến tổng quan nghiên cứu để tổng hợp, phân tích, đánh giá, phân loại hình thành nên khung lý thuyết. Để tổng quan nghiên cứu, NCS sử dụng phương pháp nghiên cứu tại bàn. Nghiên cứu tại bàn là phương pháp nghiên cứu mà các thông tin cần thu thập là dữ liệu thứ cấp. Đó là dữ liệu đã được thu thập và xử lý cho mục đích nào đó trước đây và được tiếp tục sử dụng cho nghiên cứu của mình. Áp dụng phương pháp nghiên cứu tại bàn trong đề tài này nhằm thu thập tài liệu về lợi ích và bất lợi áp dụng IFRS, tình hình áp dụng, các đặc điểm DNPTCNY, các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS của DN.

+ Bước 2: Từ khung lý thuyết xây dựng mô hình và thang đo nháp, thực hiện phỏng vấn sâu để hoàn chỉnh thang đo. Kết quả ở bước 1 giúp NCS xây dựng mô hình và thang đo nháp. Sau đó, NCS tiến hành phỏng vấn chuyên gia để sàng lọc, lựa chọn các yếu tố và quyết định các mối liên hệ của mô hình thực nghiệm.

*** Giai đoạn 2: Nghiên cứu định lượng**

Mục đích của nghiên cứu định lượng của luận án là thu thập và phân tích dữ liệu dưới dạng số liệu để kiểm định giả thuyết về các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS. Từ đó NCS đưa ra các kết luận và khuyến nghị dựa trên nghiên cứu thực nghiệm. Để thực hiện nghiên cứu định lượng, NCS sử dụng công cụ xử lý dữ liệu khảo sát bằng phần mềm SPSS 20.0 và Amos 24.0 nhằm tính toán các kết quả nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTC niêm yết. Các bước thực hiện gồm:

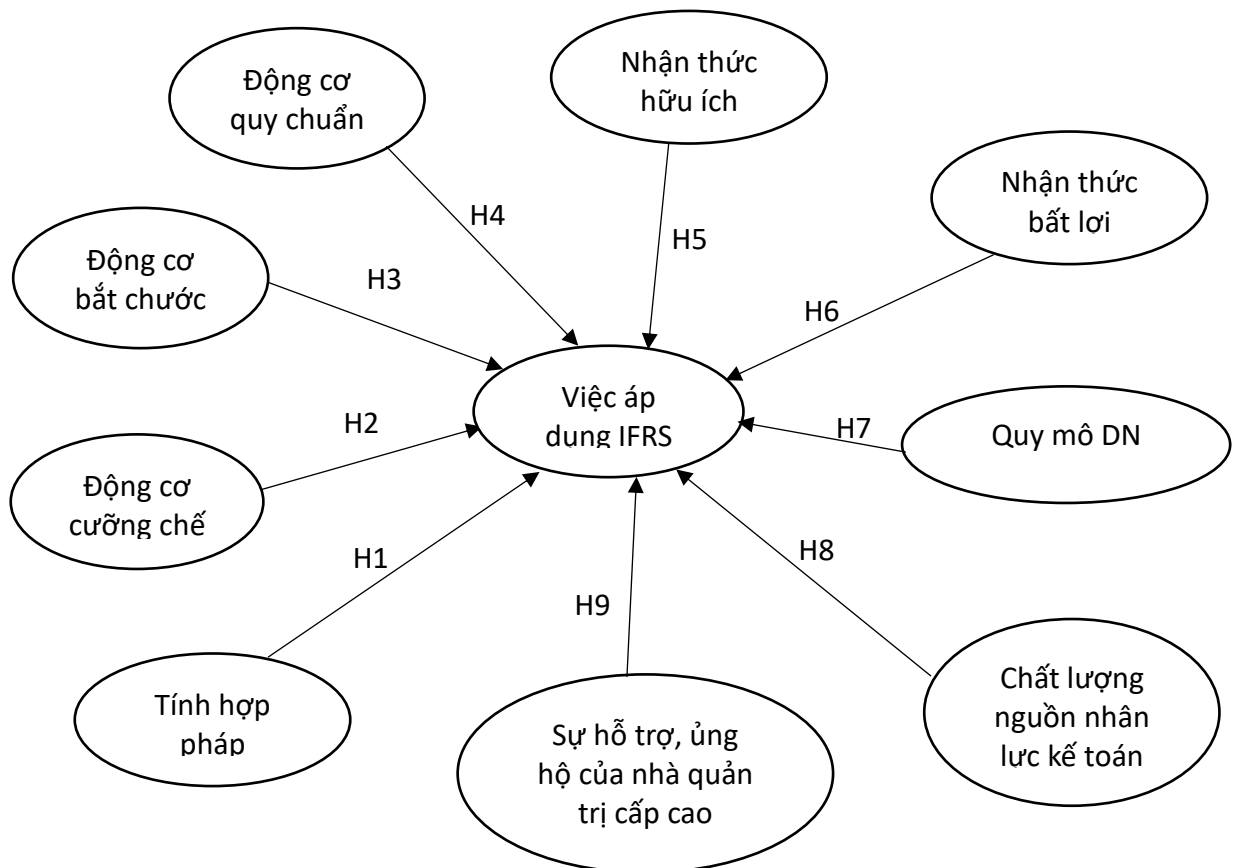
+ Bước 1: thực hiện thống kê mô tả
 + Bước 2: đánh giá độ tin cậy thang đo (Cronbach alpha)
 + Bước 3: phân tích nhân tố khám phá (EFA)
 + Bước 4: phân tích nhân tố khẳng định (CFA), đánh giá độ tin cậy tổng hợp, giá trị hội tụ và giá trị phân biệt và kiểm định giả thuyết nghiên cứu.

+ Bước 5: thực hiện kiểm định sự khác biệt bằng phân tích cấu trúc đa nhóm

2.1.2. Mô hình và giả thuyết nghiên cứu đề xuất

Mô hình nghiên cứu của luận án được hình thành dựa trên các lý thuyết nền tảng như lý thuyết tính hợp pháp, lý thuyết thể chế/đẳng cấu thể chế, lý thuyết hành

vi dụ định và lý thuyết đại diện kết hợp với việc tổng quan các nghiên cứu tiền nhiệm trong và ngoài nước cùng chủ đề. Từ bảng tổng hợp các yếu tố nghiên cứu trước đây trong chương 1 (bảng 1.1), có nhiều yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS trong DN tùy thuộc vào cách tiếp cận và bối cảnh nghiên cứu. NCS lựa chọn phân chia các yếu tố thành nhóm yếu tố vi mô và yếu tố vĩ mô. Đây cũng là cách phân chia có tính truyền thống và kế thừa từ các công trình khoa học trước đây, do vậy NCS cũng lựa chọn cách phân loại này để đưa vào mô hình nghiên cứu. Theo đó, nhóm yếu tố vĩ mô bao gồm tính hợp pháp, động cơ cưỡng chế, động cơ bắt chước và động cơ quy chuẩn. Nhóm yếu tố vi mô bao gồm nhận thức hữu ích, nhận thức bất lợi, quy mô DN, chất lượng nguồn nhân lực kế toán, sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao. Bên cạnh đó, các yếu tố được lựa chọn xem xét và đưa vào mô hình đều cần thỏa mãn là có thang đo rõ ràng, đã được kiểm chứng ở các nghiên cứu trước đây. Điều này đảm bảo mô hình nghiên cứu được xây dựng có cả cơ sở khoa học lẫn cơ sở thực nghiệm.



Hình 2.2: Mô hình nghiên cứu đề xuất

Nguồn: NCS tự tổng hợp

Mô hình nghiên cứu đề xuất của NCS được hình thành gồm có 1 biến phụ thuộc và 9 biến độc lập với 9 giả thuyết được phát biểu như sau:

H1: Tính hợp pháp ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam.

H2: Động cơ cưỡng chế ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

H3: Động cơ bắt chước ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

H4: Động cơ quy chuẩn ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

H5: Nhận thức hữu ích ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

H6: Nhận thức bất lợi ảnh hưởng ngược chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

H7: Quy mô DN ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

H8: Chất lượng nguồn nhân lực kế toán ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

H9: Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

2.1.3. Xây dựng thang đo nháp các yếu tố trong mô hình

Xây dựng thang đo nháp trong nghiên cứu định lượng là một quá trình quan trọng để đảm bảo tính hợp lệ và độ tin cậy của các kết quả nghiên cứu. Quá trình này thường bao gồm các bước như xác định khái niệm cần đo lường, chọn loại thang đo phù hợp, xây dựng chỉ báo. Trong nội dung này, NCS xây dựng thang đo nháp đối với các biến độc lập và biến phụ thuộc. Khi xây dựng thang đo NCS luôn đối chiếu với thang đo của nhiều tác giả để đảm bảo việc kế thừa số biến quan sát theo số đông

các tác giả. Sau đó, biến quan sát được điều chỉnh về mặt từ ngữ đảm bảo tính dễ hiểu, rõ ràng.

2.1.3.1. Xây dựng thang đo nháp đối với biến phụ thuộc

Lĩnh vực về khoa học hành vi DN còn thiếu một định nghĩa lý thuyết về đo lường việc áp dụng IFRS. Vì vậy trước khi có thể đo lường được việc áp dụng IFRS trong DN cần phải xây dựng một cách hệ thống các cách tiếp cận phù hợp. Trải qua hơn 20 năm nghiên cứu về IFRS, đã có nhiều nghiên cứu tiếp cận để đo lường IFRS. Theo lập luận của NCS thì việc đo lường áp dụng IFRS có thể được phân chia thành 2 cách tiếp cận, đó là cách tiếp cận đo lường trực tiếp và cách tiếp cận đo lường gián tiếp.

** Cách tiếp cận đo lường trực tiếp tới việc áp dụng IFRS*

Theo cách tiếp cận này loại thang đo việc áp dụng IFRS là loại thang đo nhị phân hoặc loại thang đo định danh.

Loại thang đo nhị phân là loại thang đo có 2 giá trị là 0 và 1, trong đó 0 là DN chưa áp dụng và 1 là đã áp dụng. Diễn hình của việc tiếp cận đo lường này là các nghiên cứu về việc áp dụng IFRS, mức độ sẵn sàng IFRS hay ý định áp dụng IFRS đứng trên góc độ một quốc gia hoặc các nghiên cứu đa quốc gia. Các nghiên cứu sử dụng thang đo nhị phân thường là các nghiên cứu đến từ các tác giả thuộc Liên minh châu Âu, nơi tất cả các quốc gia thành viên yêu cầu IFRS cho BCTC hợp nhất của các công ty niêm yết. Hoặc tại Úc, nơi áp dụng hoàn toàn IFRS với một số sửa đổi địa phương nhỏ hay tại Canada áp dụng hoàn toàn IFRS cho các thực thể có trách nhiệm công khai. Diễn hình cho các nghiên cứu này là Zeghal và Mhedhbi (2006), Gassen và Sellhorn (2006), N. Albu và cộng sự (2011), Shima và Yang (2012), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Guerreiro và cộng sự (2012), Şenyiğit (2014), Zehri và Chouaibi (2013), Pricope (2016), Damak-Ayadi và cộng sự (2020), Ta Thu Trang và cộng sự (2020). Ưu điểm của thang nhị phân này là đơn giản hóa việc đánh giá mức độ áp dụng IFRS, đặc biệt hữu ích cho quá trình phân tích nhanh, phục vụ mục tiêu ra quyết định và phù hợp với các nghiên cứu tại các quốc gia phát triển và có thực hiện thống kê định kỳ.

Bên cạnh loại thang đo nhị phân thì loại thang đo định danh cũng có thể áp dụng cho các nghiên cứu đo lường việc áp dụng IFRS. Nghiên cứu này thường được áp dụng ở quy mô quốc gia hoặc đa quốc gia. Trong đó giá trị 0 tương ứng với quốc gia không cho phép; 1 là quốc gia cho phép; 2 là quốc gia yêu cầu một số các công ty; và 3 là quốc gia yêu cầu tất cả các công ty. Điển hình cho nghiên cứu này là Boolaky và cộng sự (2020).

Ngoài ra, cũng có 1 cách tiếp cận loại thang đo tương tự trong các nghiên cứu về việc chuyển đổi áp dụng IFRS. Tác giả nghiên cứu đã phân chia thành các nhóm, trong đó nhóm 0 là các công ty chưa bắt đầu quá trình chuyển đổi và chưa đánh giá tác động của IFRS. Nhóm 1 là các công ty chưa bắt đầu chuyển đổi, nhưng đã có một quá trình đánh giá về IFRS, nhóm 2 là các công ty đã bắt đầu quá trình chuyển đổi và đang trong quá trình đánh giá, nhóm 3 là các công ty đã bắt đầu quá trình chuyển đổi và đã hoàn thành đánh giá tác động của IFRS, nhóm 4 là các công ty sử dụng cả chuẩn mực quốc gia và US GAAP, nhóm 5 là các công ty sử dụng chuẩn mực quốc gia và IFRS. Điển hình cho nghiên cứu này là Guerreiro và cộng sự (2008),.

** Cách tiếp cận đo lường gián tiếp tới việc áp dụng IFRS*

Cách tiếp cận đo lường gián tiếp tới việc áp dụng IFRS được thực hiện đo lường theo thái độ, ý kiến hoặc nhận thức của người khảo sát về ý định áp dụng IFRS. Các nghiên cứu này thường xét trên phạm vi DN, các tác giả chọn loại thang đo Likert 5 điểm hoặc 7 điểm. Các nghiên cứu này thường được thực hiện tại các nước Châu Á, điển hình là các nhà nghiên cứu của Đông Nam Á như Phang và Mahzan (2013), Djatej và cộng sự (2012), Bozkurt và cộng sự (2013), Oyewo (2015), Moqbel và cộng sự (2013), Simegn (2015), Al-Absy và Ismail (2019), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Hassen và Ramakrishna (2020), Lê Việt (2020), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Trinh và Nguyen (2021), Abonwara và cộng sự (2021), Vidanage và cộng sự (2023), Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022)

Cách đo lường này phù hợp và có xu hướng gia tăng trong các nghiên cứu gần đây bởi vì các thống kê về việc áp dụng IFRS tại các DN Việt Nam còn thiếu hụt, manh mún chưa tương thích với quốc tế. Cho nên việc đo lường trực tiếp bằng giá trị

0,1 đường như chỉ phù hợp với những quốc gia phát triển, nơi mà hoạt động thống kê được hoạt động một cách rõ ràng định kỳ. Trong khi đó, với một nước đang phát triển như Việt Nam thì điều này gần như không khả thi. Dựa trên căn cứ lập luận trên, NCS đã lựa chọn xây dựng thang đo “Việc áp dụng IFRS” theo Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) và Deloitte Việt Nam (2020) với các chỉ báo cụ thể trong bảng sau:

Bảng 2.1: Thang đo nháp lần 1 “Việc áp dụng IFRS”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
Việc áp dụng IFRS		
1	DN của tôi đã chuẩn bị đầy đủ nguồn lực để áp dụng IFRS	Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022)
2	DN của tôi đã chuẩn bị đầy đủ nhân lực để áp dụng IFRS	Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022)
3	DN của tôi đã áp dụng IFRS (áp dụng đầy đủ hoặc áp dụng bút toán chuyển đổi)	Deloitte Việt Nam (2020)

Nguồn: NCS tự tổng hợp

2.1.3.2. Xây dựng thang đo nháp đối với biến độc lập

* **Thang đo nháp yếu tố tính hợp pháp**

Tính hợp pháp được hiểu là sự thừa nhận và chấp nhận của xã hội đối với các hành động và sự tồn tại của một tổ chức. Theo đó các tổ chức cần phải hoạt động phù hợp với các giá trị, chuẩn mực và kỳ vọng của xã hội để được xem là hợp pháp. Tính hợp pháp được NCS khảo luận trong tổng quan nghiên cứu của nhiều tác giả. Đầu tiên phải kể đến là nghiên cứu của Guerreiro và cộng sự (2012) được đăng trên tạp chí của nhà xuất bản Elsevier được xếp hạng Scopus Q1 khi tác giả sử dụng thuật ngữ này trong nghiên cứu áp dụng tự nguyện IFRS đối với các công ty lớn chưa niêm yết tại Thổ Nhĩ Kỳ cho thấy mối quan hệ chặt chẽ giữa tính hợp pháp và việc áp dụng tự nguyện IFRS. Guerreiro và cộng sự (2012) cho rằng việc tuân thủ IFRS trong các BCTC thực sự nâng cao uy tín của các công ty. Ngoài Guerreiro và cộng sự (2012), còn có các tác giả khác như Mir và Rahaman (2005), Phan (2014), Aburous (2019), Trinh và Nguyen (2021), Agana và cộng sự (2023) và gần đây nhất là Vidanage (2023)

cũng đề cập đến thuật ngữ này. Hầu hết các tác giả đề cập rằng, yếu tố tính hợp pháp khi DN áp dụng IFRS nhằm nâng cao thương hiệu của mình trong mắt các đối thủ cạnh tranh và các nhà bên liên quan, tăng cường hình ảnh trên TTCK và ban hành các chính sách tốt hướng về lợi ích cho cổ đông của DN. Về xây dựng chỉ báo cho thang đo, NCS kế thừa thang đo của Phan (2014) và Alexiou và Wiggins (2018) mà không sử dụng thang đo của Guerreiro và cộng sự (2012). Lý do cho lựa chọn này là vì yếu tố tính hợp pháp của Guerreiro và cộng sự (2012) được xây dựng theo thang đo nhị phân thay vì thang đo Likert như của các tác giả Phan (2014) và Alexiou và Wiggins (2018). Dựa trên lập luận trên, yếu tố tính hợp pháp được NCS xây dựng với 4 biến quan sát như sau:

Bảng 2.2: Thang đo nháp lần 1 “Tính hợp pháp”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
Tính hợp pháp		
1	DN mong muốn nâng cao hình ảnh, thương hiệu của DN	Phan (2014)
2	DN mong muốn phục vụ lợi ích của cổ đông thông qua chính sách tốt của mình	Phan (2014), Alexiou và Wiggins (2018)
3	DN mong muốn tăng cường hình ảnh trên TTCK	Phan (2014)
4	DN mong muốn tạo giá trị cho các bên liên quan	Alexiou và Wiggins (2018)
5	DN mong muốn đầu tư ra nước ngoài	Phan (2014)

Nguồn: NCS tự tổng hợp

*** Thang đo nháp yếu tố động cơ cưỡng chế**

Động cơ cưỡng chế đối với việc áp dụng IFRS tại DN ám chỉ đến sự tuân thủ các quy định của pháp luật khi quốc gia đó ép buộc hoặc bắt buộc DN áp dụng. Các yếu tố cấu tạo nên động cơ cưỡng chế nói chung và trong nghiên cứu về IFRS nói riêng bao gồm các quy định pháp lý, áp lực từ thị trường tài chính, yêu cầu từ các nhà đầu tư hay các lợi ích kinh tế cho chính DN.

Qua tổng quan các tài liệu liên quan đến đề tài, có rất nhiều nghiên cứu đề cập đến động cơ cưỡng chế có thể kể đến như N. Albu và cộng sự (2011), Djatej và cộng sự (2012), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Damak-Ayadi và cộng sự (2020), Aburous (2019), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), đặc biệt là nghiên cứu của Phang và Mahzan (2013) với bài đăng trên tạp chí thuộc danh mục Scopus Q3 (tính đến hết năm 2023) được rất nhiều nhà nghiên cứu về IFRS kế thừa và phát triển cho thang đo này. NCS kế thừa 5/7 biến quan sát trong thang đo của Phang và Mahzan (2013). Hai biến quan sát không phù hợp với bối cảnh nghiên cứu nên NCS loại đi (bối cảnh hiện tại tại Việt Nam chưa áp dụng bắt buộc, trong khi bối cảnh nghiên cứu của nhóm tác giả tại Malaysia đã bắt buộc áp dụng IFRS). Do vậy, yếu tố động cơ cưỡng chế được cấu tạo từ 5 biến quan sát với các phát biểu lần lượt như sau:

Bảng 2.3: Thang đo nháp lần 1 “Động cơ cưỡng chế”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
Động cơ cưỡng chế		
1	DN phải tuân thủ yêu cầu lập BCTC theo IFRS	Phang và Mahzan (2013)
2	DN đáp ứng nhu cầu của các nhà đầu tư, đặc biệt là nhà đầu tư nước ngoài	
3	DN đáp ứng nhu cầu hoạt động kinh doanh ở nước ngoài	
4	Áp dụng IFRS giúp DN hạn chế việc phải đính chính nội dung trong thuyết minh BCTC	
5	Áp dụng IFRS giúp DN tránh việc bị công ty kiểm toán không đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần	

Nguồn: NCS tự tổng hợp

*** Thang đo nháp yếu tố Động cơ bắt buộc**

Động cơ bắt buộc trong ngữ cảnh áp dụng IFRS là một khía cạnh quan trọng trong lĩnh vực kế toán và quản lý tài chính. Thuật ngữ này xuất hiện khi các DN hoặc tổ chức cảm thấy cần phải áp dụng và làm theo các đối thủ cạnh tranh hoặc các DN

dẫn đầu trong ngành để duy trì tính cạnh tranh hoặc phù hợp với chuẩn mực chung của thị trường.

Nghiên cứu về động cơ bắt chước trong việc áp dụng IFRS cũng được nhiều tác giả đề cập đến như Phang và Mahzan (2013), Lê Việt (2020). Phang và Mahzan (2013) đã đề cập đến thuật ngữ này với các 5 chỉ báo đó là DN cần làm theo các thông lệ và chính sách của các công ty trong cùng ngành ngành; tham khảo các thực tiễn và chính sách của các tổ chức hàng đầu trong ngành; làm theo các thông lệ của các công ty đa quốc gia trên thế giới; cho phép các công ty con áp dụng một bộ chuẩn mực duy nhất và áp dụng IFRS mang lại lợi ích cho công ty. Ở thang đo này NCS kế thừa 4 biến quan sát và loại đi 1 biến quan sát đó là “áp dụng IFRS mang lại lợi ích cho công ty” do bị trùng lặp với thang đo nhận thức hữu ích.

Bảng 2.4: Thang đo nháp lần 1 “Động cơ bắt chước”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
Động cơ bắt chước		
1	DN tuân thủ các thông lệ và chính sách của các công ty trong cùng ngành	Phang và Mahzan (2013), Lê Việt (2020)
2	DN tham khảo thực tiễn và chính sách của các công ty đi đầu trong ngành	
3	DN thực hiện theo thông lệ của các công ty đa quốc gia trên thế giới	
4	DN muốn các công ty con ở nước ngoài áp dụng một bộ chuẩn mực duy nhất	

Nguồn: NCS tự tổng hợp

*** Thang đo nháp yếu tố Động cơ quy chuẩn**

Trong nghiên cứu về IFRS, động cơ quy chuẩn là yếu tố thúc đẩy các doanh nghiệp và tổ chức áp dụng IFRS dựa trên các chuẩn mực, giá trị và niềm tin về đạo đức và trách nhiệm xã hội bởi các tổ chức nghề nghiệp, cơ quan quản lý và các chuẩn mực xã hội. Động cơ quy chuẩn trong các nghiên cứu áp dụng IFRS xét trên phương diện 1 quốc gia được các tác giả nhắc đến vai trò của các tổ chức bên ngoài như Ngân

hàng Thế giới WB và quỹ tiền tệ quốc tế IMF. Còn đối với nghiên cứu IFRS xét trên góc độ DN được hiểu là vai trò của cơ quan quản lý Bộ Tài chính, các trường đại học, các tổ chức nghề nghiệp (bao gồm các hiệp hội nghề nghiệp kế toán kiểm toán) và các công ty kiểm toán độc lập trong việc tư vấn về lợi ích của IFRS hoặc tổ chức đào tạo chuyên sâu các chứng chỉ về IFRS.

Quá trình tổng quan các nghiên cứu đi trước về tác động của yếu tố động cơ quy chuẩn đối với việc áp dụng IFRS, NCS nhận thấy nhiều nhà nghiên cứu trong và ngoài nước đã sử dụng yếu tố này cho mô hình nghiên cứu của họ. Các nghiên cứu ở nước ngoài có thể kể tên đó là Mir và Rahaman (2005), N. Albu và cộng sự (2011), Djatej và cộng sự (2012), Phang và Mahzan (2013), Bozkurt và cộng sự (2013), Uyar và Güngörmüş (2013), Boolaky và cộng sự (2020); Damak-Ayadi và cộng sự (2020) và các nghiên cứu trong nước đó là Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Lê Việt (2020) và Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022). Để xây dựng thang đo cho yếu tố động cơ quy chuẩn, NCS đã kế thừa thang đo này của Phang và Mahzan (2013) bởi đây là nghiên cứu về áp dụng IFRS tại DNNY, rất phù hợp với đề tài mà NCS đang nghiên cứu. Phang và Mahzan (2013) không chỉ xây dựng thang đo này dựa trên vai trò của các tổ chức nghề nghiệp, mà còn đề cập đến vai trò của các công ty kiểm toán độc lập và Hội đồng CMKT Malaysia đối với việc áp dụng IFRS. Đồng thời, NCS cũng tiến hành đối chiếu với thang đo của các tác giả trong nước như Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu tại Việt Nam. Với các luận giải trên, thang đo động cơ quy chuẩn được NCS xây dựng với 4 biến quan sát sau:

Bảng 2.5: Thang đo nháp lần 1 “Động cơ quy chuẩn”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
1	Cục quản lý giám sát kế toán, kiểm toán - Bộ Tài chính tổ chức tọa đàm, hội thảo về IFRS	Phang và Mahzan (2013), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022)
2	Các trường đại học đã tích hợp IFRS trong chương trình đào tạo	
3	Các tổ chức nghề nghiệp đã cung cấp các khóa đào tạo về IFRS	

4	Các công ty kiểm toán độc lập tư vấn về IFRS	
---	--	--

Nguồn: NCS tự tổng hợp

*** Thang đo nhập yếu tố “Nhận thức hữu ích”**

Việc áp dụng IFRS đem lại nhiều lợi ích cho DN như đã nêu ở trên. Nghiên cứu về nhận thức hữu ích tác động đến việc áp dụng IFRS được NCS tổng kết qua các nghiên cứu của các tác giả như Rezaee và cộng sự (2010), Moqbel và cộng sự (2013), Oyewo (2015), Phan và cộng sự (2018), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Lê Việt (2020), Hassen và Ramakrishna (2020), La Soa và Duc Cuong (2023). Về xây dựng thang đo Nhận thức hữu ích, NCS đã kế thừa chủ yếu từ nghiên cứu của Rezaee và cộng sự (2010) có đối chiếu với nghiên cứu của Lê Việt (2020), bởi hầu hết các tác giả sau đó cũng đều kế thừa từ thang đo của tác giả này. Rezaee và cộng sự (2010) xây dựng thang đo nhận thức hữu ích với 9 biến quan sát, NCS chỉ kế thừa 6 biến quan sát do nghiên cứu của Rezaee và cộng sự (2010) về áp dụng IFRS xét trên phạm vi áp dụng quốc gia, trong khi phạm vi nghiên cứu của đề tài này xét trên phạm vi DN. Tổng hợp lại, thang đo Nhận thức hữu ích được phát biểu như sau:

Bảng 2.6: Thang đo nhập lần 1 “Nhận thức hữu ích”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
1	IFRS được coi là ngôn ngữ chung của toàn cầu về kế toán	Rezaee và cộng sự (2010) Lê Việt (2020)
2	IFRS làm tăng khả năng so sánh của BCTC giữa các DN	
3	IFRS giúp cho việc thu hút vốn nước ngoài trở nên dễ dàng hơn	
4	IFRS tạo sự thống nhất trong BCTC toàn cầu bao gồm cả báo cáo kiểm toán	
5	IFRS giúp giảm thiểu rào cản cạnh tranh toàn cầu về vốn	
6	IFRS giúp cho kiểm toán viên đưa ra đánh giá chất lượng hơn	

Nguồn: NCS tự tổng hợp

*** Thang đo nháp yếu tố Nhận thức bất lợi**

Nhận thức bất lợi khi áp dụng IFRS có thể hiểu là những khó khăn và những thách thức mà DN cảm nhận được bên cạnh những nhận thức về lợi ích. Trong nghiên cứu các yếu tố tác động tới việc áp dụng IFRS có nhiều tác giả đề cập đến nhận thức bất lợi, có thể kể đến là C. N. Albu và Albu (2010), Djatej và cộng sự (2012), Moqbel và cộng sự (2013), Oyewo (2015), Simegn (2015), Phan và cộng sự (2018), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Hassen và Ramakrishna (2020), Deloitte Việt Nam (2020), La Soa và Duc Cuong (2023).

Khi xây dựng thang đo NCS đã kế thừa 3 biến quan sát của Uyar và Güngörmüş (2013), Oyewo (2015) với các phát biểu là BCTC dựa trên IFRS thì tốn kém thời gian và chi phí hơn so với các khuôn mẫu hoặc chuẩn mực khác, chi phí cho đào tạo nhân viên, chi phí cho đầu tư công nghệ để chuẩn bị BCTC theo IFRS cao. Tuy nhiên do 2 biến quan sát chi phí cho đào tạo nhân viên và chi phí về công nghệ có nội dung giống nhau, nên NCS gộp lại thành 1 biến quan sát. Ngoài ra, NCS kế thừa và bổ sung thêm 2 biến quan sát của Moqbel và cộng sự (2013) và điều chỉnh về mặt ngữ nghĩa cho phù hợp với bối cảnh Việt Nam xuất phát từ sự thiếu hụt các hướng dẫn từ Bộ Tài chính và sự thiếu hụt về trình độ học vấn, hiểu biết và kinh nghiệm của người lập BCTC theo IFRS. Bên cạnh đó để đảm bảo thang đo có tính phủ đầy, NCS kế thừa 1 biến quan sát của Deloitte Việt Nam (2020) về sự thiếu hụt cơ sở đo lường giá trị hợp lý, 1 biến quan sát của C. N. Albu và Albu (2010) và Phan và cộng sự (2018) với nhận định về tính chất phức tạp của một số chuẩn mực IFRS. IFRS luôn yêu cầu mọi người phải có sự hiểu biết sâu sắc, kỹ năng phân tích và tính toán phức tạp cũng như khả năng áp dụng các phán đoán và ước tính kế toán một cách chính xác. Tổng hợp lại, thang đo nháp nhận thức bất lợi được NCS xây dựng với 6 chỉ báo được phát biểu như sau:

Bảng 2.7: Thang đo nháp lần 1 “Nhận thức bất lợi”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
1	BCTC dựa trên IFRS thì tốn nhiều thời gian và chi phí hơn so với các khuôn mẫu hoặc chuẩn mực khác	Oyewo (2015)
2	Chi phí cho đào tạo nhân viên kế toán, chi phí về công nghệ và phần mềm để chuẩn bị BCTC theo IFRS cao	Oyewo (2015)
3	Sự thiếu hụt cơ sở đo lường về giá trị hợp lý	Deloitte Việt Nam (2020)
4	Sự thiếu hụt về trình độ học vấn, hiểu biết và kinh nghiệm của người lập BCTC theo IFRS	Moqbel và cộng sự (2013)
5	Sự thiếu hướng dẫn về IFRS	Moqbel và cộng sự (2013)
6	Tính chất phức tạp của một số chuẩn mực IFRS (như kiểm tra suy giảm giá trị trong IAS 36)	Phan và cộng sự (2018)

Nguồn: NCS tự tổng hợp

*** Thang đo nháp yếu tố Quy mô**

Các nghiên cứu xem xét tác động của yếu tố quy mô tới việc áp dụng IFRS được NCS trình bày trong tổng quan tài liệu với rất nhiều tác giả trong và ngoài nước. Hầu hết các nhà nghiên cứu nước ngoài đưa yếu tố quy mô vào trong mô hình nghiên cứu của mình dưới góc độ nghiên cứu áp dụng bắt buộc IFRS tại quốc gia đó hoặc cụ thể hơn đối với loại hình DNNY. Các nghiên cứu này đo lường quy mô DN bằng logarit tổng tài sản. Điển hình cho nghiên cứu này là các tác giả Gassen và Sellhorn (2006), Sharif (2010), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Şenyigit (2014), Al-Absy và Ismail (2019) và Abonwara và cộng sự (2021). Trong khi đó các nhà nghiên cứu cùng lĩnh vực này tại Việt Nam thì chia thành 2 hướng nghiên cứu. Hướng thứ nhất, nghiên cứu áp dụng IFRS sử dụng dữ liệu thứ cấp, các tác giả tại Việt Nam đo lường quy mô DN tương tự như các tác giả trên thế giới, đó là dựa trên tổng tài sản, sau đó thực hiện thuật toán logarit để tính được quy mô DN. Điển hình cho cách đo lường này là nghiên cứu của Lê Trần Hạnh Phương (2019), Ta Thu Trang và cộng sự (2020).

Hướng thứ hai, nghiên cứu về IFRS trong bối cảnh áp dụng tự nguyện hiện nay, các nhà nghiên cứu Nguyễn Thị Kim Cúc và Nguyễn Lê Văn Khanh (2017), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) đo lường quy mô DN bằng việc sử dụng thang đo Likert với các chỉ báo liên quan đến tổng tài sản, doanh thu và số lượng lao động. Trong nghiên cứu này, NCS cũng kế thừa thang đo quy mô DN dựa trên cảm nhận của người được khảo sát tại DN với 3 biến quan sát của tác giả Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), cụ thể như sau:

Bảng 2.8: Thang đo nháp lần 1 “Quy mô DN”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
1	Tổng tài sản càng lớn càng tạo động lực cho các DN áp dụng IFRS	Nguyễn Thị Ánh Linh (2019)
2	Doanh thu càng cao càng tạo động lực cho các DN áp dụng IFRS	
3	Số lượng lao động càng nhiều càng tạo động lực cho các DN áp dụng IFRS	

Nguồn: NCS tự tổng hợp

*** Thang đo nháp yếu tố Chất lượng nguồn nhân lực kế toán**

Nghiên cứu về tác động của chất lượng nguồn nhân lực kế toán tới việc áp dụng IFRS tại DN có thể nói đã nhận được nhiều sự quan tâm của các nhà nghiên cứu trong và ngoài nước đó là Simegn (2015), Al-Absy và Ismail (2019), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) với tên yếu tố có thể là nguồn lực kế toán, năng lực kế toán viên hoặc năng lực người làm kế toán. Tuy nhiên theo NCS thuật ngữ đó chưa bao trùm được hết ý nghĩa vì năng lực người làm kế toán chỉ là một trong các yếu tố cấu tạo nên chất lượng nguồn nhân lực. Về thang đo, NCS đã kế thừa chọn lọc của nhiều nhà nghiên cứu thay vì chỉ kế thừa thang đo của một nhà nghiên cứu. Đầu tiên là việc kế thừa 2 biến quan sát của Al-Absy và Ismail (2019) với phát biểu là trình độ học vấn của nhân viên kế toán và trình độ ngoại ngữ của nhân viên kế toán, hai phát biểu này về bản chất đều thuộc về trình độ nên NCS ghép lại thành 1 biến quan sát là “Trình độ học vấn, trình độ ngoại ngữ của

nhân viên kế toán”. Bên cạnh trình độ của người làm kế toán, NCS kế thừa thang đo của Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022) với biến quan sát là “Kinh nghiệm làm việc của kế toán viên”. Cuối cùng là việc kế thừa 3 biến quan sát của Nguyễn Thị Ánh Linh (2019) với nhận định về kỹ năng nghề nghiệp, tinh thần học hỏi và đạo đức trách nhiệm nghề nghiệp. Như vậy thang đo quy mô DN được xây dựng với 5 biến quan sát như sau:

Bảng 2.9: Thang đo nháp lần 1 “Chất lượng nguồn nhân lực kế toán”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
1	Trình độ học vấn, trình độ ngoại ngữ của nhân viên kế toán	Al-Absy và Ismail (2019)
2	Kinh nghiệm làm việc của kế toán viên	Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022)
3	Kỹ năng nghề nghiệp của kế toán viên ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS	Nguyễn Thị Ánh Linh (2019)
4	Kế toán viên có tinh thần học hỏi và đổi mới theo xu thế chung của thế giới về kế toán	
5	Kế toán viên có đạo đức và trách nhiệm nghề nghiệp	

Nguồn: NCS tự tổng hợp

*** Thang đo nháp yếu tố Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao**

Abonwara và cộng sự (2021) cho rằng sự hỗ trợ của ban lãnh đạo cấp cao bao gồm cả hai mặt tài chính và phi tài chính, theo cách hiểu đơn giản là vật chất lẫn tinh thần, mà các nhà quản lý hỗ trợ để áp dụng hệ thống mới, công nghệ mới. Abonwara và cộng sự (2021) cho rằng sự hỗ trợ từ ban lãnh đạo được coi là một trong những yếu tố quan trọng, bởi vì việc áp dụng tự nguyện IFRS phần lớn phụ thuộc vào quyết định của ban lãnh đạo cấp cao trong DN. Các nghiên cứu về tác động của yếu tố này tới việc áp dụng IFRS tại DN nói chung và các DN niêm yết nói riêng có thể kể tên là Hà Xuân Thạch và Nguyễn Ngọc Hiệp (2018), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Deloitte Việt Nam (2020), Abonwara và cộng sự (2021), Đỗ Khánh Ly (2022), La

Soa và Duc Cuong (2023). Về thang đo của yếu tố này NCS kế thừa từ các nghiên cứu của Hà Xuân Thạch và Nguyễn Ngọc Hiệp (2018). Bên cạnh đó để đảm bảo thang đo phù hợp với khách thể nghiên cứu là các DN niêm yết và bối cảnh nghiên cứu tại Việt Nam, NCS đã đối chiếu thêm với thang đo của Abonwara và cộng sự (2021), Đỗ Khánh Ly (2022). Kết quả thang đo này gồm có 4 biến quan sát với các phát biểu như sau:

Bảng 2.10: Thang đo nháp lần 1 “Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao”

STT	Nội dung thang đo	Tác giả/Nhóm tác giả
1	Việc áp dụng IFRS cần phải có sự đồng thuận từ nhà quản trị cấp cao trong DN	Hà Xuân Thạch và Nguyễn Ngọc Hiệp (2018), Abonwara và cộng sự (2021) Đỗ Khánh Ly (2022)
2	Việc áp dụng IFRS cần phải có sự hỗ trợ nhân lực từ nhà quản trị cấp cao trong DN	
3	Việc áp dụng IFRS cần phải có sự hỗ trợ nguồn lực tài chính từ nhà quản trị cấp cao trong DN	
4	Nhà quản trị cấp cao ủng hộ những thay đổi do Nhà nước đề xuất liên quan đến áp dụng IFRS	

Nguồn: NCS tự tổng hợp

2.2. Phương pháp nghiên cứu định tính

2.2.1. Thu thập dữ liệu sơ cấp

2.2.1.1. Đối tượng khảo sát trong nghiên cứu định tính

* Đối tượng của phương pháp phỏng vấn bán cấu trúc

Đối tượng của phương pháp phỏng vấn bán cấu trúc là các chuyên gia trong lĩnh vực nghiên cứu tại các trường đại học, các kiểm toán viên làm việc tại công ty kiểm toán Big4, các chuyên gia kế toán làm việc tại DN. Tất cả được lựa chọn đều là các chuyên gia có kiến thức và kinh nghiệm về áp dụng IFRS. Các chuyên gia trong

lĩnh vực nghiên cứu là những giảng viên có học vị tiến sĩ, đang đảm nhiệm chức vụ quản lý trưởng bộ môn hoặc phó trưởng Khoa/Viện kế toán kiểm toán chuyên ngành tại trường Đại học Thương Mại và Học viện tài chính. Các chuyên gia làm việc tại các công ty kiểm toán Big4 là những chuyên gia lâu năm, đồng thời đảm nhận các chức vụ từ trưởng phó phòng hoặc trưởng nhóm kiểm toán. Đối với các chuyên gia làm việc tại DN, NCS lựa chọn những chuyên gia có chức vụ hoặc có thâm niên công tác trên 5 năm, có am hiểu về IFRS.

2.2.1.2. Chọn mẫu trong nghiên cứu định tính

Trong nghiên cứu định tính, vì không đủ thời gian và nguồn lực để có thể phỏng vấn hoặc quan sát từng cá nhân trong một tập thể có số lượng lớn, do đó, phải tiến hành chọn mẫu đại diện để nghiên cứu. Có hai cách chọn mẫu chủ yếu trong nghiên cứu định tính bao gồm chọn mẫu xác suất ngẫu nhiên và chọn mẫu phi ngẫu nhiên (chọn mẫu có mục đích). Nhằm đảm bảo mẫu nghiên cứu có thể đại diện về mặt lý thuyết cho quần thể nghiên cứu, luận án lựa chọn phương pháp chọn mẫu phi ngẫu nhiên.

Để đảm bảo mức độ đầy đủ, phù hợp của các yếu tố và đảm bảo mức độ bao trùm thông tin cho tất cả các khía cạnh của một yếu tố, NCS thiết kế lấy mẫu định tính theo nguyên tắc bão hòa thông tin. Các cuộc phỏng vấn sẽ được thực hiện cho tới khi không tìm được nội dung mới thì sẽ kết thúc Nguyễn Đình Thọ (2013). Theo đó, các chuyên gia được phỏng vấn sẽ bổ sung thêm các điểm mới cho bảng hỏi và cuộc phỏng vấn sẽ kết thúc khi các chuyên gia không còn bổ sung thêm được điểm mới khác biệt so với những người trước đó. Để đảm bảo sự chắc chắn, NCS chỉ dừng lại sau khi có liên tiếp 2 chuyên gia không đưa ra được khía cạnh mới. Do vậy khi thực hiện, NCS đã dừng phỏng vấn ở chuyên gia thứ 11, trong đó có 03 chuyên gia là giảng viên đại học, 03 chuyên gia đang làm việc tại các công ty kiểm toán Big4 và 04 chuyên gia đang làm việc trong lĩnh vực kế toán tại các DN. **(phụ lục số 1_Danh sách chuyên gia tham gia phỏng vấn).**

2.2.2. Quy trình thực hiện

Quy trình thực hiện nghiên cứu định tính được bắt đầu bằng việc thực hiện phỏng vấn bán cấu trúc về các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam, sau đó được tiến hành khảo sát thử nhằm mục đích kiểm tra chất lượng câu hỏi phỏng vấn.

a) Phỏng vấn bán cấu trúc

Tất cả các chuyên gia được NCS liên hệ trước để có thể gặp trực tiếp phỏng vấn và ghi âm. Trường hợp chuyên gia bận thì NCS gửi Bảng phỏng vấn chuyên gia để xin ý kiến. Để không bỏ sót thông tin, sau khi chuyên gia gửi lại ý kiến nhận xét, NCS đã thực hiện gọi điện thoại có ghi âm. Mỗi cuộc phỏng vấn chuyên gia dù gặp trực tiếp hay qua điện thoại đều được thực hiện trong thời lượng ít nhất là 30 phút và nhiều nhất là 60 phút tùy thuộc vào mức độ ý kiến của mỗi chuyên gia. Tất cả các ý kiến của chuyên gia đều được mã hóa tương ứng với từng biến quan sát nhằm giúp cho việc phân tích và tổng hợp trở nên dễ dàng hơn. Sau mỗi cuộc phỏng vấn, các câu trả lời được đối chiếu với các cuộc phỏng vấn trước đó để xem xét những ý kiến nào giống, ý kiến nào khác biệt đáng chú ý. Sau khi phỏng vấn đến chuyên gia thứ 11, là chuyên gia đang làm việc tại DN, NCS nhận thấy các câu trả lời trở nên bão hòa, gần như không có ý kiến mới với những câu trả lời trước đó (Nguyễn Đình Thọ, 2012 trang 121), nên đã dừng thực hiện phỏng vấn chuyên gia để tổng hợp ý kiến

* Các nội dung thực hiện phỏng vấn bán cấu trúc

Xuất phát từ mô hình đề xuất ở trên về các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTC niêm yết, NCS thực hiện phỏng vấn bán cấu trúc với các chuyên gia thông qua bảng hỏi nháp lần 1 với nội dung thảo luận như sau (**Phụ lục số 2: Dàn bài phỏng vấn chuyên gia**):

(1) Thảo luận về các nhận định, các phát biểu về biến phụ thuộc “việc áp dụng IFRS tại các DNPTC niêm yết TTCK Việt Nam” có phù hợp và đầy đủ hay không?

(2) Thảo luận về các yếu tố (biến độc lập) ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTC niêm yết TTCK Việt Nam và các nhận định, phát biểu cho thang đo các biến độc lập này có phù hợp và đầy đủ hay không?

Sau đó, NCS thực hiện phỏng vấn sâu với các chuyên gia thông qua các câu hỏi mở để thu thập ý kiến của các chuyên gia. Các câu hỏi sử dụng trong phỏng vấn chuyên sâu tập trung vào những vấn đề sau:

(1) Yêu cầu chỉnh sửa bổ sung thêm các nhận định, các phát biểu cũng như tiêu chí đo lường việc áp dụng IFRS tại các DNPTC niêm yết TTCK Việt Nam.

(2) Yêu cầu chỉnh sửa, bổ sung thêm các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTC niêm yết trên TTCK Việt Nam.

Ngoài những nội dung phỏng vấn trên, trong quá trình phỏng vấn chuyên sâu, tùy vào tình hình cuộc phỏng vấn, NCS cũng phỏng vấn thêm một số nội dung liên quan đến (1) Giới thiệu về IFRS, (2) Mức độ hiểu biết về IFRS, (3) Lợi ích và bất lợi của việc áp dụng IFRS, (4) Việc áp dụng IFRS (từ nay cho đến hết năm 2025)

b) Khảo sát thử

Trước khi sử dụng bảng hỏi để tiến hành khảo sát chính thức, NCS đã tiến hành khảo sát thử. Mục đích của việc khảo sát thử là kiểm chứng mức độ dễ hiểu, rõ ràng và sự phù hợp của bảng hỏi với mục tiêu đo lường.

Đối tượng tham gia khảo sát thử: NCS lựa chọn một nhóm 10 người bao gồm ban giám đốc, kế toán trưởng, kế toán viên, kiểm soát viên nội bộ của các công ty niêm yết trên TTCK Việt Nam (không bao gồm những người đã được phỏng vấn bán cấu trúc) để tiến hành khảo sát thử.

Trong quá trình khảo sát thử, NCS xem xét về thời gian người được khảo sát cần để hoàn thành bảng hỏi, những điểm mà người được hỏi cảm thấy chưa rõ ràng, còn đa nghĩa hoặc khó trả lời... Từ đó, NCS tiến hành hiệu chỉnh lại để có được bảng hỏi chính thức.

Kết quả quá trình khảo sát thử cho thấy phiếu điều tra có nội dung, bố cục đã rõ ràng, dễ hiểu, thời gian để hoàn thiện bảng hỏi của các đối tượng phỏng vấn là hợp lý. Vì vậy, NCS không có bất cứ hiệu chỉnh nào sau quá trình khảo sát thử.

2.3. Phương pháp nghiên cứu định lượng

2.3.1. Thu thập dữ liệu

2.3.1.1. Chọn mẫu trong nghiên cứu định lượng

*** Đối tượng thu thập dữ liệu**

Khảo sát của NCS về IFRS cho thấy số lượng người khảo sát có hiểu biết sâu rộng về IFRS không quá nhiều. Việc áp dụng IFRS tại DN không chỉ xuất phát từ mong muốn của các nhân viên trong bộ phận kế toán mà còn cần có cả sự ủng hộ từ phía nhà quản trị cấp cao trong DN, bởi những rào cản, những bất lợi của việc áp dụng IFRS là không nhỏ. Do vậy đối tượng khảo sát tại DN là đa dạng, bao gồm những người có chuyên môn trong lĩnh vực kế toán, kiểm toán; giám đốc điều hành (CEO), giám đốc tài chính (CFO)

*** Kích thước mẫu trong nghiên cứu định lượng**

Từ trước đến nay vẫn có những tranh luận và sự không nhất quán trong các tài liệu khoa học và sách giáo trình phương pháp nghiên cứu khoa học, song không có câu trả lời nào là rõ ràng cho nó cả vì mọi nghiên cứu đều không giống nhau về đặc điểm tổng thể và số lượng cấu trúc được dùng trong mỗi mô hình.

Qua tổng quan tài liệu các nghiên cứu trước đây cho thấy rằng hầu hết các nghiên cứu về hành vi áp dụng IFRS có cỡ mẫu thường khá nhỏ, từ dưới 100 đến hơn 200. Đó cũng là các hạn chế mà các tác giả/nhóm tác giả đã nêu trong nghiên cứu của mình.

Một số phương pháp xác định kích thước mẫu đã được các nhà nghiên cứu đưa ra. Theo (Hair và cộng sự, 2006) thì kích thước mẫu tối thiểu phải từ 100 - 150 và để tiến hành phân tích yếu tố EFA thì kích thước mẫu tỷ lệ với biến quan sát là 5:1. Theo Nguyễn Đình Thọ (2013) trích trong Bollen (1989) cho rằng kích thước mẫu tối thiểu là 10 mẫu cho một tham số cần ước lượng, tức là $N \geq 10 \cdot n$, với n là biến quan sát. Do đó với số lượng 39 biến quan sát thì cỡ mẫu tối thiểu trong nghiên cứu này là 390 ($10 \cdot 39$).

Bên cạnh đó do không biết chính xác quy mô tổng thể của các DNPTCNY trên TTCK cho nên nhóm tác giả sử dụng công thức của Yamane (1967)

$$n = Z^2 \cdot \frac{p \cdot (1 - p)}{e^2}$$

Trong đó: n là kích thước mẫu tối thiểu, z : Giá trị tra bảng phân phối Z dựa trên độ tin cậy ($Z = 1,96$ tương ứng độ tin cậy 95%) ; p : Tỷ lệ ước lượng cỡ mẫu thành công ; e : Sai số cho phép, thường mức phổ biến nhất là 0,05 (tương ứng khoảng tin cậy 95%)

Kích thước mẫu tối thiểu của nghiên cứu này sẽ là

$$n = 1,96^2 \cdot \frac{0,5 \cdot (1 - 0,5)}{0,05^2} = 384,16$$

Theo thống kê từ website Vietstock.vn, số lượng các DN phi tài chính đang niêm yết trên TTCK tính đến hết 31/12/2023 khoảng 1000 DN đang hoạt động. Theo (Đình Văn Sơn và cộng sự, 2015) trong điều tra DN để đảm bảo ước lượng về thống kê suy diễn thì cần đảm bảo tỷ lệ mẫu đạt khoảng 10% so với tổng thể DN, chính vì vậy NCS quyết định về số lượng DN lựa chọn cho khảo sát là 100 DN. Các DN được lựa chọn đảm bảo tính đa dạng về ngành nghề kinh doanh, đa dạng về quy mô doanh nghiệp, có thời gian niêm yết tối thiểu trên 5 năm, đa dạng về mức độ áp dụng IFRS (có DN đã áp dụng, có DN đang triển khai áp dụng IFRS), có chất lượng hệ thống quản trị, kế toán khác nhau. Để thu thập dữ liệu, với mỗi DN NCS tiến hành phỏng vấn từ 6 chức danh trở lên. Trong số 600 phiếu phát đi, NCS thu về được 524 phiếu (số lượng này đảm bảo lớn hơn kích thước mẫu tối thiểu) để đưa vào phân tích dữ liệu chính thức (loại 19 phiếu do quá nhiều các câu bị bỏ trống). Các phiếu khảo sát bị bỏ trống quá nhiều và trả lời thiếu độ tin cậy bị NCS loại khỏi trước khi phân tích dữ liệu.

Ngoài ra, cỡ mẫu cho nghiên cứu định lượng với mục tiêu phân tích nhân tố khẳng định, và mô hình cấu trúc SEM thì cỡ mẫu tối thiểu thường được khuyến nghị là từ 200 đến 400 mẫu. Tuy nhiên, số lượng mẫu càng cao thì sai số do chọn mẫu càng giảm, độ tin cậy của các kết quả ước lượng càng vững và ngược lại.

*** Cách thức thu thập dữ liệu định lượng**

Việc thu thập dữ liệu cho khảo sát, NCS lập danh sách các DN (**Phụ lục số 3_Danh sách các công ty niêm yết khảo sát**) được mời tham gia khảo sát bao gồm cả thông tin về địa chỉ, email, điện thoại. Hai phương pháp khảo sát được thực hiện

là khảo sát trực tiếp và khảo sát qua link Google forms. Với hình thức khảo sát trực tiếp, NCS đến gặp trực tiếp hoặc trường hợp người khảo sát bận, NCS gửi lại phiếu khảo sát và nhờ một nhân viên của DN được khảo sát thu hộ. Với hình thức khảo sát qua link Google forms, NCS soạn sẵn link sau đó gửi qua email cho đối tượng khảo sát (dành cho các trường hợp không gửi được trực tiếp). Sau đó, thư mời trả lời khảo sát kèm Bảng câu hỏi khảo sát đã được thiết kế trong Google forms được gửi đến địa chỉ thư điện tử của nhà quản lý, phụ trách kế toán hoặc kế toán viên tại các DN thông qua mối quan hệ xã hội (đồng nghiệp, bạn bè, người thân...).

2.3.1.2. Thiết kế bảng hỏi

Thiết kế bảng hỏi khảo sát

Bảng hỏi khảo sát được sử dụng trong luận án được thiết kế trên cơ sở kết quả của bước nghiên cứu định tính với thiết kế bán cấu trúc. Bảng hỏi được sử dụng chung cho tất cả các đối tượng khảo sát. Để nâng cao độ tin cậy của dữ liệu khảo sát, trong mỗi DN khảo sát, NCS sẽ thu thập từ 6 đối tượng trở lên bao gồm: CEO/CFO, Kế toán trưởng, phó phòng kế toán, kế toán viên, kiểm soát nội bộ

Bảng hỏi khảo sát được thiết kế gồm 3 phần sau:

Phần 1. Thông tin chung về đối tượng khảo sát bao gồm tên công ty, tuổi của người khảo sát, vị trí công tác, thâm niên công tác và trình độ học vấn của người khảo sát.

Phần 2: Khảo sát cảm nhận về IFRS: là những câu hỏi mở để xem xét liệu đối tượng khảo sát đã biết đến IFRS hay chưa? Mức độ hiểu biết như thế nào? Mức độ áp dụng và mức độ chuẩn bị áp dụng IFRS như thế nào? Việc áp dụng IFRS từ nay đến năm 2025 tại DN theo mức độ nào?

Phần 3: Đánh giá yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY: Câu hỏi khảo sát là những câu hỏi đóng được đánh giá qua thang đo Likert 5 mức độ: Mức 1: Hoàn toàn không đồng ý; Mức 2: Không đồng ý; Mức 3: Trung hòa; Mức 4: Đồng ý; Mức 5: Hoàn toàn đồng ý.

(Phụ lục số 4 và 5: Bảng hỏi khảo sát sơ bộ và Bảng hỏi khảo sát chính thức)

2.3.2. Phương pháp xử lý dữ liệu định lượng

2.3.2.1. Thống kê mô tả

Phân tích thống kê mô tả (descriptive statistics) là kỹ thuật phân tích đơn giản nhất của một nghiên cứu định lượng. Bất kỳ một nghiên cứu định lượng nào cũng tiến hành các phân tích này Đinh Văn Sơn và cộng sự (2015). Thống kê mô tả được hiểu là các phương pháp liên quan đến việc thu thập, tóm tắt, trình bày, tính toán và mô tả các đặc trưng riêng biệt khác nhau để phản ánh tổng quát đối tượng nghiên cứu.

Trong khuôn khổ luận án này NCS tập trung vào các đại lượng của thống kê mô tả là đại lượng đo lường mức độ tập trung của tập dữ liệu, đại lượng đo lường mức độ phân tán và đại lượng tần số, tần suất về nhóm tuổi, thời gian làm việc, vị trí việc làm của người tham gia trả lời.

2.3.2.2. Đánh giá hệ số tin cậy thang đo Cronbachs Alpha

Phương pháp này cho phép loại bỏ các biến không phù hợp và hạn chế các biến rác trong quá trình nghiên cứu và đánh giá độ tin cậy của thang đo bằng hệ số Cronbach's Alpha. Thang đo được đánh giá chất lượng tốt khi: Hệ số Cronbach's Alpha của tổng thể lớn hơn 0.6; và hệ số tương quan biến tổng của các biến quan sát lớn hơn 0.3 Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008)

2.3.2.3. Phân tích nhân tố khám phá EFA

Để xác định xem phạm vi, mức độ quan hệ giữa các biến quan sát và các nhân tố cơ sở, qua đó để thấy được cụ thể hơn các thang đo trên có tách thành những nhân tố mới hay rút gọn, giảm bớt đi biến quan sát nào hay không. Những tiêu chí sử dụng khi chạy Phân tích nhân tố khám phá EFA là: Hệ số KMO >0.5, mức ý nghĩa sig <0.05, phương pháp trích principal component với phép xoay là Varimax được sử dụng bởi theo Anderson và Gerbing (1988) đây là phương pháp phổ biến đối với ngành khoa học hành vi. Theo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2007), hệ số tải nhân tố factor loading là chỉ tiêu để đảm bảo mức ý nghĩa thiết thực của EFA. Với kích thước mẫu là 200, NCS lựa chọn hệ số factor loading ≥ 0.5 ; điểm dừng khi trích các nhân tố có Eigenvalue > 1 được sử dụng.

2.3.2.4. Phân tích nhân tố khẳng định CFA

Phân tích nhân tố khẳng định CFA nhằm các mục đích sau:

- Thứ nhất là đánh giá được mức độ phù hợp tổng thể của dữ liệu dựa trên các chỉ số độ phù hợp mô hình (model fit) như Chisquare/df, CFI, TLI, GFI, RMSEA. Theo Hair và cộng sự (2006) kiểm định các giá trị CFI, TLI đều lớn hơn hoặc bằng 0,9, GFI lớn hơn hoặc bằng 0.8, CMIN/df nhỏ hơn hoặc bằng 5, RMSEA nhỏ hơn hoặc bằng 0,08 thì mô hình được xem là thích hợp.

- Thứ hai: Đánh giá chất lượng biến quan sát, khẳng định cấu trúc các nhân tố. Các biến quan sát được đưa vào phân tích CFA là đã xác định biến quan sát thuộc nhân tố nào và chức năng của CFA là đánh giá xem các dữ liệu của biến quan sát trong thang đo đó có phù hợp với các biến khác trong cùng thang đo và phù hợp với mô hình hay không.

- Thứ ba: Đánh giá tính hội tụ, tính phân biệt các cấu trúc biến thông qua tính toán các giá trị độ tin cậy tổng hợp CR, phương sai trích xuất bình quân AVE

2.3.2.5. Phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính SEM

Phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính SEM cho phép ước tính một loạt các mối quan hệ giữa các cấu trúc tiềm ẩn một cách đồng thời trong một mô hình. Trên thực tế, SEM là phương pháp hiệu quả nhất để xử lý phân tích nhân tố khẳng định CFA cho các mô hình đo lường, phân tích mối quan hệ nhân quả giữa các cấu trúc tiềm ẩn trong 1 mô hình cấu trúc, ước tính phương sai và hiệp phương sai của chúng, và đặc biệt là kiểm tra các giả thuyết thống kê về mối quan hệ giữa các cấu trúc tiềm ẩn trong mô hình Hà Nam Khánh Giao và Bùi Nhất Vương (2019)

Trong luận án này, NCS sử dụng phân tích SEM nhằm xác nhận các giả thuyết nghiên cứu đặt ra, đồng thời ước lượng mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến việc áp dụng IFRS, từ đó giải thích kết quả theo các giả thuyết nghiên cứu đã nêu.

2.3.2.6. Phân tích sự khác biệt về trung bình tổng thể giữa các nhóm ngành nghề trong việc áp dụng IFRS (ANOVA)

Phân tích phương sai là sự mở rộng của kiểm định t, vì phương pháp này giúp ta so sánh trị trung bình của 3 nhóm trở lên. Kỹ thuật phân tích phương sai được dùng

để kiểm định giả thuyết các tổng thể nhóm (tổng thể bộ phận) có trị trung bình bằng nhau. Kỹ thuật này dựa trên cơ sở tính toán mức độ biến thiên trong nội bộ các nhóm và biến thiên giữa các trung bình nhóm. Dựa trên 2 ước lượng này của mức độ biến thiên ta có thể rút ra kết luận về mức độ khác nhau giữa các trung bình nhóm.

Một số giả định sau đối với phân tích ANOVA một chiều:

+ Các nhóm so sánh phải độc lập và được chọn một cách ngẫu nhiên

+ Các nhóm so sánh phải có phân phối chuẩn hoặc cỡ mẫu phải đủ lớn để được xem tiệm cận phân phối chuẩn

+ Phương sai của các nhóm so sánh phải đồng nhất

Giả thuyết H_0 : Không có sự khác biệt giữa các nhóm so sánh

Giả thuyết H_1 : Có sự khác biệt giữa các nhóm so sánh

- Một cách tổng quát, giả sử từ 1 biến phân loại ta chia tổng thể mẫu thành k nhóm độc lập gồm n_1, n_2, \dots, n_k quan sát tương ứng trong từng nhóm, n là số quan sát của tổng thể mẫu.

- Ta ký hiệu:

+ x_{ij} : giá trị của biến định lượng đang nghiên cứu tại quan sát thứ j thuộc nhóm I

+ $\bar{x}_1, \bar{x}_2, \dots, \bar{x}_k$ là trung bình nhóm và $\mu_1, \mu_2, \dots, \mu_k$ là các trung bình thực của các tổng thể nhóm mà từ đó ta rút ra được các mẫu tương ứng

+ \bar{x} là trung bình chung của tất cả các nhóm theo biến định lượng đang nghiên cứu tức trung bình tính chung cho mẫu không phân tách thành nhóm

Giả thuyết H_0 cần kiểm định là trung bình thực (trung bình tổng thể) của k nhóm này bằng nhau $H_0: \mu_1 = \mu_2 = \dots = \mu_k$

Kết quả từ phân tích ANOVA cung cấp bằng chứng thực nghiệm liệu rằng giữa các nhóm ngành nghề của DNPTCNY có khác biệt có ý nghĩa thống kê trong áp dụng IFRS hay không. Điều này gợi mở và hàm ý chính sách đối với cơ quan quản lý nhà nước trong việc thí điểm, lựa chọn áp dụng IFRS ở một, một số lĩnh vực nhất định trước khi triển khai diện rộng toàn bộ lĩnh vực, ngành nghề.

Tiêu kết chương 2

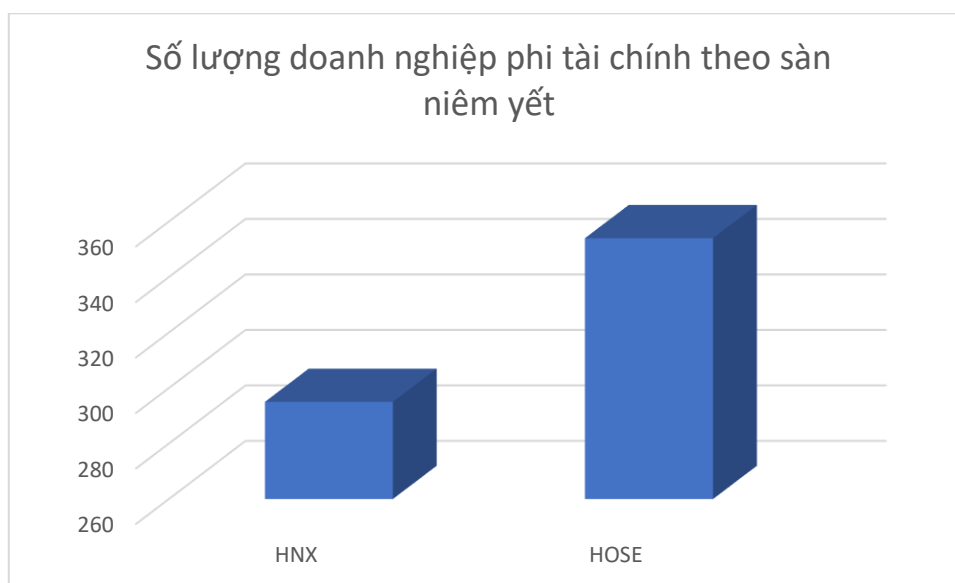
Chương 2 với mục đích xác định các nội dung như thiết kế nghiên cứu, phương pháp nghiên cứu. Ở nội dung thiết kế nghiên cứu giúp NCS xây dựng quy trình nghiên cứu cho luận án gồm 2 giai đoạn định tính và định lượng. Nghiên cứu định tính bằng việc tổng quan các nghiên cứu tiền nhiệm và lý thuyết nền, hình thành thang đo nháp. Sau đó NCS tiến hành phỏng vấn chuyên gia nhằm hiệu chỉnh thang đo để có được thang đo chính thức. Dựa trên các yếu tố thu thập được là tính hợp pháp, động cơ cường chế, động cơ bất chước, động cơ quy chuẩn, nhận thức hữu ích, nhận thức bất lợi, quy mô DN, chất lượng nguồn nhân lực kế toán, sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao NCS tiếp tục xây dựng mô hình và giả thuyết nghiên cứu cho luận án. Bước tiếp theo NCS tiến hành thu thập dữ liệu cho mục đích nghiên cứu định lượng và phân tích kết quả ở chương 3.

CHƯƠNG 3: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU CÁC YẾU TỐ ẢNH HƯỞNG TỚI VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỰC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP PHI TÀI CHÍNH NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM

3.1. Khái quát và đặc điểm về các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

3.1.1. Khái quát về các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

Để có thể khái quát về các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam, NCS tiến hành thu thập dữ liệu thứ cấp số lượng các DN này từ website: VietstockFinance – Dữ liệu tài chính và công cụ đầu tư chứng khoán. Tính đến ngày 30/6/2024 trên TTCK Việt Nam có 649 DNPTCNY, trong đó sàn giao dịch chứng khoán thành phố Hồ Chí Minh (HOSE) là 354 DN và sàn giao dịch chứng khoán Hà nội (HNX) là 295 DN.



Đvt: số DN

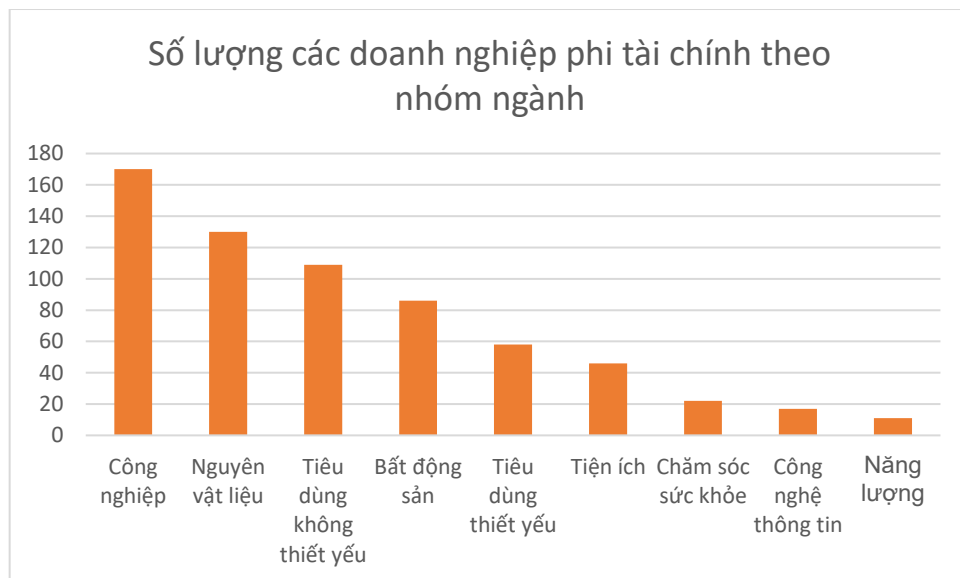
Hình 3.1: Số lượng DNPTCNY theo sàn niêm yết

Nguồn: Website <https://finance.vietstock.vn/>

Do số lượng DNPTC niêm yết lớn, ngoài phân loại số lượng DN theo sàn, NCS tiếp tục phân loại số lượng DN theo nhóm ngành. Phân loại này nhằm mục đích có thể đánh giá và so sánh các DNNY với nhau. Ở phía nhà đầu tư toàn cầu, phân loại

DNNY theo nhóm ngành giúp họ có thể phân tích và đưa ra quyết định đầu tư đúng đắn.

Chuẩn phân ngành toàn cầu GICS (Global Industry Classification Standard) được nhiều quốc gia trên thế giới và tại Việt Nam lựa chọn. Theo chuẩn này có 11 nhóm ngành: Dịch vụ truyền thông, Tiêu dùng không thiết yếu; Tiêu dùng thiết yếu; Năng lượng; Tài chính; Chăm sóc sức khỏe; Công nghiệp; Công nghệ thông tin; Nguyên vật liệu; Bất động sản và Tiện ích công cộng. Tuy nhiên với mục đích chỉ khảo sát các DNPTCNY nên nhóm ngành tài chính NCS không tiến hành thu thập số liệu. Như vậy, số lượng DNPTCNY theo nhóm ngành được thể hiện qua hình vẽ sau:



Đvt: số DN

Hình 3.2: Số lượng DNPTCNY theo nhóm ngành

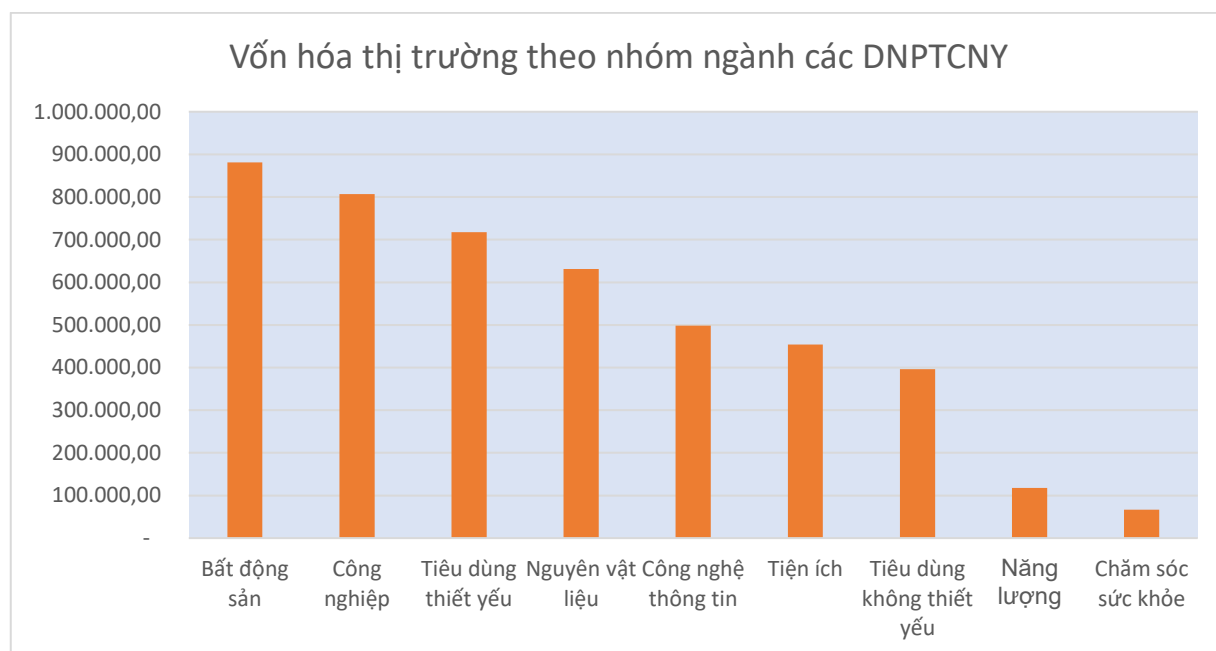
Nguồn: Website <https://finance.vietstock.vn/>

Qua số liệu trên cho thấy 3 nhóm ngành có số lượng DNPTCNY dẫn đầu là nhóm ngành Công nghiệp với 170 DN, tiếp theo là nhóm ngành Nguyên vật liệu với 130DN. Nhóm Bất động sản và Tiêu dùng không thiết yếu cũng thuộc nhóm có số lượng lớn lần lượt là 109 và 86 DN. Các nhóm ngành Chăm sóc sức khỏe, Công nghệ thông tin và Năng lượng thuộc nhóm có số lượng DN niêm yết ít nhất trên TTCK khi cả 3 ngành này có số lượng ít hơn 20 DN. Việc phân chia số lượng các DNPTCNY theo nhóm ngành cũng là cơ sở để NCS có thể thực hiện kiểm định và đánh giá liệu

có sự khác biệt về việc áp dụng IFRS giữa các nhóm ngành hay không ở nội dung 3.3.5.

Ngoài thống kê về số lượng DNPTCNY theo sàn và theo nhóm ngành, thì một chỉ tiêu cũng rất quan trọng đó là mức vốn hóa thị trường. Vốn hóa TTCK là một chỉ tiêu đo lường tổng giá trị của tất cả cổ phiếu đang lưu hành của một công ty niêm yết trên TTCK. Đây là một thước đo phổ biến để đánh giá quy mô và giá trị của một công ty. Điều đó có nghĩa là một công ty có mức vốn hóa thị trường lớn thì quy mô công ty đó lớn và ngược lại. Mức vốn hóa thị trường của một cổ phiếu niêm yết được xác định như sau:

$$\text{Mức vốn hóa thị trường} = \text{Giá cổ phiếu} * \text{Số lượng cổ phiếu đang lưu hành}$$



Đvt: tỷ VND

Hình 3.3: Phân loại quy mô DNPTCNY theo mức vốn hóa thị trường

Nguồn: Website <https://finance.vietstock.vn/>

Biểu đồ trên được sắp xếp theo thứ tự mức vốn hóa thị trường giảm dần của 9 nhóm ngành các DNPTCNY. Có thể thấy các nhóm ngành có mức vốn hóa lớn gồm Bất động sản với mức xấp xỉ 900.000 tỷ đồng; sau đó là nhóm ngành Công nghiệp với hơn 800.000 tỷ đồng; Tiêu dùng thiết yếu và Nguyên vật liệu đều mở mức cao dao động từ khoảng 600.000-700.000 tỷ đồng. Các nhóm ngành có mức vốn hóa thấp

đó là Năng lượng và Chăm sóc sức khỏe với giá trị khoảng 100.000 tỷ trở xuống. Biểu đồ 3.3 cho thấy sự tương thích về số liệu với biểu đồ 3.2 khi các nhóm ngành Bất động sản, Công nghiệp và Nguyên vật liệu đều là nhóm ngành có số lượng các DN chiếm đa số trong tổng số các DNNY trên TTCK Việt Nam. Thống kê theo mức vốn hóa vốn hóa thị trường cũng nhằm mục đích cho NCS bổ sung cho thang đo quy mô DN theo số lượng cổ phiếu niêm yết.

3.1.2. Đặc điểm của các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết

Hiện nay, cũng chưa có quy định chính thức nào để phân loại DN tài chính và DN phi tài chính. Trong lĩnh vực tài chính, để kiểm soát mức độ rủi ro khi đầu tư, các ngân hàng cũng phân loại khách hàng tổ chức thành DN tài chính và DN phi tài chính. Trong đó DN tài chính là những tổ chức hoạt động trong lĩnh vực: Ngân hàng, chứng khoán, bảo hiểm và các tổ chức tài chính khác như các công ty cho thuê tài chính, các quỹ tín dụng. Các DN còn lại được gọi là DN phi tài chính, hoạt động trong các lĩnh vực như xây dựng cơ bản, sản xuất công nghiệp, thương mại- dịch vụ, ... Theo cách phân loại này, DNPTCNY là DN có cổ phiếu được phép mua bán trên TTCK. DNPTCNY ngoài việc tuân thủ các quy định pháp lý về kế toán còn phải tuân thủ các quy định về công bố thông tin trên TTCK và phải thực hiện kiểm toán BCTC trước khi công bố BCTC ra công chúng.

Để tìm hiểu đặc điểm của các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam thì trước hết cần tìm hiểu đặc điểm chung của các DNPTCNY của các thị trường chứng khoán trên thế giới, sau đó sẽ tiến hành tìm hiểu đặc thù riêng của các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam. Theo Brealey và cộng sự (2014) và Berk và DeMarzo (2007) các DNPTCNY trên TTCK có một số đặc điểm nổi bật so với các DN trong ngành tài chính hoặc các công ty chưa niêm yết.

- Thứ nhất, đó là những DN có qui mô lớn và phạm vi hoạt động rộng khắp: Mục đích chính của DN khi lựa chọn con đường niêm yết là nhằm đáp ứng nhu cầu mở rộng vốn kinh doanh trên qui mô lớn thông qua thu hút vốn dài hạn từ các nhà đầu tư, bên cạnh đó còn nhằm khẳng định thương hiệu và uy tín. Các mối quan hệ tài chính của DNPTCNY phức tạp hơn so với các DN chưa niêm yết. Khi các DNPTCNY

áp dụng IFRS, báo cáo tài chính trở nên minh bạch, có khả năng so sánh. Điều này giúp cho DNPTCNY dễ dàng thu hút vốn đầu tư hơn.

- Thứ hai, đó là những DN có sự đa dạng ngành nghề: DNPTCNY có thể hoạt động trong nhiều lĩnh vực khác nhau như công nghệ, y tế, công nghiệp, tiêu dùng, và năng lượng. Điều này tạo ra sự đa dạng về cơ hội đầu tư cho các nhà đầu tư. Tại Việt Nam hiện nay, việc áp dụng IFRS không tập trung vào một ngành nghề cụ thể nào, mà phủ đều cho các ngành nghề khác nhau từ dịch vụ truyền thông, tiêu dùng không thiết yếu; Tiêu dùng thiết yếu cho đến các ngành Năng lượng; Tài chính; Chăm sóc sức khỏe; Công nghiệp; Công nghệ thông tin; Nguyên vật liệu; Bất động sản và Tiện ích công cộng.

- Thứ ba, đó là những DN phải đáp ứng yêu cầu tuân thủ các quy định niêm yết: Các công ty này phải tuân thủ nghiêm ngặt các quy định của sàn giao dịch chứng khoán, bao gồm việc công bố thông tin tài chính, thông tin về các giao dịch của cổ đông lớn và các quy định khác để đảm bảo tính minh bạch và bảo vệ quyền lợi của nhà đầu tư.

- Thứ tư là những DN đáp ứng yêu cầu về minh bạch và báo cáo: Hoạt động của DNPTCNY được quản lý chặt chẽ bởi nhiều hệ thống pháp luật trong và ngoài DN: Luật kế toán, CMKT, Luật DN, Luật Chứng khoán, Luật Kiểm toán độc lập và các văn bản pháp luật liên quan khác, trong đó yêu cầu cao về tính minh bạch trong hoạt động và chịu sự qui định chặt chẽ việc công khai các thông tin trên BCTC. Các công ty niêm yết cần phải công bố BCTC hàng quý và hàng năm đã được kiểm toán, cung cấp một cái nhìn chi tiết về hoạt động kinh doanh, tình hình tài chính và triển vọng phát triển của công ty. Điều này được cho là đặc điểm lớn nhất thúc đẩy DNPTCNY áp dụng IFRS để có thể nâng cao tính minh bạch trong báo cáo tài chính, đảm bảo cam kết của DN với nhà đầu tư trong và ngoài nước cho việc tham gia góp vốn của họ vào DN.

- Thứ năm, đó là những DN có cổ phiếu niêm yết được sở hữu bởi số lượng lớn cổ đông: Đây là đặc trưng cơ bản của DNPTCNY so với DN không niêm yết, theo đó, số lượng và trình độ cổ đông của các DNPTCNY là rất lớn, phức tạp, có lợi

ích trực tiếp và quan tâm sâu tới kết quả hoạt động kinh doanh của DN. Đặc điểm cổ đông của DNPTCNY cũng khá đa dạng bao gồm cả tổ chức, cá nhân nước ngoài, cổ đông đại diện cho phần vốn của nhà nước.

- Thứ sáu, đó là những DN chịu sự giám sát của công chúng và phân tích bên ngoài: DNNY thường xuyên được giám sát bởi các nhà phân tích, báo chí, và công chúng, điều này có thể ảnh hưởng đến giá cổ phiếu và cách thức hoạt động của công ty.

- Thứ bảy, đó là những DN có hệ thống quản trị công ty chặt chẽ: Các công ty niêm yết thường có hệ thống quản trị công ty được cấu trúc tốt hơn, bao gồm một hội đồng quản trị độc lập và các ủy ban chuyên trách như ủy ban kiểm toán, để đảm bảo tính minh bạch và hiệu quả trong quản trị.

- Thứ tám, đó là những DN có khả năng tiếp cận vốn: Các công ty niêm yết có khả năng tiếp cận nguồn vốn rộng lớn hơn thông qua phát hành cổ phiếu hoặc trái phiếu. Điều này giúp họ mở rộng hoạt động, đầu tư vào các dự án lớn và thực hiện các chiến lược phát triển kinh doanh.

- Thứ chín, đó là những DN chịu áp lực từ thị trường: Các công ty niêm yết thường chịu áp lực lớn từ thị trường để duy trì sự tăng trưởng và hiệu suất, vì các nhà đầu tư và phân tích liên tục đánh giá hiệu quả của họ thông qua các chỉ số tài chính.

- Thứ mười, các DN này có cơ cấu tổ chức khác biệt so với các loại hình DN khác, với sự phân cấp rõ ràng giữa các bộ phận quản lý. Cụ thể, Hội đồng quản trị là cơ quan quản lý cao nhất trong công ty cổ phần, chịu trách nhiệm định hướng chiến lược, quản lý và giám sát hoạt động kinh doanh. Hội đồng quản trị đại diện cho quyền lợi của các cổ đông trong việc giám sát và điều hành công ty. Dưới sự quản lý của Hội đồng quản trị, Ban giám đốc được bổ nhiệm để chịu trách nhiệm điều hành trực tiếp các hoạt động hàng ngày. Ban giám đốc bao gồm Giám đốc hoặc Tổng giám đốc và các phó giám đốc, làm việc dưới sự giám sát của Hội đồng quản trị.

Các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam ngoài những đặc điểm cơ bản trên thì còn một vài đặc điểm khác biệt so với các DNPTCNY trên TTCK lớn trên thế giới, cụ thể như sau:

- DN có quy mô nhỏ và tính thanh khoản thấp: So với các thị trường phát triển như Mỹ, Nhật Bản hay châu Âu, thị trường chứng khoán Việt Nam vẫn còn tương đối nhỏ cả về vốn hóa lẫn số lượng công ty niêm yết. Tính thanh khoản thấp hơn, thể hiện qua giá trị giao dịch hàng ngày nhỏ của DN hơn so với DN của các thị trường lớn. Chính đặc điểm này là rào cản cho việc áp dụng IFRS tại Việt Nam vì các DNPTC có quy mô không quá lớn (dựa trên tổng tài sản hoặc doanh thu) sẽ có tâm lý ngại áp dụng IFRS do chi phí cho việc áp dụng IFRS là rất lớn.

- Cơ cấu nhà đầu tư trong các DN là cá nhân lớn hơn so với nhà đầu tư là tổ chức: Phần lớn nhà đầu tư trong DNPTCNY là nhà đầu tư cá nhân trong nước, chiếm tỷ trọng lớn hơn so với nhà đầu tư tổ chức. Nhà đầu tư nước ngoài tham gia đáng kể nhưng vẫn bị hạn chế bởi quy định về tỷ lệ sở hữu tối đa (room ngoại) đối với một số ngành nghề. Xu hướng áp dụng IFRS phổ biến ở các DN nói chung và DNPTCNY nói riêng có vốn đầu tư nước ngoài do yêu cầu từ nhà đầu tư, quy định pháp luật và lợi ích về huy động vốn.

- Nhiều DNNY là DN nhà nước được cổ phần hóa: Tại Việt Nam, với đặc thù nền kinh tế xã hội chủ nghĩa, nên tồn tại nhiều loại hình DN nhà nước. Sau khi chuyển đổi nền kinh tế từ kế hoạch hóa tập trung sang nền kinh tế thị trường, nhiều DN nhà nước được tiến hành cổ phần hóa với đặc điểm quản trị và cơ cấu cổ đông phức tạp. Tỷ lệ sở hữu của cổ đông lớn thường cao, làm giảm số cổ phiếu tự do chuyển nhượng trên thị trường (free float).

Tóm lại, việc làm rõ các đặc điểm của DNPTCNY so với DN chưa niêm yết sẽ chi phối đến việc nhận diện các yếu tố ảnh hưởng thuộc về đặc điểm DN, đặc biệt nhận diện yếu tố đặc thù về mặt cơ cấu tổ chức, từ đó ảnh hưởng đến các yếu tố đến việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam.

3.2. Kết quả nghiên cứu định tính

3.2.1. Thực trạng áp dụng IFRS của các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam

Hiện nay, một số DN lớn niêm yết tại Việt Nam đã nhận thức được tầm quan trọng của IFRS và đã bắt đầu chuyển đổi, nhưng tiến trình thực hiện lại khác nhau tùy thuộc vào quy mô, ngành nghề và nguồn lực của mỗi DN

Bảng 3.1: Tình hình áp dụng IFRS tại các DNPTCN

STT	Năm áp dụng	Mã chứng khoán	Thời gian bắt đầu áp dụng	CMBCTCQT áp dụng		Mức độ áp dụng	
				IAS	IFRS	Áp dụng đầy đủ ngay từ đầu	Áp dụng chuyển đổi
1	Tập đoàn Vingroup	VIC	2020	IAS 1, 2, 16, 23, 36, 40	IFRS 9, 15, 16		X
2	Công ty cổ phần Vinhomes	VHM	2021	IAS 1, 2, 16, 23, 36, 40	IFRS 9, 15		X
3	Công ty cổ phần sữa Việt Nam	VNM	2021	IAS 1, 2, 16, 23, 36, 41	IFRS 9, 15, 16		X
4	Công ty cổ phần Tập đoàn Masan	MSN	2021	IAS 1, 2, 16, 23, 36, 40	IFRS 3, 9, 15, 16		X
5	Công ty cổ phần xây dựng Coteccons	CTD	2021	IAS 1, 2, 16, 23, 36, 37	IFRS 3, 9, 15, 16	X	
6	Tổng công ty khí Việt Nam	GAS	2022	IAS 1, 2, 16, 23, 36, 37	IFRS 3, 9, 15, 16		X
7	Công ty cổ phần FPT	FPT	2022	IAS 1, 2, 16, 23, 36, 38	IFRS 3, 9, 15, 16		X
8	Công ty cổ phần Tập đoàn Hòa Phát	HPG	2022	IAS 1, 2, 16, 23, 36, 40	IFRS 3, 9, 15, 16		X
9	Công ty cổ phần Tập đoàn đầu tư địa ốc No Va	NVL	2022	IAS 1, 2, 16, 23, 36, 40	IFRS 3, 9, 15, 16		X

Nguồn: NCS tự tổng hợp

Bảng 3.2: Khả năng thực hiện chuyển đổi IFRS của các DNPTCN

STT	Năm áp dụng	Mã chứng khoán	Thuê dịch vụ/Tự chuyển đổi	
			Thuê dịch vụ chuyển đổi của các công ty kiểm toán (Big 4)	Tự chuyển đổi
1	Tập đoàn Vingroup	VIC	X	
2	Công ty cổ phần Vinhomes	VHM	X	
3	Công ty cổ phần sữa Việt Nam	VNM	X	

4	Công ty cổ phần Tập đoàn Masan	MSN	X	
5	Công ty cổ phần xây dựng Coteccons	CTD	X	
6	Tổng công ty khí Việt Nam	GAS	X	
7	Công ty cổ phần FPT	FPT		X
8	Công ty cổ phần Tập đoàn Hòa Phát	HPG	X	
9	Công ty cổ phần Tập đoàn đầu tư địa ốc No Va	NVL	X	

Nguồn: NCS tự tổng hợp

Khảo sát về tình hình áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trong giai đoạn áp dụng tự nguyện hiện nay (tính đến tháng 6/2024) cho thấy số lượng còn rất hạn chế, có thể kể tên là tập đoàn Vingroup (mã chứng khoán VIC), Công ty cổ phần Vinhomes, Công ty cổ phần sữa Việt Nam, tổng công ty khí Việt Nam, công ty cổ phần tập đoàn Masan, Công ty cổ phần Tập đoàn Hòa Phát, Công ty cổ phần Tập đoàn Đầu tư Địa ốc No Va, Công ty Cổ phần Xây dựng Coteccons với hai phương thức là áp dụng từ đầu và áp dụng chuyển đổi. Cụ thể như sau:

Công ty Cổ phần Xây dựng Coteccons (mã chứng khoán CTD) là công ty duy nhất áp dụng IFRS ngay từ đầu vào năm 2021, tuy nhiên sau đó do một số điều kiện không thuận lợi nên công ty cũng đã chuyển sang phương thức áp dụng chuyển đổi.

Tập đoàn Vingroup là một tập đoàn có quy mô lớn, đã áp dụng IFRS chuyển đổi vào năm 2020 với mục đích thu hút vốn đầu tư nước ngoài và xếp hạng tín nhiệm quốc tế (International credit rating) nhằm nâng cao danh tiếng. Trong quá trình triển khai áp dụng, Vingroup đã tổ chức nhiều khóa đào tạo về IFRS cho đội ngũ nhân lực, đồng thời mời chuyên gia quốc tế như KPMG tư vấn. Các khoản mục mà Tập đoàn Vingroup thực hiện là hàng tồn kho, tài sản cố định, bất động sản đầu tư, chi phí đi vay, công cụ tài chính, thuê tài sản và doanh thu từ hợp đồng với khách hàng. Riêng công ty con của tập đoàn là Công ty Cổ phần Vinhomes (mã chứng khoán VHM) cũng đã phát hành các BCTC riêng lẻ theo IFRS nhằm mục đích huy động vốn.

Công ty cổ phần FPT (mã chứng khoán FPT) là một công ty đa quốc gia với quy mô lớn có mặt ở nhiều nước trên thế giới và hoạt động đa lĩnh vực. Trên sàn chứng khoán Việt Nam, FPT là DN có giá trị vốn hóa lớn thứ 13. Tập đoàn hiện có 8 công ty con trực tiếp, 72 công ty con gián tiếp, 9 công ty liên kết với gần 350 bộ sổ

kế toán riêng và hợp nhất được chia thành 6 cấp, hoạt động trên nhiều quốc gia và vùng lãnh thổ. FPT đang kế toán bằng 35 đồng tiền khác nhau, trong đó có gần 50 bộ sổ kế toán của các đơn vị nằm ngoài lãnh thổ Việt Nam, cho thấy hệ thống kế toán của FPT tương đối phức tạp. Để đáp ứng nhu cầu đó, FPT phải duy trì nhiều hệ thống ERP và phần mềm kế toán khác nhau nhằm phục vụ công tác ghi chép kế toán hàng ngày (Kim Ngân, 2023). Về tình hình áp dụng IFRS, FPT đã thực hiện chuyển đổi lần đầu cho BCTC năm 2023. Để làm được điều này, công ty đã thực hiện phân tích và lập kế hoạch chuyển đổi từ cuối năm 2022. Quá trình này không chỉ đơn giản là dịch chuyển số liệu, mà còn phải tuân theo các nguyên tắc và yêu cầu khác nhau giữa hai hệ thống kế toán. Công tác chuyển đổi được FPT tự triển khai mà không cần thuê dịch vụ hỗ trợ từ bên ngoài. Đây là tập đoàn hàng đầu trong lĩnh vực công nghệ tại Việt Nam nên việc tự xây dựng giải pháp cho lập BCTC theo IFRS là nhiệm vụ hoàn toàn khả thi đối với DN.

Công ty cổ phần sữa Việt Nam (mã chứng khoán VNM) là một trong những công ty đi đầu về áp dụng IFRS cho mục đích mở rộng tầm nhìn ra thị trường quốc tế, đã áp dụng IFRS từ năm 2021 với sự hỗ trợ từ Deloitte, tập trung vào các khoản mục về tài sản cố định và doanh thu. Tổng Công ty Khí Việt Nam (mã chứng khoán GAS) đã thực hiện đánh giá với sự hỗ trợ của EY, tập trung vào các giao dịch phức tạp liên quan đến hợp đồng dầu khí vào năm 2022. Công ty Cổ phần Tập đoàn Masan (mã chứng khoán MSN) đã hoàn thành việc đánh giá sự khác biệt giữa chuẩn mực VAS và IFRS, đồng thời nhận thức được một số vấn đề phức tạp liên quan đến ghi nhận lợi nhuận các khoản đầu tư và cổ tức vào năm 2021. Tương tự, là Công ty cổ phần Tập đoàn Hòa Phát (mã chứng khoán HPG) đã đánh giá sự khác biệt chủ yếu trong ghi nhận tài sản và chi phí sản xuất công nghiệp, thông qua hợp tác với PwC vào năm 2022. Hiện nay, Tập đoàn Hòa Phát đang đẩy mạnh đào tạo nhân lực nội bộ, nhưng do quy mô và sự phức tạp của ngành công nghiệp nặng, cộng thêm tiến trình nâng cao năng lực cho nhân viên đòi hỏi sự lâu dài nên việc triển khai áp dụng chưa được nhanh chóng. Công ty cổ phần Tập đoàn Đầu tư Địa ốc No Va (mã chứng khoán

NVL) cũng đã nhận diện sự khác biệt lớn giữa VAS và IFRS trong ghi nhận doanh thu theo hợp đồng bất động sản trong năm 2022.

Khảo sát về khả năng tự thực hiện chuyển đổi hay thuê dịch vụ bên ngoài cho thấy, hầu hết các DNPTCNV thực hiện qua dịch vụ tư vấn bởi các công ty kiểm toán (đặc biệt là các công ty kiểm toán Big4) như trong bảng 3.2. Các bước thực hiện trong dịch vụ tư vấn trong quá trình chuyển đổi BCTC lập theo VAS sang IFRS của các công ty kiểm toán hiện nay như sau:

- Bước 1: Phân tích sự khác biệt giữa VAS và IFRS ở chuẩn mực nào. Bước này được thực hiện với mục tiêu xác định các điểm khác biệt chủ yếu giữa hai hệ thống chuẩn mực VAS và IFRS của từng chỉ tiêu trên BCTC để có kế hoạch chuyển đổi phù hợp.

- Bước 2: Đào tạo, chuyển giao cho nhân lực có liên quan của DN. Tại bước này, các công ty kiểm toán sẽ tổ chức các khóa đào tạo chuyên sâu về IFRS cho đội ngũ kế toán và tài chính của DN, sau đó thực hiện chuyển giao, hỗ trợ kỹ thuật trong quá trình đào tạo.

- Bước 3: Chuyển đổi BCTC. Bước này được thực hiện với mục tiêu chuyển đổi từ BCTC lập theo VAS sang IFRS một cách đầy đủ, chính xác và tuân thủ các quy định của IFRS.

Khảo sát về khó khăn và trở ngại trong quá trình triển khai áp dụng IFRS, hầu hết các DN đã áp dụng đều chỉ ra một số khó khăn, cụ thể là: (1) rào cản về khung pháp lý chưa hoàn thiện, (2) sự thiếu hụt thông tin thị trường gây khó khăn cho việc định giá theo giá trị hợp lý; (3) năng lực và trình độ của nguồn nhân lực kế toán tại công ty; (4) sự khác biệt giữa thuế và kế toán, đặc biệt trong việc ghi nhận thuế TNDN hoãn lại.

3.2.2. Phỏng vấn sâu chuyên gia

Qua phỏng vấn sâu chuyên gia, NCS tổng hợp một số đề nghị của các chuyên gia trong quá trình phỏng vấn bán cấu trúc như sau:

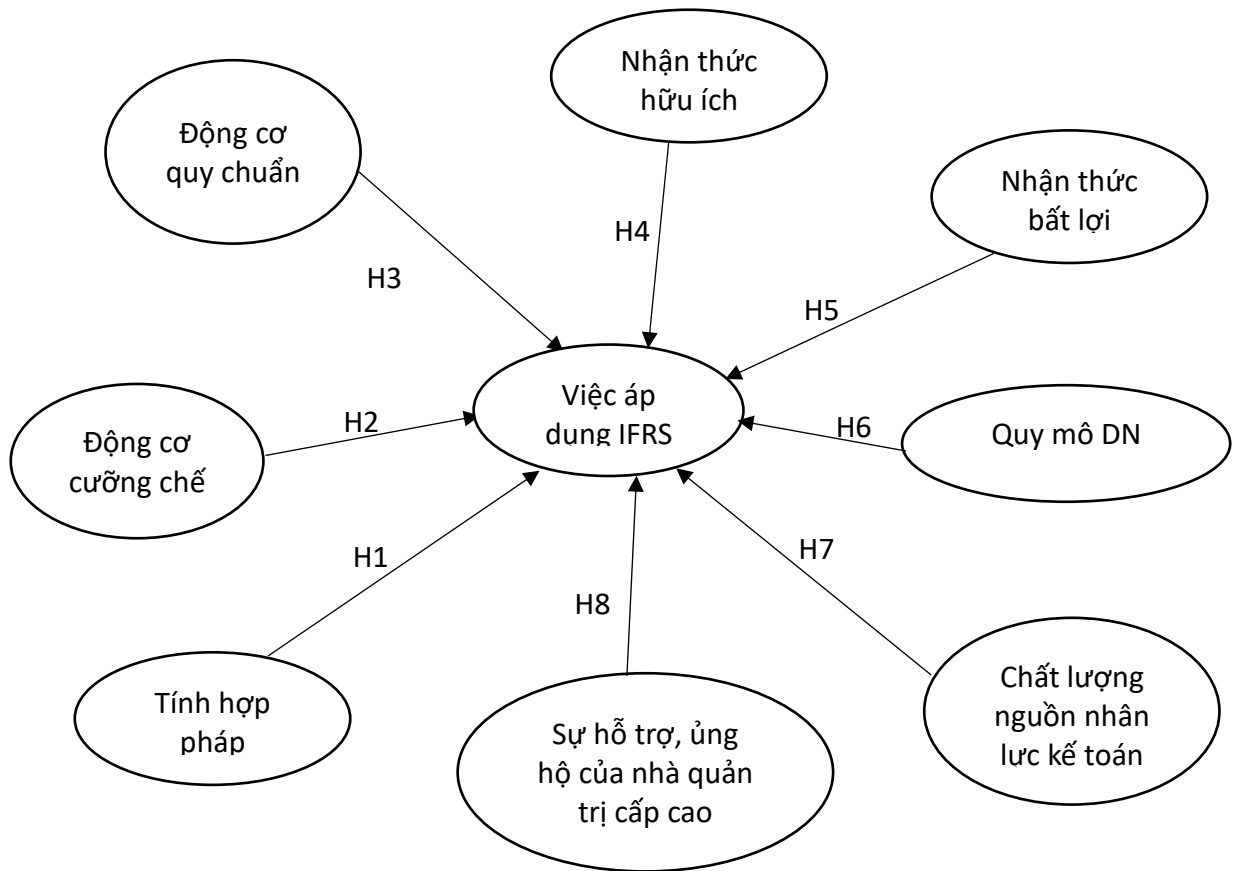
+ Về yếu tố “Động cơ bất chước” khi phỏng vấn kết quả cho thấy, có 4/11 chuyên gia không đồng ý với yếu tố này, 1/11 chuyên gia lưỡng lự cho rằng ảnh hưởng

của yếu tố là không đáng kể. Lý do hầu hết các chuyên gia phản đối đó là xu hướng bắt chước trong lĩnh vực kế toán là không nhiều, đặc biệt là việc áp dụng IFRS vào trong DN. Phần lớn các chuyên gia cho rằng xu hướng bắt chước chỉ phù hợp trong một số lĩnh vực. Điển hình như trong lĩnh vực về kinh doanh và quản trị, ở đó các công ty bắt chước chiến lược, bắt chước cách quản lý hoặc bắt chước cách đổi mới công nghệ. Trong các nghiên cứu cá nhân, hành vi bắt chước cũng hay xảy ra như bắt chước theo thói quen của người khác hoặc bắt chước trong lĩnh vực quảng cáo, mua sắm, du lịch, thời trang.

+ Ngoài ra các chuyên gia cho rằng quyết định áp dụng IFRS tại DN là 1 quyết định quan trọng, không thể vì hành vi “bắt chước” các công ty trong cùng ngành hay bắt chước các công ty đi đầu trong ngành, bắt chước các công ty đa quốc gia trên thế giới mà làm theo bởi như vậy dễ dẫn đến hệ lụy nghiêm trọng bởi việc bắt chước như thế liệu có phù hợp với DN và việc bắt chước như vậy có phù hợp với mức chi phí bỏ ra cho đầu tư hệ thống máy móc, công nghệ thông tin tích hợp vào phần mềm kế toán và đặc biệt nhân sự bộ phận kế toán liệu đã đủ trình độ và kinh nghiệm cho việc lập BCTC theo IFRS

Trên cơ sở tổng hợp các ý kiến trên, NCS quyết định loại bỏ yếu tố “Động cơ bắt chước” và các biến quan sát trong thang đo này. Kết quả này cũng hoàn toàn phù hợp với các nghiên cứu của N. Albu và cộng sự (2011), Damak-Ayadi và cộng sự (2020)

Như vậy mô hình chính thức của luận án còn lại 8 biến độc lập và 1 biến phụ thuộc như sau:



Hình 3.4: Mô hình nghiên cứu chính thức của luận án

Nguồn: NCS tự tổng hợp

*** Giả thuyết nghiên cứu chính thức**

H1: Tính hợp pháp ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNV trên TTCK Việt Nam.

H2: Động cơ cưỡng chế ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNV trên TTCK Việt Nam

H3: Động cơ quy chuẩn ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNV trên TTCK Việt Nam

H4: Nhận thức hữu ích ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNV trên TTCK Việt Nam

H5: Nhận thức bất lợi ảnh hưởng ngược chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNV trên TTCK Việt Nam

H6: Quy mô DN ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

H7: Chất lượng nguồn nhân lực kế toán ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

H8: Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao ảnh hưởng cùng chiều tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

Về kết quả phỏng vấn các yếu tố khác, các chuyên gia tán thành các yếu tố còn lại (sau khi loại bỏ đi yếu tố “Động cơ bắt buộc”) trong mô hình dự kiến ban đầu khi cho rằng NCS đã kế thừa thang đo từ các tác giả tiền nhiệm trong và ngoài nước. Tuy nhiên trong mỗi một yếu tố, các chuyên gia góp ý khá nhiều về nghĩa của từ, đặc biệt là việc chuyển ngữ khi dịch tài liệu bằng tiếng nước ngoài sang tiếng Việt cho phù hợp với đề tài nghiên cứu và bối cảnh áp dụng tại Việt Nam. Bên cạnh đó, cũng có chuyên gia cho rằng có sự trùng lặp hoặc diễn đạt gần giống nhau, cũng có chuyên gia không đồng ý với 01 biến quan sát thay vào đó đề nghị bổ sung, thêm mới như trong thang đo “Nhận thức hữu ích”

- Kết quả thảo luận đối với thang đo biến phụ thuộc việc áp dụng IFRS: Các chuyên gia đều đồng tình với cách tiếp cận thang đo mà NCS kế thừa từ các nghiên cứu tiền nhiệm của Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) và Deloitte Việt Nam (2020) vì cho rằng thang đo phù hợp với bối cảnh hiện tại khi việc áp dụng IFRS đang tiến đến rất gần.

- Kết quả thảo luận đối với thang đo các biến độc lập

+ Đối với thang đo Tính hợp pháp

Hầu hết các chuyên gia đều đồng ý với yếu tố này và các biến quan sát trong đó. Có 2 chuyên gia cho rằng cần kiểm tra lại thuật ngữ “Tính hợp pháp” và cho rằng tính hợp pháp phải gắn với pháp luật, quy định hoặc gắn với chủ thể cơ quan ban hành nào đó. NCS đã giải thích, thuật ngữ này được kế thừa từ khái niệm “Legitimacy” trong lý thuyết “Legitimacy theory” và khi dịch sang tiếng Việt có nghĩa là “Tính hợp pháp hoặc Hợp pháp hóa”. NCS lựa chọn khái niệm “Tính hợp pháp” bởi NCS cho rằng khái niệm này “giảm nhẹ” hơn khái niệm hợp pháp hóa, nó

không hẳn là áp lực hay sự ép buộc một phía từ các cơ quan quản lý nào đó, mà thể hiện là mong muốn của các DN trong việc nâng cao thương hiệu, uy tín, nâng cao hình ảnh trên TTCK và tạo giá trị của bản thân DN đối với các bên liên quan. Đối với biến quan sát trong thang đo, chuyên gia cho rằng nhận định “DN mong muốn nâng cao hình ảnh, thương hiệu của DN” và “DN mong muốn tăng cường hình ảnh trên TTCK” có thể bị trùng nhau về nghĩa nhưng NCS đã giải thích về bản chất 2 khái niệm này là hoàn toàn khác nhau. Để tránh hiểu lầm, NCS đã bỏ thuật ngữ “hình ảnh” đối với biến “DN mong muốn nâng cao hình ảnh, thương hiệu của DN” và tên mới là “DN mong muốn nâng cao thương hiệu của DN”. Bên cạnh đó, với biến “DN mong muốn đầu tư ra nước ngoài” có chuyên gia cho rằng không thực sự phù hợp vì ở Việt Nam có rất ít công ty đầu tư ra nước ngoài nên khi đưa vào khảo sát chính thức sẽ là không phù hợp với mẫu nghiên cứu của đề tài. NCS đã tiếp thu và loại biến này khỏi bảng khảo sát chính thức

+ Đối với thang đo Động cơ cưỡng chế

Có 01 chuyên gia cho rằng cần diễn đạt cho rõ ý, theo đó khái niệm “cưỡng chế” được hiểu là phải làm theo quy định của một tổ chức nào đó. Khái niệm “bắt buộc” là việc DN cần làm theo một cơ quan, tổ chức nào đó. Khái niệm “quy chuẩn” là việc có hay chưa có quy định của cơ quan, tổ chức bên ngoài DN tác động đến việc áp dụng IFRS.

Với biến “DN phải tuân thủ yêu cầu lập BCTC theo IFRS” cần nêu rõ tuân thủ từ phía cơ quan nào (Ủy ban chứng khoán hay Bộ Tài chính). Biến “DN đáp ứng nhu cầu của các nhà đầu tư, đặc biệt là nhà đầu tư nước ngoài” và “DN đáp ứng nhu cầu hoạt động kinh doanh ở nước ngoài” chuyên gia cho rằng cần thay chữ “nhu cầu” bằng chữ “yêu cầu”. Còn biến “Áp dụng IFRS giúp DN tránh việc bị công ty kiểm toán không đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần” thì chuyên gia cho rằng việc kiểm toán viên ra ý kiến kiểm toán dựa vào các bằng chứng kiểm toán thu thập được nên liệu việc áp dụng IFRS có liên quan đến việc “tránh không đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần”. Thêm nữa có chuyên gia gợi ý rằng việc áp dụng IFRS làm cho BCTC minh bạch hơn nên có thể giúp cho kiểm toán viên tránh đưa ra ý kiến kiểm toán

ngoại trừ. Dựa trên nhận xét đó của các chuyên gia, NCS đã thay đổi diễn đạt nhận định về biến “Áp dụng IFRS giúp DN tránh việc bị công ty kiểm toán không đưa ra ý kiến chấp nhận toàn phần” như sau “Áp dụng IFRS giúp DN tránh việc bị công ty kiểm toán đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ”

+ Đối với thang đo Động cơ quy chuẩn

Đối với biến quan sát “Cục quản lý giám sát kế toán, kiểm toán - Bộ Tài chính tổ chức tọa đàm, hội thảo về IFRS” theo chuyên gia cần diễn đạt là: Cục quản lý giám sát kế toán, kiểm toán- Bộ Tài chính đã tổ chức hay chưa tổ chức? Và ở đây nếu chỉ là tọa đàm và hội thảo thì chưa hợp lý bởi Bộ Tài chính đã từng tổ chức các khóa đào tạo chuyên sâu về IFRS trong vài năm gần đây.

Nhận định “Các tổ chức nghề nghiệp đã cung cấp các khóa đào tạo về IFRS” theo chuyên gia cần nói rõ tổ chức nghề nghiệp nào vì có rất nhiều tổ chức nghề nghiệp. Cũng theo gợi ý của chuyên gia, gắn với cung cấp chứng chỉ nghề nghiệp kế toán quốc tế thì phải là các hiệp hội kế toán như ACCA, ICAEW hay CPA của Úc, vậy cần nói rõ nhằm giúp cho người tham gia khảo sát hiểu rõ nghĩa hơn.

Nhận xét về biến quan sát “Các công ty kiểm toán độc lập tư vấn về IFRS” thì 02 chuyên gia cho rằng cần nói rõ ý hơn tức là công ty kiểm toán đã tư vấn về cái gì và tư vấn cho ai? Bên cạnh đó 01 chuyên gia cũng đồng quan điểm khi cho rằng cần nói rõ công ty kiểm toán tư vấn hay cung cấp dịch vụ gì về IFRS thay vì chỉ nói tư vấn chung chung.

+ Đối với thang đo Nhận thức hữu ích hầu hết các chuyên gia đều đồng ý với các nhận xét.

Có chuyên gia cho rằng cần bổ sung thêm 01 biến quan sát đó là “IFRS làm tăng tính minh bạch thông tin trên BCTC của DN” bên cạnh phát biểu “IFRS làm tăng khả năng so sánh của BCTC giữa các DN” bởi theo chuyên gia Đề án 345 của Bộ Tài chính đã đề cập rất rõ mục tiêu khi đưa IFRS vào áp dụng tại Việt Nam đó là “nâng cao tính minh bạch, trung thực của BCTC, nâng cao trách nhiệm giải trình của DN đối với người sử dụng BCTC”

Có chuyên gia cho rằng “IFRS làm tăng khả năng so sánh của BCTC giữa các DN” và “IFRS tạo sự thống nhất trong BCTC toàn cầu bao gồm cả báo cáo kiểm toán” khá giống nhau về ý nghĩa, chỉ là khác nhau về diễn đạt bởi “tăng khả năng so sánh” cũng chính là “tạo sự thống nhất trong BCTC toàn cầu”. NCS đã tiếp thu và bỏ đi biến “IFRS tạo sự thống nhất trong BCTC toàn cầu bao gồm cả báo cáo kiểm toán”. Đối với hai biến quan sát “IFRS giúp cho việc thu hút vốn nước ngoài trở nên dễ dàng hơn” và “IFRS giúp giảm thiểu rào cản cạnh tranh toàn cầu về vốn”, chuyên gia cũng cho rằng có sự trùng lặp ý bởi “tăng khả năng thu hút vốn đầu tư” cũng chính là “giảm thiểu rào cản cạnh tranh toàn cầu về vốn”. Sau khi xem xét lại NCS đã loại biến “giảm thiểu rào cản cạnh tranh toàn cầu về vốn” và bổ sung thêm một biến quan sát mới về “tăng tính minh bạch” theo góp ý của chuyên gia trên. Và như vậy, các trật tự biến quan sát trong thang đo nhận thức hữu ích cũng bị thay đổi do bỏ biến quan sát bị trùng lặp và thêm biến quan sát mới theo góp ý của chuyên gia.

+ Đối với thang đo Nhận thức bất lợi các chuyên gia cũng góp ý về sự trùng lặp về mặt nghĩa đối với biến quan sát “ Chi phí cho đào tạo nhân viên kế toán, chi phí về công nghệ và phần mềm để chuẩn bị BCTC theo IFRS cao” bởi bản chất nhận định này thuộc khái niệm của “BCTC dựa trên IFRS thì tốn nhiều thời gian và chi phí hơn so với các khuôn mẫu hoặc chuẩn mực khác” dưới góc độ chi phí. Vì vậy NCS đã loại bỏ biến quan sát này ra khỏi thang đo Nhận thức bất lợi.

Có chuyên gia cho rằng cụm từ “sự thiếu hụt” nên thay bằng “sự thiếu đầy đủ”. Vì vậy NCS đã chuyển nhận định các biến “Sự thiếu hụt cơ sở đo lường về giá trị hợp lý” thành “Sự thiếu đầy đủ cơ sở đo lường về giá trị hợp lý”, “Sự thiếu hụt về trình độ học vấn, hiểu biết và kinh nghiệm của người lập BCTC theo IFRS” thành “Sự thiếu đầy đủ về trình độ học vấn, hiểu biết và kinh nghiệm của người lập BCTC theo IFRS”. Bên cạnh đó “Sự thiếu hướng dẫn về IFRS” chuyên gia cho rằng cần nói rõ là sự thiếu đầy đủ hướng dẫn về IFRS từ cơ quan nào. NCS đã phát biểu lại “Sự thiếu hướng dẫn về IFRS” là “Sự thiếu đầy đủ các hướng dẫn về IFRS từ cơ quan tài chính quốc gia (Bộ Tài chính)”. Trong số các biến quan sát của thang đo về Nhận thức bất lợi, 01 chuyên gia làm việc tại DN đặc biệt nhấn mạnh đến khó khăn trong

xác định cơ sở đo lường GTHL và sự khác biệt về thuế TNDN hoãn lại giữa kế toán và thuế.

Với phát biểu “Tính chất phức tạp của một số chuẩn mực IFRS (như kiểm tra suy giảm giá trị trong IAS 36...)” chuyên gia đang làm việc tại DN gợi ý nên bỏ giải thích ở phía sau của nhận định trong bảng hỏi khảo sát, nếu có thì chỉ nên đưa vào giải thích trong Dàn bài phỏng vấn chuyên gia để người trả lời có thể hiểu rõ ý. NCS đã rút gọn phát biểu này như sau “Tính chất phức tạp của một số chuẩn mực IFRS”

+ Đối với thang đo Quy mô DN

11/11 chuyên gia đều đồng tình với các biến quan sát trong thang đo này

+ Đối với thang đo Chất lượng nguồn nhân lực kế toán

01 chuyên gia có ý kiến rằng thang đo “Chất lượng nguồn nhân lực kế toán” lại tách ra thành trình độ học vấn, kỹ năng và kinh nghiệm trong khi thang đo Nhận thức bất lợi lại gộp cả 3 yếu tố này lại, liệu có sự trùng lặp giữa hai thang đo này không? NCS giải thích rằng không có sự trùng lặp. Thang đo chất lượng nguồn nhân lực kế toán được xây dựng theo hướng tác động cùng chiều tới việc áp dụng IFRS, trong khi thang đo nhận thức bất lợi với các biến quan sát này lại là ảnh hưởng ngược chiều tới việc áp dụng IFRS tại DN.

+ Đối với thang đo Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao các chuyên gia đều đồng ý với các phát biểu đưa ra.

Như vậy, sau khi phỏng vấn chuyên sâu các chuyên gia đến từ DN, các công ty kiểm toán và các nhà nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán kiểm toán NCS đã điều chỉnh lại và tổng hợp đầy đủ

Kết quả phân tích dữ liệu thứ cấp từ các nghiên cứu thực nghiệm trước đây, luận án thu được 46 thang đo các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTC niêm yết, trong đó 3 thang đo về Việc áp dụng IFRS, 5 thang đo về Tính hợp pháp, 5 thang đo về Động cơ cưỡng chế, 4 thang đo về Động cơ bắt chước, 4 thang đo về Động cơ quy chuẩn, 6 thang đo về Nhận thức hữu ích, 6 thang đo về Nhận thức bất lợi, 4 thang đo về Quy mô, 5 thang đo về Chất lượng nguồn nhân lực kế toán và 4 thang đo về Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao trong DN

Sau khi tiến hành hiệu chỉnh thang đo nháp, bổ sung mới theo đề nghị của chuyên gia, NCS thu được 39 thang đo cho 8 biến độc lập và 1 biến phụ thuộc. Tổng hợp kết quả nghiên cứu định tính được thể hiện qua **phụ lục số 6_Tổng hợp ý kiến chuyên gia**)

3.2.3. Mã hóa dữ liệu

Kế thừa kết quả của giai đoạn nghiên cứu định tính, luận án đã loại bỏ yếu tố Động cơ bất chước và các chỉ báo không phù hợp, đồng thời điều chỉnh tên yếu tố và chỉ báo mới cho phù hợp với bối cảnh và điều kiện tại Việt Nam. Mô hình các yếu tố tác động tới việc áp dụng IFRS tại các DN phi tài chính niêm yết trên TTCK Việt Nam còn lại 8 yếu tố gồm Tính hợp pháp, Động cơ cưỡng chế, Động cơ quy chuẩn, Nhận thức hữu ích, Nhận thức bất lợi, Sự hỗ trợ và ủng hộ của nhà quản trị cấp cao, Quy mô DN và Chất lượng nguồn nhân lực kế toán. Dựa trên việc kế thừa các nghiên cứu trước, cơ sở lý thuyết và phỏng vấn chuyên gia, các thang đo của những khái niệm trong mô hình nghiên cứu được xây dựng và phát triển. Căn cứ vào kết quả khảo sát, để xử lý dữ liệu bằng công cụ SPSS 20 và Amos 24, NCS tiến hành mã hóa các nhận định, phát biểu của các thang đo biến độc lập và biến phụ thuộc như sau:

Bảng 3.3: Mã hóa biến quan sát của thang đo các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTC niêm yết

STT	Mã hóa	Tên các nhận định, phát biểu
	HP	Tính hợp pháp
1	HP1	DN mong muốn nâng cao thương hiệu của DN
2	HP2	DN mong muốn phục vụ lợi ích của cổ đông thông qua chính sách tốt của mình
3	HP3	DN mong muốn tăng cường hình ảnh trên TTCK
4	HP4	DN mong muốn tạo giá trị cho các bên liên quan
	DC	Động cơ cưỡng chế
5	DC1	DN phải tuân thủ yêu cầu lập BCTC theo IFRS từ phía Bộ Tài chính (Cục quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán)

6	DC2	DN cần đáp ứng yêu cầu của các nhà đầu tư, đặc biệt là nhà đầu tư nước ngoài
7	DC3	DN cần đáp ứng yêu cầu hoạt động kinh doanh ở nước ngoài
8	DC4	Áp dụng IFRS giúp DN hạn chế việc phải lập lại BCTC
9	DC5	Áp dụng IFRS giúp DN tránh việc bị công ty kiểm toán đưa ra ý kiến kiểm toán ngoại trừ
	DQ	Động cơ quy chuẩn
10	DQ1	Nhân viên của DN là thành viên của các tổ chức nghề nghiệp
11	DQ2	Cục quản lý giám sát kế toán, kiểm toán - Bộ Tài chính đã tổ chức các buổi hội thảo về IFRS
12	DQ3	Các tổ chức nghề nghiệp kế toán kiểm toán quốc tế (ACCA, ICAEW, CPA...) đã cung cấp các khóa đào tạo về IFRS
13	DQ4	Các công ty kiểm toán độc lập đã tư vấn lợi ích của việc áp dụng IFRS cho DN
	NH	Nhận thức hữu ích
14	NH1	IFRS được coi là ngôn ngữ chung của toàn cầu về kế toán
15	NH2	IFRS làm tăng khả năng so sánh của BCTC giữa các DN
16	NH3	IFRS làm tăng tính minh bạch thông tin trên BCTC của DN
17	NH4	IFRS giúp cho việc thu hút vốn nước ngoài trở nên dễ dàng hơn
18	NH5	IFRS giúp cho kiểm toán viên đưa ra đánh giá chất lượng hơn
	NB	Nhận thức bất lợi
19	NB1	BCTC dựa trên IFRS thì tốn nhiều thời gian và chi phí hơn so với các khuôn mẫu hoặc chuẩn mực khác
20	NB2	Sự thiếu đầy đủ cơ sở đo lường về giá trị hợp lý
21	NB3	Sự thiếu đầy đủ về trình độ học vấn, hiểu biết và kinh nghiệm của người lập BCTC theo IFRS
22	NB4	Sự thiếu đầy đủ các hướng dẫn về IFRS từ cơ quan tài chính quốc gia (Bộ Tài chính)

23	NB5	Tính chất phức tạp của một số chuẩn mực IFRS
	QM	Quy mô DN
24	QM1	Tổng tài sản càng lớn càng tạo động lực cho các DN áp dụng IFRS
25	QM2	Doanh thu càng cao càng tạo động lực cho các DN áp dụng IFRS
26	QM3	Số lượng lao động càng nhiều càng tạo động lực cho các DN áp dụng IFRS
27	QM4	Số lượng cổ phiếu niêm yết trong DN càng lớn càng tạo động lực cho DN áp dụng IFRS
	CK	Chất lượng nguồn nhân lực kế toán
28	CK1	Trình độ học vấn, trình độ ngoại ngữ của nhân viên kế toán
29	CK2	Kinh nghiệm làm việc của nhân viên kế toán
30	CK3	Kỹ năng nghề nghiệp của kế toán viên ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS
31	CK4	Nhân viên kế toán có đạo đức và trách nhiệm nghề nghiệp
32	CK5	Nhân viên kế toán có tinh thần học hỏi và đổi mới theo xu thế chung của thế giới về kế toán
	SH	Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao
33	SH1	Việc áp dụng IFRS cần phải có sự đồng thuận từ nhà quản trị cấp cao trong DN
34	SH2	Việc áp dụng IFRS cần phải có sự hỗ trợ nhân lực từ nhà quản trị cấp cao trong DN
35	SH3	Việc áp dụng IFRS cần phải có sự hỗ trợ nguồn lực tài chính từ nhà quản trị cấp cao trong DN
36	SH4	Nhà quản trị cấp cao ủng hộ những thay đổi do Nhà nước đề xuất liên quan đến áp dụng IFRS
	AD	Việc áp dụng IFRS
37	AD1	DN của tôi đã chuẩn bị đầy đủ nguồn lực để áp dụng IFRS
38	AD2	DN của tôi đã chuẩn bị đầy đủ nhân lực để áp dụng IFRS

39	AD3	DN của tôi đã áp dụng IFRS (áp dụng đầy đủ hoặc áp dụng bút toán chuyển đổi)
----	-----	--

Nguồn: NCS tự tổng hợp

3.3. Kết quả nghiên cứu định lượng

3.3.1 Thống kê mô tả

Như đã trình bày trong phương pháp nghiên cứu, NCS phát đi 600 phiếu và thu về được 524 phiếu (đạt tỷ lệ phản hồi là 87,3%). Tuy vậy trong quá trình phân loại phiếu khảo sát và làm sạch dữ liệu trước khi phân tích thì chỉ còn lại 505 phiếu hợp lệ để đưa vào phân tích dữ liệu chính thức (loại 19 phiếu do quá nhiều các câu bị bỏ trống). Các phiếu khảo sát bị bỏ trống quá nhiều và trả lời thiếu độ tin cậy bị NCS loại khỏi trước khi phân tích dữ liệu. Bảng dưới đây thể hiện thống kê về đặc điểm nhân khẩu học

Bảng 3.4: Thống kê về đặc điểm nhân khẩu học của người tham gia trả lời

Biến số	Tần số	Tỷ lệ phần trăm (%)
Nhóm tuổi của người trả lời	(N = 505)	(N = 100%)
Dưới 25 tuổi	89	17,6
Từ 25 đến 35 tuổi	129	25,5
Từ 35 đến 45 tuổi	163	32,3
Từ 45 đến 55 tuổi	106	21,0
Trên 55 tuổi	18	3,6
Thời gian công tác trong lĩnh vực kế toán	N = 505	(N = 100%)
Dưới 5 năm	189	37,4
Từ 5 năm đến 10 năm	202	40,0
Trên 10 năm	114	22,6
Vị trí công tác của người trả lời	(N = 505)	(N = 100%)
CEO	29	5,7
CFO	41	8,1
Kế toán trưởng/trưởng phòng kế toán	148	29,3

Phó phòng kế toán	77	15,2
Kế toán tổng hợp	119	23,6
Kế toán viên	55	10,9
Kiểm toán nội bộ, kiểm soát tài chính	36	7,1
Trình độ học vấn	(N = 505)	(N = 100%)
Cao đẳng, ĐH	344	68,1
Thạc sỹ	147	28,9
Tiến sỹ	14	3,0

Nguồn: Kết quả xử lý SPSS 20.0

Tỷ lệ mẫu này cho thấy phân bố khá tương đồng với danh bạ các DN phi tài chính niêm yết tại TTCK. Xét trong nhóm tuổi của người trả lời tham gia thì nhóm tuổi từ 25 đến 45 tuổi chiếm tỷ trọng cao nhất với tổng tỷ trọng là gần 60%, đây là nhóm tuổi lao động then chốt ở trong các DN. Đây cũng là lực lượng giữ vị trí quan trọng trong công ty.

Thời gian công tác trong lĩnh vực kế toán cũng thể hiện phân phối chuẩn khi mà tập trung nhiều nhất ở nhóm lao động có kinh nghiệm từ 5 đến 10 năm làm việc (chiếm 40% tổng số lượng mẫu), thấp hơn một chút là nhóm lao động làm việc dưới 5 năm và còn lại khoảng hơn 22% là lao động có thâm niên trên 10 năm làm việc. Điều này là hoàn toàn phù hợp với đặc thù lĩnh vực DN ngành phi tài chính khi mà thị trường lao động trong những năm qua, đặc biệt kể từ sau đại dịch Covid 19 thì biến động việc làm rất nhiều, chính vì vậy số lao động có thời gian làm việc dưới 10 năm chiếm đa số

Xét về vị trí công tác thì 2 vị trí Kế toán trưởng/trưởng phòng kế toán và vị trí Kế toán tổng hợp chiếm tỷ lệ cao nhất với lần lượt là gần 30% và gần ¼, tổng cộng 2 vị trí việc làm này chiếm hơn một nửa tổng số mẫu khảo sát. Điều này có thể giải thích một cách dễ hiểu là do bởi đây đều là những vị trí am hiểu về IFRS nên đối tượng này tham gia vào cuộc khảo sát cũng là nhiều nhất.

Xét về trình độ học vấn thì do đặc thù tính chất công việc am hiểu nghiệp vụ kế toán, hệ thống chuẩn mực IFRS cho nên có đến hơn 2/3 số lượng người tham gia

trả lời có trình độ từ cao đẳng, đại học, tiếp đến là gần 30% người trả lời có trình độ thạc sỹ, chỉ khoảng chưa đến 3% có trình độ tiến sỹ.

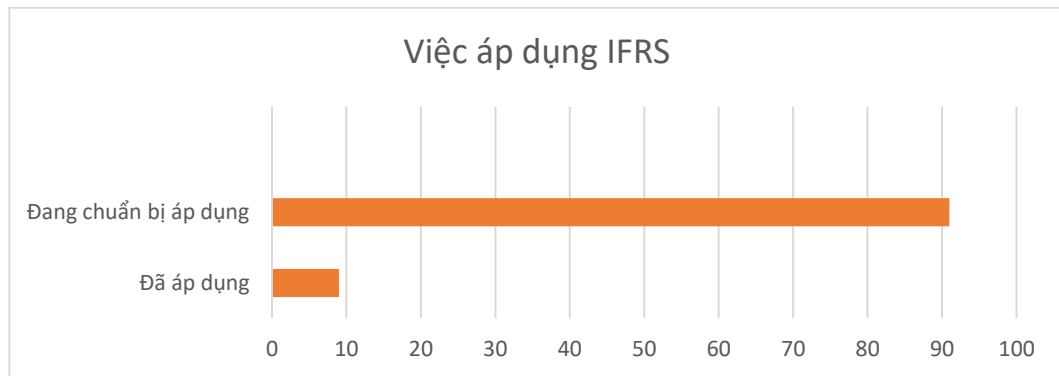
Bảng 3.5: Kết quả khảo sát cảm nhận về IFRS

STT	Mô tả	Phần trăm
1	Giới thiệu về IFRS	
	- Đồng ý	91,48
	- Không đồng ý	8,52
2	Mức độ hiểu biết về IFRS:	
	- Hiểu biết rõ	8,11
	- Hiểu biết cơ bản	56,23
	- Hiểu biết ít	32,87
	- Không hiểu biết	2,79
3	Việc áp dụng IFRS (sau năm 2025)	
	- Bắt đầu từ năm 2025	53,86
	- Bắt đầu từ năm 2026	42,37
	- Chưa rõ mốc thời gian cụ thể	3,77

Nguồn: Kết quả xử lý SPSS 20.0

Bảng trên cho thấy nhận thức của người tham gia khảo sát tại DN về việc áp dụng IFRS với 91,43% số người được hỏi đồng ý với việc đã được giới thiệu về IFRS, kết quả cho thấy phần lớn người làm kế toán và nhân sự cấp cao trong DN ủng hộ chủ trương của Bộ Tài chính đưa IFRS vào áp dụng tại Việt Nam và phần lớn những người khảo sát tin rằng việc chuyển đổi từ áp dụng VAS sang IFRS có lợi cho Việt Nam. Kết quả này cũng phù hợp với báo cáo của Deloitte Việt Nam (2020) về mức độ sẵn sàng áp dụng IFRS của DN tại Việt Nam.

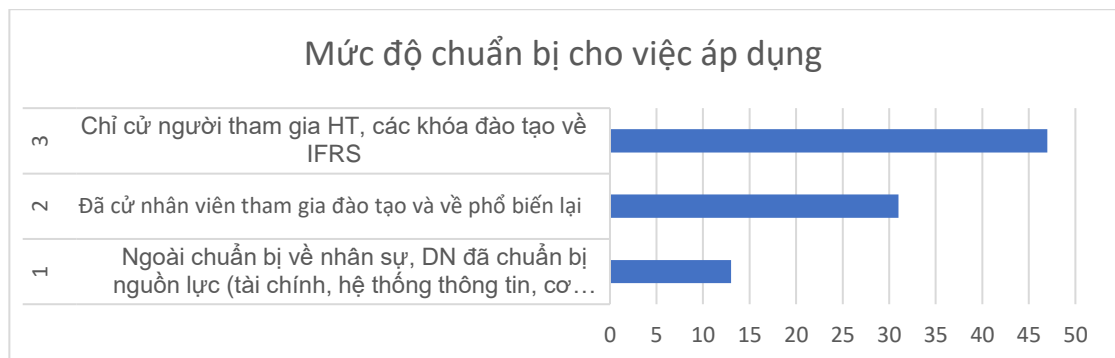
Về mức độ hiểu biết về IFRS, số người khảo sát trả lời “hiểu biết rõ” chiếm chưa đến 10%, trong khi đó hơn một nửa số người khảo sát cho biết họ “hiểu biết cơ bản” và một phần ba số người được hỏi trả lời họ “hiểu biết ít”. Điều này cho thấy phần lớn người được hỏi cảm thấy rằng họ chưa am hiểu sâu sắc về IFRS.



Hình 3.5: Khảo sát về việc áp dụng IFRS tại DNPTCN

Nguồn: NCS tự tổng hợp

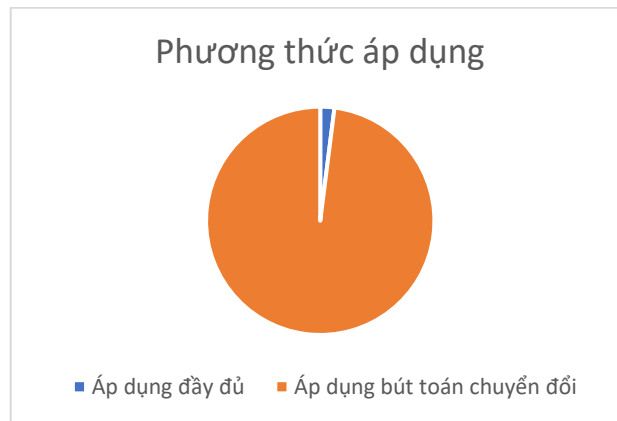
Trong 100 DNPTCNY khảo sát trong giai đoạn hiện nay chỉ có 9 DNPTCNY đã áp dụng (chiếm 9%), số DNPTCNY mới chỉ có sự chuẩn bị nhân lực và nguồn lực là 91 (chiếm 91%).



Hình 3.6: Khảo sát về mức độ chuẩn bị áp dụng IFRS tại DNPTCN

Nguồn: NCS tự tổng hợp

Trong số 91 DN đã có sự chuẩn bị cho việc áp dụng thì mức độ áp dụng cũng khác nhau. 47 DN chỉ cử người tham gia hội thảo, các khóa đào tạo về IFRS (chiếm gần 52% số DN), trong khi đó số DN vừa cử nhân viên tham gia đào tạo vừa về phổ biến lại cho nhân viên khác là 31 (tương đương 1/3 số DN khảo sát). Ngoài ra, số DN ngoài sự chuẩn bị về nhân sự, đã có chuẩn bị nguồn lực (tài chính, hệ thống thông tin, cơ sở vật chất) là 13 DN (chiếm hơn 14% số DN).



Hình 3.7: Khảo sát về phương thức áp dụng IFRS DNPTCNY

Nguồn: NCS tự tổng hợp

Ngoài ra, trong số những DNPTCNY đã áp dụng, hầu hết các DN đều thực hiện áp dụng bút toán chuyển đổi (chiếm 98%) so với số DN áp dụng đầy đủ (chiếm 2%). Số liệu khảo sát cho thấy được sự phù hợp với bối cảnh nghiên cứu, khi IFRS tại Việt Nam đang trong giai đoạn thử nghiệm, chưa bắt buộc áp dụng nên số DNPTCNY tự nguyện áp dụng là khá khiêm tốn. Đồng thời, kết quả khảo sát của NCS cho thấy sự tương đồng lẫn sự khác biệt với kết quả khảo sát của Deloitte thực hiện vào năm 2020 và kết quả của Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022). Đối với nhóm đang chuẩn bị áp dụng (bao gồm đang trong giai đoạn chuẩn bị và đang có kế hoạch), số liệu khảo sát của Deloitte Việt Nam (2020) là 80%, số liệu của Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) là 94,27%, trong khi số liệu khảo sát của NCS ở trên là 91%. Điểm khác biệt với kết quả nghiên cứu của NCS thuộc về nhóm DNPTC đã áp dụng với số lượng DN chiếm tới 23%/tổng số DN khảo sát của Deloitte, gấp 12 lần so với số lượng DN áp dụng theo khảo sát của NCS. Nguyên nhân cho sự khác biệt này có thể do khảo sát của Deloitte thực hiện không chỉ với nhóm DNPTC niêm yết mà còn thực hiện với nhóm DN đại chúng có quy mô lớn, tập đoàn kinh tế nhà nước và nhiều loại hình DN khác như DN tư nhân, công ty trách nhiệm hữu hạn... Tương tự là kết quả nghiên cứu của Nguyễn Thị Ngọc Diệp (2022) số lượng DNPTCNY đã áp dụng IFRS là 28/489 DN khảo sát (chiếm 5,73%) lớn gấp gần 3 lần so với kết quả của NCS (2/100 DN áp dụng). Điểm khác biệt này có thể do sự khác biệt về quy mô mẫu khảo sát.

3.3.2. *Đánh giá độ tin cậy thang đo Cronbach alpha*

Phân tích Cronbach alpha nhằm kiểm tra tính hội tụ của các biến quan sát hay các mục hỏi trong một nhóm mục hỏi về một khái niệm nghiên cứu hay một biến nghiên cứu. Mục đích là đo lường và đưa ra phương hướng điều chỉnh thang đo để tăng độ tin cậy của thang đo khái niệm nghiên cứu.

Về trình tự thực hiện thì phân tích Cronbach alpha trước hay phân tích EFA trước thì theo Nguyễn Đình Thọ (2013) phân tích Cronbach alpha phải được thực hiện trước để loại các biến rác trước khi tiến hành thực hiện phân tích EFA. Nếu thực hiện EFA trước thì việc phân tích EFA có thể tạo ra các nhân tố giả.

Độ tin cậy của thang đo được đánh giá bằng phương pháp nhất quán nội tại qua hệ số Cronbach's Alpha. Sử dụng phương pháp hệ số tin cậy Cronbach's Alpha như một phương pháp truyền thống trong khoa học hành vi. Hệ số tin cậy Cronbach's Alpha chỉ cho biết các đo lường có liên kết với nhau hay không; nhưng không cho biết biến quan sát nào cần bỏ đi và biến quan sát nào cần giữ lại. Khi đó, việc tính toán hệ số tương quan giữa biến-tổng sẽ giúp loại ra những biến quan sát nào không đóng góp nhiều cho sự mô tả của khái niệm cần đo Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008).

Các tiêu chí được sử dụng khi thực hiện đánh giá độ tin cậy thang đo là:

- Độ lớn của Cronbach Alpha: trong khoảng (0,8 – 1.0) là rất tốt; từ (0,7 - 0,8) là tốt; và từ 0,6 trở lên là có thể sử dụng trong trường hợp khái niệm nghiên cứu là mới hoặc là mới trong bối cảnh nghiên cứu mới Hoàng Trọng và Chu Nguyễn Mộng Ngọc (2008).

- Loại các biến quan sát có hệ số tương quan biến - tổng nhỏ (nhỏ hơn 0,3); tiêu chuẩn chọn thang đo khi có độ tin cậy Cronbach alpha lớn hơn 0,6 (Alpha càng lớn thì độ tin cậy nhất quán nội tại càng cao) Nguyễn Đình Thọ (2013)

Kết quả xử lý (Bảng dưới đây) cho thấy hệ số Cronbach alpha của cả 9 yếu tố đều có hệ số Cronbach alpha đều nằm trong khoảng 0,886 đến 0,938. Mặt khác, hệ số tương quan biến – tổng của tất cả các thang đo đều lớn hơn 0,3, do đó tất cả các thang

đo trong mô hình nghiên cứu để đảm bảo độ tin cậy và đạt yêu cầu để phân tích chuyên sâu tiếp theo.

Bảng 3.6: Tổng hợp đánh giá độ tin cậy thang đo

Thang đo	Số biến quan sát	Hệ số Cronbach alpha	Hệ số tương quan biến – tổng thấp nhất	Kết luận
Tính hợp pháp (HP)	4	0,890	0,700	Đạt yêu cầu
Động cơ cưỡng chế (DC)	5	0,898	0,707	Đạt yêu cầu khi loại bỏ biến quan sát DC4
Động cơ quy chuẩn (DQ)	4	0,896	0,711	Đạt yêu cầu
Nhận thức hữu ích (NH)	5	0,879	0,660	Đạt yêu cầu
Nhận thức bất lợi (NB)	5	0,916	0,726	Đạt yêu cầu
Quy mô DN (QM)	4	0,895	0,749	Đạt yêu cầu
Chất lượng nguồn nhân lực kế toán (CK)	5	0,938	0,817	Loại biến quan sát CK5 do thấp hơn 0,3
Sự ủng hộ của ban lãnh đạo (SH)	4	0,886	0,702	Đạt yêu cầu
Việc áp dụng IFRS	3	0,887	0,737	Đạt yêu cầu

Nguồn: Kết quả xử lý SPSS 20.0

Tóm lại tất cả thang đo của các thành phần chính trong mô hình nghiên cứu đều đạt yêu cầu (ngoại trừ biến quan sát DC4 và CK5 bị loại bỏ do hệ số tương quan giữa biến – tổng thấp hơn 0,3 nên không đạt yêu cầu), như vậy từ 39 biến quan sát ban đầu loại bỏ 2 biến quan sát DC4 và CK5 và còn lại 37 biến quan sát được sử dụng trong các phân tích tiếp theo.

3.3.3. Phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Kết quả chạy EFA cho các biến độc lập được thể hiện trong bảng dưới đây:

Bảng 3.7: Ý nghĩa của giá trị hệ số KMO

Giá trị KMO	Ý nghĩa
$KMO \geq 0,9$	Rất phù hợp

AD2									.790
AD1									.727

Nguồn: Kết quả xử lý SPSS 20.0

Kết quả phân tích nhân tố khám phá EFA cho thấy rằng ma trận thành phần chính đã ổn định, từ 37 biến quan sát còn lại đã nhóm lại thành 9 thành phần lớn lần lượt như sau:

- Thành phần 1: bao gồm 5 biến quan sát là NB5, NB4, NB2, NB3 và NB1, yếu tố này được đặt tên là Nhận thức bất lợi

- Thành phần 2 bao gồm 4 biến quan sát là CK4, CK2, CK1 và CK3, yếu tố này được đặt tên là Chất lượng nguồn nhân lực kế toán

- Thành phần 3 bao gồm 5 biến quan sát bao gồm NH5, NH4, NH3, NH2 và NH1, yếu tố này được đặt tên là yếu tố Nhận thức sự hữu ích

- Thành phần 4 bao gồm 4 biến quan sát là DQ2, DQ4, DQ3 và DQ1 được đặt tên là Yếu tố Động cơ quy chuẩn

- Thành phần 5 bao gồm 4 biến quan sát là DC5, DC2, DC3 và DC1, được đặt tên là Động cơ quy chuẩn

- Thành phần 6 bao gồm 4 biến quan sát là HP4, HP2, HP3 và HP1 được đặt tên là yếu tố Tính hợp pháp

- Thành phần 7 bao gồm 4 biến quan sát là QM4, QM2, QM3 và QM1, yếu tố này được đặt tên là Yếu tố Quy mô của DN.

- Thành phần 8 bao gồm 4 biến quan sát là SH4, SH1, SH3 và SH2, Yếu tố này được đặt tên là Yếu tố Sự ủng hộ của Ban quản trị.

- Thành phần 9 bao gồm 3 biến quan sát là AD3, AD2 và AD1, Yếu tố này được đặt tên là yếu tố Việc áp dụng IFRS

Sau khi thu được kết quả phân tích ma trận xoay yếu tố, tác giả tiếp tục phân tích về tổng phương sai được trích rút và hệ số riêng EigenValue

Với việc phân tích tổng phương sai được giải thích của các biến độc lập, tác giả thu được kết quả như bảng dưới đây:

Bảng 3.10: Tổng phương sai được giải thích
Total Variance Explained

Factor	Initial Eigenvalues			Extraction Sums of Squared Loadings			Rotation Sums of Squared Loadings
	Total	% of Variance	Cumulative %	Total	% of Variance	Cumulative %	Total
1	7.821	21.137	21.137	7.512	20.302	20.302	4.195
2	4.257	11.505	32.642	4.016	10.854	31.155	3.537
3	3.399	9.185	41.827	3.082	8.329	39.484	4.356
4	3.102	8.384	50.211	2.817	7.612	47.097	4.166
5	2.637	7.126	57.338	2.373	6.415	53.512	3.098
6	2.480	6.704	64.042	2.180	5.893	59.404	3.465
7	1.977	5.343	69.385	1.644	4.443	63.848	4.325
8	1.629	4.402	73.787	1.323	3.576	67.423	4.643
9	1.072	2.898	76.685	.821	2.219	69.642	5.256

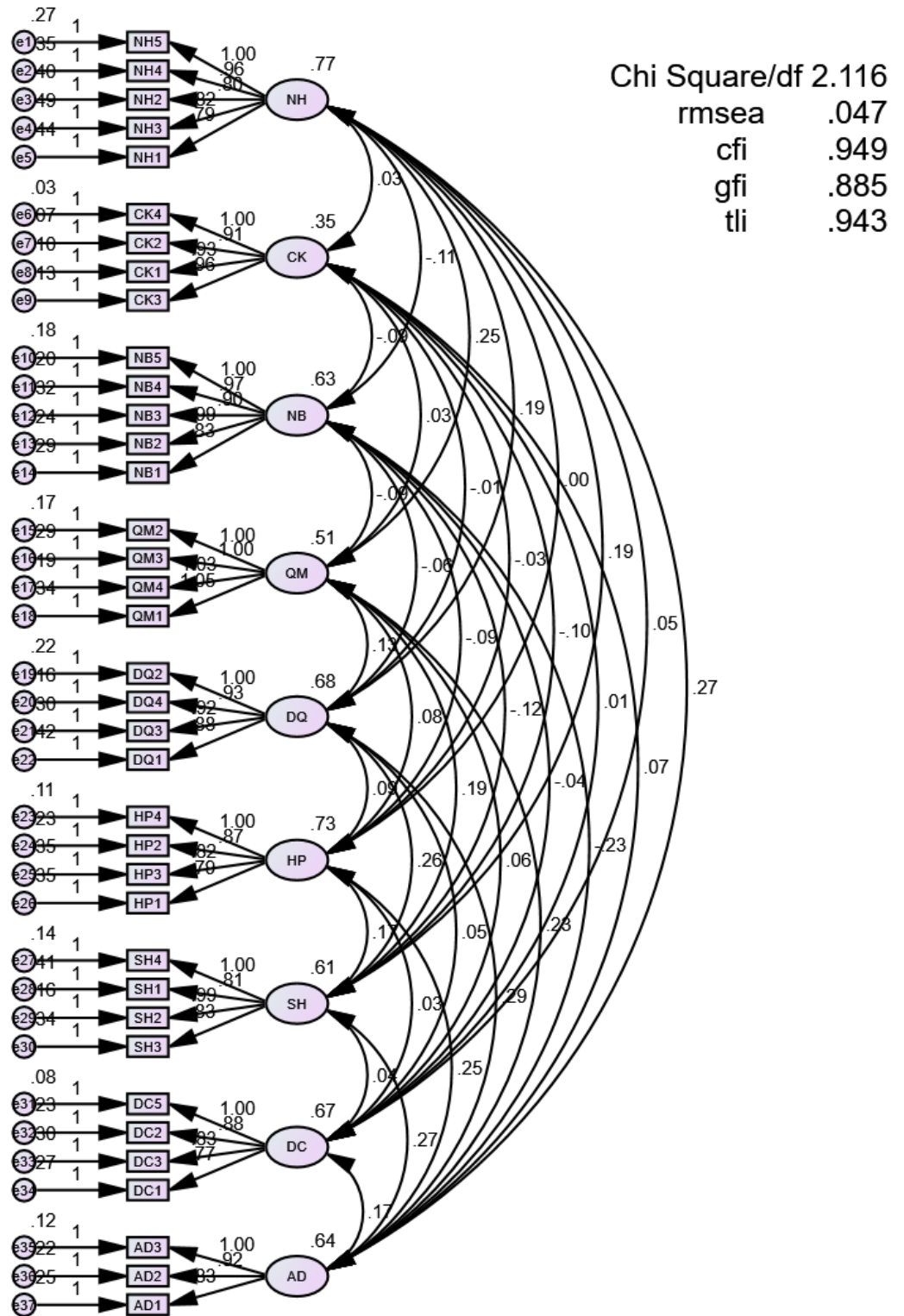
Nguồn: Kết quả xử lý SPSS 20.0

Căn cứ vào Bảng tổng phương sai được giải thích có thể nhận thấy rằng, 8 yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS có tổng phương sai được giải thích khoảng 76,7% > 50% và điểm dừng Eigenvalue = 1.072 > 1 (giá trị riêng của thành phần chính càng có giá trị lớn thì càng giải thích được nhiều sự biến thiên của dữ liệu ban đầu). Số lượng các thành phần chính được giữ lại căn cứ vào giá trị Initial Eigenvalues > 1. Những con số này chỉ ra rằng việc sử dụng phương pháp EFA là phù hợp, các quan sát đã tạo ra 9 yếu tố chính. Tất cả các biến quan sát được phân tích nhân tố sử dụng phép xoay Varimax với điểm cắt 0,5.

Tuy vậy để khẳng định giá trị của các thang đo một cách nghiêm ngặt hơn đồng thời đảm bảo tính đơn hướng, tính giá trị hội tụ, tính giá trị phân biệt của các thang đo thì việc thực hiện phân tích nhân tố khẳng định CFA là hết sức cần thiết.

3.3.4. Phân tích nhân tố khẳng định (CFA)

Sau khi thực hiện phân tích nhân tố khám phá EFA, các thang đo tiếp tục được kiểm tra lại một lần nữa bằng phương pháp phân tích nhân tố khẳng định CFA. Mục đích là nhằm để bảo đảm chắc chắn hơn về độ tin cậy và giá trị của thang đo dựa trên một số lượng xác định các nhân tố biết trước nhằm hạn chế sai lầm trong việc xác định nhân tố.



Hình 3.8: Kết quả phân tích nhân tố khẳng định CFA

Nguồn: Kết quả xử lý bằng Amos graphics 20.0

Mô hình phương trình cấu trúc là một phương pháp khẳng định cung cấp một biện pháp toàn diện để đánh giá và hiệu chỉnh mô hình đo lường của một cấu trúc tiềm ẩn. Tiến trình này được gọi là phân tích nhân tố khẳng định CFA. Phương pháp này có khả năng đánh giá tính không đồng nhất, tính giá trị và độ tin cậy của mô hình đo lường. Các tiêu chí về tính không đồng nhất, tính giá trị và độ tin cậy cho tất cả các cấu trúc tiềm ẩn liên quan đến nghiên cứu trước khi mô hình hóa mối quan hệ của chúng trong mô hình cấu trúc tuyến tính. Tuy nhiên việc đánh giá tính không đồng nhất nên được thực hiện trước khi đánh giá tính giá trị và độ tin cậy

Với phân tích nhân tố khẳng định CFA, bất kỳ câu hỏi nào không phù hợp với mô hình đo lường do hệ số tải nhân tố thấp nên được loại bỏ khỏi mô hình. Các nghiên cứu cần thực hiện CFA cho tất cả các cấu trúc tiềm ẩn liên quan trong một mô hình. Các nghiên cứu có thể chạy CFA cho mọi mô hình đo lường riêng lẻ hoặc sử dụng CFA gộp, tuy nhiên tiến trình CFA gộp lại được ưu tiên hơn Hà Nam Khánh Giao và Bùi Nhất Vương (2019). Do đó tiến trình đánh giá mô hình này sẽ được chứng minh, việc đánh giá cho từng yếu tố được thực hiện như sau: Mức độ phù hợp với mô hình thị trường khi CFI, GFI, TLI cao hơn 0,85;

Bảng 3.11: Chỉ số độ phù hợp cho mô hình nhân tố khẳng định CFA

Tên của các phân loại	Tên của các chỉ số	Mức độ chấp nhận	Giá trị của các chỉ số	Kết luận
Chỉ số phù hợp tuyệt đối	RMSEA	< 0,08	0.047	Mức yêu cầu đã đạt được
	GFI	> 0,85	0.885	
Chỉ số phù hợp gia tăng	CFI	> 0,85	0.949	
	TLI	> 0,85	0.943	
Chỉ số phù hợp tối giản	Chisq/df	< 5	2.116	

Nguồn: Kết quả xử lý bằng Amos graphics 20.0

Kết quả đánh giá độ tin cậy tổng hợp, giá trị hội tụ và giá trị phân biệt

Độ tin cậy là mức độ đáng tin cậy của mô hình đo lường trong việc đo lường cấu trúc tiềm ẩn dự định. Việc đánh giá độ tin cậy đối với mô hình đo lường có thể được thực hiện bằng các tiêu chí như sau:

+ Độ tin cậy bên trong: Độ tin cậy này được tính toán và thực hiện bằng phần mềm SPSS và đạt yêu cầu ở mục 3.3.2 (hệ số Cronbach's alpha > 0,6)

+ Độ tin cậy tổng hợp: Đo lường độ tin cậy và tính nhất quán bên trong của một cấu trúc tiềm ẩn.

Tính giá trị hội tụ đạt được khi tất cả các câu hỏi trong mô hình đo lường có ý nghĩa thống kê, tính giá trị hội tụ cũng có thể được xác nhận bằng cách tính toán phương sai trích trung bình AVE cho mỗi cấu trúc

Bảng 3.12: Đánh giá độ tin cậy tổng hợp CR và phương sai trích bình quân AVE của mô hình đo lường

	CR	AVE	DC	NH	CK	NB	QM	DQ	HP	SH	AD
DC	0.901	0.695	0.834								
NH	0.881	0.599	0.076	0.774							
CK	0.940	0.796	0.016	0.064	0.892						
NB	0.917	0.690	-0.055	-0.160	-0.187	0.830					
QM	0.897	0.685	0.101	0.408	0.060	-0.167	0.827				
DQ	0.898	0.688	0.075	0.261	-0.026	-0.092	0.228	0.830			
HP	0.893	0.678	0.038	-0.001	-0.065	-0.131	0.129	0.134	0.823		
SH	0.884	0.659	0.063	0.279	-0.222	-0.193	0.349	0.401	0.261	0.812	
AD	0.891	0.731	0.265	0.386	0.140	-0.356	0.406	0.435	0.362	0.437	0.855

Nguồn: Kết quả xử lý bằng Amos graphics 20.0

Kết quả từ bảng trên cho thấy rằng độ tin cậy tổng hợp của tất cả các cấu trúc đều có giá trị cao hơn 0,7 (thấp nhất cũng đạt 0,881 > 0,7), đây là ngưỡng yêu cầu đối với độ tin cậy tổng hợp CR theo khuyến nghị của Fornell và Larcker (1981) tất cả các yếu tố đều đạt được độ tin cậy tổng hợp.

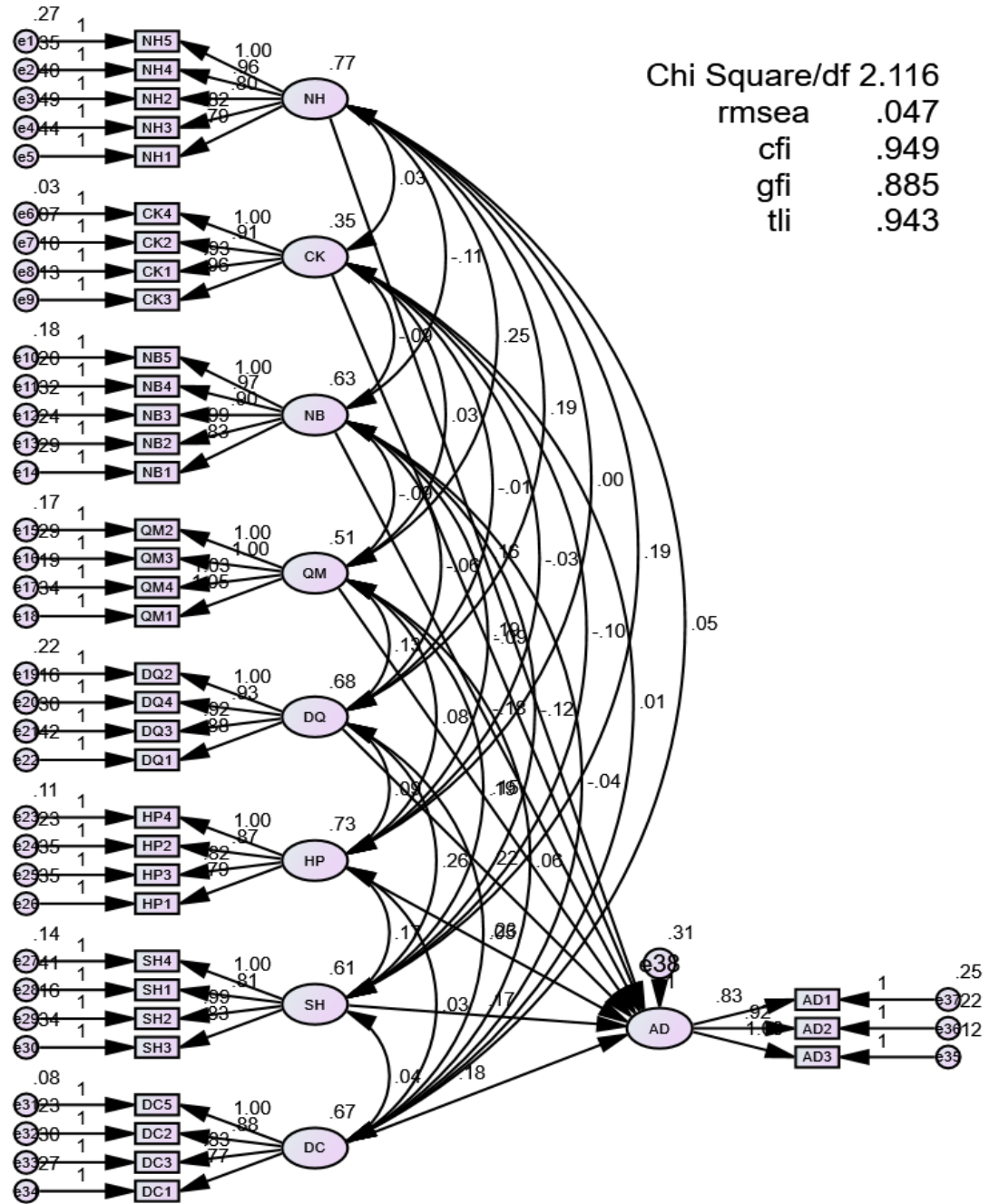
Kết quả tính toán phương sai trích trung bình AVE từ bảng trên cho 9 yếu tố của mô hình đo lường CFA cho thấy tất cả AVE của các cấu trúc này đều cao hơn 0,5 (thấp nhất cũng đạt 0,599 > 0,5) do vậy tất cả các cấu trúc đều thỏa mãn được giá trị hội tụ.

Tóm lại rằng mô hình đo lường đạt được yêu cầu về độ tin cậy nhất quán nội tại và mức độ hội tụ.

3.3.5. Phân tích cấu trúc tuyến tính và kiểm định giả thuyết nghiên cứu

3.3.5.1. Phân tích cấu trúc tuyến tính (SEM)

Sau khi đã đánh giá được tính không đồng nhất, tính giá trị và độ tin cậy của các cấu trúc tiềm ẩn trong nghiên cứu, thì bước tiếp theo là mô hình hóa các cấu trúc này thành mô hình hồi quy. Kết quả chính từ việc phân tích mô hình nghiên cứu chính đó là xem xét các giả thuyết nghiên cứu đặt ra ban đầu được chấp nhận hay bị loại bỏ, đồng thời đánh giá mức độ ảnh hưởng của các yếu tố đến biến phụ thuộc thông qua đánh giá tầm quan trọng và độ lớn của hệ số đường dẫn.



Hình 3.9: Kết quả ước lượng mô hình phương trình cấu trúc SEM

Nguồn: Kết quả xử lý bằng Amos graphics 20.0

Hình trên trình bày kết quả kiểm định bằng mô hình nghiên cứu chính với ứng dụng Amos Graphics 20, kết quả cho thấy rằng mô hình có chỉ số Chi – Square chuẩn hóa theo số bậc tự do $\text{Chi-square/df} = 2.116 < 5$. Thêm vào đó, Các chỉ số về độ phù hợp so sánh CFI (Comparative Fit Index) = 0.949, Chỉ số Tucker Lewis TLI (Tucker Lewis Index) = 0.943, Chỉ số phù hợp chung GFI (Goodness Fit Index) = 0.885 đều cao hơn ngưỡng tiêu chuẩn là 0,85, mặt khác sai số của mô hình $\text{RMSEA} = 0,047 < 0,08$. Điều này cho thấy rằng các chỉ số đều đạt yêu cầu và mô hình nghiên cứu chính phù hợp tốt với dữ liệu thực tế.

3.3.5.2. Phân tích mô hình hồi quy và kiểm định giả thuyết nghiên cứu

Kết quả từ bảng ước lượng mô hình hồi quy cho thấy rằng giá trị P – value của tất cả các mối quan hệ trong mô hình đều thấp hơn 0,05 (Cột P-value), điều này cho thấy rằng cả 8 giả thuyết nghiên cứu đặt ra ban đầu đều được chấp nhận.

Bảng 3.13: Kết quả ước lượng mô hình hồi quy và kiểm định giả thuyết nghiên cứu

Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

Giả thuyết	Estimate	S.E.	C.R.	P	Kết luận
AD <--- DC	.184	.036	5.151	***	Ủng hộ
AD <--- SH	.175	.048	3.637	***	Ủng hộ
AD <--- HP	.232	.036	6.381	***	Ủng hộ
AD <--- DQ	.224	.041	5.518	***	Ủng hộ
AD <--- QM	.149	.049	3.056	.002	Ủng hộ
AD <--- NB	-.184	.039	-4.668	***	Ủng hộ
AD <--- CK	.195	.052	3.712	***	Ủng hộ
AD <--- NH	.156	.039	3.969	***	Ủng hộ

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu Amos Graphics

*Ghi chú: Mức ý nghĩa thống kê *** < 0.01; ** < 0.05; * < 0.1*

Phương trình hồi quy được biểu diễn như sau:

$$\text{AD} = 0.184*\text{DC} + 0.175*\text{SH} + 0.232*\text{HP} + 0.224*\text{DQ} + 0.149*\text{QM} + (-0.184)*\text{NB} + 0.195*\text{CK} + 0.156*\text{NH}$$

Bên cạnh đó thì để xem xét vai trò và cường độ ảnh hưởng của các yếu tố đến việc áp dụng IFRS trong DN thì cần tính toán và phân tích ước lượng chuẩn hóa beta, hệ số chuẩn hóa beta cho phép NCS đánh giá thứ tự ảnh hưởng của các yếu tố ngoại sinh đến biến phụ thuộc là áp dụng IFRS.

Bảng 3.14: Kết quả ước lượng hệ số đường dẫn chuẩn hóa của mô hình
Standardized Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	Thứ tự ảnh hưởng
AD <--- DC	.189	3
AD <--- SH	.170	6
AD <--- HP	.247	1
AD <--- DQ	.231	2
AD <--- QM	.133	8
AD <--- NB	-.182	4
AD <--- CK	.143	7
AD <--- NH	.171	5

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu Amos Graphics

Đối với các yếu tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS có thể thấy rằng hầu hết các ảnh hưởng này là tác động trực tiếp, cùng chiều và có ý nghĩa thống kê (cả hệ số đường dẫn và hệ số chuẩn hóa đều mang dấu dương và giá trị P-value đều thấp hơn 0.05) ngoại trừ yếu tố “nhận thức bất lợi” có ảnh hưởng ngược chiều đến việc áp dụng IFRS. Ngoài ra, cường độ ảnh hưởng của các yếu tố này đến việc áp dụng IFRS là không giống nhau, trong số các yếu tố ảnh hưởng thì cấu trúc “Tính hợp pháp” có tác động mạnh mẽ nhất với hệ số ước lượng chuẩn hóa đạt 0.247, tiếp đó là đến cấu trúc “động cơ quy chuẩn” với hệ số đã chuẩn hóa là 0.231, rồi tiếp đến là yếu tố “động cơ cưỡng chế” với giá trị chuẩn hóa đạt 0.189, tiếp đó là yếu tố “nhận thức bất lợi” với giá trị hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0.182. Các yếu tố “nhận thức hữu ích”, “sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao” và “chất lượng nguồn nhân lực kế toán” ảnh hưởng

lần lượt có mức độ tác động lần lượt là 0.171; 0.170 và 0.143. Yếu tố tác động yếu nhất là “Quy mô DN” với hệ số hồi quy chuẩn hóa thấp nhất 0.133.

Đánh giá mức độ giải thích của mô hình

Để xem xét mức độ giải thích của các yếu tố mà NCS đưa vào sử dụng thì theo khuyến nghị từ phía nhà thống kê thì hệ số xác định của mô hình R – Square được khuyến nên áp dụng

Bảng 3.15: Đánh giá mức độ giải thích của yếu tố bằng hệ số xác định R-square

	R-square
Áp dụng IFRS	0.680

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu Amos Graphics

Bảng trên cho thấy rằng 68% biến thiên sự thay đổi của việc áp dụng IFRS được giải thích bởi 8 yếu tố đưa vào mô hình là “Tính hợp pháp”; “động cơ quy chuẩn” “động cơ cưỡng chế”; “nhận thức bất lợi”; “nhận thức hữu ích”, “sự ủng hộ của nhà quản trị cấp cao”; “chất lượng nguồn nhân lực kế toán” và “Quy mô DN”.

3.3.6. Kiểm định sự khác biệt về trung bình tổng thể giữa các nhóm ngành nghề trong việc áp dụng IFRS (ANOVA)

Kiểm định về sự thuần nhất của phương sai giữa 9 nhóm DNPTCNY đối với việc áp dụng IFRS được xây dựng như sau:

H0: Phương sai giữa các nhóm là thuần nhất (không khác nhau)

H1: Phương sai giữa các nhóm là khác biệt nhau (không thuần nhất)

Bảng 3.16: Bảng thống kê mô tả sự khác biệt trung bình mẫu giữa các nhóm DN phi tài chính theo ngành nghề đối với việc áp dụng IFRS

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
1	59	2.9153	.88103	.11470	2.6857	3.1449	1.00	4.67
2	78	2.7051	.73655	.08340	2.5391	2.8712	1.00	5.00
3	59	2.7966	.71924	.09364	2.6092	2.9840	1.33	4.00
4	52	2.7244	.65253	.09049	2.5427	2.9060	1.00	4.00

5	74	2.8649	.87745	.10200	2.6616	3.0682	1.00	5.00
6	55	2.7697	.75051	.10120	2.5668	2.9726	1.00	4.67
7	54	2.7778	.70933	.09653	2.5842	2.9714	2.00	5.00
8	30	2.6889	.80674	.14729	2.3876	2.9901	1.00	4.00
9	44	2.6061	.79166	.11935	2.3654	2.8467	1.00	4.00
Total	505	2.7710	.77331	.03441	2.7033	2.8386	1.00	5.00

Nguồn: Kết quả xử lý SPSS 20.0

Bảng 3.17: Bảng kiểm tra sự đồng nhất về phương sai

Test of Homogeneity of Variances

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
1.603	8	496	.121

Nguồn: Kết quả xử lý SPSS 20.0

Kiểm tra sự đồng nhất về phương sai, với mức ý nghĩa của kiểm định thống kê Levene = 0,121 > 0,05 có thể nói rằng phương sai giữa các nhóm ngành nghề, lĩnh vực hoạt động là khác nhau một cách có ý nghĩa thống kê. Phương sai giữa các nhóm này là thuần nhất, do vậy NCS sử dụng kiểm định Anova dưới đây

Bảng 3.18: Bảng phân tích kiểm định Anova

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.772	8	.471	.786	.615
Within Groups	297.624	496	.600		
Total	301.396	504			

Nguồn: Kết quả xử lý SPSS 20.0

Kết quả bảng trên đây trình bày kết quả phân tích kiểm định về sự khác biệt trung bình tổng thể bằng thống kê F. Với mức ý nghĩa của thống kê F = 0,615 > 0,05 ở độ tin cậy của phép kiểm định 95% thì có thể nói rằng không có sự khác biệt về việc áp dụng IFRS giữa các nhóm doanh nghiệp trong các ngành nghề.

Tiểu kết chương 3

Ở nội dung chương 3, NCS trình bày khái quát và đặc điểm các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam, là khách thể nghiên cứu của luận án. Khái quát về DNPTCNY được thể hiện trên các nội dung như phân loại DNPTCNY theo sàn niêm yết, theo nhóm ngành và theo mức vốn hóa thị trường.

Về kết quả nghiên cứu định tính, NCS đã tìm hiểu tình hình áp dụng IFRS của các DN tại Việt Nam trong bối cảnh thực hiện theo Đề án 345 của Bộ Tài chính, thông qua thu thập dữ liệu thứ cấp. Đồng thời NCS tiếp tục trình bày kết quả phỏng vấn sâu chuyên gia về các yếu tố trong mô hình (bao gồm yếu tố nào có ảnh hưởng và nhận định của mỗi thang đo của từng yếu tố). Đây là cơ sở NCS xây dựng mô hình và giả thuyết nghiên cứu chính thức cho luận án.

Về kết quả nghiên cứu định lượng, NCS trình bày mô tả mẫu khảo sát và thống kê cảm nhận chung của các đáp viên về IFRS cũng như việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY. Sau đó, NCS trình bày kết quả kiểm tra độ tin cậy Cronbach's Alpha, phân tích nhân tố khẳng định EFA, phân tích nhân tố khẳng định CFA nhằm củng cố cho kết quả xây dựng mô hình lý thuyết. Kết quả kiểm định hệ số tin cậy Cronbach's Alpha cho từng thang đo đơn hướng chỉ ra hệ số này khá lớn biến động trong khoảng giá trị từ 0,879 đến 0,938. Điều này chứng tỏ rằng các thang đo đều đạt độ tin cậy. Kiểm định giá trị thang đo bằng thủ tục phân tích nhân tố khám phá EFA cho thấy cả 37 biến quan sát đều có hệ số tải nhân tố đạt yêu cầu khi lớn hơn 0.5. Số lượng biến quan sát sau khi chạy EFA được sắp xếp tương ứng với 9 biến trong mô hình (8 biến độc lập và 1 biến phụ thuộc). Để khẳng định mô hình lý thuyết, phân tích nhân tố khẳng định CFA cho thấy các điều kiện quy định để đánh giá CFA đều thỏa mãn, các thang đo đều đạt được tính không đồng nhất, tính giá trị và tính hội tụ. Phân tích hồi qui cho phép tác giả xây dựng mô hình hồi qui bội với 8 yếu tố tác động tới việc áp dụng IFRS: Tính hợp pháp, Động cơ cưỡng chế, Động cơ quy chuẩn, Nhận thức hữu ích, Nhận thức bất lợi, Chất lượng nguồn nhân lực kế toán và Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao, trong đó 01 yếu tố tác động ngược chiều là Nhận thức bất lợi.

Các phát hiện trong Chương 3 là cơ sở thực nghiệm giúp NCS đưa ra kết luận và khuyến nghị trong Chương 4.

CHƯƠNG 4: THẢO LUẬN KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ KHUYẾN NGHỊ VỀ VIỆC ÁP DỤNG CHUẨN MỨC BÁO CÁO TÀI CHÍNH QUỐC TẾ TẠI CÁC DOANH NGHIỆP PHI TÀI CHÍNH NIÊM YẾT TRÊN THỊ TRƯỜNG CHỨNG KHOÁN VIỆT NAM

4.1. Thảo luận kết quả nghiên cứu

NCS đưa ra 8 giả thuyết thì cả 8 giả thuyết được chấp nhận. Tuy nhiên mức độ tác động cũng là khác biệt giữa các biến, có những biến tác động mạnh, có những biến có tác động đáng kể tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam.

4.1.1. Nhóm các yếu tố tác động mạnh tới việc áp dụng IFRS

Theo kết quả nghiên cứu ở trên, nhóm các yếu tố tác động mạnh tới việc áp dụng IFRS bao gồm Tính hợp pháp, Động cơ quy chuẩn, Động cơ cưỡng chế và Nhận thức bất lợi

*** Tác động của yếu tố Tính hợp pháp tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY**

Biến này có mức ý nghĩa sig = *** mang ý nghĩa là rất bé (<0.01) có nghĩa biến tính hợp pháp có ý nghĩa thống kê trong mô hình này với độ tin cậy 99%. Căn cứ Bảng 3.14, có thể thấy hồi quy chuẩn hóa ($\beta = 0,247$) cao nhất trong số 8 biến độc lập, tác động mang dấu (+) thể hiện sự tương quan cùng chiều đến việc áp dụng IFRS. Do đó chấp nhận giả thuyết H1 đã nêu ở trên. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Mir và Rahaman (2005), Guerreiro và cộng sự (2012), Phan (2014), Aburous (2019), Trinh và Nguyen (2021), Agana và cộng sự (2023), Vidanage và cộng sự (2023). Kết quả phân tích SEM trên từng biến quan sát cho thấy mức độ đóng góp đến yếu tố tính hợp pháp là khác nhau. Theo đó, DN mong muốn nâng cao thương hiệu và DN mong muốn tăng cường hình ảnh trên TTCK được xem là có đóng góp cao nhất trong tính hợp pháp, với hệ số hồi quy chuẩn hóa lần lượt là 0,93 và 0,84. Sau đó là mong muốn tạo giá trị cho các bên liên quan và mong muốn phục vụ lợi ích cổ đông thông qua chính sách tốt của DN có mức độ đóng góp thấp hơn đến yếu tố tính hợp pháp với hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,76 và 0,75.

**** Tác động của yếu tố Động cơ quy chuẩn tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY***

Biến này có mức ý nghĩa sig = *** mang ý nghĩa là rất bé (<0.001) có nghĩa biến động cơ quy chuẩn có ý nghĩa thống kê trong mô hình này với độ tin cậy 99%. Căn cứ Bảng 3.14, có thể thấy hồi quy chuẩn hóa ($\beta = 0.231$) cao thứ hai trong số 8 biến độc lập, tác động mang dấu (+) thể hiện sự tương quan cùng chiều đến việc áp dụng IFRS. Do đó chấp nhận giả thuyết H3 đã nêu ở trên. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Mir và Rahaman (2005), N. Albu và cộng sự (2011), Djatej và cộng sự (2012), Bozkurt và cộng sự (2013), Uyar và Güngörmüş (2013), Phang và Mahzan (2013), Boolaky và cộng sự (2020), Damak-Ayadi và cộng sự (2020), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Lê Việt (2020), Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022). Kết quả phân tích SEM trên từng biến quan sát cho thấy vai trò lớn nhất giúp DN áp dụng IFRS trong yếu tố động cơ quy chuẩn thuộc về vai trò tư vấn của các công ty kiểm toán độc lập với hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,87. Tiếp theo đó là vai trò của Cục quản lý giám sát kế toán, kiểm toán Bộ Tài chính với hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,89. Vai trò của tổ chức nghề nghiệp và các trường đại học đến yếu tố động cơ quy chuẩn là thấp hơn với hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,80 và 0,74.

**** Tác động của yếu tố Động cơ cưỡng chế tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY***

Biến này có mức ý nghĩa sig = *** mang ý nghĩa là rất bé (<0.001) có nghĩa biến động cơ quy chuẩn có ý nghĩa thống kê trong mô hình này với độ tin cậy 99%. Căn cứ Bảng 3.14, có thể thấy hồi quy chuẩn hóa ($\beta = 0.189$) cao thứ ba trong số 8 biến độc lập, tác động mang dấu (+) thể hiện sự tương quan cùng chiều đến việc áp dụng IFRS. Do đó chấp nhận giả thuyết H2 đã nêu ở trên. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của N. Albu và cộng sự (2011), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Djatej và cộng sự (2012), Phang và Mahzan (2013), Aburous (2019), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019) với tên biến là “Hệ thống pháp luật”, Lê Việt (2020) với tên biến là áp lực cưỡng chế, Damak-Ayadi và cộng sự (2020). Một trong những sự tương đồng về kết quả nghiên cứu khi đối chiếu đó là kết quả nghiên cứu của Lê Việt (2020) với tên yếu

tổ là áp lực cưỡng chế, có hệ số $\beta = 0.20$. Kết quả nghiên cứu của luận án không có sự khác biệt với các nghiên cứu trước. Đi sâu vào kết quả phân tích SEM đối với yếu tố động cơ cưỡng chế cho thấy việc DN phải tuân thủ yêu cầu lập BCTC theo IFRS từ phía Bộ Tài chính có mức độ đóng góp lớn nhất với hệ số hồi quy chuẩn hóa đạt 0,94. Sau đó là xuất phát từ việc DN cần đáp ứng yêu cầu của các nhà đầu tư, đáp ứng yêu cầu hoạt động kinh doanh ở nước ngoài với hệ số hồi quy chuẩn hóa lần lượt là 0,832 và 0,776.

**** Tác động của yếu tố Nhận thức bất lợi tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY***

Biến này có mức ý nghĩa sig = *** mang ý nghĩa là rất bé (<0.001) có nghĩa biến động cơ quy chuẩn có ý nghĩa thống kê trong mô hình này với độ tin cậy 99%. Căn cứ Bảng 3.14, có thể thấy hồi quy chuẩn hóa ($\beta = -0.184$) cao thứ tư trong số 8 biến độc lập, tác động mang dấu (-) thể hiện sự tương quan ngược chiều đến việc áp dụng IFRS. Do đó chấp nhận giả thuyết H5 đã nêu ở trên. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Jermakowicz và Tomaszewski (2006), Djatej và cộng sự (2012), Moqbel và cộng sự (2013), Oyewo (2015), Simegn (2015), Phan và cộng sự (2018), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Hassen và Ramakrishna (2020), La Soa và Duc Cuong (2023). Kết quả phân tích SEM trên từng biến quan sát cho thấy mức độ đóng góp từng biến quan sát đến yếu tố mẹ là khác nhau. Trong đó, nhận định về báo cáo tài chính theo IFRS tốn nhiều thời gian và chi phí được xem là có mức độ đóng góp lớn nhất với hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,883. Sau đó là các nhận định về sự thiếu đầy đủ về trình độ học vấn, hiểu biết kinh nghiệm của người lập BCTC, sự thiếu đầy đủ cơ sở đo lường về GTHL với hệ số hồi quy chuẩn hóa lần lượt là 0,863 và 0,782. Nhận định sự thiếu đầy đủ về các hướng dẫn từ Bộ Tài chính và tính chất phức tạp được xem là có mức đóng góp thấp hơn đến yếu tố nhận thức bất lợi với hệ số hồi quy chuẩn hóa lần lượt là 0,845 và 0,773.

4.1.2. Nhóm các yếu tố tác động đáng kể tới việc áp dụng IFRS

Theo kết quả nghiên cứu ở trên, nhóm các yếu tố tác động đáng kể tới việc áp dụng IFRS là các yếu tố còn lại, bao gồm Nhận thức hữu ích, Quy mô DN, Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao và Chất lượng nguồn nhân lực kế toán

**** Tác động của yếu tố Nhận thức hữu ích tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY***

Biến này có mức ý nghĩa sig = *** mang ý nghĩa là rất bé (<0.001) có nghĩa biến động cơ quy chuẩn có ý nghĩa thống kê trong mô hình này với độ tin cậy 99%. Căn cứ bảng 3.14, có thể thấy hồi quy chuẩn hóa ($\beta = 0.171$) cao thứ năm trong số 8 biến độc lập, tác động mang dấu (+) thể hiện sự tương quan cùng chiều đến việc áp dụng IFRS. Do đó chấp nhận giả thuyết H4 đã nêu ở trên. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Rezaee và cộng sự (2010), Moqbel và cộng sự (2013), Oyewo (2015), Bùi Thị Ngọc và cộng sự (2020), Phan và cộng sự (2018), Hassen và Ramakrishna (2020), La Soa và Duc Cuong (2023). Kết quả này so với nghiên cứu của Lê Việt (2020) về biến thái độ có sự khác biệt khi hệ số $\beta = 0,290$. Thái độ trong nghiên cứu của Lê Việt (2020) được hiểu chỉ là thái độ tích cực, trong khi ở các nội dung trước NCS đã chỉ rõ ngoài thái độ tích cực còn chiều ngược lại là thái độ tiêu cực. Trong khi kết quả nghiên cứu chỉ rõ thái độ tiêu cực (hay còn gọi tên là nhận thức bất lợi) ảnh hưởng mạnh mẽ và ngược chiều tới việc áp dụng IFRS. Về kết quả phân tích SEM cho thấy, nhận định IFRS giúp thu hút vốn nước ngoài dễ dàng hơn và IFRS làm tăng tính minh bạch, IFRS là một ngôn ngữ chung được xem là có mức độ đóng góp lớn tới yếu tố nhận thức hữu ích với hệ số hồi quy chuẩn hóa từ 0,742 đến 0,858. Trong khi đó nhận định IFRS làm tăng khả năng so sánh và IFRS giúp cho kiểm toán viên đưa ra đánh giá chất lượng có mức đóng góp ít hơn với hệ số hồi quy chuẩn hóa lần lượt là 0,717 và 0,723.

**** Tác động của yếu tố Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY***

Biến này có mức ý nghĩa sig = *** mang ý nghĩa là rất bé (<0.001) có nghĩa biến động cơ quy chuẩn có ý nghĩa thống kê trong mô hình này với độ tin cậy 99%.

Căn cứ Bảng 3.14, có thể thấy hồi quy chuẩn hóa ($\beta = 0.170$) cao thứ sáu trong số 8 biến độc lập, tác động mang dấu (+) thể hiện sự tương quan cùng chiều đến việc áp dụng IFRS. Do đó chấp nhận giả thuyết H8 đã nêu ở trên. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Hà Xuân Thạch và Nguyễn Ngọc Hiệp (2018), Deloitte Việt Nam (2020), Đỗ Khánh Ly (2022), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Abonwara và cộng sự (2021), La Soa và Duc Cuong (2023). Với kết quả phân tích SEM, nhận định thuộc về sự ủng hộ của nhà quản trị đối với chủ trương của Nhà nước trong việc áp dụng IFRS có mức độ đóng góp lớn nhất với hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,902. Sau đó là mức độ đóng góp của các biến thuộc về sự hỗ trợ của các nhà lãnh đạo DN về nhân lực và nguồn lực, sự đồng thuận từ nhà quản trị có với hệ số hồi quy chuẩn hóa từ 0,700 đến 0,886.

**** Tác động của yếu tố Chất lượng nguồn nhân lực kế toán tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY***

Biến này có mức ý nghĩa nghĩa sig = *** mang ý nghĩa là rất bé (<0.001) có nghĩa biến động cơ quy chuẩn có ý nghĩa thống kê trong mô hình này với độ tin cậy 99% Căn cứ Bảng 3.14, có thể thấy hồi quy chuẩn hóa ($\beta = 0.143$) cao thứ 7 trong số 8 biến độc lập, tác động mang dấu (+) thể hiện sự tương quan cùng chiều đến việc áp dụng IFRS. Do đó chấp nhận giả thuyết H8 đã nêu ở trên. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Simegn (2015), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Al-Absy và Ismail (2019), Lê Việt (2020) với tên biến “Nguồn lực”, Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022). Kết quả phân tích SEM cho thấy mức độ đóng góp của các biến quan sát có sự khác biệt, trong đó trình độ học vấn, ngoại ngữ của nhân viên và kinh nghiệm làm việc của nhân viên có mức đóng góp cao nhất với hệ số hồi quy chuẩn hóa lần lượt là 0,961 và 0,899. Kỹ năng và đạo đức nghề nghiệp có mức đóng góp thấp hơn đến yếu tố Chất lượng nguồn nhân lực kế toán với hệ số hồi quy chuẩn hóa lần lượt là 0,860 và 0,845.

**** Tác động của yếu tố Quy mô DN tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY***

Biến này có mức ý nghĩa nghĩa sig = 0.002 (<0.01) có nghĩa biến động cơ quy chuẩn có ý nghĩa thống kê trong mô hình này với độ tin cậy 99% Căn cứ Bảng 3.14,

có thể thấy hồi quy chuẩn hóa ($\beta = 0.133$) đứng cuối cùng trong số 8 biến độc lập, tác động mang dấu (+) thể hiện sự tương quan cùng chiều đến việc áp dụng IFRS. Do đó chấp nhận giả thuyết H8 đã nêu ở trên. Kết quả này phù hợp với nghiên cứu của Gassen và Sellhorn (2006), Bessieux-Ollier và Walliser (2012), Şenyigit (2014), Nguyễn Thị Kim Cúc và Nguyễn Lê Vân Khanh (2017), Lê Trần Hạnh Phương (2019), Nguyễn Thị Ánh Linh (2019), Ta Thu Trang và cộng sự (2020), Abonwara và cộng sự (2021), Nguyễn Thị Ngọc Điệp (2022). Kết quả phân tích SEM khẳng định quy mô DN dựa trên doanh thu có mức đóng góp lớn nhất với hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,865 trong khi quy mô dựa trên tổng tài sản có mức độ đóng góp thấp nhất với hệ số hồi quy chuẩn hóa là 0,787.

4.2. Khuyến nghị về việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên TTCK Việt Nam

Qua phân tích thực nghiệm các yếu tố tác động đến việc áp dụng IFRS, nghiên cứu chỉ ra rằng việc áp dụng IFRS bị tác động mạnh nhất bởi tính hợp pháp, động cơ quy chuẩn, động cơ cưỡng chế và nhận thức bất lợi. Các yếu tố còn lại thuộc nhóm ảnh hưởng đáng kể bao gồm nhận thức hữu ích, sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao trong DN và chất lượng nguồn nhân lực kế toán và quy mô DN. Từ kết quả nghiên cứu, NCS đề xuất một số khuyến nghị liên quan đến các yếu tố theo từng chủ thể và các cơ quan liên quan để giúp thúc đẩy và gia tăng việc áp dụng IFRS cho các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam. Khuyến nghị được đưa ra nhằm thúc đẩy và gia tăng việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY, giúp hiện thực hóa một trong những định hướng phát triển thị trường chứng khoán đến năm 2030 theo Quyết định số 1726/QĐ-TTg, theo Chính phủ (2023), được phê duyệt bởi Thủ tướng Chính phủ ngày 29 tháng 12 năm 2023 cho các DN đại chúng nói chung và các DN phi tài chính niêm yết nói riêng, đó là áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS), chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế (IFRS) góp phần nâng cao tính minh bạch và tăng hiệu quả cung cấp thông tin cho các nhà đầu tư

4.2.1. Đối với doanh nghiệp

- *DN cần xây dựng hình ảnh, uy tín và danh tiếng*

Kết quả nghiên cứu thực nghiệm cho thấy yếu tố Tính hợp pháp có tác động mạnh nhất tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY, trong đó DN cần chú trọng đến việc xây dựng danh tiếng của DN. IFRS đem lại nhiều lợi ích cho DN, nhưng sau cùng những lợi ích đó nhằm mục đích đem lại danh tiếng cho DN. Khi DN có uy tín, có thứ hạng trên thị trường thì việc huy động vốn của DN, sẽ trở nên dễ dàng hơn. Quá trình xây dựng uy tín, hình ảnh của DN là một quá trình liên tục và phức tạp, đòi hỏi sự chú trọng và đầu tư từ nhiều khía cạnh khác nhau. Đầu tiên là DN cần nâng cao chất lượng sản phẩm, dịch vụ, tiếp đến là đầu tư truyền thông và marketing, tạo dựng uy tín thông qua đánh giá và phản hồi từ khách hàng, không ngừng sáng tạo, đổi mới trong DN, sau cùng là việc nâng tầm DN trong lĩnh vực kế toán thông qua áp dụng CMKT quốc tế. Ngoài ra danh tiếng cho DN còn có thể đến từ việc tăng cường hình ảnh trên TTCK trong nước, dần hướng tới việc niêm yết trên TTCK quốc tế khi DN mong muốn huy động vốn và mở rộng quy mô toàn cầu. Việc niêm yết trên các thị trường tài chính lớn giúp DN tăng cường uy tín, hình ảnh, thương hiệu trên thị trường quốc tế.

- *DN cần tuân thủ áp dụng IFRS*

Kết quả nghiên cứu thực nghiệm cho thấy yếu tố động cơ cưỡng chế cũng có tác động lớn thứ ba tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY. Ở giai đoạn áp dụng tự nguyện 2022-2025 theo Đề án 345, các DN được quyền lựa chọn áp dụng hay không áp dụng. Tuy nhiên bắt đầu từ năm 2026, việc áp dụng trở nên bắt buộc thì DN cũng phải tuân thủ. Chính vì vậy về phía DN phi tài chính, cần phải nghiêm chỉnh chấp hành văn bản pháp luật về kế toán, nâng cao trách nhiệm trong việc tuân thủ áp dụng các CMKT quốc tế theo lộ trình của Bộ Tài chính. DN cần phải hiểu rõ trách nhiệm của mình trong việc áp dụng IFRS theo Đề án 345. DN cần phải hành động từ thay đổi nhận thức đến chuẩn bị nguồn lực để biến “sức ép cưỡng chế” thành “động lực áp dụng”.

- *DN cần tự nhận thức cả mặt lợi ích lẫn bất lợi của việc áp dụng*

Kết quả nghiên cứu thực nghiệm chỉ ra rằng yếu tố Nhận thức lợi ích và bất lợi có mức độ tác động lớn thứ tư và thứ năm tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY. Lợi ích của IFRS là rõ ràng, giúp tăng cường tính minh bạch và khả năng so sánh báo cáo tài chính, đồng thời tạo điều kiện thuận lợi cho doanh nghiệp khi tiếp cận thị trường vốn quốc tế. Đặc biệt, việc áp dụng IFRS còn mang lại lợi ích về quản trị rủi ro, là một ưu tiên hàng đầu của các doanh nghiệp, nhờ cung cấp công cụ và phương pháp giúp nhận diện và đo lường rủi ro tài chính chính xác hơn. IFRS cũng hỗ trợ doanh nghiệp tuân thủ các quy định tài chính quốc tế, giảm thiểu rủi ro pháp lý và đảm bảo tính hợp pháp trong hoạt động. Đối với các doanh nghiệp đa quốc gia, IFRS giúp giảm thiểu xung đột giữa các chuẩn mực kế toán khác nhau, tạo thuận lợi cho việc hợp nhất và lập báo cáo tài chính. Thêm vào đó, IFRS cải thiện mối quan hệ với các bên liên quan như đối tác kinh doanh và cơ quan quản lý.

Bên cạnh nhận thức hữu ích, việc nhận thức bất lợi của việc áp dụng cũng rất quan trọng. Nhận thức bất lợi đến từ nhiều phía, từ chính sách ban hành các văn bản pháp lý của Nhà nước cho đến nhận thức các mặt trở ngại đến từ DN. Về phía DN, có thể thấy bên cạnh nhận thức hữu ích tự bản thân DN thì nhận thức bất lợi về mức độ phức tạp của IFRS, sự khác biệt lớn giữa hai bộ chuẩn mực là VAS và IFRS, tiền bạc và thời gian, sự thiếu hụt từ nhân lực được đào tạo về IFRS cho đến yêu cầu phải cập nhật hệ thống phần mềm kế toán...đều là những trở ngại đối với DN khi áp dụng IFRS. Trong đó trở ngại về chi phí (bao gồm chi phí tuyển nhân lực chất lượng cao, chi phí đào tạo nhân viên, chi phí phần mềm...) là trở ngại lớn nhất. Tuy nhiên một khi IFRS triển khai bắt buộc thì DN không có lựa chọn nào khác ngoài việc phải tuân thủ. Các nghiên cứu chỉ ra cho thấy DN càng sẵn sàng lên kế hoạch áp dụng thì ở giai đoạn sau DN càng chủ động khi triển khai thực hiện. Điều đó giúp cho DN khi triển khai thực hiện sẽ ít gặp phải những trở ngại hơn.

Có thể thấy, lợi ích của IFRS mang tính chiến lược dài hạn, phục vụ cho mục tiêu tăng trưởng và định vị thương hiệu của doanh nghiệp. Song song với đó, DN cần

tự nhận thức và cân đối giữa lợi ích và bất lợi của việc áp dụng IFRS để từ đó sớm triển khai áp dụng.

- *DN cần có sự hỗ trợ, ủng hộ, nhất trí cao của nhà quản trị*

Kết quả nghiên cứu thực nghiệm cho thấy yếu tố Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị tác động đáng kể tới việc áp dụng IFRS (đứng thứ sáu trong số tám yếu tố). Sự hỗ trợ và cam kết từ ban lãnh đạo cấp cao trong doanh nghiệp, bao gồm các thành viên Hội đồng quản trị, giám đốc điều hành và giám đốc tài chính, đóng vai trò quan trọng, thậm chí có tính quyết định trong việc thực hiện IFRS và ảnh hưởng đến chất lượng triển khai khi áp dụng bắt buộc. Đối với các doanh nghiệp niêm yết, khi các lãnh đạo cấp cao nhận thấy lợi ích của IFRS lớn hơn thách thức, Hội đồng quản trị và ban lãnh đạo thường sẽ nhất trí ủng hộ việc áp dụng. Họ sẽ quyết định phân bổ ngân sách và nguồn lực để thực hiện IFRS. Mặc dù chi phí ban đầu có thể cao (thường ở 1 hoặc 2 năm đầu tiên), nhưng đây chỉ là chi phí ngắn hạn, về lâu dài, lợi ích mà doanh nghiệp thu được từ IFRS sẽ vượt trội so với chi phí ban đầu.

DN cần nâng cao chất lượng nguồn nhân lực kế toán và người lao động

Qua nghiên cứu thực nghiệm, kết quả chỉ ra rằng yếu tố Chất lượng nguồn nhân lực kế toán có mức độ tác động mạnh thứ bảy trong số tám yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY. Để nâng cao chất lượng nguồn nhân lực kế toán, các DNPTCNY cần xây dựng đội ngũ kế toán có chuyên môn, năng lực và kinh nghiệm phù hợp. Kết quả khảo sát định tính cho thấy hầu hết các chuyên gia đều nhấn mạnh sự cần thiết phải đầu tư vào nguồn nhân lực kế toán. Cụ thể:

- Thứ nhất, DN cần xây dựng chiến lược và ngân sách chi tiêu cho nhân lực đang có và nhân lực chất lượng cao tuyển dụng mới tham gia các khóa đào tạo với giảng viên là chuyên gia trong và ngoài nước về IFRS. Khuyến khích kế toán viên không ngừng tự trau dồi, nghiên cứu và cập nhật kiến thức thông qua các hội thảo cập nhật về IFRS của Bộ Tài chính, các hiệp hội nghề nghiệp và tham gia thi lấy các chứng chỉ kế toán quốc tế. Có chế độ thưởng và hỗ trợ kinh phí cho những nhân viên đạt chứng chỉ này.

- Thứ hai, DN cần phối hợp với các chuyên gia từ các tổ chức nghề nghiệp tư vấn, hỗ trợ việc áp dụng IFRS, giúp DN các yêu cầu cần thiết khi thực thi.

- Thứ ba, DN cần có chính sách đào tạo IFRS cho các bộ phận khác ở một chừng mực nhất định để các bộ phận này hiểu được ngôn ngữ kế toán và có thể giao tiếp được với bộ phận kế toán.

- *DN cần ứng dụng công nghệ thông tin tạo thuận lợi cho việc áp dụng IFRS*

- DN cần tiến hành khảo sát các hệ thống ERP, các phần mềm và ứng dụng liên quan để xác định và đưa ra yêu cầu tích hợp hệ thống. Sau đó là mong muốn về mô hình triển khai của tập đoàn để xác định yêu cầu về hạ tầng cho triển khai thực hiện chuyển đổi BCTC sang IFRS. Có nhiều mô hình được sử dụng khi chuyển đổi từ VAS sang IFRS, phụ thuộc vào yêu cầu cụ thể của từng CMKT trong IFRS. Một số mô hình phổ biến là mô hình chiết khấu dòng tiền, mô hình xác định giá trị hợp lý, mô hình suy giảm giá trị tài sản, mô hình định giá thuê tài sản, mô hình xác định tỷ lệ lãi suất, mô hình phân tích nhạy cảm....

- DN cần triển khai công nghệ Blockchain trong hoạt động kế toán. Công nghệ blockchain có thể cải thiện đáng kể việc áp dụng và tuân thủ IFRS. Đầu tiên, blockchain giúp cho thông tin minh bạch, việc truy xuất nguồn gốc trở nên dễ dàng hơn. blockchain có thể tạo điều kiện cho khả năng tương tác giữa các hệ thống kế toán và chuẩn mực khác nhau, giúp dễ dàng hợp nhất thông tin tài chính. Blockchain cũng có thể sử dụng để theo dõi toàn bộ quá trình chuỗi cung ứng. Điều này đặc biệt hữu ích cho IFRS 15, liên quan đến doanh thu từ hợp đồng với khách hàng, đảm bảo nhận diện doanh thu chính xác dựa trên các nghĩa vụ thực hiện. Cuối cùng, blockchain giúp quản lý tài sản khi có thể được sử dụng để theo dõi quyền sở hữu tài sản và thay đổi giá trị theo thời gian, điều này rất quan trọng cho IFRS 16 - thuê tài sản và IFRS 9 - công cụ tài chính. Công nghệ blockchain mang lại tiềm năng lớn để cải thiện việc áp dụng IFRS bằng cách nâng cao tính minh bạch, bảo mật và hiệu quả trong BCTC.

Trên đây là những khuyến nghị được NCS đưa ra cho bản thân doanh nghiệp phi tài chính niêm yết. Ngoài những khuyến nghị cho doanh nghiệp, NCS còn thực hiện khuyến nghị với các cơ quan ban ngành. Kết quả nghiên cứu thực nghiệm chỉ ra

cho thấy yếu tố Động cơ quy chuẩn có mức độ tác động mạnh thứ hai trong số các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY. Cụ thể là:

4.2.2. Đối với cơ quan Nhà nước

- Đối với Quốc hội

- Quốc hội cần sớm hoàn thiện khung pháp lý

Kết quả nghiên cứu cho thấy khung pháp lý chưa đồng bộ sẽ ảnh hưởng tiêu cực tới việc áp dụng IFRS. Khung pháp lý ở đây được hiểu là hệ thống luật của nhiều lĩnh vực hay còn gọi là các bộ luật, không chỉ liên quan đến Luật Kế toán. Việt Nam hiện đang trong quá trình sửa đổi và hoàn thiện nhiều luật, trong đó có các bộ luật hoặc quy định có tác động đến nhiều lĩnh vực pháp lý khác nhau. Những thay đổi này thường liên quan chặt chẽ đến các luật khác, tạo ra một sự kết nối pháp lý sâu rộng. Việc sửa đổi một luật thường yêu cầu rà soát lại các luật liên quan để đảm bảo không có sự chồng chéo hoặc mâu thuẫn trong thực thi. Một ví dụ điển hình là việc sửa đổi Luật Doanh nghiệp hoặc Luật Đầu tư thường tác động trực tiếp đến Luật Thuế, Luật Phá sản, và các luật liên quan đến thương mại. Khung pháp lý về kế toán tại nước ta hiện nay bao gồm Luật Kế toán, hệ thống CMKT và các thông tư hướng dẫn. Trong đó, Luật kế toán tại Việt Nam là hệ thống theo điển luật (dựa trên các bộ luật thành văn, tức là các quy định được ghi chép trong các văn bản pháp luật do cơ quan lập pháp ban hành), dẫn đến hệ thống kế toán Việt Nam ban hành các quy định kế toán chi tiết chứ không theo hướng nguyên tắc như các quốc gia theo thông luật (dựa trên tiền lệ pháp lý). Cụ thể như Luật Kế toán ban hành năm 2015 có hiệu lực từ ngày 01/01/2017 quy định khá chi tiết về thực thi công tác kế toán hiện nay. Các qui định cụ thể trong Luật Kế toán đã ảnh hưởng và chi phối khá nhiều đến các nguyên tắc và phương pháp của hệ thống kế toán Việt Nam. Việc tồn tại ba văn bản quy phạm pháp luật có tác động đến công tác tài chính kế toán của các DN gồm: chính sách thuế, CMKT và cơ chế liên quan đến tài chính tạo ra sự không nhất quán và chồng chéo trong việc áp dụng. Ngoài ra, hệ thống kế toán DN Việt Nam vẫn còn những ràng buộc chặt chẽ với các quy định về thuế, tạo ra những trở ngại lớn cho việc đổi mới hệ thống kế toán Việt Nam theo hướng hội nhập quốc tế, đồng thời gây khó khăn cho rất

hiều DN Việt Nam không có hướng phát triển đại chúng mà chỉ hướng đến việc cung cấp thông tin cho cơ quan thuế. Việt Nam cần phải hoàn thiện hệ thống pháp lý cho phù hợp với yêu cầu phát triển kế toán trong nước và hài hòa với thông lệ kế toán quốc tế. Các quy định pháp lý về định giá, thuế, tài chính cũng cần phải đồng bộ theo. Các cơ quan ban hành chính sách cần tiếp tục xây dựng hành lang pháp lý và có cơ chế bảo đảm rủi ro cho nhà đầu tư nước ngoài khi tham gia thị trường Việt Nam.

- Đối với Bộ Tài chính

- *Cục Quản lý, giám sát kế toán kiểm toán cần sớm ban hành chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế và hướng dẫn kỹ thuật chi tiết thực hiện chuẩn mực*

- + Cục Quản lý, giám sát kế toán kiểm toán là cơ quan thường trực của Bộ Tài chính, là cơ quan có nhiệm vụ tham mưu, quản lý và giám sát các hoạt động kế toán và kiểm toán trong phạm vi cả nước. Cục đóng vai trò tham mưu cho Bộ Tài chính trong việc xây dựng các văn bản pháp luật liên quan đến kế toán, kiểm toán như Luật Kế toán và ban hành các chuẩn mực kế toán, trong đó có chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế phù hợp với thông lệ quốc tế và thực tiễn tại Việt Nam. Vì vậy, Cục Quản lý, giám sát kế toán kiểm toán cần sớm ban hành bộ chuẩn mực Báo cáo tài chính quốc tế và hướng dẫn kỹ thuật chi tiết cho các DN về cách áp dụng IFRS, bao gồm các tài liệu hướng dẫn, câu hỏi thường gặp và các ví dụ thực tế.

- + Cục Quản lý, giám sát kế toán kiểm toán đóng vai trò chủ chốt trong việc triển khai, phối hợp với cơ quan ban ngành để điều chỉnh các quy định pháp lý liên quan tới áp dụng IFRS, đảm bảo việc áp dụng IFRS một cách hiệu quả và đồng bộ, từ việc thiết lập khung pháp lý, giám sát tuân thủ, hỗ trợ kỹ thuật, hợp tác quốc tế, đến việc nâng cao nhận thức và đánh giá hiệu quả của quá trình này.

- + Kết quả nghiên cứu định lượng cho thấy yếu tố Quy mô doanh nghiệp mặc dù có hệ số hồi quy chuẩn hóa thấp nhất trong số các yếu tố nhưng vẫn là yếu tố có mức độ tác động đáng kể tới việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY. Kết quả nghiên cứu định tính cũng chỉ ra rằng các DNPTCNY lớn, các công ty đa quốc gia - những doanh nghiệp có cấu trúc phức tạp và hoạt động kinh doanh trên nhiều quốc gia thường có xu hướng áp dụng IFRS. Do vậy, ở giai đoạn tiếp theo sau năm 2025, khi

lựa chọn nhóm DNPTCNY áp dụng bắt buộc, Bộ Tài chính cần đặc biệt chú trọng đến quy mô của những DN lớn (tiêu chí lựa chọn là dựa trên tổng doanh thu hoặc tổng tài sản hoặc số lượng lao động) nhằm giúp cho việc thực thi triển khai áp dụng được thành công hơn. Đối với các DNNY có quy mô nhỏ hơn, Bộ Tài chính nên tiếp tục khuyến khích áp dụng tự nguyện, vì những doanh nghiệp này thường gặp hạn chế về nguồn lực.

- Cục quản lý, giám sát kế toán kiểm toán cần sớm thiết lập lộ trình mới áp dụng IFRS tại các DN thay thế cho Đề án 345

Cho đến thời điểm hiện tại, Đề án 345 vẫn đang trong giai đoạn cho DN áp dụng tự nguyện. Tuy nhiên với số lượng DN áp dụng ít ỏi như hiện nay đã cho thấy nhiều DN chưa sẵn sàng áp dụng. Vậy nên chăng, tại thời điểm này, Cục Quản lý, giám sát kế toán, kiểm toán thuộc Bộ Tài chính có thể bắt đầu tiến hành đánh giá sơ bộ việc thực hiện Đề án, bao gồm (i) quá trình xây dựng kế hoạch (giai đoạn 2020-2021); (ii) tổng kết sơ bộ những kết quả đã đạt được và các hạn chế trong quá trình triển khai áp dụng tự nguyện (giai đoạn 2022-2025); (iii) hình thành dần lộ trình áp dụng IFRS cho giai đoạn sau năm 2025, đặc biệt cho nhóm DN có xu hướng sớm áp dụng, trong đó có nhóm doanh nghiệp phi tài chính niêm yết.

- Đối với cơ quan ban hành chính sách (Tổng cục Thuế, các bộ ngành liên quan)

- Tổng cục Thuế cần sớm đồng bộ giữa lý thuyết và thực tế tại DN khi xác định chênh lệch thuế TNDN hoãn lại

Ở nước ta hiện nay từ lâu đã tồn tại khoảng cách nhận thức về thuế TNDN hoãn lại giữa cán bộ quản lý chính sách (cụ thể là cán bộ thuế) và nhân viên kế toán tại các DN. Khác biệt giữa thuế và kế toán cũng là một trong những rào cản lớn khi DN áp dụng IFRS. Trong khi việc ghi chép kế toán hàng ngày bị điều chỉnh bởi các luật kế toán, chuẩn mực và chế độ kế toán thì việc nộp thuế lại chịu ảnh hưởng của các quy định thuế. Nếu hệ thống kế toán của DN tuân theo IFRS nhưng Luật thuế chưa cập nhật kịp thời thì điều này có thể tạo ra sự không đồng bộ và khó khăn trong việc tuân thủ. Để áp dụng IFRS thì thuế hoãn lại là một yêu cầu bắt buộc, đặc biệt khi

có sự khác biệt tạm thời giữa giá trị ghi nhận của các tài sản và nợ phải trả theo kế toán và theo thuế. Điều này giúp DN phản ánh chính xác hơn nghĩa vụ thuế trong tương lai. Trong khi đó VAS không yêu cầu hoặc hướng dẫn rõ ràng về việc ghi nhận thuế TNDN hoãn lại một cách hệ thống như IFRS.. Những khác biệt này có thể gây ra khó khăn trong việc tuân thủ thuế và các quy định kế toán. Vì vậy Tổng cục thuế cần nâng cao trình độ cho cán bộ công nhân viên trong ngành về thuế TNDN hoãn lại thông qua các buổi tổ chức đào tạo chuyên sâu.

- Các bộ ngành liên quan cần sớm xây dựng thông tin thị trường, là cơ sở đo lường GTHL

Thông tin thị trường cung cấp cơ sở dữ liệu cần thiết để thực hiện việc định giá tài sản, cổ phiếu, hoặc DN một cách chính xác theo GTHL. Việc thiếu thông tin thị trường sẽ là tiền đề cho hành vi thao túng thị trường thông qua hành vi nâng khống giá trị tài sản. Các hành vi thao túng đó là thao túng giá cổ phiếu, thao túng giá bất động sản, thao túng BCTC, thao túng qua sáp nhập và mua lại DN. Để làm được điều này, các cơ quan ban ngành cần thiết lập cơ sở đo lường GTHL phục vụ cho việc thẩm định tại DN. Một số biện pháp có thể đề xuất như sau: (1) xây dựng và hoàn thiện khung pháp lý liên quan đến IFRS; (2) phát triển cơ sở hạ tầng tài chính và dữ liệu; (3) phát triển cả hai mặt chiều rộng (số lượng) và chiều sâu (chất lượng chuyên môn) các chuyên gia trong lĩnh vực định giá do hiện nay thiếu nhiều chuyên gia trong lĩnh vực này.

4.2.3. Đối với các trường đại học

- Các trường đại học cần chủ động cập nhật giáo trình, đưa IFRS vào giảng dạy trong chương trình đào tạo ngành kế toán, kiểm toán

Các trường đại học đóng vai trò then chốt trong việc triển khai và áp dụng IFRS, đào tạo sinh viên ngành kế toán, kiểm toán và tài chính với kiến thức nền tảng vững chắc về IFRS, giúp họ sẵn sàng làm việc trong môi trường quốc tế và tại các tổ chức áp dụng chuẩn mực này. Để thực hiện điều đó, các trường cần sớm tích hợp nội dung về IFRS vào chương trình đào tạo ngành kế toán, kiểm toán, và tài chính. Bên cạnh đó, các trường đại học cũng cần sớm cập nhật giáo trình phù hợp với các chuẩn

mục IFRS, bao gồm các khái niệm, nguyên tắc và quy trình lập báo cáo tài chính theo IFRS.

- Các trường đại học cần phát triển đội ngũ giảng viên

Song song với việc đưa IFRS vào giảng dạy, các trường đại học cần đào tạo giảng viên có kiến thức chuyên sâu về IFRS, có khả năng hướng dẫn và nghiên cứu chuyên môn. Tạo điều kiện để giảng viên tham gia các chương trình đào tạo quốc tế hoặc hợp tác với các tổ chức chuyên môn (như ACCA, ICAEW), khuyến khích tham gia hội thảo. Nhờ vậy, vai trò của các trường đại học không chỉ dừng lại ở việc đào tạo chuyên môn mà còn trở thành trung tâm nghiên cứu, tư vấn và phát triển chiến lược cho việc áp dụng IFRS.

4.2.4. Đối với các tổ chức nghề nghiệp

- Các tổ chức nghề nghiệp cần tổ chức học, thi và cấp chứng chỉ nghề nghiệp quốc tế về kế toán kiểm toán

Các tổ chức nghề nghiệp quốc tế như Hiệp hội Kế toán Công chứng Anh (ACCA), Viện Kế toán Công chứng Úc (CPA Australia), Viện Kế toán Công chứng Vương quốc Anh và xứ Wales (ICAEW) cần cung cấp các chương trình đào tạo, tổ chức học và thi chứng chỉ nghề nghiệp liên quan đến IFRS. Những chương trình này giúp nâng cao trình độ và kỹ năng của các kế toán viên trong DN.

- Các tổ chức nghề nghiệp cần thường xuyên tổ chức hội thảo về IFRS và thúc đẩy nhận thức về lợi ích của IFRS

Các tổ chức nghề nghiệp nên thường xuyên tổ chức hội thảo, khóa học chuyên môn và các sự kiện đào tạo khác để cập nhật kiến thức và kỹ năng cho các thành viên về IFRS. Các tổ chức nghề nghiệp cần tạo sự nhận thức và thúc đẩy sự chấp nhận IFRS. Các tổ chức nghề nghiệp có vai trò lớn trong chiến dịch truyền thông và vận động để nâng cao nhận thức về lợi ích của IFRS và thúc đẩy việc áp dụng IFRS.

- Các tổ chức nghề nghiệp cần hỗ trợ, phối hợp xây dựng tài liệu về IFRS

Các tổ chức và hiệp hội nghề nghiệp cần phối hợp với Bộ Tài chính để xây dựng tài liệu hướng dẫn chi tiết, hỗ trợ doanh nghiệp và các chuyên gia kế toán áp dụng IFRS một cách hiệu quả.

4.2.5. Đối với các công ty kiểm toán độc lập

- Các công ty kiểm toán độc lập cần tích cực tư vấn và hỗ trợ DN trong việc áp dụng IFRS

Kết quả nghiên cứu thực nghiệm cho thấy vai trò của các công ty kiểm toán (đặc biệt là các công ty kiểm toán Big4) trong việc triển khai áp dụng IFRS tại DN. Các công ty kiểm toán lớn với đội ngũ chuyên gia giàu kinh nghiệm, giúp DN hiểu rõ và áp dụng chính xác các yêu cầu của IFRS phù hợp với đặc thù từng DN. Các công ty kiểm toán có thể thực hiện để hỗ trợ DN từ khâu đánh giá mức độ sẵn sàng, phân tích chênh lệch giữa hai hệ thống chuẩn mực, thiết lập mô hình chuyển đổi đến việc đào tạo chuyển giao cho nhân viên kế toán tại DN. Dựa trên khảo sát nhu cầu của DN, họ có thể tư vấn về các quy trình kế toán và kiểm toán liên quan đến việc chuyển đổi từ các CMKT khác sang IFRS. Quy trình chuyển đổi BCTC từ VAS sang IFRS là một quy trình phức tạp, đòi hỏi sự hiểu biết sâu rộng về cả hai hệ thống chuẩn mực. Sự hỗ trợ từ các công ty kiểm toán giúp DN đảm bảo rằng việc chuyển đổi được thực hiện một cách chính xác, hiệu quả và tuân thủ đầy đủ các yêu cầu pháp lý.

4.2.6. Đối với người hành nghề kế toán

- Người hành nghề kế toán cần nâng cao kiến thức

Kế toán viên tại DN cần tìm hiểu sâu về IFRS, sự khác biệt giữa IFRS và VAS, bao gồm cách thức nhận diện doanh thu, hạch toán tài sản, nợ phải trả và việc trình bày BCTC. Đồng thời các kế toán viên cần tham gia các khóa học để nâng cao kiến thức. Áp dụng IFRS tại các DN lớn niêm yết là xu thế nên khi làm việc tại các DN này, các kế toán viên cần tham gia các khóa đào tạo chuyên sâu về IFRS, có thể là các khóa học online hoặc các chương trình đào tạo cấp chứng chỉ.

- Người hành nghề kế toán cần nâng cao kỹ năng, năng lực phân tích

Ngoài ra kế toán viên cần nâng cao kỹ năng phân tích và đánh giá dữ liệu tài chính, đặc biệt là các yêu cầu về ước tính và dự báo. IFRS yêu cầu BCTC chi tiết và minh bạch hơn, do đó việc cải thiện kỹ năng lập báo cáo, phân tích dữ liệu sẽ giúp kế toán viên thích ứng nhanh chóng. Một điểm đáng lưu ý nữa là kế toán viên cần tự trau dồi khả năng ngoại ngữ. IFRS được soạn thảo và cập nhật bằng tiếng Anh. Việc nắm

vững ngoại ngữ, đặc biệt là thuật ngữ tài chính kế toán, giúp kế toán viên hiểu chính xác các khái niệm và tiêu chuẩn trong IFRS, đồng thời giúp họ tránh hiểu sai hoặc diễn giải nhầm lẫn.

- Người hành nghề kế toán cần nâng cao trách nhiệm và đạo đức nghề nghiệp

Trách nhiệm và đạo đức nghề nghiệp của người hành nghề kế toán trong việc áp dụng IFRS là vô cùng quan trọng, vì IFRS liên quan trực tiếp đến tính minh bạch, trung thực và sự chính xác trong BCTC. Kế toán viên cần tuân thủ quy định và chuẩn mực, có trách nhiệm trình bày thông tin tài chính một cách trung thực, phản ánh đúng bản chất của các giao dịch kinh tế. Ngoài ra, IFRS yêu cầu nhiều phán đoán kế toán và ước tính tài chính (như định giá tài sản, ước tính nợ phải trả) nên kế toán viên cần thực hiện các phán đoán này một cách trung thực và khách quan, không bị ảnh hưởng bởi áp lực từ cấp trên hoặc bên ngoài.

4.3. Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo

4.3.1. Hạn chế của nghiên cứu

Hạn chế của một đề tài nghiên cứu là điều không thể tránh khỏi, có thể do những nguyên nhân chủ quan, cũng có thể do khách quan. Đối với đề tài nghiên cứu này, một số hạn chế được liệt kê ra như sau:

- Đối với cỡ mẫu, đề tài nghiên cứu gặp phải hạn chế tương tự những nghiên cứu đi trước, đó là cỡ mẫu không quá lớn, mặc dù vậy cỡ mẫu vẫn nằm trong khoảng kỳ vọng ban đầu của đề tài nghiên cứu.

- Tiếp theo là về phương pháp chọn mẫu, đề tài nghiên cứu không thể áp dụng chọn mẫu theo xác suất mặc dù phương pháp này có tính đại diện cho tổng thể cao hơn phương pháp phi xác suất mà đề tài nghiên cứu lựa chọn, do hạn chế về thời gian và chi phí. Đây cũng là một điểm hạn chế phổ biến trong các nghiên cứu đi trước. Mẫu khảo sát chưa đáp ứng trọn vẹn mục tiêu nghiên cứu do trong mẫu khảo sát các DNPTCNV có quy mô khác nhau nên chưa sát hoàn toàn với lộ trình thực tế áp dụng IFRS tại Việt Nam theo Đề án 345

- Nghiên cứu chưa xét đến các biến như chi phí/lợi ích của việc áp dụng IFRS, hệ thống công nghệ thông tin và một số các yếu tố khác thuộc về đặc điểm bên trong

DN. Đây có thể là những yếu tố bên trong DN ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam

4.3.2. Hướng nghiên cứu tiếp theo

Về hướng nghiên cứu tiếp theo, đề tài nghiên cứu đề xuất một vài hướng đi như sau:

- Thứ nhất, hướng nghiên cứu tiếp theo có thể bổ sung thêm các lý thuyết nền như lý thuyết chi phí/lợi ích (Cost-Benefit theory), lý thuyết năng lực tổ chức hoặc lý thuyết môi trường, tổ chức và công nghệ (TOE). Trong các lĩnh vực kinh tế và quản trị hiện đại, lý thuyết chi phí/lợi ích được sử dụng rộng rãi bởi các nhà quản lý, các nhà hoạch định chính sách và các học giả để phân tích quyết định đầu tư, quản lý rủi ro và các quyết định chiến lược khác. Trong bối cảnh DN áp dụng IFRS tự nguyện, lý thuyết này giải thích rằng các DN sẽ chỉ áp dụng IFRS nếu lợi ích họ nhận được (ví dụ: tăng tính minh bạch, tiếp cận nguồn vốn quốc tế dễ dàng hơn, cải thiện uy tín) lớn hơn hoặc ít nhất là tương xứng với chi phí mà họ phải bỏ ra (ví dụ: chi phí đầu tư hệ thống phần mềm kế toán, đào tạo nhân viên, tư vấn pháp lý). Khung lý thuyết TOE có thể giải thích tại sao các tổ chức khác nhau có mức độ sẵn sàng khác nhau trong việc áp dụng IFRS. Các yếu tố về công nghệ, tổ chức và môi trường đều ảnh hưởng trực tiếp đến quyết định và quá trình triển khai IFRS trong từng tổ chức. Các lý thuyết này khi kết hợp với các lý thuyết nền đã được sử dụng trong luận án làm cho mô hình nghiên cứu được đầy đủ hơn

- Thứ hai, hướng nghiên cứu tiếp theo có thể mở rộng về tác động của IFRS đối với hoạt động đầu tư hoặc hiệu quả tài chính, cấu trúc vốn... Các hướng nghiên cứu này rất rộng, có thể triển khai khi các DN tại Việt Nam đã áp dụng phổ biến để đảm bảo việc lấy mẫu tối thiểu cho nghiên cứu. Đây cũng là hướng nghiên cứu phổ biến được các học giả trên thế giới tiếp cận.

Tiểu kết chương 4

Trên cơ sở kết quả nghiên cứu và kiểm định các giả thuyết nghiên cứu, Chương 4 đã bàn luận kết quả nghiên cứu theo từng nhóm yếu tố tác động mạnh và tác động đáng kể đến việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam.

Kết quả cho thấy nhóm các yếu tố tác động mạnh bao gồm Tính hợp pháp, Động cơ quy chuẩn, Động cơ cưỡng chế và Nhận thức bất lợi. Nhóm tác động đáng kể đó là Nhận thức hữu ích, Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao, Chất lượng nguồn nhân lực kế toán và quy mô DN. Trên cơ sở bàn luận kết quả nghiên cứu thực nghiệm, NCS tiếp tục khuyến nghị về việc áp dụng IFRS theo chủ thể như đối với doanh nghiệp, Cục Quản lý, giám sát kế toán kiểm toán thuộc Bộ Tài chính, tổ chức nghề nghiệp, các công ty kiểm toán độc lập nhằm giúp thúc đẩy và gia tăng việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY trên TTCK Việt Nam. Cuối cùng, những hạn chế trong nghiên cứu và những định hướng cùng chủ đề nghiên cứu tiếp tục trong tương lai cũng được trình bày trong phần cuối của Chương 4.

KẾT LUẬN CHUNG

- Lợi ích của việc áp dụng IFRS là không thể phủ nhận tuy nhiên những thách thức, trở ngại khi các DN áp dụng không hề nhỏ.

- Luận án đã đạt được một số kết quả quan trọng sau:

Khái quát chung về IFRS trên các nội dung khái niệm, quá trình hình thành và phát triển hệ thống chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế và lý do cho sự ra đời IFRS, lợi ích và rào cản cũng như cách thức áp dụng IFRS tại doanh nghiệp.

Hệ thống hóa cơ sở lý thuyết các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các DN Việt Nam bằng việc tìm hiểu các lý thuyết có ảnh hưởng tới việc áp dụng và tổng quan các nghiên cứu trước có liên quan đến luận án để xác định hướng đi và khoảng trống nghiên cứu, xây dựng mô hình và giả thuyết nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại DN.

Kết quả nghiên cứu thực nghiệm tại các DNPTCNY cho thấy các yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng bao gồm: Tính hợp pháp, Động cơ quy chuẩn, Động cơ cưỡng chế, Nhận thức bất lợi, Nhận thức hữu ích, Sự hỗ trợ, ủng hộ của nhà quản trị cấp cao, Chất lượng nguồn nhân lực kế toán, Quy mô DN. Các yếu tố này được chia thành hai nhóm tác động mạnh và tác động đáng kể.

Kết quả nghiên cứu là cơ sở khoa học quan trọng để NCS bàn luận kết quả nghiên cứu nhằm mục đích đưa ra khuyến nghị về việc áp dụng IFRS theo mức độ tác động của từng nhóm yếu tố. Khuyến nghị cũng được đưa ra đối với các bên liên quan và đối với DN. Các bên liên quan bao gồm Cục Quản lý giám sát kế toán, kiểm toán Bộ tài chính, tổ chức nghề nghiệp, các công ty kiểm toán độc lập. Đối với DN khuyến nghị đưa ra từ nâng cao trình độ, năng lực của kế toán viên trong lập và trình bày BCTC, đầu tư hệ thống công nghệ thông tin và phần mềm kế toán để có thể thúc đẩy và gia tăng việc áp dụng IFRS tại các DNPTCNY

Mặc dù đã có nhiều nỗ lực, giải quyết được những mục tiêu nghiên cứu đã đặt ra, song luận án khó tránh khỏi những hạn chế. Các nghiên cứu trong tương lai theo góc nhìn khác hoặc khi Việt Nam áp dụng IFRS bắt buộc, hướng nghiên cứu về tác động của IFRS tới hiệu quả tài chính hoặc chất lượng BCTC có thể thực hiện được

cho kết quả nghiên cứu đa dạng hơn. Cuối cùng, NCS mong nhận được những ý kiến đóng góp quý báu của các nhà khoa học để luận án được hoàn thiện hơn.

**DANH MỤC CÁC BÀI BÁO ĐÃ CÔNG BỐ CÓ LIÊN QUAN ĐẾN LUẬN
ÁN**

TT	Tên bài	Tác giả	Tạp chí, hội thảo/năm
1	Students' perception of International financial reporting standards in economic training programs at higher education in hanoi	Doan Van Anh, Tran Manh Tuong	Kỷ yếu Hội thảo khoa học quốc tế bằng tiếng Anh “Sức chống chịu, khả năng phục hồi và tăng trưởng của nền kinh tế” (ICYREB 2022)
2	Tác động của các yếu tố bên trong doanh nghiệp đến việc áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế tại các doanh nghiệp phi tài chính	Trần Mạnh Tường, Đoàn Vân Anh	Tạp chí tài chính, Kỳ 1 - Tháng 8/2023 (806)
3	Internal factors affecting the application of international financial reporting standards (ifrs) at non-financial enterprises listed on the stock market in vietnam	Doan Van Anh, Tran Manh Tuong	6th International Conference on Finance, Accounting and Auditing
4	Yếu tố ảnh hưởng tới việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam	Trần Mạnh Tường, Đoàn Vân Anh	Tạp chí tài chính, kỳ 1 tháng 10/2024 (834)
5	Nhận thức tính hữu ích và bất lợi của việc áp dụng IFRS trong doanh nghiệp phi tài chính niêm yết: góc nhìn từ người hành nghề kế toán và giám đốc điều hành	Trần Mạnh Tường, Đoàn Vân Anh	Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán, kỳ 1 tháng 10 (số 273)-2024

PHỤ LỤC

TÀI LIỆU THAM KHẢO

I. Tiếng Việt

1. Bùi Thị Ngọc, Lê Thị Tú Oanh, & Đào Huy Mạnh. (2020). Estimation of Benefits and Difficulties When Applying IFRS in Vietnam: From Business Perspective. *International Journal of Financial Research*, 11(4), 165. doi:10.5430/ijfr.v11n4p165
2. Chính phủ. (2023). Quyết định số 1726/QĐ-TTg ngày 29 tháng 12 năm 2023 phê duyệt Chiến lược phát triển thị trường chứng khoán đến năm 2030.
3. Deloitte Việt Nam. (2020). Báo cáo kết quả khảo sát mức độ sẵn sàng áp dụng IFRS của doanh nghiệp tại Việt Nam.
4. Đinh Văn Sơn, Vũ Mạnh Chiến, Nguyễn Hoàng Việt, Nguyễn Việt Thái, & Trần Thị Thu Phương. (2015). *Giáo trình phương pháp nghiên cứu khoa học*: NXB Thống kê.
5. Đỗ Khánh Ly. (2022). *Các nhân tố tác động đến mức độ sẵn sàng áp dụng chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế đối với các doanh nghiệp tại Việt Nam*. (Luận án tiến sĩ), Trường đại học Kinh tế TP.HCM.
6. Hà Nam Khánh Giao, & Bùi Nhất Vương. (2019). *Giáo trình Cao học Phương pháp Nghiên cứu Khoa học trong Kinh doanh-Cập nhật SmartPLS*: TP. Hồ Chí Minh, NXB Tài chính.
7. Hà Xuân Thạch, & Nguyễn Ngọc Hiệp. (2018). Những nhân tố ảnh hưởng đến chuyển đổi báo cáo tài chính từ chuẩn mực kế toán Việt Nam sang chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế. *Tạp chí Quản lý và Kinh tế quốc tế*, 102(Số 102), 1-19.
8. Hoàng Trọng, & Chu Nguyễn Mộng Ngọc. (2007). *Thống kê ứng dụng kinh tế xã hội*: Nhà xuất bản Thống kê.
9. Hoàng Trọng, & Chu Nguyễn Mộng Ngọc. (2008). *Phân tích dữ liệu nghiên cứu với SPSS (Dùng với SPSS các phiên bản 11.5, 13, 14, 15, 16)-Tập 1*: Đại học Kinh tế, TP.HCM. NXB Hồng Đức.

10. Lê Trần Hạnh Phương. (2019). *Các nhân tố tác động đến áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế (IAS/IFRS) tại Việt Nam – nghiên cứu ở phạm vi quốc gia và doanh nghiệp*. (Luận án tiến sĩ Luận án tiến sĩ), Đại học kinh tế Thành phố Hồ Chí Minh, Thành phố Hồ Chí Minh.
11. Lê Việt. (2020). *Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp Việt Nam*. (Luận án tiến sĩ), Đại học kinh tế TP.HCM, Thành phố Hồ Chí Minh.
12. Nguyễn Đình Thọ. (2013). *Giáo trình phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*: NXB Tài chính.
13. Nguyễn Thị Ánh Linh. (2019). *Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế cho doanh nghiệp nhỏ và vừa tại Việt Nam*. (Luận án tiến sĩ), Đại học Kinh tế TP.HCM.
14. Nguyễn Thị Kim Cúc, & Nguyễn Lê Vân Khanh. (2017). Các nhân tố ảnh hưởng đến quá trình tự nguyện áp dụng IFRS tại các doanh nghiệp Việt Nam.
15. Nguyễn Thị Ngọc Diệp. (2022). *Các nhân tố tác động đến khả năng áp dụng chuẩn mực kế toán quốc tế tại các doanh nghiệp phi tài chính niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*. (Luận án tiến sĩ), Trường đại học Công nghiệp Hà Nội.
16. Trần Quốc Thịnh. (2013). *Định hướng xây dựng chuẩn mực Báo cáo tài chính Việt Nam đáp ứng xu thế hội tụ kế toán quốc tế*. Đại học kinh tế TP. HCM,

II. Tiếng Anh

17. Abonwara, Ahmad, & Halim. (2021). The Effect of Organizational on Adopting of International Financial Reporting Standards (IFRS) In Libyan Firms. *International Journal of Contemporary Management and Information Technology, Volume 1*(No 5), 1-11.
18. Aburous, D. (2019). IFRS and institutional work in the accounting domain. *Critical Perspectives on Accounting, 62*, 1-15. doi:10.1016/j.cpa.2018.10.001

19. Agana, J. A., Zamore, S., & Domeher, D. (2023). IFRS adoption: a systematic review of the underlying theories. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. doi:10.1108/jfra-08-2022-0317
20. Ahmed, J. U., & Karim, A. (2005). Determinants of IAS disclosure compliance in emerging economies: Evidence from exchangelisted companies in Bangladesh.
21. Ajzen, I. (1980). Understanding attitudes and predictiing social behavior. *Englewood cliffs*.
22. Ajzen, I. (1991). The theory of planned behavior. *Organizational behavior and human decision processes*, 50(2), 179-211.
23. Akpan, J., Akinadewo, I. S., & Osatuyi, Y. A. (2023). International Financial Reporting Standards (IFRS) and Small and Mediumsized Enterprises (SMEs): Assessing the impact of IFRS adoption on SMEs. *World journal of finance and investment research*, Vol 7. doi:10.56201/wjfir.v7.no4.2023.pg34.56
24. Al-Absy, M. S. M., & Ismail, K. N. I. K. (2019). Accountants' Perception on the Factors Affecting the Adoption of International Financial Reporting Standards in Yemen. *International Journal of Financial Research*, 10(4), 128. doi:10.5430/ijfr.v10n4p128
25. Al-Akra, M., Jahangir Ali, M., & Marashdeh, O. (2009). Development of accounting regulation in Jordan. *The International Journal of Accounting*, 44(2), 163-186. doi:10.1016/j.intacc.2009.03.003
26. Al-Shammari, B., Brown, P., & Tarca, A. (2008). An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-Operation Council member states. *The International Journal of Accounting*, 43(4), 425-447.
27. Albu, C. N., & Albu, N. (2010). The context of the possible ifrs for smes implementation in romania. An exploratory study. *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 9(No. 1), 45 –71.

28. Albu, N., Nicolae Albu, C., Bunea, Ș., Artemisa Calu, D., & Mădălina Girbina, M. (2011). A story about IAS/IFRS implementation in Romania. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(1), 76-100.
29. Alexander, D., & Nobes, C. (2007). *Financial accounting: an international introduction*: Pearson Education.
30. Alexiou, K., & Wiggins, J. (2018). Measuring individual legitimacy perceptions: Scale development and validation. *Strategic Organization*, 17(4), 470-496. doi:10.1177/1476127018772862
31. Alon, A. (2010). Three Studies Related To The Institutionalization Of International Financial Reporting Standards. *Electronic Theses and Dissertations*.
32. Alon, A., & Dwyer, P. D. (2014). Early Adoption of IFRS as a Strategic Response to Transnational and Local Influences. *The International Journal of Accounting*, 49(3), 348-370. doi:10.1016/j.intacc.2014.07.003
33. Anderson, J. C., & Gerbing, D. W. (1988). Structural Equation Modeling in Practice: A Review and Recommended Two-Step Approach. *Psychological bulletin*, 103(3), 411-423.
34. Bader, K. (2009). The international accounting debate: options in standardization. *J. Int'l Bus. & L.*, 8, 99.
35. Baker, J. (2012). The technology–organization–environment framework. *Information Systems Theory: Explaining and Predicting Our Digital Society, Vol. 1*, 231-245.
36. Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. *University of Chicago*.
37. Berk, J. B., & DeMarzo, P. M. (2007). *Corporate finance*: Pearson Education.
38. Bessieux-Ollier, C., & Walliser, É. (2012). *Why firms listed on an unregulated financial market comply voluntarily with IFRS: An empirical analysis with French data*. Paper presented at the Comptabilités et innovation.

39. Bollen, K. A. (1989). *Structural equations with latent variables* (Vol. 210): John Wiley & Sons.
40. Boolaky, P. K., Tawiah, V., & Soobaroyen, T. (2020). Why Do African Countries Adopt IFRS? An Institutional Perspective. *The International Journal of Accounting*, 55(01), 2050005. doi:10.1142/s1094406020500055
41. Bozkurt, O., Islamođ lu, M., & Öz, Y. (2013). Perceptions of professionals interested in accounting and auditing about acceptance and adaptation of global financial reporting standards. *Journal of Economics Finance and Administrative Science*, 18(34), 16-23. doi:10.1016/s2077-1886(13)70019-2
42. Brealey, R. A., Myers, S. C., & Allen, F. (2014). *Principles of corporate finance*: McGraw-hill.
43. Bùi Thị Ngọc, Lê Thị Tú Oanh, & Đào Huy Mạnh. (2020). Estimation of Benefits and Difficulties When Applying IFRS in Vietnam: From Business Perspective. *International Journal of Financial Research*, 11(4), 165. doi:10.5430/ijfr.v11n4p165
44. Chua, W. F., & Taylor, S. L. (2008). The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 462-473. doi:10.1016/j.jaccpubpol.2008.09.004
45. Cox, C. (2008). International Business — An SEC Perspective. Retrieved from <https://www.sec.gov/news/speech/2008/spch011008cc.htm>
46. Damak-Ayadi, S., Sassi, N., & Bahri, M. (2020). Cross-country determinants of IFRS for SMEs adoption. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(1), 147-168. doi:10.1108/jfra-12-2018-0118
47. DiMaggio, P., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields (translated by G. Yudin). *Journal of Economic Sociology*, 11(1), 34-56. doi:10.17323/1726-3247-2010-1-34-56

48. Djatej, A., Zhou, D., Gorton, D., & McGonigle, W. (2012). Critical factors of IFRS adoption in the US: an empirical study. *Journal of Finance and Accountancy*, 9(1), 1-14.
49. Dowling, J., & Pfeffer, J. (1975). Organizational legitimacy: Social Values and Organizational Behavior. *he Pacific Sociological Review*, Vol. 18 No. 1 (Jan., 1975), 122-136.
50. Dumontier, P., & Raffournier, B. (1998). Why firms comply voluntarily with IAS: An empirical analysis with Swiss data. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 9(3).
51. Elliott, B., & Elliott, J. (2015). *Financial accounting and reporting*: Pearson Education UK.
52. Eng, L. L., & Mak, Y. T. (2003). Corporate governance and voluntary disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(4), 325-345.
53. Fekete, S., Matis, D., & Lukács, J. (2008). Factors influencing the extent of corporate compliance with IFRS-The Case of Hungarian listed companies. *Available at SSRN 1295722*.
54. Fishbein, M., & Ajzen, I. (1977). Belief, attitude, intention, and behavior: An introduction to theory and research.
55. Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of marketing research*, 18(1), 39-50.
56. Gassen, J., & Sellhorn, T. (2006). Applying IFRS in Germany: Determinants and consequences. *Germany: Determinants and Consequences (July 2006)*, 58(4).
57. 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*, Vol. 8(No. 2, 1995), pp. 47-77.

58. Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2008). The preparedness of companies to adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese evidence. *Accounting Forum*, 32(1), 75-88. doi:10.1016/j.accfor.2007.11.001
59. Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012). Voluntary adoption of International Financial Reporting Standards by large unlisted companies in Portugal – Institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 37(7), 482-499. doi:10.1016/j.aos.2012.05.003
60. Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2006). *Multivariate data analysis* (Vol. 6).
61. Hans B., C., Lee, E., Walker, M., & Zeng, C. (2015). Incentives or Standards: What Determines Accounting Quality Changes around IFRS Adoption? *European Accounting Review*, 24(1), 31-61. doi:10.1080/09638180.2015.1009144
62. Hassen, A., & Ramakrishna, G. (2020). International Financial Reporting Standards adoption in Ethiopia: testing a mediation model. *African J. of Accounting, Auditing and Finance*, 7(2), 172. doi:10.1504/ajaaf.2020.111738
63. Hawley, A. H. (1968). Humanecology. *International encyclopedia of the social sciences*, 330.
64. Healy, & Palepu. (2001). Information asymmetry, corporate disclosure, and the capital markets: A review of the empirical disclosure literature. *Journal of Accounting and Economics*(31 (2001)), 405–440.
65. Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics* 3, 3(4), 305-360. doi:10.1016/0304-405X(76)90026-X.
66. Jermakowicz, E. K., & Tomaszewski, S. G. (2006). Implementing IFRS from the perspective of EU publicly traded companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 15(2), 170-196. doi:10.1016/j.intaccaudtax.2006.08.003

67. Judge, W., Li, S., & Pinsker, R. (2010). National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. *Corporate Governance: An International Review*, 18(3), 161-174.
68. La Soa, N., & Duc Cuong, P. (2023). The effects of management characteristics on the adoption of International Financial Reporting Standards for small and medium-sized enterprises. *Corporate Governance and Organizational Behavior Review*, 7(4), 22-29. doi:10.22495/cgobrv7i4p2
69. Liu, C., Sia, C.-L., & Wei, K.-K. (2008). Adopting organizational virtualization in B2B firms: An empirical study in Singapore. *Information & Management*, 45(7), 429-437. doi:10.1016/j.im.2008.06.005
70. Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
71. Mir, M. Z., & Rahaman, A. S. (2005). The adoption of international accounting standards in Bangladesh. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(6), 816-841. doi:10.1108/09513570510627720
72. Moqbel, M., Charoensukmongkol, P., & Bakay, A. (2013). Are U.S. academics and professionals ready for IFRS? An explanation using technology acceptance model and theory of planned behavior. *Journal of International Business Research*, 12(University of Texas Rio Grande Valley), 14.
73. Mueller, G. G., Gernon, H. M., & Meek, G. (1994). Accounting: an international perspective. *(No Title)*.
74. Nobes, C., & Parker, R. H. (2008). *Comparative international accounting*: Pearson Education.
75. Owusu-Ansah, S. (2000). Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: Empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange. *Accounting and business research*, 30(3), 241-254.
76. Oyewo, B. M. (2015). How Prepared are Nigerian Small and Medium Scale Enterprises (SMEs) for the Adoption of International Financial Reporting

- Standards (IFRS)? Evidence from a Survey. *Academic Journal of Economic Studies*, 1(1), 45-64.
77. Paauwe, J., & Boselie, P. (2003). Challenging 'strategic HRM' and the relevance of the institutional setting. *Human Resource Management Journal*, 13(3), 56-70. doi:10.1111/j.1748-8583.2003.tb00098.x
78. Phan, T. H. D. (2014). Examining key determinants of International Financial Reporting Standards (IFRS) adoption in Vietnam: An institutional perspective.
79. Phan, T. H. D., Joshi, M., & Mascitelli, B. (2018). What influences the willingness of Vietnamese accountants to adopt International Financial Reporting Standards (IFRS) by 2025? *Asian Review of Accounting*, 26(2), 23. doi:10.1108/ara-03-2017-0052
80. Phan, T. H. D., Mascitelli, B., & Barut, M. (2014). International financial reporting standards (IFRS) adoption in Vietnam: If, when and how? *Corporate Ownership & Control*, 11(4), 428-436.
81. Phang, S. Y., & Mahzan, N. (2013). The Responses of Malaysian Public Listed Companies to the IFRS Convergence. *Asian Journal of Business and Accounting*, 6(1), 95-120.
82. Pricope. (2016). The role of institutional pressures in developing countries. Implications for IFRS. *Theoretical and Applied Economics*, XXIII (2016)(No. 2(607)), 27-40.
83. Rezaee, Z., Smith, L. M., & Szendi, J. Z. (2010). Convergence in accounting standards: Insights from academicians and practitioners. *Advances in Accounting*, 26(1), 142-154. doi:10.1016/j.adiac.2010.01.001
84. Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2007). Assessing international accounting harmonization using Hegelian dialectic, isomorphism and Foucault. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(6), 739-757. doi:10.1016/j.cpa.2006.02.007
85. Samaha, Khlif, & Dahawy. (2016). Compliance with IAS/IFRS and its Determinants: A Meta-Analysis. *Journal of Accounting – Business & Management vol, 23 no(1 (2016))*, 41-63.

86. Samaha, K., & Stapleton, P. (2009). Firm-specific determinants of the extent of compliance with international accounting standards in the corporate annual reports of companies listed on the Egyptian Stock Exchange: a positive accounting approach. *Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*, 1(3), 266-294.
87. Scott, W. R. (2013). *Institutions and organizations: Ideas, interests, and identities*: Sage publications.
88. Şenyiğit, Y. B. (2014). Determinants of voluntary IFRS adoption in an emerging market: Evidence from Turkey. *Accounting and Management Information Systems*, 13(3), 449.
89. Sharif. (2010). *Factors affecting on the adoption of International financial reporting standards: Iraqi evidence*. (Thesis), University Utara Malaysia,
90. Shima, & Yang. (2012). Factors Affecting the Adoption of IFRS. *INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS*, 17(3), 277-298.
91. Simegn, Y. (2015). Adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Ethiopia: Empirical Evidence. *The International Journal Research Publication's Research Journal of Economics and Business Studies*, 4(3), 1-20.
92. Street, D. L., & Bryant, S. M. (2000). Disclosure level and compliance with IASs: A comparison of companies with and without US listings and filings. *The International Journal of Accounting*, 35(3), 305-329.
93. Street, D. L., & Gray, S. J. (2002). Factors influencing the extent of corporate compliance with International Accounting Standards: summary of a research monograph. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 11(1), 51-76.
94. Suchman. (1995). Managing legitimacy: strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20, 571-610.
95. Ta Thu Trang, Dinh Thuy Hang, Do Hoang Giang, & Pham Hong Truong. (2020). Factors Affecting the Adoption of IFRS by Companies Listed on Ho

Chi Minh Stock Exchange. *SUSTAINABLE DEVELOPMENT IN ACCOUNTING, AUDITING AND FINANCE*, 203-218.

96. Touron, P. (2005). The adoption of US GAAP by French firms before the creation of the International Accounting Standard Committee: an institutional explanation. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(6), 851-873. doi:10.1016/j.cpa.2003.08.011
97. Tower, G., Hancock, P., & Taplin, R. H. (1999). *A regional study of listed companies' compliance with international accounting standards*. Paper presented at the Accounting Forum.
98. Trinh, H. T., & Nguyen, X. H. (2021). Institutional pressures, legitimacy, risks, uncertainty and voluntary adoption of IFRS for SMEs in Vietnam. *Journal of Eastern European and Central Asian Research (JEECAR)*, 8(4), 495-510. doi:10.15549/jeecar.v8i4.744
99. Uyar, A., & Güngörmüş, A. H. (2013). Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey. *Research in Accounting Regulation*, 25(1), 77-87. doi:10.1016/j.racreg.2012.11.001
100. Van Greuning, H., Scott, D., & Terblanche, S. (2011). *International financial reporting standards: a practical guide*: World Bank Publications.
101. Vidanage, K. R., Rajakaruna, I. R. H. M. T. P., & Kumari, J. S. (2023). Issues and challenges in IFRS adoption: Perceptions of the Professional Accountants in Sri Lanka. *International Journal of Accountancy*, 3(1), 44-64. doi:10.4038/ija.v3i1.49
102. Yamane, T. (1967). Elementary sampling theory. In: Prentice-Hall, Inc.
103. Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. *The International Journal of Accounting*, 41(4), 373-386. doi:10.1016/j.intacc.2006.09.009
104. Zehri, F., & Chouaibi, J. (2013). Adoption determinants of the International Accounting Standards IAS/IFRS by the developing countries.

Journal of Economics Finance and Administrative Science, 18(35), 56-62.
doi:10.1016/s2077-1886(13)70030-1