BỘ GIÁO DỤC VÀ ĐÀO TẠO

TRƯỜNG ĐẠI HỌC KINH TẾ TP. HỒ CHÍ MINH

ĐẬU THỊ KIM THOA

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ BÊN TRONG ĐƠN VỊ ẢNH HƯỞNG ĐẾN MINH BẠCH THÔNG TIN KẾ TOÁN CỦA ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÔNG LẬP TẠI VIỆT NAM

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

TP. HỒ CHÍ MINH- 2019

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

ĐẬU THỊ KIM THOA

NGHIÊN CỨU CÁC NHÂN TỐ BÊN TRONG ĐƠN VỊ ẢNH HƯỞNG ĐẾN MINH BẠCH THÔNG TIN KẾ TOÁN CỦA ĐƠN VỊ SỰ NGHIỆP CÔNG LẬP TẠI VIỆT NAM

Chuyên ngành: Kế Toán

Mã số: 9340301

LUẬN ÁN TIẾN SĨ KINH TẾ

NGƯỜI HƯỚNG DẪN KHOA HỌC

PGS.TS. VÕ VĂN NHỊ

TP. HỒ CHÍ MINH- 2019

LỜI CAM ĐOAN

Tôi xin cam đoan luận án "Nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch thông tin kế toán của đơn vị sự nghiệp công lập tại Việt Nam" là nghiên cứu do tôi nghiêm túc thực hiện dưới sự hướng dẫn của người hướng dẫn khoa học là PGS.TS Võ Văn Nhị.

Tất cả nội dung kế thừa từ các nghiên cứu khác đều được tác giả trích dẫn đầy đủ. Dữ liệu được thu thập nghiêm túc và kết quả nghiên cứu được trình bày trung thực. Nội dung luận án không trùng khớp với bất kỳ công trình nghiên cứu nào của các nhà nghiên cứu khác.

TP. Hồ Chí Minh, tháng 11 năm 2019

Nghiên cứu sinh

Đậu Thị Kim Thoa

LỜI CẢM ƠN

Để có thể hoàn thành được luận án này ngoài sự nỗ lực của bản thân, thì tác giả còn nhận được rất nhiều sự giúp đỡ và động viên từ phía nhà trường, thầy cô, bạn bè và gia đình trong suốt thời gian qua.

Trước hết, tác giả xin gửi lời cảm ơn đến Trường Đại Học Kinh Tế TP.HCM, cái nôi nuôi dưỡng tôi từ khi mới bắt đầu học đại học, đến thạc sĩ và tiến sĩ. Trường đã tạo điều kiện và hỗ trợ rất nhiều về mặt tài chính cũng như thời gian để tôi có thể thực hiện luận án.

Tiếp đến, xin chân thành cảm ơn các thầy cô, đồng nghiệp trong Khoa Kế Toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM. Sự giúp đỡ, hỗ trợ, góp ý quý báu và chia sẻ chân thành về kinh nghiệm và tài liệu của các thầy cô, đồng nghiệp đã góp phần quan trọng vào sự thành công của luận án của tôi.

Xin gửi lời cảm ơn đến các anh, chị và bạn bè đã hỗ trợ tích cực cho quá trình thu thập dữ liệu nghiên cứu và tìm hiểu thực tế về vấn đề nghiên cứu của luận án.

Tôi xin gửi lời cảm ơn và tri ân sâu sắc đến giảng viên hướng dẫn - PGS.TS. Võ Văn Nhị. Những khuyến khích, động viên và hướng dẫn tận tình, nhiệt huyết của Thầy không chỉ giúp tôi hoàn thành luận án này mà còn thúc đẩy tôi đam mê nhiều hơn trong nghiên cứu.

Cuối cùng, tôi không thể hoàn thành luận án này nếu thiếu sự hỗ trợ và động viên từ phía Gia đình, xin cảm ơn tất cả thành viên trong Gia đình.

TP. Hồ Chí Minh, tháng 11 năm 2019.

MỤC LỤC

LỜI CAM ĐOAN

LỜI CẢM ƠN

DANH MỤC CÁC KÝ HIỆU, CHỮ VIẾT TẮT i

DANH MỤC CÁC BẢNG ii

TÓM TẮT iv

ABSTRACT v

PHẦN MỞ ĐẦU 1

1. Sự cần thiết của đề tài 1
2. Mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu 3
3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu 3
4. Phương pháp nghiên cứu 4
5. Đóng góp mới của đề tài 5
6. Cấu trúc của luận án 5

CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU 6

1.1. Giới thiệu 6

1.2. Nghiên cứu về minh bạch TTKT và nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT 6

1.2.1. Nghiên cứu về minh bạch TTKT *7*

1.2.1.1. Các nghiên cứu nước ngoài về minh bạch TTKT *7*

1.2.1.2. Các nghiên cứu trong nước về minh bạch TTKT *11*

1.2.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT *11*

1.2.2.1. Các nghiên cứu nước ngoài liên quan đến các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT 11

1.2.2.2. Các nghiên cứu trong nước về các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT14

1.3. Nhận xét các nghiên cứu liên quan đến minh bạch TTKT 15

1.3.1. Nhận xét các nghiên cứu trên thế giới *15*

1.3.2. Nhận xét các nghiên cứu tại Việt Nam *16*

1.4. Khe hổng nghiên cứu và hướng nghiên cứu của đề tài 17

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1 20

CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ THUYẾT 21

2.1. Giới thiệu 21

2.2. Tổng quan về minh bạch thông tin kế toán trong khu vực công 21

2.2.1. Khái niệm thông tin kế toán *21*

2.2.2. Khái niệm minh bạch thông tin kế toán trong khu vực công *22*

2.2.3. Minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam *32*

2.2.3.1. Giới thiệu chung về đơn vị SNCL 32

2.2.3.2. Quan điểm tiếp cận minh bạch TTKT của đơn vị SNCL trong các quy định pháp lý Việt Nam hiện nay 35

2.2.3.3. Xác định các yêu cầu hướng đến minh bạch TTKT đơn vị SNCL Việt Nam .. 39

2.2.4. Vai trò của minh bạch thông tin kế toán *41*

2.3. Các lý thuyết nền có liên quan 43

2.3.1. Lý thuyết đại diện (Agency theory) 43

2.3.2. Lý thuyết minh bạch (Transparency Theory) 45

2.3.3. Lý thuyết thể chế (Institutional Theory) 47

2.3.4. Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency Theory) 49

2.4. Các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL . 51

2.4.1. Các mô hình nghiên cứu trước có liên quan đến nghiên cứu của luận án 51

2.4.2. Nhận diện các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT đơn vị SNCL 54

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2 60

CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU..... 61

3.1. Giới thiệu 61

3.2. Khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu.....61

3.3. Giả thuyết nghiên cứu và mô hình nghiên cứu 63

3.3.1. Khái niệm và giả thuyết nghiên cứu.....*63*

3.3.2. Mô hình nghiên cứu *75*

3.3.3. Thang đo các khái niệm nghiên cứu.....*78*

3.3.3.1. Tổng quan về thang đo của các khái niệm nghiên cứu *78*

3.3.3.2. Thang đo các khái niệm nghiên cứu.....*79*

3.5. Phương pháp nghiên cứu 87

3.5.1. Tổng quan về phương pháp nghiên cứu.....87

3.5.2. Nghiên cứu định tính 88

3.5.2.1. Nghiên cứu định tính – Điều chỉnh mô hình nghiên cứu đề xuất 88

3.5.2.2. Nghiên cứu định tính – Điều chỉnh thang đo *92*

3.5.3. Nghiên cứu định lượng 95

3.5.4. Khắc phục sai lệch đo lường do phương pháp.....104

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3 106

CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ BÀN LUẬN..... 107

4.1. Giới thiệu 107

4.2. Kết quả nghiên cứu định tính 107

4.2.1. Kết quả nghiên cứu định tính – Điều chỉnh mô hình nghiên cứu đề xuất ..107

4.2.2. Kết quả nghiên cứu định tính – Điều chỉnh thang đo 109

4.3. Kết quả nghiên cứu định lượng 114

4.3.1. Thống kê mô tả mẫu khảo sát và thực trạng minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam *114*

4.3.1.1. Thống kê mô tả mẫu khảo sát *114*

4.3.1.2. Thực trạng minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam *117*

4.3.2. Kiểm tra sai lệch trong đo lường do phương pháp *119*

4.3.3. Đánh giá mô hình đo lường *120*

4.3.4. Đánh giá mô hình cấu trúc *122*

4.3.4.1. Đánh giá vấn đề đa cộng tuyến *122*

4.3.4.2. Đánh giá mức ý nghĩa và sự phù hợp của các mối quan hệ trong mô hình cấu trúc *122*

4.3.4.3. Đánh giá mức độ R^2 ..... *124*

4.3.4.4. Đánh giá ảnh hưởng của quy mô f^2 ..... *124*

4.3.4.5. Đánh giá sự phù hợp khả năng dự báo của mô hình Q^2 ..... *125*

4.3.4.6. Đánh giá ảnh hưởng của quy mô q^2 ..... *125*

4.3.4.7. Kiểm tra vai trò của biến trung gian *126*

4.4. Tổng hợp kết quả nghiên cứu và bàn luận 127

4.4.1. Tổng hợp kết quả nghiên cứu *127*

4.4.1.1. Mô hình đo lường *127*

4.4.1.2. Mô hình cấu trúc *128*

4.4.2. Bàn luận *130*

4.4.2.1. Kết quả kiểm định giả thuyết được chấp nhận *130*

4.4.2.2. Kết quả kiểm định các giả thuyết bị bác bỏ *140*

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4 147

CHƯƠNG 5: KẾT LUẬN VÀ MỘT SỐ HÀM Ý HƯỚNG ĐẾN MINH BẠCH TTKT CỦA ĐƠN VỊ SNCL TẠI VIỆT NAM 148

5.1. Giới thiệu 148

5.2. Kết luận chung 148

5.3. Một số hàm ý hướng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam 150

5.3.1. Hàm ý về mặt lý luận *150*

5.3.2. Hàm ý về mặt thực tiễn *151*

5.4. Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo 158

KẾT LUẬN CHƯƠNG 5 160

DANH MỤC CÔNG TRÌNH NGHIÊN CỨU CỦA TÁC GIẢ

TÀI LIỆU THAM KHẢO

PHỤ LỤC

DANH MỤC CÁC KÝ HIỆU, CHỮ VIẾT TẮT

Từ viết tắt	Nội dung
BCKT	Báo cáo kế toán
BCTC	Báo cáo tài chính
BTC	Bộ Tài Chính
CMKT	Chuẩn mực kế toán
CNTT	Công nghệ thông tin
DN	Doanh nghiệp
GFOA (Governmental Finance Officers Association)	Hiệp hội cán bộ tài chính chính phủ
GRI (Global Reporting Initiative)	Tổ chức sáng kiến báo cáo toàn cầu
HCSN	Hành chính sự nghiệp
HTTTKT	Hệ thống thông tin kế toán
IASB (International Accounting Standards)	Ủy ban chuẩn mực kế toán quốc tế
IFRS (International Financial Reporting Standards)	Chuẩn mực báo cáo tài chính quốc tế
INTOSAI (International Organization of Supreme Audit Institutions)	Cơ quan Kiểm toán tối cao
IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)	Chuẩn mực kế toán công quốc tế
IPSASB (International Public Sector Accounting Standards Board)	Ủy ban chuẩn mực kế toán công quốc tế
KMLTKT	Khuôn mẫu lý thuyết kế toán
NPM (New Public Management)	Quản trị công mới
NSNN	Ngân sách nhà nước
OECD (Organization for Economic Co-operation and Development)	Tổ chức hợp tác và phát triển kinh tế
SEM (Structural Equation Model)	Mô hình cấu trúc tuyến tính
SNCL	Sự nghiệp công lập
SXKD	Sản xuất kinh doanh
TTKT	Thông tin kế toán
WCED (World Commission on Environment and Development)	Ủy ban môi trường và phát triển thế giới

DANH MỤC CÁC BẢNG

Bảng	Trang
Bảng 2.1 Tổng hợp các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT	59
Bảng 3.1: Đặc điểm các biến trong mô hình nghiên cứu	96
Bảng 4.1: Thống kê thông tin mẫu khảo sát	115
Bảng 4.2: Số liệu thống kê mô tả tổng hợp các khái niệm nghiên cứu	116
Bảng 4.3: Mối quan hệ trực tiếp giữa các cấu trúc trong mô hình	123
Bảng 4.4: Giá trị ảnh hưởng của quy mô f^2	124
Bảng 4.5: Sự phù hợp khả năng dự báo của mô hình Q^2	125
Bảng 4.6: Đánh giá ảnh hưởng của qui mô q^2	125
Bảng 4.7: Phân tích biến trung gian	126
Bảng 4.8: Tổng hợp lý thuyết nền và nghiên cứu ủng hộ cho các giả thuyết được chấp nhận	130
Bảng 4.9: Tổng hợp lý thuyết nền, nghiên cứu ủng hộ và bác bỏ cho các giả thuyết bị bác bỏ	140

HÌNH VẼ, SƠ ĐỒ

Hình 2.1	Mô hình nghiên cứu các nhân tố tác động đến chất lượng TTKT (Xu và cộng sự, 2003)	52
Hình 2.2	Mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT (Komala, 2012)	52
Hình 2.3	Mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT (Rapina, 2014)	52
Hình 2.4	Mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin tài chính trên Internet (García và García-García, 2010)	53
Hình 2.5	Mô hình nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch thông tin tài chính (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013).	53
Hình 3.1	Quy trình nghiên cứu	62
Hình 3.3	Mô hình biến trung gian	105
Hình 4.1	Kết quả kiểm định mối quan hệ giữa các biến trong mô hình nghiên cứu	123
Sơ đồ 2.1	Mối quan hệ giữa các khái niệm liên quan đến minh bạch thông tin	27
Sơ đồ 3.1	Mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam	77

TÓM TẮT

Tiêu đề: Nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch thông tin kế toán của đơn vị sự nghiệp công lập tại Việt Nam

Tóm tắt:

Minh bạch TTKT là một trong những cách hiệu quả nhất để giảm tham nhũng, gia tăng trách nhiệm giải trình và niềm tin của công chúng, thu hút viện trợ và đầu tư nước ngoài. Hơn nữa đơn vị SNCL vừa sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ công cho xã hội vừa tham gia vào hoạt động SXKD nên đối tượng sử dụng TTKT của đơn vị SNCL rất đa dạng và yêu cầu cung cấp TTKT minh bạch. Do đó, minh bạch TTKT tại các đơn vị này rất quan trọng. Mục tiêu nghiên cứu là xác định và kiểm định các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam. Đề tài sử dụng phương pháp nghiên cứu hỗn hợp. Sử dụng kỹ thuật phân tích PLS-SEM để kiểm định các giả thuyết với hỗ trợ của phần mềm Smart PLS 3.2.7. Kết quả phân tích dữ liệu từ 164 đơn vị SNCL Việt Nam cho thấy minh bạch TTKT bị ảnh hưởng trực tiếp bởi 05 nhân tố gồm đặc điểm văn hoá, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ tự chủ tài chính, sự am hiểu của kế toán viên, mức độ đáp ứng của phần mềm. Tuy nhiên, đơn vị có công bố trên Internet/ Websites hay không cũng không ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Nghiên cứu còn khám phá ra được một số biến trung gian trong mô hình nghiên cứu. Kết quả nghiên cứu này sẽ là một kênh tham khảo cho các nhà quản lý, cơ quan nhà nước, và những người sử dụng thông tin để đánh giá minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL và ra các quyết định phù hợp nhằm nâng cao minh bạch TTKT của đơn vị SNCL Việt Nam hơn nữa.

Từ khoá: Minh bạch thông tin tài chính, kế toán khu vực công, công bố kế toán Chính phủ, trách nhiệm giải trình, chất lượng thông tin kế toán.

ABSTRACT

Title: The internal factors affecting the accounting information transparency of non-business entities in Vietnam

Abstract:

The accounting information transparency of non-business entities plays an important role in Vietnam's economic transition. It is one of the most effective ways to reduce corruption, increase accountability and increase believe of citizen and be a necessary condition to attract funds to promote growth economy. Moreover, these entities receive state budget to provide public services and participate in business activities, so their accounting information users are becoming more complex and require greater transparency. So the accounting information transparency of these entities is significant important. The mixed method is applied in this thesis, which includes the qualitative research and quantitative research. Hypothesises derived from this research are evaluated using PLS-SEM methodology with the support of Smart PLS 3.2.7 software. The results of analysis data from 164 Vietnamese non-business entities show that the accounting information transparency is directly affected by five factors include organizational culture characteristics, availability and function of hardware equipment, level of financial autonomy, chief Accountant expertise, and availability and function of software. However, disclosing accounting information on Internet or Websites does not influence the accounting information transparency. This research also explored the role of mediate variables in the research model. The results would be a reference channel for managements, governmental offices, and end-users who use information to evaluate the transparency of financial information at the non-business organizations. From here, they can make appropriate decisions, especially through the impact of these factors to push for further transparency of financial information at public sector.

Keywords: Financial transparency, Public sector accounting, Governmental accounting disclosure, Accountability, Quality of accounting information.

PHẦN MỞ ĐẦU

1. Sự cần thiết của đề tài

Tính hữu ích của minh bạch TTKT trong khu vực công quyết định sự tăng trưởng kinh tế của quốc gia thông qua những tác động trực tiếp hoặc gián tiếp (Relly và Sabharwal, 2009). Đầu tiên, đơn vị công sử dụng ngân sách nhà nước (NSNN) để quản lý và cung cấp dịch vụ công cho xã hội, vì vậy, Chính phủ, công chúng, nhà tài trợ, viện trợ,…có quyền được tiếp cận TTKT minh bạch để kiểm tra liệu rằng NSNN, các khoản tiền tài trợ, viện trợ… có được các đơn vị công sử dụng hợp lý và hiệu quả hay không (Abu Bakar và cộng sự, 2011; Bolivar và cộng sự, 2006). Trên cơ sở đó quyết định tính hiệu quả của phân bổ nguồn lực và phát triển nền kinh tế (Chan, 2011; Bushman và cộng sự, 2001); Thứ hai, nó tạo điều kiện để dân chúng tham gia giám sát hoạt động của các đơn vị công, qua đó thúc đẩy các đơn vị cung cấp thông tin có trách nhiệm và ý thức hơn trong việc thực hiện chức trách, nhiệm vụ của mình để nâng cao hiệu quả dịch vụ công (Menocal và Sharma, 2008); Thứ ba, minh bạch TTKT là chìa khoá then chốt chống tham nhũng, gia tăng niềm tin của dân chúng, và kích hoạt hơn cơ chế trách nhiệm giải trình (Joshi, 2010); và thứ tư, trong xu thế hội nhập kinh tế thế giới mạnh mẽ như hiện nay, minh bạch TTKT được xem như là một chiến lược để thu hút đầu tư trong nước lẫn quốc tế (Coronel, 2001; Martin và Feldman, 1998) và là một trong những cam kết ràng buộc tạo áp lực lớn đối với nhiều quốc gia, đặc biệt là các quốc gia đang phát triển muốn thu hút các khoản viện trợ (Hopper và cộng sự, 2017).

Vai trò của minh bạch TTKT của các đơn vị công cũng không kém phần quan trọng trong quá trình chuyển đổi kinh tế của Việt Nam (World Bank, 2012). Nền kinh tế Việt Nam đang phát triển theo hướng công nghiệp hóa nhưng đang đối mặt với nhiều vấn đề tiêu cực và đặc biệt là tham nhũng. Chỉ số công khai ngân sách của Việt Nam (OBI) năm 2017 do Liên minh Minh bạch ngân sách (BTAP) và Tổ chức Hợp tác ngân sách quốc tế (IBP) công bố vào tháng 3/2018 là 15/100 điểm, giảm 03 điểm so với năm 2016 và thấp hơn khá nhiều so với mức trung bình toàn cầu (42/100 điểm) (Cẩm Tú, 2018). Chỉ số tham nhũng trong khu vực công của Việt Nam năm 2017 theo đánh giá của Tổ chức Minh bạch Quốc tế (TI) công bố ngày 22/2/2018 là 35/100 điểm, đứng thứ 107/180 trên bảng xếp hạng toàn cầu và tiếp tục nằm trong nhóm quốc gia có mức tham nhũng nghiêm trọng (PV, 2018). Chính những nguyên nhân này làm cho NSNN bị thâm hụt đáng kể, chất lượng dịch vụ công kém và niềm tin của dân chúng, các nhà tài trợ và viện trợ bị sụt giảm. Thêm vào đó, Việt Nam rất cần các khoản đầu tư, viện trợ, tài trợ để phát triển đất nước. Thông qua hội nhập và gia nhập vào các tổ chức kinh tế thế giới sẽ tạo điều kiện cho nền kinh tế Việt Nam phát triển nhanh chóng, giảm thiểu tình trạng nghèo đói, tham nhũng và khủng hoảng kinh tế (Wolf, 2003; Madawaki, 2014). Chính từ những yêu

cầu này, các đơn vị công bắt buộc cung cấp minh bạch TTKT để giảm tình trạng tham nhũng cũng như để thực hiện các cam kết khi gia nhập vào các tổ chức kinh tế tài chính quốc tế.

Đặc biệt, đơn vị SNCL tại Việt Nam có tính đặc thù cao về tổ chức và hoạt động so với khu vực tư cũng như khu vực công của các quốc gia khác. Các đơn vị này được thành lập và chịu sự quản lý của các cơ quan nhà nước cấp trên, nhận NSNN để cung cấp dịch vụ công cho xã hội, ngoài ra còn tham gia vào các hoạt động SXKD. Chính vì vậy, các đơn vị này sẽ có nhiều cơ hội thực hiện hành vi tham nhũng hơn khi họ trực tiếp sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ công (Guillamón và cộng sự, 2011). Trong xu thế phát triển hiện nay, nhà nước đang đẩy mạnh khả năng tự chủ tài chính của các đơn vị này để giảm bớt gánh nặng NSNN và nâng cao chất lượng dịch vụ công cung cấp. Đơn vị SNCL có thể tự quyết định tất cả các vấn đề liên quan đến hoạt động, tổ chức của đơn vị mình và chuyển sang hoạt động theo cơ chế của doanh nghiệp (DN) nếu thấy phù hợp. TTKT của các đơn vị này cung cấp cho các đối tượng sử dụng có liên quan ngày càng đa dạng và yêu cầu càng phải minh bạch. Tuy nhiên, thực tiễn cho thấy việc tiếp cận TTKT của đơn vị SNCL rất khó và hầu như là không sẵn có. Thêm vào đó, nhà nước chỉ giới hạn yêu cầu bắt buộc các đơn vị này phải cung cấp BCKT đến một số ít cơ quan quản lý có liên quan.

Tầm quan trọng của minh bạch TTKT đối với sự phát triển nền kinh tế, chính trị và xã hội đã thu hút sự quan tâm đáng kể của nhiều nhà nghiên cứu trên thế giới trong suốt nhiều thập kỷ qua (Williams, 2015). Các nghiên cứu trước rất chú trọng xác định minh bạch TTKT và nhận diện các nhân tố bên trong lẫn bên ngoài đơn vị tác động đến minh bạch TTKT để làm cơ sở đưa ra các giải pháp nâng cao minh bạch TTKT. Trong đó, các nhân tố thuộc môi trường hoạt động bên ngoài của một đơn vị tạo nên áp lực buộc các đơn vị công phải cung cấp TTKT minh bạch, nhưng chúng không ảnh hưởng lâu dài đến minh bạch thông tin (Xu và cộng sự, 2003), mà chính những yếu tố nội bộ mới là cái chủ chốt để đơn vị quyết định mức độ thay đổi về hoạt động, tổ chức hệ thống bên trong đơn vị và kết quả của nó sẽ tác động lâu dài, trực tiếp đến mức độ đơn vị cung cấp TTKT minh bạch thông tin (Xu và cộng sự, 2003). Tuy nhiên, hướng nghiên cứu minh bạch TTKT trong bối cảnh khu vực công nói chung và đơn vị SNCL nói riêng tại Việt Nam vẫn chưa thực sự được chú trọng, chủ yếu được thực hiện ở cấp độ luận văn thạc sĩ với phương pháp luận nghiên cứu còn nhiều hạn chế. Do đó hướng nghiên cứu này trong khu vực công tại Việt Nam vẫn còn một khoảng trống rất lớn.

Xuất phát từ những lý do trên, tác giả đã chọn đề tài ***"Nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam"*** để nghiên cứu nhằm nhận diện được các nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL

tại Việt Nam cùng với các mức độ tác động của chúng. Trên cơ sở các nhân tố được nhận diện để đề xuất các giải pháp nâng cao minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

2. Mục tiêu nghiên cứu và câu hỏi nghiên cứu

Mục tiêu nghiên cứu

Mục tiêu tổng quát:

Nhận diện các nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

Mục tiêu cụ thể:

Trên cơ sở mục tiêu tổng quát, 03 mục tiêu nghiên cứu cụ thể được xác định như sau:

(1) Xác định các thành phần đo lường cho minh bạch TTKT của đơn vị SNCL;

(2) Xác định các nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL;

(3) Kiểm định mức độ tác động của các nhân tố này đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL.

(4) Đưa ra các hàm ý hướng đến minh bạch TTKT để đáp ứng nhu cầu sử dụng của các đối tượng có liên quan và tăng cường hội nhập.

Câu hỏi nghiên cứu

Ba câu hỏi nghiên cứu được đặt ra tương ứng với ba mục tiêu cụ thể ở trên như sau:

(1) Minh bạch TTKT được đo lường bởi các thành phần nào?

(2) Minh bạch TTKT của đơn vị SNCL Việt Nam bị tác động bởi những nhân tố bên trong nào?

(3) Mức độ tác động của các nhân tố này đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam như thế nào?

3. Đối tượng và phạm vi nghiên cứu

Đối tượng nghiên cứu: Minh bạch TTKT và nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam.

Đối tượng phân tích: Đối tượng nghiên cứu là minh bạch TTKT và các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam nên đối tượng phân tích phải là từng đơn vị SNCL. Do đó, mặc dù đối tượng khảo sát là cá nhân nhưng chỉ sử dụng một bảng khảo sát từ một cá nhân trong một đơn vị. Người này có sự hiểu biết cao về vấn đề đang nghiên cứu và có thể đại diện cho đơn vị đó.

Phạm vi nghiên cứu: Luận án nghiên cứu minh bạch TTKT trên BCKT. Trong đó, BCKT gồm BCTC và Báo cáo quyết toán NSNN. Đồng thời, nghiên cứu tập trung nhận diện nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT đơn vị SNCL Việt Nam.

4. Phương pháp nghiên cứu

Phương pháp nghiên cứu sử dụng là phương pháp định tính kết hợp định lượng, cụ thể:

Nghiên cứu định tính: Phương pháp này được thực hiện bằng cách tổng hợp, phân tích, so sánh tổng quan nghiên cứu trước, lý thuyết nền và phỏng vấn chuyên gia nhằm đạt được mục tiêu chung là nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam. Phương pháp nghiên cứu định tính được áp dụng để đạt được các mục tiêu cụ thể như sau:

(1) Xây dựng mô hình nghiên cứu sơ bộ: thông qua việc kết hợp tổng quan lý thuyết với việc phân tích, so sánh các đặc điểm đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam từ đó suy diễn các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam và xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu.

(2) Điều chỉnh mô hình nghiên cứu và các thang đo cho các khái niệm nghiên cứu: Trên cơ sở kế thừa các nhân tố và thang đo từ các nghiên cứu trên thế giới, sau đó thực hiện phỏng vấn chuyên gia với công cụ là thảo luận tay đôi và thảo luận nhóm để điều chỉnh mô hình và các thang đo cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu của Việt Nam.

Nghiên cứu định lượng: Bước nghiên cứu định lượng sẽ được thực hiện sau bước nghiên cứu định tính. Phương pháp nghiên cứu định lượng áp dụng để đạt mục tiêu nghiên cứu chung là thu thập dữ liệu sơ cấp thông qua khảo sát, thống kê mô tả, phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính SEM để kiểm định các giả thuyết nghiên cứu.

Một cách chi tiết, nghiên cứu định lượng nhằm đạt được 02 mục đích cụ thể:

(1) Kiểm định giá trị của thang đo: nhằm đánh giá giá trị của thang đo thông qua ba giá trị: độ tin cậy, giá trị hội tụ và giá trị phân biệt.

(2) Kiểm định các giả thuyết xây dựng trong mô hình nghiên cứu chính thức. Quy trình phân tích áp dụng quy trình đề xuất của Hair và cộng sự (2016). Bao gồm 08 bước:

- Kiểm định đa cộng tuyến
- Kiểm tra mức ý nghĩa và sự phù hợp của mô hình nghiên cứu
- Kiểm tra mức độ R^2
- Kiểm tra ảnh hưởng của quy mô f^2
- Kiểm tra sự phù hợp về khả năng dự báo của mô hình Q^2
- Kiểm tra sự ảnh hưởng của quy mô q^2
- Phân tích biến trung gian
- Kiểm tra sự phù hợp của mô hình nghiên cứu

Cả hai bước kiểm định mô hình đo lường và mô hình cấu trúc được thực hiện bằng cách phân tích dữ liệu từ khảo sát và sử dụng phương pháp xử lý PLS-SEM với sự hỗ trợ của phần mềm Smart PLS 3.2.7 để xử lý dữ liệu.

5. Đóng góp mới của đề tài

Đóng góp về mặt lý luận

(1) Bổ sung khái niệm về minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

(2) Xác định được các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam và mức độ tác động của chúng.

(3) Bổ sung hệ thống thang đo minh bạch TTKT và thang đo của các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

Đóng góp về mặt thực tiễn

(1) Nhận diện và kiểm định các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam giúp cơ quan nhà nước, đơn vị SNCL có cơ sở để đưa ra các chính sách quản lý phù hợp.

(2) Đưa ra các hàm ý hướng đến minh bạch TTKT để đáp ứng nhu cầu sử dụng của các đối tượng có liên quan và tăng cường hội nhập.

6. Cấu trúc của luận án

Ngoài phần giới thiệu chung, tài liệu tham khảo, phụ lục, nội dung chính của luận án gồm 05 chương:

Chương 1: Giới thiệu tổng quan về các nghiên cứu trước: xác định khe hổng nghiên cứu và hướng nghiên cứu của luận án.

Chương 2: Cơ sở lý thuyết minh bạch TTKT: tổng quan các lý thuyết về minh bạch TTKT, nhận diện các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT khu vực công.

Chương 3: Phương pháp nghiên cứu: giới thiệu phương pháp nghiên cứu áp dụng trong luận án, xây dựng mô hình nghiên cứu và xác định thang đo các khái niệm nghiên cứu.

Chương 4: Kết quả nghiên cứu và bàn luận: thực hiện phân tích kết quả kiểm định mô hình nghiên cứu và bàn luận về kết quả nghiên cứu.

Chương 5: Kết luận và các hàm ý hướng đến minh bạch TTKT đơn vị SNCL Việt Nam.

CHƯƠNG 1: TỔNG QUAN NGHIÊN CỨU

1.1. Giới thiệu

Để xác định được vấn đề nghiên cứu, khe hổng nghiên cứu, khái niệm, và các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT, chương này tập trung phân tích tổng quan các nghiên cứu nổi bật trong và ngoài nước có liên quan trực tiếp đến minh bạch TTKT và các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong khu vực công. Nội dung tổng quan nghiên cứu gồm 03 phần: (1) giới thiệu minh bạch TTKT trong và ngoài nước; (2) giới thiệu các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong và ngoài nước; (3) nhận xét về các nghiên cứu trong và ngoài nước; và (4) khoảng trống nghiên cứu và hướng nghiên cứu của luận án.

1.2. Nghiên cứu về minh bạch TTKT và nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT

Để tổng hợp các công trình nghiên cứu nước ngoài, tác giả đã tìm luận án, bài báo từ các tạp chí có uy tín thông qua các nguồn tìm kiếm như Science Direct, Emerald, Proquest Data, Google Scholar,….với các từ khóa tìm kiếm: Transparency, Financial transparency, Public sector accounting, Governmental accounting disclosure, Transparency of accounting information, Factors influence information transparency, Accountability, Quality of accounting information.

Đối với các nghiên cứu trong nước, tác giả dùng các từ khóa tìm kiếm như minh bạch, minh bạch thông tin, TTKT khu vực công, công bố thông tin tài chính, nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT, trách nhiệm giải trình, và chất lượng thông tin. Nguồn dữ liệu tìm kiếm là thư viện của các trường đại học lớn tại Việt Nam như Đại học Kinh tế TP.HCM, Đại học Đà Nẵng, Đại học Kinh tế quốc dân, Học viện tài chính, Đại học công nghiệp Hà Nội và một số tạp chí uy tín trong nước như tạp chí Phát triển kinh tế, Kế toán – Kiểm toán, Ngân hàng, Tài chính, Chứng khoán Việt Nam, Công nghệ ngân hàng, Kế toán.

Sau khi có được các nghiên cứu, một phân tích toàn diện được thực hiện bằng cách xem xét các tiêu đề, tóm tắt, từ khóa, và giới thiệu của từng bài báo để đảm bảo rằng mục tiêu nghiên cứu của bài báo này có liên quan đến vấn đề nghiên cứu. Sau đó, tác giả đọc toàn bộ bài báo để tổng hợp cơ sở lý thuyết cần thiết cho nghiên cứu. Khi hoàn thành bước này, nhằm tránh sự thiếu hụt trong việc tổng quan các nghiên cứu có liên quan, tác giả chọn những bài báo quan trọng nhất trong quá trình tìm kiếm trước và thực hiện phân tích các tài liệu tham khảo mà họ đã trích dẫn để tìm kiếm thêm những nghiên cứu có ý nghĩa cho nghiên cứu và tiếp tục thực hiện theo tuần tự như các bước ở trên. **Bảng tổng hợp nghiên cứu về minh bạch TTKT ở phụ lục 01 trang 1PL.**

1.2.1. Nghiên cứu về minh bạch TTKT

1.2.1.1. Các nghiên cứu nước ngoài về minh bạch TTKT

Khi nghiên cứu về minh bạch TTKT, các nhà nghiên cứu thường dựa trên lý thuyết thông tin hữu ích (William và Pavenscroft, 2015; Williams, 2015), lý thuyết đại diện (Alesina và Perotti, 1996; Alt và cộng sự, 2001; Ferejohn, 1999), lý thuyết thông tin bất cân xứng (Stiglitz, 1999; Florini, 2007) và lý thuyết tín hiệu (Williams, 2015; Kopits và Craig, 1998) để lý giải sự cần thiết phải minh bạch TTKT. TTKT minh bạch giữ vai trò quan trọng trong khu vực công bởi sự tồn tại của mối quan hệ phức tạp giữa nhà nước, nhà tài trợ, nhà quản lý và người hưởng lợi. Nhà nước, nhà tài trợ, người dân chỉ dựa vào BCKT để đánh giá NSNN, các khoản đóng góp - được các nhà quản lý công sử dụng như thế nào. Do đó, BCKT không minh bạch là trở ngại để đánh giá hiệu suất và hiệu quả hoạt động của một đơn vị (Burger và Owens, 2010). Lý thuyết thông tin bất cân xứng, lý thuyết đại diện và lý thuyết tín hiệu được nhiều nhà nghiên cứu sử dụng để giải thích cho vấn đề này. Người đại diện (nhà quản lý) muốn giảm sự hoài nghi về bất cân xứng thông tin cần phát tín hiệu đáng tin cậy đến người ủy quyền (nhà nước, công dân, nhà tài trợ, viện trợ…) thông qua công bố công khai (Williams, 2015). Kopits và Craig (1998) cũng khẳng định để minh bạch TTKT các đơn vị và cán bộ công chức phải có trách nhiệm công bố về các chính sách, kế hoạch tài chính, kết quả hoạt động như một cơ chế ràng buộc.

Tuy nhiên, qua tổng quan nghiên cứu cho thấy minh bạch TTKT là một khái niệm trừu tượng, nó được định nghĩa theo nhiều quan điểm khác nhau và vẫn chưa có khái niệm nào được sử dụng thống nhất trên thế giới (Dapko, 2012). Nhìn chung, theo lý thuyết minh bạch và các nghiên cứu trước cho thấy minh bạch TTKT được tiếp cận theo cách ***hướng đến minh bạch thông tin*** theo ba hướng: ***(1) công bố thông tin*** (Zimmerman, 1977; Ingram, 1984; Jaggi và Low, 2000); ***(2) chất lượng thông tin*** (Fitrios, 2016); và ***(3) trách nhiệm giải trình*** (Finkelstein, 2000; Aziz và cộng sự, 2015; Harrison và Sayogo, 2014). Chính vì vậy, để xác định được vấn đề nghiên cứu, khe hổng nghiên cứu, khái niệm, và các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT, quá trình phân tích tổng quan tập trung vào các nghiên cứu nổi bật liên quan trực tiếp đến ***công bố TTKT, chất lượng TTKT và trách nhiệm giải trình trong khu vực công***. Từ tổng hợp các nghiên cứu nước ngoài cho thấy xu hướng và lĩnh vực nghiên cứu về minh bạch TTKT thay đổi tương xứng với sự phát triển kinh tế thế giới trong vài thập kỷ qua. Nhận định này cũng tương tự như Abu Bakar và Saleh (2015) và Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013). Từ những lý do này, bố cục của phần tổng quan nghiên cứu sẽ trình bày kết hợp các dòng nghiên cứu theo các nội dung hướng đến minh bạch TTKT trong khu vực công và ngoài khu vực công và theo xu hướng nghiên cứu qua các giai đoạn phát triển.

Công bố thông tin

Minh bạch thông tin nói chung và TTKT nói riêng trong khu vực công nhận được sự quan tâm của nhiều nhà nghiên cứu trên thế giới từ những năm 1970 và kéo dài đến ngày nay. Trong giai đoạn đầu, nhiều nhà nghiên cứu nhận định rằng **công bố** như là một tín hiệu cho minh bạch và là tiền đề cho minh bạch (Rawlins, 2009), nên các nhà khoa học tập trung xác định vai trò của việc **công bố TTKT** để hướng đến minh bạch TTKT. Hướng tiếp cận này tương đồng với giá trị cốt lõi của minh bạch theo lý thuyết minh bạch là "tự do thông tin" và "quyền để biết" (Fenster, 2015). Việc công bố thông tin làm cho thông tin sẵn có là một biểu hiện không thể thiếu của minh bạch. Thông qua việc các đơn vị công công bố thông tin sẽ làm gia tăng sự tham gia của người dân vào việc giám sát các hoạt động của Chính phủ cũng như nâng cao trách nhiệm giải trình của các đơn vị này (Fenster, 2015). Tại thời điểm này, hướng nghiên cứu về minh bạch TTKT được chú trọng ở Hoa Kỳ (Zimmerman, 1977; Ingram, 1984; Robbins và Austin, 1986; Ingram và DeJong, 1987; Giroux, 1989...) ngoại trừ duy nhất một nghiên cứu được thực hiện tại Ấn Độ của Singh và Bhargava (1978).

Từ những năm 1990, bắt nguồn từ bối cảnh toàn cầu hóa, thị trường vốn bị chi phối đáng kể bởi sự đa dạng về kế toán giữa các quốc gia đã thúc đẩy các nhà nghiên cứu chú trọng hơn nữa trong việc xem xét đến công bố TTKT của các quốc gia nhằm đảm bảo minh bạch TTKT hỗ trợ cho các quyết định đầu tư đa quốc gia. Bởi vì các nhà nghiên cứu khẳng định thông tin minh bạch chỉ khi thông tin đó được công bố công khai và không có gì để che dấu (Solberg, 2010). Tương tự những năm 1990, các nghiên cứu về công bố BCKT trong những năm sau đó tiếp tục được thực hiện nhiều tại Hoa Kỳ (ví dụ: Copley, 1991; Allen và Sanders, 1994; Sanders và cộng sự, 1994; Cheng, 1992; Gordon và cộng sự, 2002). Với sự cấp thiết của nhu cầu hiện tại, trong khoảng thời gian này đã đánh dấu một khởi đầu mới khi các nghiên cứu bắt đầu tiến tới các quốc gia phát triển khác như New Zealand (Dixon, Coy và Tower, 1991), Úc (Lim và Mckinnon, 1993), Anh (Pendlebury, Jones và Karbhari, 1994), Bỉ (Christiaens, 1999). Tuy nhiên, dường như vẫn không có nghiên cứu được thực hiện tại quốc gia đang phát triển và kém phát triển.

Từ những năm 2000 trở đi, các nghiên cứu không chỉ dừng lại ở thông tin tài chính và phi tài chính (Taylor và Rosair, 2000; Ryan, Stanley và Nelson, 2002), mà còn chú trọng đến công bố báo cáo hoạt động của các đơn vị công (Smith, 2004; Yang, 2008; Marcuccio và Steccolini, 2009). Thời gian gần đây, các nhà nghiên cứu quan tâm đến minh bạch thông tin có xu hướng nghiên cứu về cung cấp thông tin bền vững (hay còn gọi là báo cáo môi trường và xã hội) (Villiers và Staden, 2014). Thông tin bền vững là một sự kết hợp giữa môi trường với các chính sách kinh tế, chính sách công, và việc ra quyết định liên quan đến tất cả các hoạt động kinh tế

và môi trường (WCED, 1987). Hướng nghiên cứu này được đẩy mạnh từ năm 2008 và lý do của việc chuyển dịch này là: (1) Khủng hoảng tài chính ảnh hưởng trầm trọng đến các quốc gia trên toàn thế giới, nên thông tin bền vững của Chính phủ trở nên cấp thiết (Navarro-Galera và cộng sự, 2010; Benito và cộng sự, 2007; Pina và cộng sự, 2007); (2) Mức độ thâm hụt và nợ công ngày càng tăng cao tại nhiều quốc gia (IGAE, 2011); (3) Báo cáo bền vững giữ vai trò quan trọng trong mối quan hệ với chính trị và xã hội (Lansu và cộng sự, 2013). Không những thế, các nhà nghiên cứu còn mở rộng nghiên cứu công bố báo cáo trên Internet hoặc Websites hơn là báo cáo bằng bản cứng. Như là một hiện tượng khá phù hợp với sự phát triển và tăng trưởng của CNTT trong thời đại này. Các nước châu Âu thống trị xu hướng nghiên cứu này (ví dụ: Alcaraz-Quiles, Navarro-Galera, và OrtizRodríguez, 2014; Alcaraz-Quiles, Navarro-Galera và Ortiz-Rodríguez, 2015; García-Sánchez, Frías-Aceituno, và Rodríguez-Domínguez, 2013; Navarro Galera và cộng sự, 2014) và sau đó mở rộng sang các quốc gia đang phát triển như Malaysia (Joseph, Pilcher và Taplin, 2014), quốc gia phương Đông là Đài Loan (Yang, 2008). Về đối tượng nghiên cứu, trong khu vực công, chính quyền địa phương vẫn nhiều nhất vì đơn vị này là nơi trực tiếp sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ công.

Chất lượng thông tin kế toán

Trong những năm đầu của thế kỷ 21, nền kinh tế thế giới phát triển đáng kể theo hướng toàn cầu hóa, do đó để đảm bảo yêu cầu thông tin cho hợp tác kinh tế toàn cầu TTKT phải đảm bảo minh bạch trong cả khu vực công lẫn khu vực tư. Đặc biệt vào cuối năm 2008, khủng hoảng tài chính thế giới xảy ra mà một trong những nguyên nhân chính gây nên là do sự thiếu minh bạch về thông tin tài chính. Các nhà nghiên cứu lẫn các tổ chức kinh tế, tài chính quốc tế nhận ra việc công bố thông tin vẫn chưa đủ để đảm bảo minh bạch TTKT. Minh bạch là phải cung cấp thông tin chất lượng chứ không phải là số lượng (Christensen, 2002). Đồng quan điểm này, Nielsen và Madsen (2009) khẳng định đơn vị tạo ra minh bạch bằng cách công bố càng nhiều thông tin càng tốt thì không phải là một chiến lược hay. Một chiến lược tốt chỉ khi công bố thông tin "đúng" – nghĩa là thông tin hữu ích với người sử dụng và họ có thể xử lý tốt hơn lượng thông tin hạn chế nhưng thông tin đó có liên quan. Thông tin được công bố cởi mở phải đảm bảo đủ số lượng và chất lượng của thông tin (Williams, 2015). Trong khu vực công, danh tiếng và niềm tin của công chúng về đơn vị công có thể bị mất vĩnh viễn nếu chất lượng dữ liệu công bố thấp (Lee và Kwak, 2011; Lourenço, 2015). Chính những lý do trên, minh bạch thông tin ngày càng được các nhà khoa học chú trọng và bên cạnh các nghiên cứu về công bố TTKT, các vấn đề liên quan đến chất lượng TTKT được đặc biệt quan tâm.

Trong giai đoạn này, hướng nghiên cứu này bắt đầu cũng nhận được quan tâm của nhiều nhà khoa học thuộc các quốc gia đang phát triển như Malaysia, Indonesia, Romani, Jordan....

Các nghiên cứu nổi bật tương đồng với những quan điểm trên là Giroux và McLelland (2003); Chan (2006); Guillamón, Bastida, và Benito (2011); Bauhr và Grimes, (2012); Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013); Williams (2015); Bairral và cộng sự (2015); Sari và cộng sự (2015); Fitrios (2016); Sari (2017).

Trách nhiệm giải trình

Trong khu vực công, minh bạch thông tin còn bao hàm sự cởi mở, truyền đạt thông tin, và trách nhiệm giải trình (Solberg, 2010). Aziz và cộng sự (2015), Harrison và Sayogo (2014), Abu Bakar và cộng sự (2011) cũng khẳng định minh bạch và trách nhiệm giải trình có mối quan hệ hỗ tương với nhau. Theo lý thuyết minh bạch, trong khu vực công trách nhiệm giải trình là một kênh quan trọng để đạt được minh bạch tốt hơn, còn minh bạch là điều kiện và khuyến khích trách nhiệm giải trình (Shrivastava, 2015). Trong bối cảnh nghiên cứu minh bạch TTKT, nhiều tác giả hướng trách nhiệm giải trình tập trung phần lớn vào trách nhiệm công bố TTKT của các đơn vị công. Các nghiên cứu về trách nhiệm giải trình để hướng đến minh bạch TTKT được quan tâm từ rất sớm và kéo dài đến ngày nay. Các nghiên cứu đại diện cho dòng nghiên cứu này là Dixon và cộng sự (1991); Pendlebury và cộng sự (1994); Taylor và Rosair (2002); Ryan và cộng sự (2002); Harrison và Sayogo (2014); Williams (2015).

Bên cạnh đó, mức độ khủng hoảng tài chính khốc liệt buộc khu vực công của hầu hết quốc gia trên thế giới hiện nay phải có những đổi mới trong quản lý hành chính. Trước yêu cầu cấp thiết này, khu vực công có xu hướng thực hiện cải cách hành chính theo khuôn mẫu quản trị công mới (NPM-New Public Management). Những cải cách này đặc trưng bởi việc hướng tới nền văn hóa hành chính công nhấn mạnh sự hài lòng và tham gia của công chúng vào quá trình quản lý nhà nước, các biện pháp đo lường hiệu suất hoạt động và trách nhiệm giải trình, sự cởi mở các tổ chức công trong việc công bố thông tin để cạnh tranh và cải tiến quy trình tiêu chuẩn, phân cấp trong quản lý các dịch vụ công (Hood, 1995). Đồng thời, với sự phát triển mạnh mẽ của CNTT và truyền thông mới nên những cải cách này chú trọng trách nhiệm giải trình thông qua việc tự nguyện công bố thông tin trên Internet, Websites chứ không chỉ báo cáo bằng các bản cứng (Abu Bakar và Saleh, 2015). Từ năm 2008 trở đi, các nhà nghiên cứu tập trung nhiều hơn vào xu hướng nghiên cứu này. Các nghiên cứu điển hình như Relly và Sabharwal (2009), García và García-García (2010), Jaeger và Bertot (2010), Chen (2012), Nistora và cộng sự (2013), Lourenço (2015) đều tập trung vào việc xem xét khi Chính phủ thực hiện chính sách mở, công bố thông tin trên Websites có làm cho đơn vị công trở nên có trách nhiệm giải trình và minh bạch hơn hay không.

Cách đo lường minh bạch TTKT

Các nhà nghiên cứu với những cách tiếp cận minh bạch TTKT khác nhau đã khám phá ra những cách đánh giá minh bạch TTKT khác nhau bằng cách xây dựng những tiêu chí đánh giá về công bố thông tin (Bauhr và Grimes, 2012; Archambault và Archambault 2003), chất lượng thông tin (Lee và cộng sự, 2002; Xu, 2003; Xu và cộng sự, 2003), và trách nhiệm giải trình (Williams, 2015; Harrison và Sayogo; 2014). Bên cạnh đó, một số tổ chức quốc tế cũng rất nỗ xây dựng các tiêu chí để đánh giá mức độ minh bạch TTKT. Chẳng hạn như IPSASB ban hành các yêu cầu đảm bảo chất lượng TTKT trong KMLTKT, tổ chức này đều khẳng định khi TTKT đảm bảo được các yêu cầu này thì sẽ đảm bảo được minh bạch (IPSASB, 2014). Một số tổ chức có uy tín khác như: GRI quy định các tiêu chí về công bố thông tin (GRI, 2006), Tổ chức Minh bạch quốc tế ban hành chỉ số CPI, Trung tâm Nghiên cứu và Phân tích tài chính quốc tế với chỉ số CIFAR, Tổ chức Xếp hạng tín dụng Standard và Poor với chỉ số T&D, Ngân hàng thế giới với chỉ số CPIA…

1.2.1.2. Các nghiên cứu trong nước về minh bạch TTKT

Tại Việt Nam, nghiên cứu về minh bạch thông tin chỉ mới bắt đầu từ năm 2008. Đối với khu vực tư, hướng nghiên cứu này chỉ tập trung vào các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán. Các nghiên cứu phần lớn tiếp cận minh bạch TTKT theo hướng đảm bảo các yêu cầu của chất lượng TTKT và kế thừa các chỉ tiêu đo lường chất lượng TTKT từ các nghiên cứu trên thế giới. Chẳng hạn như Lê Thị Mỹ Hạnh (2015) đã đo lường minh bạch TTKT của các công ty niêm yết tại Việt Nam bằng cách xác định các đặc tính chất lượng của TTKT kết hợp các nguyên tắc quản trị công ty của OECD (2004).

Trong khi đó, minh bạch TTKT trong khu vực công tại Việt Nam được quan tâm khá chậm so với thế giới cũng như nghiên cứu trong khu vực tư tại Việt Nam. Nó chỉ mới thực sự được quan tâm trong những năm gần đây. Hướng nghiên cứu chủ đạo liên quan đến chủ đề nghiên cứu này cũng là chất lượng TTKT. Điển hình như nghiên cứu của Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự (2015), Tô Hồng Thiên (2017). Ngoài ra, hướng nghiên cứu này cũng nhận được sự quan tâm nghiên cứu thực hiện ở cấp độ luận văn thạc sĩ. Mục tiêu của những nghiên cứu này cũng là xác định các tiêu chí đo lường minh bạch TTKT và nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong khu vực công tại Việt Nam.

1.2.2. Các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT

1.2.2.1. Các nghiên cứu nước ngoài liên quan đến các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT

Sự ảnh hưởng mạnh mẽ của minh bạch TTKT nói riêng đến sự phát triển kinh tế của một

quốc gia cũng như kinh tế toàn cầu đã thúc đẩy các nhà nghiên cứu không ngừng tìm kiếm các nhân tố có thể tác động đến minh bạch TTKT để có cơ sở đưa ra những biện pháp, chính sách khả thi hướng đến minh bạch TTKT. Các nhà khoa học đã nhận diện được khá đa dạng các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong khu vực công. Phần lớn trong một nghiên cứu thường kết hợp hai nội dung là xác định khái niệm minh bạch TTKT và các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Các nhà nghiên cứu định nghĩa minh bạch TTKT tập trung vào 03 vấn đề đó là chất lượng thông tin công bố, công bố thông tin và trách nhiệm giải trình, chính vì vậy, khi nghiên cứu các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT phần nào cũng bị chi phối bởi các hướng nghiên cứu này.

Cho đến hiện nay vẫn chưa có lý thuyết chính thức hay mô hình chính thức nào được áp dụng rộng rãi để nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Nổi bật với việc vận dụng lý thuyết thể chế và lý thuyết ngẫu nhiên giúp giải thích vì sao phải xác định những tố bên ngoài (Nogueira và Jorge, 2016; Carpenter và Feroz, 2001) ảnh hưởng đến việc tạo lập và công bố TTKT minh bạch. Các nhà nghiên cứu lập luận, các nhân tố bên ngoài thuộc môi trường hoạt động bên ngoài của một đơn vị tạo nên áp lực buộc các đơn vị công phải công bố công khai TTKT đến các đối tượng sử dụng liên quan. Các nhân tố bên ngoài thường được đề cập gồm kinh tế, chính trị, văn hoá, xã hội, pháp lý…Còn các nhân tố bên trong đơn vị thì thuộc môi trường hoạt động bên trong của đơn vị, là những nội lực, lợi thế hoặc điểm yếu của chính đơn vị quyết định cho các hoạt động của đơn vị. Các đơn vị không thể tránh khỏi tác động của các yếu tố bên ngoài nhưng họ không thể kiểm soát chúng. Những tác động bên ngoài buộc đơn vị phải thay đổi, cơ cấu, tổ chức lại đơn vị để có thể cung cấp TTKT minh bạch đáp ứng yêu cầu của xã hội đặt ra. Tuy nhiên, các yếu tố bên ngoài sẽ không ảnh hưởng lâu dài đến minh bạch thông tin (Xu và cộng sự, 2003), mà chính những yếu tố nội bộ mới là cái chủ chốt để đơn vị quyết định mức độ thay đổi về hoạt động, tổ chức hệ thống bên trong đơn vị và kết quả của nó sẽ tác động lâu dài, trực tiếp đến HTTTKT và mức độ công bố thông tin của đơn vị (Xu và cộng sự, 2003). Việc tổ chức thực hiện mọi hoạt động của đơn vị đều phải phụ thuộc vào các nhân tố bên trong để đáp ứng được các quy định và kỳ vọng của môi trường thể chế.

Các nhân tố ảnh hưởng đến công bố TTKT

Trong khu vực công, trọng tâm của các nghiên cứu được thực hiện trước những năm 1990 là công bố tài chính và chủ yếu được thực hiện ở các khu vực công ở Hoa Kỳ (ví dụ: Baber và Sen, 1984; Giroux, 1989; Ingram, 1984; Ingram và DeJong, 1987; Robbins và Austin, 1986; Zimmerman, 1977) và chỉ Singh và Bhargava (1978) nghiên cứu về công bố thông tin tài chính lẫn phi tài chính trong bối cảnh khu vực công ở Ấn Độ. Các nhân tố bên trong được nhận diện trong các nghiên cứu này có ảnh hưởng đến quyết định công bố thông tin trong khu vực công

gồm: hình thức Chính phủ, khuyến khích giảm chi phí nợ, lương của cán bộ, các khoản nợ và quỹ liên bang. Sang những năm 90, với sự chú trọng nhiều hơn về công bố thông tin ở các nước Châu Âu, các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến việc công bố TTKT được nhận diện trong các nghiên cứu trước tiếp tục được nghiên cứu thực nghiệm tại các quốc gia ở Châu Âu (Cheng, 1992).

Từ thế kỷ 21 trở đi, nghiên cứu nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong khu vực công phát triển đa dạng hơn so với các giai đoạn nghiên cứu trước. Các nhân tố mới được xác định có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong bối cảnh thực hiện chính sách Chính phủ điện tử và nhiều nhân tố trong số này có liên quan đến Internet. Các nhân tố bên trong được nhận diện có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT như: nguồn thu học phí, tình trạng kinh tế xã hội, báo chí, văn hóa quản trị, cung cấp thông tin công trực tuyến, mức độ cung cấp dịch vụ trực tuyến, tính sẵn có của mạng lưới truyền thông, chính sách khen thưởng khu vực công, và nhân tố ảnh hưởng mạnh nhất là quy mô đơn vị công. Các nhân tố này được khám phá trong các nghiên cứu của Relly và Sabharwal (2009), García-Sánchez và cộng sự (2013), Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013), Alcaraz-Quiles và cộng sự (2014), Navarro Galera và cộng sự (2014), Joseph, Pilcher và Taplin (2014), Alcaraz-Quiles và cộng sự (2015).

Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT

TTKT minh bạch khi nó đảm bảo chất lượng (Lourenço, 2015; IPSASB, 2014). Các nhà nghiên cứu nhận thức được tầm quan trọng này nên đã rất chú trong nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT… Những nhân tố bên trong được xác định trong nhiều nghiên cứu như: HTTTKT, nhân viên kế toán, người quản lý, văn hoá tổ chức, cơ cấu tổ chức, quy mô đơn vị, sự phát triển công nghệ, cơ sở hạ tầng kế toán. Kết quả này được thể hiện trong một số nghiên cứu như Xu (2003), Xu và cộng sự (2003), Syaifulla (2014), Fitrios (2016), Sari và cộng sự (2015). Khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT, các tác giả cũng rất chú trọng nghiên cứu về chất lượng HTTTKT vì TTKT là sản phẩm đầu ra của HTTTKT nên nếu HTTTKT đạt chất lượng thì sẽ tạo ra được TTKT đạt chất lượng (Komala, 2012; Abdallah, 2013; Rapina, 2014). Một số nghiên cứu đã khám phá ra những nhân tố nào ảnh hưởng đến chất lượng HTTTKT thì cũng ảnh hưởng đến chất lượng TTKT (ví dụ như Sari, 2017; Fitrios, 2016).

Trách nhiệm giải trình

Các nhân tố tạo áp lực buộc các đơn vị phải có trách nhiệm công bố thông tin cho các đối tượng sử dụng cũng nhận được sự quan tâm của các nhà khoa học. Một số nhân tố bên trong đơn vị được nhận diện trong giai đoạn đầu nghiên cứu về trách nhiệm giải trình hướng đến minh bạch TTKT như tình trạng giao dịch quỹ (Pendlebury và cộng sự, 1994) hay tính kịp thời

(Dixon và cộng sự, 1991). Những nghiên cứu gần đây, xu hướng nghiên cứu trách nhiệm giải trình gắn liền với sự phát triển CNTT nhiều hơn. Do đó, bên cạnh các nhân tố được khám phá có ảnh hưởng đến trách nhiệm giải trình và minh bạch TTKT như chính trị, pháp luật, dân chúng, nguồn lực con người còn nhận diện được một số nhân tố bên trong đơn vị liên quan đến CNTT như tình trạng áp dụng CNTT, điều kiện Chính phủ, cổng thông tin điện tử được kiểm định trong nghiên cứu của Harrison và Sayogo (2014), Lourenço (2015), Jaeger và Bertot (2010), Armstrong (2011), Chen (2012), Harrison và Sayogo (2014), Alcaraz-Quiles và cộng sự (2014).

1.2.2.2. Các nghiên cứu trong nước về các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT

Xu hướng nghiên cứu này được thực hiện phần lớn trong khu vực tư với đối tượng là các công ty niêm yết. Khá nhiều nhân tố bên trong lẫn bên ngoài đơn vị được xác định có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của công ty niêm yết dưới nhiều góc độ nghiên cứu khác nhau. Một số nhân tố được xác định trong nhiều nghiên cứu nhưng một số khác chỉ mới được kiểm định trong một vài nghiên cứu. Các nghiên cứu liên quan trực tiếp đến việc nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT điển hình như Lê Trường Vinh và Hoàng Trọng (2008), Nguyễn Đình Hùng (2010), Lê Thị Mỹ Hạnh (2015), Nguyễn Thị Hồng Nga (2014), Đặng Ngọc Hùng (2016) với một số nhân tố được kiểm định như lợi nhuận, hệ thống pháp lý, kiểm soát nội bộ, kiểm toán độc lập, đòn bẩy tài chính, ban giám đốc. Trong khi đó, một số nghiên cứu tập trung cụ thể vào xác định nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT của các công ty niêm yết như Nguyễn Thị Phương Hồng (2016), Phạm Quốc Thuần (2016), Nguyễn Bích Liên (2012), Nguyễn Thị Hồng Nga (2014), Nguyễn Tố Tâm (2014). Các nghiên cứu này khám phá được một số nhân tố bên trong đơn vị tương tự như các nghiên cứu ở trên, đồng thời còn bổ sung thêm một số nhân tố khác như quyền sở hữu vốn, sự tồn tại kế hoạch thưởng, khả năng thanh toán hiện hành, quy mô công ty, tình trạng niêm yết, tính trì hoãn của BCTC, triển vọng phát triển, chính sách chia cổ tức, nhân viên kế toán, áp lực thuế…

Trong khu vực công, hướng nghiên cứu này chưa nhận được nhiều quan tâm. Hai nghiên cứu nổi bật liên quan trực tiếp đến hướng nghiên cứu này là Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự (2015) và Tô Hồng Thiên (2017) đã khám phá được một số nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến chất lượng TTKT như sự hỗ trợ của thủ trưởng, nhân viên kế toán, và môi trường tổ chức, và CNTT. Bên cạnh đó, một số nghiên cứu khác cũng nhằm mục đích hướng đến minh bạch TTKT nhưng đi theo các hướng nghiên cứu khác nhau, như hoàn thiện hệ thống BCTC công (Nguyễn Thị Thu Hiền, 2015), hoàn thiện kế toán thu chi ngân sách (Phạm Quang Huy, 2013), xây dựng CMKT công (Cao Thị Cẩm Vân, 2016), nâng cao hiệu quả huy động và sử dụng các nguồn tài chính công (Hoàng Thị Minh Thảo, 2004), tăng cường tính tự chủ của đơn vị SNCL

(Mai Phương, 2012; Đào Thị Hồ Hương, 2012)… Dựa trên kết quả nghiên cứu, các tác giả đề xuất một số giải pháp và ngụ ý các giải pháp này có những tác động gián tiếp đến minh bạch TTKT trong khu vực công tại Việt Nam. Ngoài ra, hướng nghiên cứu này còn nhận được sự quan tâm nghiên cứu thực hiện ở cấp độ luận văn thạc sĩ. Các nghiên cứu này đều nhằm mục tiêu đánh giá thực trạng minh bạch thông tin trên BCKT và xác định các nhân tố tác động đến minh bạch thông tin trên BCKT của các đơn vị công tại Việt Nam. Sau đó, các tác giả đề xuất một số giải pháp nhằm hướng đến minh bạch TTKT của đơn vị công tại Việt Nam.

1.3. Nhận xét các nghiên cứu liên quan đến minh bạch TTKT

1.3.1. Nhận xét các nghiên cứu trên thế giới

Minh bạch thông tin nói chung và minh bạch TTKT nói riêng rất quan trọng nên nghiên cứu cách thức để đánh giá mức độ minh bạch và các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT nhằm tìm kiếm những giải pháp phù hợp nâng cao minh bạch TTKT được các nhà nghiên cứu trên thế giới rất quan tâm trong nhiều thập kỷ qua. Trong giai đoạn đầu của hướng nghiên cứu này trong cả khu vực tư và công phần lớn phạm vi nghiên cứu thực hiện ở các quốc gia có nền kinh tế phát triển như Hoa Kỳ và các nước Châu Âu. Trong thời gian gần đây vấn đề nghiên cứu này đã có sự lan tỏa sang các quốc gia có nền kinh tế đang phát triển và kém phát triển, điển hình như nghiên cứu của Abu Bakar và cộng sự (2011) tại Malaysia; Komala (2012) tại Indonesia; Nistora, Deaconu, và Mare (2013) tại Rumani; Rapina (2014) tại Indonesia. Tuy nhiên, số lượng công trình nghiên cứu thực hiện tại các quốc gia đang phát triển có chất lượng được đăng trên các tạp chí có uy tín trên thế giới vẫn hạn chế.

Đối tượng nghiên cứu về minh bạch TTKT khá đa dạng gồm cả khu vực tư, phi Chính phủ, khu vực công với nhiều lĩnh vực hoạt động và quy mô lớn nhỏ khác nhau. Trong khu vực tư các nghiên cứu tập trung nhiều vào việc xem xét minh bạch TTKT của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán, các công ty đa quốc gia, và tổ chức phi Chính phủ toàn cầu. Điều này bắt nguồn từ sự ảnh hưởng của thị trường vốn đến sự phát triển kinh tế của các quốc gia và xu hướng toàn cầu hóa. Trong khu vực công, đối tượng nghiên cứu bao gồm cả cấp Chính phủ đến chính quyền địa phương nhưng tập trung nhiều ở cấp thấp nhất vì những đơn vị này là nơi trực tiếp sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ công cho xã hội.

Hướng nghiên cứu về minh bạch thông tin trong khu vực tư lẫn khu vực công được nhiều nhà nghiên cứu quan tâm là xác định khái niệm minh bạch, xây dựng thang đo đánh giá mức độ minh bạch, nhận diện các nhân tố tác động đến minh bạch thông tin, và các giải pháp hướng đến minh bạch thông tin. Tiếp cận minh bạch TTKT theo 03 góc độ là công bố TTKT, chất

lượng TTKT và trách nhiệm giải trình, vì vậy khi nhận diện các nhân tố tác động cũng theo 03 góc độ này nhưng nhìn chung các nhân tố có sự giao thoa với nhau.

Xu hướng nghiên cứu trong từng vấn đề về minh bạch TTKT có sự thay đổi tương ứng với sự phát triển kinh tế thế giới trong vài thập kỷ qua. Nhận định này đồng quan điểm với Abu Bakar và Saleh (2015) và Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013). Đặc biệt trong khu vực công thời gian gần đây, làn sóng cải cách hành chính theo chính sách Chính phủ mở một cách rầm rộ trên toàn thế giới đã thôi thúc các nhà nghiên cứu tập trung vào nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch thông tin khi áp dụng Chính phủ điện tử, công bố thông tin trên Internet, Websites (Chen, 2012; Lourenço, 2015; Armstrong, 2011).

Minh bạch được định nghĩa theo nhiều cách khác nhau và điều này dẫn đến có nhiều thang đo đo lường khái niệm này. Thang đo minh bạch thông tin được xác định trong các nghiên cứu theo 03 cách phổ biến: (1) thiết kế thang đo đo lường thông qua khái niệm minh bạch thông tin; (2) xây dựng bộ chỉ số đo lường mới; hay (3) kế thừa các bộ chỉ số của các tổ chức uy tín quốc tế. Chính vì vậy, cho đến nay vẫn chưa có một khái niệm hay thang đo nào được chấp nhận rộng rãi cho toàn ngành, lĩnh vực và toàn thế giới.

Phương pháp luận được thực hiện trong các nghiên cứu khá đa dạng và đạt chất lượng cao. Một số nghiên cứu chỉ áp dụng phương pháp nghiên cứu định tính (Xu, 2003; Xu và cộng sự, 2003; Abu Bakar và cộng sự, 2011) và nhiều nghiên cứu khác áp dụng phương pháp hỗn hợp với các kỹ thuật xử lý dữ liệu khác nhau (Komala, 2012; Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013; Rapina, 2014; Joseph, 2014).

1.3.2. Nhận xét các nghiên cứu tại Việt Nam

Minh bạch thông tin cũng đang nhận được sự quan tâm của nhiều nhà nghiên cứu tại Việt Nam. Tuy nhiên, chủ đề nghiên cứu này được đề cập chậm hơn rất nhiều so với thế giới, chỉ bắt đầu từ năm 2008 cho đến nay. Trong đó, minh bạch trong khu vực tư được các nhà nghiên cứu chú trọng hơn so với khu vực công. Đối tượng nghiên cứu về minh bạch TTKT trong khu vực tư tại Việt Nam cũng tương tự như các nghiên cứu trên thế giới đó là tập trung vào các công ty niêm yết. Trong khi đó, nghiên cứu về minh bạch TTKT trong khu vực công nói chung và minh bạch TTKT của đơn vị SNCL nói riêng được quan tâm khá chậm so với thế giới và so với cả khu vực tư tại Việt Nam. Nó chỉ mới xuất hiện trong thời gian gần đây với số lượng nghiên cứu đạt chất lượng vẫn còn rất hạn chế.

Hướng nghiên cứu minh bạch thông tin được tập trung chủ đạo là: xác định khái niệm, vai trò, thang đo, các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT và đề xuất một số khuyến nghị nâng cao minh bạch TTKT. Trong đó, hướng tiếp cận minh bạch TTKT phần lớn là chất lượng

TTKT. Tuy nhiên, mỗi nghiên cứu đều có những cách tiếp cận khác nhau về khái niệm, thang đo, các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT, và kết quả thu được từ các nghiên cứu cũng khá đa dạng.

Số lượng nghiên cứu có chất lượng liên quan trực tiếp đến việc xác định các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong khu vực công tại Việt Nam cho đến nay vẫn rất ít. Phần lớn đề tài này mới chỉ được thực hiện ở cấp độ luận văn thạc sĩ.

Một số luận án cũng đã đề xuất một số giải pháp hướng đến minh bạch TTKT nhưng không đi vào xác định các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT mà chủ yếu thông qua nghiên cứu các vấn đề liên quan như hoàn thiện BCKT, kiểm soát thu chi ngân sách… từ đó hàm ý góp phần hướng đến minh bạch TTKT tại các đơn vị công.

Đặc biệt chủ đề nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam vẫn chưa có bất kỳ nghiên cứu nào được thực hiện ở cấp độ luận án tiến sĩ cho đến thời điểm hiện nay. Một số nghiên cứu liên quan trực tiếp đến minh bạch TTKT chỉ được thực hiện ở cấp độ luận văn thạc sĩ và còn tồn tại nhiều hạn chế về mặt phương pháp luận. Các nghiên cứu nhận diện các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT còn mang tính đơn lẻ và tính hệ thống chưa cao. Nên hướng nghiên cứu các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của khu vực công nói chung và đơn vị SNCL tại Việt Nam nói riêng vẫn còn là một khoảng trống lớn.

Hướng nghiên cứu về minh bạch TTKT thực hiện tại Việt Nam cho cả khu vực tư lẫn khu vực công hiện nay chỉ mới dừng ở giai đoạn đầu của các nghiên cứu trên thế giới, như nghiên cứu về khái niệm minh bạch TTKT, vai trò và các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Đến thời điểm hiện tại vẫn chưa có nghiên cứu nào đề cập đến vai trò của CNTT nâng cao minh bạch TTKT thông qua việc áp dụng Chính phủ điện tử, hay công bố thông tin trên Internet, Websites theo xu hướng nghiên cứu hiện nay của thế giới.

1.4. Khe hổng nghiên cứu và hướng nghiên cứu của đề tài

Phân tích tổng quan nghiên cứu nước ngoài lẫn trong nước cùng với các đánh giá tổng quan về các nghiên cứu này trình bày trong mục 1.2 và 1.3, tác giả nhận thấy tồn tại một số khe hổng lớn trong nghiên cứu về minh bạch TTKT trong khu vực công trên thế giới cũng như tại Việt Nam trong giai đoạn hiện nay, đó là:

(1) Số lượng và chất lượng nghiên cứu về minh bạch TTKT tại quốc gia đang phát triển và kém phát triển, điển hình như Việt Nam vẫn còn hạn chế

Nghiên cứu về minh bạch TTKT trong khu vực công đã có sự chuyển dịch sang các quốc gia đang phát triển nhưng số lượng nghiên cứu đạt chất lượng vẫn còn hạn chế (Abu Bakar và

Saleh, 2015). Trong khi đó, hướng nghiên cứu này thực hiện trong khu vực công ở các nước đang phát triển thì quan trọng hơn các nước phát triển (Goddard, 2010). Nhận định này được giải thích là do: (1) một nước đang phát triển phụ thuộc rất lớn vào khu vực nhà nước để thúc đẩy nền kinh tế; (2) trách nhiệm giải trình đáng lo ngại hơn các nước phát triển (Mimba, Helden, và Tillema, 2007); (3) chỉ số tham nhũng trong khu vực công ở các quốc gia này luôn xếp ở vị trị cao nhất trên toàn cầu (Abu Bakar và cộng sự, 2011); và (4) cần nguồn viện trợ, đầu tư thông qua hợp tác toàn cầu để nền kinh tế phát triển với môi trường cạnh tranh thuận lợi, tăng trưởng kinh tế nhanh hơn, giảm bớt khủng hoảng kinh tế, nghèo đói và Chính phủ tham nhũng (Goldin và Van der Mensbrugghe, 1992; Nissanke và Thorbecke, 2006; Wolf, 2003; Madawaki, 2014).

Nên tập trung nghiên cứu minh bạch TTKT của từng đơn vị công trực tiếp sử dụng NSNN tại các quốc gia đang phát triển và kém phát triển, vì tham nhũng lan rộng hơn ở cấp thấp hơn do các quan chức từng đơn vị công có nhiều cơ hội hơn để thực hiện hành vi tham nhũng khi họ trực tiếp sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ công (Guillamón và cộng sự, 2011). Treisman (2002) cũng khẳng định quốc gia phân quyền nhiều hơn tham nhũng cao hơn và kém hiệu quả hơn trong việc cung cấp hàng hoá công.

Các vấn đề lo ngại này cũng đang là mối quan ngại trong khu vực công của Việt Nam hiện nay. Tuy nhiên, nghiên cứu về minh bạch TTKT trong bối cảnh đơn vị SNCL tại Việt Nam còn khá mới và cho đến thời điểm hiện tại chưa có công trình nào nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL một cách toàn diện. Một số nghiên cứu ở cấp độ luận văn thạc sĩ xác định một số nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong khu vực công tại Việt Nam nhưng việc nhận diện các nhân tố còn đơn lẻ. Với đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam hiện nay là phần lớn vẫn sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ công thì việc nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của các đơn vị công sẽ giúp cho thủ trưởng, cơ quan quản lý cấp trên có sơ sở để xây dựng các chính sách phù hợp nhằm quản lý việc sử dụng NSNN tại các đơn vị công hiệu quả hơn. Do đó, nghiên cứu minh bạch TTKT trong khu vực công tại các quốc gia đang phát triển nói chung và đơn vị SNCL ở Việt Nam là một vấn đề cần thiết và tồn tại khoảng trống lớn để nghiên cứu.

(2) Khái niệm minh bạch TTKT và đo lường minh bạch TTKT vẫn chưa thống nhất

Minh bạch TTKT được định nghĩa theo nhiều góc độ và quan điểm khác nhau, bất chấp những nỗ lực tốt nhất của các nghiên cứu trước đó vẫn chưa có khái niệm nào về minh bạch TTKT được thừa nhận rộng rãi. Sự không thống nhất này có thể do chưa có đủ bằng chứng thực nghiệm về tính hợp lệ và tính khái quát của các kết quả thu được. Piotrowski và Van Ryzin (2007) cũng khẳng định đo lường minh bạch là một vấn đề phức tạp, rất khó để có được dữ liệu đáng tin cậy. Cũng chính vì khái niệm minh bạch TTKT chưa được làm rõ nên việc đánh giá

mức độ minh bạch TTKT cũng dựa trên nhiều tiêu chí khác nhau.

Tại Việt Nam, khái niệm minh bạch TTKT và đo lường minh bạch TTKT trong các nghiên cứu cũng chưa được tổng quan và tiếp cận một cách đầy đủ và đặc biệt trong khu vực công vấn đề này vẫn chưa được đề cập đến. Do đó, khi kế thừa các nghiên cứu trước trong quá trình thực hiện nghiên cứu cần phải xem xét kỹ bối cảnh nghiên cứu, đối tượng, và phương pháp nghiên cứu để thay đổi phù hợp thực tiễn nghiên cứu, đặc biệt khi thực hiện nghiên cứu ở một nước đang phát triển như Việt Nam.

(3) Nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam vẫn chưa được thực hiện

Các nghiên cứu trên thế giới cũng như tại Việt Nam khi xem xét các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT đặc biệt là các nhân tố bên trong còn mang tính đơn lẻ và tính hệ thống chưa cao. Các nghiên cứu trước chưa xem xét đầy đủ các tác động trực tiếp lẫn gián tiếp của nhân tố bên trong đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL Việt Nam thông qua xác định vai trò của biến trung gian. Do đó, các nhân tố bên trong đơn vị tác động như thế nào đến minh bạch TTKT chưa được phân tích một cách toàn diện.

Hơn nữa, khi nghiên cứu trong khu vực công, với sự phức tạp về đặc thù đặc điểm chính trị, quản lý và hoạt động của các đơn vị công tại mỗi nước thì mức độ tác động của các nhân tố này đến minh bạch TTKT có thể khác nhau nên không thể nào khẳng định các nhân tố đã nhận diện ở các nghiên cứu nước ngoài vào trong bối cảnh nghiên cứu đơn vị SNCL tại Việt Nam. Do đó, cần thiết phải thực hiện kiểm định lại đối với các nhân tố được nhân diện này.

Xu hướng nghiên cứu ở các quốc gia đang phát triển gồm cả Việt Nam về minh bạch TTKT vẫn chưa theo kịp các quốc gia phát triển. Nổi bật là việc áp dụng CNTT để thu thập, xử lý và công bố TTKT trên Internet, Websites nhằm đáp ứng các yêu cầu về minh bạch TTKT. Trong khi đó, số lượng nghiên cứu ít ỏi về chủ đề này ở các quốc gia đang phát triển và kém phát triển cho kết quả trái chiều so với các nghiên cứu được thực hiện ở quốc gia có nền kinh tế phát triển.

(4) Phương pháp nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị công tại Việt Nam vẫn còn hạn chế

Phương pháp nghiên cứu về nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị công được thực hiện trong các công trình nghiên cứu nước ngoài khá đa dạng và đạt chất lượng cao. Một số nghiên cứu sử dụng phương pháp định tính, một số nghiên cứu khác sử dụng định lượng hoặc kết hợp cả hai phương pháp này. Trong khi đó, hướng nghiên cứu này vẫn còn khá mới ở Việt Nam. Một số ít nghiên cứu chỉ mới được thực hiện ở cấp độ luận văn thạc sĩ nên phương pháp nghiên cứu còn nhiều hạn chế. Các nghiên cứu chủ yếu sử dụng phương pháp

nghiên cứu định lượng và tất cả đều kế thừa các thang đo và nhân tố từ các nghiên cứu trên thế giới vào bối cảnh nghiên cứu trong khu vực công tại Việt Nam nhưng lại không thực hiện bước nghiên cứu định tính để điều chỉnh cho phù hợp. Chính nguyên nhân này đã dẫn đến những hạn chế nhất định về kết quả nghiên cứu đạt được.

Qua các khe hổng trên thấy cho đến nay tại Việt Nam hầu như chưa có nghiên cứu nào thực hiện nghiên cứu nhận diện và kiểm định các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL. Với lý do trên, tác giả đã chọn đề tài nghiên cứu là ***"Nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam"*** *nhằm mục đích góp phần lấp bớt khoảng trống nghiên cứu về minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.*

KẾT LUẬN CHƯƠNG 1

Trong chương này, một bức tranh toàn cảnh tình hình nghiên cứu liên quan đến minh bạch TTKT trong nước và trên thế giới được giới thiệu. Hướng nghiên cứu về minh bạch TTKT trong khu vực công nhận được sự quan tâm đáng kể của các nhà nghiên cứu trên thế giới từ rất sớm và vẫn kéo dài cho đến ngày nay, tuy nhiên, số lượng nghiên cứu trong khu vực công ở các nước có nền kinh tế đang phát triển và kém phát triển điển hình như Việt Nam còn rất khan hiếm. Tổng quan nghiên cứu về minh bạch TTKT tác giả tổng hợp hai nội dung trọng tâm đó là khái niệm về minh bạch TTKT và các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Trong đó, định nghĩa minh bạch TTKT tập trung vào ba vấn đề chính gồm công bố thông tin, chất lượng thông tin công bố và trách nhiệm giải trình. Khi nghiên cứu về các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT cũng phần nào bị chi phối bởi ba hướng nghiên cứu này. Hơn nữa, minh bạch TTKT được các tác giả nghiên cứu theo nhiều khía cạnh khác nhau tương ứng với từng giai đoạn phát triển của nền kinh tế của mỗi nước cũng như toàn cầu. Trong thời gian gần đây xu hướng nghiên cứu trên thế giới có sự chuyển dịch mạnh mẽ tập trung nghiên cứu vào các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT khi áp dụng Chính phủ điện tử, công bố thông tin trên Internet, Websites. Trong khi đó, tại Việt Nam hướng nghiên cứu này vẫn chỉ mới dừng ở giai đoạn đầu của các nghiên cứu trên thế giới và đặc biệt cho đến hiện nay vẫn chưa có nghiên cứu nào thực hiện kiểm định các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL.

Thông qua những nhận định rút ra từ tổng quan nghiên cứu tác giả đã nhận diện được khe hổng nghiên cứu, lựa chọn hướng nghiên cứu và mục tiêu nghiên cứu. Quá trình tổng quan nghiên cứu này còn là cơ sở để xác định khái niệm minh bạch TTKT, xây dựng mô hình, giả thuyết nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT đơn vị SNCL tại Việt Nam được thực hiện trong chương tiếp theo.

CHƯƠNG 2: CƠ SỞ LÝ THUYẾT

2.1. Giới thiệu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu của luận án là nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam, chương này tập trung làm rõ cơ sở lý thuyết để xác định khái niệm minh bạch TTKT và nhận diện các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Các nội dung trong chương này gồm: tổng quan về khái niệm minh bạch TTKT; đặc điểm của đơn vị SNCL Việt Nam, các lý thuyết nền liên quan và nhận diện các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT.

2.2. Tổng quan về minh bạch thông tin kế toán trong khu vực công

2.2.1. Khái niệm thông tin kế toán

Thông tin là những sự kiện, con số được thể hiện trong một hình thức hữu ích với người sử dụng để hỗ trợ các nhóm đối tượng sử dụng ra quyết định. Nó giúp làm giảm sự không chắc chắn và tăng tri thức về vấn đề được đề cập (Gelinas và Dull, 2008). Chính sự đa dạng về nhóm đối tượng sử dụng cũng như các yêu cầu của họ đã làm phát sinh tính đa dạng và phức tạp đối với nhu cầu thông tin cần cung cấp (Wiliams và cộng sự, 2008). Nếu phân loại theo tính chất và phạm vi của đối tượng sử dụng thông tin, TTKT gồm TTKT tài chính và TTKT quản trị, cụ thể:

- *TTKT tài chính:* là thông tin kinh tế, tài chính của một đơn vị cung cấp cho các đối tượng bên trong và bên ngoài đơn vị thông qua các BCTC. Bất kỳ hệ thống kế toán nào với phương thức xử lý bằng máy hay thủ công đều phải cung cấp đầy đủ TTKT tài chính theo quy định chung.
- *TTKT quản trị*: là thông tin kinh tế, tài chính được cung cấp theo yêu cầu quản trị để phục vụ ra các quyết định kinh tế, tài chính trong nội bộ đơn vị kế toán. Kế toán quản trị không nhất thiết phải tuân theo quy định chung. Thông tin này được cung cấp thông qua BCKT quản trị.

Như đã đề cập trong phần giới hạn nghiên cứu, đề tài này chỉ tập trung nghiên cứu TTKT tài chính chứ không nghiên cứu TTKT quản trị. Cũng nhắc lại rằng, trong khu vực công, TTKT tài chính được cung cấp qua hệ thống BCTC và Báo cáo quyết toán ngân sách. Trong khu vực công, TTKT tài chính rất cần thiết trong việc dự đoán nguồn lực cần thiết để thực hiện các hoạt động trong tương lai, nguồn lực được tạo ra từ các hoạt động trong tương lai, và những rủi ro/bất ổn có thể xảy ra trong tương lai để phục vụ cho việc tổng hợp, đánh giá và kiểm soát tình hình phân bổ, quản lý, sử dụng hữu hiệu và hiệu quả nguồn lực được ủy thác (IPSASB, 2014). Thông tin tài chính rất hữu ích để đánh giá trách nhiệm giải trình của đơn vị công. Cụ thể, BCKT cung cấp cho đối tượng sử dụng các thông tin về: Nguồn lực, phân bổ, và sử dụng nguồn lực tài chính; Cách thức tổ chức tài trợ các hoạt động của đơn vị và đáp ứng yêu cầu tiền mặt; Khả năng tài

chính hoạt động của đơn vị để đáp ứng các khoản nợ và cam kết; Tình trạng tài chính của đơn vị và những thay đổi của nó; Thông tin tổng hợp hữu ích để đánh giá hiệu suất hoạt động của đơn vị về chi phí dịch vụ, hiệu quả, và những kết quả đạt được. Để đạt được những mục tiêu trên, BCTC phải cung cấp thông tin về tài sản, nợ phải trả, tài sản thuần/vốn chủ sở hữu, doanh thu, chi phí, thay đổi trong tài sản thuần/vốn chủ sở hữu và lưu chuyển tiền tệ, kết quả thực hiện dự toán NSNN.

2.2.2. Khái niệm minh bạch thông tin kế toán trong khu vực công

❖ **Định nghĩa minh bạch**

Theo từ điển Webster, "**minh bạch**" **(transparent)** là từ ghép bởi **trans** có nghĩa là sự di chuyển, **parent** có nghĩa là nhìn thấy được và "**minh bạch**" **(transparent)** là sự rõ ràng, trong suốt, là chất lượng của một thực thể có thể nhìn xuyên qua (House, 1998). Theo từ điển Hán Việt, **minh** là sáng sủa, trong sáng, **bạch** là trắng chỉ sự rõ ràng, bày tỏ ra, và **minh bạch** là sự rõ ràng (Đào Duy Anh, 2009). Qua đây cho thấy định nghĩa minh bạch trên thế giới và Việt Nam khá tương đồng, minh bạch là một khái niệm trừu tượng và mang nghĩa tương đối, cùng một thông tin nhưng với trình độ khác nhau thì đối với người này có thể rõ ràng, đầy đủ, còn người kia thì không.

Đặc biệt, khi nghiên cứu trong bối cảnh minh bạch thông tin và cụ thể là minh bạch TTKT thì khái niệm minh bạch rất trừu tượng (Buijze, 2013). Sự trừu tượng của khái niệm minh bạch thông tin càng thể hiện rõ qua thực tế thuật ngữ "minh bạch thông tin" được sử dụng khá phổ biến bởi các nhà nghiên cứu, tổ chức Chính phủ, tổ chức phi Chính phủ, DN, cá nhân, …tuy nhiên, đến nay, khái niệm minh bạch thông tin vẫn chưa được xác định nhất quán và còn mơ hồ (Dapko, 2012). Tùy theo ngữ cảnh, sự phát triển kinh tế, chính trị và xã hội, khái niệm minh bạch đã được điều chỉnh cho mỗi ngành, lĩnh vực và được nhìn nhận, đánh giá trên nhiều góc độ theo quan điểm riêng của mỗi tổ chức, cá nhân (Eijffinger và Geraats, 2006).

Chính vì minh bạch thông tin là một khái niệm trừu tượng nên không thể đạt được minh bạch một cách tuyệt đối. Hầu hết các khái niệm minh bạch thông tin được đề xuất trong các nghiên cứu đều ***tiếp cận minh bạch*** theo hướng ***"hướng đến minh bạch"***- nghĩa là cần làm gì để minh bạch thông tin. Các nhà nghiên cứu và những người làm thực tế đã xác định các yêu cầu về thông tin để hướng đến minh bạch thông tin. Điển hình trong nghiên cứu của Dapko (2012) qua tổng hợp 39 bài báo của nhiều lĩnh vực khác nhau như marketing; tài chính, kế toán; CNTT; khoa học chính trị; quản trị; y tế công; và truyền thông cho thấy các yêu cầu hướng đến minh bạch được xác định khá đa dạng trong từng lĩnh vực theo quan điểm của nhà nghiên cứu và người làm thực tế. Một số yêu cầu của minh bạch được xác định trong chủ đề này có thể là

tiền đề hoặc kết quả của các chủ đề khác. Chẳng hạn như trong lĩnh vực Marketing, yêu cầu khả năng tiếp cận thông tin và rõ ràng có thể được xem là tiền đề của sự cởi mở với các bên liên quan; hay trung thực và thẳng thắn là kết quả sự cởi mở (Dapko, 2012). Khi so sánh các lĩnh vực với nhau dễ dàng nhận thấy một số yêu cầu về minh bạch được chú trọng trong lĩnh vực này nhưng không phù hợp với lĩnh vực khác (Dapko, 2012). Điển hình, trong lĩnh vực Marketing xác định sự hiểu biết lẫn nhau, công bố thông tin có thể so sánh, đầy đủ, và truyền thông kịp thời là các yêu cầu quan trọng, trong khi số lượng thông tin cung cấp được nhấn mạnh trong lĩnh vực CNTT, hay chia sẻ thông tin được chú trọng trong lĩnh vực truyền thông. Tuy nhiên, một số yêu cầu cốt lõi liên quan đến minh bạch dường như vượt qua ranh giới của các lĩnh vực nghiên cứu khác nhau. Các yêu cầu chung của minh bạch thông tin được đề cập trong hầu hết các nghiên cứu là: sự cởi mở, thẳng thắn, có liên quan, đầy đủ, rõ ràng, có thể tiếp cận, có khả năng so sánh, dễ hiểu, và kịp thời.

Phân tích trên cho thấy minh bạch nói chung và minh bạch thông tin nói riêng là một khái niệm trừu tượng, chỉ có thể xác định được các yêu cầu để hướng đến minh bạch chứ không thể xác định được minh bạch một cách tuyệt đối. Tương ứng với mỗi lĩnh vực khác nhau sẽ có những yêu cầu khác nhau về minh bạch và các yêu cầu này tùy thuộc vào quan điểm đánh giá của người sử dụng thông tin. Dựa trên định nghĩa minh bạch cũng như cách xác định minh bạch trong nhiều lĩnh vực khác nhau cho thấy với đơn vị công nói chung và đơn vị SNCL nói riêng, về mặt tổ chức bộ máy và hoạt động có nhiều điểm đặc thù so với DN, tuy nhiên về bản chất của minh bạch TTKT khu vực công cũng có nhiều điểm tương đồng với khu vực tư. Minh bạch TTKT vẫn là một khái niệm trừu tượng và khó có thể xác định được rõ ràng nên chỉ có thể tiếp cận theo hướng xác định các yêu cầu để hướng đến minh bạch TTKT. Điều này được khẳng định với bằng chứng là cho đến nay KMLTKT của cả khu vực công và tư đều không xác định được khái niệm minh bạch TTKT mà chỉ xác định nó qua các tiêu chí đo lường chất lượng TTKT. Chính vì vậy, dựa trên định nghĩa của minh bạch thông tin, tác giả sẽ tiếp cận minh bạch TTKT khu vực công theo cách xác định các yêu cầu để hướng đến minh bạch TTKT.

❖ **Phương pháp tiếp cận minh bạch TTKT trong khu vực công**

Minh bạch TTKT là một đặc tính mong muốn của BCKT, nhưng thuật ngữ "minh bạch" không được định nghĩa rõ ràng trong trường hợp của BCKT, thậm chí trong thời kỳ khủng hoảng tài chính kêu gọi nâng cao minh bạch BCKT. Cho đến nay, minh bạch TTKT được đánh giá theo nhiều yêu cầu khác nhau. Mỗi ngữ cảnh, minh bạch TTKT mang ý nghĩa riêng nên việc xem xét các bối cảnh khác nhau rất hữu ích để hiểu những gì được ngụ ý là minh bạch BCKT (Barth và Schipper, 2007).

Trong giai đoạn đầu nghiên cứu về minh bạch thông tin, các nghiên cứu tập trung chủ yếu vào ***công bố thông tin*** (như Zimmerman, 1977; Ingram, 1984; Cheng, 1992; Meek, Roberts và Gray, 1995; Jaggi và Low, 2000). Các nghiên cứu dựa trên định nghĩa minh bạch là sự rõ ràng hay minh bạch nghĩa là không có gì bị che dấu (Solberg, 2010). Một số nghiên cứu xác định minh bạch TTKT ở khía cạnh phương pháp tiếp cận thông tin bao hàm khái niệm về công bố (disclosure), công khai (public), sự cởi mở (openness), và truyền thông (communication). Công bố như một "đại diện" (proxy) hoặc "tín hiệu" và là tiền đề cho minh bạch nên yêu cầu công bố phải cởi mở (Rawlins, 2009). Do đó, để hướng đến minh bạch TTKT thì thông tin đó phải được công bố.

Đặc biệt, đơn vị công sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ công cho xã hội vì vậy nhiệm vụ của họ là phải có trách nhiệm giải trình với các bên liên quan thuộc khu vực công (cơ quan chủ quản, các bộ, ngành, kho bạc, quốc hội và kiểm toán nhà nước) lẫn bên ngoài khu vực công (người nộp thuế, người hưởng dịch vụ công, nhà cung cấp và cơ quan truyền thông) (Ryan và cộng sự, 2002). Do đó, với số lượng đáng kể NSNN phân bổ cho đơn vị công, đơn vị này buộc phải công bố minh bạch về các hoạt động, tài chính và hiệu suất hoạt động để thực hiện trách nhiệm của mình (Abu Bakar và cộng sự, 2015). Trách nhiệm có thể đạt được một cách hiệu quả bằng cách cung cấp một mức độ công khai hợp lý trong các báo cáo công khai (Abu Bakar và cộng sự, 2015).

Lý thuyết thông tin bất cân xứng, lý thuyết đại diện và lý thuyết tín hiệu được nhiều nhà nghiên cứu sử dụng để giải thích cho vấn đề này. Người đại diện (nhà quản lý) muốn giảm sự hoài nghi về sự bất cân xứng thông tin thì cần phát tín hiệu đáng tin cậy đến người ủy quyền (nhà nước, công dân…) thông qua công bố công khai (Williams, 2015). Kopits và Craig (1998) khẳng định để hướng đến minh bạch TTKT thì các đơn vị công phải có trách nhiệm công khai các chính sách, kế hoạch tài chính, kết quả hoạt động đến các đối tượng liên quan như một cơ chế ràng buộc. Khi vấn đề này thực hiện tốt sẽ tạo nên áp lực lớn hơn đến các nhà quản lý công để cải thiện hiệu quả hoạt động từ đó sẽ tạo ra môi trường chính trị và xã hội tích cực (Abu Bakar và cộng sự, 2011).

Tuy nhiên, các nghiên cứu trước đây thường cho thấy kết quả không mấy khả quan đối với mức độ và chất lượng công bố của các tổ chức khu vực công (ví dụ: Blanco và cộng sự, 2011; Herawaty và Hoque, 2007). Do đó, khi nghiên cứu minh bạch thông tin và Chính phủ cởi mở, công khai, ngoài việc tất cả các thông tin được công bố sẵn có cho công chúng thì phải ***đảm bảo chất lượng thông tin*** như là một điều hiển nhiên (Lourenço, 2015). Danh tiếng và niềm tin của công chúng đối với đơn vị công có thể bị mất vĩnh viễn nếu chất lượng dữ liệu công bố thấp (Lee và Kwak, 2011). Nghiên cứu trên quan điểm của người dân, Lourenço (2015) nhận

thấy người dân cũng mong đợi dữ liệu công bố có chất lượng bởi các đơn vị công. Do đó, đã có một làn sóng mạnh mẽ chuyển hướng nghiên cứu về chất lượng thông tin để hướng đến minh bạch thông tin (Fitrios, 2016). Mặc dù minh bạch TTKT được xác định là một trong những đặc tính quan trọng và cần thiết mà BCKT mong muốn đạt được nhưng từ minh bạch không được đề cập trong các đặc điểm chất lượng của BCTC. Theo KMLTKT của IPSASB (2014) và IASB (2015), một khi công bố BCKT chất lượng, minh bạch BCKT và trách nhiệm giải trình của đơn vị sẽ tăng lên. Quan điểm này tương đồng với nhận định của GFOA (Governmental Finance Officers Association) cho rằng để hướng đến minh bạch đơn vị công cần công bố BCKT đạt chất lượng (Cheng, 1992).

Trong khu vực công, minh bạch thông tin còn liên quan đến ***trách nhiệm giải trình*** (Solberg, 2010). Trách nhiệm giải trình rõ ràng và công dân biết vai trò của họ trong việc thực hiện chính sách của Chính phủ được chú trọng khi xem xét các yêu cầu hướng đến minh bạch (Finkelstein, 2000). Trách nhiệm giải trình bắt đầu từ hành động công bố thông tin chính thức từ một tổ chức công hoặc các thoả thuận lẫn nhau tạo ra các nghĩa vụ và quyền lợi (Fox, 2007). Trách nhiệm giải trình là mối quan hệ dựa trên cam kết của các bên để giải thích, xem xét lại, và chịu trách nhiệm về các hoạt động, kết quả đạt được và những kỳ vọng đã thoả thuận (Aziz và cộng sự, 2015). Ngoài ra, trách nhiệm giải trình còn gắn liền với đạo đức và quản lý, nó thường được xem đồng nghĩa với trách nhiệm, khả năng trả lời, khả năng chịu trách nhiệm, nghĩa vụ, và những thuật ngữ đi kèm với kỳ vọng của người dân và chính phủ về đối tượng cung cấp thông tin (Aziz và cộng sự, 2015). Trong lĩnh vực tài chính, khái niệm minh bạch ràng buộc với trách nhiệm giải trình (Harrison và Sayogo, 2014). Trách nhiệm giải trình tài chính là nghĩa vụ của người quản lý nguồn lực báo cáo về việc sử dụng các nguồn lực đó theo dự toán và thực tế sử dụng (Cheema, 2007). Trong hành chính công, nó đề cập đến nghĩa vụ của Chính phủ trả lời cho công dân thông qua công bố thông tin về việc sử dụng NSNN theo cách giúp người dân có thể đánh giá tính hiệu quả của nó (Wong và Welch, 2004). Để những người có liên quan chịu trách nhiệm về các hành động của họ rất khó nếu như không minh bạch. Do đó, minh bạch và giải trình là hai đặc tính cần có của nhau, chúng củng cố và hỗ trợ lẫn nhau. Minh bạch và trách nhiệm giải trình cùng nhau tạo ra những thông tin hữu ích giúp người sử dụng có thể đánh giá các hành động của đơn vị (Harrison và Sayogo, 2014). Minh bạch thông tin là công cụ giúp người dân phát hiện ***tham nhũng*** và giữ các cơ quan nhà nước phải có trách nhiệm giải trình (Michener và Bersch, 2013), là cơ sở để gia tăng ***chất lượng quản lý nhà nước cũng như cung cấp dịch vụ công*** (Gopalakrishnan, 2012).

Như vậy tổng quan lý thuyết đã giúp xác định được 03 tiêu chuẩn chung về những gì tạo nên ***minh bạch thông tin*** *là* ***công bố thông tin, chất lượng thông tin, trách nhiệm giải trình***

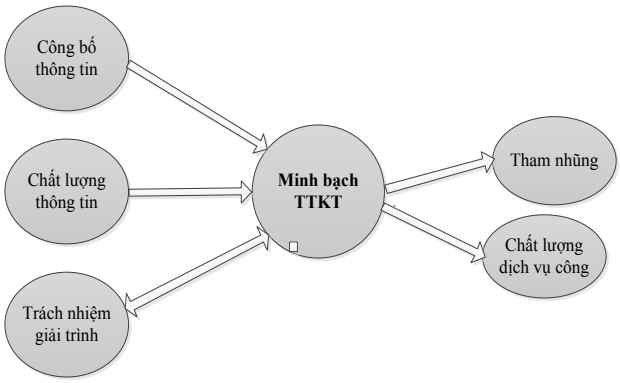
(Williams, 2015; Von Furstenberg, 2001; Lindstedt và Naurin, 2010). Trong đó, công bố thông tin và chất lượng thông tin có mối quan hệ tác động dương đến minh bạch thông tin, còn minh bạch thông tin và trách nhiệm giải trình có mối quan hệ hỗ tương với nhau. Kết quả của minh bạch thông tin sẽ giúp làm giảm đáng kể tình trạng ***tham nhũng trong khu vực công*** *và* ***gia tăng chất lượng dịch vụ công*** *(McGee và Gaventa, 2011; Michener và Bersch, 2013) – Đây là 02 vấn đề đang là mối quan tâm hàng đầu của bất kỳ Chính phủ nào trên toàn thế giới để thúc đẩy đất nước phát triển, đặc biệt là các quốc gia đang phát triển (Sharman và Chaikin, 2009).*

Những kết luận này cũng hoàn toàn được ủng hộ bởi một số nghiên cứu thông qua việc áp dụng các lý thuyết nền có liên quan như lý thuyết đại diện, lý thuyết thông tin bất cân xứng, lý thuyết tín hiệu, lý thuyết thông tin hữu ích và lý thuyết minh bạch. Trước hết, dựa ***trên lý thuyết đại diện và lý thuyết thông tin bất cân xứng*** *áp dụng trong khu vực công cho thấy luôn tồn tại sự bất đối xứng thông tin giữa công chúng và người quản lý công, chính điều này đã tạo điều kiện cho tình trạng tham nhũng gia tăng đáng kể trong khu vực công (Sharman và Chaikin, 2009; Filgueiras, 2016). Một trong những cách hiệu quả nhất để làm giảm tham nhũng là minh bạch thông tin tài chính. Ellis và Fender (2006) nghiên cứu mối quan hệ lý thuyết giữa sự gia tăng chất lượng dịch vụ công cung cấp và mức độ tham nhũng cũng kết luận rằng mối quan hệ này phụ thuộc vào tính minh bạch của hệ thống tài chính công. Để giảm thiểu bất đối xứng thông tin cũng như gia tăng niềm tin của bên uỷ nhiệm, theo* ***lý thuyết tín hiệu****, các nhà quản lý công buộc phải cung cấp các tín hiệu thông qua việc công bố thông tin tài chính để chứng minh họ đã sử dụng nguồn lực công đúng mục đích và hiệu quả. Tương tự, theo* ***lý thuyết minh bạch****, vấn đề "tự do thông tin" và "quyền để biết" là giá trị cốt lõi của minh bạch. Do đó, để thể hiện được giá trị cốt lõi này thì thông tin buộc phải công bố đến các đối tượng sử dụng có liên quan (Fenster, 2015). Khi các đơn vị công tăng cường công bố thông tin thì bên cạnh thúc đẩy sự tham gia giám sát của công chúng đến việc tổ chức hoạt động của đơn vị công mà còn nâng cao tính chịu trách nhiệm của các đơn vị này (Fenster, 2015). Kết quả nghiên cứu của Guillamón và cộng sự (2011) và Stiglitz (1999) đều khẳng định minh bạch thông tin thông qua* ***công bố thông tin*** *cho người dân về các hành động của chính trị gia có thể làm giảm bớt vấn đề thông tin bất cân xứng giữa người quản lý và người ủy nhiệm.* ***Thông tin tài chính càng được công bố thì tính minh bạch càng cao.*** *Roumeem Islam (2003) khẳng định các Chính phủ minh bạch quản lý tốt hơn vì việc mở rộng thông tin cung cấp sẽ tồn tại của một môi trường chính trị ít tham nhũng hơn và mang lại hoạt động quản lý hiệu quả hơn (Filgueiras, 2016). Theo lý thuyết thông tin hữu ích, để hỗ trợ người sử dụng ra các quyết định tối ưu thì cần phải cung cấp thông tin hữu ích. Thông tin hữu ích chỉ khi nó chất lượng (KMLTKT của IPSASB, 2014). Trong KMLTKT của IPSASB (2014) minh bạch không được đề cập trong các đặc điểm*

chất lượng của BCTC nhưng KMLKT của IPSASB (2014) khẳng định thông tin đạt ***chất lượng thì nó sẽ đảm bảo được tính minh bạch****. Cũng theo lý thuyết đại diện, để giảm thiểu bất cân xứng thông tin thì cần phải tăng cường làm rõ* ***trách nhiệm giải trình*** *của nhà quản lý (Filgueiras, 2016). Tuy nhiên, khái niệm trách nhiệm giải trình và khái niệm minh bạch là hai thuật ngữ thường có thể hoán đổi cho nhau, khó có thể nắm bắt được sự khác biệt và các vấn đề thể chế mà chúng đưa ra (Filgueiras, 2016). Nhận định này tương đồng với lý thuyết minh bạch áp dụng trong khu vực công. Theo lý thuyết minh bạch, trách nhiệm giải trình và minh bạch luôn đi đôi với nhau và là nền tảng của nền dân chủ. Trách nhiệm giải trình giúp cho minh bạch tốt hơn và minh bạch là điều kiện và khuyến khích trách nhiệm giải trình (Shrivastava, 2015). Với cách tiếp cận hướng đến minh bạch TTKT, trách nhiệm giải trình thường được đề cập thông qua việc công khai (Filgueiras, 2016).*

Từ nghiên cứu tổng quan lý thuyết kết hợp với lý thuyết nền cho thấy khi nghiên cứu về minh bạch có điểm chung là không thể định nghĩa được minh bạch rõ ràng mà được đặt trong mối quan hệ với các khái niệm về công bố thông tin, chất lượng thông tin và trách nhiệm giải trình. Từ đây, mối quan hệ giữa các khái niệm được làm rõ qua sơ đồ 2.1.

Sơ đồ: 2.1: Mối quan hệ giữa các khái niệm liên quan đến minh bạch thông tin



Nguồn: tác giả

❖ Các yêu cầu cụ thể hướng đến minh bạch TTKT

Dựa trên phương pháp tiếp cận minh bạch TTKT được nhận diện ở trên sẽ xác định các yêu cầu cụ thể đối với thông tin để hướng đến minh bạch TTKT thông qua các yêu cầu về công bố thông tin, chất lượng thông tin và trách nhiệm giải trình.

Công bố thông tin

Theo quan điểm của các nhà nghiên cứu, tiếp cận minh bạch theo hướng công bố thông tin nhấn mạnh đến yêu cầu *sự sẵn có* và *khả năng tiếp cận thông tin* của người sử dụng (Williams, 2015). Đồng quan điểm này, Vishwanath và Kaufmann (1999) khẳng định để hướng đến minh bạch buộc các đơn vị công phải gia tăng luồng thông tin chính trị, kinh tế, xã hội *kịp*

thời, đáng tin cậy, và có thể tiếp cận được với tất cả các bên liên quan. Barth và Schipper (2007) trên cơ sở tổng hợp thuật ngữ minh bạch được sử dụng trong nhiều bối cảnh khác nhau cũng đã đề xuất thông tin công bố phải được sắp xếp theo *cấu trúc hữu ích* và được *truyền đạt một cách dễ hiểu* đến người sử dụng thông tin, vì nếu chúng được sắp xếp theo cách mâu thuẫn với ý thức của người sử dụng thì TTKT không được xem là minh bạch (Barth và Schipper, 2007).

Theo quan điểm của một số tổ chức nghề nghiệp điển hình như GRI (2006) cũng khẳng định thông tin công bố phải *rõ ràng, kịp thời, trong một định dạng và ngôn ngữ phù hợp* với đối tượng sử dụng. Tương tự, Tổ chức quốc tế về các Cơ quan Kiểm toán tối cao (INTOSAI) xem minh bạch là khi công bố *thông tin phù hợp*, *có thể truy cập được* để xác minh, thông tin phải *rõ ràng, kịp thời, chính xác, đầy đủ* các nội dung, nguyên tắc, kế hoạch, quy trình và những hoạt động khác mà một đơn vị đã thực hiện.

Với sự phát triển và ứng dụng CNTT mạnh mẽ trong quản lý đã tạo điều kiện cho công bố thông tin *kịp thời* và *chính xác* hơn (Bushman và Smith, 2003). Chính vì vậy, ngày nay các Chính phủ đã và đang thực hiện chính sách "Chính phủ điện tử mở" đã hỗ trợ đáng kể cho Chính phủ công bố thông tin *kịp thời, đầy đủ, chính xác, và sẵn có* để người sử dụng *có thể tiếp cận được* (Toutaev, 2004).

Như vậy, để hướng đến minh bạch thì TTKT cần phải được công bố. Việc công bố phải cởi mở, công khai thể hiện qua đáp ứng các yêu cầu gồm sự sẵn có, dễ dàng tiếp cận, rõ ràng, kịp thời, đầy đủ, chính xác, định dạng phù hợp với nhu cầu của đối tượng sử dụng thông tin.

Chất lượng thông tin kế toán

Thông tin được công bố cởi mở phải đảm bảo cả về mặt số lượng lẫn chất lượng của thông tin (Williams, 2015). Tuy nhiên, định nghĩa và đo lường chất lượng TTKT không đơn giản (Komala, 2012). Chính vì vậy, hiện nay có nhiều cách tiếp cận chất lượng TTKT nhưng vẫn chưa có những yêu cầu nào được chấp nhận rộng rãi trong tất cả các lĩnh vực.

Dưới góc nhìn của các tổ chức nghề nghiệp, điển hình như KMLTKT của IPSASB (2014) và IASB (2015), minh bạch gắn liền với đặc tính *ngay thật* (sincerity), *trung thực và hợp lý* (true & fair view), *đáng tin cậy* (credibility), và *đúng đắn* (regularity). Trong đó, đặc tính "ngay thật" có ý nghĩa tương tự như "trung thực và hợp lý". Những đặc tính này chỉ đạt được khi áp dụng đầy đủ các đặc điểm chất lượng được xác định trong KMLTKT và các quy định trong IPSAS hay IFRS khi lập BCKT. Đặc điểm chất lượng TTKT được ban hành trong KMLTKT của IPSASB (2014) và IASB (2015) gồm 05 tiêu chí: *phù hợp, trình bày trung thực (đầy đủ, khách quan, không có sai sót), có thể so sánh được, dễ hiểu, kịp thời, và có thể kiểm chứng được*. Trong đó, IASB (2015) cho rằng phù hợp và trình bày trung thực là hai đặc điểm chất

lượng cơ bản bắt buộc phải đạt được. Bốn đặc điểm chất lượng còn lại là đặc điểm nâng cao giúp tăng cường tính hữu ích của TTKT. Một hoặc một nhóm các đặc điểm chất lượng nâng cao không thể tạo ra thông tin hữu ích nếu không đạt được tính phù hợp và trình bày trung thực. Do đó, nếu xảy ra xung đột để đạt được các đặc điểm phải từ bỏ đặc điểm chất lượng nâng cao để đạt được đặc điểm chất lượng cơ bản.

Một cách tiếp cận khác hướng đến minh bạch TTKT được xác định bởi GRI (The Global Reporting Initiative) là công bố đầy đủ thông tin về các đối tượng và chỉ số cần thiết phản ánh các tác động cũng như quy trình, thủ tục, các giả định được sử dụng để cung cấp những thông tin này nhằm hỗ trợ các bên liên quan ra quyết định (GRI, 2006). Theo GRI, thông tin cần được công bố là những thông tin có *liên quan, đầy đủ, chất lượng/độ tin cậy (chính xác, khách quan, và có khả năng so sánh)*. Cách tiếp cận minh bạch của GRI khá phù hợp với quan điểm của nhiều nhà nghiên cứu (như Eggert và Helm, 2003; Hofstede, 2003; Hultman và Axelsson, 2007; Bainbridge, 2009).

Theo Tổ chức Sáng kiến về Minh bạch và Trách nhiệm giải trình (Transparency & Acountability Initiative) minh bạch khi Chính phủ, tổ chức, cá nhân công bố rõ ràng các thông tin về quy định, kế hoạch, quy trình và hành động (Folscher, 2010). Bên cạnh cách thức công bố, tổ chức này còn lưu ý rằng để hướng đến minh bạch thì thông tin phải đảm bảo các đặc điểm chất lượng như *phù hợp, có thể truy cập, kịp thời, chính xác, đầy đủ, và dễ hiểu* (Folscher, 2010).

Đối với cách tiếp cận theo quan điểm của các nhà nghiên cứu, thông tin chất lượng là thông tin *thích hợp* đối với người sử dụng thông tin (Huang và cộng sự, 1999). Al Hakim (2007) tổng quan các nghiên cứu trước đã xác định được 11 tiêu chuẩn đo lường chất lượng TTKT gồm: *có thể truy cập, chính xác, số lượng thông tin, chặt chẽ, khả năng tương thích, đầy đủ, trình bày nhất quán, thao tác dễ dàng, dễ hiểu, không có sai sót, khả năng giải thích rõ, khách quan, phù hợp, uy tín, bảo mật, và kịp thời*. Còn Lee và cộng sự (2002) cho rằng thông tin đảm bảo chất lượng khi thông tin phản ánh được 4 tính chất: Bản chất bên trong của thông tin (*Intrinsic information quality* – những đặc điểm cơ bản nhất của chất lượng thông tin); Bối cảnh của thông tin (*Contextual information quality* – các yêu cầu về chất lượng thông tin cần xem xét đến bối cảnh của mục tiêu và hoạt động đang thực hiện); Hình thức thể hiện của thông tin (*Representational information quality* – các yêu cầu về trình bày thông tin); Và khả năng truy cập thông tin *(Accessibility information quality* – khả năng của người sử dụng thông tin có thể tiếp cận thông tin). Nghiên cứu này cũng tổng hợp các tiêu chuẩn đo lường chất lượng thông tin theo quan điểm của nhiều nhà nghiên cứu trước và phân loại vào 04 chiều tính chất mà nghiên cứu đưa ra. Theo cách phân loại này, Lee và cộng sự (2002) đã xác định thông tin chất

lượng khi đáp ứng được 15 yêu cầu, cụ thể: phù hợp, số lượng thích hợp, đầy đủ, khách quan, không có sai sót, dễ hiểu, khả năng giải thích rõ, trình bày súc tích, kịp thời, nhất quán, dễ dàng xử lý, có thể tin cậy, sự phổ biến, có thể tiếp cận, và bảo mật. Kulzick (2004) cho rằng minh bạch thông tin bao gồm: *sự chính xác, nhất quán, phù hợp, đầy đủ, rõ ràng, kịp thời, và thuận tiện*. Tương tự, Lourenço (2015) nhận thấy người dân cũng mong đợi dữ liệu được công bố có chất lượng từ các đơn vị công. Kết quả nghiên cứu đã xác định được 08 yêu cầu chính của dữ liệu công bố phải đáp ứng được, bao gồm: *chất lượng (chính xác, đúng với bản chất, có giá trị pháp lý, nhất quán, đáng tin cậy); đầy đủ; có thể tiếp cận; có thể sử dụng và dễ hiểu; kịp thời; giá trị và hữu ích; chi tiết; và khả năng so sánh*.

Qua phân tích ở trên cho thấy minh bạch và chất lượng thông tin có mối quan hệ mật thiết với nhau. Hầu hết các quan điểm đều khẳng định rằng khi thông tin đảm bảo được chất lượng thì thông tin đó sẽ minh bạch. Tuy nhiên, chất lượng TTKT chỉ là một phần của minh bạch TTKT. Các nhà nghiên cứu khi nghiên cứu về chất lượng TTKT thường nhấn mạnh đến việc tạo lập TTKT có chất lượng nhiều hơn là công bố thông tin. Còn về minh bạch thì ngoài việc một đơn vị tạo lập được TTKT đạt chất lượng thì cần phải công bố thông tin đó rộng rãi và công khai để người sử dụng có thể tiếp cận được. Do đó, minh bạch hướng nhiều hơn vào việc công bố TTKT đạt chất lượng.

Khái niệm chất lượng TTKT khá đa dạng và được đo lường qua nhiều yêu cầu, tuy nhiên có nhiều yêu cầu có sự trùng lắp giữa các quan điểm. Trong số đó, các yêu cầu về chất lượng thông tin được nhận diện trong nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002) mang tính khái quát cao và bao hàm khá đầy đủ các thuộc tính của chất lượng thông tin mà các nghiên cứu trước và sau đó khám phá được.

Trách nhiệm giải trình

Williams (2015) xác định 02 tiêu chuẩn chung về những gì cần thiết để hướng đến minh bạch là: (1) chất lượng thông tin cung cấp- tăng số lượng và chất lượng thông tin sẵn có cho các bên có liên quan, và (2) trách nhiệm giải trình- tăng cường các ràng buộc để cán bộ công chức có trách nhiệm về các hành động của mình. Công bố thêm thông tin không đủ tạo thành một Chính phủ hoàn toàn có trách nhiệm mà thông tin đó phải phù hợp. Liên kết thông tin với trách nhiệm giải trình sẽ làm thông tin *sẵn có* (Lindstedt và Naurin, 2010).

Về mặt thực tiễn, một trong những yêu cầu quan trọng trong chính sách Chính phủ minh bạch mà cựu Tổng thống Hoa Kỳ Barack Obama ban hành là thực hiện trách nhiệm giải trình và cung cấp thông tin cho công dân về những gì Chính phủ đang thực hiện. Các đơn vị nên khai thác tối đa CNTT để đưa thông tin về hoạt động và các quyết định của mình *trực tuyến và sẵn*

có đến công chúng. Không những thế, Chính phủ còn kêu gọi công chúng nên có những phản hồi để các đơn vị công có thể xác định thông tin nào tốt nhất cần phải cung cấp cho công chúng (Obama, 2009).

Qua đây cho thấy trách nhiệm giải trình cũng là một điều kiện để hướng đến minh bạch. Trách nhiệm giải trình giúp nâng cao minh bạch thông tin thông qua việc cung cấp các bằng chứng khách quan để giải thích cho các vấn đề cần minh bạch. Tính giải trình liên quan đến minh bạch tập trung vào việc ***công khai thông tin, làm thông tin sẵn có rộng rãi*** *đến các đối tượng sử dụng để họ biết được các nội dung thông tin phải công khai và hiểu đúng bản chất của nội dung thông tin được công khai.*

Tóm lược

Từ tổng quan nghiên cứu về minh bạch TTKT cho thấy minh bạch TTKT không thể định nghĩa một cách rõ ràng mà chủ yếu được xác định theo **cách tiếp cận các yêu cầu để hướng đến minh bạch TTKT**. Minh bạch thông tin được đặt trong mối quan hệ mật thiết với **công bố thông tin, chất lượng thông tin và trách nhiệm giải trình**. Các nhà nghiên cứu, các tổ chức quốc tế hay những người làm thực tế có những yêu cầu khác nhau về các hướng tiếp cận minh bạch, nhưng chúng không mâu thuẫn nhau. Xác định các yêu cầu về chất lượng nội dung thông tin và công bố là những điều kiện tiên quyết để hướng đến minh bạch. Các quá trình này phải luôn gắn liền với trách nhiệm giải trình. Khi yêu cầu trách nhiệm giải trình cao, nguồn thông tin đầu vào, quá trình tạo lập thông tin và cung cấp thông tin sẽ đảm bảo minh bạch hơn. Trong đó, công bố thông tin phải đảm bảo yêu cầu phải công bố công khai, cởi mở làm cho thông tin **sẵn có** và người sử dụng **dễ dàng tiếp cận được,** công bố phải **theo định dạng và ngôn ngữ phù hợp với người sử dụng**. Còn đối với trách nhiệm giải trình hướng đến minh bạch thì yêu cầu thông tin phải công khai, **sẵn có** để người sử dụng hiểu rõ, đúng bản chất các thông tin. Những nhận định này hoàn toàn phù hợp với bản chất nguyên thủy của minh bạch được xác định trong từ điển Webster, minh bạch là **chất lượng của một thực thể** có thể **nhìn xuyên qua** (House, 1998). "Chất lượng của một thực thể" trong trường hợp này chính là "chất lượng thông tin" và "nhìn xuyên qua" tương đồng với "cách thức công bố" thông tin. Do đó, để đạt được minh bạch TTKT trong khu vực công thì TTKT phải hội tụ được các đặc điểm chất lượng TTKT, phải công bố và thể hiện được trách nhiệm giải trình của các nhà quản lý công.

Tạo lập thông tin, công bố thông tin là một quá trình không thể tách biệt và gắn với trách nhiệm giải trình của các chủ thể cung cấp thông tin, do đó, một số tiêu chí thuộc yêu cầu chất lượng nội dung thông tin, công bố, và trách nhiệm giải trình trùng với nhau là điều tất yếu. Trong tất cả các nghiên cứu ở trên, các tiêu chí đo lường chất lượng thông tin theo nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002) mang tính khái quát cao. Các đặc điểm chất lượng thông tin theo

quan điểm của Lee và cộng sự (2002) bao phủ toàn bộ các đặc điểm chất lượng TTKT được thể hiện trong các nghiên cứu trước và bao hàm luôn các tiêu chí đo lường công bố thông tin và trách nhiệm giải trình liên quan đến minh bạch TTKT. Chính những lý do trên, luận án này sẽ sử dụng các yêu cầu về đặc điểm chất lượng thông tin theo nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002) để đo lường minh bạch TTKT trong khu vực công. Như vậy, để hướng đến minh bạch thì TTKT phải đảm bảo được các tiêu chí sau: ***phù hợp, số lượng thích hợp, đầy đủ, khách quan, không có sai sót, dễ hiểu, khả năng giải thích rõ, trình bày súc tích, kịp thời, nhất quán, dễ dàng xử lý, có thể tin cậy, sự uy tín, có thể tiếp cận, và bảo mật.***

2.2.3. Minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam

2.2.3.1. Giới thiệu chung về đơn vị SNCL

❖ ***Khái niệm đơn vị SNCL***

Đơn vị trong khu vực công là đơn vị hoạt động vì mục tiêu phi lợi nhuận. Các đơn vị này sử dụng NSNN, các khoản phí, lệ phí được khấu trừ để lại, nguồn tài trợ, viện trợ để quản lý nhà nước, quản lý hành chính, quản lý xã hội, và cung cấp dịch vụ công cho xã hội. Đơn vị trong khu vực công còn gọi là đơn vị HCSN gồm có hai loại: đơn vị hành chính và đơn vị SNCL. Trong đó:

Đơn vị hành chính: là cơ quan nhà nước, thuộc bộ máy quản lý nhà nước, được thành lập và có thẩm quyền theo quy định của Pháp luật nhằm thực hiện nhiệm vụ và chức năng quản lý Nhà nước.

Đơn vị SNCL là tổ chức do cơ quan có thẩm quyền của Nhà nước, tổ chức chính trị, tổ chức chính trị - xã hội thành lập, có tư cách pháp nhân và cung cấp dịch vụ công, phục vụ quản lý nhà nước (Luật Viên chức, 2010).

Về cơ bản hai nhóm đơn vị này có điểm giống nhau là đều thuộc khu vực công và sử dụng NSNN nhưng chức năng và nhiệm vụ hoạt động của chúng là khác nhau. Ngày nay, với sự phát triển của xã hội và thúc đẩy khả năng tự chủ của các đơn vị công, trong khi các đơn vị hành chính thì vẫn phải phụ thuộc chính vào NSNN để thực hiện chức năng quản lý nhà nước thì đơn vị SNCL ngày càng thể hiện rõ chức năng và vai trò của mình cũng như ngày càng tự chủ tài chính cao dần thoát khỏi "cái bóng" của cơ quan nhà nước. Chất lượng dịch vụ công cung cấp ngày càng được nâng cao tăng khả năng cạnh tranh cao trên thị trường và góp phần đáng kể vào sự phát triển của nền kinh tế đất nước. Trong nghiên cứu này chỉ tập trung nghiên cứu đơn vị SNCL tại Việt Nam.

❖ ***Phân loại đơn vị SNCL***

Dựa trên lĩnh vực hoạt động: các đơn vị SNCL hoạt động trong các lĩnh vực gồm giáo dục đào tạo, dạy nghề; y tế; văn hóa, thể thao, và du lịch; thông tin truyền thông, báo chí; khoa học và

công nghệ; sự nghiệp kinh tế; và sự nghiệp khác (như nông nghiệp và phát triển nông thôn, tài nguyên và môi trường, giao thông vận tải, công thương, xây dựng, lao động thương binh và xã hội, tư pháp, sự nghiệp khác).

Dựa trên khả năng bảo đảm chi hoạt động thường xuyên và chi đầu tư (khả năng tự chủ tài chính): Đơn vị SNCL được gồm 04 loại: (1) Đơn vị SNCL tự bảo đảm chi thường xuyên và chi đầu tư; (2) Đơn vị SNCL tự bảo đảm chi thường xuyên; (3) Đơn vị SNCL tự bảo đảm một phần chi thường xuyên; (4) Đơn vị SNCL nhà nước bảo đảm chi thường xuyên.

❖ ***Đặc điểm hoạt động đặc thù của đơn vị SNCL***

Các đơn vị này có đặc thù là sử dụng NSNN, các khoản phí, lệ phí được khấu trừ để lại, nguồn tài trợ, viện trợ để cung cấp dịch vụ công cho xã hội. Đơn vị SNCL cung cấp các dịch vụ công miễn phí hoặc với một mức giá/phí được xác định phù hợp với khả năng chi trả của người thụ hưởng để có thể bù đắp một phần hoặc toàn bộ chi phí cho việc cung cấp dịch vụ.

Đơn vị SNCL được giao quyền tự chủ, tự chịu trách nhiệm trong việc thực hiện nhiệm vụ, tổ chức bộ máy, nhân sự và tài chính ở những mức độ khác nhau tùy thuộc vào khả năng tự chủ tài chính của đơn vị. Những đơn vị có khả năng tự chủ tài chính cao hơn sẽ được nhà nước giao quyền tự chủ trong tổ chức hoạt động nhiều hơn và ngược lại.

Đơn vị SNCL được tự chủ trong xây dựng kế hoạch phù hợp với chức năng, nhiệm vụ, năng lực của đơn vị và phần kế hoạch theo chức năng, nhiệm vụ được giao. Các đơn vị được chủ động trong việc tổ chức và quyết định cách thức thực hiện các kế hoạch đặt ra.

Đơn vị SNCL được quyết định thành lập, tổ chức lại, giải thể các đơn vị không thuộc cơ cấu tổ chức các đơn vị cấu thành theo quyết định của cơ quan có thẩm quyền, khi đáp ứng các tiêu chí, điều kiện, tiêu chuẩn theo quy định; xây dựng phương án sắp xếp lại các đơn vị cấu thành trình cơ quan có thẩm quyền quyết định.

Đơn vị SNCL được chủ động bố trí vị trí việc làm và cơ cấu viên chức theo chức danh nghề nghiệp trình cấp có thẩm quyền phê duyệt; tuyển dụng, sử dụng, bổ nhiệm, miễn nhiệm, khen thưởng, kỷ luật và quản lý viên chức, người lao động theo quy định của pháp luật; thuê hợp đồng lao động để thực hiện nhiệm vụ.

Đơn vị SNCL cung cấp dịch vụ công không sử dụng kinh phí NSNN được xác định giá dịch vụ sự nghiệp công theo cơ chế thị trường, được quyết định các khoản thu, mức thu bảo đảm bù đắp chi phí hợp lý, có tích lũy theo quy định của pháp luật đối với từng lĩnh vực. Đối với đơn vị SNCL cung cấp dịch vụ công có sử dụng kinh phí NSNN, giá dịch vụ được xác định trong phạm vi khung giá do cơ quan có thẩm quyền ban hành. Đối với dịch vụ sự nghiệp thuộc danh

mục thu phí, các đơn vị SNCL công thu phí theo mức thu do cơ quan nhà nước có thẩm quyền quy định.

Đơn vị SNCL được chủ động sử dụng các nguồn tài chính giao tự chủ để: chi trả tiền lương; chi hoạt động chuyên môn; hoặc chi quản lý theo Quy chế chi tiêu nội bộ của đơn vị. Những đơn vị có mức tự chủ tài chính cao hơn sẽ được giao quyền tự chủ trong chi tiêu nhiều hơn so với những đơn vị còn phụ thuộc vào nguồn kinh phí hỗ trợ từ NSNN.

Đơn vị SNCL được thực hiện hoạt động SXKD, liên doanh liên kết để gia tăng nguồn thu, nâng cao khả năng tự chủ tài chính và tạo nguồn thu nhập cho người lao động. Những hoạt động này không được làm ảnh hưởng đến chất lượng dịch vụ công cung cấp cho xã hội.

Đơn vị SNCL có thu được vay vốn của các tổ chức tín dụng, huy động vốn của cán bộ, viên chức trong đơn vị để đầu tư mở rộng và nâng cao chất lượng hoạt động sự nghiệp, tổ chức cung cấp dịch vụ phù hợp với chức năng, nhiệm vụ; đồng thời tự chịu trách nhiệm trả nợ vay, lãi vay cũng như chịu trách nhiệm về hiệu quả của việc vay vốn, huy động vốn.

Đặc biệt, Nhà nước đang đẩy mạnh thực hiện chủ trương xã hội hoá các hoạt động sự nghiệp nên những đơn vị nào có khả năng và năng lực được nhà nước khuyến khích và thúc đẩy chuyển qua hình thức tự chủ về chi thường xuyên và chi đầu tư hoặc hoạt động theo cơ chế như DN nhằm xóa bỏ cơ chế bao cấp, giảm gánh nặng cho NSNN.

❖ **Tình hình hoạt động của đơn vị SNCL hiện nay**

Theo số liệu thống kê tình hình hoạt động của đơn vị SNCL năm 2017 của Tổng cục thống kê công bố vào tháng 9/2018, cả nước có gần 70.700 đơn vị SNCL, tăng 2,4% so với năm 2012. Ngành giáo dục chiếm tỷ trọng lớn nhất về số lượng với số lượng cơ sở giáo dục chiếm 61,7%, ngành y tế đứng vị trí thứ hai chiếm 19,3%, tiếp theo là ngành văn hóa, thể thao và du lịch 2,3%, thông tin truyền thông 2,0%, còn lại sự nghiệp khác 14,7%.

Biên chế trong các đơn vị SNCL của cả nước hiện nay có khoảng 2,45 triệu viên chức, lương chiếm gần 40% tổng quỹ lương của NSNN. Ngành giáo dục có số lượng biên chế lớn nhất chiếm 68,7% tổng biên chế, tiếp theo là ngành y tế là 17%, văn hóa thể thao chiếm 1,8%, thông tin truyền thông chiếm 2,0%, còn lại sự nghiệp khác chiếm 10,5%.

Độ tuổi và trình độ chuyên môn của người lao động đang công tác các đơn vị SNCL có sự thay đổi tích cực so với năm 2012. Tỷ lệ lao động có trình độ đại học là 49,7%, trên đại học 7,2% (năm 2012 trình độ đại học chiếm 43,1%, trên đại học 4,9%).

Chủ trương xã hội hóa các hoạt động sự nghiệp diễn ra mạnh ở lĩnh vực y tế và giáo dục nên số cơ sở và lực lượng lao động trong 02 lĩnh vực này có mức tăng chậm lại, thấp hơn mức

tăng năm 2012 và 2007. Tuy nhiên, mức giảm này vẫn không đáng kể so với năm 2012 do chỉ có một số ít đơn vị chuyển sang hoạt động theo mô hình DN. Ngoài ra, số lượng bác sỹ, nhân viên y tế của các cơ sở y tế công lập vẫn tăng (19,3%) so với năm 2012 nhằm đáp ứng nhu cầu khám chữa bệnh của người dân và nâng cao chất lượng dịch vụ (Tổng cục thống kê, 2018).

Tình hình tự chủ của các đơn vị SNCL nhìn chung còn thấp. Mặc dù thời gian vừa qua nhà nước tích cực thúc đẩy chủ trương xã hội hoá hoạt động sự nghiệp và xoá bỏ cơ chế bao cấp, nhưng số lượng đơn vị SNCL do NSNN bảo đảm toàn bộ chi hoạt động thường xuyên vẫn chiếm tỷ trọng cao nhất với 70,2%. Các đơn vị tự bảo đảm một phần chi hoạt động thường xuyên mới chỉ ở mức 15,5%. Các đơn vị tự chủ theo Nghị định số 43/2006/NĐ-CP ngày 25/4/2006 của Chính phủ chiếm 10,8%. Và cuối cùng, các đơn vị tự bảo đảm toàn bộ chi hoạt động thường xuyên và đầu tư vận dụng cơ chế như DN hoặc đề án thí điểm tự chủ, đơn vị tự bảo đảm toàn bộ hoạt động chi thường xuyên và chi đầu tư, đơn vị tự bảo đảm toàn bộ chi hoạt động thường xuyên chiếm tỷ lệ rất nhỏ, tỷ lệ của cả 3 loại hình cơ sở này chưa đến 4% (Tổng cục thống kê, 2018).

Ứng dụng CNTT của các đơn vị SNCL tiếp tục tăng nhưng cung cấp dịch vụ công trực tuyến còn ở mức độ thấp. Đến thời điểm 01/7/2017 số lượng đơn vị SNCL sử dụng máy tính tăng từ 9,9% năm 2012 lên 15,6% năm 2017, số cơ sở có kết nối Internet tăng từ 8,7% lên 41,4%, số đơn vị có Website tăng từ 1,1% lên 2,7%. So với năm 2012, số lượng đơn vị có sử dụng máy tính tăng từ 89% lên 98%, sử dụng Internet đạt 95%. Tuy nhiên, mục đích sử dụng Internet còn khá đơn giản, chủ yếu để gửi và nhận thư điện tử (98%), tìm kiếm thông tin (94%), học tập nghiên cứu (85%). Trong khi tỷ lệ cơ sở sử dụng máy tính và Internet để điều hành tác nghiệp chỉ đạt 36%, cung cấp dịch vụ công trực tuyến đạt 12,6% (Tổng cục thống kê, 2018).

2.2.3.2. Quan điểm tiếp cận minh bạch TTKT của đơn vị SNCL trong các quy định pháp lý Việt Nam hiện nay

Như trình bày mục 2.2.1, tính triết lý về minh bạch ở Việt Nam cũng tương đồng với các nước trên thế giới, là một khái niệm tương đối, trừu tượng nên không thể định nghĩa một cách trực tiếp mà phải xác định thông qua các yêu cầu để hướng đến minh bạch TTKT. Cho đến nay, minh bạch TTKT vẫn chưa được quy định rõ ràng và thống nhất trong bất kỳ văn bản pháp lý nào tại Việt Nam. Dựa trên 03 khía cạnh bao hàm trong minh bạch TTKT được nhận diện từ tổng quan lý thuyết (công bố thông tin; chất lượng thông tin; và trách nhiệm giải trình), tác giả sẽ phân tích các văn bản pháp lý liên quan của Việt Nam quy định các yêu cầu về 03 khía cạnh này để xác định các yêu cầu hướng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL Việt Nam.

(1) Chất lượng thông tin kế toán

Luật NSNN số 83/2015/QH13

Luật NSNN số 83/2015/QH13, quản lý NSNN minh bạch giúp kiểm soát hoạt động ngân sách tránh được các rủi ro và hạn chế sự biến tướng của sử dụng NSNN. Luật NSNN quy định nội dung TTKT mà đơn vị SNCL phải công khai là: số liệu và báo cáo thuyết minh dự toán NSNN trình Quốc hội, Hội đồng nhân dân, dự toán đã được cấp có thẩm quyền quyết định, tình hình thực hiện và quyết toán NSNN, và kết quả thực hiện các kiến nghị của Kiểm toán nhà nước. Các thông tin này *phải đầy đủ* và *có thể so sánh được*. Cụ thể:

- Đầy đủ: là nguyên tắc quan trọng hàng đầu trong công tác quản lý NSNN. Theo yêu cầu này, tất cả các nghiệp vụ thu, chi liên quan đến NSNN đều phải hạch toán, quyết toán NSNN. Tình hình thu, chi NSNN được phản ánh đầy đủ thì NSNN sẽ được tổng hợp đầy đủ để nhà nước có thể quản lý và cân đối cán cân thanh toán quốc gia.
- Có thể so sánh được: các nguyên tắc kế toán áp dụng trong kỳ hạch toán cần có sự thống nhất. Hệ thống báo cáo được áp dụng thống nhất trong các đơn vị sử dụng NSNN. Nguyên tắc có thể so sánh được giúp nhà nước có thể so sánh số liệu ngân sách giữa các kỳ trong một đơn vị sử dụng ngân sách hay giữa các đơn vị với nhau.

Luật kế toán số 88/2015/QH13: Luật kế toán số 88/2015/QH13 quy định các nội dung mà các đơn vị công phải công khai, minh bạch TTKT như sau:

- Đơn vị kế toán sử dụng NSNN: công khai thông tin thu, chi NSNN theo quy định của Luật NSNN.
- Đơn vị kế toán không sử dụng NSNN: công khai quyết toán thu, chi tài chính năm.
- Đơn vị kế toán sử dụng các khoản đóng góp của nhân dân: công khai mục đích huy động và sử dụng các khoản đóng góp, đối tượng đóng góp, mức huy động, kết quả sử dụng và quyết toán thu, chi từng khoản đóng góp.
- Đơn vị kế toán thuộc hoạt động kinh doanh: công khai các nội dung liên quan đến tình hình tài sản, nợ phải trả và vốn chủ sở hữu; kết quả hoạt động kinh doanh; trích lập và sử dụng các quỹ; thu nhập của người lao động; các nội dung khác theo quy định của pháp luật; BCTC của đơn vị kế toán mà pháp luật quy định phải kiểm toán khi công khai phải kèm theo BCTC được kiểm toán.

Để thông tin BCTC trở nên hữu ích, Luật kế toán số 88/2015/QH13 quy định khi lập và cung cấp thông tin BCKT phải đảm bảo các yêu cầu và nguyên tắc kế toán:

- Phản ánh *đầy đủ* nghiệp vụ kinh tế, tài chính phát sinh vào chứng từ kế toán, sổ kế toán và BCKT.
- Phản ánh *kịp thời*, đúng thời gian quy định thông tin, số liệu kế toán.
- Phản ánh *rõ ràng, dễ hiểu, và chính xác* thông tin, số liệu kế toán.
- Phản ánh *trung thực, khách quan* hiện trạng, bản chất sự việc, nội dung và giá trị của nghiệp vụ kinh tế, tài chính.
- Thông tin, số liệu kế toán phải được *phản ánh liên tục* từ khi phát sinh đến khi kết thúc hoạt động kinh tế, tài chính, từ khi thành lập đến khi chấm dứt hoạt động của đơn vị kế toán; số liệu kế toán kỳ này phải kế tiếp số liệu kế toán của kỳ trước.
- Phân loại, sắp xếp thông tin, số liệu kế toán theo *trình tự, có hệ thống và có thể so sánh, kiểm chứng được*.
- Giá trị của các tài sản phải xác định một cách *đáng tin cậy*.
- Áp dụng *nhất quán* các quy định và phương pháp kế toán đã chọn trong kỳ kế toán năm. Trường hợp thay đổi các quy định và phương pháp kế toán đã chọn thì đơn vị kế toán phải giải trình trong BCKT.
- Đơn vị kế toán phải sử dụng phương pháp đánh giá tài sản và phân bổ các khoản thu, chi *thận trọng, không được làm sai lệch* kết quả hoạt động kinh tế, tài chính của đơn vị.

Chế độ kế toán HCSN: Chế độ kế toán HCSN theo Thông tư 107/2017/TT-BTC không quy định rõ đặc điểm chất lượng của thông tin như trong CMKT của khu vực tư hay IPSAS. Chế độ chỉ quy định một số nguyên tắc phải đảm bảo khi lập BCKT là:

- Khi lập báo cáo quyết toán phải đảm bảo *trung thực, khách quan, đầy đủ, kịp thời, phản ánh đúng* tình hình thu, chi đối với từng nguồn kinh phí của đơn vị SNCL. Báo cáo quyết toán phải được lập đúng nội dung, phương pháp theo quy định và được trình bày *nhất quán* giữa các kỳ báo cáo. Hệ thống chỉ tiêu của báo cáo quyết toán NSNN phải phù hợp và thống nhất với mục lục NSNN, đảm bảo *khả năng so sánh được* giữa số thực tế với số dự toán và giữa các kỳ kế toán với nhau.
- BCTC phải phản ánh một cách *trung thực, khách quan* về nội dung, *kịp thời*, đúng thời gian quy định đối với từng loại hình đơn vị, trình bày một cách *rõ ràng, dễ hiểu, chính xác* thông tin và số liệu kế toán.

Luật phòng, chống tham nhũng: Luật Phòng chống tham nhũng số 55/2005/QH11 được ban hành ngày 29/11/2005 quy định về phòng ngừa, phát hiện, xử lý người có hành vi tham nhũng và trách nhiệm của cơ quan, tổ chức, đơn vị, cá nhân trong phòng, chống tham nhũng.

Để phù hợp với từng giai đoạn phát triển của kinh tế- xã hội, Luật phòng chống, tham nhũng đã từng bước được sửa đổi, bổ sung hoàn thiện theo Luật số 01/2007/QH12 ngày 04/8/2007 và Luật số 27/2012/QH13 được ban hành ngày 23/11/2012.

Nguyên tắc và nội dung công khai, minh bạch trong hoạt động của cơ quan, đơn vị gồm 02 vấn đề chính: (1) Chính sách, pháp luật và việc tổ chức thực hiện chính sách, pháp luật phải được công khai, minh bạch, bảo đảm công bằng, dân chủ; và (2) Cơ quan, tổ chức, đơn vị phải *công khai* hoạt động của mình, trừ nội dung thuộc bí mật nhà nước và những nội dung khác theo quy định của Chính phủ (Luật số 55/2005/QH11). Các nội dung yêu cầu phải công khai, minh bạch như tài chính và NSNN; Việc huy động và sử dụng các khoản đóng góp của nhân dân; Việc quản lý, sử dụng các khoản hỗ trợ, viện trợ; Quản lý dự án đầu tư xây dựng…

Riêng đối với công khai hoạt động của các đơn vị nói chung và TTKT nói riêng, nội dung yêu cầu công khai được quy định khá chi tiết cho từng lĩnh vực. Tuy nhiên, Luật này không đề cập đến các yêu cầu về các nội dung của thông tin công khai.

(2) Công bố thông tin

Hình thức công khai theo quy định của Luật NSNN số 83/2015/QH13, Luật phòng chống tham nhũng số 55/2005/QH11, NĐ 192/2004/QĐ-TTg, Luật kế toán số 88/2015/QH13, Chế độ kế toán HCSN theo TT107/2017 không có sự khác biệt. Các văn bản pháp lý này quy định TTKT phải được lập và gửi cơ quan có thẩm quyền *đầy đủ, chính xác, và kịp thời*. Đồng thời, thông tin, số liệu trong BCKT của đơn vị phải được công khai theo một hay 07 hình thức công khai theo quy định, trong đó có 06 hình thức đơn vị công khai thụ động và 01 hình thức đơn vị công khai chủ động. Các hình thức công bố thông tin cụ thể như sau: Công bố tại cuộc họp của đơn vị; Niêm yết tại trụ sở làm việc của đơn vị; Thông báo bằng văn bản đến đơn vị, cá nhân có liên quan; Phát hành ấn phẩm; Thông báo trên các phương tiện thông tin đại chúng; Đưa lên trang thông tin điện tử; Cung cấp thông tin theo yêu cầu của cơ quan, tổ chức, cá nhân.

(3) Trách nhiệm giải trình

Liên quan đến công khai và minh bạch thông tin BCKT, trách nhiệm giải trình của các tổ chức và cá nhân hoạt động trong khu vực công được chú trọng và quy định khá chặt chẽ trong nhiều văn bản pháp lý của Việt Nam. Điển hình như:

- *Luật phòng, chống tham nhũng số 27/2012/QH13*: quy định khi có yêu cầu, cơ quan nhà nước có thẩm quyền phải giải trình về quyết định, hành vi của mình trong việc thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn được giao trước cơ quan, tổ chức, cá nhân có quyền, lợi ích hợp pháp bị tác động trực tiếp bởi quyết định, hành vi đó. Luật cũng nhấn mạnh trách nhiệm người đứng đầu cơ quan, tổ chức, đơn vị khi để xảy ra hành vi tham nhũng trong cơ quan, tổ chức,

đơn vị do mình quản lý, phụ trách, cũng như quyền của công dân trong việc yêu cầu cơ quan, đơn vị công cung cấp thông tin giải trình.

Bên cạnh đó, Luật này cũng đề cập đến các quy tắc đạo đức nghề nghiệp, đó là chuẩn mực xử sự phù hợp với đặc thù của từng nghề bảo đảm sự liêm chính, trung thực và trách nhiệm trong việc hành nghề.

- Trên cơ sở Luật Phòng, chống tham nhũng số 27/2012/QH13, *Nghị định 90/2013/NĐ-CP* ban hành ngày 08/8/2013 quy định chi tiết hơn về trách nhiệm giải trình của cơ quan Nhà nước trong việc thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn được giao. Khái niệm trách nhiệm giải trình lần đầu tiên được làm rõ trong Nghị định này. Giải trình là việc cơ quan Nhà nước cung cấp, giải thích, làm rõ các thông tin về thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn được giao và trách nhiệm của mình trong việc thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn đó. Thực hiện trách nhiệm giải trình phải theo nguyên tắc bảo đảm *công khai, minh bạch, đầy đủ, kịp thời, và đúng thẩm quyền; và bảo vệ quyền, lợi ích hợp pháp của Nhà nước, tổ chức, cá nhân.*

Với khái niệm trách nhiệm giải trình theo Nghị định 90/2013/NĐ-CP, trách nhiệm giải trình cũng được xem như là một cơ chế, trong đó cơ quan nhà nước phải cung cấp thông tin về nhiệm vụ, quyền hạn, và trách nhiệm của họ đối với một bên liên quan cụ thể nào đó. Tuy nhiên, những quy định chi tiết và rõ ràng về trình tự, hình thức thực hiện giải trình vẫn chưa được các văn bản có liên quan đề cập đến. Điều này dẫn đến sự thiếu thống nhất, tùy tiện trong việc thực hiện giải trình, đây chính là điểm yếu cần khắc phục trong quy định về trách nhiệm giải trình khu vực công ở Việt Nam hiện nay.

2.2.3.3. Xác định các yêu cầu hướng đến minh bạch TTKT đơn vị SNCL Việt Nam

Từ tổng quan các quy định pháp lý tại Việt Nam liên quan đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL cho thấy minh bạch TTKT của đơn vị SNCL không được định nghĩa rõ ràng mà chủ yếu quy định cách thức hướng đến minh bạch TTKT. Trước hết, nội dung TTKT nào phải công khai đều được quy định cụ thể trong các văn bản pháp lý, nhưng nhìn chung các thông tin này đều được thể hiện trong BCKT của đơn vị SNCL (gồm BCTC và Báo cáo quyết toán NSNN). Thứ hai, các yêu cầu đối với chất lượng nội dung của TTKT được phần lớn các văn bản pháp quy đề cập đến là **trung thực, khách quan, đầy đủ, kịp thời, nhất quán, chính xác, rõ ràng, dễ hiểu, có thể so sánh, có thể kiểm chứng được, đáng tin cậy, thận trọng, và không có sai lệch**. Tiếp theo, các thông tin phải công bố **công khai, kịp thời, và phải công khai theo một trong bảy hình thức công khai** thông tin. Cuối cùng, về mối quan hệ giữa trách nhiệm giải trình và minh bạch thông tin cũng được đề cập trong nhiều văn bản pháp quy có liên quan. Đơn vị SNCL được ủy thác sử dụng NSNN để thực hiện chức năng quản lý và cung cấp dịch vụ

công cho xã hội, do đó, các hoạt động này không mang tính chất trao đổi ngang giá và cạnh tranh. Các đơn vị này phải có trách nhiệm giải trình về việc sử dụng nguồn NSNN đến các tổ chức và cá nhân có liên quan để giám sát, kiểm soát và quản lý NSNN của quốc gia. Chính vì vậy, trách nhiệm giải trình là một khái niệm không thể thiếu khi đề cập đến minh bạch TTKT của các tổ chức khu vực công. Trách nhiệm giải trình phải theo các nguyên tắc *đảm bảo công khai, minh bạch, đầy đủ, kịp thời và đúng thẩm quyền; và bảo vệ quyền, lợi ích hợp pháp của Nhà nước, tổ chức, cá nhân*. Từ phân tích này có thể tổng kết các yêu cầu hướng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL theo quy định của hệ thống pháp lý tại Việt Nam, bao gồm: **trung thực, khách quan, đầy đủ, kịp thời, nhất quán, chính xác, rõ ràng, dễ hiểu, có thể so sánh, có thể kiểm chứng được, đáng tin cậy, thận trọng, không có sai lệch, có thể tiếp cận được.**

Qua đây có thể kết luận quan điểm tiếp cận minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam khá tương đồng với thế giới, hướng đến minh bạch tập trung vào 03 khía cạnh là công bố thông tin, chất lượng thông tin và trách nhiệm giải trình. Hơn nữa, các yêu cầu cụ thể hướng minh bạch TTKT của đơn vị SNCL được nhận diện trong văn bản pháp quy tại Việt Nam có nhiều điểm tương đồng với các quan điểm về minh bạch TTKT trên thế giới. Xuất phát từ lý do này, nghiên cứu này sử dụng các yêu cầu hướng đến minh bạch TTKT của khu vực công trên thế giới theo các tiêu chí được xác định trong nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002) để khái quát hóa các yêu cầu hướng đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam nhằm có sự tương đồng với đánh giá của thế giới. Thêm vào các lý do lựa chọn các yêu cầu theo Lee và cộng sự (2002) là:

- Đầu tiên, theo phân tích ở mục 2.2.2, Lee và cộng sự (2002) đã khẳng định thông tin đạt chất lượng khi thông tin phản ánh được 04 tính chất (*bản chất bên trong của thông tin, bối cảnh của thông tin, hình thức thể hiện của thông tin và khả năng truy cập thông tin*). Các đặc điểm chất lượng TTKT được Lee và cộng sự (2002) tổng hợp từ rất nhiều quan điểm của các nhà nghiên cứu lẫn những người làm thực tế gồm cả những đánh giá chủ quan và đánh giá khách quan đều thuộc 04 tính chất này. Do đó, 04 tính chất này mang tính khái quát cao khi xác định các yêu cầu về chất lượng TTKT.
- Thứ 2, mặc dù nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002) là xây dựng các yêu cầu về đặc điểm chất lượng thông tin, trên cơ sở phân tích khái niệm minh bạch TTKT trình bày ở mục 2.2.2 cho thấy các yêu cầu đo lường chất lượng thông tin này bao hàm khá toàn diện các yêu cầu trong các khái niệm minh bạch được nhận diện trong các nghiên cứu trước và sau đó (có nghĩa là các yêu cầu về công bố thông tin và trách nhiệm giải trình hướng đến minh bạch TTKT cũng được bao hàm trong các yêu cầu được xây dựng bởi Lee và cộng sự (2002)).

- Cuối cùng, các yêu cầu hướng đến minh bạch thông tin trên BCKT của đơn vị SNCL trong các quy định pháp lý của Việt Nam (mục 2.2.3.2) cũng được thể hiện đầy đủ trong các đặc điểm chất lượng của Lee và cộng sự (2002).

Như vậy, TTKT của đơn vị SNCL minh bạch khi đảm bảo các yêu cầu: ***phù hợp, số lượng thích hợp, đầy đủ, khách quan, không có sai sót, dễ hiểu, khả năng giải thích rõ, trình bày súc tích, kịp thời, nhất quán, dễ dàng xử lý, có thể tin cậy, sự uy tín, có thể tiếp cận, bảo mật.***

2.2.4. Vai trò của minh bạch thông tin kế toán

Qua phân tích khái niệm về minh bạch TTKT ở trên cho thấy minh bạch TTKT nói chung và minh bạch TTKT trong khu vực công nói riêng là một yêu cầu tất yếu khi cung cấp thông tin cho các đối tượng sử dụng thông tin. Cả đối tượng sử dụng thông tin bên ngoài lẫn bên trong đơn vị đều có những lợi ích nhất định khi sử dụng TTKT minh bạch. Không những thế, minh bạch TTKT còn góp phần thúc đẩy nền kinh tế - chính trị của quốc gia phát triển bền vững. Cụ thể như sau:

Cơ quan quản lý cấp trên, cơ quan thanh tra, kiểm tra

Những đơn vị này đại diện cho cá nhân, tổ chức cung cấp nguồn lực và những người được hưởng các dịch vụ công để quản lý và phân bổ nguồn lực đến các đơn vị công. TTKT minh bạch hỗ trợ cho cơ quan quản lý cấp trên, cơ quan thanh tra, kiểm tra có cơ sở để kiểm tra, giám sát, đánh giá sự hữu hiệu và hiệu quả của việc tiếp nhận, sử dụng NSNN tại các đơn vị sử dụng ngân sách. Trên cơ sở đó, cơ quan quản lý cấp trên có thể đưa ra được những quyết định phân bổ NSNN và ban hành các chính sách quản lý, kiểm tra, giám sát tình hình sử dụng NNSN tại các đơn vị công phù hợp hơn. Căn cứ vào BCKT minh bạch, cơ quan Nhà nước có thể tổng hợp, phân tích, và đánh giá tình hình tài chính quốc gia giúp nhà nước chủ động hơn trong việc lập các kế hoạch dài hạn cũng dự báo cán cân thanh toán trong tương lai của đất nước.

Đối với nhà tài trợ, viện trợ, và nhà đầu tư

Minh bạch TTKT giúp nhà đầu tư giảm thiểu những bất lợi, rủi ro, và chi phí tài chính trung gian do thông tin bất cân xứng (Bushman và Smith, 2003). Thông qua BCKT minh bạch, các tổ chức, cá nhân có thể đánh giá được các khoản tài trợ, viện trợ của mình có được các đơn vị sử dụng đúng mục đích và hiệu quả hay không. Nhà đầu tư dựa vào BCKT minh bạch có thể đánh giá chính xác tình hình hoạt động cũng như dự đoán được khả năng hoạt động của đơn vị và khả năng sinh lợi từ khoản đầu tư của mình trong tương lai, từ đó, họ có cơ sở để đưa ra các quyết định đầu tư đúng đắn vào những đơn vị có thể mang lại lợi nhuận cao.

Công chúng

Công chúng là người trực tiếp hưởng dịch vụ công nên họ là đối tượng có thể đánh giá tốt nhất mức độ hiệu quả mà đơn vị công đã sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ cho họ như thế nào, có tương xứng với quyền lợi thực sự mà họ được hưởng hay không. Tuy nhiên, điều này chỉ thực hiện được khi người dân có thể tiếp cận được TTKT minh bạch. Khi người dân tham gia vào giám sát quá trình cung cấp dịch vụ thì chất lượng dịch vụ sẽ tăng lên.

Đơn vị công

Minh bạch TTKT giúp nhà quản lý đơn vị phân tích, đánh giá tình hình hoạt động hiện tại và dự báo tình hình hoạt động trong tương lai của đơn vị mình. Trên cơ sở đó, thủ trưởng có thể xây dựng các kế hoạch, chiến lược hoạt động, các biện pháp quản lý, điều hành, kiểm tra, giám sát tình hình hoạt động của đơn vị để đơn vị ngày càng phát triển hơn. Ngoài ra, cung cấp BCKT minh bạch còn thể hiện thái độ tích cực trong việc thực hiện trách nhiệm giải trình của đơn vị công trước cộng đồng xã hội và các cơ quan đại diện.

Khi đơn vị cung cấp TTKT minh bạch giúp người sử dụng dịch vụ đánh giá được mức độ hiệu quả trong việc sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ công cho xã hội của đơn vị. Lúc đó, minh bạch tạo điều kiện cho người sử dụng dịch vụ và đơn vị tương tác với nhau nhiều hơn, đơn vị sẽ nhận được nhiều phản hồi, đóng góp ý kiến từ người sử dụng dịch vụ giúp đơn vị có những thay đổi tốt hơn trong sử dụng NSNN, cải thiện dịch vụ cung cấp.

Cung cấp thông tin minh bạch sẽ tạo nên sự tin tưởng, niềm tin từ người sử dụng dịch vụ cũng như người sử dụng thông tin của đơn vị, những điều này góp phần tạo dựng danh tiếng của đơn vị và từ đó sẽ tạo thuận lợi cho đơn vị trong việc thu hút vốn đầu tư, viện trợ, tài trợ và vay nợ từ các tổ chức, cá nhân trong và ngoài nước.

Sự phát triển của nền kinh tế - chính trị quốc gia

Để cung cấp TTKT minh bạch yêu cầu các đơn vị công và mỗi cán bộ công chức viên chức trong đơn vị phải trung thực, hành động theo đúng chức năng nhiệm vụ và chịu trách nhiệm về những hành động của mình. Do đó, nâng cao minh bạch được xem là công cụ hữu hiệu giúp giảm thiểu tham nhũng (Solberg, 2010) và như một kết quả tất yếu, nó dẫn đến giảm thiểu nợ công và thâm hụt ngân sách, dịch vụ công cung cấp có chất lượng hơn (Rose-Ackerman, 1999).

Minh bạch thông tin còn được xem là một phần kế hoạch quan trọng để thực hiện quá trình cải cách quản trị công theo hướng cởi mở, và hướng đến xây dựng một nhà nước dân chủ (Harrison và Sayogo, 2014; Heald, 2012). Trong môi trường kinh doanh và chính trị công bằng, cởi mở, và không tham nhũng, thông tin hỗ trợ trong việc ra quyết định đều được chia sẻ, có thể truy cập, và kịp thời, khi đó các bên tham gia vào thương mại toàn cầu đều có thể biết và

kiểm soát các rủi ro. Những điều này tạo thuận lợi cho hợp tác thương mại toàn cầu (Turnes và Ernst, 2015), thu hút vốn đầu tư, các khoản viện trợ, và vay nợ nước ngoài để thúc đẩy tăng trưởng kinh tế quốc gia (Bushman và Smith, 2003). Chính vì vậy, mục tiêu minh bạch ngày càng trở thành trọng tâm của các tổ chức quốc tế và các hiệp định đa phương và nó là một trong những điều kiện quan trọng mà Chính phủ phải cam kết thực hiện khi tham gia các tổ chức quốc tế (Turnes và Ernst, 2015).

2.3. Các lý thuyết nền có liên quan

Phần này sẽ làm rõ các lý thuyết nền chính được sử dụng trong luận án để giải thích các tại sao phải minh bạch TTKT và các nhân tố nào ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của các đơn vị công. Các lý thuyết nền gồmlý thuyết đại diện, lý thuyết minh bạch, lý thuyết thể chế, và lý thuyết ngẫu nhiên.

2.3.1. Lý thuyết đại diện (Agency theory)

Lý thuyết đại diện được phát triển bởi Jensen và Meckling vào năm 1976 trong bối cảnh kinh tế thế giới phát triển mạnh mẽ. Lý thuyết này ban đầu được sử dụng chủ yếu trong khu vực tư bắt nguồn từ sự đa dạng trong các loại hình công ty đã xuất hiện mối quan hệ giữa người chủ (Principals) và người đại diện (Agents) - người được thuê để quản lý công ty, có quyền ra các quyết định kinh tế thay cho người chủ thông qua hợp đồng đại diện (Jensen và Meckling, 1976). Người chủ (chủ sở hữu) và người đại diện (nhà quản lý) luôn tồn tại xung đột về lợi ích nhưng nhà quản lý lại có lợi thế và chủ động trong việc cung cấp thông tin cho cổ đông theo hướng có lợi cho họ. Từ mâu thuẫn về lợi ích đã phát sinh vấn đề thông tin bất cân xứng giữa chủ sở hữu và nhà quản lý. Nhận thức được điều này, chủ sở hữu sẵn sàng bỏ ra các chi phí đại diện để đạt mức độ hài hòa nhất định về lợi ích giữa hai bên nhằm duy trì mối quan hệ đại diện hiệu quả.

Sau đó, lý thuyết này cũng ngày càng được áp dụng phổ biến trong khu vực công. Lý thuyết đại diện là một trong những lý thuyết cho thấy rõ nhất các chính trị gia hạn chế áp dụng minh bạch trong thực tiễn (Alesina và Perotti, 1996). Trong lý thuyết chính trị đương đại, lý thuyết đại diện đã trở thành lý thuyết chủ đạo giúp nhận ra minh bạch thông tin, trách nhiệm giải trình trong khu vực công liên quan đến vấn đề đại diện (Philp, 2009). Tuy nhiên, mối quan hệ đại diện theo lý thuyết này áp dụng trong khu vực công phức tạp hơn rất nhiều so với khu vực tư. Ferejohn (1999) là một trong những người khởi đầu làn sóng nghiên cứu lý thuyết đại diện vào trong khu vực công đã xác định người dân được xem là nhà đầu tư và cũng là người tiêu dùng các dịch vụ công, tương tự như người tiêu dùng ở các thị trường khác. Họ là người uỷ nhiệm đầu tư nguồn lực vào các hoạt động công nên cũng mong đợi được những lợi nhuận từ hoạt

động đầu tư công này. Các nhà quản lý trong đơn vị công là người đại diện được nhà nước trao quyền quyết định sử dụng NSNN, các khoản tài trợ, viện trợ từ các tổ chức, cá nhân…để thực hiện quản lý hay cung cấp dịch vụ công cho xã hội. Quốc hội, Chính phủ cũng là người đại diện cho người dân, nhưng chịu trách nhiệm phân bổ NSNN đến các đơn vị công và giám sát hoạt động của các đơn vị này.

Theo lý thuyết này, sự bất cân xứng thông tin tồn tại khá phổ biến trong mối quan hệ giữa nhà quản lý đơn vị công với người thụ hưởng và Chính phủ. Sự thiếu minh bạch có thể tạo ra lợi thế cho nhà quản lý trong việc đạt được các mục tiêu của họ. Những người quản lý đương nhiệm luôn muốn tối đa hóa lợi ích riêng của mình chứ không phải lợi ích của người dân (Guillamón và cộng sự, 2011). Hơn nữa vấn đề của đại diện là người được uỷ nhiệm không thể chắc chắn rằng nếu họ hành động chính xác thì liệu rằng họ có được khen thưởng, trong khi họ được giao quyền ra quyết định cung cấp thông tin cho bên uỷ nhiệm (Przeworski, 2001). Kết hợp với mối quan hệ phức tạp này là điều kiện thuận lợi để các nhà quản lý khai thác sức mạnh quyền lực để đạt được những lợi ích cá nhân, gây tổn hại đến lợi ích công (Shleifer và Vishny, 1993). Trong khi đó, công chúng rất khó thực hiện các biện pháp khắc phục sự thiếu hụt thông tin. Họ không thể đưa ra các chính sách liên quan để giám sát hay ràng buộc nhà quản lý phải sử dụng nguồn lực theo hướng có lợi cho người thụ hưởng. Bởi vì sự đóng góp của từng cá nhân để hưởng dịch vụ công thường rất ít. Công chúng cũng rất khó kiểm soát và đánh giá liệu rằng chất lượng dịch vụ công được cung cấp có tương xứng với nguồn ngân sách mà một đơn vị được cấp hay không, có ngang bằng với hàng hoá và dịch vụ thay thế khác mà dự án tài trợ từ ngân sách có thể mua hay không, nên người hưởng lợi là công chúng thường dễ dàng hài lòng với những gì mà dịch vụ công cung cấp cho họ (Guillamón và cộng sự, 2011). Chính vì vậy, tham nhũng, tư lợi, chi tiêu lãng phí NSNN làm giảm chất lượng dịch vụ cung cấp gia tăng đáng kể trong khu vực công.

Chính từ những nguyên nhân này đã dẫn đến một loạt các chi phí đại diện để bảo vệ quyền lợi cho người dân (Przeworski, 2001). Thông qua các quy định của hợp đồng (các quy định pháp lý) yêu cầu nhà quản lý công có trách nhiệm giải trình về các kết quả hoạt động đến nhiều đối tượng có liên quan hơn so với khu vực tư, như: Chính phủ, cơ quan cấp trên, nhà tài trợ, và công chúng... Đồng thời, nhà nước cũng bỏ ra một số chi phí đại diện như chi phí kiểm toán, kiểm tra, giám sát các đơn vị sử dụng nguồn lực công nhằm bảo đảm nguồn lực công được sử dụng tối ưu.

Khi thông tin càng lớn dẫn đến sự bất cân xứng giữa nhà quản lý và người dân càng tăng lên, chi phí ủy thác cũng càng lớn, chất lượng dân chủ càng thấp và tham nhũng tăng lên. Do đó, vấn đề thông tin là trọng tâm của mối quan hệ đại diện (Filgueiras, 2016). Kết quả nghiên

cứu của Alt và cộng sự (2001) và Guillamón và cộng sự (2011) đều khẳng định minh bạch thông tin thông qua công bố thông tin cho người dân về các hành động của chính trị gia có thể làm giảm bớt vấn đề thông tin bất cân xứng giữa người quản lý và người ủy nhiệm. Theo Stiglitz (1999), minh bạch giảm sự bất cân xứng thông tin giữa công dân và đại diện từ nhà nước, nhằm giảm bớt quản lý sai và cho phép kiểm soát nhiều hơn các hành vi trái pháp luật trong khu vực công. Với nhiều thông tin hơn, công chúng có thể nhận thức rõ hơn giá trị gia tăng từ hoạt động của công chúng. Theo nghĩa này, khái niệm về minh bạch nổi lên như một giá trị cốt lõi trong quản lý công đương đại (Etzioni, 2010). Như Roumeem Islam (2003), các Chính phủ minh bạch quản lý tốt hơn bởi vì việc mở rộng thông tin cung cấp sẽ tồn tại của một thị trường chính trị ít tham nhũng hơn và mang lại hoạt động quản lý hiệu quả hơn (Filgueiras, 2016). Kết quả nghiên cứu của Guillamón và cộng sự (2011) cũng khẳng định người dân ngày càng yêu cầu minh bạch cao về nguồn lực tài chính mà đơn vị công đã sử dụng, những khoản đóng góp của dân đúng mục đích và hiệu quả như thế nào. Lassen (2001) và Ferejohn (1999) dựa trên mô hình lý thuyết đại diện của Chính phủ đều khẳng định rằng gia tăng minh bạch giúp nâng cao sự thu hút của dịch vụ công và người dân chấp nhận đóng mức thuế cao hơn. Do đó, cung cấp thông tin minh bạch giữ vai trò quan trọng để đánh giá hiệu quả quản lý và sử dụng nguồn lực công của các đơn vị công.

Từ lý thuyết đại diện khẳng định cải cách khu vực công phải đảm bảo minh bạch bằng cách giảm thiểu sự bất cân xứng thông tin giữa bên uỷ nhiệm và bên đại diện, cùng với việc thiết lập các cơ chế khuyến khích phần thưởng tương thích để tránh các chi phí uỷ thác. Mối quan hệ đại diện cũng phải tôn trọng sự hài hoà về lợi ích, bởi vì các đại diện sẽ chỉ hành động vì lợi ích của bên uỷ nhiệm nếu họ cũng có thể theo đuổi lợi ích riêng của họ (Filgueiras, 2016).

Lý thuyết đại diện là một trong những lý thuyết hữu ích sử dụng để giải thích rõ vai trò của minh bạch thông tin, mối quan hệ giữa minh bạch thông tin và trách nhiệm giải trình trong khu vực công. Đồng thời, lý thuyết này là cơ sở nghiên cứu sự tác động của nhà quản lý đến minh bạch TTKT trong các đơn vị công và sự ảnh hưởng của mức độ tự chủ tài chính đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam. Từ đây tác giả giả định hai mối quan hệ đó là: (1) sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT; và (2) mức độ tự chủ tài chính có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT.

2.3.2. Lý thuyết minh bạch (Transparency Theory)

Một trong những nghiên cứu đầu tiêu về lý thuyết minh bạch là Metelli (1974, 1985) trong bối cảnh mô hình vật lý nhằm khám phá các thành phần tạo nên sự cảm nhận về minh bạch. Nghiên cứu đã phát hiện minh bạch liên quan đến độ trong suốt, độ sáng, và độ tương phản. Hướng nghiên cứu minh bạch thông tin cũng sớm nhận được sự quan tâm đáng kể trong thực

tế cũng như trong lý thuyết trong nhiều thập kỷ qua (Fenster, 2010). Tuy nhiên, nghiên cứu trong bối cảnh minh bạch thông tin thì rất vô hình (Buijze, 2013). Ngay trong thời gian đầu, minh bạch thông tin đã rất được chú trọng trong khu vực công và lý thuyết minh bạch sớm xuất hiện trong những quốc gia có chế độ dân chủ vì các nhà nghiên cứu tin rằng chỉ có các nền dân chủ mới có thể có minh bạch và quản lý minh bạch (Shrivastava, 2015). Nền dân chủ là nơi mà quyền lợi của người dân là trung tâm, đề cao vai trò sự tham gia của công chúng. Các quyết định của Chính phủ cần được thực hiện với sự đồng ý của tất cả người dân (Shrivastava, 2015). Theo lý thuyết minh bạch, minh bạch hiển nhiên được xem như là một chuẩn mực quản trị hành chính (Fenster, 2015). Chính vì vậy, với sự tiến bộ chính trị và nhận thức xã hội học, nhiều quốc gia không có nền dân chủ cũng đã chấp nhận sự minh bạch để quản trị tốt hơn và làm cho Chính phủ ổn định hơn (Shrivastava, 2015).

Minh bạch là một khái niệm trừu tượng không thể định nghĩa dễ dàng. Chính vì vậy, nhiều nghiên cứu đã vận dụng lý thuyết minh bạch để xác định những thành phần cấu tạo nên minh bạch thông tin. Tất cả các nghĩa vụ minh bạch dường như có cốt lõi chung đó là "tự do thông tin" (freedom of information) và "quyền để biết" (right to know) (Fenster, 2015). Đây là những thành phần không thể thiếu về biểu hiện của minh bạch. Tất cả đều quan tâm đến tính sẵn có, khả năng tiếp cận và tính dễ hiểu của thông tin. Nghĩa là thông tin cần được quản lý và công bố sao cho phù hợp và có thể truy cập. Thông tin cần được trình bày rõ ràng, ngôn ngữ dễ hiểu và định dạng phù hợp cho các bên liên quan khác nhau. Thông tin kịp thời và chính xác cần được cung cấp trong thời gian đủ để thực hiện phân tích, đánh giá và tham gia của các bên liên quan (Shrivastava, 2015). Thông tin cung cấp giúp người sử dụng có thể xác định và hiểu tình trạng của đơn vị và dự đoán hành động của họ sẽ ảnh hưởng đến đơn vị đó như thế nào (Fenster, 2015). Thông qua việc Chính phủ phải công bố thông tin bắt buộc đến người dân sẽ tăng cường sự tham gia của người dân vào việc giám sát các hành động của Chính phủ và Chính phủ có nhiệm vụ chịu trách nhiệm giải trình cho hành động của mình (Fenster, 2015). Trách nhiệm giải trình là mức độ mà chính quyền địa phương phải giải thích hoặc biện minh cho những gì họ đã làm được hoặc không làm được. Trách nhiệm giải trình và minh bạch luôn đi đôi với nhau và là nền tảng của nền dân chủ. Trách nhiệm giải trình là một kênh để đạt được minh bạch tốt hơn, còn minh bạch là điều kiện và khuyến khích trách nhiệm giải trình (Shrivastava, 2015).

Áp dụng nghiên cứu minh bạch TTKT trong khu vực công, các nghiên cứu dựa trên các thành phần cốt lõi của minh bạch thông tin đã khám phá được nhiều nhân tố cấu tạo nên minh bạch thông tin. Hướng nghiên cứu ban đầu về minh bạch TTKT tập trung vào giá trị cốt lõi của minh bạch thông tin là công bố TTKT (Zimmerman, 1977; Ingram, 1984; Robbins và Austin, 1986; Ingram và DeJong, 1987; Giroux, 1989...). Tuy nhiên, các nghiên cứu tiếp sau đó nhận

ra rằng việc công bố TTKT vẫn chưa đủ để đảm bảo minh bạch TTKT. Minh bạch là phải cung cấp thông tin chất lượng. Điển hình như KMLTKT của IPSASB (2014) đã khẳng định thông tin minh bạch khi nó đạt các tiêu chuẩn chất lượng thông tin. Và trách nhiệm giải trình cũng được các nhà nghiên cứu đặc biệt chú trọng khi nghiên cứu minh bạch TTKT trong khu vực công (Ryan và cộng sự, 2002; Harrison và Sayogo, 2014; Williams, 2015). Các nhà nghiên cứu đã dựa trên những thành phần này đã nhận diện được nhiều tiêu chuẩn của minh bạch TTKT (như Xu, 2003; Xu và cộng sự, 2003; GRI, 2006; Lourenço, 2015…). Trong các nghiên cứu này hầu hết các tiêu chuẩn đều bao hàm các thành phần cốt lõi của minh bạch thông tin.

Như vậy, qua nghiên cứu lý thuyết minh bạch đã giúp nhận diện được các thành phần cốt lõi tạo nên minh bạch thông tin. Đó là khi minh bạch thì thông tin đó phải công bố và mọi người có thể tiếp cận được. Nhưng thông tin công bố phải đạt chất lượng để người sử dụng có thể đánh giá hiện tại và dự đoán tương lai. Đồng thời minh bạch thông tin trong khu vực công còn có mối quan hệ chặt chẽ với trách nhiệm giải trình.

2.3.3. Lý thuyết thể chế (Institutional Theory)

Thể chế được định nghĩa bởi các nhà nghiên cứu từ đầu thế kỷ 20, có nghĩa là các quy tắc được chấp nhận bởi các cá nhân trong một xã hội (Nogueira và Jorge, 2016). Trong đó, một số quy tắc không chính thức (tiêu chuẩn, thói quen, và phong tục), và một số khác là quy tắc chính thức (Luật, quy định, và tiêu chuẩn quy định bằng văn bản). Những người tham gia vào một tổ chức hành động theo các quy tắc đặt ra trong tổ chức đó (Nogueira và Jorge, 2016). Các nhân tố kinh tế, chính trị, văn hoá, và xã hội tạo thành môi trường thể chế, hình thành nên hành động của cá nhân, xã hội và nhà nước (Carpenter và Feroz, 2001; Carpenter và cộng sự, 2007; DiMaggio và Powell, 1991). Lý thuyết thể chế thường được sử dụng để nhận biết nguyên nhân dẫn đến những thay đổi trong một tổ chức và giải thích các quá trình mà tổ chức thay đổi nhằm phù hợp với các quy định và kỳ vọng của môi trường thể chế (Zucker, 1977, 1983; Di Maggio và Powell, 1991).

Trong khu vực công, Nogueira và Jorge (2016) khẳng định những năm gần đây lý thuyết thể chế được nhiều nhà nghiên cứu vận dụng nhằm tìm hiểu nguyên nhân dẫn đến sự thay đổi của tổ chức trong nhiều bối cảnh khác nhau (Grossi và Reichard, 2009; Lapsley và Pallot, 2000; Ter Bogt, 2008). Dựa vào lý thuyết này, các nhà nghiên cứu đã xác định được các nhân tố bên ngoài có thể gây áp lực buộc các đơn vị phải thay đổi, sau đó xác định những nhân tố nội bộ của một đơn vị cần phải thay đổi theo để phù hợp với môi trường thể chế đang hoạt động.

Ứng phó với áp lực của môi trường thể chế, cần xác định một loạt các nhân tố bên ngoài có thể gây áp lực hoặc gây ra quá trình thay đổi nội bộ để đơn vị có được tính hợp pháp bên ngoài

(DiMaggio và Powell, 1991; Lapsley và Pallot, 2000; Meyer và Rowan, 1991). Theo DiMaggio và Powell (1991), sự thay đổi các nhân tố bên trong đơn vị để để đáp ứng với áp lực thể chế xảy ra theo 03 cơ chế gồm: (1) bắt buộc: trong bối cảnh luật pháp, kinh tế và chính trị, và văn hoá xã hội, các đơn vị không được phép lựa chọn mà phải tuân thủ theo những quy định của nhà nước và những kỳ vọng của xã hội, từ đó dẫn đến sự thừa nhận của các tổ chức trong thực tế. Ví dụ như khi nhà nước ban hành các quy định mới về kế toán thì các đơn vị bắt buộc phải tổ chức đơn vị để thực hiện mà không cần xem xét liệu những điều này sẽ mang lại lợi ích cho đơn vị hay không (Nogueira và Jorge, 2016); (2) quy chuẩn: phát sinh từ việc hình thành chuyên nghiệp hoá một bộ nguyên tắc và quy trình cho một hoạt động hay nghề cụ thể. Loại này thường xảy ra như là kết quả chia sẻ các giá trị và ý tưởng về hành vi thích hợp, thường lây lan thông qua các nhóm chuyên nghiệp và học thuật (DiMaggio và Powell, 1991); (3) bắt chước: các tổ chức bắt chước các thực hành đã thử nghiệm và thành công các tổ chức tương tự khác (DiMaggio và Powell, 1991).

Trong khi đó, khi áp dụng lý thuyết thể chế vào trong nghiên cứu kế toán đã xác định được rằng những mong đợi và giá trị bắt buộc của cả bên trong lẫn bên ngoài đơn vị, cũng như các quy chuẩn của xã hội đóng vai trò trong việc quyết định những thay đổi về tổ chức, cụ thể là thay đổi liên quan đến HTTTKT (Nogueira và Jorge, 2016). HTTTKT hỗ trợ các tổ chức có được tính hợp pháp nếu thích nghi với kỳ vọng bên ngoài (Nogueira và Jorge, 2016). HTTTKT muốn thay đổi lại chịu ảnh hưởng bởi một tập hợp các nhân tố bên trong đơn vị. Nổi bật như nhân tố con người và hệ thống, cơ cấu tổ chức (Xu và cộng sự, 2003; Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013); HTTTKT (Abdallah, 2013; Chan, 2006); nhân viên kế toán (Okpala, 2012; Ahmad và cộng sự, 2013); ban quản trị cấp cao (Komala, 2012; Zimmerman, 1977; Harrison và Freeman, 1999; Feroz, Carpenter và Cheng, 2007; Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013); văn hoá công ty, cơ cấu tổ chức (Rapina, 2014; Rommey và Steinbart, 2006; Cheng, 1992); cơ sở hạ tầng phục vụ cho công tác kế toán (phần cứng, phần mềm, công nghệ viễn thông) (Dunleavy và cộng sự, 2006; Taylor, Lips, và Organ, 2007; Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013); năng lực tài chính của đơn vị (Khanna và Srinivasan, 2004; Cheung và cộng sự, 2007; Tagesson, Klugman, và Ekström, 2013).

Như vậy, theo lý thuyết này, dựa trên những mong đợi và giá trị từ bên trong lẫn bên ngoài tổ chức, cũng như các quy chuẩn của xã hội về minh bạch TTKT cung cấp, đơn vị phải có những thay đổi tổ chức, đặc biệt là thay đổi về hệ thống kế toán để đáp ứng được các yêu cầu này. Dựa trên tổng quan các nghiên cứu trước, các nhân tố bên trong được đề cập trong nghiên cứu này gồm nhà lãnh đạo, nhân viên kế toán, đặc điểm cơ cấu cơ cấu tổ chức của đơn vị, đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị, cơ sở hạ tầng, khả năng tài chính

của đơn vị. Trên nền tảng lý thuyết thể chế và tổng quan các nghiên cứu là cơ sở để tác giả đặt ra các giả thuyết về sự tác động của các nhân tố bên trong này đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

2.3.4. Lý thuyết ngẫu nhiên (Contingency Theory)

Lý thuyết ngẫu nhiên được phát triển từ những năm 1960 với hàm ý rằng những gì cấu thành nên quản lý hiệu quả là tùy thuộc vào đặc điểm đặc trưng của từng tình huống cụ thể (Elsayed và Hoque, 2010). Lý thuyết này được phát triển từ lý thuyết tổ chức (organization theory) đã được phát triển trong 20 năm trước để mã hóa các hình thức cấu trúc tổ chức nào phù hợp nhất với hoàn cảnh cụ thể (Otley, 1980). Ban đầu lý thuyết này được áp dụng phần lớn trong nghiên cứu hành vi và quản trị, nổi bật với mô hình của Fiedler (1964) khi nghiên cứu về phong cách lãnh đạo của nhà quản lý. Nghiên cứu này kết luận phong cách lãnh đạo của nhà quản lý là một đặc tính lâu dài mà các nhà quản lý không thể thay đổi. Các nhà lãnh đạo thực hiện quản lý có hiệu quả khi họ được đặt trong những tình huống phù hợp với phong cách của họ hoặc những tình huống cần phải thay đổi cho phù hợp với họ. Mô hình của Fiedler giúp giải thích tại sao một nhà quản lý có thể lãnh đạo hiệu quả trong tình huống này và không hiệu quả trong tình huống khác. Tiếp đó, Lawrence và Lorsh (1967) cũng đã có những đóng góp lớn cho sự phát triển của lý thuyết khi vận dụng lý thuyết ngẫu nhiên để xác định các nhân tố quyết định của các quy trình tổ chức nội bộ hiệu quả là phụ thuộc vào sự thay trong môi trường mà tổ chức hoạt động, bao gồm môi trường bên ngoài và bên trong của tổ chức. Các tác giả đã khẳng định rằng tốc độ thay đổi của môi trường phản ánh sự khác biệt và hội nhập của một tổ chức.

Nghiên cứu của Lawrence và Lorsh (1967) mở đầu cho làn sóng áp dụng lý thuyết ngẫu nhiên vào nghiên cứu kế toán và lý thuyết này thống trị trong nhiều nghiên cứu được công bố và xuất bản về lĩnh vực kế toán và đặc biệt là kế toán quản trị từ những năm 1970 trở đi (Otley, 1980). Theo lý thuyết này, tổ chức HTTTKT được dựa trên tiền đề rằng không có HTTTKT phù hợp áp dụng như nhau cho tất cả các tổ chức trong mọi hoàn cảnh và trên toàn cầu. Mỗi tổ chức có một HTTTKT riêng biệt phụ thuộc vào đặc điểm của tổ chức đó (Otley, 1980).

Những nghiên cứu về kế toán áp dụng lý thuyết ngẫu nhiên trong giai đoạn đầu cũng có xu hướng dựa trên những phát hiện trước từ hành vi tổ chức. Dòng nghiên cứu này bắt đầu với công việc của Hopwood (1972), Hopwood (1974) đã xem xét hiệu quả của các nhà quản lý cấp cao ưu tiên cao cho việc đo lường hiệu suất kế toán trong hoạt động của cấp dưới. Tuy nhiên, kết quả này có một số khác biệt khi nghiên cứu trong khu vực công và khu vực tư và khác biệt khi các đơn vị có quy mô khác nhau. Biến thứ hai thu hút được sự chú ý rộng nhất trong lĩnh vực kế toán quản trị là sự không chắc chắn của môi trường (Otley, 2016). Điều này vì nhiều lý do: (1) nếu một tổ chức hoặc đơn vị phải đối mặt với mức độ không chắc chắn cao, nó đòi hỏi

các hệ thống linh hoạt và thích ứng để quản lý các hoạt động khi xảy ra sự kiện bất ngờ; (2) có thể lập luận rằng sự không chắc chắn về môi trường đã tăng lên trong những năm qua, một phần là do sự xuất hiện của nền kinh tế toàn cầu và cạnh tranh sâu rộng khốc liệt hơn. Nhưng nó cũng là nguyên nhân của nỗ lực của tổ chức nhằm kiểm soát tất cả các khía cạnh của chuỗi giá trị trong một tổ chức tổng thể. Điều này cho thấy các đơn vị tổ chức nhỏ hơn và tập trung hơn sẽ bị ảnh hưởng bởi sự không chắc chắn hơn (Otley, 2016). Kế đến là nhân tố văn hoá, bao gồm văn hoá quốc gia và văn hoá của đơn vị. Cả văn hóa quốc gia và văn hoá tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đáng kể đến thái độ và hành vi trong một tổ chức. Trong đó, hành vi của các nhân viên của một đơn vị cụ thể có thể khác biệt đáng kể khi hoạt động ở các quốc gia khác nhau. Tuy nhiên, văn hóa tổ chức cũng có thể được quản lý ở một mức độ đáng kể và chế độ đào tạo đã thay đổi hành vi của nhân viên chủ chốt trong một số tổ chức (Otley, 2016). Văn hóa tổ chức được xem là một biến trung gian tác động đến hành vi trong các tổ chức. Đồng thời, văn hóa tổ chức có tác động trực tiếp đến hành vi của nhân viên vì văn hóa tổ chức là một cơ chế kiểm soát quan trọng (Otley, 2016). Theo Fisher (1995), văn hóa tổ chức bao hàm một tập hợp các chuẩn mực xã hội, giá trị và niềm tin được chia sẻ bởi các thành viên của tổ chức và ảnh hưởng đến hành động của họ. Một nền văn hóa nội bộ mạnh mẽ có thể làm giảm nhu cầu về các cơ chế kiểm soát khác và do đó có thể ảnh hưởng đến thiết kế hệ thống kế toán chung.

Ngày càng có nhiều nhân tố tiếp tục được kiểm tra liệu rằng có sự ảnh hưởng đến HTTTKT của đơn vị. Nghiên cứu của Otley (2016) thực hiện tổng hợp các nghiên cứu từ năm 1980 đến 2014 áp dụng lý thuyết ngẫu nhiên vào trong kế toán để thiết lập HTTTKT cho đơn vị đã xác định các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức HTTTKT gồm: (I) các biến độc lập chính có thể được nhóm thành các nhân tố bên ngoài và nhân tố nội bộ. Trong đó, các biến bên ngoài được kiểm tra phổ biến nhất bao gồm công nghệ, cạnh tranh thị trường, văn hoá quốc gia, sự không chắc chắn của môi trường hoạt động và văn hóa quốc gia. Các biến bên trong chính là quy mô tổ chức, cấu trúc tổ chức của đơn vị, chiến lược, hệ thống bồi thường, hệ thống thông tin, nhân viên tham gia vào hệ thống kiểm soát, văn hoá đơn vị, nhà lãnh đạo đơn vị. (II) Biến phụ thuộc là thiết kế HTTTKT để đảm bảo các mục tiêu kiểm soát về hiệu suất tài chính, hành vi ngân sách, thiết kế hệ thống kiểm soát quản lý, hiệu quả, sự hài lòng của công việc, thay đổi trong hoạt động. Trong đó, hiệu suất tài chính là được sử dụng rộng rãi trong hầu hết các tổ chức. Và hiệu suất cũng là một biến phụ thuộc vào HTTTKT trong một tổ chức (Otley, 2016).

Trong giai đoạn đầu của nghiên cứu lý thuyết ngẫu nhiên, nhiều nghiên cứu đã xem xét mối quan hệ của chỉ một biến độc lập với một biến phụ thuộc (Otley, 2016). Tuy nhiên, Fisher (1995) lập luận rằng điều cần thiết là phải hiểu được sự tương tác giữa nhiều nhân tố để xác định tính hiệu quả của thiết kế hệ thống kế toán. Nói cách khác, sự hiểu biết về mối tương quan

giữa nhiều biến độc lập ngẫu nhiên có thể dẫn đến một giải thích tốt hơn cho các biến phụ thuộc đưa vào phân tích (Otley, 2016). Và xu hướng nghiên cứu này ngày càng thu hút được sự chú ý của các nhà nghiên cứu (Fisher, 1995).

Kết quả phân tích lý thuyết ngẫu nhiên kết hợp lý thuyết thể chế giúp nhận diện sự tác động ngẫu nhiên của các nhân tố thuộc môi trường hoạt động bên trong lẫn bên ngoài tác động đến công tác kế toán của từng đơn vị. Cụ thể lý thuyết ngẫu nhiên giúp tác giả củng cố thêm các giả thuyết đặt ra là các nhân tố bên trong đơn vị gồm nhà lãnh đạo, nhân viên kế toán, cơ sở hạ tầng kế toán, đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị, đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị, quy mô của đơn vị có tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL. Đồng thời, từ việc phân tích lý thuyết ngẫu nhiên còn giúp khẳng định cần phải xem xét nhiều biến độc lập và biến phụ thuộc trong một mô hình nghiên cứu để thấy được sự tác động tổng thể của chúng.

Như vậy từ kết quả tổng quan lý thuyết, bốn lý thuyết nền được áp dụng để hỗ trợ nhận diện các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị công. Bảng tổng hợp lý do sử dụng các lý thuyết trong nghiên cứu trình bày tại **Phụ lục 2 trang 17PL**.

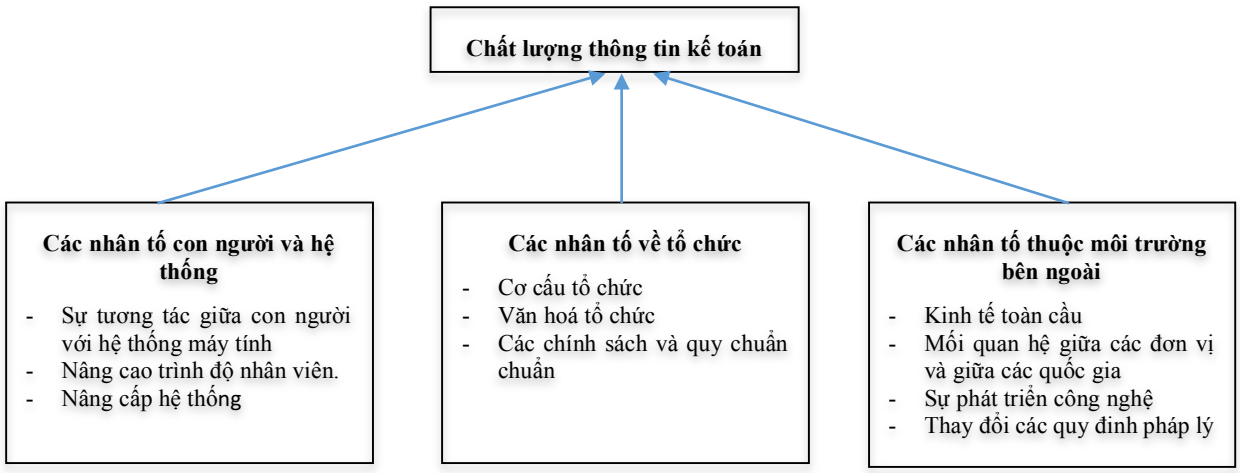
2.4. Các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL

2.4.1. Các mô hình nghiên cứu trước có liên quan đến nghiên cứu của luận án

Sự ảnh hưởng mạnh mẽ của minh bạch TTKT nói riêng đến sự phát triển kinh tế của một quốc gia cũng như kinh tế toàn cầu đã thúc đẩy các nhà nghiên cứu không ngừng tìm kiếm các nhân tố có thể tác động nâng cao minh bạch TTKT trong suốt thời gian qua. Các tác giả đã nhận diện được khá đa dạng các yếu tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Một số mô hình nghiên cứu nổi bật liên quan đến hướng nghiên cứu của luận án như sau:

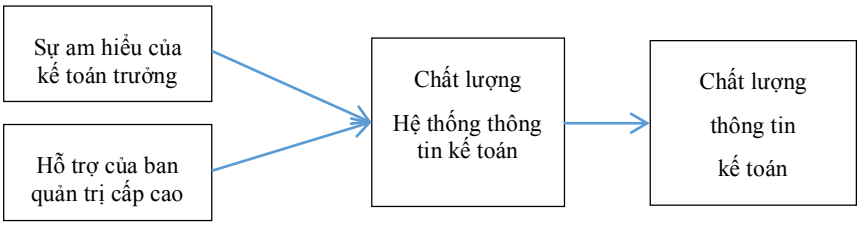
Mô hình của Xu và cộng sự (2003): tập trung vào nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT thông qua nghiên cứu tình huống tại Úc dựa trên nghiên cứu định tính của Xu (2003). Các nghiên cứu tình huống trong nghiên cứu được thực hiện ở cả đơn vị thuộc khu vực tư và khu vực công, do đó kết quả của nghiên cứu này rất hữu ích cho các nghiên cứu tương lai khi nghiên cứu vấn đề có liên quan đến TTKT trong khu vực công, cũng như có thể sử dụng các nhân tố khám phá trong nghiên cứu này để kiểm định lại tại các quốc gia khác, chẳng hạn như Việt Nam. Kết quả nghiên cứu đã khám phá ra một số nhân tố tác động đến chất lượng TTKT, bao gồm: (1) các nhân tố bên trong đơn vị gồm nhân tố con người và hệ thống (sự tương tác giữa con người với hệ thống máy tính; giáo dục và nâng cao trình độ nhân viên; nâng cấp hệ thống); (2) các nhân tố liên quan đến tổ chức (cơ cấu tổ chức; văn hóa tổ chức; các chính sách và quy chuẩn); và (3) các nhân tố thuộc môi trường bên ngoài đơn vị (kinh tế toàn cầu;

mối quan hệ giữa các đơn vị và giữa các quốc gia; sự phát triển công nghệ; thay đổi các quy định pháp lý) (Hình 2.1).



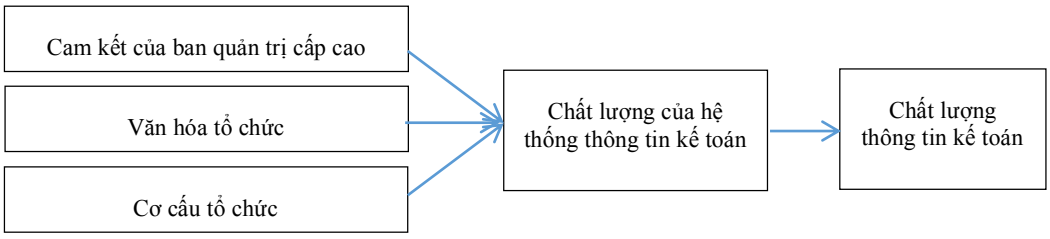
Hình 2.1: Mô hình nghiên cứu của Xu và cộng sự (2003)

Mô hình của Komala (2012): nhằm mục đích xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TKTT. Kết quả nghiên cứu thực nghiệm tại 31 cơ quan tại Zakat, Indonesia với đối tượng khảo sát là các nhà lãnh đạo của đơn vi đã xác định được nhân tố sự am hiểu của kế toán trưởng và sự hỗ trợ của ban quản lý cấp cao có ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng HTTTKT. Nghiên cứu cũng chỉ ra chất lượng của HTTTKT ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng TTKT và những nhân tố ảnh hưởng đến HTTTKT cũng tác động đến TTKT thông qua HTTTKT (hình 2.2).



Hình 2.2: Mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT (Komala, 2012)

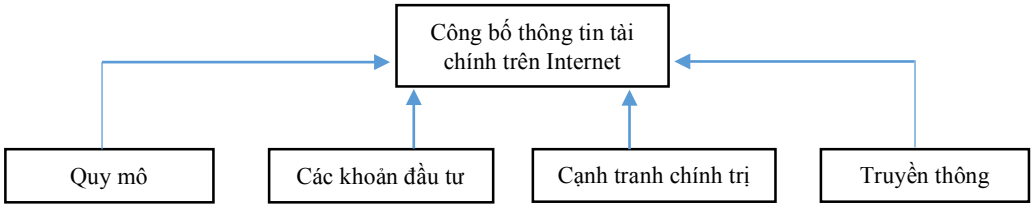
Mô hình của Rapina (2014): Rapina (2014) cũng tập trung vào xem xét các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT. Kết quả nghiên cứu thực nghiệm của Rapina (2014) tại Indonesia bên cạnh xác nhận nhân tố cam kết của ban quản trị có ảnh hưởng đến chất lượng HTTTKT đã được kiểm định như trong nghiên cứu của Komala (2012), nghiên cứu này còn mở rộng kiểm



Hình 2.3: Mô hình nghiên cứu các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT (Rapina,2014)

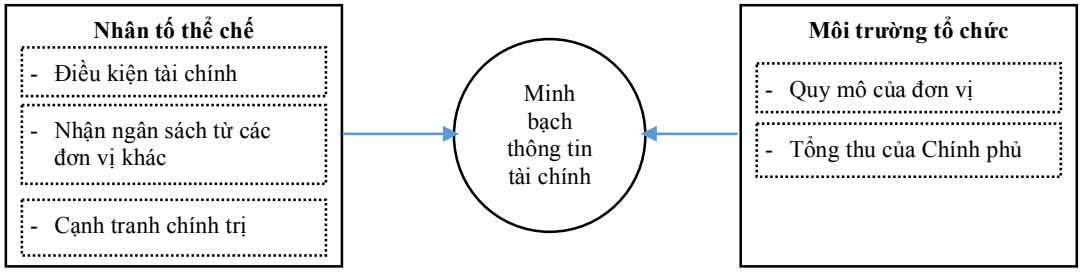
định sự ảnh hưởng của của hai nhân tố văn hóa tổ chức, và cơ cấu tổ chức tác động đến chất lượng HTTTKT. Đồng thời, tương tự mô hình nghiên cứu của Komala (2012), mô hình nghiên cứu của Rapina (2014) cũng khẳng định chất lượng HTTTKT có tác động tích cực đến chất lượng TTKT và những nhân tố tác động gồm cam kết của ban quản trị, văn hóa tổ chức, và cơ cấu tổ chức có ảnh hưởng đến chất lượng HTTTKT cũng sẽ ảnh hưởng đến chất lượng TTKT (hình 2.3).

Mô hình của García và García-García (2010): là một trong những nghiên cứu nổi bật đại diện cho xu hướng nghiên cứu gần đây về nâng cao minh bạch TTKT thông qua việc công bố thông tin trên Internet. García và García-García (2010) tập trung nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin tài chính tự nguyện trên Internet của Chính phủ. Kết quả từ phân tích các trang Web của 334 đô thị ở Tây Ban Nha có dân số trên 20.000 đã xác định được các nhân tố gồm: quy mô, các khoản đầu tư, cạnh tranh chính trị có ảnh hưởng tích cực đáng kể đến mức độ tự nguyện báo cáo thông tin tài chính trên Internet. Riêng nhân tố truyền thông có tác động nghịch và đáng kể đến mức độ tự nguyện công bố BCTC trên Internet (Hình 2.4).



Hình 2.4: Mô hình các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin tài chính trên Internet (García và cộng sự, 2010)

Mô hình của Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013): sử dụng kỹ thuật phân tích Meta để phân tích kết quả của 39 nghiên cứu thực nghiệm trước đó nhằm xác định các nhân tố có tác động đáng kể đến minh bạch TTKT khu vực công. Các tác giả đã kết hợp các biến điều tiết và thang đo đo lường các biến để khắc phục những kết quả không đồng nhất về sự tác động của các biến độc lập trong các nghiên cứu trước. Kết quả phân tích cho thấy rằng, nhân tố thể chế gồm điều kiện tài chính, nhận ngân sách từ các đơn vị công khác, cạnh tranh chính trị; và các



Hình 2.5: Mô hình nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch thông tin tài chính (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013).

nhân tố thuộc môi trường tổ chức (gồm quy mô của đơn vị, tổng thu của Chính phủ) có tác động đáng kể đến quyết định công bố thông tin của các đơn vị công (hình 2.5).

Qua phân tích một số mô hình nghiên cứu nổi bật liên quan đến việc nhận diện các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT cho thấy mỗi tác giả có những cách tiếp cận khác nhau. Các cách tiếp cận này bị chi phối bởi hướng tiếp cận minh bạch TTKT liên quan đến 03 vấn đề đó là chất lượng thông tin công bố, công bố thông tin và trách nhiệm giải trình. Trong mỗi mô hình nghiên cứu đã nhận diện được một số nhân tố tác động đến minh bạch TTKT và có một số nhân tố trùng lắp giữa các nghiên cứu. Tuy nhiên, các mô hình nghiên cứu chỉ tập trung vào nhận diện một vài nhân tố nên số lượng nhân tố được nhận diện trong mỗi mô hình nghiên cứu còn mang tính rời rạc, một số nhân tố này được xác định trong mô hình này và một số nhân tố được xác trong mô hình khác. Hơn nữa, mối quan hệ giữa các nhân tố trong mô hình nghiên cứu cũng chưa khám phá. Chính vì vậy, với mục tiêu của luận án này là xác định một cách toàn diện các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT qua các tác động trực tiếp lẫn gián tiếp thì không thể kế thừa duy nhất bất kỳ mô hình nào mà phải kết hợp từ nhiều mô hình nghiên cứu và lý thuyết nền có liên quan. Nhận diện toàn diện các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL sẽ được trình bày ở mục 2.4.2 bên dưới.

2.4.2. Nhận diện các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT đơn vị SNCL

Minh bạch TTKT trong khu vực công giữ vai trò quan trọng đối với sự phát triển kinh tế của một quốc gia, chính vì vậy cho đến nay rất nhiều nhân tố bên trong lẫn bên ngoài đơn vị được các nhà nghiên cứu trên thế giới nhận diện có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Việc nhận diện được các nhân tố này là cơ sở quan trọng để đưa ra các giải pháp nâng cao minh bạch TTKT của đơn vị công. Tuy nhiên, các nhà nghiên cứu khẳng định rằng chính những nhân tố nội bộ mới là cái chủ chốt để đơn vị quyết định mức độ thay đổi về hoạt động, tổ chức, hệ thống bên trong đơn vị và kết quả của nó sẽ tác động lâu dài, trực tiếp việc tạo lập TTKT và công bố thông tin của đơn vị (Xu và cộng sự, 2003). Việc tổ chức thực hiện mọi hoạt động của đơn vị đều phải phụ thuộc vào các nhân tố bên trong để đáp ứng được các quy định và kỳ vọng của môi trường thể chế. Còn các nhân tố bên ngoài thuộc môi trường hoạt động bên ngoài của một đơn vị mặc dù là có vai trò tạo nên áp lực buộc các đơn vị công phải công bố công khai TTKT đến các đối tượng sử dụng liên quan, chúng lại không tác động lâu dài đến minh bạch thông tin (Xu và cộng sự, 2003). Các đơn vị không thể tránh khỏi tác động của các yếu tố bên ngoài và không thể kiểm soát chúng. Chính vì vậy trong phạm vi nghiên cứu này chỉ tập trung nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT.

Các nhân tố bên trong đơn vị thuộc môi trường hoạt động bên trong của đơn vị được định nghĩa là những nội lực, lợi thế hoặc điểm yếu của chính đơn vị quyết định cho các hoạt động

của đơn vị (Xu và cộng sự, 2003). Cho đến nay, vẫn chưa có lý thuyết chính thức hay mô hình chính thức nào được áp dụng rộng rãi để nhận diện các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Các nhân tố được nhận diện một cách rời rạc trong nhiều nghiên cứu trên thế giới. Phần lớn, các nhà nghiên cứu thường vận dụng lý thuyết thể chế và lý thuyết ngẫu nhiên giúp giải thích vì sao phải xác định những tố bên ngoài (Nogueira và Jorge, 2016; Carpenter và Feroz, 2001) ảnh hưởng đến việc tạo lập và công bố TTKT minh bạch.

Theo lý thuyết thể chế, áp lực từ môi trường bên ngoài buộc các đơn vị phải thay đổi và tổ chức lại đơn vị để có thể đáp ứng yêu cầu minh bạch thông tin mà xã hội đặt ra. Tuy nhiên, đơn vị muốn thay đổi đòi hỏi phải có đủ con người và phương tiện vật chất để thực hiện (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013). Kết quả nghiên cứu tình huống của Xu và cộng sự (2003) cũng khẳng định sự tương tác giữa *con người, hệ thống, và tổ chức* rất quan trọng trong việc triển khai hệ thống và giúp tạo ra thông tin có chất lượng.

Về nhân tố con người

Vai trò của nhà quản lý đối với sự thay đổi của đơn vị được nhiều tác giả đề cập khi nghiên cứu về công bố TTKT (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013). Đặc biệt, với đặc điểm thông tin bất cân xứng luôn tồn tại trong khu vực công, vai trò chủ chốt của nhà quản lý đối với mức độ minh bạch thông tin của đơn vị công được khẳng định trong nhiều nghiên cứu (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013). Ingram (1984), Cheng (1992), Komala (2012), Rapina (2014) cũng kết luận nhà quản lý có tác động đáng kể đến HTTTKT và cũng ảnh hưởng đến chất lượng TTKT cung cấp. Hầu hết các nhà nghiên cứu đã vận dụng lý thuyết thông tin hữu ích, lý thuyết đại diện, lý thuyết thông tin bất cân xứng, lý thuyết minh bạch, lý thuyết tín hiệu để giải thích vai trò của người quản lý trong việc quyết định chất lượng thông tin công bố cũng như mức độ công bố thông tin tự nguyện tại đơn vị công (Zimmerman, 1977; Harrison và Freeman, 1999; Feroz và cộng sự, 2007; Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013).

Khi nghiên cứu về minh bạch TTKT chắc chắn không thể thiếu vai trò của kế toán (Okpala, 2012). Năm 1994, Ngân hàng thế giới đã đề xuất kiến nghị khi các quốc gia muốn chống tham nhũng và cải thiện hệ thống trách nhiệm giải trình là phải tổ chức và thực hiện một hệ thống thông tin quản lý tài chính tích hợp và hiệu quả, phát triển kế toán một cách chuyên nghiệp, và phát triển cơ sở hạ tầng kế toán bền vững (Okpala, 2012). Trong từng đơn vị, HTTTKT là quá trình xử lý các giao dịch tài chính và phi tài chính để tạo ra TTKT (Azhar Susanto, 2007; Komala, 2012). HTTTKT có chất lượng sẽ góp phần đảm bảo chất lượng thông tin được tạo ra từ hệ thống, đảm bảo sự thỏa mãn của người dùng hệ thống, từ đó nâng cao hiệu quả công việc của nhân viên và thành quả hoạt động của đơn vị (Delone và McLean, 1992). Nói cách khác,

muốn tạo ra TTKT có chất lượng nhất thiết phải tồn tại một HTTTKT đạt chất lượng (Sacer và Oluic', 2006).

Về nhân tố hệ thống

Kết quả nghiên cứu về mối quan hệ giữa HTTTKT và chất lượng TTKT của Komala (2012), Rapina (2014), Ismail (2009), Fitrios (2006), Xu và cộng sự (2003) đều cho thấy nhân tố nào tác động đến chất lượng HTTTKT cũng ảnh hưởng đến chất lượng TTKT vì giữa chúng có mối quan hệ đồng biến với nhau. TTKT minh bạch chỉ khi thông tin đó đạt chất lượng, do đó, có thể nói nhân tố nào tác động đến chất lượng HTTTKT cũng sẽ tác động đến minh bạch TTKT.

Kết quả nghiên cứu Otley (1980) khẳng định mỗi tổ chức có một HTTTKT riêng biệt phụ thuộc vào đặc điểm của tổ chức đó. Môi trường bên trong mà tổ chức đang hoạt động ảnh hưởng trực tiếp đến việc thiết kế và vận hành HTTTKT của đơn vị gồm quy mô tổ chức, cấu trúc tổ chức của đơn vị, hệ thống thông tin, nhân viên tham gia vào hệ thống kiểm soát, văn hoá đơn vị, nhà lãnh đạo đơn vị. Theo lý thuyết ngẫu nhiên hiệu quả của việc quản lý tùy thuộc vào đặc điểm đặc trưng của từng tình huống cụ thể (Elsayed và Hoque, 2010). Lawrence và Lorsh (1967) vận dụng lý thuyết ngẫu nhiên đã xác định rằng không có HTTTKT phù hợp áp dụng như nhau cho tất cả các tổ chức trong mọi hoàn cảnh và trên toàn cầu.

Theo Laudon và Laudon (2005), HTTTKT gồm các thành phần vật chất và phi vật chất kết nối hòa hợp với nhau để thu thập, xử lý, và cung cấp thông tin. Một cách chi tiết hơn, các thành phần HTTTKT gồm nhân lực và hệ thống kỹ thuật (phần cứng, phần mềm, và công nghệ truyền thông) (O'Brien, 2005; Romney và Steinbart, 2006; và Piccoli, 2008). Tương tự, Rommey và Steinbart (2006) cho rằng HTTTKT là một hệ thống gồm các bộ phận cấu thành và kết nối các bộ phận với nhau, với môi trường xung quanh nhằm thu thập, lưu trữ, và xử lý thông tin rời rạc thành TTKT hữu ích phục vụ cho nhu cầu người sử dụng. Theo Marshall và Paul (2012), HTTTKT gồm con người, quy trình, và CNTT kết hợp với nhau để thu thập, lưu trữ và xử lý dữ liệu thành thông tin hữu ích. Tất cả các HTTTKT đều cần con người, phần cứng, phần mềm, và nguồn lực mạng để thực hiện thu thập dữ liệu đầu vào, xử lý, xuất, lưu trữ dữ liệu, và kiểm soát các hoạt động để chuyển đổi các dữ liệu thành thông tin (O'Brien và cộng sự, 2010).

Như vậy, lý thuyết HTTTKT, lý thuyết thể chế và kết quả của các nghiên cứu trước cho thấy HTTTKT chịu tác động của các nhân tố nhân sự, cơ sở hạ tầng, và môi trường tổ chức. Trong đó:

- *Nhân sự*: Vai trò của con người một lần nữa được khẳng định trong quá trình tổ chức và thực hiện HTTTKT để tạo ra TTKT. Để thực hiện HTTTKT, Ahmad và cộng sự (2013) khẳng định chất lượng HTTTKT bị tác động tích cực bởi các nhân tố nhân sự, cam kết quản lý. Trong

đó cam kết quản lý là một cam kết tổng thể bao gồm sự cam kết tham gia của ban lãnh đạo, các thành viên làm việc trong từng bộ phận và giữa các bộ phận để cùng thực hiện mục tiêu chung của tổ chức. Cụ thể, con người tham gia trực tiếp vào HTTTKT gồm ban quản lý cấp cao, kế toán trưởng, và kế toán viên (Ahmad và cộng sự, 2013). Khi nói đến nhân tố con người, một đơn vị không thể tồn tại và thực hiện bất kỳ hoạt động nào nếu chỉ có sự tham gia của người lãnh đạo, nó đòi hỏi phải có đội ngũ nhân sự để thực hiện các kế hoạch của người quản lý, và trực tiếp thực hiện đến việc tạo lập và cung cấp thông tin đó chính là nhân viên kế toán.

- *Về cơ sở hạ tầng*: Ngoài trang thiết bị phần cứng và phần mềm hỗ trợ cho công tác kế toán, CNTT truyền thông và hệ thống mạng như Internet rất hữu ích cho quá trình trao đổi và kết nối thông tin, dữ liệu các bộ phận trong một tổ chức với nhau. Khi mức độ tích hợp cao của HTTTKT với các hệ thống khác trong tổ chức là một trong những cách để xác định chất lượng HTTTKT (Sacer và Oluic', 2006). CNTT còn nâng cao sự tương tác và tham gia nhiều hơn của cá nhân, bộ phận vào hoạt động quản lý của đơn vị (Dunleavy và cộng sự, 2006; Taylor, Lips, và Organ, 2007), đồng thời làm tăng khả năng tiếp cận thông tin và dịch vụ công của các đối tượng sử dụng có liên quan (Martins, 1995; Chan và Chow, 2007). Chính vì vậy, nhân tố này là một nhân tố chủ chốt nâng cao minh bạch TTKT của khu vực công (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013). Với tầm quan trọng của ứng dụng CNTT, nhiều nghiên cứu đã mở rộng xem xét liệu rằng công bố thông tin trực tuyến và Chính phủ điện tử thúc đẩy các cơ quan nhà nước minh bạch và trách nhiệm hơn hay không (Serrano, Rueda, và Portillo, 2009; Caba, Rodrı'guez, và Lo'pez, 2008; Pina, Torres, và Royo, 2010; Gandia và Archidona, 2008; Laswad, Fisher, và Oyelere, 2005).

- *Về môi trường tổ chức*: Các nhân tố thuộc môi trường tổ chức gồm: văn hóa tổ chức, cơ cấu tổ chức và các chính sách, quy định liên quan mà HTTTKT đang hoạt động trong môi trường này (Xu và cộng sự, 2003; Rommey và Steinbart, 2006). Môi trường hoạt động phải được đánh giá cẩn trọng để có thể thiết kế và tổ chức HTTTKT phù hợp với đơn vị.

Nghiên cứu của Cheng (1992) cũng đã chỉ ra 02 nhân tố bên trong đơn vị là khả năng kế toán và khả năng tài chính/quy mô có liên quan đáng kể đến phạm vi và chất lượng công bố TTKT. Tagesson và cộng sự (2013) cũng đồng ý rằng, khi DN có tình hình tài chính tốt sẽ công bố thông tin nhiều hơn và minh bạch hơn so với DN có tình hình tài chính xấu. Nghiên cứu trong khu vực công của Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013) cũng cho kết quả tương tự là những đơn vị nào có điều kiện tài chính tốt và nhận NSNN cấp sẽ công bố TTKT minh bạch và chịu trách nhiệm giải trình cao. Chính phủ có điều kiện về tài chính sẽ giúp nâng cao minh bạch TTKT và trách nhiệm giải trình khi thực hiện chương trình Chính phủ mở (Harrison và

Sayogo, 2014). Như vậy, theo các quan điểm này mức độ tài chính của đơn vị sẽ tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị.

Bên cạnh đó, thông tin chỉ thực sự hữu ích khi người sử dụng tiếp cận được và hỗ trợ họ trong việc ra các quyết định (García và cộng sự, 2010). Hay nói cách khác, thông tin minh bạch khi thông tin đó có thể tiếp cận được. Thông tin chính nó không nhất thiết là quan trọng mà là làm thế nào công bố các tiềm năng hữu ích của thông tin đến người cần sử dụng nó (Williams, 2015). Thêm vào đó, trong bối cảnh hành chính công, minh bạch thường đề cập đến trách nhiệm giải trình về hành vi của cán bộ công chức viên chức. Trách nhiệm giải trình thường được xác định như là nghĩa vụ của cán bộ, công chức phải báo cáo về việc sử dụng nguồn lực công" (Armstrong, 2005; Behn, 2001; Bovens, 2007). Trong khi đó, khả năng tiếp cận thông tin và trách nhiệm giải trình phụ thuộc vào hình thức mà đơn vị công bố thông tin, như công bố bằng bản cứng, bản mềm một cách chủ động hoặc bị động khi người sử dụng yêu cầu. Với sự phát triển mạnh mẽ của CNTT, các nhà nghiên cứu có xu hướng tập trung xem xét sự tác động của hình thức công bố thông tin trực tuyến trong việc thúc đẩy minh bạch và trách nhiệm hơn trong các cơ quan nhà nước. Mối quan hệ tác động tích cực được khẳng định qua một số nghiên cứu như Serrano và cộng sựo (2009), Caba và cộng sự (2008), Pina và cộng sự (2010), Ca'rcaba và Garcı'a (2010), Gandia và Archidona (2008), Laswad và cộng sự (2005), Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013).

Qua phân tích tổng quan các nghiên cứu trước có thể tổng kết lại rằng, các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị công gồm 10 nhân tố, cụ thể là: nhà lãnh đạo, nhân viên kế toán (kế toán trưởng, kế toán viên), cơ sở hạ tầng kế toán (phần cứng, phần mềm, và công nghệ truyền thông), văn hoá tổ chức, cơ cấu tổ chức, mức độ tự chủ tài chính, và hình thức công bố TTKT. Cũng nói thêm rằng, ở chương này chỉ mới thực hiện nhận diện các nhân tố bên trong đơn vị có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Sự tác động của từng nhân tố đến minh bạch TTKT được trình bày chi tiết ở mục 3.3.1. Sau đó sẽ thực hiện nghiên cứu định tính để khẳng định lại các nhân tố tác động được nhận diện. Bởi vì, khi áp dụng kết quả nghiên cứu trên thế giới vào môi trường đặc thù là đơn vị SNCL tại Việt Nam thì cần phải thực hiện bước nghiên cứu định tính để xem xét liệu rằng chúng có phù hợp hay không. **Tổng hợp các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT nhận diện từ tổng quan nghiên cứu trước được trình bày tại bảng 2.1.**

Bảng 2.1 Tổng hợp các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT

Tác giả	Các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT						
	Nhà lãnh đạo	Nhân viên kế toán	Cơ sở hạ tầng kế toán	Văn hóa tổ chức	Cơ cấu tổ chức	Mức độ tự chủ tài chính	Hình thức công bố TTKT
Jensen và Meckling (1976)	✓						
Zimmerman (1977)	✓						
Ingram (1984)	✓						
Cheng (1992)	✓	✓				✓	
Harrison và Freeman (1999)	✓						
Carpenter và Feroz (2001)	✓						
Xu và cộng sự (2003)	✓	✓	✓	✓	✓		
Xu (2003)	✓	✓	✓	✓	✓		
O'Brien (2005)	✓	✓	✓				
Romney và Steinbart (2006)	✓	✓	✓	✓	✓		
Feroz và cộng sự (2007)	✓						
Cheung và cộng sự (2007)						✓	
Ismail (2009)	✓						
García và García-García (2010)							✓
Jaeger và Bertot (2010)							✓
Armstrong (2011)							✓
Chen (2012)	✓		✓				✓
Marshall và Paul (2012)	✓	✓	✓				
Komala (2012)	✓	✓	✓				
Okpala (2012)							
Tagesson và cộng sự (2013)						✓	
Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013)						✓	✓
Rapina (2014)	✓			✓	✓		
Harrison và Sayogo (2014)			✓			✓	
Sari (2017)				✓	✓		

Nguồn: tác giả

KẾT LUẬN CHƯƠNG 2

Trên nền tảng tổng quan nghiên cứu trên thế giới trình bày ở chương 1, chương này thực hiện phân tích chi tiết các nghiên cứu liên quan đến việc xác định khái niệm và cách đo lường mức độ minh bạch TTKT. Khái niệm minh bạch TTKT nói chung và minh bạch TTKT trong khu vực công nói riêng là một khái niệm trừu tượng, không thể xác định được một cách rõ ràng. Tương ứng mỗi ngành, lĩnh vực có những cách tiếp cận khác nhau và chủ yếu được tiếp cận theo hướng xác định các yêu cầu để hướng đến minh bạch TTKT. Trong khu vực công, các yêu cầu này tập trung vào ba hướng nghiên cứu chính của minh bạch TTKT đó là công bố thông tin, chất lượng thông tin công bố và trách nhiệm giải trình. Trong tất cả các tiêu chí đo lường minh bạch TTKT được xác định từ các nghiên cứu trước thì tiêu chí đo lường chất lượng thông tin theo nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002) bao phủ toàn bộ các yêu cầu về công bố thông tin, chất lượng thông tin công bố và trách nhiệm giải trình. Tại Việt Nam, khái niệm minh bạch TTKT vẫn chưa được xác định. Dựa trên cơ sở nghiên cứu lý thuyết kết hợp phân tích đặc thù về đơn vị SNCL tại Việt Nam cũng như quan điểm về minh bạch TTKT của đơn vị công được quy định trong các văn bản pháp lý của Việt Nam hiện nay cho thấy các yêu cầu hướng đến minh bạch TTKT của Việt Nam khá tương đồng với thế giới. Chính vì vậy, nghiên cứu này đã lựa chọn các yêu cầu theo Lee và cộng sự (2002) để đo lường mức độ minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

Mục tiêu tiếp theo của chương này là xác định các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong khu vực công được nhận diện thông qua áp dụng lý thuyết nền và kế thừa các nghiên cứu trước. Tuy nhiên, đến nay vẫn chưa có một mô hình chuẩn về các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT, nên nghiên cứu này thực hiện tổng kết các kết quả nghiên cứu từ nhiều nghiên cứu khác nhau để nhận diện các nhân tố tác động. Do đó, việc áp dụng mô hình này vào nghiên cứu tại Việt Nam với bối cảnh là đơn vị SNCL cần phải thực hiện nghiên cứu định tính sẽ thực hiện ở chương sau. Các nhân tố xác định ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL gồm: nhà lãnh đạo, kế toán trưởng, kế toán viên, phần cứng, phần mềm, và công nghệ truyền thông, văn hoá tổ chức, cơ cấu tổ chức, mức độ tự chủ tài chính, và hình thức công bố TTKT.

CHƯƠNG 3: PHƯƠNG PHÁP NGHIÊN CỨU

3.1. Giới thiệu

Chương này tập trung xây dựng mô hình nghiên cứu và giới thiệu phương pháp nghiên cứu sử dụng trong luận án. Nội dung đầu tiên trình bày trong chương 3 là khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu. Tiếp theo, giới thiệu sơ bộ về phương pháp nghiên cứu sử dụng để đạt được các mục tiêu nghiên cứu. Sau đó, xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam và xác định thang đo các khái niệm nghiên cứu. Nội dung cuối cùng trình bày chi tiết về phương pháp nghiên cứu, cách thức thu thập và xử lý dữ liệu cụ thể để kiểm định mô hình nghiên cứu.

3.2. Khung nghiên cứu và quy trình nghiên cứu

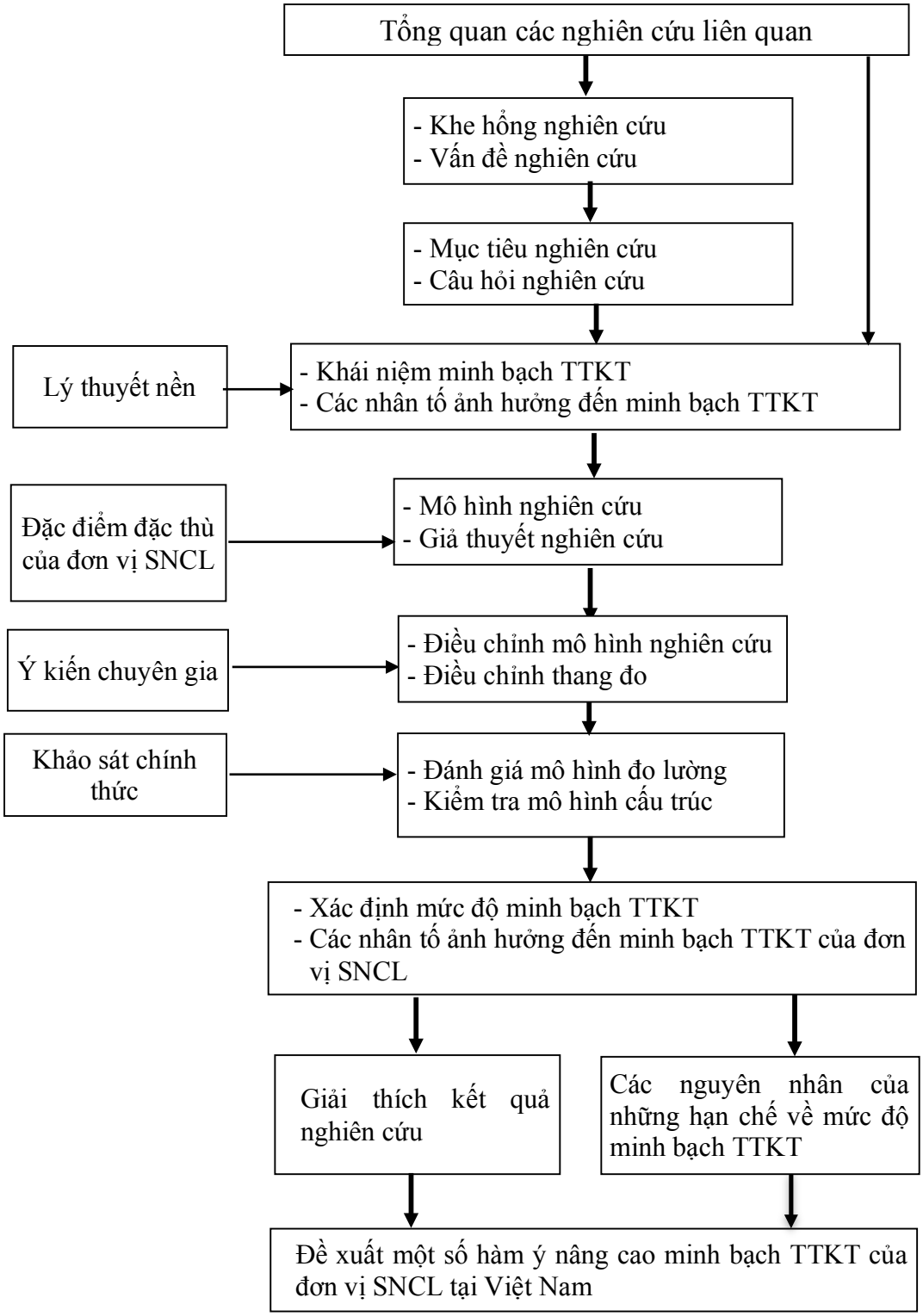
Khung nghiên cứu

Luận án này sẽ thực hiện theo khung nghiên cứu gồm hai phần chính: khung lý thuyết và khung thực tiễn. Khung lý thuyết trình bày tổng quan các nghiên cứu có liên quan đến chủ đề nghiên cứu và kết hợp với lý thuyết nền giúp nhận diện các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Dựa trên các nhân tố được nhận diện và phân tích đặc điểm đặc thù của đơn vị SNCL của Việt Nam để xây dựng mô hình nghiên cứu sơ bộ. Khung thực tiễn gồm (1) sử dụng ý kiến chuyên gia để xác nhận lại các nhân tố được nhận diện và thang đo các khái niệm nghiên cứu cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu là đơn vị SNCL Việt Nam và (2) sử dụng dữ liệu khảo sát để đánh giá giá trị thang đo và kiểm định các giả thuyết nghiên cứu. Khung lý thuyết và khung thực tiễn kết hợp với nhau để đưa ra các hàm ý nâng cao minh bạch TTKT của đơn vị SNCL Việt Nam.

Quy trình nghiên cứu gồm các bước như sau:

- *Bước 1*: Tổng quan lý thuyết từ các nghiên cứu trước và thực tiễn về minh bạch TTKT từ nguồn dữ liệu thứ cấp (bài báo, luận án, chuẩn mực, chế độ kế toán…) để xác định khe hổng nghiên cứu và vấn đề nghiên cứu.
- *Bước 2*: Xác định mục tiêu nghiên cứu, câu hỏi nghiên cứu dựa trên khe hổng nghiên cứu và vấn đề nghiên cứu.
- *Bước 3*: Căn cứ vào các nghiên cứu trước, các lý thuyết nền hệ thống hoá cơ sở lý thuyết về khái niệm minh bạch TTKT và xác định các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT.
- *Bước 4*: Kết hợp kết quả thực hiện ở bước 3 với phân tích các đặc điểm đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam để xây dựng mô hình nghiên cứu, các giả thuyết nghiên cứu, và thang

đo cho các khái niệm nghiên cứu.



Hình 3.1: Quy trình nghiên cứu

- *Bước 5*: Thảo luận với chuyên gia để điều chỉnh các mô hình nghiên cứu và thang đo đo lường cho khái niệm được kế thừa từ các nghiên cứu trước.
- *Bước 6*: Thu thập dữ liệu thông qua bảng khảo sát sau khi điều chỉnh để phục vụ cho việc

đánh giá mô hình nghiên cứu.

- *Bước 7*: Dữ liệu sau khi thu thập sẽ được làm sạch và thực hiện đánh giá mô hình đo lường và kiểm tra mô hình cấu trúc.
- *Bước 8*: Phân tích kết quả nghiên cứu để đánh giá mức độ minh bạch TTKT của đơn vị SNCL hiện nay và xác định nguyên nhân của những hạn chế còn tồn tại của minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.
- *Bước 9*: Căn cứ vào kết quả nghiên cứu tổng thể, tác giả đưa ra một số hàm ý nâng cao minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

3.3. Giả thuyết nghiên cứu và mô hình nghiên cứu

3.3.1. Khái niệm và giả thuyết nghiên cứu

Trên cơ sở nhận diện các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT (mục 2.4), phần này tập trung làm rõ các khái niệm và phân tích chi tiết sự ảnh hưởng của từng nhân tố bên trong đơn vị đến minh bạch TTKT để đưa ra các giả thuyết nghiên cứu.

(1) Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo

Theo lý thuyết đại diện, lý thuyết thông tin bất cân xứng, lý thuyết tín hiệu các nhà quản lý công có quyền quyết định việc sử dụng NSNN để cung cấp dịch vụ công cho xã hội nhưng họ lại không có lợi ích tương tự như người trực tiếp hưởng các dịch vụ công. Để giảm thiểu mâu thuẫn về lợi ích giữa người chủ và người đại diện, nhà lãnh đạo phải có trách nhiệm chứng minh họ đã hành động đúng trách nhiệm (Fama và Jensen, 1983; Jensen và Meckling, 1976; Fama, 1980). Trên nền tảng của lý thuyết tín hiệu, BCKT là một công cụ hữu ích để thông báo về các hành động của các nhà lãnh đạo công đến các đối tượng có liên quan (Mack và Ryan, 2006; Peters, 2007). Trên nền tảng lý thuyết minh bạch, các nhà lãnh đạo công được khuyến khích công bố TTKT minh bạch và tự nguyện như là một cơ chế để các đối tượng có liên quan có thể giám sát hành động của họ (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013).

Nhà lãnh đạo là một khái niệm rộng và được định nghĩa cụ thể tùy theo từng hướng tiếp cận khác nhau. Theo lý thuyết HTTTKT, lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết thể chế, nhà lãnh đạo có tác động đáng kể đến việc thực hiện và phát triển HTTTKT của đơn vị và kết quả này cũng được khẳng định trong nhiều nghiên cứu trước (ví dụ: Hussein và cộng sự, 2005; Laudon và Laudon, 2005; McLeod và Schell, 2007, Salehi và Abdipour, 2011). Theo hướng nghiên cứu này, khái niệm nhà lãnh đạo được các nhà nghiên cứu tiếp cận tập trung vào sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo để có thể cung cấp được TTKT minh bạch (ví dụ Komala 2012, Ingbaria và Al, 1997; Lerwongsatien và Wongpinunwatana, 2003; Senyal và Abdul Rahman, 2003; Ken Huang,

2008; Hussein và cộng sự, 2005; Thong và cộng sự, 2008; Thong và Yap, 1995). Sự hỗ trợ được thể hiện qua sự tham gia của nhà lãnh đạo vào quá trình xây dựng các chiến lược và tổ chức thực hiện HTTTKT (Jarvenpaa và Ives, 1991; Igbaria và cộng sự 1996, Komala, 2012). Ngoài ra, để tổ chức thực hiện HTTTKT cần phải đầu tư nguồn lực lớn và mức độ ảnh hưởng trên phạm vi toàn đơn vị (Yap, 1989), nên cần phải có sự xét duyệt, đồng ý, và hỗ trợ của nhà lãnh đạo để đảm bảo đủ nguồn nhân lực và tài chính cần thiết triển khai HTTTKT. Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo là một trong những nhân tố quan trọng quyết định mức độ thành công khi phát triển và tổ chức thực hiện HTTTKT (Komala, 2012).

Bên cạnh đó, nhà lãnh đạo là người hiểu rõ nhất về hoạt động của đơn vị (Thong và cộng sự, 1995), biết rõ những TTKT nào cần cho quá trình ra quyết định của đơn vị (Ismail, 2009), và quyết định thông tin nào sẽ cung cấp cho các đối tượng bên ngoài vì họ có khả năng chi phối việc lựa chọn các thông tin sẽ công bố. Trên cơ sở đó, nhà lãnh đạo sẽ biết được sự cần thiết của việc xây dựng một HTTTKT phù hợp với chiến lược và mục tiêu hoạt động của đơn vị mình (Javenpa và Ives, 1991). Khi nhà lãnh đạo có sự am hiểu về HTTTKT (như kiến thức về kế toán, quản lý, cơ sở dữ liệu, và ứng dụng CNTT), họ sẽ có cách thức tổ chức, điều hành phù hợp để hệ thống hoạt động hiệu quả (Laudon và Laudon, 2005; Ismail, 2007). Đồng thời, nhà quản lý cấp cao cũng sẽ là người trực tiếp tham gia vào việc ban hành các chính sách liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ trong HTTTKT nhằm đảm bảo TTKT đạt chất lượng, nếu nhà quản lý có sự hiểu biết về kế toán thì các chính sách ban hành sẽ khả thi hơn (Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự, 2015).

Để thực hiện tốt vai trò của quản lý một đơn vị, nhà quản lý không chỉ đơn thuần thực hiện công việc quản lý mà còn phải là một nhà quản lý uy tín (Hoffman và Frost, 2006; Simpson, 2007). Khi hành vi của nhà quản lý quá khác so với mong đợi của nhân viên, hậu quả không mong muốn có thể xảy ra và làm suy yếu hiệu quả làm việc của các cá nhân trong đơn vị đó (Subramaniam và cộng sự, 2010). Marques (2010) chỉ ra một số đặc điểm cần hội tụ trong một nhà quản lý ngày nay như đạo đức, liêm chính, trung thực và tin tưởng, có tầm nhìn, tôn trọng, niềm đam mê, cam kết, chính trực, sự tha thứ, lòng dũng cảm, tình yêu, truyền cảm hứng, và chấp nhận thay đổi. Danh tiếng của các nhà lãnh đạo cũng ảnh hưởng rất lớn đến mức độ trách nhiệm giải trình về các quyết định và hành động của họ (Hall và cộng sự, 2004). Do đó, để đạt được minh bạch trong tổ chức khu vực công, Aziz và cộng sự (2015) đã chỉ ra rằng cần tập trung phát triển các đặc điểm của nhà lãnh đạo phải đạt được.

Nghiên cứu của Ismail (2009) cũng khẳng định nhà quản lý cấp cao tác động đáng kể đến chất lượng HTTTKT thể hiện qua: Mức độ hỗ trợ của nhà quản lý; Khuyến khích sự tham gia

và phát triển thái độ tích cực của nhân viên đối với việc sử dụng HTTTKT; Đảm bảo đủ nguồn lực để thực hiện HTTTKT; và trình độ hiểu biết về HTTTKT và kế toán.

Với đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam, thủ trưởng đơn vị chính là nhà lãnh đạo, là người có quyền quyết định và chịu trách nhiệm cao nhất các vấn đề liên quan hoạt động của đơn vị. Quyền và trách nhiệm của nhà lãnh đạo đơn vị được quy định khá rõ trong các văn bản pháp luật của Việt Nam. Cụ thể, Luật kế toán số 88/2015/QH13, điều 50 quy định "thủ trưởng đơn vị có quyền và chịu trách nhiệm về tổ chức bộ máy kế toán, bố trí người làm kế toán; tổ chức, chỉ đạo thực hiện công tác kế toán ở đơn vị theo quy định, chịu trách nhiệm trực tiếp về hậu quả của những sai phạm do mà mình gây ra, chịu trách nhiệm liên đới đối với những sai phạm do người khác gây ra nhưng thuộc trách nhiệm quản lý của mình; và tổ chức kiểm tra kế toán trong nội bộ đơn vị". "Thủ trưởng đơn vị công còn phải có trách nhiệm trong việc quản lý, sử dụng ngân sách theo dự toán được giao, đánh giá kết quả thực hiện nhiệm vụ, bảo đảm hiệu quả, tiết kiệm, đúng chính sách, chế độ, tiêu chuẩn, định mức chi ngân sách" (Luật NSNN, 2015, điều 61). Điều 54 của Luật phòng, chống tham nhũng cũng quy định: "người đứng đầu đơn vị phải chịu trách nhiệm khi để xảy ra hành vi tham nhũng trong cơ quan, tổ chức, đơn vị do mình quản lý, phụ trách".

Qua phân tích các nghiên cứu lẫn thực tiễn cho thấy vai trò quan trọng của nhà lãnh đạo đối với minh bạch TTKT của đơn vị SNCL. Từ đó, giả thuyết thứ nhất được đặt ra:

H1: Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

(2) Sự am hiểu của nhân viên kế toán

Chất lượng và giá trị của nhân viên kế toán có vai trò quyết định trong quản lý tài chính công đối với sự phát triển đất nước, đặc biệt ở các quốc gia đang phát triển (United Nations, 1991). Theo lý thuyết HTTTKT, lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết thể chế, kế toán là đối tượng trực tiếp tham gia vào quá trình vận hành HTTTKT để tạo ra TTKT. Nếu nguồn nhân lực không đủ phẩm chất và năng lực phụ trách vị trí kế toán, kết quả chắc chắn là TTKT kém chất lượng (Okpala, 2012). Okpala (2012) khẳng định để đạt được minh bạch và trách nhiệm giải trình ở các quốc gia đang phát triển thì kế toán chuyên nghiệp là điều kiện tiên quyết.

Trong đó, để tổ chức thực hiện hệ thống kế toán thành công thì không thể thiếu vắng vai trò của kế toán trưởng (Ismail, 2007, 2009). Kế toán trưởng cũng được xem là một thành viên của ban lãnh đạo, chịu trách nhiệm trực tiếp trong việc tổ chức, điều hành lĩnh vực kế toán (Komala, 2012) và "hỗ trợ ban lãnh đạo trong việc lập kế hoạch và kiểm soát các hoạt động tài chính của đơn vị" (Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự, 2015). Để thực hiện tốt vai trò và trách nhiệm này, kế

toán trưởng thường được nghiên cứu thông qua sự hiểu biết về chuyên môn và kinh nghiệm về kế toán, HTTTKT, và năng lực quản lý (Jarvepaa và Ives, 1991; Ang và cộng sự, 2001; Mcleod và Shell, 2007; Laudon và Laudon, 2005; Noor Azizi, 2009, Komala, 2012). Khi kế toán trưởng hội tụ các tiêu chuẩn này sẽ có quan điểm tích cực, có xu hướng tiên phong, và tham gia phát triển HTTTKT kết hợp với CNTT để có thể cung cấp TTKT tốt nhất theo các yêu cầu sử dụng (Jarvenpaa và Ives, 1991). Dựa trên các nghiên cứu này cho thấy khái niệm về kế toán trưởng được đề cập theo hướng sự am hiểu của kế toán trưởng.

Đối tượng không kém phần quan trọng trong tổ chức, thực hiện HTTTKT là kế toán viên. Tương tự như kế toán trưởng, khái niệm về kế toán viên cũng được thể hiện qua sự am hiểu của kế toán viên về kiến thức chuyên môn của kế toán viên (Anderson và cộng sự, 1995; Ahire và cộng sự, 1996; Black và Porter, 1996). Bởi vì họ chịu trách nhiệm chính trong việc thu thập, lưu trữ, xử lý dữ liệu, và lập các BCKT, do đó sự am hiểu về chuyên môn kế toán là yêu cầu không thể thiếu đối với mỗi kế toán viên (Nguyễn Bích Liên, 2012). Các sai sót trong quá trình thực hiện công tác kế toán sẽ giảm đáng kể khi kế toán viên có trình độ chuyên môn nghiệp vụ cao, đặc biệt là khi thực hiện các bút toán kế toán ước tính phụ thuộc vào sự xét đoán của kế toán. Ngày nay vai trò của kế toán không chỉ dừng lại ở việc ghi chép và lập BCKT mà tập trung vào việc phân tích dữ liệu hỗ trợ nhà lãnh đạo đơn vị ra các quyết định có liên quan.

Đầu tư thích hợp cho nhân viên kế toán qua đào tạo, huấn luyện, cập nhật kiến thức là một trong những cách thức nâng cao chất lượng TTKT. Việc thiếu đào tạo và cập nhật kiến thức sẽ gây ra những thiệt hại nghiêm trọng và ảnh hưởng xấu đến chất lượng thông tin (Anderson và cộng sự, 1995; Ahire và cộng sự, 1996; Black và Porter, 1996). Đơn vị với những chính sách phát triển nhân lực hợp lý sẽ giúp nâng cao sự hợp tác, lòng trung thành, và sự thỏa mãn của nhân viên.

Thêm vào đó, nhà quản lý phát huy giá trị đạo đức, cung cấp tầm nhìn rõ ràng, nhiệm vụ, và thái độ tích cực đến nhân viên của mình có thể thúc đẩy trách nhiệm giải trình của các nhân viên trong khu vực công (Aziz và cộng sự, 2015). Xuất phát từ kết quả nghiên cứu của Aziz và cộng sự (2015) giúp nhận diện và đặt ra giả thuyết của 02 mối quan hệ về vai trò của nhà quản lý đối với nhân viên. Trước hết là nhà lãnh đạo đơn vị tác động đến kế toán trưởng và thứ hai là kế toán trưởng tác động đến kế toán viên vì theo Komala (2012) kế toán trưởng cũng là một thành viên của ban quản lý với phạm vi quản lý trực tiếp là bộ máy kế toán của đơn vị.

Qua những nhận định về vai trò của nhân viên kế toán đối với minh bạch TTKT ở trên, nhân tố nhân viên kế toán được tách thành 02 nhân tố thành phần đó là kế toán trưởng và kế toán viên. Kế toán trưởng và kế toán viên được tiếp cận theo hướng sự am hiểu chuyên môn. Bên

cạnh đó, các nghiên cứu trước cho thấy người quản lý cũng có tác động đến nhân viên của họ. Từ đây các giả thuyết được đặt ra như sau:

H2a: Sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

H2b: Sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

H3: Sự am hiểu của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán trưởng trong đơn vị SNCL tại Việt Nam.

H4: Sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên trong đơn vị SNCL tại Việt Nam.

(3) Cơ sở hạ tầng kế toán

Phần cứng: là các thiết bị được sử dụng để xử lý thông tin và lưu trữ dữ liệu, chẳng hạn như máy tính, máy in, máy Fax, bàn phím, màn hình máy tính. Đặc biệt, hệ thống máy tính có vai trò quan trọng trong việc trợ giúp xử lý kế toán nhanh chóng và chính xác hơn, từ đó có thể cung cấp thông tin kế toán được kịp thời hơn (Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự, 2015).

Phần mềm: Phần mềm là một bộ các chương trình được kết hợp với phần cứng để xử lý dữ liệu (Wisna, 2015). Việc ứng dụng phần mềm vào trong công tác kế toán giúp nâng cao khả năng thu thập, xử lý, lưu trữ dữ liệu hiệu quả hơn, và điều này sẽ làm cho TTKT có chất lượng hơn (Xu, 2003). Thêm vào đó, áp dụng CNTT làm gia tăng đáng kể khả năng và năng lực làm việc của kế toán trong việc xử lý thông tin (Xu, 2003). Theo Anita và cộng sự (1999) thực hiện công tác kế toán trên phần mềm có nhiều ưu điểm so với kế toán thủ công, cụ thể là: (1) Các sai sót được giảm thiểu; (2) hệ thống kế toán hoạt động hiệu quả hơn vì tránh được sự trùng lắp giữa các phần hành kế toán khác nhau do việc chia sẻ dữ liệu/ thông tin kém; (3) Tiết kiệm được chi phí vì hạn chế việc sử dụng giấy tờ trong hệ thống kế toán.

Mỗi đơn vị tùy thuộc vào năng lực tài chính, nguồn nhân lực, quy mô, đặc điểm hoạt động…sẽ tổ chức HTTTKT một cách thủ công, hay kết hợp máy tính và áp dụng PMKT ở những mức độ khác nhau (Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự, 2015). Việc trang bị phần cứng và phần mềm phù hợp sẽ hỗ trợ HTTTKT hoạt động hiệu quả và kết quả là tạo ra TTKT chất lượng (Nicolau, 2000; Fitrios, 2016).

Công nghệ truyền thông: là một hệ thống kết nối cho phép chia sẻ dữ liệu giữa các máy tính, chẳng hạn như Wifi, mạng Wan, Intranet … (Wisna, 2015). Hệ thống mạng, điển hình như Internet rất cần thiết và hữu ích cho việc lưu chuyển thông tin giữa các bộ phận trong một tổ chức. Khi HTTTKT có mức độ tích hợp thông tin cao hơn với các hệ thống khác trong tổ chức sẽ tạo ra được thông tin đầu ra có chất lượng hơn (Sacer và Oluic’, 2006). Krzykowski

(2012) cũng khẳng định, một trong những nhân tố hỗ trợ các chính sách minh bạch đó là sự kết hợp của máy tính và Internet.

Trên nền tảng của lý thuyết thể chế và lý thuyết ngẫu nhiên, những nhân tố thuộc cơ sở hạ tầng kế toán này chính là những nội lực của đơn vị quyết định sự thay đổi trong việc tổ chức HTTTKT của đơn vị để tạo ra TTKT chất lượng và công bố TTKT sẵn có đến các đối tượng sử dụng (Nogueira và Jorge, 2016; Xu và cộng sự, 2003; Abdallah, 2013; Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013).

Từ những phân tích này khẳng định mức độ đáp ứng của các thiết bị phần cứng, phần mềm và công nghệ truyền thông giữ vai trò quan trọng đối với minh bạch TTKT. Trên cơ sở đó các giả thuyết được đặt ra như sau:

H5a: Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

H5b: Mức độ đáp ứng của phần mềm có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

H5c: Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

(4) Đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị

Văn hóa của một tổ chức là một trong những nhân tố chủ chốt tạo nên sự khác biệt giữa các tổ chức và mang lại lợi thế cạnh tranh cho mỗi tổ chức. Nó có sức mạnh vô hình điều khiển mọi thành viên trong tổ chức hành động cùng hướng đến mục tiêu chung (Sari, 2017). Barney (1986), Joyce và cộng sự (1982), và Lund (2003) cũng khẳng định sự hiểu biết về văn hoá tổ chức được xem là một trong những cách thức quan trọng nhất định hình hành vi của nhân viên để có thể mang lại hiệu quả cao nhất của tổ chức.

Định nghĩa về văn hoá tổ chức vẫn đang là một chủ đề được tranh luận rộng rãi hiện nay. Các nhà nghiên cứu trong các lĩnh vực khác nhau đã đưa ra nhiều quan điểm văn hoá tổ chức khác nhau (Schein, 1983; Panagiotis và cộng sự, 2014). Theo Sari (2017), văn hoá tổ chức thể hiện các quy chuẩn và giá trị của môi trường làm việc trong một tổ chức. Nó cũng được xem là các giả định (Assumptions) được hình thành trong một tổ chức để giải quyết các vấn đề phát sinh bên trong cũng như bên ngoài và được phổ biến đến toàn thể các thành viên trong tổ chức (Schein, 2010). Văn hóa có khi được thể hiện thông qua việc trao đổi kiến thức trong giao tiếp, hoặc đơn giản chỉ là quan sát để hình thành thái độ và hành vi của nhân viên (Nusa, 2015). Trong khi đó, Chaffey (2011) cho rằng văn hoá tổ chức là một khái niệm bao gồm các giá trị (values), các nguyên tắc bất thành văn (unwritten rules) và các giả định (Assumptions) được chia sẻ trong tổ chức. Schermerhorn và cộng sự (2012) cũng định nghĩa tương tự, văn hoá tổ

chức là hệ thống các hành động chia sẻ (actions), giá trị (values), và niềm tin (beliefs) phát triển và hướng dẫn hành vi của các thành viên trong một tổ chức. Hay nó là các giá trị (values), nguyên tắc (principles), truyền thống (traditions), và cách thức giải quyết vấn đề đã ảnh hưởng đến hành động của các thành viên tổ chức (Robbins và Coulter, 2007). Văn hoá tổ chức là các giả định (assumption), niềm tin (beliefs), quy chuẩn (norrms) và giá trị (values) mà các thành viên của tổ chức chia sẻ (Newstrom, 2002). Văn hoá tổ chức cũng có thể là những gì mà nhân viên cảm nhận và cách nhận thức này tạo thành niềm tin, giá trị, và mong đợi của nhân viên về tổ chức (Wisna, 2015).

Một cách khái quát theo Schein (2010), Armstrong (2005), Robbins và cộng sự (2009), văn hoá tổ chức gồm 05 thành phần: (1) các giá trị- là cơ sở của niềm tin, tinh thần, và động lực để điều hướng, kiểm soát hình vi của con người; (2) các quy chuẩn- các thành viên hành xử theo hướng dẫn của tổ chức theo các nguyên tắc bất thành văn; (3) các quy định- là những quy định về tổ chức hệ thống và các thủ tục trong tổ chức; (4) các giả định cơ bản: là những thông lệ cơ bản về cách thức giải quyết các vấn đề của tổ chức; và (5) sự ổn định- mức độ các hoạt động của tổ chức đang hướng đến là duy trì tình trạng hiện có thay vì thay đổi. Trong khi đó, văn hoá tổ chức theo Van Muijen và cộng sự (1999) được đo lường qua 04 chiều: định hướng đổi mới (innovation orientation), định hướng các quy định (rules orientation), định hướng mục tiêu (goal orientation), và định hướng hỗ trợ (support orientation).

Theo lý thuyết thể chế, các quy tắc được thiết lập trong một tổ chức sẽ được chấp nhận bởi các cá nhân trong tổ chức đó và các cá nhân này hành động theo các nguyên tắc đó (Nogueira và Jorge). Dựa trên lý thuyết ngẫu nhiên, Otley (2016) cũng khẳng định rằng văn hoá tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đến thay đổi hành vi của nhân viên trong một tổ chức. Do đó, một đơn vị có văn hoá tổ chức vững mạnh khi được xác định rõ ràng, củng cố sự hiểu biết chung về những gì là quan trọng đối với đơn vị đó, và có sự hỗ trợ của nhà quản lý cũng như toàn thể nhân viên. Văn hoá tổ chức góp phần rất lớn vào sự thành công của một tổ chức bằng cách tạo ra sự hiểu biết về cách mà nhân viên phải hành xử. Theo Rue và Byars (2007) văn hóa tổ chức vững mạnh khi: (1) Các thành viên tổ chức chia sẻ giá trị và niềm tin làm thế nào để mang lại thành công cho đơn vị; (2) Các thành viên tổ chức có chung niềm tin về cách thức để mang lại thành công nhất; (3) Các bộ phận khác nhau của tổ chức có những niềm tin giống nhau về cách thức làm việc để thành công; và (4) Mọi hoạt động hằng ngày được tổ chức tốt và nhất quán với mục đích của đơn vị (Wisna, 2015).

Theo mô hình quản trị công mới, giá trị văn hoá của tổ chức phù hợp với bối cảnh quốc gia tác động tích cực đến vai trò của nhà nước trong mối quan hệ với công dân của quốc gia đó, và điều này góp phần nâng cao minh bạch, trách nhiệm giải trình của các cơ quan nhà nước

(Kickert, 1997; Pollitt và Bouckaert, 2000; Torres, 2004). Trong từng đơn vị, Nusa (2015), Romney và Steinbart (2009), Flamholtz (1983), Goddard (1997), Chia (1995) đều khẳng định tổ chức thực hiện và phát triển HTTTKT phụ thuộc rất nhiều vào văn hoá tổ chức. Một HTTTKT tốt sẽ không thể thiếu sự hỗ trợ của văn hoá tổ chức và nguồn nhân lực đầy đủ (Nusa, 2015). Việc xác định và hiểu biết về ý nghĩa, quy chuẩn (norms), quyền lực (power) trong các tổ chức là một cân nhắc quan trọng khi xây dựng và triển khai một HTTTKT (Indeje và Zheng 2010). Sự hài hòa, đồng thuận về hành vi của các thành viên tổ chức ảnh hưởng trực tiếp đến quá trình vận hành HTTTKT (Cabrera và cộng sự, 2001). Nhân tố văn hóa sẽ tạo nên thái độ phản ứng của nhân viên là chống đối hay sẵn sàng hợp tác khi đơn vị tổ chức hoặc phát triển chương trình hay chính sách nâng cao minh bạch TTKT, chẳng hạn như chuyển đổi ứng dụng, phát triển CNTT vào trong công tác kế toán, hay phát triển trang Web để công bố thông tin và cung cấp các dịch vụ công trực tuyến (Torres, Pina, và Royo, 2005; Torres, Pina, và Acerete, 2006) và công bố công khai TTKT (Pina, Torres, và Royo, 2007; Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013). Một khi nhân viên có thái độ tích cực thì việc chuyển đổi sẽ diễn ra nhanh hơn, quá trình vận hành HTTTKT sẽ diễn ra suôn sẻ hơn và lỗi sai sót cũng sẽ giảm thiểu (Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự, 2015). Nên khi một đơn vị có văn hóa khuyến khích nâng cao chất lượng thông tin, nhân viên trong tổ chức đó sẽ nỗ lực hơn để đảm bảo chất lượng thông tin so với những người làm việc trong một đơn vị không chú trọng vào vấn đề này (Xu và cộng sự, 2003).

Trong phát triển hệ thống, văn hoá tổ chức cũng có thể có ảnh hưởng tích cực đến sự phát triển thành công của HTTTKT (Stair và Reynolds, 2010; Wisna, 2015). Các nhà thiết kế HTTTKT khi thiết kế HTTTKT cho một tổ chức không thể thay đổi các quy chuẩn đã trở thành văn hoá trong tổ chức (Azhar Susanto, 2004).

Xây dựng văn hoá tổ chức gắn liền với đạo đức là một trong những nhân tố quan trọng quyết định thành công hay thất bại trong thay đổi (Jonhston, 1987; Hackney và Mcbride, 1995). Nó cũng là chìa khoá gắn kết và thống nhất giữa các mục tiêu của tổ chức, giá trị cá nhân, niềm tin và hành vi cá nhân (Badaracco và Ellsworth, 1991) và ảnh hưởng trực tiếp đến hoạt động tổ chức, khuyến khích các cán bộ công chức cam kết thực hiện các hoạt động có đạo đức. Các đơn vị công sử dụng NSNN để thực hiện quản lý và cung cấp dịch vụ công cho xã hội thì việc khuyến khích hành vi đạo đức trong mỗi cán bộ công chức, viên chức trong mỗi đơn vị rất cần thiết cho việc thiết lập các mối quan hệ niềm tin.

Một đơn vị muốn xây dựng văn hoá tổ chức tốt cần được đặt nền móng và sự cam kết mạnh mẽ từ nhà quản lý cấp cao (thủ trưởng) (Nguyễn Bích Liên, 2012). Nhà quản lý có vai trò quan trọng trong việc tạo ra một nền văn hóa phù hợp với đặc điểm tổ chức thực hiện HTTTKT của đơn vị (Wang và Yeoh, 2009). Văn hóa của đơn vị là hoài bão, triết lý hoạt động do thủ trưởng

đơn vị đưa ra, nhằm ấn định cách hành xử, cách giải quyết công việc của các thành viên trong tổ chức, hướng dẫn, điều chỉnh tư duy và hành động của các nhân viên, là chất kết dính giữa các phòng ban, tạo sự ràng buộc giữa các nhân viên trong một tổ chức (Nguyễn Bích Liên, 2012). Mối quan hệ giữa văn hoá tổ chức và nhà quản lý cũng được khẳng định qua nghiên cứu Schein (2010), Robbins (2009), Rue và Byars (2007), Indeje và Zheng (2010), Kendall và Kendall (2008).

Từ những phân tích ở trên, ba giả thuyết kế tiếp được đặt ra như sau:

H6: Đặc điểm văn hoá tổ chức tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

H7: Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị.

H8a: Đặc điểm văn hoá tổ chức có tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán trưởng.

H8b: Đặc điểm văn hoá tổ chức có tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên.

(5) Đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị

Cơ cấu tổ chức là sự phân quyền và trách nhiệm cho các bộ phận và các cá nhân trong một đơn vị (Nusa, 2015; Xu và cộng sự, 2003). Một cách rõ ràng hơn, cơ cấu tổ chức là sự sắp xếp công việc, phân công lao động giữa các cá nhân, bộ phận trong một tổ chức và cùng phối hợp hài hòa với nhau nhằm đạt được các mục tiêu chung của đơn vị (Robbins, 2003; Nagarajan, 2005; Lussier, 2008; Starling, 2008). Đồng với các quan điểm trên, Dalton và cộng sự (1980) nhận định cơ cấu tổ chức tác động mạnh đến hành vi của các thành viên và hiệu suất hoạt động của tổ chức thông qua việc thiết lập quyền lực, cách thức tổ chức thực hiện các hoạt động trong một tổ chức. Như vậy, hầu hết các định nghĩa về cơ cấu tổ chức thể hiện mô hình và mối quan hệ tồn tại giữa các bộ phận, cũng như cách thức làm việc của một tổ chức chứ không phải là một đặc tính duy nhất (Dalton và cộng sự, 1980).

Một cách tổng quát, theo Robbins và cộng sự (2009); Schermerhorn (2011); McShane và Glinow (2005); Nusa (2015), cơ cấu tổ chức gồm tổ chức chuyên môn hóa công việc (work specialization), chuyên môn hóa phòng ban (departmentalization), hệ thống phân cấp (chain of command), tầm hạn quản lý (span of control), tổ chức đơn vị theo hình thức tập trung hay phân cấp (centralization và decentralization), và chính thức hoá (formalization). Một cách xác định khác, cơ cấu tổ chức là chuyên môn hoá (specialization), (2) tiêu chuẩn hóa (standardization), (3) chính thức hoá (formalization), (4) tập trung hoá (centralization), (5) cấu trúc tổ chức (configuration) (Pugh và cộng sự, 1968).

Cơ cấu tổ chức là một nhân tố quyết định sự thành công của HTTTKT (Nusa, 2015; Wilkinson và cộng sự, 1999; Stair và Reynolds, 2011). Mối quan hệ này được thể hiện thông

qua hai thành phần đó chuyên môn hóa công việc và hệ thống kiểm soát của đơn vị (Nusa, 2015). Theo Xu (2003), một đơn vị có cơ cấu tổ chức tốt khi có sự phân công hợp lý giữa các bộ phận, giữa các nhân viên sẽ góp phần đảm bảo chất lượng dữ liệu trong HTTTKT nhờ vào sự kiểm soát lẫn nhau giữa giữa các bộ phận và các nhân viên. Hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động hiệu quả có khả năng ngăn chặn những sai sót về thủ tục, đo lường, bóp méo thu nhập, cũng như khả năng hạn chế những rủi ro tiềm tàng của hoạt động kinh doanh và các chiến lược ảnh hưởng đến việc lập báo cáo để có thể cung cấp BCKT minh bạch (Doyle và cộng sự, 2007; Brown và cộng sự, 2008). Trên nền tảng lý thuyết ngẫu nhiên, Lawrence và Lorsch (1967) và Otley (20160 cũng kết luận tương tự. Theo Lawrence và Lorsch (1967), các quy trình tổ chức nội bộ hiệu quả phụ thuộc đáng kể vào sự thay đổi trong cơ cấu tổ chức của đơn vị. Mỗi tổ chức có một HTTTKT phụ thuọc vào đặc điểm của tổ chức đó (Otley, 2016).

Mô hình cơ cấu tổ chức phản ánh quan điểm và phong cách lãnh đạo của nhà quản lý cấp cao của đơn vị đó. Nhà quản lý cấp cao có vai trò quyết định tổ chức bộ máy, tổ chức công việc, phân bổ lao động, và nguồn lực tài chính để đảm bảo bộ máy vận hành hiệu quả (Sari, 2017). Trong nghiên cứu của Rapina (2014) cũng khẳng định khi các nhà quản lý thực hiện phát triển hoặc thay đổi cơ cấu tổ chức, có nghĩa rằng lúc này họ đang tham gia vào thiết kế tổ chức, một quá trình liên quan gồm 04 nhân tố chính, đó là: phân công lao động và phòng ban theo chuyên môn hóa, phân cấp trong tổ chức, và xác định tầm hạn quản lý.

Những xem xét ở trên dẫn đến các giả thuyết được đề xuất như sau:

H9: Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

H10: Đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam.

(6) Mức độ tự chủ tài chính

Khả năng tài chính cũng được xem là một trong những nhân tố quyết định nội dung thông tin công bố trong khu vực công đã được khẳng định qua nhiều nghiên cứu (như Baber, 1983; Ingram, 1984; Giroux và Deis, 1993; Evans và Patton, 1987; Robbins và Austin, 1986; Cheng, 1992; Laswad, Fisher, và Oyelere, 2005). Ngay cả khi nghiên cứu ở cấp độ quốc gia, nhiều nghiên cứu cũng kết luận nhân tố tài chính có ảnh hưởng lớn đến minh bạch, cụ thể ở những nước có nguồn lực tài chính mạnh hơn, năng lực kỹ thuật lớn hơn thì cung cấp BCKT minh bạch hơn so với các nước có khả năng tài chính kém (Bastida và Benito, 2007; Grigorescu, 2003; Rosendorff và Vreeland, 2006). Sự tác động của nhân tố đặc điểm tài chính đến minh bạch TTKT của các đơn vị công được giải thích bởi nhiều lý do sau đây:

- Một trong những nguyên nhân cốt lõi đầu tiên là do các đơn vị công nhận NSNN, các khoản tài trợ, viện trợ để quản lý hay cung cấp dịch vụ công cho xã hội, do đó, dưới áp lực kiểm soát cũng như nhằm tạo sự tin tưởng từ cơ quan nhà nước, các tổ chức, cá nhân tài trợ, viện trợ, và công dân về việc sử dụng nguồn lực công phù hợp với nhiệm vụ được giao, buộc các đơn vị công phải công bố thông tin tự nguyện và minh bạch (Ingram, 1984; Robbins và Austin, 1986, Ingram và DeJong, 1987; Copley, 1991). Ingram (1984), Baber (1983) cũng khẳng định, nhân tố này được đề cập đến khi nghiên cứu về công bố TTKT bởi vì nó là một thành phần không thể tách rời của tính đáng tin cậy về tài chính của đơn vị công với bên ủy nhiệm, và thể hiện khả năng của đơn vị công trong việc đáp ứng các cam kết thực hiện (Giroux và Deis, 1993). Các nhà quản lý công cung cấp thông tin minh bạch hơn sẽ giảm thiểu bất đối xứng thông tin và xung đột lợi ích giữa bên ủy nhiệm và bên đại diện (Baber và Gore, 2006; Baber và cộng sự, 1986; Gore, 2004; Zimmerman, 1977; Ingram và DeJong, 1987; Copley, 1991).
- Thứ hai, từ quan điểm của lý thuyết đại diện, Zimmerman (1973) và Baber (1983) nhận thấy các đơn vị cung cấp dịch vụ công cho số lượng lớn người dân thường là đơn vị có quy mô lớn với nguồn lực tài chính mạnh. Điều này dẫn đến đơn vị phải đối mặt với áp lực cao hơn để giải trình về việc quản lý và sử dụng nguồn lực công đó (Guillamón và cộng sự, 2011). Đơn vị cũng có khuynh hướng công bố TTKT nhiều hơn bởi đối tượng có nhu cầu sử dụng thông tin của đơn vị nhiều hơn và đa dạng hơn (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013). Kết quả nghiên cứu của Lê Trường Vinh và Hoàng Trọng (2008) một lần nữa giúp khẳng định đơn vị có quy mô càng lớn thì càng có nhiều nhà đầu tư hơn và thu hút sự chú ý nhiều hơn từ các nhà phân tích nên đơn vị phải cung cấp nhiều thông tin và minh bạch hơn so với các DN có quy mô nhỏ.
- Thứ ba, từ quan điểm của lý thuyết thể chế và lý thuyết ngẫu nhiên, thực hiện minh bạch đòi hỏi phải có nguồn nhân lực và cơ sở hạ tầng phù hợp (Guillamón và cộng sự, 2011). Những đơn vị có năng lực về tài chính sẽ có điều kiện và chủ động trong việc tuyển dụng nhân sự đủ về mặt số lượng lẫn chất lượng và đầu tư cơ sở hạ tầng phù hợp (García và García-García, 2010).
- Những đơn vị hoạt động hiệu quả, tình hình tài chính tốt, nhà quản lý sẽ sẵn sàng cung cấp thông tin minh bạch hơn nhằm xây dựng niềm tin, danh tiếng của đơn vị (Michaelowa và Borrmann, 2006), hoặc để thu hút được nhiều hơn các khoản tài trợ, viện trợ, và đầu tư (Cheung và cộng sự, 2007).

Tại Việt Nam, năng lực tài chính của đơn vị SNCL thể hiện qua mức độ tự chủ tài chính. Các mức độ tự chủ tài chính của đơn vị SNCL theo quy định của cơ chế tài chính hiện nay gồm:

(1) tự bảo đảm chi thường xuyên và chi đầu tư; (2) tự đảm bảo chi thường xuyên; (3) tự bảo đảm một phần chi thường xuyên; và (4) do Nhà nước bảo đảm chi thường xuyên.

Qua tổng quan lý thuyết cho thấy khi đơn vị có mức độ tự chủ tài chính cao sẽ thúc đẩy công bố thông tin minh bạch hơn. Theo đó, giả thuyết được đề xuất như sau:

H11: Mức độ tự chủ tài chính có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

(7) Biến kiểm soát - Hình thức công bố TTKT

Theo lý thuyết thông tin hữu ích, lý thuyết thông tin bất cân xứng, lý thuyết tín hiệu, BCKT chỉ hữu ích khi cung cấp thông tin hỗ trợ cho việc ra quyết định với nhiều mục đích khác nhau (García và García-García, 2010), vì vậy người sử dụng thông tin bên ngoài không nên gặp bất kỳ trở ngại nào trong việc tiếp cận TTKT và những người chịu trách nhiệm thực hiện NSNN buộc phải có trách nhiệm giải trình (Glynn, 1985). Vì mục đích đó, TTKT nên được công bố trên các trang Web của đơn vị để tạo TTKT sẵn có nhằm làm giảm chi phí truyền thông, tạo sự linh hoạt trong việc tiếp cận thông tin của người sử dụng bất kể họ ở đâu và khi nào cần sử dụng thông tin (CICA, 1999; FASB, 2000; IASB, 1999; IFAC, 1998, García và García-García, 2010). Thêm vào đó, Websites còn làm gia tăng tần suất công bố thông tin (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2006), làm tăng tính kịp thời, và sự phù hợp của thông tin (Dawes, 2010). Hình thức công bố này còn tạo cơ hội cho sự tham gia giám sát của công chúng, giảm tham nhũng, và gia tăng trách nhiệm giải trình của các đối tượng có liên quan (Bertot và cộng sự, 2010; Fung, 2006; Margetts, 2006). Chính vì vậy, sử dụng Internet để thúc đẩy minh bạch TTKT là hoàn toàn hợp lý (Jaeger và Bertot, 2010) và công khai thông tin trên Websites được xem như là một đại diện cho mức độ minh bạch trong các hoạt động và quyết định của đơn vị công (Armstrong, 2011). Nhận thức được sự hữu ích này, trong thời gian gần đây, chính phủ của nhiều quốc gia đã rất nỗ lực trong việc phát triển chương trình "chính phủ điện tử", cụ thể là thiết lập Websites nhằm công khai hóa các thủ tục hành chính, các hướng dẫn, dịch vụ cung cấp, lẫn TTKT của đơn vị công (García và García-García, 2010). Thực tiễn này cũng được chứng minh trên cơ sở lý thuyết minh bạch rằng việc công bố thông tin công khai trên Internet sẽ đảm bảo "tự do thông tin" và "quyền để biết" của người sử dụng thông tin (Fenster, 2015).

Tuy nhiên, việc áp dụng hình thức công bố thông tin trên Websites tại các đơn vị công vẫn còn rất hạn chế, đặc biệt là các quốc gia có nền kinh tế đang phát triển và kém phát triển. Relly và Sabharwal (2009) khẳng định Chính phủ điện tử (E-Government) không ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch thông tin tại các nước không có sự phát triển mạnh về chính phủ điện tử, do đó, công bố thông tin không phụ thuộc nhiều vào chính phủ điện tử. Tại Việt Nam, đơn vị công có

nhiều cách thức để công bố TTKT. Theo quy định của Luật NSNN số 83/2015/QH13, Luật phòng chống tham nhũng số 55/2005/QH11, Nghị định 192/2004/QĐ-TTg, Luật kế toán, chế độ kế toán HCSN theo TT107/2017/TT-BTC, đơn vị SNCL có thể lựa chọn một hoặc một số hình thức trong bảy hình thức công khai BCKT. Trong các hình thức này, hình thức công bố TTKT trên trang Web không mang tính bắt buộc mà đơn vị được quyền lựa chọn. Đồng thời theo kết quả thống kê công bố vào năm 2018 cho thấy các đơn vị SNCL sử dụng Internet hay Websites để công bố thông tin hay cung cấp dịch vụ chiếm tỷ trọng rất nhỏ (Cục thống kê, 2018). Vì lý do trên, luận án này sẽ kiểm tra liệu rằng có hay không công bố TTKT trên Websites có tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam, và xem nhân tố hình thức công bố thông tin như một biến kiểm soát. Về cơ bản, biến kiểm soát này cũng được phân tích tương tự như một biến độc lập nhưng vì khả năng tác động của hình thức công bố thông tin trên Internet đến minh bạch TTKT với phạm vi nghiên cứu là đơn vị SNCL tại Việt Nam khó xảy ra nên nghiên cứu này xem nó là biến kiểm soát trong mô hình để không nhằm mục đích tập trung nghiên cứu mà chỉ sử dụng để kiểm soát mức độ giải thích của nó đến biến phụ thuộc (minh bạch TTKT) (Nguyễn Đình Thọ, 2013). Về mặt lý thuyết biến kiểm soát là một giải thích thay thế hay bổ sung cùng các biến độc lập khác cho biến thiên của biến phụ thuộc. Nếu biến này không có ý nghĩa thống kê thì các biến độc lập khác trong mô hình nghiên cứu càng có giá trị quan trọng hơn trong việc giải thích cho biến phụ thuộc, còn nếu nó có ý nghĩa thống kê thì nó đóng vai trò giải thích bổ sung cho biến phụ thuộc (Nguyễn Đình Thọ, 2013).

Vì nhân tố này được xem là biến kiểm soát trong mô hình nên không đặt ra giả thuyết nghiên cứu cho nhân tố này.

3.3.2. Mô hình nghiên cứu

Trên cơ sở phân tích các mô hình nghiên cứu trước (đã trình bày ở mục 2.4.1) cho thấy mỗi mô hình nghiên cứu trước chỉ xác định một số ít nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT. Do đó, việc nhận diện các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam không thể dựa trên một mô hình nghiên cứu duy nhất mà phải kết hợp nhiều mô hình nghiên cứu trước và các lý thuyết nền có liên quan. Qua việc tổng kết lý thuyết (đã trình bày ở mục 2.4.2), tác giả đã nhận diện được 10 nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT gồm: nhà lãnh đạo, kế toán trưởng, kế toán viên, phần cứng, phần mềm, và công nghệ truyền thông, văn hoá tổ chức, cơ cấu tổ chức, mức độ tự chủ tài chính, và hình thức công bố TTKT.

Trong bước phân tích chi tiết về mối quan hệ giữa các nhân tố bên trong đơn vị được nhận diện ở trên kết hợp với nghiên cứu bối cảnh đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam đã giúp

khẳng định lại 10 nhân tố này cũng có tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL và một số mối quan hệ giữa các nhân tố này cũng đã được nhận diện. Từ đó 15 mối quan hệ giữa các nhân tố này cũng được đề xuất qua 15 giả thuyết (đã trình bày ở mục 3.3.1). Trên cơ sở này một mô hình nghiên cứu sơ bộ cùng các giả thuyết nghiên cứu được đề xuất (sơ đồ 3.1).

Tuy nhiên, đơn vị SNCL ở Việt Nam có nhiều điểm đặc thù so với khu vực tư cũng như khu vực công trên thế giới. Sự khác biệt ở đây chính là do các quy định về cơ cấu tổ chức nói chung và cơ chế quản lý tài chính nói riêng. Điển hình như **cơ cấu tổ chức** của đơn vị công có sự chi phối đáng kể từ Nhà nước, không hoàn toàn do đơn vị quyết định giống như DN. **Văn hoá tổ chức** đơn vị SNCL cũng mang tính tuân thủ và quyền lực cao, **nhà lãnh đạo** chi phối đáng kể đến văn hoá tổ chức của đơn vị chứ không đơn thuần mối quan hệ hai chiều như trong bộ máy tổ chức của DN. Tuy nhiên, việc quản lý của nhà lãnh đạo lại bị chi phối bởi cơ quan quản lý cấp trên. **Mức độ đáp ứng của cơ sở hạ tầng kế toán (thiết bị phần cứng, phần mềm và công nghệ truyền thông**) cũng bị ảnh hưởng bởi cơ chế quản lý tài chính công. Mức độ quyền tự quyết định các hoạt động, tổ chức bộ máy, thu chi tài chính của đơn vị SNCL hoàn toàn bị chi phối bởi **mức độ tự chủ tài chính** của đơn vị SNCL. Do đó, mặc dù về mặt lý thuyết các nhân tố bên trong đơn vị này có thể được xác định có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam nhưng trên thực tế liệu chúng có thực sự tác động và tác động ở mức độ như thế nào?. Để trả lời cho những câu hỏi này cần phải thực hiện bước nghiên cứu định tính khảo sát ý kiến chuyên gia nhằm điều chỉnh các nhân tố cho phù hợp. Hơn nữa những đặc thù này sẽ có thể ảnh hưởng đáng kể đến việc lựa chọn thang đo các khái niệm nghiên cứu trong khu vực công (sẽ trình bày mục 3.3.3).

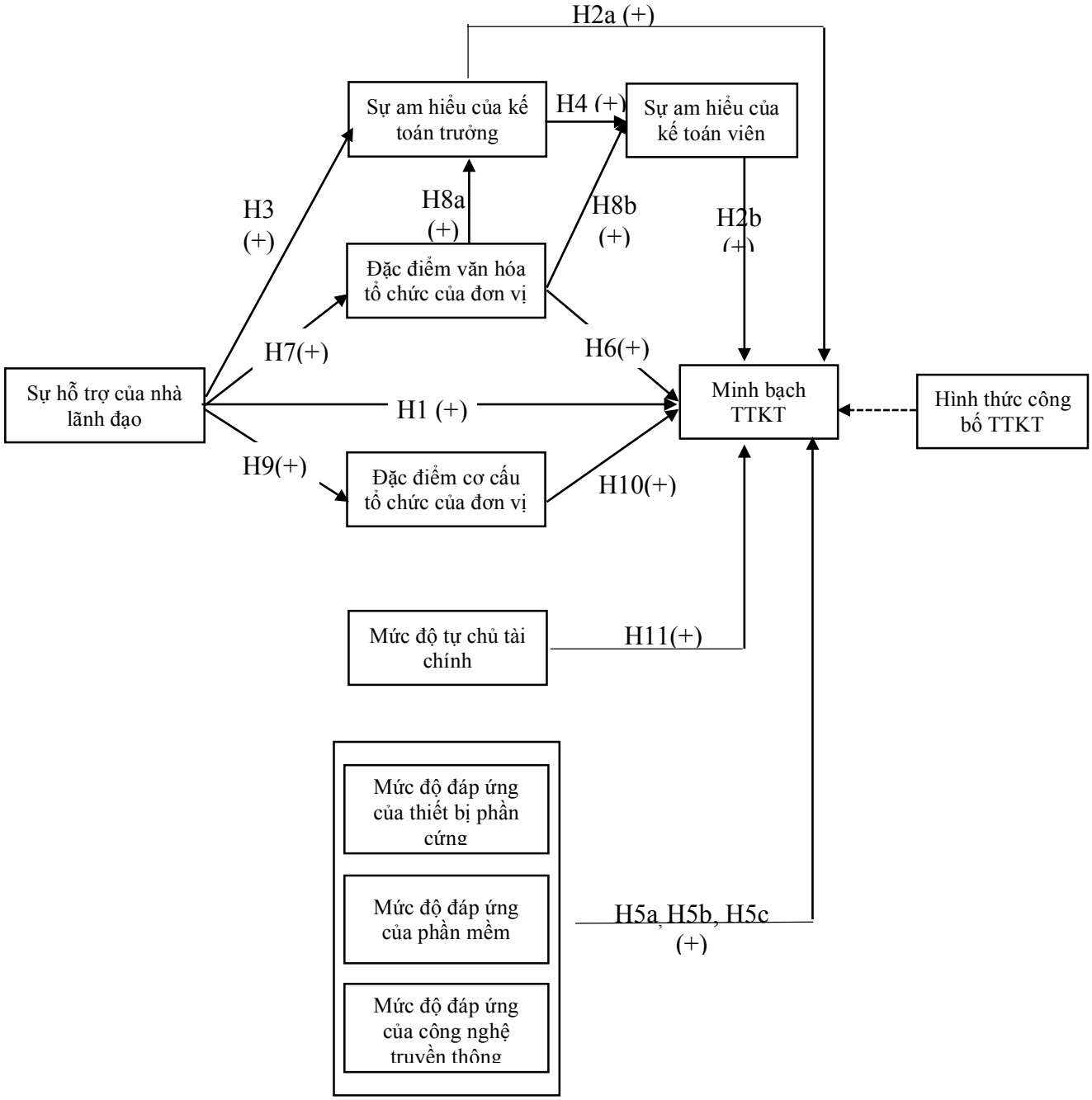
Như vậy, qua tổng kết nghiên cứu và phân tích đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam tác giả đã xác định 10 nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL và 15 giả thuyết nghiên cứu liên quan từ đó xây dựng được mô hình nghiên cứu sơ bộ. Tuy nhiên, tác giả sẽ thực hiện nghiên cứu định tính thông qua phỏng vấn chuyên gia để xác nhận lại các nhân tố đã được nhận diện này, mối quan hệ giữa các nhân tố cùng với thang đo của các khái niệm nghiên cứu này có thực sự phù hợp với bối cảnh nghiên cứu là đơn vị SNCL của Việt Nam hay không. Mô hình nghiên cứu sơ bộ được trình bày tại sơ đồ 3.1.

Mô hình nghiên cứu sơ bộ trình bày tại sơ đồ 3.1 có dạng mô hình cấu trúc tuyến tính SEM gồm có 02 phần: mô hình đo lường và mô hình cấu trúc. Trong đó:

Mô hình đo lường thể hiện mối quan hệ giữa các biến đo lường (biến quan sát) của các khái niệm nghiên cứu trừu tượng (biến tiềm ẩn). Trong mô hình nghiên cứu đề xuất có chứa 09 khái niệm nghiên cứu trừu tượng gồm: minh bạch TTKT (65 biến quan sát), sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo (7 biến quan sát), sự am hiểu của kế toán trưởng (6 biến quan sát), sự am hiểu của kế toán

viên (4 biến quan sát), mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng (4 biến quan sát), mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm (4 biến quan sát), mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông (4 biến quan sát), đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị (42 biến quan sát), đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị (15 biến quan sát).

Sơ đồ 3.1: Mô hình nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam



Mô hình cấu trúc: thể hiện mối quan hệ giữa các khái niệm nghiên cứu thông qua các giả thuyết nghiên cứu. Dựa trên phâ tích ở mục 3.3.1, mô hình cấu trúc này gồm có 15 giả thuyết nghiên cứu và 01 biến kiểm soát là hình thức công bố TTKT, cụ thể:

H1	Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL
H2a	Sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL
H2b	Sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL
H3	Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán trưởng
H4	Sự am hiểu của kế toán trưởng có tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên
H5a	Mức độ đáp ứng của phần cứng có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL
H5b	Mức độ đáp ứng của phần mềm có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL
H5c	Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL
H6	Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL
H7	Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm văn hóa của đơn vị SNCL
H8a	Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán trưởng
H8b	Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên
H9	Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị SNCL
H10	Đặc điểm cơ cấu tổ chức tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL
H11	Mức độ tự chủ tài chính càng cao càng tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL

3.3.3. Thang đo các khái niệm nghiên cứu

3.3.3.1. Tổng quan về thang đo của các khái niệm nghiên cứu

Đo lường giúp liên kết giữa lý thuyết và dữ liệu (Blalock, 1982; Zeller và Carmines, 1980). Nếu không đo lường được các khái niệm nghiên cứu trong mô hình thì rất khó kiểm định được mô hình lý thuyết. Vì lý do này, các khái niệm trong nghiên cứu phải có thang đo đo lường (Nguyễn Đình Thọ, 2013). Trong nghiên cứu này, các khái niệm minh bạch TTKT, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, mức độ đáp ứng của phần mềm, mức độ đáp ứng của phần cứng, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông, đặc điểm của cơ cấu tổ chức của đơn vị, đặc điểm của văn hóa tổ chức của đơn vị là các biến tiềm ẩn. Các biến tiềm ẩn này không thể đo lường trực tiếp mà được đo lường thông qua các biến quan sát gọi là thang đo. Chỉ riêng hai khái niệm mức độ tự chủ tài chính và hình thức công bố thông tin không phải là khái niệm trừu tượng, chúng được đo lường trực tiếp.

Trong nghiên cứu khoa học kinh doanh, thang đo được xác định bằng 03 cách: (1) thang đo có sẵn được xây dựng từ các nhà nghiên cứu trước; (2) thang đo có sẵn nhưng có sự điều chỉnh cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu; và (3) xây dựng thang đo mới (Nguyễn Đình Thọ, 2013). Trường hợp thứ 1 và thứ 2 được sử dụng khi những khái niệm trong mô hình lý thuyết là những khái niệm đã có. Trong luận án này tất cả các khái niệm trong mô hình nghiên cứu đều kế thừa từ các nghiên cứu trước nên sẽ sử dụng thang đo có sẵn cho tất cả các khái niệm nghiên cứu, ngoại trừ thang đo khái niệm sự hiểu biết của kế toán viên có sự điều chỉnh cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu.

Trong nghiên cứu này, khái niệm mức độ tự chủ tài chính và hình thức công bố thông tin là thang đo cấp định danh và dạng của nó lần lượt là: câu hỏi một lựa chọn (mức độ tự chủ tài

chính) và câu hỏi nhiều lựa chọn (hình thức công bố thông tin) nhưng không nhằm mục đích sắp xếp theo thứ tự để so sánh các biến quan sát của 02 khái niệm nghiên cứu này. Các khái niệm còn lại gồm: minh bạch TTKT, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, mức độ đáp ứng của phần mềm, mức độ đáp ứng của phần cứng, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông, đặc điểm của cơ cấu tổ chức của đơn vị, đặc điểm của văn hóa tổ chức của đơn vị là thang đo cấp quãng vì chúng được sử dụng để đo lường mức độ đồng ý của các đối tượng nghiên cứu chứ không phải để tính tổng số như thang đo cấp tỷ lệ. Trong các loại thang đo cấp quãng thì thang đo Likert được sử dụng phổ biến nhất trong nghiên cứu khoa học kinh doanh (Nguyễn Đình Thọ, 2013), đồng thời trong nhiều nghiên cứu trước cũng đã sử dụng loại thang đo này để đo lường các khái niệm nghiên cứu như minh bạch TTKT (Lee và cộng sự 2002); sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, mức độ đáp ứng của phần mềm, mức độ đáp ứng của phần cứng, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông (Komala, 2012; Rapina, 2014); đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị (Van Muijen và cộng sự, 1999), chính vì vậy trong luận án này sẽ sử dụng thang đo Likert để đo lường các khái niệm nghiên cứu.

3.3.3.2. Thang đo các khái niệm nghiên cứu

(1) Minh bạch TTKT

<u>Tổng quan thang đo đo lường minh bạch TTKT</u>

Hiện nay, minh bạch TTKT có thể được đo lường bằng nhiều phương pháp khác nhau. Hai phương pháp được đa số các nước trên thế giới áp dụng cho cả khu vực công lẫn khu vực tư là: (1) Bộ chỉ số đánh giá mức độ minh bạch thông tin trên BCKT được xây dựng bởi các tổ chức quốc tế có uy tín. Một số bộ chỉ số đo lường mức độ minh bạch BCKT khá phổ biến đang được áp dụng tại nhiều quốc gia điển hình như CIFAR, T&D, IDTRS, CPI, và CPIA; và (2) Các bộ chỉ số hay các thang đo để đo lường minh bạch thông tin được xây dựng thông qua một số nghiên cứu. Trong đó nổi bật với thang đo được xây dựng bởi Bushman và Smith (2003), Bellver và Kaufmann (2005), Williams (2015). **Các chỉ số đánh giá minh bạch TTKT theo quan điểm của các tổ chức quốc tế và của các nhà nghiên cứu trình bày tại phụ lục 03 trang 19PL**.

Nhìn chung, minh bạch thông tin nói chung và minh bạch TTKT trong khu vực công nói riêng được đánh giá bằng nhiều bộ chỉ số và thang đo được xây dựng dựa trên nhiều quan điểm và cơ sở khoa học khác nhau. Phần lớn nghiên cứu dựa vào các yêu cầu về đặc điểm chất lượng TTKT do các tổ chức quốc tế có uy tín ban hành hoặc tổng hợp từ các bộ chỉ số có sẵn để làm cơ sở xây dựng các chỉ số nhằm đánh giá mức độ minh bạch TTKT. Đồng thời, các nghiên cứu

chỉ mới đo lường một phần trong số các thuộc tính của minh bạch TTKT. Chính vì vậy, không ngạc nhiên là cho đến nay vẫn chưa có một bộ chỉ số minh bạch đánh giá toàn diện về minh bạch TTKT và được chấp nhận rộng rãi trên toàn thế giới (Coronel, 2012). Tuy nhiên, mỗi bộ chỉ số hay các thang đo đo lường đều đáp ứng phần nào mục tiêu nghiên cứu mà các công trình nghiên cứu đề ra (Lê Thị Mỹ Hạnh, 2015). Do đó, khi lựa chọn áp dụng chỉ số sẵn có nào để đánh giá mức độ minh bạch TTKT cần căn cứ vào điều kiện kinh tế, chính trị, văn hoá của quốc gia, cùng với lĩnh vực áp dụng và mục tiêu nghiên cứu.

Quan điểm lựa chọn thang đo minh bạch TTKT

Mặc dù có nhiều bộ chỉ số cũng như thang đo đo lường mức độ minh bạch TTKT nhưng vẫn chưa có bộ chỉ số hay thang đo nào được chấp nhận rỗng rãi cho tất cả các lĩnh vực nghiên cứu cũng như áp dụng ở tất cả các quốc gia. Đặc biệt, đánh giá mức độ minh bạch TTKT trong khu vực công rất khó để áp dụng trọn vẹn các chỉ số hay thang đo này. Bằng chứng cụ thể là:

- Các chỉ số của các tổ chức uy tín và thang đo trong các nghiên cứu phổ biến được đánh giá cao hiện nay thường được xây dựng để áp dụng cho các công ty niêm yết, do đó, một số chỉ số đánh giá không phù hợp đối với khu vực công. Một số chỉ số quan trọng để đánh giá minh bạch TTKT của khu vực tư nhưng nó lại không xuất hiện trên BCKT của các đơn vị công. Điển hình như: các chỉ số liên quan đến cấu trúc sở hữu vốn, số lượng người sở hữu cổ phần, mức độ sở hữu chéo giữa các công ty (chỉ số của OECD); dữ liệu cổ phiếu, dữ liệu quản trị công ty (chỉ số của CIFAR).
- Hệ thống BCKT khu vực công tại Việt Nam theo QĐ19/2006/QĐ-BTC không tương đồng với hệ thống BCKT của khu vực tư. Nên việc áp dụng rập khuôn các chỉ số minh bạch TTKT được xây dựng cho các công ty niêm yết để đánh giá mức độ minh bạch TTKT của khu vực tư là không khả thi (cũng cần lưu ý, chế độ HCSN theo QĐ19/2006/QĐ-BTC đã được thay thế bởi TT107/2018/TT-BTC, nhưng thông tư này bắt đầu áp dụng từ ngày 01/01/2018 nên tại thời điểm thực hiện nghiên cứu này BCKT vẫn chưa được lập theo thông tư 107, do đó, minh bạch TTKT vẫn phải đánh giá dựa vào hệ thống BCKT lập theo QĐ19/2006/QĐ-BTC).
- Mặc dù hiện nay vẫn có một số chỉ số và thang đo hữu ích được sử dụng để đánh giá mức độ minh bạch thông tin trên BCKT cho khu vực công, như chỉ số CPIA, CPI, chỉ số theo nghiên cứu của Williams (2015), các chỉ số này chỉ sử dụng để đánh giá mức độ minh bạch thông tin trên BCTC hợp nhất ở các cấp chính quyền (chính phủ, bang, địa phương) chứ không phải từng đơn vị công cụ thể. Trong khi đó, tại Việt Nam, TTKT của chính phủ chưa thể hợp nhất toàn bộ các đơn vị công ngoại trừ các thông tin về thu, chi ngân sách. Đồng

thời, cơ sở kế toán theo QĐ19/2006/QĐ-BTC là tiền mặt kết hợp dồn tích, do đó, hệ thống BCKT cũng như nội dung thông tin trình bày trên BCKT của đơn vị SNCL Việt Nam cũng không đầy đủ như BCTC theo IPSASs. Do đó, các khoản mục được sử dụng để đánh giá minh bạch TTKT theo quan điểm của các tổ chức và nghiên cứu quốc tế trong khu vực công không sẵn có trên BCKT của từng đơn vị SNCL tại Việt Nam. Chính vì vậy, các bộ chỉ số này không thể áp dụng để đánh giá mức độ minh bạch TTKT của từng đơn vị SNCL tại Việt Nam.

Từ những lập luận trên, đánh giá mức độ minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam không thể áp dụng theo bất kỳ một bộ chỉ số đã có sẵn cụ thể nào. Thang đo khái niệm minh bạch TTKT trong nghiên cứu này sẽ được xác định dựa vào khái niệm minh bạch TTKT. Trong nghiên cứu này sẽ lựa chọn thang đo đo lường minh bạch TTKT theo nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002). Lý do giải thích cho sự lựa chọn này là:

(1) Định nghĩa minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam được xác định dựa trên khái niệm minh bạch TTKT theo nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002) (trình bày mục 2.2.3.3).

(2) Quan điểm sử dụng các tiêu chí đo lường minh bạch TTKT dựa trên các đặc điểm chất lượng TTKT trong nghiên cứu này khá tương đồng với nhận định của Lê Thị Mỹ Hạnh (2015). Dựa trên những phân tích về khái niệm của minh bạch TTKT, Lê Thị Mỹ Hạnh (2015) cũng đo lường minh bạch TTKT của các công ty niêm yết bằng cách xác định các đặc tính chất lượng của TTKT kết hợp với phương pháp luận và nguyên tắc quản trị chất lượng của OECD (2004).

(3) Đặc điểm chất lượng TTKT trong nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002) được kiểm định với đối tượng là người sử dụng thông tin, người tạo lập thông tin, các nhà quản lý, và chuyên gia hệ thống thông tin hoạt động trong nhiều lĩnh vực khác nhau, như: chăm sóc y tế, tài chính, SXKD. Do đó, Thang đo này là lựa chọn hợp lý để đánh giá chất lượng dữ liệu trong các bối cảnh nghiên cứu khác nhau và đặc biệt là khu vực công.

(4) Thêm một lý do không kém phần quan trọng đó là nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002) được công bố trên tạp chí Information & Management - đây là một trong những tạp chí có uy tín trên thế giới và đạt chuẩn Q1 theo đánh giá của Scimago Journal và Country Rank và đã được nhiều nhà nghiên cứu sử dụng để làm thước đo đánh giá chất lượng thông tin trong nhiều ngành và lĩnh vực. Điều này một lần nữa khẳng định độ tin cậy và giá trị của các tiêu chí đo lường cũng như mức độ phổ biến của việc áp dụng thang đo này rất cao.

Từ những lập luận trên, TTKT của đơn vị SNCL minh bạch khi nó đảm bảo 15 tiêu chí: phù hợp, số lượng thích hợp, đầy đủ, khách quan, không có sai sót, dễ hiểu, khả năng diễn giải, trình

bày súc tích, kịp thời, nhất quán, dễ dàng xử lý, có thể tin cậy, uy tín, có thể tiếp cận được, và bảo mật. Dựa trên nghiên cứu của Lee và cộng sự (2002), thang đo đo lường khái niệm minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam gồm 50 biến quan sát. Tuy nhiên, cũng nói thêm rằng mặc dù thang đo của Lee và cộng sự (2002) thoả các yêu cầu hướng đến minh bạch TTKT như đã phân tích ở chương 2 nhưng do bộ thang đo này về bản gốc là đo lường chất lượng thông tin nói chung nên khi áp dụng vào nghiên cứu minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam sẽ được thực hiện nghiên cứu định tính ở nội dung kế tiếp để đảm bảo sự phù hợp của thang đo.

(2) Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo

Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT của đơn vị và vai trò này được thể hiện thông qua 03 tác động chính: (1) quyết định TTKT cần cung cấp (Thong và cộng sự, 1996; Ismail, 2009; Javenpa và Ives, 1991); (2) tham gia vào tổ chức và điều hành HTTTKT (Laudon và Laudon, 2005; Ismail, 2007); và (3) cam kết hỗ trợ đảm bảo nguồn lực thực hiện HTTKT (Thong và Yap, 1995; Ingbaria và Al, 1997; Lerwongsatien và Wongpinunwatana, 2003; Senyal và Abdul Rahman, 2003; Hussein và cộng sự; Ken Huang, (2008); Thong và cộng sự (2008), Jarvenpaa và Ives, 1991; Yap, 1989).

Trong các thang đo của khái niệm sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo từ các nghiên cứu trước, có thể nói thang đo của Komala (2012) khá tương đồng với kết quả phân tích các nghiên cứu về sự tác động của nhà lãnh đạo đến minh bạch TTKT. Khái niệm sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo được xây dựng bởi Komala (2012) gồm 03 nội dung: quyền lực (authority), sự tham gia (participation) và sự cam kết (commitment). Các biến quan sát được tác giả xây dựng dựa trên tổng hợp thang đo từ các nghiên cứu có uy tín và đã được trích dẫn nhiều (gồm Guinea và cộng sự, 2005; Jarvenpaa và Ives, 1999; Ismail, 2009). Thêm vào đó, nghiên cứu của Komala (2012) thực hiện trong khu vực công tại Indonesia - đây là một trong những nghiên cứu ít ỏi hiện nay nghiên cứu về chất lượng TTKT trong khu vực công tại quốc gia đang phát triển. Ngoài ra, các biến quan sát này sau khi xây dựng cũng đã được sử dụng trong nhiều nghiên cứu và đặc biệt đã được sử dụng trong một số nghiên cứu về kế toán công Việt Nam (điển hình như Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự, 2015; Tô Hồng Thiên, 2017).

Từ những lý do trên, nghiên cứu này sẽ sử dụng thang đo của Komala (2012) để đo lường khái niệm sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo.

(3) Sự am hiểu của kế toán trưởng

Chức năng của kế toán trưởng là lập kế hoạch, tổ chức thực hiện và kiểm soát quá trình tạo lập và cung cấp TTKT của một đơn vị, vì vậy, yêu cầu người làm kế toán trưởng phải có kiến

thức chuyên môn kế toán, kinh nghiệm, và kỹ năng quản lý (Jarvepa và Ives, 1991; Ang và cộng sự, 2001; Mcleod và Shell, 2007; Laudon và Laudon, 2005; Ismail, 2009).

Trong số các thang đo khái niệm sự am hiểu của kế toán trưởng, thang đo được xây dựng trong nghiên cứu của Komala (2012) phản ánh khá toàn diện các thuộc tính cần phải có của một kế toán trưởng đã được nhận diện trong các nghiên cứu ở trên. Bên cạnh đó, thang đo đo lường nhân tố sự am hiểu của kế toán trưởng trong nghiên cứu của Komala (2012) đã kế thừa thang đo của Mcleod và Schell (2007), Laudon và Laudon (2005), và Ismail (2009) (đây là các nghiên cứu có chất lượng và có chỉ số trích dẫn cao). Thang đo của Komala (2012) cũng đã được kiểm định lại khi nghiên cứu về kế toán công tại Việt Nam qua nghiên cứu của Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự (2015), Tô Hồng Thiên (2017).

Từ những lý do trên, nghiên cứu này sẽ kế thừa thang đo được thiết kế trong nghiên cứu của Komala (2012) để làm thang đo đo lường cho khái niệm sự am hiểu của kế toán trưởng.

(4) Sự am hiểu của kế toán viên

Tương tự như thang đo khái niệm sự am hiểu của kế toán trưởng, thang đo khái niệm sự am hiểu kế toán trưởng trong nghiên cứu của Komala (2012) tiếp tục được kế thừa để đo lường khái niệm sự am hiểu của kế toán viên trong nghiên cứu này. Tuy nhiên, tiêu chí kinh nghiệm và kiến thức về quản lý bị loại khỏi thang đo đo lường cho khái niệm sự am hiểu của kế toán viên, vì kế toán viên chỉ là người thực hiện công tác kế toán theo sự chỉ đạo, điều hành của nhà lãnh đạo và kế toán trưởng, nên họ không cần phải có kiến thức và kinh nghiệm về quản lý. Việc loại bỏ biến này sẽ được kiểm tra lại khi thực hiện phỏng vấn chuyên gia ở bước tiếp theo.

(5) Cơ sở hạ tầng kế toán

Cơ sở hạ tầng kế toán gồm có 03 thành phần: mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của phần mềm, và mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông. Ba thành phần này giữ vai trò quan trọng trong quá trình thu thập và xử lý TTKT. Khi 03 nhân tố này được đầu tư phù hợp và hoạt động hiệu quả thì sẽ góp phần nâng cao minh bạch TTKT.

Thang đo của các khái niệm mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của phần mềm, và mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông trong nghiên cứu của Komala (2012) đã kế thừa từ thang đo trong nghiên cứu của Laudon và Laudon (2005); O'Brien (2005); Rommey và Steinbart (2006); và Azhar Susanto (2007), đây là các nghiên cứu có chất lượng và trích dẫn nhiều, do đó, luận án này tiếp tục áp dụng thang đo của Komala (2012) để làm thang đo đo lường cho các khái niệm mức độ đáp ứng của phần cứng, mức độ đáp ứng của phần mềm, và mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông.

(6) Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị

Trong ba thập kỷ qua, nhiều thang đo văn hóa tổ chức được phát triển và áp dụng trong các ngành khác nhau. Tuy nhiên, luận án này lựa chọn thang đo được khám phá bởi Van Muijen và cộng sự (1999) để đo lường khái niệm văn hoá tổ chức. Lý giải của việc lựa chọn này như sau:

- Van Muijen và cộng sự (1999) được xem là một nghiên cứu nền về xây dựng thang đo đo lường khái niệm văn hoá tổ chức. Nghiên cứu này tập trung xác định khái niệm văn hoá tổ chức và thang đo cho khái niệm này. Thang đo được xây dựng từ nguồn dữ liệu thu thập tại các đơn vị hoạt động trong 04 lĩnh vực (bệnh viện, tài chính (ngân hàng, công ty bảo hiểm), dịch vụ ăn uống, và công nghiệp) của 08 quốc gia. Chính sự đa dạng về lĩnh vực và quốc gia nghiên cứu nên thang đo này được nhiều tác giả áp dụng để nghiên cứu trong nhiều lĩnh vực khác nhau. Đặc biệt trong đó, Erserim (2012) đã áp dụng thang đo của Van Muijen và cộng sự (1999) vào nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán, qua nghiên cứu "The Impacts of Organizational Culture, Firm's Characteristics and External Environment of Firms on Management Accounting Practices: An Empirical Research on Industrial Firms in Turkey".
- Nghiên cứu này thực hiện trên dữ liệu có cả bệnh viên công nên khá phù hợp với bối cảnh nghiên cứu là đơn vị SNCL.
- Thang đo đo lường cho khái niệm này khá bao quát các tiêu chí đo lường khái niệm văn hoá tổ chức được xác định trong nhiều nghiên cứu, chẳng hạn như Armstrong (2005), Schein (2010), và Robbins và cộng sự (2009). Trong khi đó, khái niệm văn hoá tổ chức trong các nghiên cứu này được kế thừa nhiều trong lĩnh vực kế toán, như nghiên cứu của Rapina (2014), Nusa (2015), và Wisna (2015).
- Thêm một lý do quan trọng giải thích cho việc lựa chọn đó là nghiên cứu này được đăng trên tạp chí đạt chuẩn Q1 và số bài trích dẫn đến nay khá cao vì vậy thang đo của Van Muijen và cộng sự (1999) có thể xem là đáng tin cậy.

Trên cơ sở vận dụng mô hình giá trị cạnh tranh của Quinn (1988), khái niệm đặc điểm văn hoá tổ chức được phân loại thành 04 chiều gồm: định hướng hỗ trợ, định hướng đổi mới, định hướng các quy tắc, và định hướng mục tiêu. Trong đó: (1) *Định hướng hỗ trợ*: thể hiện qua sự tham gia, hợp tác, giúp đỡ, tin tưởng lẫn nhau giữa các nhân viên, niềm tin vào tổ chức, tinh thần đồng đội, và phát triển cá nhân; (2) *Định hướng đổi mới*: được mô tả bằng các khái niệm như tìm kiếm thông tin mới trong môi trường kinh doanh, sự sáng tạo, cởi mở đối với thay đổi, và thử nghiệm; (3) *Định hướng quy tắc:* nhấn mạnh đến sự ủy quyền, tính hợp lý của thủ tục

và phân công công việc; và (4) *Định hướng mục tiêu*: nhấn mạnh các khái niệm như tính hợp lý, chỉ số hiệu suất hoạt động, hoàn thành công việc, trách nhiệm giải trình, và phần thưởng.

Thang đo của Van Muijen và cộng sự (1999) là thang đo đa hướng bậc 3. Cụ thể, hai thành phần bậc hai của khái niệm đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị gồm: (i) đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị - mô tả đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị; (ii) đặc trưng văn hóa tổ chức của đơn vị - đánh giá nét đặc trưng của văn hóa tổ chức của đơn vị. Khái niệm bậc 3 của từng khái niệm bậc 2 của khái niệm đặc điểm văn hóa tổ chức gồm 04 thành phần: định hướng hỗ trợ, định hướng đổi mới, định hướng quy tắc, và định hướng mục tiêu. Tổng biến quan sát của khái niệm này gồm 42 biến quan sát.

(7) Đặc điểm của cơ cấu tổ chức của đơn vị

Cho đến nay khái niệm cơ cấu tổ chức được đo lường theo nhiều quan điểm khác nhau. Trong nghiên cứu này, thang đo đo lường khái niệm cơ cấu tổ chức sẽ kế thừa thang đo của Pugh và cộng sự (1968). Lý do lựa chọn thang đo của Pugh và cộng sự (1968) là:

- Có nhiều cách để đo lường khái niệm cơ cấu tổ chức và một trong những cách phổ biến nhất là dựa vào các chiều của nó (Blackburn, 1982). Pugh và cộng sự (1968) đã xây dựng thang đo cho khái niệm cơ cấu tổ chức dựa trên các chiều đã được chấp nhận phổ biến trong nhiều nghiên cứu. Pugh và cộng sự (1968) đã xây dựng thang đo cho khái niệm cơ cấu tổ chức dựa trên 06 chiều, đó là: chuyên môn hoá, tiêu chuẩn hóa, chính thức hoá, tập trung hoá, cấu trúc tổ chức và truyền thống hoá.
- Các chiều thuộc khái niệm cơ cấu tổ chức được sử dụng để xây dựng thang đo trong nghiên cứu của Pugh và cộng sự (1968) tương tự như các thành phần trong khái niệm cơ cấu tổ chức sử dụng trong nhiều nghiên cứu sau đó, như Robbins và cộng sự (2009); Schermerhorn (2011); McShane và Glinow (2005). Các chiều này sau đó cũng được sử dụng trong một số nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán công, điển hình như nghiên cứu của Rapina (2014), Nusa (2015) …
- Dữ liệu nghiên cứu sử dụng khi xây dựng thang đo của Pugh và cộng sự (1968) có được từ thực hiện khảo sát nhiều loại hình hoạt động với các hình thức sở hữu khác nhau (công ty gia đình, công ty cổ phần, hợp tác xã, và các đơn vị thuộc nhà nước). Do đó, thang đo này có thể được áp dụng trong nhiều lĩnh vực nghiên cứu khác nhau. Trong đó, đặc biệt đối tượng nghiên cứu của Pugh và cộng sự (1968) có cả khu vực công tương xứng với đối tượng nghiên cứu của luận án là đơn vị SNCL tại Việt Nam.
- Nghiên cứu của Pugh và cộng sự (1968) là một nghiên cứu có chất lượng, được đăng trên tạp chí đạt chuẩn Q1 và có chỉ số trích dẫn khá cao. Nghiên cứu của Pugh và cộng sự (1968)

được xem là một trong những nghiên cứu nền về thang đo cho khái niệm cơ cấu tổ chức, được nhiều nghiên cứu sau sử dụng, cụ thể như Child (1972), Reimann (1973), Holdaway, Newberry, Hickson, và Heron (1975) …

Như vậy, thang đo đo lường cơ cấu tổ chức trong nghiên cứu này được dựa trên thang đo trong nghiên cứu của Pugh và cộng sự (1968) gồm có 15 biến quan sát.

(8) Mức độ tự chủ tài chính

Mức độ tự chủ tài chính của đơn vị SNCL Việt Nam được phân loại theo theo quy định nên biến mức độ tự chủ tài chính được xem là một biến định tính (Nguyễn Đình Thọ, 2013). Để đo lường một biến định tính, các thuộc tính của biến này được mã hóa tương ứng với 04 thang đo định danh là: 1 – Tự bảo đảm chi thường xuyên và chi đầu tư; 2 – Tự đảm bảo chi thường xuyên; 3 – Tự bảo đảm một phần chi thường xuyên; 4 – Nhà nước bảo đảm chi thường xuyên.

(9) Hình thức công bố thông tin

Hình thức công bố BCKT của đơn vị SNCL theo quy định của các văn bản pháp luật gồm 07 hình thức (mục 2.2.3.2), do đó, các thang đo của biến hình thức công bố là thang đo cấp định danh nên biến hình thức công bố được xem là biến định tính (Nguyễn Đình Thọ, 2013). Để phân tích, biến này cần phải chuyển biến này sang biến định lượng bằng cách mã hóa các biến này.

Mục đích của nghiên cứu này là xem xét liệu rằng tại đơn vị SNCL có sự khác biệt về mức độ tác động đến minh bạch TTKT khi đơn vị lựa chọn công bố BCKT trên Website so với các hình thức còn lại hay không. Do đó, 07 hình thức công khai BCKT được phân loại thành 2 nhóm. Việc phân loại này bắt nguồn từ 2 lý do: (1) Tại Việt Nam, đơn vị SNCL bắt buộc công khai BCKT theo một hoặc một số hình thức này, nên đơn vị có quyền lựa chọn một hoặc một số hình thức công bố; (2) việc công bố TTKT trên trang Web có nhiều lợi ích hơn trong việc nâng cao minh bạch của TTKT so với các hình thức khác và đây là xu hướng nghiên cứu hiện tại cũng như thực tế đang hướng tới của nhiều quốc gia trên thế giới. Như vậy, hình thức công bố TTKT được mã hóa thành 02 nhóm cụ thể như sau:

- 1 – Nhóm 1- công bố BCKT theo 06 hình thức gồm: công bố tại cuộc họp của đơn vị; niêm yết tại trụ sở làm việc của đơn vị; thông báo bằng văn bản đến cơ quan, tổ chức, đơn vị, cá nhân có liên quan; phát hành ấn phẩm; thông báo trên các phương tiện thông tin đại chúng; cung cấp thông tin theo yêu cầu của cơ quan, tổ chức, cá nhân.
- 2 – Nhóm 2- công bố BCKT trên Website.

3.5. Phương pháp nghiên cứu

3.5.1. Tổng quan về phương pháp nghiên cứu

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu là *nghiên cứu các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL*, phương pháp nghiên cứu được áp dụng trong luận án này là phương pháp nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng. Cụ thể như sau:

❖ ***Phương pháp nghiên cứu định tính***

Phương pháp nghiên cứu định tính được áp dụng qua ba giai đoạn với các mục tiêu cụ thể là: (1) giai đoạn 1: nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL để xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu; (2) giai đoạn 2: điều chỉnh mô hình nghiên cứu đề xuất; (3) giai đoạn 3: điều chỉnh thang đo các khái niệm nghiên cứu.

Giai đoạn 1: nghiên cứu định tính – xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu

Sau khi tổng kết lý thuyết nền và tổng kết các công trình nghiên cứu trước từ các nguồn dữ liệu thứ cấp như báo, tạp chí, luận án, luật, chuẩn mực… trên thế giới cũng như tại Việt Nam để hệ thống hóa cơ sở lý thuyết về các vấn đề liên quan đến minh bạch thông tin nói chung và minh bạch TTKT nói riêng như khái niệm, thang đo minh bạch TTKT, các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trong khu vực công và thang đo các khái niệm này, tiếp theo, phương pháp nghiên cứu định tính được áp dụng thông qua phương pháp suy diễn để xác định khái niệm cũng như các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam. Suy diễn dựa trên: (1) Lý thuyết nền; (2) Các nghiên cứu trước có liên quan đến hướng nghiên cứu; và (3) Đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam để xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu. Cho đến nay, trong nhiều nghiên cứu khác nhau trên thế giới các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT được khám phá riêng lẻ, một số nhân tố được khám phá trong nghiên cứu này, một số lại được nhận diện trong nghiên cứu kia và sự tác động trực tiếp và gián tiếp của các mối quan hệ giữa các nhân tố cũng chưa được đề cập đến một cách toàn diện. Còn đối với Việt Nam, các công trình phần lớn nghiên cứu minh bạch TTKT trong khu vực tư, đặc biệt là các công ty niêm yết. Trong khi đó, đặc điểm hoạt động của các đơn vị công nói chung và đơn vị SNCL tại Việt Nam có nhiều đặc thù, khác biệt giữa các quốc gia và khác so với hoạt động của khu vực tư. Chính vì những lý do này, để có thể xây dựng được mô hình nghiên cứu, tác giả tiến hành tổng hợp các nhân tố tác động từ nhiều nghiên cứu khác nhau và dựa vào các đặc điểm tổ chức, hoạt động đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam để điều chỉnh các nhân tố ảnh hưởng cũng như thang đo của các khái niệm trong mô hình nghiên cứu cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu là các đơn vị SNCL tại Việt Nam. *Quá trình thực hiện và kết quả của bước này đã được trình bày ở mục 2.4 và 3.3, vì vậy trong mục 3.4 không trình bày lại nội dung này.*

Giai đoạn 2: nghiên cứu định tính – điều chỉnh mô hình nghiên cứu ban đầu

Sau khi thực hiện tổng quan cơ sở lý thuyết kết hợp với phân tích đặc điểm đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam để nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của các đơn vị này, tuy nhiên nhằm đảm bảo có những nhận đúng về các nhân tố thực sự tác động thì cần thiết phải thực hiện thu thập ý kiến chuyên gia. Kết quả của giai đoạn này giúp hình thành mô hình nghiên cứu chính thức và được kiểm định sau đó.

Giai đoạn 3: nghiên cứu định tính – Điều chỉnh thang đo các khái niệm nghiên cứu

Tất cả các thang đo của các khái niệm tiềm ẩn trong mô hình nghiên cứu đều kế thừa từ các nghiên cứu trên thế giới. Tuy nhiên, do sự khác nhau về văn hóa, mức độ phát triển kinh tế, đặc điểm hoạt động đặc thù của đơn vị công giữa các quốc gia… có thể các thang đo đã được thiết lập tại các quốc gia khác và đặc biệt là quốc gia có nền kinh tế phát triển chưa thật sự phù hợp với đặc điểm của đơn vị SNCL tại Việt Nam nên tập các thang đo cần được thực hiện thảo luận với chuyên gia để điều chỉnh và bổ sung cho phù hợp.

❖ ***Phương pháp nghiên cứu định lượng***

Sau khi thực hiện nghiên cứu định tính, nghiên cứu định lượng được thực hiện với một bảng câu hỏi hoàn chỉnh. Bảng câu hỏi này được gửi tới các đối tượng khảo sát nhằm thu thập dữ liệu để kiểm tra giá trị của thang đo và kiểm định mô hình nghiên cứu. Sau đó, phân tích dữ liệu được thực hiện bằng cách sử dụng kỹ thuật phân tích PLS_SEM nhằm mục đích đánh giá mức độ minh bạch TTKT cũng như nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL hiện nay. Trên cơ sở kết quả này đưa ra một số hàm ý góp phần hướng đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam.

3.5.2. Nghiên cứu định tính

3.5.2.1. Nghiên cứu định tính – Điều chỉnh mô hình nghiên cứu đề xuất

❖ **Mục tiêu và phương pháp nghiên cứu**

Như đã trình bày, do hiện nay các nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị công trên thế giới nói chung được xác định một cách đơn lẻ, chưa có mô hình nghiên cứu nào tập hợp đầy đủ các nhân tố bên trong đơn vị. Còn đối với Việt Nam hướng nghiên cứu này vẫn còn rất khan hiếm. Trong khi đó, đặc điểm hoạt động của đơn vị SNCL tại Việt Nam có nhiều đặc điểm đặc thù. Do đó, sau khi thực hiện tổng quan cơ sở lý thuyết kết hợp với phân tích đặc điểm đặc thù của đơn vị SNCL tại Việt Nam để nhận diện các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của các đơn vị này cần thiết phải thực hiện thu thập ý kiến chuyên gia để đảm bảo có những nhận đúng về các nhân tố tác động thực sự. Trên cơ sở này, tác giả kết hợp cơ sở

lý thuyết với kết quả nghiên cứu định tính để điều chỉnh, bổ sung mô hình nghiên cứu. Mục đích chính của bước nghiên cứu này là để trả lời cho ba câu hỏi: (1) Các nhân tố tác động quan trọng có được nhận diện trong mô hình đề xuất không?; (2) Mối quan hệ giữa các nhân tố trong mô hình có phù hợp không?; và (3) Chiều tác động giữa các nhân tố có phù hợp không?

❖ **Đối tượng thu thập dữ liệu và mẫu nghiên cứu**

Mục tiêu chính của việc bước nghiên cứu này là xác nhận các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT nên đối tượng phỏng vấn phải là những người có kiến thức chuyên sâu, am hiểu về kế toán khu vực công để có thể tối đa hóa sự hiểu biết về các vấn đề nghiên cứu (Bavik, 2016). Xu (2003) và Xu và cộng sự (2003) khi nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT dựa trên nghiên cứu của Strong và cộng sự (1997), Wang (1998) xác định 05 đối tượng chuyên gia tham gia các tình huống nghiên cứu gồm: người tạo lập thông tin (kế toán trưởng, kế toán viên, giám đốc tài chính); người thiết kế, phát triển, và vận hành HTTTKT (quản lý IT); người sử dụng thông tin (ban quản lý cấp cao, người sử dụng thông tin khác có liên quan); người quản lý dữ liệu; và người giám sát chất lượng TTKT (kiểm toán nội bộ). Dựa trên cơ sở này, tác giả sẽ mời ban quản lý cấp cao của đơn vị (trưởng, phó đơn vị), kế toán trưởng, kế toán viên đang làm việc tại các đơn vị SNCL để thu thập ý kiến chuyên gia. Lý do nghiên cứu này chỉ lựa chọn một số đối tượng chuyên gia vì các dự án nghiên cứu chỉ cần thực hiện với một nhóm nhỏ các đối tượng nghiên cứu, việc chọn mẫu nghiên cứu định tính được xác định chọn mẫu lý thuyết - các phần tử của mẫu chỉ cần thỏa mãn một số đặc tính của đám đông nghiên cứu (Coyne, 1997).

Các đối tượng tham gia phỏng vấn sâu đang công tác tại trường đại học, trường tiểu học, trung tâm cấp cứu, tổ chức nghề nghiệp, trung tâm văn hóa, bệnh viện. Việc lựa chọn các chuyên gia đang công tác tại các đơn vị SNCL hoạt động trong nhiều lĩnh vực khác nhau nhằm thu thập tối đa sự hiểu biết về vấn đề nghiên cứu cũng như xác định xem mô hình đề xuất có thể áp dụng trên nhiều loại tổ chức và ngành nghề khác nhau hay không (Onwuegbuzie và Leech, 2007; Nguyen, 2014). Cũng nói thêm rằng, việc lựa chọn mẫu có đến 2 đối tượng hoạt động trong ngành giáo dục là do ngành giáo dục chiếm tỷ lệ trên 60% trong tổng số các ngành và 02 trường học được lựa chọn này có quy mô hoạt động rất khác nhau. Trường tiểu học hoạt động chủ yếu do NSNN cấp còn trường đại học đã tự chủ hoàn toàn.

Theo Evangelista và Hau (2009) những chuyên gia chỉ cần có ít nhất 2 năm kinh nghiệm, tuy nhiên để đảm bảo họ có kiến thức đầy đủ về các vấn đề nghiên cứu, tác giả đã lựa chọn đối tượng phỏng vấn có từ 05 năm kinh nghiệm làm việc trong các tổ chức hiện tại. Phạm vi nghiên cứu thực hiện tại TP.HCM và Bình Dương. Lý do của việc chọn mẫu ở hai khu vực này nhằm khắc phục các hạn chế về ngân sách và thời gian, nghiên cứu đã sử dụng phương pháp lấy mẫu

thuận tiện. Tiếp cận các chuyên gia dựa vào khả năng có thể tiếp cận và sự sẵn sàng tham gia vào nghiên cứu của các chuyên gia. Cỡ mẫu trong nghiên cứu định tính được xác định theo phương pháp điểm bão hòa (Nguyễn Đình Thọ, 2012), tuy nhiên cỡ mẫu lý tưởng nên nằm trong phạm vi từ 6 - 12 theo đề xuất của Carter và Henderson (2005), Guest, Bunce và Johnson (2006). Vì vậy nghiên cứu này lựa chọn cỡ mẫu cho các cuộc phỏng vấn sâu là 06 và số lượng mẫu này đã đạt đến điểm bão hoà. **Danh sách chuyên gia tham gia nghiên cứu định tính - điều chỉnh mô hình nghiên cứu trình bày ở phụ lục 4 trang 21PL.**

❖ **Phương pháp thu thập dữ liệu**

Trong nghiên cứu định tính có 03 công cụ thông dụng để thu thập dữ liệu gồm: thảo luận tay đôi (in-depth interviews), thảo luận nhóm (focus group), và quan sát (observations) (Nguyễn Đình Thọ, 2012). Vì mục tiêu nghiên cứu là nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT nên thảo luận sâu sẽ giúp nhận diện được các nhân tố tác động và khám phá được lý do vì sao lại có những lựa chọn đó theo cảm nhận của các đối tượng nghiên cứu nên phương pháp thảo luận sẽ phù hợp hơn so với phương pháp quan sát. Hai phương pháp thảo luận tay đôi và thảo luận nhóm đều được sử dụng trong nghiên cứu này.

Bốn cuộc phỏng vấn sâu được tổ chức với 06 chuyên gia, trong đó có 01 thảo luận nhóm và 03 thảo luận tay đôi. Phương pháp thảo luận nhóm mang lại nhiều ưu điểm trong quá trình thu thập dữ liệu vì thông qua thảo luận nhóm giúp kích thích đào sâu nhiều dữ liệu. Tuy nhiên, do: (1) vị trí xã hội và nghề nghiệp của đối tượng nghiên cứu nên việc mời họ tham gia thảo luận nhóm rất khó (Krueger và Casey, 2009; Morgan, 1988); (2) kỹ thuật thảo luận nhóm tốn kém thời gian và chi phí hơn so với thảo luận tay đôi (Adams và Cox, 2008) nên với sự nỗ lực tối đa tác giả chỉ có thể thực hiện được 01 cuộc thảo luận nhóm.

❖ **Công cụ thu thập dữ liệu**

Các cuộc phỏng vấn sâu với chuyên gia được thực hiện thông một bảng dàn bài thảo luận với các câu hỏi bán cấu trúc theo đề xuất của Creswell (2009). Việc sử dụng phỏng vấn bán cấu trúc khuyến khích người cung cấp thông tin thể hiện quan điểm của họ mà không bị hạn chế bởi một tập hợp các câu hỏi có giới hạn trong cuộc phỏng vấn có cấu trúc (Nguyen, 2014). Dàn bài thảo luận gồm có 03 phần: (1) Phần A – Thông tin chung: thu thập thông tin cá nhân của đối tượng phỏng vấn nhằm và gạn lọc đúng đối tượng cần nghiên cứu. phần gạn lọc đóng vai trò đặc biệt quan trọng cho thành công của nghiên cứu và đã được xác định trước khi thảo luận (MRSA, 1994); (2) Phần B – Nội dung thảo luận gồm 03 nội dung chính: (I) mục tiêu phỏng vấn – nhằm giới thiệu mục tiêu của phỏng vấn chuyên gia; (II) Cách thức phỏng vấn – trình bày cách thức phỏng vấn chuyên gia của tác giả; (III) Nội dung phỏng vấn gồm các nội dung

chính là giới thiệu cho đối tượng tham gia phỏng vấn biết được mục tiêu của cuộc phỏng vấn; các tiêu chí đo lường minh bạch TTKT của nghiên cứu này; và các câu hỏi thảo luận tập trung vào các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch TTKT được nhận diện từ lý thuyết. Nội dung của các câu hỏi này trước hết tập trung thảo luận các nhân tố và các mối quan hệ giữa các nhân tố được nhận diện từ lý thuyết. Trong nội dung phỏng vấn còn có các câu hỏi gợi mở nhằm gợi ý cho chuyên gia nhận diện câu trả lời cũng như giúp khẳng định lại sự ảnh hưởng này có xuất hiện tại đơn vị tương tự như nhận định của lý thuyết không. Các câu hỏi gợi mở này dựa trên các nhận định ủng hộ các nhân tố được rút ra từ tổng kết lý thuyết. Sau đó, trong quá trình thảo luận nếu xác định thêm ý kiến mới bổ sung hoặc sẽ hỏi thêm các chuyên gia còn nhân tố nào và mối quan hệ nào quan trọng trong mô hình nghiên cứu còn bỏ sót, nếu có sẽ tiếp tục thảo luận thêm các nhân tố mới đó. Trong quá trình thảo luận, thứ tự và chi tiết các câu hỏi có thể được điều chỉnh cho phù hợp với bối cảnh. Sau khi hoàn thành bước nhận diện các nhân tố, tác giả sẽ tiến hành thảo luận với một số chuyên gia về thang đo của các khái niệm nghiên cứu (nội dung bước điều chỉnh thang đo sẽ được trình bày cụ thể tại mục 3.4.2.2). **Dàn bài thảo luận chuyên gia được trình bày tại phụ lục 05 trang 21PL.**

Các cuộc thảo luận sâu được tiến hành tại địa điểm an toàn, thuận lợi cho các chuyên gia cũng như đảm bảo sự yên tĩnh và mức độ tập trung cho cuộc phỏng vấn để có thể thu thập được kết quả cao nhất như văn phòng làm việc của chuyên gia, quán cafe yên tĩnh. Các cuộc phỏng vấn được tác giả trực tiếp thực hiện với các chuyên gia. Các cuộc phỏng vấn kéo dài khoảng 01 giờ. Thông tin được ghi âm lại (khi được sự đồng ý của chuyên gia).

❖ **Phân tích dữ liệu và kết quả nghiên cứu**

<u>Quy trình phân tích dữ liệu</u>

Quá trình thu thập dữ liệu và phân tích dữ liệu trong nghiên cứu định tính không tách rời nhau mà có sự tương tác qua lại với nhau (Nguyễn Đình Thọ, 2012). Quá trình phân tích dữ liệu bao gồm các bước sau:

- Dữ liệu thu thập được phân tích ngay sau mỗi cuộc phỏng vấn. Dữ liệu ghi âm được chuyển qua bản giấy, sau đó sắp xếp, phân loại, và phân tích các nội dung theo kết quả nghiên cứu lý thuyết.
- Kết quả mỗi cuộc phỏng vấn sẽ được so sánh với mô hình nghiên cứu đề xuất và kết quả của cuộc phỏng vấn sau sẽ phải so sánh với kết quả của cuộc phỏng vấn trước.
- Sau khi hoàn tất các cuộc thảo luận sẽ lập một bảng tổng hợp và đưa ra kết luận chung về những thay đổi (nếu có) của mô hình nghiên cứu đề xuất so với kết quả phỏng vấn chuyên

gia. Từ đó, một mô hình nghiên cứu chính thức được thiết lập sẽ được kiểm định trong giai đoạn nghiên cứu định lượng.

Kết quả thu thập ý kiến chuyên gia điều chỉnh mô hình nghiên cứu đề xuất được trình bày trong chương 4 (mục 4.2.1).

3.5.2.2. Nghiên cứu định tính – Điều chỉnh thang đo

❖ ***Mục tiêu***

Mô hình nghiên cứu gồm 11 khái niệm, trong đó có 09 khái niệm tiềm ẩn (gồm minh bạch TTKT, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông, đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị, đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị) và 2 khái niệm có thể quan sát được. Thang đo của 09 khái niệm tiềm ẩn trong mô hình nghiên cứu đều kế thừa từ các nghiên cứu nước ngoài nhưng cần có sự điều chỉnh cho phù hợp với đặc điểm đặc thù của đơn vị SNCL cũng như phù hợp với văn hóa của Việt Nam.

❖ ***Phương pháp nghiên cứu***

Phương pháp điều chỉnh thang đo dựa trên cơ sở kết hợp của hai phương pháp xây dựng và đánh giá thang đo: (1) Phương pháp truyền thống của Churchill (1979) và mô hình C-OAR-SE (Rossiter, 2002) (Nguyễn Đình Thọ, 2007). Trong đó:

- Phương pháp xây dựng và kiểm định thang đo truyền thống do Churchill đưa ra và được Steenkamp và van Trijp (1991) điều chỉnh cho phù hợp với phân tích cấu trúc bậc hai gồm 08 bước: xác định nội dung của khái niệm nghiên cứu dựa trên lý thuyết đã có; xây dựng các tập biến quan sát để đo lường nội dung khái niệm nghiên cứu dựa trên lý thuyết, kinh nghiệm...; thu thập dữ liệu; điều chỉnh thang đo dựa vào kết quả của hệ số tin cậy alpha, phân tích nhân tố khám phá EFA; thu thập dữ liệu; đánh giá hệ số tin cậy Cronbach alpha; đánh giá giá trị qua phân tích CFA; và phát triển chuẩn cho thang đo. Phương pháp này sử dụng rất phổ biến để phát triển thang đo trong nhiều ngành khoa học hành vi (Finn và Kayande, 2005). Tuy nhiên, một trong các nhược điểm cơ bản của quy trình này là phụ thuộc quá nhiều vào phương pháp xử lý thống kê với những tiêu chuẩn loại bỏ biến rất máy móc dẫn đến việc vi phạm giá trị nội dung (Rossiter, 2002).
- Phương pháp C-OAR-SE (construct definition-object classification, attribute classification, rater identification- scale formation, enumeration) của Rossiter (2002) bao gồm 6 bước chính: định nghĩa khái niệm nghiên cứu; xếp loại sự vật (sản phẩm, dịch vụ…) nghiên cứu; xếp loại thuộc tính của sự vật; nhận dạng đối tượng nghiên cứu (người đánh giá); xây dựng các biến quan sát; xây dựng chuẩn. Quy trình C-OAR-SE có ưu điểm là nhấn mạnh vào quy

trình tạo nên giá trị nội dung của thang đo với phần trung tâm OAR. Phương pháp truyền thống mặc dù nội dung khái niệm vẫn là khâu đầu tiên quan trọng trong quá trình xây dựng và đánh giá thang đo nhưng hệ thống liên kết "sự vật-thuộc tính-đối tượng nghiên cứu" chưa được xem xét một cách cụ thể và toàn diện, đặc biệt là chưa làm rõ đối tượng nghiên cứu. Thep phương pháp C-OAR-SE, đối tượng nghiên cứu là một thành phần của quá trình xây dựng nội dung của khái niệm nghiên cứu (Nguyễn Đình Thọ, 2007). Tuy nhiên, C-OAR-SE thiếu hẳn đánh giá thực tiễn của thang đo (Finn và Kayande, 2005).

Từ phân tích ưu và nhược điểm của hai phương pháp, nghiên cứu này sẽ kết hợp ưu điểm cả hai phương pháp để điều chỉnh thang đo. Nghĩa là áp dụng quy trình C-OAR-SE nhưng vẫn đánh giá độ tin cậy và giá trị của chúng dựa theo hệ số Cronbach alpha và phân tích nhân tố khẳng định CFA trên cơ sở đảm bảo giá trị nội dung của khái niệm nghiên cứu.

❖ ***Quy trình điều chỉnh thang đo***

Dựa trên sự kết hợp phương pháp xây dựng thang đo của Churchill (1979) và C-OAR-SE của Rossiter (2002), quy trình điều chỉnh thang trong nghiên cứu này như sau:

Bước 1: Xác định nội dung và thang đo các khái niệm nghiên cứu

Dựa trên các nghiên cứu trước để xác định các khái niệm nghiên cứu và thang đo cho các khái niệm trong mô hình nghiên cứu. Hai nội dung của bước này đã được trình bày lần lượt ở mục 3.3.1 và 3.3.3.2. Như đã trình bày trong các phần trước, tất cả các thang đo trong nghiên cứu này đều được kế thừa từ các thang đo đã có trên thế giới. Nghiên cứu này chỉ điều chỉnh và bổ sung cho phù hợp với đặc điểm đơn vị SNCL của Việt Nam.

Bước 2: Dịch tập thang đo của các khái niệm nghiên cứu

Mục tiêu

Do thang đo kế thừa từ các nghiên cứu nước ngoài nên để đảm bảo các biến quan sát được dịch từ tiếng Anh sang tiếng Việt được đúng nghĩa, không bị sai lệch và phù hợp với văn hóa Việt Nam thì trước hết cần sự hỗ trợ của chuyên gia (Brislin, 1970). Nghiên cứu này đã áp dụng quy trình dịch thuật của Brislin (1970) gồm 03 bước: (1) dịch bảng câu hỏi gốc từ tiếng Anh sang tiếng Việt, (2) dịch phiên bản tiếng Việt đã dịch sang tiếng Anh, và (3) so sánh phiên bản ngược với bản câu hỏi gốc. Mục đích của quá trình này là đảm bảo sự nhất quán về ý nghĩa giữa bản câu hỏi gốc và bản dịch tiếng Việt.

Đối tượng nghiên cứu và mẫu nghiên cứu

Mẫu nghiên cứu gồm 06 chuyên gia, trong đó 03 chuyên gia trong lĩnh vực kế toán có trình độ ngoại ngữ cao (cả 03 chuyên gia tốt nghiệp thạc sĩ chuyên ngành kế toán nước ngoài). Lý

do của việc lựa chọn các chuyên gia này vì họ sẽ hiểu rõ được nghĩa của ngôn ngữ tiếng Anh nói chung và sử dụng trong lĩnh vực kế toán nói riêng. Ngoài ra, tác giả còn thảo luận thêm với 03 chuyên gia khác cũng có trình độ ngoại ngữ cao và có sự am hiểu về kế toán để điều chỉnh một số thuật ngữ còn đang tranh cãi cho phù hợp với bối cảnh Việt Nam. Các chuyên gia đều là giảng viên của trường Đại học và có kinh nghiệm từ 7 năm trở lên. Nguyên tắc lựa chọn số lượng chuyên gia dựa trên điểm bão hòa (Nguyễn Đình Thọ, 2012). Xác định mẫu nghiên cứu theo phương pháp thuận tiện dựa trên sự quen biết và sự đồng ý hợp tác của các chuyên gia.

Quy trình thực hiện phân tích dữ liệu

Thu thập dữ liệu cho giai đoạn này được thực hiện bằng cách gửi bảng câu hỏi cấu trúc chi tiết đã được thiết kế sẵn đến các chuyên gia có liên quan và được thực hiện qua email (**Bảng câu hỏi chuyên gia dịch nghĩa ở phụ lục 06 trang 27PL**). Trước hết tác giả sẽ tự dịch bảng câu hỏi này, sau đó sẽ gửi bảng câu hỏi đến 02 chuyên gia để thực hiện dịch xuôi (dịch từ tiếng Anh sang tiếng Việt). Sau khi nhận phản hồi từ các chuyên gia dịch nghĩa sẽ so sánh với bản dịch gốc của chính tác giả, từ đó điều chỉnh các khác biệt. Nếu có sự khác biệt quá lớn về ý nghĩa dịch giữa các chuyên gia, tác giả sẽ gặp riêng các chuyên gia để thảo luận về các nội dung đó. Thực hiện thu thập ý kiến chuyên gia trong giai đoạn này theo trình tự là phải hoàn tất điều chỉnh bảng câu hỏi theo ý kiến của từng chuyên gia dịch thuật trước khi thu thập ý kiến chuyên gia tiếp theo để điều chỉnh bảng câu hỏi về mặt từ ngữ, cấu trúc. Tiếp theo, sau khi hoàn tất việc dịch xuôi, bản dịch này sẽ được gửi đến 01 chuyên gia dịch ngược (từ tiếng Việt sang tiếng Anh). Cuối cùng, một số thuật ngữ còn gây tranh cãi giữa các chuyên gia được tác giả đem ra thảo luận nhóm và thảo luận tay đôi với các chuyên gia ban đầu kết hợp với một số chuyên gia khác để thống nhất. **Tổng hợp phân tích ý kiến chuyên gia dịch nghĩa được trình bày ở phụ lục 7 trang 32PL**.

<u>Bước 3: Điều chỉnh thang đo của các khái niệm nghiên cứu</u>

Mục tiêu

Để có một bảng câu hỏi đạt chất lượng cao thì sau khi thiết kế xong sẽ qua nhiều lần thử và sửa chữa để hoàn chỉnh trước khi được dùng để khảo sát. Do đó, bảng câu hỏi đã được dịch này sẽ được gửi đến một số chuyên gia để điều chỉnh lại từ ngữ dễ gây nhầm lẫn, không rõ ràng, trình bày không thống nhất để hoàn thiện bảng câu hỏi cho phù hợp với thực tiễn và giảm sự sai lệch trong khâu thu thập dữ liệu ở bước nghiên cứu định lượng kế tiếp (Nguyễn Đình Thọ, 2012).

Đối tượng nghiên cứu và mẫu nghiên cứu

Mẫu nghiên cứu trong bước thực hiện này gồm 04 chuyên gia: 01 chuyên gia học thuật – là người có am hiểu về kế toán và phương pháp nghiên cứu nhằm thu thập được những góp ý làm cho bảng câu hỏi có thể đạt hiệu quả nhất khi thực hiện khảo sát; và 03 chuyên gia là những người làm thực tế và có kinh nghiệm lâu năm (từ 5 năm trở lên) - đối tượng sẽ tham gia vào khảo sát chính thức. Mục đích khảo sát đối tượng làm thực tế nhằm đảm bảo đối tượng khảo sát chính thức có thể hiểu được đầy đủ ý nghĩa của bảng câu hỏi. Số lượng chuyên gia cũng được xác định dựa trên điểm bão hòa. Xác định mẫu nghiên cứu theo phương pháp thuận tiện dựa trên sự quen biết và sự đồng ý hợp tác của các chuyên gia.

Quy trình thực hiện phân tích dữ liệu

Thu thập dữ liệu cho giai đoạn này được thực hiện bằng cách gửi bản dịch sau khi điều chỉnh ở bước trên đến các chuyên gia có liên quan và được thực hiện qua email lẫn phỏng vấn trực tiếp. Bảng câu hỏi trước hết gửi đến chuyên gia học thuật, sau đó hoàn thiện theo các góp ý của chuyên gia học thuật và gửi đến chuyên gia thực tế. Các điều chỉnh ở bước này không làm thay đổi ý nghĩa của câu hỏi.

Kết quả thu thập ý kiến chuyên gia điều chỉnh thang đo trình bày trong chương 4 (mục 4.2.2).

<u>Bước 4</u>

Đánh giá giá trị của thang đo qua phân tích nhân tố khẳng định CFA. Sau khi hoàn tất phân tích dữ liệu ở bước 03 sẽ điều chỉnh lại bảng câu hỏi và bảng này được dùng để khảo sát để đánh giá giá trị thang đo. Để giảm tính trùng lắp, bước thực hiện này được trình bày chung ở phần phương pháp nghiên cứu định lượng ở mục 3.4.3 và kết quả đánh giá giá trị thang đo được trình bày ở chương 4 (mục 4.3).

3.5.3. Nghiên cứu định lượng

Mục tiêu

Phương pháp nghiên cứu định lượng áp dụng trong bước này nhằm đạt được hai mục tiêu: (1) đánh giá giá trị của thang đo, nhằm xác định các biến quan sát có giá trị để thực hiện kiểm định các giả thuyết nghiên cứu. (2) Kiểm định các giả thuyết nghiên cứu nhằm nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL.

Mô hình nghiên cứu

Mô hình nghiên cứu đề xuất là dạng mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM-Structual equation modeling), gồm 02 thành phần: mô hình đo lường (measurement models) và mô hình cấu trúc (structural model). Cụ thể như sau:

Mô hình đo lường

Mô hình đo lường (measurement models) – trình bày mối quan hệ giữa biến đo lường (biến quan sát) với biến tiềm ẩn (các khái niệm nghiên cứu trừu tượng) mà chúng đo lường (Hair và cộng sự, 2016). Mối quan hệ này được đánh giá thông qua ba giá trị của thang đo: độ tin cậy của thang đo, giá trị hội tụ và giá trị phân biệt. Dựa vào thang đo của các khái niệm nghiên cứu trình bày ở mục 3.3.3.2, trong mô hình nghiên cứu đề xuất có chưa 09 khái niệm nghiên cứu trừu tượng gồm: minh bạch TTKT, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông, đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị, đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. Các biến đo lường của các khái niệm nghiên cứu tiềm ẩn này kế thừa nghiên cứu trên thế giới và đều có dạng thang đo kết quả nên mô hình đo lường có dạng kết quả (Reflective).

Mô hình cấu trúc

Mô hình cấu trúc (structural model) – trình bày mối quan hệ giữa các khái niệm nghiên cứu. Mối quan hệ này được đánh giá thông qua kiểm định chấp nhận hay bác bỏ các giả thuyết trong mô hình nghiên cứu. Mô hình cấu trúc trong nghiên cứu này trình bày ở sơ đồ 3.1 là mô hình gồm nhiều biến tiềm ẩn và biến quan sát được. Trong đó gồm 05 biến nội sinh (TRANS, AM, AC, OR, ORC), 05 biến ngoại sinh (CM, HW, SW, CN, MDTC), và 01 biến kiểm soát (HTCTTT). Đặc điểm các khái niệm trong mô hình nghiên cứu đề xuất được trình bày trong bảng 3.1.

Bảng 3.1: Đặc điểm các biến trong mô hình nghiên cứu

	Biến tiềm ẩn	Biến quan sát được	Biến nội sinh	Biến ngoại sinh	Biến kiểm soát
Sự minh bạch TTKT (TRANS)	X		X		
Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo (CM)	X			X	
Sự hiểu biết của kế toán trưởng (AM)	X		X		
Sự hiểu biết của kế toán viên (AC)	X		X		
Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng (HW)	X			X	
Mức độ đáp ứng của phần mềm (SW)	X			X	
Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông (CN)	X			X	
Đặc điểm cơ cấu tổ chức (OR)	X		X		
Đặc điểm của văn hóa tổ chức (ORC)	X		X		
Mức độ tự chủ tài chính của đơn vị (MDTC)		X		X	
Hình thức công bố thông tin của đơn vị (HTCBTT)		X			X

(Nguồn: tác giả)

Phương pháp thu thập dữ liệu

Trong luận án này, phương pháp khảo sát được sử dụng để thu thập dữ liệu và lý do của việc lựa chọn này là: (1) phương pháp thu thập này phổ biến nhất trong kinh doanh hiện nay để

thu thập dữ liệu khi mà nghiên cứu này không có sẵn dữ liệu thứ cấp; (2) mục đích của việc sử dụng phương pháp nghiên cứu định lượng trong nghiên cứu này là kiểm định các mối quan hệ nhân quả của các khái niệm trong mô hình nghiên cứu, do đó, dữ liệu thu thập bằng phương pháp khảo sát là dữ liệu thu thập tại một thời điểm sẽ phù hợp nhất để kiểm định các giả thuyết nghiên cứu (Nguyễn Đình Thọ, 2013).

Công cụ thu thập dữ liệu là bảng câu hỏi chi tiết với các câu hỏi đóng và các trả lời được đo lường theo cấp độ thang đo Likert 07 điểm. Sử dụng thang đo Likert 07 điểm thay vì thang 05 điểm giúp tăng khả năng nắm bắt nhiều biến động hơn khi số thang điểm tăng lên (Ahire và cộng sự, 1996). Các câu trả lời với mức điểm tăng dần tương ứng với mức độ đồng ý của người trả lời từ mức 1 là "hoàn toàn không đồng ý" và đến mức 7 là "hoàn toàn đồng ý". Riêng khái niệm đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị, các câu hỏi về bao nhiêu người thì câu trả lời mức 1 là "không có ai" và đến mức 7 là "tất cả mọi người" (Van Muijen và cộng sự, 1999).

Bảng câu hỏi được thiết kế gồm có 02 phần: Phần A – Thực tế tại đơn vị: gồm các câu hỏi liên quan đến việc đánh giá minh bạch TTKT và các câu hỏi liên quan đến các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị; Phần B – Thông tin chung: chứa các câu hỏi cung cấp thông tin chung về đơn vị và thông tin của đối tượng tham gia khảo sát như loại hình đơn vị SNCL, lĩnh vực hoạt động, mức độ tự chủ tài chính của đơn vị; hình thức công bố thông tin của đơn vị; vị trí, số năm kinh nghiệm của đối tượng khảo sát… Trong đó, nhằm bảo đảm sự bảo mật thông tin cá nhân, người trả lời được quyền tùy chọn trả lời các thông tin chi tiết liên lạc như họ và tên, email, tên đơn vị công tác. Bảng câu hỏi được gửi trực tiếp, qua email, và qua survey đến các đối tượng khảo sát.

Đám đông nghiên cứu và cỡ mẫu nghiên cứu

Đơn vị phân tích: Vì mục tiêu của nghiên cứu là đánh giá mức độ minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam hiện nay và nghiên cứu các nhân tố bên trong quan trọng ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của các đơn vị này nên đơn vị phân tích trong nghiên cứu này là các tổ chức cung cấp TTKT, cụ thể là các đơn vị SNCL tại Việt Nam.

Đám đông nghiên cứu: Đối tượng phân tích của nghiên cứu này là minh bạch TTKT và các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL, do đó đám đông nghiên cứu là các đơn vị SNCL trên toàn lãnh thổ Việt Nam.

Khung mẫu và cỡ mẫu:

Tuy nhiên, việc xác định khung mẫu (danh sách các đơn vị SNCL tại Việt Nam) rất tốn kém, mất nhiều thời gian và đặc biệt khi nghiên cứu trong khu vực công tại Việt Nam tiếp cận các đơn vị công rất khó khăn. Chính vì vậy, phương pháp chọn mẫu phi xác suất được xem là

phương pháp phù hợp nhất áp dụng trong nghiên cứu này. Cụ thể là phương pháp chọn mẫu thuận tiện kết hợp với phát triển mầm vì đối tượng nghiên cứu là tất cả đơn vị SNCL đã được xác định và đối tượng khảo sát của đơn vị SNCL rất khó tiếp cận nên phương pháp chọn mẫu này khả thi nhất.

Kích thước mẫu tối thiểu của mô hình kiểm định SEM xử lý bằng kỹ thuật PLS_SEM là gấp 10 lần số đường dẫn trong mô hình cấu trúc (Hair và cộng sự, 2016). Theo sơ đồ 3.1 (mục 3.3.2) số đường dẫn trong mô hình nghiên cứu này gồm có 16 đường dẫn vì vậy kích thước mẫu tối thiểu cần là 160 đơn vị SNCL.

Đối tượng khảo sát

Mục tiêu chính của nghiên cứu là đánh giá mức độ minh bạch TTKT và nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT nên đối tượng khảo sát được xác định phải là những người có kiến thức chuyên sâu, am hiểu về kế toán khu vực công đồng thời phải đang công tác tại đơn vị thì mới có thể đánh giá chính xác về thực tế tại đơn vị (Bavik, 2016; Onwuegbuzie và Leech, 2007). Đặc biệt trong các nhân tố được nhận diện từ lý thuyết thì nhân tố đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị phải được đánh giá bởi người bên trong đơn vị. Kết hợp nghiên cứu của Xu (2003) và Xu và cộng sự (2003), tác giả mời đối tượng tham gia khảo sát gồm: ban lãnh đạo cấp cao của đơn vị (trưởng, phó đơn vị), kế toán trưởng, kế toán viên đang làm việc tại các đơn vị SNCL, chủ tịch công đoàn, kiểm toán nội bộ.

Các đối tượng khảo sát được lựa chọn phải đang công tác ở các đơn vị SNCL hoạt động trong nhiều lĩnh vực khác nhau như trường học, bệnh viện, tổ chức nghề nghiệp...để có thể thu thập tối đa sự hiểu biết về vấn đề nghiên cứu (Onwuegbuzie và Leech, 2007) cũng như xác định xem mô hình đề xuất có được áp dụng trên nhiều loại tổ chức và ngành nghề khác nhau hay không (Nguyen, 2014). Với cỡ mẫu tối thiểu được xác định là 160 thì phải thu thập tối thiểu 160 câu trả lời hoàn chỉnh từ các đối tượng khảo sát này, một bảng trả lời chỉ đại diện cho một đơn vị phân tích.

Xử lý dữ liệu

Công cụ xử lý dữ liệu

Mô hình nghiên cứu đề xuất là dạng mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM-Structual equation modeling). Kỹ thuật sử dụng để xử lý dữ liệu của mô hình SEM là PLS_SEM (Partial least squares SEM) với phần mềm Smart PLS 3.2.7. Lý do lựa chọn phương pháp PLS_SEM là:

(1) PLS_SEM được sử dụng khá phổ biến trong các nghiên cứu khám phá. Các nhân tố tác động trong mô hình chính thức được xây dựng dựa trên các nghiên cứu trên thế giới kết hợp với phân tích đặc điểm đặc thù của Việt Nam. Do đó, áp dụng kỹ thuật phân tích

PLS_SEM giúp khám phá các nhân tố này có thực sự tác động đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam hay không.

(2) So với mô hình cấu trúc được xử lý bằng phương pháp hiệp phương sai truyền thống thì PLS có xu hướng đạt mức độ thống kê cao hơn trong các điều kiện cân bằng (Reinartz và cộng sự, 2009).

(3) Mô hình nghiên cứu phức tạp, mô hình cấu trúc gồm nhiều cấu trúc (biến tiềm ẩn) và chúng tác động qua lại nhau, đồng thời gồm nhiều mô hình đo lường trong đó mỗi cấu trúc được đo lường bằng nhiều biến quan sát. Việc sử dụng PLS_SEM cho phép xử lý đồng thời các phần tử trong tổng thể mô hình cùng một lúc thay vì ước lượng mối quan hệ riêng phần của từng cặp phần tử trong mô hình (Hair và cộng sự, 2016).

(4) Phương pháp xử lý này yêu cầu kích thước mẫu không quá lớn (Reinartz và cộng sự, 2009) vì đơn vị phân tích là đơn vị SNCL và đối tượng khảo sát đang có vị trí cao tại các đơn vị SNCL rất khó tiếp cận nên số lượng mẫu chỉ là số lượng tối thiểu.

Quy trình xử lý dữ liệu

Khi áp dụng kỹ thuật phân tích SEM, nhà nghiên cứu có thể kiểm tra mô hình đo lường và mô hình cấu trúc đồng thời (mô hình một bước- one-step modelling) hoặc riêng biệt (mô hình hai bước-two-step modelling) (Anderson và Gerbing, 1988; Baumgartner và Homburg, 1996). Nghiên cứu này sẽ áp dụng phân tích theo mô hình hai bước vì cách xử lý này tránh diễn giải bị sai lệch dễ gặp phải khi ước lượng mô hình cấu trúc và mô hình đo lường cùng lúc (Anderson và Gerbing, 1988). Việc áp dụng kỹ thuật PLS_SEM sẽ thuận lợi cho quy trình phân tích 02 bước này. Bước đầu tiên sẽ thực hiện đánh giá mô hình đo lường và sau đó kiểm định mô hình cấu trúc.

(1) Đánh giá mô hình đo lường

Đánh giá thang đo là bước quan trọng nhất được thực hiện trước khi kiểm định mô hình đề xuất và các giả thuyết của nó (Nguyen, 2014). Đánh giá mô hình đo lường tập trung vào ba giá trị quan trọng của thang đo, đó là: độ tin cậy (reliability), giá trị hội tụ (convergent validity), và giá trị phân biệt (discriminant validity) (Hair và cộng sự, 2016). Mô hình đo lường được đánh giá theo trình tự các bước như sau:

(i) Độ tin cậy nhất quán nội bộ của thang đo

Độ tin cậy nhất quán nội bộ của thang đo (internal consistent reliability) được đánh giá bằng hai chỉ số là độ tin cậy của thang đo Cronbach alpha và độ tin cậy tổng hợp (composite reliability). Cách đánh giá độ tin cậy tổng hợp và hệ số Cronbach alpha tương tự nhau nhưng

độ tin cậy tổng hợp thường xác định giá trị độ tin cậy nhất quán nội bộ cao hơn, trong khi đó Cronbach alpha thường đo lường độ tin cậy nhất quán nội bộ thận trọng hơn. Do đó, khi phân tích và đánh giá độ tin cậy nhất quán nội bộ của thang đo, giá trị độ tin cậy thực sự nằm khoảng giữa của hai hệ số độ tin cậy này. (Hair và cộng sự, 2016).

Độ tin cậy tổng hợp nằm trong khoảng [0;1] với giá trị cao hơn thì độ tin cậy cao hơn. Giá trị ≥ 0,7 đạt mức thỏa mãn cao nhất, tuy nhiên trong nghiên cứu khám phá có thể chấp nhận giá trị nằm trong khoảng [0,6; 0,7] (Hair và cộng sự, 2016). Tương tự, hệ số Cronbach alpha ≥ 0,6 có thể chấp nhận và tốt nhất khi ≥ 0,7 (Nunnally và Bernstein, 1994).

(ii) Giá trị hội tụ

Giá trị hội tụ phản ánh mức độ hội tụ của một thang đo sử dụng để đo lường một khái niệm sau nhiều lần lặp lại. Nghĩa là nếu thực hiện đo lường sau nhiều lần thì các số đo của những lần đo lường này phải tương quan chặt chẽ với nhau (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Trọng số tải của từng biến quan sát (outer loadings) (hay còn gọi là độ tin cậy của từng biến quan sát - indicator reliability) và phương sai trích trung bình (average variance extracted-AVE) là hai chỉ số được sử dụng phổ biến để đánh giá giá trị hội tụ của thang đo (Hair và cộng sự, 2016).

Trọng số tải (outer loading) của từng biến quan sát phải có ý nghĩa thống kê và trọng số tải được chuẩn hóa (outer loading standarded) nên từ 0,7. Khi biến quan sát có giá trị trọng số tải nằm trong khoảng (0,4; 0,7) cần xem xét loại biến quan sát đó ra khỏi thang đo. Biến quan sát này sẽ bị loại chính thức nếu việc loại biến đó làm độ tin cậy tổng hợp tăng, AVE tăng, và giá trị nội dung của thang đo không bị ảnh hưởng. Tiêu chuẩn AVE được xác định như là giá trị trung bình của các trọng số tải bình phương của các biến quan sát liên quan đến một khái niệm. Giá trị AVE nên ≥ 0,5.

(iii) Giá trị phân biệt

Giá trị phân biệt là mức độ cấu trúc này phân biệt với các cấu trúc khác bởi các tiêu chuẩn thực nghiệm. Giá trị phân biệt đạt được khi mỗi khái niệm khác nhau được đo bởi thang đo khác nhau. Nghĩa là hệ số tương quan của hai khái niệm này phải khác 1. Đánh giá giá trị phân biệt có thể thực hiện thông qua tiêu chí Fornell_Larcker, trọng số tải chéo (cross-loadings), chỉ số HTMT (heterotrait-monotrait ratio). Trong xử lý PLS_SEM, tiêu chí HTMT được sử dụng phổ biến nhất để đánh giá giá trị phân biệt (Hair và cộng sự, 2016) với giá trị HTMT <1 và tốt nhất khi giá trị này < 0,9 (Hair và cộng sự, 2016).

(2) Kiểm tra mô hình cấu trúc

Đánh giá mô hình cấu trúc nhằm mục đích kiểm tra mối quan hệ giữa các biến nội sinh và ngoại sinh trong mô hình nghiên cứu thông qua các giả thuyết nghiên cứu đề xuất (Hair và cộng

sự, 2016). Mô hình cấu trúc được đánh giá dựa trên quy trình đề xuất bởi Hair và cộng sự (2016:191) gồm 08 bước: (i) kiểm tra đa cộng tuyến; (ii) kiểm tra mức ý nghĩa và sự phù hợp của mô hình nghiên cứu; (iii) kiểm tra mức độ R^2; (iv) kiểm tra ảnh hưởng của quy mô f^2; (v) kiểm tra sự phù hợp về khả năng dự báo của mô hình Q^2; (vi) kiểm tra sự ảnh hưởng của quy mô q^2; (vii) phân tích biến trung gian; và (viii) kiểm tra sự phù hợp của mô hình nghiên cứu. Cụ thể:

(i) Đánh giá vấn đề đa cộng tuyến

Đa cộng tuyến là hiện tượng các biến độc lập trong mô hình hồi quy bội có tương quan hoàn toàn với nhau (Nguyễn Đình Thọ, 2013). Khi hiện tượng này xảy ra sẽ dẫn đến sự không ổn định trong việc ước lượng các hệ số đường dẫn (path cofficient). Hiện tượng đa cộng tuyến được đánh giá bằng chỉ số VIF. Nếu VIF < 2 có thể khẳng định mô hình nghiên cứu hoàn toàn không xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến, còn VIF < 5 là mức quyết định các cấu trúc dự báo xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến nhưng vẫn chấp nhận được, và VIF > 5 bắt buộc phải xử lý hiện tượng đa cộng tuyến bằng cách gộp các cấu trúc này thành một cấu trúc đơn hoặc chuyển thành cấu trúc có bậc cao hơn (Hair và cộng sự, 2016).

(ii) Đánh giá mức ý nghĩa và sự phù hợp của các mối quan hệ trong mô hình cấu trúc

Mục đích của bước này là nhằm đánh giá mối quan hệ giữa các cấu trúc theo các giả thuyết nghiên cứu. Đầu tiên đánh giá mức ý nghĩa thống kê của các mối quan hệ thông qua mức ý nghĩa và p value. Sau đó, đánh giá sự phù hợp của các mối quan hệ giữa các biến có ý nghĩa thống kê thông qua giá trị của hệ số đường dẫn. Giá trị tiêu chuẩn của hệ số đường dẫn biến thiên trong khoảng [-1; +1], nếu hệ số đường dẫn gần giá trị 1 có nghĩa là mối quan hệ cùng chiều cao và luôn có ý nghĩa thống kê và ngược lại nếu giá trị này gần 0 thì mối quan hệ yếu và gần bằng 0 thì không có ý nghĩa thống kê (Hair và cộng sự, 2016).

(iii) Đánh giá mức độ của R^2

Hệ số xác định R^2 được sử dụng để đo lường khả năng dự báo của mô hình. Hệ số này trình bày sự ảnh hưởng của các biến độc lập kết hợp với nhau tác động đến biến phụ thuộc. Hay nói cách khác, mức độ biến động của biến phụ thuộc được giải thích bởi tất cả các biến độc lập có liên quan (Hair và cộng sự, 2016).

Giá trị R^2 nằm trong khoảng [0; 1], với các giá trị R^2 là 0,75, 0,5, hoặc 0,25 tương ứng với khả năng dự báo cao, trung bình, hoặc yếu. Thông thường $R^2 = 0,2$ là mức chấp nhận được (Hair và cộng sự, 2011; Henseler và cộng sự, 2009). Tuy nhiên, tránh sự thiên lệch khi lựa chọn các biến độc lập không có ý nghĩa thống kê cao vào trong mô hình làm R^2 tăng lên, giá trị R^2 điều chỉnh (R^2_{adj}) được sử dụng để thay thế cho R^2 (Hair và cộng sự, 2016).

(iv) Đánh giá ảnh hưởng của quy mô f^2

Giá trị f^2 (effect size) nhằm giúp xác định liệu rằng có bất kỳ biến độc lập nào bị bỏ sót có ảnh hưởng đáng kể đến biến phụ thuộc khi đánh giá giá trị R^2 của tất cả các biến phụ thuộc. Giá trị f^2 là 0,02, 0,15, và 0,35 tương ứng với các mức độ ảnh hưởng thấp, trung bình, và cao của biến độc lập đến biến phụ thuộc (Hair và cộng sự, 2016).

(v) Đánh giá sự phù hợp khả năng dự báo của mô hình qua Q^2

Bên cạnh giá trị R^2 được sử dụng đánh giá sự chính xác dự báo của mô hình, giá trị Q^2 như là tiêu chuẩn đánh giá sự phù hợp khả năng dự báo của mô hình (Geisser, 1974; Stone, 1974, Hair và cộng sự, 2016). Khi mô hình đường dẫn PLS thể hiện sự phù hợp khả năng dự báo, nó dự đoán chính xác dữ liệu không được sử dụng trong ước lượng mô hình. Giá trị Q^2 được tính bằng cách sử dụng thủ tục Blindfolding với một khoảng cách thiếu dữ liệu D (ommission distance) (Hair và cộng sự, 2016). Trong mô hình cấu trúc, $Q^2 \geq 0$ cho thấy có sự phù hợp dự báo cho biến phụ thuộc. Ngược lại $Q^2 = 0$ hoặc thấp chỉ ra có sự thiếu hụt trong sự phù hợp dự báo (Hair và cộng sự, 2016).

(vi) Đánh giá ảnh hưởng của quy mô q^2

Tương tự như giá trị f^2 được sử dụng để đánh giá giá trị R^2, giá trị q^2 dùng để đánh giá sự đóng góp của một biến độc lập đến giá trị Q^2 của biến phụ thuộc. Cũng giống giá trị f^2, q^2 có giá trị là 0,02, 0,15, và 0,35 tương ứng với các mức độ ảnh hưởng thấp, trung bình và cao của biến độc lập (Hair và cộng sự, 2016).

(vii) *Kiểm tra vai trò của biến trung gian*

Biến trung gian được sử dụng để giải thích mối quan hệ giữa các biến nội sinh và biến ngoại sinh trong mô hình nghiên cứu (Baron và Kenny, 1986). Mô hình nghiên cứu đề xuất có chứa các biến trung gian phức tạp, gồm 13 mô hình nhỏ có các biến trung gian nên cần thiết phải kiểm tra vai trò của biến này. Các biến trung gian giả định trong mô hình nghiên cứu đề xuất gồm:

MH1: Biến ORC có phải là biến trung gian trong tác động của CM đến AM hay không?
MH2: Biến AM có phải là biến trung gian trong tác động của ORC đến AC hay không?
MH3: Biến AM có phải là biến trung gian trong tác động của ORC đến TRANS hay không?
MH4: Biến AC có phải là biến trung gian trong tác động của ORC đến TRANS hay không?
MH5: Biến AC có phải là biến trung gian trong tác động của AM đến TRANS hay không?
MH6: Biến AM và AC có phải là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS hay không?
MH7: Biến ORC, AM, AC là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS hay không?
MH8: Biến ORC, AC có phải là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS hay không?

MH9: Biến AM có phải là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS hay không?
MH10: Biến ORC, AM có phải là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS hay không?
MH11: Biến OR có phải là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS hay không?
MH12: Biến ORC có phải là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS hay không?
MH13: Biến AM, AC có phải là biến trung gian trong tác động của ORC đến TRANS hay không?

Các bước kiểm tra biến trung gian dựa trên quy trình đề xuất của Hair và cộng sự (2016). Bước đầu tiên là xem xét ý nghĩa thống kê của hệ số tương quan của cả sự tác động gián tiếp (sự tác động của biến ngoại sinh đến biến nội sinh và trong mô hình này có chứa biến trung gian) lẫn sự tác động trực tiếp (sự tác động của biến ngoại sinh đến biến nội sinh nhưng trong mô hình không chứa biến trung gian). Nếu hệ số đường dẫn của sự tác động gián tiếp không có ý nghĩa thống kê thì biến trung gian không tồn tại trong mô hình nghiên cứu. Ngược lại nếu hệ số đường dẫn của sự tác động gián tiếp có ý nghĩa thống kê và hệ số này bị giảm xuống so với tác động trực tiếp thì xuất hiện biến trung gian trong mô hình nghiên cứu. Sau đó, kết hợp đánh giá các chiều của hệ số đường dẫn của cả mối tác động trực tiếp lẫn gián tiếp trong mô hình nghiên cứu để phân loại biến trung gian. Sự ảnh hưởng của biến trung gian được phân thành 03 loại (Baron và Kenny, 1986):

(viii) Kiểm tra sự phù hợp của mô hình nghiên cứu

Đánh giá sự phù hợp của mô hình nghiên cứu nhằm mục đích chỉ ra khả năng mô hình cấu trúc có phù hợp với dữ liệu nghiên cứu hay không để từ đó xác định những sai sót trong mô hình nghiên cứu. Bước kiểm tra này được sử dụng phổ biến trong nghiên cứu áp dụng phương pháp CB – SEM (phương pháp phân tích dùng để kiểm tra lý thuyết có phù hợp với dữ liệu nghiên cứu thông qua việc xác nhận lý thuyết hay bác bỏ lý thuyết) thông qua các chỉ số như SRMR (standardized root mean square residual) hay GoF (goodness of fit index) (Hair và cộng sự, 2016).

Tuy nhiên, mục đích chính của phương pháp phân tích dữ liệu PLS – SEM là đánh giá khả năng dự báo của mô hình nghiên cứu, tập trung vào giải thích sự biến thiên của biến nội sinh trong mô hình nghiên cứu còn việc kiểm tra sự phù hợp của mô hình nghiên cứu có thật sự hữu ích hay không vẫn còn chưa được kiểm chứng đầy đủ (Hair và cộng sự, 2016). Một số nghiên cứu đã kiểm chứng chỉ số SRMR và GoF không phù hợp để kiểm tra sự phù hợp của mô hình nghiên cứu nếu áp dụng PLS – SEM. Một số ít nghiên cứu khác cũng đã thử nghiệm hệ số RMS_{theta} (Root Meta Square Residual Covariance) để thay thế cho SRMR và GoF nhưng cho kết quả ít có giá trị. Do đó, đến nay, Hair và cộng sự (2016) gợi ý khi áp dụng PLS – SEM vẫn chưa nên đánh giá sự phù hợp của mô hình nghiên cứu. Chính vì vậy, trong nghiên cứu này

đang áp dụng phương pháp phân tích PLS – SEM sẽ không thực hiện đánh giá sự phù hợp của mô hình nghiên cứu.

3.5.4. Khắc phục sai lệch đo lường do phương pháp

❖ **Nguyên nhân và hậu quả của sai lệch đo lường do phương pháp**

Sai lệch đo lường do phương pháp (CMV- Common method variance) hay còn gọi là sai lệch phương sai là sai lệch phổ biến trong nghiên cứu sử dụng dữ liệu sơ cấp để đo lường các khái niệm nghiên cứu (Malhotra và cộng sự, 2017). Nó được định nghĩa như là những sự thay đổi tiềm tàng về các mối tương quan thật sự giữa các biến quan sát làm cho kết quả nghiên cứu bị sai (Malhotra và cộng sự, 2017). Hay nói cách khác nếu trong một nghiên cứu chỉ dùng một phương pháp khảo sát duy nhất và thực hiện cùng một thời điểm thì nó có thể tạo nên những kết quả sai lệch về các mối quan hệ (Campbell và Fiske, 1959).

❖ **Biện pháp khắc phục CMV**

Có nhiều biện pháp được sử dụng để tránh sự ảnh hưởng tiềm tàng của hiện tượng CMV. Các biện pháp này được phân làm hai giai đoạn gồm: (1) đầu tiên là các kỹ thuật được các nhà nghiên cứu sử dụng khi tiến hành thu thập dữ liệu và (2) thứ hai là kỹ thuật thống kê tập trung vào giai đoạn xử lý dữ liệu nhằm phát hiện ra hiện tượng CMV. Mỗi phương pháp đều có những ưu điểm và hạn chế của nó nên trong nghiên cứu này sẽ kết hợp cả hai nhóm biện pháp này để giúp giảm thiểu tình trạng CMV (Malhotra và cộng sự, 2017).

Khắc phục sai lệch do phương pháp khi thu thập dữ liệu: Khi thiết kế bảng khảo sát, một số kỹ thuật được sử dụng trong luận án để giảm thiểu CMV gồm:

- *Thiết kế câu hỏi dễ hiểu, tránh mơ hồ*: nhằm đảm bảo đối tượng khảo sát có thể hiểu rõ các câu hỏi, tác giả tối đa hóa sự đơn giản, cụ thể, súc tích, rõ ràng trong mỗi câu hỏi và tránh các câu hỏi mang hai ý nghĩa. Sau khi thiết kế hoàn tất bảng câu hỏi được trao đổi với các chuyên gia lẫn người thuộc đối tượng khảo sát để điều chỉnh lại cho phù hợp.

- *Sử dụng biến nghịch*: Khi thiết kế bảng khảo sát tác giả đã sử dụng hai biến đo lường nghịch, gồm: thang đo của khái niệm "bảo mật" là - Thông tin trên BCKT không được bảo vệ khỏi việc truy cập trái phép; và thang đo - Kế toán viên không có kinh nghiệm về kế toán thuộc khái niệm "sự hiểu biết của kế toán viên". Sau khi thu thập dữ liệu, bảng trả lời nào không đáp ứng được yêu cầu này sẽ bị loại.

- *Thiết kế bảng khảo sát:* Các câu hỏi được tách thành các nhóm nhỏ ngẫu nhiên, mỗi nhóm từ 3 đến 8 câu hỏi (nhóm 3 và 4 câu hỏi chiếm chủ yếu). Cách thức trình bày mỗi nhóm cũng khác nhau nhằm tránh hiện tượng người tham gia khảo sát có xu hướng trả lời

một cách có hệ thống theo cùng một sự lựa chọn. Phương pháp này sẽ giúp làm giảm sự tương quan giữa các cấu trúc và làm giảm sự chán nản của người trả lời trong quá trình trả lời bảng khảo sát.

- *Thay đổi đối tượng khảo sát và thời gian khảo sát*

Kiểm soát sai lệch do phương pháp trong quá trình xử lý dữ liệu

Cách thức phổ biến để kiểm tra sai lệch do phương pháp trong giai đoạn phân tích dữ liệu là sử dụng biến đánh dấu (marker-variable) được xây dựng bởi Lindell và Whitney (2001). Theo cách này, bảng khảo sát đã bổ sung một biến không liên quan đến tất cả các khái niệm trong mô hình nghiên cứu đó là biến *MARKER* - *Tôi thích đi du lịch vào cuối tuần* như là một biến để kiểm soát hiện tượng sai lệch do phương pháp. Khi hệ số đường dẫn của biến *MARKER* với các khái niệm trong mô hình nghiên cứu nhỏ hơn 1 (p <1) thì không xảy ra hiện tượng sai lệch do phương pháp.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 3

Trong chương này mô hình nghiên cứu sơ bộ ban đầu gồm 10 nhân tố tác động đến minh bạch TTKT với 11 giả thuyết được xây dựng. Các nhân tố tác động trực tiếp đến minh bạch TTKT gồm: sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị, đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị, mức độ tự chủ tài chính, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của phần mềm, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông. Nhân tố hình thức công bố TTKT được xem là biến kiểm soát đưa vào mô hình để kiểm soát mức độ minh bạch TTKT. Tiếp theo, thang đo của các khái niệm nghiên cứu cũng được xác định trong chương này. Trong đó, thang đo của các khái niệm trừu tượng gồm minh bạch TTKT, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị, đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của phần mềm, và mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông. Các thang đo này đều được kế thừa từ các nghiên cứu nước ngoài và tất cả đều là thang đo kết quả. Còn hai nhân tố còn lại là mức độ tự chủ tài chính và hình thức công bố TTKT là thang đo có thể đo lường trực tiếp.

Sau cùng, phương pháp nghiên cứu được trình bày chi tiết. Nghiên cứu này sử dụng kết hợp phương pháp nghiên cứu định tính và phương pháp nghiên cứu định lượng. Trước hết là phương pháp nghiên cứu định tính được thực hiện qua ba giai đoạn nhằm đạt được ba mục tiêu đó là: (1) xây dựng mô hình nghiên cứu ban đầu – sử dụng phương pháp suy diễn để xây dựng mô hình nghiên cứu cho phù hợp với Việt Nam; (2) Điều chỉnh mô hình nghiên cứu ban đầu – áp dụng phương pháp phỏng vấn chuyên gia để kiểm tra sự phù hợp của mô hình nghiên cứu; (3) Điều chỉnh thang đo các khái niệm nghiên cứu – sử dụng phương pháp phỏng vấn chuyên gia để dịch thang đo và điều chỉnh cho phù hợp với bối cảnh nghiên cứu là đơn vị SNCL và văn hoá của Việt Nam. Sau đó, phương pháp nghiên cứu định lượng được áp dụng để đánh giá giá trị của thang đo và kiểm định các giả thuyết nghiên cứu. Quy trình và cách thức thu thập, xử lý dữ liệu của từng giai đoạn nghiên cứu cũng được giới thiệu một cách chi tiết trong chương này. Một số biện pháp hạn chế sai lệch đo lường do phương pháp cũng được đề cập như: sử dụng biến nghịch; thiết kế các câu hỏi dễ hiểu, tránh mơ hồ; thiết kế bảng câu hỏi; thay đổi đối tượng khảo sát và thời gian khảo sát, sử dụng biến đánh dấu.

CHƯƠNG 4: KẾT QUẢ NGHIÊN CỨU VÀ BÀN LUẬN

4.1. Giới thiệu

Trong chương 03, trên nền tảng lý thuyết, đặc điểm tổ chức và hoạt động đặc thù của đơn vị SNCL Việt Nam, mô hình các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL được đề xuất và thang đo các khái niệm nghiên cứu được xác định. Phương pháp nghiên cứu và quy trình nghiên cứu chi tiết cũng giới thiệu ở chương 03. Trên cơ sở này, chương 04 tập trung phân tích dữ liệu thu thập cả bước nghiên cứu định tính và nghiên cứu định lượng. Sau đó tổng hợp và bàn luận các giả thyết được chấp nhận và các giả thuyết bị bác bỏ.

4.2. Kết quả nghiên cứu định tính

4.2.1. Kết quả nghiên cứu định tính – Điều chỉnh mô hình nghiên cứu đề xuất

Kết quả phân tích ý kiến chuyên gia cho thấy các chuyên gia đều đồng ý về các mối quan hệ tác động và các chiều tác động như trong mô hình nghiên cứu sơ bộ và cho rằng các mối quan hệ này thực sự có vai trò thúc đẩy minh bạch TTKT của đơn vị SNCL. **Kết quả phân tích của từng mối quan hệ tác động theo ý kiến chuyên gia được trình bày ở phụ lục 8 trang 55PL.** Trong đó, các mối quan hệ nhận được ý kiến ủng hộ cao của tất cả chuyên gia gồm: (1) các nhân tố tác động tích cực đáng kể đến minh bạch TTKT là sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, đặc điểm văn hóa tổ chức, đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị, mức độ đáp ứng của phần mềm, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng; và (2) một số mối quan hệ giữa các nhân tố khác trong mô hình gồm: sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo – sự am hiểu của kế toán trưởng; sự am hiểu của kế toán trưởng – sự am hiểu của kế toán viên; sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo – đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị; sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo – đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị; đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị – sự am hiểu của kế toán trưởng; và đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị – sự am hiểu của kế toán viên.

Tuy nhiên, vẫn tồn tại một số ý kiến trái chiều về mức độ tác động của một số mối quan hệ như: sự am hiểu của kế toán viên – minh bạch TTKT; hình thức công bố TTKT – minh bạch TTKT; và mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông – minh bạch TTKT. Phần lớn nguyên nhân tạo ra sự khác biệt giữa các ý kiến là do khác biệt về quy mô hoạt động và mức độ tự chủ tài chính của đơn vị SNCL mà các chuyên gia đang công tác. Cụ thể:

- *Mối quan hệ giữa sự am hiểu của kế toán viên – minh bạch TTKT:* cả 05 chuyên gia đang công tác tại đơn vị SNCL có quy mô hoạt động lớn đồng ý rằng sự am hiểu của kế toán viên là nhân tố không thể thiếu để tạo nên minh bạch TTKT. Kế toán viên là người thực hiện chính các công việc của kế toán từ việc thu thập và ghi nhận TTKT (chẳng hạn như kế toán

tổng hợp thực hiện kiểm tra và hạch toán bút toán tổng hợp, kế toán viên khác lập chứng từ và hạch toán các phần hành). Tuy nhiên, 01 chuyên gia đang công tác tại đơn vị SNCL có quy mô nhỏ thì cho rằng kế toán viên không ảnh hưởng đến minh bạch TTKT vì:

"Bộ máy kế toán chỉ gồm 2 người (kế toán trưởng và thủ quỹ) nên kế toán trưởng chịu trách nhiệm tất cả các công việc của kế toán, thủ quỹ chỉ phụ giúp cho kế toán trưởng về thu, chi tiền nên không ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT". (Phó đơn vị, trường Tiểu học Trừ Văn Thố, Bình Dương).

- *Mối quan hệ giữa mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông – minh bạch TTKT*: ý kiến của 04 chuyên gia đang công tác tại đơn vị SNCL có quy mô lớn khẳng định với sự hỗ trợ của công nghệ truyền thông giúp công việc thu thập và tạo lập TTKT dễ dàng, nhanh chóng và chính xác hơn. Điển hình sử dụng PMKT cần kết nối Internet giữa các phần hành kế toán, kết nối giữa máy chủ và máy con, và kết nối với các phòng ban khác.

"Bệnh viện rất cần sử dụng phần mềm kết nối Internet để hỗ trợ cho công tác quản lý và kế toán như thu phí, bán thuốc... Sau đó kế toán viên kiểm tra sự chính xác dữ liệu trên phần mềm và bảng kê thì mới xử lý thông tin. Do đó nếu mạng không đảm bảo thì công tác thu phí sẽ gặp khó khăn rất lớn". (Kế toán viên, Bệnh viện Nhân Dân 115).

Tuy nhiên, đối với đơn vị có quy mô nhỏ thì có hay không việc ứng dụng công nghệ truyền thông không ảnh hưởng nhiều đến việc tạo lập TTKT minh bạch.

"Bộ phận kế toán chỉ có ít nhân viên kế toán, các hoạt động liên quan đến tài chính phát sinh đơn giản, kế toán tập trung nên không cần thiết phải kết nối Internet giữa các nhân viên kế toán và giữa các phòng ban để truyền thông tin, chứng từ phục vụ cho công tác kế toán". (Kế toán tổng hợp, Nhà hát TP.HCM).

- *Mối quan hệ giữa hình thức công bố TTKT – minh bạch TTKT*: Tất cả các ý kiến đều đồng ý rằng hình thức công bố TTKT sẽ góp phần hướng đến minh bạch TTKT, đặc biệt là nếu đơn vị áp dụng hình thức công bố trên Websites hay Internet.

"Công bố theo những cách thuận tiện như trên phương tiện thông tin đại chúng, người có nhu cầu sử dụng sẽ dễ tiếp cận thông tin hơn là công bố trên bản giấy dễ rách, mất". (Kế toán trưởng, Nhà văn hóa phụ nữ).

Tuy nhiên, cả 06 chuyên gia cùng khẳng định rằng hiện nay tại đơn vị họ vẫn chưa chọn lựa hình thức công bố trên Websites mà chủ yếu là công bố tại trụ sở làm việc, công bố tại cuộc họp, hoặc theo yêu cầu của các đối tượng sử dụng có liên quan. Thêm vào đó, khi phỏng vấn về nhân tố công nghệ truyền thông thì các chuyên gia cho biết đơn vị họ vẫn chưa áp dụng công nghệ truyền thông để công bố TTKT.

Mặc dù tồn tại một số ý kiến trái chiều như trên nhưng tác giả không loại bỏ các mối quan hệ này ra khỏi mô hình vì chúng chỉ bị phủ nhận bởi một vài chuyên gia trong tổng số 6 chuyên gia và chúng đảm bảo nguyên tắc điểm bão hoà. Tác giả sẽ thực hiện kiểm định ở mẫu khảo sát lớn hơn trong bước nghiên cứu định lượng để có kết quả chính xác hơn. Như vậy, sau khi thực

hiện nghiên cứu định tính - điều chỉnh mô hình, mô hình nghiên cứu sơ bộ ban đầu không có bất kỳ sự điều chỉnh nào. **Bảng tổng hợp ý kiến chuyên gia ở tại phụ lục 9 trang 72PL.**

4.2.2. Kết quả nghiên cứu định tính – Điều chỉnh thang đo

Nhìn chung kết quả điều chỉnh thang đo của bước thực hiện này có một số điều chỉnh cơ bản so với các thang đo nguyên thủy trong mô hình nghiên cứu đó là:

Biến trùng lắp: Rút gọn các biến có nội dung gần giống nhau. Loại bỏ biến trùng lắp dựa trên mô hình C-OAR-SE nghĩa là loại bỏ biến trùng lắp phải trên cơ sở phù hợp với đối tượng nghiên cứu và đảm bảo giá trị nội dung. Theo đề xuất của các chuyên gia nên loại bỏ bớt các biến có sự trùng lắp, gây khó hiểu và trả lời không thống nhất cho người đọc. Các biến quan sát này chỉ nhằm chỉ ra mức độ cao thấp trong khi câu hỏi sử dụng thang đo Likert có thể đánh giá được mức độ cao thấp. Nên chỉ cần giữ lại biến quan sát nào mang tính khái quát nhất. Nguyễn Đình Thọ (2007) cũng kết luận tương tự, tính trùng lắp của nhiều biến quan sát tạo cho thang đo quá dài dễ gây nhàm chán, tốn thời gian của đối tượng nghiên cứu. Việc điều chỉnh này tập trung vào thang đo khái niệm minh bạch TTKT.

Biến đảo nghịch: sử dụng biến đảo nghịch giúp tránh được hiện tượng trả lời đồng ý theo quán tính, tuy nhiên nhiều nghiên cứu cho thấy lợi điểm của nó không bù được nhược điểm của nó vì đối tượng nghiên cứu không chú ý và cho rằng chúng là biến thuận (Shriesheim và cộng sự, 1991). Điều này tạo nên những nhân tố giả không thể giải thích được. Bỏ một số biến đảo nghịch được thực hiện ở thang đo khái niệm minh bạch TTKT. Các chuyên gia đều đồng ý nên bỏ bớt các biến đảo nghịch vì biến đảo nghịch trong tập thang đo của Lee và cộng sự (2002) quá nhiều (tổng có 15 biến đảo nghịch). Bộ thang đo này cũng chứa cả biến thuận của các biến đảo nghịch sẽ tạo nên sự trùng lắp không cần thiết, gây rối, nhàm chán và tốn thời gian cho người trả lời.

Dùng thuật ngữ: Điều chỉnh cách dùng thuật ngữ cho phù hợp với đặc điểm văn hóa của Việt Nam nói chung và đơn vị SNCL nói riêng. Tuy nhiên việc điều chỉnh này không làm thay đổi ý nghĩa so với thang đo gốc (Nguyễn Đình Thọ, 2007).

Bổ sung giải thích cho biến quan sát: Một số câu hỏi cũng cần có sự giải thích bổ sung để người đọc có thể hiểu rõ ràng hơn về ý nghĩa của câu hỏi.

Bỏ biến quan sát không cần thiết: tập trung ở khái niệm sự am hiểu của kế toán viên.

Bảng tổng hợp phân tích ý kiến chuyên gia được trình bày ở **phụ lục 7 trang 32PL** và kết quả điều chỉnh thang đo các khái niệm tiềm ẩn được trình bày cụ thể như sau:

➢ ***Khái niệm minh bạch TTKT***

Minh bạch TTKT được đo lường theo các nguyên tắc của Lee và cộng sự (2002) là thang đo đa hướng gồm 15 thành phần và tổng số biến quan sát là 65. Sau khi thảo luận với chuyên gia, nhìn chung các chuyên gia đều có thể hiểu được các câu hỏi và đều đồng ý rằng nó phù hợp để đo lường minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam. Tuy nhiên, nó cũng cần phải có một số điều chỉnh để có thể thu thập dữ liệu tốt hơn. Kết quả sau khi phỏng vấn chuyên gia, thang đo minh bạch TTKT vẫn là 15 thành phần nhưng tổng số biến quan sát chỉ còn 45 biến do đã giảm 20 biến. Thang đo đo lường khái niệm minh bạch TTKT sau khi điều chỉnh được trình bày tại **Phụ lục 10 trang 74PL.** Một số điều chỉnh biến quan sát của khái niệm này là do:

***Biến trùng lắp**:* Kết quả thảo luận với chuyên gia đã loại 06 biến trùng lắp. Cụ thể:

- Thành phần ***đầy đủ*** có biến quan sát "*Thông tin chỉ đủ cho nhu cầu công việc của tôi*" và "*Thông tin trên BCKT thì <u>đầy đủ</u> cho nhu cầu của tôi*" khá giống nhau, câu trên chỉ mức độ đầy đủ ít hơn nên chỉ cần giữ lại câu thứ 2;
- Thành phần ***không có sai sót*** chứa các biến trùng nhau đó là *"Thông tin thì đúng"; "Thông tin thì chính xác"; và "Thông tin thì đáng tin cậy*" nên chỉ cần giữ lại biến có mức độ đúng nhất là *"Thông tin thì chính xác"*;
- Thành phần ***dễ hiểu*** cũng loại 1 biến "*Thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu*" vì trùng với biến "*Thông tin trên BCKT dễ dàng hiểu thấu đáo*";
- Thành phần ***có thể tin cậy*** loại 2 biến "*Thông tin thì có thể tin cậy*" (tin cậy thấp) và "*Thông tin thì tin cậy được*" (tin cậy trung bình) và chúng đã được khái quát qua biến "*Thông tin thì đáng tin cậy*" (mức độ tin cậy cao nhất).

Biến đảo nghịch**:* Nghiên cứu này ***loại bỏ 14 biến đảo nghịch trong thang đo minh bạch TTKT. Tuy nhiên, nghiên cứu này giữ lại 01 biến đảo nghịch duy nhất là *"Thông tin trên BCKT <u>không</u> được bảo vệ khỏi việc truy cập trái phép"* và vẫn giữ lại biến thuận của nó là "*Thông tin trên BCKT <u>được</u> bảo vệ khỏi việc truy cập trái phép*". Việc giữ lại cả 02 biến này nhằm 02 mục đích: (1) biến thuận giúp tránh tạo nên những nhân tố giả. Khi thực hiện đánh giá giá trị thang đo chỉ sử dụng dữ liệu của biến thuận để phân tích; (2) biến nghịch giúp phát hiện liệu rằng đối tượng khảo sát có trả lời theo quán tính hay không, nếu câu trả lời không có sự khác biệt giữa cả 2 câu hỏi thuận và nghịch thì bảng khảo sát đó sẽ bị loại.

Dùng thuật ngữ: một số biến quan sát cũng có sự điều chỉnh nhỏ về thuật ngữ và cách đặt câu nhằm giúp người trả lời dễ đọc và dễ hiểu câu hỏi hơn. Chẳng hạn như "*Thông tin trên BCKT có uy tín tốt*" được thay thế bằng "*Thông tin trên BCKT có uy tín*" vì đã uy tín thì mặc định sẽ là tốt chứ không có uy tín nhiều hay ít; hay "*BCKT có thể chỉ được tiếp cận bởi những*

người có liên quan" được đổi lại "*Chỉ những người có liên quan mới được truy cập thông tin trên BCKT*".

Bổ sung giải thích cho biến quan sát: Điển hình như biến quan sát "*Thông tin được thu thập một cách khách quan*" thì cần giải thích thêm từ "*khách quan*", câu hỏi này sẽ là "*Thông tin được thu thập một cách khách quan (khách quan là không bị ai tác động vào)*". Hay biến "*Ý nghĩa của các thông tin thì có thể diễn giải dễ dàng*" bổ sung giải thích là "*diễn giải dễ dàng là có thể hiểu và giải thích được ý nghĩa của các thông tin*".

➢ ***Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng***

Thang đo khái niệm này được dựa trên nghiên cứu của Komala (2012) gồm 03 biến quan sát nhưng tác giả đã tách thành 06 biến quan sát. Cụ thể, mỗi biến quan sát ban đầu "*mức độ sẵn sàng và đầy đủ chức năng*" được tách thành 02 biến "*mức độ sẵn sàng*" và "*đầy đủ chức năng*" vì theo nguyên tắc xây dựng biến không nên cùng đưa ra 02 thuộc tính trong 1 câu hỏi (Nguyễn Đình Thọ, 2011). Theo ý kiến chuyên gia nên bỏ 02 biến quan sát là "*Thiết bị phần cứng sẵn sàng để xử lý và lưu trữ dữ liệu*" và "*Thiết bị phần cứng sẵn sàng để cung cấp thông tin đầu ra*" vì chỉ cần giữ lại biến "*Thiết bị phần cứng sẵn sàng để thu thập dữ liệu đầu vào*" để hàm ý mức độ sẵn sàng của thiết bị phần cứng là đủ, đưa thêm vào sẽ bị trùng lắp và tạo sự nhàm chán cho người trả lời. Như vậy, thang đo này có sự điều chỉnh về việc loại bỏ biến không cần thiết và kết quả còn lại 04 biến quan sát, cụ thể như sau:

HW1	Thiết bị phần cứng sẵn sàng để thu thập dữ liệu đầu vào
HW2	Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để thu thập dữ liệu đầu vào
HW3	Thiết bị phần cứng đáp ứng đủ yêu cầu để xử lý và lưu trữ dữ liệu
HW4	Thiết bị phần cứng đáp ứng đủ yêu cầu để cung cấp thông tin đầu ra

➢ ***Mức độ đáp ứng của phần mềm***

Thang đo này kế thừa của Komala (2012) gồm 02 biến quan sát, nhưng biến quan sát của phần mềm cũng được tác giả tách thành 04 biến với tách mỗi biến quan sát ban đầu "*mức độ sẵn sàng và đầy đủ chức năng*" thành 02 biến "*mức độ sẵn sàng*" và "*đầy đủ chức năng*" tương tự như thang đo của thiết bị phần cứng. Sự tách biệt này cũng nhận được sự đồng ý của các chuyên gia. Sau khi điều chỉnh thì thang đo mức độ đáp ứng của phần mềm gồm có 04 biến quan sát như sau.

SW1	Phần mềm kế toán sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán
SW2	Phần mềm kế toán có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán
SW3	Hệ điều hành sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán
SW4	Hệ điều hành có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán

➢ ***Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông***

Thang đo này cũng được kế thừa từ nghiên cứu của Komala (2012) gồm có 02 biến quan sát. Hai biến này chỉ về "*mức độ sẵn sàng*" và "*đầy đủ chức năng*", qua đây cho thấy việc tách biến quan sát của 02 khái niệm mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng và mức độ đáp ứng của phần mềm ở trên theo ý kiến tác giả và chuyên gia là khá phù hợp và logic với nhau. Ngoài ra, tác giả đã bổ sung 02 biến theo chức năng của công nghệ truyền thông là "*dùng để kết nối và chia sẻ dữ liệu dựa các bộ phận có liên quan*" và "*cung cấp thông tin kế toán*" giúp hiểu rõ hơn về câu hỏi và vì 03 khái niệm (mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, phần mềm và công nghệ truyền thông) đều dựa trên nghiên cứu của Komala (2012) và đều thuộc về cơ cấu hạ tầng kế toán phục vụ cho công tác kế toán nên việc bổ sung này tạo ra sự nhất quán hơn giữa các biến quan sát. Như vậy, khái niệm mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông đo lường qua 04 biến quan sát như sau:

CN1	Công nghệ truyền thông sẵn sàng cho việc kết nối và chia sẻ dữ liệu giữa các bộ phận có liên quan trong đơn vị
CN2	Công nghệ truyền thông sẵn sàng cho việc cung cấp TTKT
CN3	Công nghệ truyền thông có đủ các chức năng cần thiết cho việc kết nối và chia sẻ dữ liệu
CN4	Công nghệ truyền thông có đủ các chức năng cần thiết cho việc cung cấp TTKT

➢ ***Sự hiểu biết của kế toán viên***

Thang đo này được phát triển từ thang đo sự hiểu biết của kế toán trưởng gồm có 06 biến quan sát. Tuy nhiên tác giả đã loại 02 biến quan sát là "*có kiến thức chuyên môn về quản lý*" và "*có kinh nghiệm về quản lý* vì không phù hợp để đo lường khái niệm này. Các chuyên gia cũng đồng ý với việc loại bỏ 02 biến này. Đặc biệt các đơn vị SNCL có quy mô nhỏ (như trường tiểu học và nhà hát thành phố) còn khẳng định nên loại bỏ thêm 02 biến quan sát "*Có kiến thức chuyên môn về HTTTKT*" và "*Có kinh nghiệm về HTTTKT"* vì họ cho rằng tại đơn vị họ kế toán viên chỉ thực hiện những công việc đơn giản như thủ quỹ thì không cần thiết phải có hiểu biết về HTTTKT. Trong khi đó, các chuyên gia đang công tác tại các đơn vị có quy mô lớn hơn tranh luận rằng nên tiếp tục giữ lại 02 biến này vì mỗi kế toán viên nắm giữ 01 phần hành kế toán nên việc hiểu về HTTTKT sẽ giúp cho công tác kế toán vận hành tốt và hiệu quả hơn. Từ 02 dòng ý kiến này, tác giả tiếp tục giữ lại 02 biến quan sát này và sẽ thực hiện đánh giá độ tin cậy của chúng ở bước tiếp theo để có quyết định đúng hơn về việc nên loại chúng hay không. Như vậy, khái niệm sự am hiểu của kế toán viên được đo lường qua 04 biến quan sát là:

AC1	Kế toán trưởng có hiểu biết chuyên môn về kế toán
AC2	Kế toán trưởng có hiểu biết về tổ chức HTTTKT
AC3	Kế toán trưởng có kinh nghiệm làm kế toán

AC4	Kế toán trưởng có kinh nghiệm về tổ chức HTTTKT

- ***Các khái niệm sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự hiểu biết của kế toán trưởng, đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị, đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị***

Các khái niệm này không có sự thay đổi trong việc thêm hay giảm bớt biến. Việc điều chỉnh các biến quan sát của các khái niệm này chủ yếu về cách dùng từ ngữ và bổ sung các giải thích cho các biến quan sát được rõ hơn. Ví dụ như biến quan sát của khái niệm đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị là "*Số lượng nhân viên tham gia trực tiếp thực hiện dịch vụ trên mỗi người quản lý trực tiếp*" cần bổ sung giải thích "*Số lượng nhân viên/1 người quản lý trực tiếp họ*". Sau khi có một ít điều chỉnh nhỏ, đối tượng khảo sát có thể hiểu được các ý nghĩa của các biến quan sát và trả lời được theo mức độ nhận biết của họ.

Sau khi điều chỉnh, khái niệm sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đo lường qua 07 biến quan sát; khái niệm sự am hiểu của kế toán trưởng đo lường bằng 06 biến quan sát. Thang đo cơ cấu tổ chức dựa trên thang đo trong nghiên cứu của Pugh và cộng sự (1968) gồm có 15 biến quan sát. Thang đo khái niệm đặc điểm văn hoá tổ chức theo Van Muijen và cộng sự (1999) gồm 42 biến quan sát trình bày tại **phụ lục 11 trang 75PL.**

Thang đo đo lường khái niệm sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo	
CM1	Nhà lãnh đạo có quyền yêu cầu cung cấp TTKT cần thiết
CM2	Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào lựa chọn các thiết bị phần cứng sử dụng trong kế toán
CM3	Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào lựa chọn phần mềm sử dụng trong kế toán
CM4	Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào quá trình tổ chức thực hiện HTTTKT
CM5	Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào duy trì HTTTKT
CM6	Nhà lãnh đạo đã từng tham gia giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến tổ chức HTTTKT
CM7	Nhà lãnh đạo hỗ trợ trong việc lên kế hoạch để phát triển HTTTKT hơn nữa
Thang đo đo lường khái niệm sự am hiểu của kế toán trưởng	
AM1	Kế toán trưởng có hiểu biết chuyên môn về kế toán
AM2	Kế toán trưởng có hiểu biết về tổ chức HTTTKT
AM3	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về quản trị
AM4	Kế toán trưởng có kinh nghiệm làm kế toán
AM5	Kế toán trưởng có kinh nghiệm về tổ chức HTTTKT
AM6	Kế toán trưởng có kinh nghiệm quản lý
Thang đo đo lường khái niệm cơ cấu tổ chức của đơn vị	
OR1	Đơn vị phân chia các bộ phận chức năng theo chuyên môn
OR2	Đơn vị phân công công việc cho nhân viên theo chuyên môn
OR3	Đơn vị thiết lập bộ phận chuyên môn về pháp chế
OR4	Các thủ tục về tuyển dụng và đề bạt thăng tiến được chuẩn hóa
OR5	Nhìn chung các thủ tục làm việc trong đơn vị đã được chuẩn hóa
OR6	Nhìn chung các quy trình làm việc được ban hành dưới dạng văn bản
OR7	Nhìn chung trong đơn vị, việc phân quyền ra quyết định thì mang tính tập trung cao
OR8	Đơn vị toàn quyền quyết định mọi hoạt động của mình (mức độ tự chủ)
OR9	Số lượng trưởng phòng (người được báo cáo trực tiếp cho trưởng đơn vị) thì hợp lý
OR10	Số lượng cấp bậc quản lý trong đơn vị thì hợp lý
OR11	Số lượng nhân viên tham gia trực tiếp thực hiện dịch vụ trên mỗi người quản lý trực tiếp các nhân viên này thì hợp lý

OR12	Tỷ lệ giữa số lượng người trực tiếp quản lý nhân viên cung cấp dịch vụ trên tổng số nhân viên tham gia trực tiếp cung cấp dịch vụ thì hợp lý
OR13	Số lượng nhân viên không tham gia trực tiếp cung cấp dịch vụ trên tổng số nhân viên thì hợp lý
OR14	Số lượng thư ký so với tổng số nhân viên thì hợp lý
OR15	Mức độ các thủ tục về hoạt động được chuẩn hóa nhưng chưa được ban hành chính thức dưới dạng văn bản thì hợp lý

4.3. Kết quả nghiên cứu định lượng

4.3.1. Thống kê mô tả mẫu khảo sát và thực trạng minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam

4.3.1.1. Thống kê mô tả mẫu khảo sát

Công cụ thu thập dữ liệu cho nghiên cứu định lượng là bảng khảo sát với các câu hỏi đóng được đo lường theo cấp độ thang đo Likert 7 điểm (**Phụ lục 12 trang 77PL**). Kích thước mẫu tối thiểu để kiểm định mô hình nghiên cứu SEM bằng kỹ thuật PLS_SEM là gấp 10 lần hệ số đường dẫn trong mô hình cấu trúc (Hair và cộng sự, 2016). Với mô hình nghiên cứu sau khi thực hiện nghiên cứu định tính có 16 đường dẫn như vậy số lượng mẫu tối thiểu cần phải thu thập là 160 đơn vị SNCL. Dựa trên kích thước mẫu tối thiểu dự kiến là 160, tác giả đã gửi 570 phiếu khảo sát đến các đối tượng khảo sát bằng bản giấy trực tiếp và qua email với bảng câu hỏi thiết kế trên Google docs. Kết quả thu về 287 bảng trả lời với số lượng bản giấy chiếm chủ đạo. Sau đó, nhằm đảm bảo dữ liệu phân tích có chất lượng tác giả tiến hành loại bỏ những bảng khảo sát nếu vi phạm một trong các trường hợp như: (1) bảng khảo sát chưa được trả lời đầy đủ; (2) đối tượng khảo sát có câu trả lời cùng một xu hướng cho các câu hỏi; (3) đối tượng khảo sát không nhận biết được câu hỏi nghịch; (4) đối tượng khảo sát không phù hợp, chẳng hạn như họ đang công tác tại các DN, đơn vị hành chính, hoặc vị trí công tác của họ không phù hợp với đối tượng khảo sát của luận án; và (5) các đối tượng tham gia khảo sát cùng làm chung một đơn vị, trong trường hợp này tác giả chỉ lựa chọn một bảng trả lời có chất lượng nhất. Bởi đối tượng phân tích được xác định trong luận án là đơn vị nên mỗi đối tượng khảo sát là người đại diện cung cấp thông tin về đơn vị đang công tác. Kết quả của bước làm sạch dữ liệu có 164 bảng trả lời có giá trị để sử dụng phân tích dữ liệu trong luận án này.

Từ kết quả thống kê thông tin mẫu khảo sát của dữ liệu thu thập ở bảng 4.1 có thể thấy các đơn vị SNCL trong mẫu nghiên cứu khá đa dạng về lĩnh vực hoạt động và tỷ lệ số lượng đơn vị SNCL hoạt động trong các lĩnh vực trong mẫu nhìn chung đã phản ánh tương đối phù hợp với tỷ lệ của tổng thể (mục 2.2.3.1). Cụ thể, số lượng đơn vị SNCL hoạt động trong lĩnh vực giáo dục chiếm tỷ trọng lớn nhất (58,5%), trong đó bao gồm nhiều cấp độ quy mô hoạt động và mức độ tự chủ tài chính như trường mầm non, tiểu học, trung học phổ thông, cao đẳng, đại học, và các trung tâm dạy nghề. Đứng vị trí thứ hai là y tế (17,1%); văn hóa, thể thao, du lịch (10,4%); xây dựng (4,4%), nông nghiệp (3,0%), thông tin truyền thông và báo chí (1,2%), giao

thông vận tải (1,8%), khoa học và công nghệ (1,8%), tài nguyên và môi trường (1,2%) và công thương (0,6%).

Phạm vi nghiên cứu khá rộng tại 17 tỉnh thành của cả nước. Trong đó, số lượng đơn vị hoạt động tại TP. Hồ Chí Minh chiếm chủ đạo (50,6%), tiếp đó là Vĩnh Long (10,4%), Bến Tre (9,1%), Sóc Trăng (8,5%), Hà Nội (3,7%), Bình Dương (5,5%), Đà Nẵng (3,7%) và một số tỉnh thành khác (Bình Phước, Vũng Tàu, Thanh Hóa, Thái Nguyên, Sơn La, Phú Thọ, Huế, Hưng Yên, Nha Trang, Đà Lạt) chiếm 8,5%. TP.HCM là thành phố có nền kinh tế phát triển và số lượng dân số đông nhất của cả nước vì thế số lượng đơn vị SNCL tập trung tại TP.HCM cũng nhiều nhất để đáp ứng nhu cầu cung cấp dịch vụ công, nên việc số lượng mẫu khảo sát tại TP.HCM lớn nhất cũng khá phù hợp với tình hình thực tế.

Bảng 4.1: Thống kê thông tin mẫu khảo sát

ông tin mẫu khảo sát (n = 164)	Số lượng	Tỷ lệ (%)	Thông tin mẫu khảo sát (n = 164)	Số lượng	Tỷ lệ (%)
Phạm vi nghiên cứu			**Lĩnh vực hoạt động**		
TP. Hồ Chí Minh	83	50,6%	Giáo dục, đào tạo và dạy nghề	96	58,5%
Bình Dương	9	5,5%	Y tế	28	17,1%
Vĩnh Long	17	10,4%	Văn hóa, thể thao và du lịch	17	10,4%
Sóc Trăng	14	8,5%	Thông tin truyền thông và báo chí	2	1,2%
Bến Tre	15	9,1%	Giao thông vận tải	3	1,8%
Hà Nội	6	3,7%	Khoa học và công nghệ	3	1,8%
Vũng Tàu	1	0.60%	Nông nghiệp và phát triển nông thôn	5	3,0%
Thanh Hóa	1	0,6%	Xây dựng	7	4,4%
Thái Nguyên	3	1,8%	Tài nguyên và môi trường	2	1,2%
Sơn La	1	0,6%	Công thương	1	0,6%
Huế	1	0,6%	**Mức độ tự chủ tài chính**		
Hưng Yên	1	0,6%	Tự đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư	8	4,9%
Phú Thọ	1	0,6%	Tự đảm bảo chi thường xuyên	43	26,2%
Nha Trang	2	1,2%	Tự đảm bảo một phần chi thường xuyên	46	28,0%
Đà Nẵng	6	3,7%	Nhà nước đảo bảo chi thường xuyên	67	40,9%
Đà Lạt	1	0,6%	**Hình thức công bố thông tin**		
Bình Phước	2	1,3%	Trên Websites	20	12,2%
Vị trí công tác			Khác	144	87,8%
Trưởng đơn vị	13	7,9%	**Số năm kinh nghiệm**		
Phó đơn vị	28	17,1%	> 10 năm	75	45,7%
Kế toán trưởng	48	29,3%	5- 10 năm	56	34,2%
Kế toán viên	74	45,1%	2- 5 năm	24	14,6%
Khác	1	0,6%	< 2 năm	9	5,5%

(Nguồn: tác giả)

Bên cạnh đó, mẫu nghiên cứu còn khá đầy đủ về quy mô hoạt động và mức độ tự chủ tài chính. Trong đó, số lượng đơn vị có khả năng đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư chiếm tỷ lệ thấp nhất 4,9%, kế đến là tự đảm bảo chi thường xuyên (26,2%), tự đảm bảo một phần chi thường xuyên (28,0%) và nhiều nhất là nhà nước đảm bảo chi thường xuyên (40,9%). Tỷ lệ mức độ tự chủ tài chính trong mẫu đã phản ánh tương quan với tình hình thực tế hiện nay (trình bày 2.2.3.1). Mức độ tài chính là một trong những nhân tố được xem xét tác động đến minh bạch TTKT trong mô hình nghiên cứu, do đó để tạo ra sự cân đối hơn giữa tỷ lệ các mức độ tự chủ tài chính trong quá trình làm sạch dữ liệu tác giả đã chủ động giảm bớt một số mẫu khảo

sát có mức độ tự chủ tài chính thấp (nhà nước đảm bảo chi thường xuyên) mặc dù chất lượng bảng trả lời đạt yêu cầu.

Đối tượng tham gia khảo sát nhiều nhất là kế toán, trong đó kế toán trưởng chiếm 29,3% và kế toán viên (gồm kế toán viên và kế toán tổng hợp) là 45,1%. Tỷ trọng đối tượng tham gia khảo sát đứng vị trí thứ hai là nhà quản lý gồm thủ trưởng đơn vị chiếm 7,9% và phó đơn vị chiếm 17,1%. Cuối cùng, đối tượng khác là chủ tịch công đoàn (là người trực tiếp tham gia kiểm tra và giám sát tình hình tài chính tại đơn vị) chỉ 0,6%. Số năm kinh nghiệm của các đối tượng khảo sát nhìn chung đảm bảo yêu cầu để thu thập dữ liệu với số lượng đối tượng khảo sát có kinh nghiệm trên 10 năm là nhiều nhất 45,7%, kế đến là từ 5 đến dưới 10 năm là 34,2%, từ 2 đến 5 năm là 14,6% và cuối cùng kinh nghiệm dưới 2 năm chỉ chiếm tỷ lệ rất thấp 5,5%.

Như vậy, tổng số mẫu thu thập được là 164 quan sát đã đáp ứng được yêu cầu mẫu để xử lý PLS-SEM. Cũng nói thêm rằng, mặc dù tổng thể khảo sát hiện nay có khoảng 70.700 đơn vị SNCL tại Việt Nam (Tổng cục thống kê Việt Nam, 2018) và mẫu thu thập chỉ ở mức tối thiểu (164 quan sát) nhưng áp dụng kỹ thuật xử lý Bootstrapping trong PLS_SEM có thể suy rộng kết quả nghiên cứu cho tổng thể vì cho phép lấy mẫu lặp lại, số mẫu ban đầu sẽ đóng vai trò là đám đông (Hair, 2016). Hơn nữa, các số liệu thống kê về thông tin mẫu khảo sát ở trên khi so sánh với tổng thể khảo sát (trình bày ở mục 2.2.3.1) cho thấy lĩnh vực hoạt động của các đơn vị SNCL trong mẫu khảo sát bao gồm đầy đủ các lĩnh vực hoạt động của tổng thể, tỷ lệ ngành nghề cũng tương xứng với thực tiễn. Quy mô và mức độ tự chủ của các đơn vị SNCL trong mẫu cũng có tỷ lệ tương đồng với tổng thể. Từ đây có thể khẳng định rằng mẫu nghiên cứu mang tính khái quát cao và có thể đại diện cho tổng thể nghiên cứu. Dữ liệu thu thập có ý nghĩa để thực hiện kiểm định các giả thuyết nghiên cứu đặt ra.

Bảng 4.2: Số liệu thống kê mô tả tổng hợp các khái niệm nghiên cứu

Descriptive Statistics					
	N	**Minimum**	**Maximum**	**Mean**	**Std. Deviation**
TRANS	164	3,16	7,00	5,4906	0,84199
CM	164	1,57	7,00	4,8571	1,43748
AM	164	2,33	7,00	6,0575	0,86867
AC	164	2,00	7,00	5,8171	0,96173
HW	164	2,00	7,00	5,8940	0,98983
SW	164	1,75	7,00	5,8415	1,00078
CN	164	1,00	7,00	5,5229	1,15276
OR	164	2,00	7,00	5,2976	0,88765
ORC	164	3,48	6,93	5,5023	0,77628

(Nguồn: Tác giả)

Số liệu thống kê mô tả tổng hợp về khoảng biến thiên (nhỏ nhất – lớn nhất), mức độ tập trung (trung bình) và mức độ phân tán (độ lệch chuẩn) của các khái niệm trong mô hình nghiên cứu được trình bày trong bảng 4.2. Nhìn chung mức điểm đánh giá trung bình của các khái niệm nghiên cứu nằm ở ngưỡng trung bình đến trung bình khá với số điểm nằm trong khoảng

(4,857; 5,97). Trong đó, sự am hiểu của kế toán trưởng (AM), sự am hiểu của kế toán viên (AC), mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng (HW), mức độ đáp ứng của phần mềm (SW) được đánh giá ở mức khá với số điểm đánh giá lần lượt là 5,97; 5,81; 5,81; 5,84. Trong khi đó, minh bạch TTKT (TRANS), sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo (CM), đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị (ORC), đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị (OR) chỉ ở mức trung bình khá, đặc biệt sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo (CM) bị đánh giá thấp nhất chỉ với mức điểm 4,857. Độ lệch chuẩn của TRANS, AM, OR, ORC thấp nhất trong tất cả (<1) chứng tỏ các đơn vị khá tương đồng nhau về các nhân tố này. Tiếp đến là độ lệch chuẩn của AC và HW gần đến 1, lần lượt là 0,961; 0,989, các nhân tố còn lại có độ lệch chuẩn cao (> 1) gồm CM, SW, CN. Những độ lệch chuẩn cao này nói lên sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, mức độ đáp ứng của phần mềm, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông, sự am hiểu của kế toán viên và mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng có sự khác biệt đáng kể giữa các đơn vị khảo sát. Phân tích chi tiết các số liệu thống kê này trình bày trong mục 4.3.1.2.

4.3.1.2. Thực trạng minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam

Theo số liệu thống kê (bảng 4.2), minh bạch TTKT chỉ được đánh giá ở mức trung bình khá với số điểm là 5,49 trên thang điểm 7. Kết quả nghiên cứu xác định được 15 tiêu chí đánh giá minh bạch TTKT gồm: *có thể tiếp cận (ACC), số lượng thích hợp (AA), có thể tin cậy (BEL), đầy đủ (COM), nhất quán (COR), trình bày súc tích (CR), dễ dàng xử lý (EO), không có sai sót (FFE), khả năng diễn giải (INP), khách quan (OB), phù hợp (REL), uy tín (REP), bảo mật (SEC), kịp thời (TIM), và dễ hiểu (UND)* và có tổng cộng 44 biến quan sát đo lường cho các tiêu chí này. Phân tích chi tiết hơn dựa vào số liệu thống kê các biến đo lường mức độ minh bạch TTKT, thực trạng minh bạch TTKT của đơn vị SNCL hiện nay được đánh giá qua các tiêu chí đo lường như sau:

- ✓ **Tiêu chuẩn có thể tiếp cận:** đo lường qua 04 biến quan sát, gồm: *có thể tiếp cận dễ dàng, có thể tiếp cận nhanh chóng khi cần thiết, có thể thu thập dễ dàng và có thể truy xuất dễ dàng* đều được đánh giá xoay quanh mức điểm trung bình khá (5,232; 5,323). Độ lệch chuẩn cao nằm trong khoảng (1,51; 1,667) có nghĩa rằng tiêu chuẩn có thể tiếp cận được nhiều đơn vị đánh giá cao nhưng cũng có nhiều đơn vị bị đánh giá thấp. Kết quả này cho thấy, BCKT của đơn vị SNCL vẫn chưa thể tiếp cận được dễ dàng.
- ✓ **Số lượng thích hợp**: cả 2 biến đo lường cho tiêu chuẩn này đều cao không đáng kể so mức trung bình với điểm đánh giá lần lượt là *số lượng thông tin thì đủ cho nhu cầu của tôi (5,476) và số lượng thông tin thì không quá nhiều cũng không quá ít so với nhu cầu của tôi (5,439)* và độ lệch chuẩn khá cao lần lượt là 1,336 và 1,284. Kết quả này thể hiện rằng số lượng TTKT công bố vẫn chưa đạt sự thích hợp cao.

- ✓ ***Có thể tin cậy***: được đo lường qua 01 biến quan sát là *đáng tin cậy* với mức điểm đánh giá 5,445 cao hơn mức điểm trung bình, tuy nhiên độ lệch chuẩn cao 1,405. Số liệu này cho thấy TTKT của các đơn vị SNCL có độ tin cậy chỉ ở mức trung bình khá.
- ✓ **Đầy đủ**: 04 biến đo lường của tiêu chí này có mức điểm đánh giá trung bình khá nằm trong khoảng (5,159; 5,616). Trong đó biến *nhìn chung thông tin thì đầy đủ* được đánh giá cao nhất (5,616), còn biến *đáp ứng cả chiều sâu lẫn chiều rộng cho công việc của tôi* bị đánh giá thấp nhất (5,159). Kết hợp với độ lệch chuẩn cao nằm trong khoảng (1,232; 1,405) kết luận rằng sự đầy đủ TTKT của đơn vị SNCL chỉ ở mức trung bình khá.
- ✓ ***Trình bày súc tích***: mức điểm đánh giá 04 biến đo lường của tiêu chí cao hơn so với mức điểm đánh giá các biến đo lường của các tiêu chí ở trên với mức điểm nằm trong khoảng (5,567; 5,835), đồng thời độ lệch chuẩn cũng thấp hơn so với các kết quả phân tích trước. Kết quả này cho thấy BCKT của đơn vị SNCL đã tuân thủ trình bày theo mẫu biểu thống nhất được theo quy định bởi BTC nên mức độ súc tích được đánh giá tốt hơn nhưng nhìn chung thì vẫn còn một số điểm cần phải được khắc phục.
- ✓ ***Nhất quán***: Tương tự tiêu chí trình bày súc tích, các biến đo lường cho tiêu chí nhất quán cũng được đánh giá tốt hơn với các tiêu chí được phân tích ở trên. Ba biến đo lường *được trình bày nhất quán trong cùng một biểu mẫu, được trình bày trong một biểu mẫu nhất quán, và được trình bày nhất quán* có mức điểm đánh giá lần lượt là 5,561; 5,518 và 5,524. Nhìn chung các đơn vị SNCL trình bày TTKT trên BCKT theo quy định của nhà nước nên phần nào đã làm tăng sự nhất quán của TTKT.
- ✓ ***Dễ dàng xử lý***: được đánh giá qua 3 biến đo lường là *dễ dàng xử lý để đáp ứng nhu cầu của tôi, dễ dàng để tổng hợp lại, dễ dàng kết hợp với các thông tin khác* chỉ ở mức trung bình khá với số điểm giao động trong khoảng (5,372; 5,451). Trong đó, biến *dễ dàng để tổng hợp lại* được đánh giá cao nhất so với 2 biến đo lường còn lại.
- ✓ ***Không có sai sót***: tiêu chí này chỉ được đo lường bởi 1 biến duy nhất *chính xác* và được đánh giá ở mức trung bình khá (5,317). Độ lệch chuẩn khá cao (1,443) có nghĩa một số đơn vị đánh giá tính chính xác của TTKT cao nhưng một số đơn vị khác cho thấy tính chính xác của TTKT chưa cao. Với kết quả đánh giá này, tiêu chí này cũng cần phải khắc phục để nâng cao minh bạch TTKT.
- ✓ ***Khả năng diễn giải***: nhìn chung khả năng diễn giải của TTKT được đánh giá ở mức trung bình khá. Trong 03 biến này, biến *các đơn vị đo lường về thông tin trên BCKT thì rõ ràng* được đánh giá cao nhất 5,616 và độ lệch chuẩn cũng thấp nhất 1,155 cho thấy đơn vị có sự tuân thủ cao trong việc sử dụng và công bố đơn vị đo lường TTKT.

- ✓ ***Khách quan***: tiêu chí này được đo lường qua 4 biến với mức điểm nằm trong khoảng (5,28; 5,683). Với mức điểm đánh giá này kết hợp với độ lệch chuẩn cao (1,19; 1,455) chứng tỏ TTKT trình bày trên BCKT của đơn vị vẫn bị chi phối bởi nhân tố chủ quan.
- ✓ ***Phù hợp***: cả 04 biến quan sát của tiêu chuẩn này đều được đánh giá ở mức trung bình khá với điểm số nằm trong khoảng (5,695; 5,774). Theo quan điểm đánh giá của nhân viên kế toán và nhà lãnh đạo đơn vị, tính phù hợp TTKT được đánh giá khá tốt, chứng tỏ TTKT thật sự có liên quan, được sử dụng và hữu ích đối với công việc của họ.
- ✓ ***Uy tín***: mức điểm đánh giá 03 biến đo lường cho tiêu chí này khá tương đồng nhau lần lượt là *có uy tín về chất lượng (5,549), được lập từ nhiều nguồn dữ liệu chất lượng (5,591), và nhìn chung thông tin trên BCKT có uy tín (5,713)*. Nhìn chung sự uy tín của TTKT được đánh giá ở mức khá.
- ✓ ***Bảo mật***: với điểm đánh giá 2 đo lường cho tiêu chí này đều đạt ở mức trung bình khá lần lượt là 5,659 cho thấy rằng TTKT tại đơn vị SNCL hiện nay khá bảo mật, chỉ những người có liên quan mới được tiếp cận TTKT của các đơn vị này.
- ✓ ***Kịp thời:*** tính kịp thời của TTKT cũng chỉ được đánh giá ở mức khá với điểm số của các biến đo lường đều nằm trong ngưỡng 5.5, chỉ riêng biến *kịp thời cho công việc của tôi* được đánh giá thấp nhất 5.415. Nhìn chung với kết quả thống kê này thì tính kịp thời cũng cần phải được cải thiện để có thể cung cấp thông tin kịp thời hơn cho các đối tượng sử dụng có liên quan.
- ✓ ***Dễ hiểu:*** mức điểm đánh giá của tính dễ hiểu thấp nhất trong tất cả các tiêu chí đo lường minh bạch TTKT. Trong đó đặc biệt là biến *thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu một cách thấu đáo* chỉ đạt mức điểm trung bình là 4,963 điểm, biến còn lại là *ý nghĩa thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu* có số điểm cũng chỉ cao hơn một ít là 5,256 điểm. Như vậy với kết quả này cho thấy tính dễ hiểu chỉ mới đảm bảo ở mức trung bình.

Như vậy qua phân tích mức điểm đánh giá các tiêu chí đo lường minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL hiện nay cho thấy minh bạch TTKT của các đơn vị chỉ mới đạt ở mức trung bình khá. Độ lệch chuẩn của phần lớn các biến quan sát này đều lớn hơn 01 nghĩa là mức độ đánh giá không tương tự nhau giữa các đơn vị SNCL. Một số đơn vị đã đảm bảo được minh bạch TTKT trong khi một số đơn vị khác yêu cầu này vẫn chưa đáp ứng đầy đủ.

4.3.2. Kiểm tra sai lệch trong đo lường do phương pháp

Để giảm thiểu sai lệch trong đo lường do phương pháp, như đã trình bày trong chương 3, tác giả đã sử dụng nhiều biện pháp khắc phục cả trong giai đoạn thu thập dữ liệu lẫn trong trong giai đoạn xử lý dữ liệu. Các biện pháp khắc phục sai lệch khi thu thập dữ liệu được trình bày

trong mục 3.4.4. Biện pháp kiểm soát sai lệch trong quá trình xử lý dữ liệu thông qua biến *MARKER* được thể hiện qua kết quả phân tích dữ liệu trình bày ở **phụ lục 17 trang 85PL**. Hệ số đường dẫn của biến MARKER với các biến tiềm ẩn trong mô hình (gồm AC, AM, CM, HW, SW, CN, OR, ORC, MDTC, HTCB, TRANS) nằm trong khoảng (-0,210; 0,243) rất thấp so với ngưỡng chấp nhận theo Lindell và Whitney (2001) là β <1. Kết quả này đã cung cấp bằng chứng rằng không có sự tương quan giữa biến đánh dấu với các biến tiềm ẩn nên có thể kết luận không xảy ra hiện tượng sai lệch do phương pháp trong nghiên cứu này.

4.3.3. Đánh giá mô hình đo lường

✓ **<u>Đánh giá mô hình đo lường lần 1</u>**

(1) Kiểm tra độ tin cậy nhất quán nội bộ của thang đo

Kết quả đánh giá mô hình đo lường lần 1 cho thấy chỉ có duy nhất biến đo lường có Cronbach alpha dưới ngưỡng chấp nhận là SEC (0,690). Các biến tiềm ẩn còn lại đều có Cronbach alpha nằm trong khoảng (0,788; 0,966). Độ tin cậy tổng hợp (CR- Composite reliabilities) của các biến tiềm ẩn trong mô hình cũng đạt yêu cầu cao hơn ngưỡng cho phép là 0,7 (Hulland, 1991; Hair và cộng sự 2016) với giá trị nằm trong khoảng giữa (0,810; 0,969). Một số biến đo lường (như BEL, FFE, HTCB, MDTC) có Cronbach alpha và độ tin cậy tổng hợp (CR) bằng 1 là do các biến này chỉ đo lường bằng một biến quan sát duy nhất nên nó nhất quán với chính nó.

(2) Đánh giá giá trị hội tụ

Kết quả trọng số tải của các biến quan sát trong mô hình cũng cho thấy các biến đo lường *CM1, CM7, GOC1, GOC6, OR7, OR11, OR12, OR13, OR14, OR15, ROT4, SEC3, SOC1, SOT2, SOC2, và SOC6* có trọng số tải nằm dưới ngưỡng chấp nhận (< 0,7) (Hair và cộng sự, 2016). Các biến đo lường còn lại đều có trọng số tải lớn nằm trong khoảng (0,702; 1), trong đó trọng số tải bằng 1 là do các biến được đo lường bằng một biến quan sát duy nhất, gồm BEL, FFE, HTCB, và MDTC.

Đánh giá giá trị hội tụ còn thông qua chỉ số AVE với ngưỡng cho phép là > 0,5. Kết quả cho thấy chỉ số AVE của hầu hết các biến tiềm ẩn đều cao hơn mức chấp nhận được, ngoại trừ AVE của các biến tiềm ẩn OR, OT, OC, ORC, TRANS nhỏ hơn 0,5 (Hair và cộng sự, 2016).

Kết hợp kết quả phân tích độ tin cậy nhất quán nội bộ và giá trị hội tụ của thang đo, mô hình đo lường tiếp tục thực hiện đánh giá lần thứ 2 thông qua việc loại một số biến đo lường không đạt yêu cầu đó là CM1, CM7, GOC1, GOC6, OR7, OR11, OR12, OR13, OR14, OR15, ROT4, SEC3, SOC1, SOT2, SOC2, và SOC6.

✓ **<u>Đánh giá mô hình đo lường lần 2</u>**

(1) Kiểm tra độ tin cậy nhất quán nội bộ của thang đo

Phụ lục 13 trang 82PL trình bày độ tin cậy nhất quán nội bộ của thang đo sau khi đánh giá mô hình đo lường lần 2 cho thấy hệ số Cronbach alpha của toàn bộ các biến đo lường đều tốt, nằm trong khoảng (0,763; 0,964). Kết quả cũng tương tự đối với độ tin cậy tổng hợp của các biến tiềm ẩn trong mô hình đo lường. Sau khi loại các biến không đảm bảo giá trị, độ tin cậy tổng hợp của tất cả các biến tiềm ẩn còn lại đều có độ tin cậy cao (0,862; 0,970). Trong đó, Cronbach alpha và độ tin cậy tổng hợp mang giá trị 1 là do các biến tiềm ẩn BEL, FFE và biến quan sát được HTCB, MDTC, các biến này chỉ được đo lường bằng 1 biến quan sát duy nhất. Như vậy hệ số Cronbach alpha và độ tin cậy tổng hợp đều thỏa mãn giá trị chấp nhận tốt nên có thể kết luận thang đo đạt độ tin cậy nhất quán nội bộ cao.

(2) Kiểm tra giá trị hội tụ

Phụ lục 14 trang 83PL trình bày trọng số tải của các biến quan sát cho thấy trọng số tải nằm trong khoảng từ (0,704: 0,939) cao hơn ngưỡng loại trừ (< 0,7). AVE của tất cả biến tiềm ẩn đều lớn 0,5 (nằm trong khoảng từ 0,517 đến 1) (Hair và cộng sự, 2016). Ngoại trừ có 2 khái niệm là TRANS và ORC có AVE < 0,5 lần lượt là 0,430 và 0,444 do đây là hai khái niệm bậc cao nên có sự trùng lắp biến khi xử lý trong phần mềm Smart PLS, kết quả này không ảnh hưởng đến việc đánh giá giá trị hội tụ của thang đo. Từ phân tích này có thể kết luận thang đo của các khái niệm nghiên cứu đạt giá trị hội tụ cao.

(3) Kiểm tra giá trị phân biệt

Tiêu chí HTMT được sử dụng để kiểm tra giá trị phân biệt thang đo của các cặp khái niệm trong mô hình nghiên cứu (Henseler và cộng sự, 2015). Kết quả HTMT được trình bày tại **phụ lục 15 trang 84PL** cho thấy không có bất kỳ chỉ số HTMT nào của các cặp khái niệm có giá trị lớn hơn 1 (theo Henseler, Ringle, và Sarstedt (2015) ngưỡng chấp nhận HTMT là < 1). Trong đó một số cặp có chỉ số HTMT lớn hơn 0,9 chẳng hạn như cặp: GOT – ORC (HTMT = 0,921); IOT – OT (HTMT = 0,953); IOC – OC (HTMT = 0,926) …vì GOT là thang đo bậc 3 của khái niệm ORC; và IOT và IOC là thang đo bậc 2 lần lượt của khái niệm OT, OC nên có sự trùng lắp biến khi thực hiện đánh giá mô hình đo lường trên phần mềm SMART PLS và không ảnh hưởng đến việc đánh giá giá trị của thang đo. Từ đây kết luận thang đo của các khái niệm nghiên cứu đạt giá trị phân biệt cao.

Sau 02 lần đánh giá mô hình đo lường, thang đo các khái niệm nghiên cứu thỏa mãn ở mức cao cả 3 giá trị: độ tin cậy nhất quán nội bộ, giá trị hội tụ, và giá trị phân biệt.

4.3.4. Đánh giá mô hình cấu trúc

4.3.4.1. Đánh giá vấn đề đa cộng tuyến

Chỉ số VIF được sử dụng để đánh giá liệu rằng các biến độc lập trong mô hình cấu trúc có tương quan với nhau hay không. Theo kết quả trong **phụ lục 16 trang 85PL** cho thấy giá trị VIF khá nhỏ và nằm trong khoảng (1; 2,767) thấp hơn nhiều so với ngưỡng xác định xảy ra hiện tượng đa cộng tuyến (VIF > 5, Hair và cộng sự, 2016). Do đó kết luận không xuất hiện hiện tượng đa cộng tuyến trong mô hình cấu trúc.

4.3.4.2. Đánh giá mức ý nghĩa và sự phù hợp của các mối quan hệ trong mô hình cấu trúc

Kiểm định mối quan hệ trực tiếp giữa các cấu trúc thông qua chạy Bootstrap trên phần mềm Smart PLS 3.2.7. Để có suy rộng kết quả nghiên cứu ra tổng thể, mô hình đã được tiến hành kiểm tra lại độ tin cậy qua việc sử dụng kỹ thuật Bootstrapping với cỡ mẫu lặp lại là 500 quan sát với cỡ mẫu dữ liệu ban đầu thu thập là 164. Kết quả ước lượng từ 500 quan sát được trình bày ở bảng 4.3 và hình 4.1. Căn cứ hệ số đường dẫn (β) và p-value để đánh giá sự tác động của các biến ngoại sinh đến biến nội sinh. Trước hết, đối với biến nội sinh TRANS (minh bạch TTKT) theo mô hình nghiên cứu gồm có 10 nhân tố tác động, phân tích dữ liệu cho thấy minh bạch của TTKT chịu sự tác động của 05 biến với mức độ tác động giảm dần như sau: ORC (Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị) (0,365), HW (Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng) (0,223), MDTC (Mức độ tự chủ tài chính của đơn vị) (0,211), AM (Sự am hiểu của kế toán trưởng) (0,177), SW (Mức độ đáp ứng của phần mềm) (0,142).

Năm nhân tố còn lại là CM (Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo), AC (Sự am hiểu của kế toán viên), CN (Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông), đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị (OR), và 1 biến kiểm soát HTCB (Hình thức công bố thông tin) không tác động đến minh bạch TTKT.

Sự am hiểu của kế toán viên (AC) chịu tác động bởi ORC (Đặc điểm văn hóa tổ) và AM (Sự am hiểu của kế toán trưởng) với hệ số đường dẫn lần lượt là 0,411; 0,363.

Sự hiểu biết của kế toán trưởng (AM) bị tác động bởi cả 02 nhân tố theo mức độ tác động giảm dần đó là đặc điểm văn hóa của đơn vị (ORC) với $\beta = 0,557$, p-value = 0,000 và sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo (CM) với $\beta = 0,141$, p-value = 0,028.

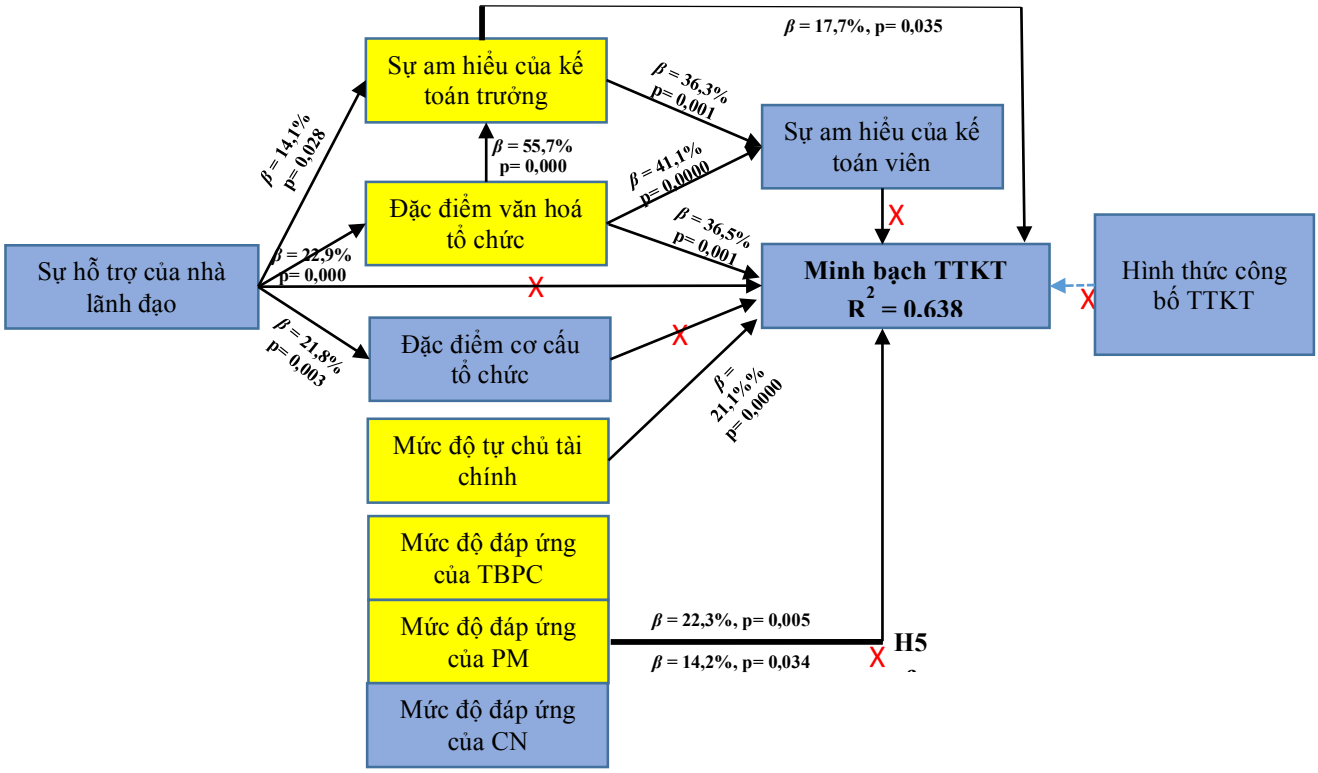
Cuối cùng, cả 2 biến nội sinh là đặc điểm của cơ cấu tổ chức của đơn vị (OR) và đặc điểm của văn hóa tổ chức của đơn vị (ORC) đều chịu tác động từ sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo (CM) với hệ số tác động lần lượt là 0,218 và 0,2.

Bảng 4.3: Mối quan hệ trực tiếp giữa các cấu trúc trong mô hình

Mối quan hệ tác động	R^2	Hệ số đường dẫn (β)	Sai số chuẩn	P Values	Kết quả kiểm định giả thuyết
TRANS	**0,638**				
AC -> TRANS		-0,065	0,084	0,438	Bác bỏ
AM -> TRANS		0,177	0,082	**0,035****	Chấp nhận
CM -> TRANS		0,016	0,052	0,757	Bác bỏ
CN -> TRANS		0,058	0,092	0,532	Bác bỏ
HTCB -> TRANS		0,054	0,045	0,236	Bác bỏ
HW -> TRANS		0,223	0,075	**0,005****	Chấp nhận
MDTC -> TRANS		0,211	0,050	**0,000***	Chấp nhận
OR -> TRANS		0,025	0,084	0,768	Bác bỏ
ORC -> TRANS		0,365	0,100	**0,001***	Chấp nhận
SW -> TRANS		0,142	0,065	**0,034****	Chấp nhận
AC	**0,559**				
AM -> AC		0,363	0,101	**0,001****	Chấp nhận
ORC -> AC		0,411	0,098	**0,000**	Chấp nhận
AM	**0,342**				
CM -> AM		0,141	0,062	**0,028****	Chấp nhận
ORC -> AM		0,557	0,056	**0,000**	Chấp nhận
OR	**0,051**				
CM -> OR		0,218	0,069	**0,003****	Chấp nhận
ORC	**0,062**				
CM -> ORC		0,229	0,060	**0,000***	Chấp nhận

(*, ** lần lượt có ý nghĩa thống kê mức 0,1% và 5%)

(Nguồn: tác giả)



(Nguồn: tác giả)

Hình 4.1: Kết quả kiểm định mối quan hệ giữa các biến trong mô hình nghiên cứu

4.3.4.3. Đánh giá mức độ R^2

Căn cứ vào bảng 4.3 cho thấy mức độ biến động của biến nội sinh TRANS (minh bạch TTKT) được giải thích bởi các biến ngoại sinh khá cao với hệ số xác định R^2 là 63,8%. Kết quả này cho thấy khả năng dự báo của mô hình là đáng kể. Kế tiếp, sự hiểu biết của kế toán viên (AC) cũng được dự báo khá tốt với hệ số xác định R^2 là 55,9%. Sự hiểu biết của kế toán trưởng (AM) có mức độ dự báo trung bình với hệ số R^2 là 0,342. Trong khi đó khả năng dự báo tương đối thấp cho khái niệm OR (đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị) (R^2= 0,051) và ORC (đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị) (R^2 = 0,062).

4.3.4.4. Đánh giá ảnh hưởng của quy mô f^2

Bảng 4.4 trình bày giá trị ảnh hưởng của quy mô f^2 tương ứng với từng mô hình cấu trúc riêng lẻ. Trong mô hình 1, kết quả cung cấp thêm bằng chứng hỗ trợ cho kết luận minh bạch TTKT bị ảnh hưởng cao nhất bởi đặc điểm văn hóa tổ chức (ORC) (f^2 = 0,126). Kế tiếp là mức độ tự chủ tài chính (MDTC) (f^2 = 0,105) ảnh hưởng ở mức trung bình đến minh bạch TTKT. Các khái niệm có mức ảnh hưởng thấp đến minh bạch TTKT (TRANS) là mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng (HW) (f^2 = 0,067), sự am hiểu của kế toán trưởng (AM) (f^2 = 0,037), mức độ đáp ứng của phần mềm (f^2 = 0,024). Trong khi đó, những biến ngoại sinh bị loại như AC, CM, CN, HTCB, OR có mức độ tác động không đáng kể đến TRANS.

Bảng 4.4: Giá trị ảnh hưởng của quy mô f^2

Biến nội sinh	**TRANS**	**AC**	**AM**	**ORC**	**OR**
Biến ngoại sinh	MH1	MH2	MH3	MH4	MH5
AC	0,006				
AM	**0,037**	**0,164**			
CN	0,004				
HW	**0,067**				
MDTC	**0,105**				
ORC	**0,126**	**0,211**	**0,463**		
SW	**0,024**				
CM	0,001		**0,030**	**0,055**	**0,050**
HTCB	0,007				
OR	0,001				

(Nguồn: tác giả)

Mô hình 2, hai biến ngoại sinh được đưa vào mô hình nghiên cứu có tác động rất cao đến sự am hiểu của kế toán viên (AC) là sự am hiểu của kế toán trưởng (AM) với f^2 = 0,164 và đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị (ORC) là 0,211.

Mô hình 3, sự hiểu biết của kế toán trưởng chịu ảnh hưởng đáng kể bởi văn hóa tổ chức của đơn vị (ORC) (f^2 = 0,463) và bị ảnh hưởng thấp bởi sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo (CM) (f^2 = 0,030).

Mô hình 4 và 5 đều có cùng kết luận rằng biến CM tác động thấp đến ORC và OR với giá trị f^2 lần lượt là 0,055 và 0,050.

Kết quả phân tích này kết luận rằng không có bất kỳ biến độc lập nào bị bỏ sót có ảnh hưởng đáng kể đến biến phụ thuộc.

4.3.4.5. Đánh giá sự phù hợp khả năng dự báo của mô hình Q^2

Bảng 4.5: Sự phù hợp khả năng dự báo của mô hình Q^2

Biến nội sinh	Q^2	Sự phù hợp khả năng dự báo
TRANS	0,249	Có
AC	0,382	Có
AM	0,232	Có
OR	0,025	Có
ORC	0,020	Có

(Nguồn: tác giả)

Bảng 4.5 cho thấy tất cả biến nội sinh trong mô hình đều có chỉ số $Q^2 > 0$, Kết quả này khẳng định mô hình nghiên cứu có sự phù hợp cao về khả năng dự báo (Hair và cộng sự, 2016).

4.3.4.6. Đánh giá ảnh hưởng của quy mô q^2

Kết quả xác định q^2 được trình bày ở bảng 4.6. Mô hình 1, các biến ngoại sinh có ảnh hưởng đến sự phù hợp khả năng dự báo của mô hình TRANS gồm ORC, MDTC, HW, AM và SW tương ứng với q^2 giảm dần lần lượt là 0,037, 0,032, 0,024, 0,019 và 0,015. Các biến ngoại sinh còn lại được xác định không tác động đến mức độ biến thiên của mô hình thì không tác động hay nếu có thì tác động không đáng kể đến sự phù hợp khả năng dự báo của mô hình. Trong mô hình 2, biến ORC tác động ở mức cao đến sự phù hợp khả năng dự báo của sự hiểu biết của kế toán viên (q^2 = 0,201) và biến AM tác động ở mức trung bình (q^2 = 0,166). Mô hình 3 với biến nội sinh là AM thì biến ngoại sinh ORC ảnh hưởng cao (q^2 = 0,243) và biến CM ảnh hưởng thấp (q^2 = 0,026) đến sự phù hợp khả năng dự báo của AM. Mô hình 4 và mô hình 5 cho kết quả tương tự như đánh giá sự phù hợp của khả năng dự báo của mô hình trình bày ở mục 4.2.4.6 đó là CM có tác động đến ORC và OR nhưng ở mức độ thấp với q^2 lần lượt là 0,021 và 0,026.

Bảng 4.6: Đánh giá ảnh hưởng của qui mô q^2

	MH1	MH3	MH4	MH2	MH5
	TRANS	AC	AM	ORC	OR
AC	0,010				
AM	**0,019**	**0,166**		**0,021**	
CM	0,011		**0,026**		**0,026**
CN	0,012				
HTCB	0,012				
HW	**0,024**				
MDTC	**0,032**				
OR	0,011				
ORC	**0,037**	**0,201**	**0,243**		
SW	**0,015**				

(Nguồn: tác giả)

4.3.4.7. Kiểm tra vai trò của biến trung gian

Trong mô hình nghiên cứu trình bày ở sơ đồ 3.1 cần kiểm tra vai trò của các biến trung gian trong 13 mô hình nhỏ (đã giới thiệu ở mục 3.4.3.1). Kết quả phân tích ý nghĩa thống kê của các tác động trực tiếp, gián tiếp trong các mô hình nhỏ và phân loại biến trung gian trình bày trong bảng 4.7. Kết quả cho thấy trong 13 mô hình giả định chứa biến trung gian thì chỉ 05 mô hình chứa biến trung gian gồm: ORC là biến trung gian trong tác động của CM đến AM (MH1); AM là biến trung gian trong tác động của ORC đến AC (MH2); AM là biến trung gian trong tác động của ORC đến TRANS (MH3); AC là biến trung gian trong tác động của AM đến TRANS (MH5); cả ORC và AM là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS (MH10); ORC là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS (MH12). Tất cả các biến trung gian này đều là biến trung gian dạng bổ sung. Còn biến ORC, AM không phải là biến trung gian trong tác động của CM đến TRANS (MH12), mặc dù cả mối tác động trực tiếp và gián tiếp của mô hình này đều có ý nghĩa thống kê nhưng hệ số đường dẫn của mối quan hệ gián tiếp không giảm so với hệ số đường dẫn của mối quan hệ trực tiếp nên không thỏa điều kiện là một biến trung gian (Hair và cộng sự, 2016).

Bảng 4.7: Phân tích biến trung gian

Mô hình	Mối quan hệ tác động	Tác động trực tiếp			Tác động gián tiếp			Kết luận
		Outer loadings	P Values	Có ý nghĩa thống kê	Outer loadings	P Values	Có ý nghĩa thống kê	
MH1	**CM -> ORC -> AM**	**0,146**	**0,001**	**Có**	**0,141**	**0,003**	**Có**	**Biến trung gian bổ sung**
MH2	**ORC -> AM -> AC**	**0,413**	**0,000**	**Có**	**0,253**	**0,002**	**Có**	**Biến trung gian bổ sung**
MH3	**ORC -> AM -> TRANS**	**0,499**	**0,000**	**Có**	**0,204**	**0,009**	**Có**	**Biến trung gian bổ sung**
MH4	**ORC -> AC -> TRANS**	0,499	0,000	Có	-0,039	0,404	Không	Không chứa biến trung gian
MH5	**AM -> AC -> TRANS**	**0,295**	**0,010**	**Có**	**0,100**	**0,070**	**Có**	**Biến trung gian bổ sung**
MH6	**CM -> AM -> AC -> TRANS**	0,012	0,008	Có	-0,006	0,529	Không	Không chứa biến trung gian
MH7	**CM -> ORC -> AM -> AC -> TRANS**	0,012	0,008	Có	-0,005	0,494	Không	Không chứa biến trung gian
MH8	**CM -> ORC -> AC -> TRANS**	0,012	0,008	Có	-0,010	0,442	Không	Không chứa biến trung gian
MH9	**CM -> AM -> TRANS**	0,012	0,008	Có	0,043	0,169	Không	Không chứa biến trung gian
MH10	**CM -> ORC -> AM -> TRANS**	**0,012**	**0,008**	**Có**	**0,042**	**0,035**	**Có**	**Biến trung gian bổ sung**
MH11	**CM -> OR -> TRANS**	0,012	0,008	Có	0,024	0,511	Không	Không chứa biến trung gian
MH12	**CM -> ORC -> TRANS**	**0,012**	**0,008**	**Có**	**0,118**	**0,015**	**Có**	**Biến trung gian bổ sung**
MH13	**ORC -> AM -> AC -> TRANS**	0,499	0,000	Có	-0,024	0,507	Không	Không chứa biến trung gian

(Nguồn: tác giả)

4.4. Tổng hợp kết quả nghiên cứu và bàn luận

4.4.1. Tổng hợp kết quả nghiên cứu

4.4.1.1. Mô hình đo lường

Đánh giá mô hình đo lường nhằm đánh giá giá trị của các thang đo thông qua 03 chỉ số gồm: độ tin cậy nhất quán nội bộ (Cronbach alpha và độ tin cậy tổng hợp –CR), giá trị hội tụ (trọng số tải và AVE), và giá trị phân biệt qua chỉ số HTML. Từ mô hình đo lường ban đầu tổng cộng 132 biến quan sát cho tất cả khái niệm nghiên cứu đã loại 16 biến quan sát sau 2 lần đánh giá mô hình đo lường. Kết quả này chỉ làm giảm số lượng thang đo chứ không có khái niệm nào bị loại khỏi mô hình nghiên cứu hay phải hợp nhất bất kỳ khái niệm nào với nhau. Khi loại 16 biến quan sát này, các chỉ số đánh giá giá trị của thang đo đều đạt yêu cầu, điều này khẳng định thang đo các khái niệm trong mô hình có giá trị. Cụ thể:

- ***Khái niệm minh bạch TTKT*:** là một khái niệm đa hướng bậc 2, gồm 15 khái niệm bậc 2 với 44 biến quan sát đo lường. Kết quả sau 2 lần đánh giá mô hình đo lường chỉ loại một biến đo lường đó là *SEC3 – Việc truy cập thông tin trên bị giới hạn* thuộc khái niệm SEC – Bảo mật. Việc loại biến này cho thấy rằng về mặt nội dung của khái niệm bảo mật không bị ảnh hưởng vì biến đo lường được giữa lại là *SEC2 – Chỉ những người có liên quan mới được truy cập thông tin trên BCKT* có thể thay thế cho biến SEC3.

  Như vậy sau 2 lần đánh giá thang đo, khái niệm minh bạch TTKT không thay đổi đáng kể, vẫn được đo lường thông qua 15 tiêu chí theo Lee và cộng sự (2002) gồm: Có thể tiếp cận (ACC), số lượng thích hợp (AA), có thể tin cậy (BEL), đầy đủ (COM), nhất quán (COR), trình bày súc tích (CR), dễ dàng xử lý (EO), không có sai sót (FFE), khả năng diễn giải (INP), khách quan (OB), phù hợp (REL), uy tín (REP), bảo mật (SEC), kịp thời (TIM), dễ hiểu (UND) và giá trị nội dung của các tiêu chí đo lường này vẫn không bị thay đổi. **Tổng hợp thang đo khái niệm minh bạch TTKT đạt giá trị sau khi thực hiện đánh giá mô hình đo lường lần 2 trình bày ở phụ lục 18 trang 86PL.**

✓ ***Khái niệm sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo***: Sau khi đánh giá giá trị thang đo có 2 biến bị loại là *CM1 – Có quyền yêu cầu cung cấp thông tin kế toán cần thiết* và *CM7 – Hỗ trợ trong việc lên kế hoạch để phát triển hơn nữa*. Năm biến giữ lại gồm CM2, CM3, CM4, CM5 và CM6 tập trung phản ánh sự tham gia của nhà lãnh đạo vào quá trình tổ chức thực hiện công tác kế toán. Kết quả thang đo sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo sau khi thực hiện đánh giá mô hình đo lường lần 2 được trình bày tại **phụ lục 19 trang 87PL**.

- ✓ ***Khái niệm đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị (OR)***

  Bị loại 06 biến trong tổng số 15 biến đo lường cho khái niệm này, gồm OR7, OR11, OR12, OR13, OR14 và OR15. Biến *OR7 – nhìn chung trong đơn vị, việc phân quyền ra quyết định mang tính tập trung cao* bị loại cho thấy hiện nay các đơn vị SNCL có sự phân quyền nhiều hơn đến các phòng, ban trong đơn vị. Các biến bị loại còn lại (OR11, OR12, OR13, OR14, OR15) tập trung vào đo lường cơ cấu tổ chức bộ máy hoạt động của đơn vị. Việc loại các biến này tương đồng với kết luận của Child (1974) là khi mẫu nghiên cứu khác nhau sẽ có những kết luận khác nhau rõ ràng về đặc điểm tổ chức của đơn vị. Đồng thời thực tế tại Việt Nam cho thấy cơ cấu tổ chức bộ máy của đơn vị SNCL được xây dựng thống nhất theo sự chỉ đạo của cơ quan cấp trên nên giữa các đơn vị trong cùng ngành không có nhiều khác biệt. **Phụ lục 19 trang 87PL** trình bày thang đo đặc điểm cơ cấu tổ chức sau khi đánh giá mô hình đo lường lần 2.

- ✓ ***Khái niệm đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị (ORC)*:** là khái niệm đa hướng bậc 3. Khái niệm bậc 3 GOC – Định hướng mục tiêu có 2 biến quan sát bị loại gồm GOC1 và GOC6. Khái niệm bậc 3 SOC – Định hướng hỗ trợ có 3 biến bị loại là SO1, SOC2 và SOC6. Cả 2 khái niệm bậc 3 này đều thuộc khái niệm bậc 2 OC – *Đặc điểm của văn hóa tổ chức của đơn vị*. Khái niệm bậc 3 GOT – *Định hướng hỗ trợ* bị loại 1 biến là SOT2, còn khái niệm bậc 3 ROT – *Định hướng quy tắc* bị loại 1 biến ROT4. Cả 2 khái niệm bậc 3 này thuộc khái niệm bậc 2 OT – *Đặc trưng của văn hóa tổ chức*. **Phụ lục 20 trang 88PL trình bày kết quả thang đo đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị sau khi thực hiện đánh giá mô hình đo lường lần 2.**

- ✓ Các khái niệm còn lại không bị loại hay có bất kỳ sự thay đổi nào về biến quan sát trong 2 lần đánh giá mô hình đo lường, gồm có: (1) AM – Sự am hiểu của kế toán trưởng (6 biến quan sát); (2) AC – Sự am hiểu của kế toán viên (4 biến quan sát); (3) HW – Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng (4 biến quan sát); (4) SW – Mức độ đáp ứng của phần mềm (4 biến quan sát); và (5) HW – Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông (4 biến quan sát). **Phụ lục 19 trang 87PL** trình bày kết quả sau khi thực hiện đánh giá mô hình đo lường lần 2 của các khái niệm sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của phần mềm và mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông.

4.4.1.2. Mô hình cấu trúc

Kết quả kiểm định giả thuyết nghiên cứu cho thấy trong 15 giả thuyết đặt ra thì có 11 giả thuyết được chấp nhận và 04 giả thuyết bị bác bỏ. Ngoài ra kết quả đánh giá mô hình cấu trúc

chỉ ra rằng biến kiểm soát *HTCB – Hình thức công bố* không ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

- ***Mô hình 1: biến nội sinh minh bạch TTKT*** : Các nhân tố bên trong đơn vị trong mô hình nghiên cứu đề xuất đã giải thích được 63,8% (R^2 = 0,638) sự biến thiên của minh bạch TTKT tại đơn vị SNCL. Kết quả Q^2 cho thấy sự phù hợp khả năng dự báo cho minh bạch TTKT cao. Năm nhân tố bên trong tác động trực tiếp đến minh bạch TTKT đơn vị SNCL theo thứ tự mức độ tác động giảm dần tương ứng với các giả thuyết được chấp nhận là: đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị (H6), mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng (H5a), mức độ tự chủ tài chính (H11), sự am hiểu của kế toán trưởng (H4) và mức độ đáp ứng của phần mềm (H5b).

Kết quả ảnh hưởng của quy mô f^2 và ảnh hưởng của quy mô của sự phù hợp khả năng dự báo q^2 cũng cho thấy các nhân tố ngoại sinh HW, MDTC, ORC, SW và AM có tác động đáng kể đến sự biến thiên và sự phù hợp khả năng dự báo cho minh bạch TTKT của đơn vị SNCL. Trong khi đó, các nhân tố ngoại sinh không tác động gồm CM, OR, CN, HTCB có giá trị f^2 và q^2 rất nhỏ và không đáng kể, nên việc loại bỏ các biến này ra khỏi mô hình tác động đến TRANS là phù hợp.

- ***Mô hình 2: biến nội sinh sự am hiểu của kế toán viên:*** Sự am hiểu của kế toán viên (AC) được giải thích đáng kể bởi sự am hiểu của kế toán trưởng (AM) và đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị (ORC) với hệ số đường dẫn lần lượt là 0,363 và 0,411. Những tác động trong mô hình nghiên cứu góp phần giải thích đến 55,9% sự biến thiên của AC. Kết quả này khẳng định thông qua giả thuyết H4 và H8b được chấp nhận. Hệ số f^2 và q^2 lần lượt của AM là 0,164; 0,166 và ORC là 0,211; 0,201 cho thấy cả AM và ORC đều có ảnh hưởng cao đến quy mô và sự phù hợp khả năng dự báo của mô hình AC, trong đó ORC ảnh hưởng mạnh đến AC hơn so với AM.

- ***Mô hình 3: biến nội sinh sự am hiểu của kế toán trưởng:*** Mô hình nghiên cứu giải thích đến 34,2% sự biến thiên của nhân tố sự am hiểu của kế toán trưởng. Kết quả từ việc chấp nhận giả thuyết H3 và H8a cho thấy AM chịu tác động bởi ORC và CM. AM chịu tác động khá mạnh bởi ORC trong khi CM tác động thấp hơn đến AM với hệ số đường dẫn lần lượt là 0,557 và 0,141. Kết luận này cũng tương đồng với kết quả xác định f^2 và q^2 cho thấy sự tác động của quy mô và mức độ ảnh hưởng đến sự phù hợp khả năng dự báo cho AM của ORC là cao trong khi của CM thì chỉ ở mức thấp.

- ***Mô hình 4 và mô hình 5: biến nội sinh đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị và đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị:*** Kết quả kiểm định giả thuyết H7 và H9 được chấp nhận cho thấy cả 02 biến nội sinh này đều chịu tác động bởi sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, tuy nhiên mức

độ biến thiên của ORC và OR được giải thích thông qua biến CM thấp tương ứng với R^2 (ORC) = 0,062 và R^2 (OR) = 0,051. Hệ số f^2 và q^2 của CM đến quy mô và sự phù hợp khả năng dự báo cho ORC lẫn OR đều thấp. Điều này khẳng định rằng CM chỉ tác động nhỏ đến ORC và OR.

4.4.2. Bàn luận

Phần này tập trung bàn luận 02 vấn đề: (1) kết quả kiểm định các giả thuyết được chấp nhận với hai nội dung là tóm tắt các giả thuyết được chấp nhận cùng với các nghiên cứu và lý thuyết ủng hộ cho các giả thuyết, và xác định các nguyên nhân dẫn đến thực trạng minh bạch TTKT tại các đơn vị SNCL; và (2) kết quả kiểm định các giả thuyết bị bác bỏ.

4.4.2.1. Kết quả kiểm định giả thuyết được chấp nhận

✓ ***Tổng hợp kết quả kiểm định các giả thuyết được chấp nhận***: tổng hợp các lý thuyết nền và kết quả nghiên cứu ủng hộ cho việc chấp nhận các giả thuyết H2a, H3, H4, H5a, H5b, H6, H7, H8a, H8b, H9, H11 được trình bày tại bảng 4.8.

Bảng 4.8: Tổng hợp lý thuyết nền và nghiên cứu ủng hộ cho các giả thuyết được chấp nhận

Giả thuyết	Lý thuyết nền và nghiên cứu ủng hộ
H2: Sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL	Lý thuyết thể chế, Lý thuyết ngẫu nhiên. Komala (2012), Jarvepa và Ives (1991), Ang và cộng sự (2001), Mcleod và Shell (2007), Laudon và Laudon (2005), Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự (2015), Nusa (2015), Xu (2003), Xu và cộng sự (2003), Syaifulla (2014), Harrison và Sayogo (2014).
H3: Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán trưởng	Lý thuyết đại diện, lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết minh bạch, lý thuyết thể chế. Aziz và cộng sự (2015)
H4: Sự am hiểu của kế toán trưởng có tác động tích cực đến sự hiểu biết của kế toán viên	lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết thể chế Aziz và cộng sự (2015), Komala (2012), Xu (2003), Xu và cộng sự (2003)
H5a: Mức độ đáp ứng của phần cứng có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL	Lý thuyết thể chế, Lý thuyết ngẫu nhiên. Komala (2012), Nicolau (2000), Fitrios (2016), Krzykowski (2012), Xu (2003), Xu và cộng sự (2003)
H5b: Mức độ đáp ứng của phần mềm có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL	Lý thuyết thể chế, Lý thuyết ngẫu nhiên. Xu (2003), Xu và cộng sự (2003), Laudon và Laudon (2005), O'Brien (2005), Romney và Steinbart (2006), Azhar Susanto (2007) Marshall và Paul (2012), O'Brien và cộng sự (2010)
H6: Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL	Lý thuyết thể chế, Lý thuyết ngẫu nhiên. Nusa (2015), Wisna (2015), Xu và cộng sự (2003), Xu (2003), Rapina (2014), Sari và cộng sự (2015), Sari (2017)
H7: Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm văn hóa của đơn vị SNCL	Lý thuyết đại diện, lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết minh bạch, lý thuyết thể chế Wisna (2015), Wang và Yeoh (2009), Schein (2010), Robbins (2009), Rue và Byars (2007), Indeje và Zheng (2010), Kendall và Kendall (2008).
H8a: Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán trưởng	Lý thuyết thể chế, lý thuyết ngẫu nhiên. Sari (2017), Wisna (2015), Nusa (2015), Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013)
H8b: Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên	Lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết thể chế. Sari (2017), Wisna (2015), Nusa (2015), Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013)

H9: Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị SNCL	Lý thuyết đại diện, lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết minh bạch, lý thuyết thể chế. Sule và Saefullah (2012), Rapina (2014), Burger và Owens (2010), Cheung và cộng sự (2007).
H11: Mức độ tự chủ tài chính càng cao càng tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL	Lý thuyết đại diện, lý thuyết ngẫu nhiên, lý thuyết tín hiệu. García và García- García (2010), Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013), Tagesson, Klugman, và Ekström (2013), Guillamón và cộng sự (2011), Harrison và Sayogo (2014)

(Nguồn: tác giả)

✓ ***Bàn luận về các giả thuyết được chấp nhận***

(1) <u>Sự am hiểu của kế toán trưởng</u>

Giả thuyết H2a: Sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT

Giả thuyết H3: Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán trưởng

Giả thuyết H4: Sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến sự hiểu biết của kế toán viên

Theo lý thuyết thể chế và lý thuyết ngẫu nhiên, để có thể cung cấp TTKT minh bạch thì đơn vị cần thay đổi HTTTKT. Mà một trong những nhân tố nổi bật ảnh hưởng đến HTTTKT là nhân tố con người (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013; Xu và cộng sự, 2003). Trong đó, kế toán trưởng tác động trực tiếp đến HTTTKT (Ismail, 2007, 2009) thông qua chức năng và nhiệm vụ là tổ chức, điều hành, giám sát, kiểm tra công tác kế toán, đồng thời là người trực tiếp thực hiện công việc kế toán (Komala, 2012; Xu và cộng sự, 2003; Xu, 2003; Jarvepa và Ives, 1991; Ang và cộng sự, 2001; Mcleod và Shell, 2007; Laudon và Laudon, 2005; Syaifulla, 2014; Harrison và Sayogo, 2014). Với bối cảnh nghiên cứu là đơn vị SNCL tại Việt Nam của Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự (2015) cũng cho kết quả tương tự. Dựa trên lý thuyết nền và kết quả của các nghiên cứu này tác giả đã đề xuất giả thuyết nghiên cứu H2a. Kết quả phỏng vấn chuyên gia đang công tác tại các đơn vị SNCL có quy mô nhỏ lẫn quy mô lớn được thực hiện ở bước điều chỉnh mô hình thì tất cả ý kiến đều đồng ý sự hiểu biết của kế toán trưởng có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT (mục 4.2.1). Mở rộng cỡ mẫu điều tra là 164 đơn vị SNCL một lần nữa giúp khẳng định lại các kết luận trên khi giả thuyết H2a được chấp nhận và xác định được sự hiểu biết của kế toán trưởng giải thích 17,7% sự biến thiên của minh bạch TTKT.

Thêm vào đó, theo lý thuyết minh bạch, minh bạch thể hiện trách nhiệm giải trình của nhà quản lý, do đó một khi nhà quản lý hướng đến công bố TTKT minh bạch thì họ sẽ tác động tích cực đến nhân viên trong việc tạo lập và công bố TTKT minh bạch. Dựa trên lý thuyết này kết với nghiên cứu của Aziz và cộng sự (2015) tác giả đã đề xuất hai giả thuyết H3 và H4. Đồng thời Kết quả kiểm định cả hai giả thuyết đều được chấp nhận. Sự am hiểu của kế toán trưởng tác động đến sự am hiểu của kế toán viên ở mức khá cao 36,3% và nó chịu sự tác động của nhà lãnh đạo đơn vị ở mức 14,1%. Nó còn đóng vai trò là biến trung gian trong 02 mối quan hệ giữa sự am hiểu của kế toán viên và đặc điểm văn hóa của tổ chức đến minh bạch TTKT. Như

vậy, cho dù phạm vi nghiên cứu là khu vực tư (Ismail, 2007, 2009) hay khu vực công (Xu và cộng sự, 2003; Xu, 2003; Komala, 2012), nghiên cứu tại quốc gia đang phát triển (Komala, 2012; Syaifulla, 2014; Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự, 2015) hay tại quốc gia đang phát triển (Xu và cộng sự, 2003; Xu, 2003; Ang và cộng sự, 2001; Mcleod và Shell, 2007; Laudon và Laudon, 2005) thì sự hiểu biết của kế toán trưởng vẫn giữ một vị trí quan trọng đối với minh bạch TTKT. Nó không chỉ ảnh hưởng trực tiếp mà còn tác động gián tiếp đến minh bạch thông qua các nhân tố khác.

Tổng hợp kết quả đánh giá thực trạng sự am hiểu của kế toán trưởng ở các đơn vị SNCL hiện nay nhìn chung được đánh giá ở mức điểm khá 6,05 (bảng 4.2). Chi tiết đánh giá thang đo cho thấy trong 06 biến đo lường cho khái niệm này thì 4 biến *kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về kế toán, kế toán trưởng có kiến thức về HTTTKT, kế toán trưởng có kinh nghiệm làm kế toán, và kế toán trưởng có kinh nghiệm về HTTTKT* đạt mức điểm đánh giá cao nhất ở ngưỡng khá tốt lần lượt là 6,134; 6,067; 6,104 và 6,067. Đồng thời độ lệch chuẩn của cả 4 biến đo lường này đều thấp (<1). Kết quả này cho thấy trình độ chuyên môn về kế toán và HTTTKT của kế toán trưởng của đơn vị SNCL được đánh giá khá cao. Nghĩa là các đơn vị SNCL hiện nay đã có sự chú trọng trong việc bổ nhiệm vị trí kế trưởng cần phải hội tụ được các yêu cầu về kiến thức lẫn kinh nghiệm về kế toán cũng như HTTTKT. Trong khi đó, 02 biến còn lại gồm *kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về quản lý,* và *kế toán trưởng có kinh nghiệm quản lý* chỉ đạt mức trung bình khá với mức điểm 5 và độ lệch chuẩn của 02 biến này cao nghĩa là kế toán trưởng đơn vị SNCL vẫn còn hạn chế kiến thức và kinh nghiệm quản lý. Nguyên nhân dẫn đến hạn chế này xuất phát từ một số lý do điển hình như:

- Việc bổ nhiệm kế toán trưởng tại ĐVSN hiện nay phần lớn tập trung vào những cá nhân có kiến thức chuyên môn và kinh nghiệm về kế toán. Còn tiêu chí kiến thức và kinh nghiệm quản lý của kế toán trưởng vẫn chưa được chú trọng. Nguyên nhân là do người lãnh đạo đơn vị hiểu chưa đúng về vị trí, chức năng, nhiệm vụ của kế toán trưởng. Họ chỉ mới nhận thức rằng kế toán trưởng chỉ là người chịu trách nhiệm chính trong việc ghi chép sổ sách kế toán, tổng hợp số liệu lập BCKT. Trong khi thực chất vai trò của kế toán trưởng bên cạnh việc cung cấp BCKT thì còn được xem như là một thành viên của ban quản lý, trước hết là quản lý bộ phận kế toán và kế đến là tham mưu hỗ trợ lãnh đạo đơn vị đưa ra quyết định quản lý và tổ chức hoạt động trong đơn vị.
- Một số đơn vị còn xem nhẹ vai trò của kế toán vì thế vị trí, vai trò của kế toán trưởng không được phát huy. Điều này cũng dẫn đến một hậu quả là kế toán trưởng không thể kết nối, phối hợp bộ phận kế toán với các bộ phận, phòng ban khác trong đơn vị để có thể tạo lập và cung cấp TTKT đảm bảo minh bạch.

- Tại một số đơn vị bổ nhiệm kế toán chưa được minh bạch, rõ ràng. Việc bổ nhiệm còn dựa trên mối quan hệ thân quen.
- Nhiều đơn vị không có chính sách đãi ngộ, lương, khen thưởng hợp lý, do đó chưa thu hút được nhân tài cũng như chưa phát huy được tinh thần, năng lực và lòng trung thành của kế toán trưởng với đơn vị.
- Kế toán trưởng ở một số đơn vị điển hình như tại trường mầm non, trung học, phổ thông… chưa được đào tạo chuyên sâu về kế toán HCSN, phần lớn chỉ được đào tạo qua các hệ trung cấp về kế toán DN và các khóa bồi dưỡng kiến thức kế toán trưởng.

(2) <u>Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng</u>

Giả thuyết H5a: Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL

Giả thuyết được xây dựng dựa trên lý thuyết thể chế và lý thuyết ngẫu nhiên. Theo lý thuyết ngẫu nhiên, để đáp ứng được yêu cầu cung cấp TTKT minh bạch, trong từng đơn vị nhất thiết phải thay đổi tổ chức HTTTKT cho phù hợp (Otley, 1980). Lý thuyết thể chế bổ sung thêm, mỗi tổ chức có một HTTTKT riêng phụ thuộc vào đặc điểm của tổ chức đó và cơ sở vật chất là một trong những nhân tố quan trọng để thực hiện và góp phần tạo nên sự khác biệt (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2013). Dựa trên 02 lý thuyết này, nhiều nghiên cứu đã khám phá vai trò của thiết bị phần cứng đối với chất lượng HTTKT để tạo nên minh bạch TTKT, điển hình như Komala (2012), Nicolau (2000), Fitrios (2016), Krzykowski (2012), Xu (2003), Xu và cộng sự (2003). Kết quả nghiên cứu thực tiễn tại đơn vị SNCL Việt Nam càng khẳng định tầm quan trọng của thiết bị phần cứng khi mà kết quả nghiên cứu cũng tương tự. Trước hết được thể hiện qua kết quả thống kê năm 2017 công bố năm 2018 của Cục thống kê Việt Nam cho thấy số lượng đơn vị SNCL sử dụng máy tính phục vụ cho công tác kế toán cho đến nay là 98% (mục 2.2.3.1). Kế tiếp, 100% ý kiến của các chuyên gia đang công tác tại cả đơn vị SNCL có quy mô nhỏ lẫn quy mô lớn mà tác giả thảo luận trực tiếp đều khẳng định tầm quan trọng của thiết bị phần cứng (mục 4.2). Kết quả kiểm định giả thuyết thông qua mẫu khảo sát lớn cũng được chấp nhận với mức độ tác động của thiết bị phần cứng đến minh bạch TTKT là 22,3%. Nhân tố này đứng vị trí thứ 2 trong số các nhân tố bên trong ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT được nhận diện trong luận án này.

Căn cứ số liệu thống kê (bảng 4.2) cho thấy mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng được đánh giá ở mức trung bình khá (5,89) nhưng có độ lệch chuẩn khá cao (1,0). Chi tiết, bốn biến đo lường mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng gồm *(1) thiết bị phần cứng sẵn sàng để thu thập dữ liệu; (2) thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để thu thập dữ liệu; (3) thiết*

bị phần cứng đáp ứng đủ yêu cầu để xử lý và lưu trữ dữ liệu; và (4) thiết bị phần cứng đáp ứng đủ yêu cầu để cung cấp thông tin đầu ra đều có điểm đánh giá ở mức trung bình khá nằm trong khoảng (5,762; 5,848). Tuy nhiên, các biến đo lường này có độ lệch chuẩn khá cao từ 0,966 đến 1,216 cho thấy ở một số đơn vị mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng được đánh giá cao nhưng một số đơn vị khác bị đánh giá thấp. Nguyên nhân dẫn đến mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tại một số đơn vị SNCL vẫn còn những hạn chế là do:

- Trong các thiết bị phần cứng thì máy vi tính là một thiết bị không thể thiếu trong công tác kế toán ngày nay. Nó là một hệ thống xử lý thông tin đa năng được trang bị các phần mềm hệ thống cùng với các thiết bị tiện ích và ứng dụng khác như đĩa cứng, USB, CD hay kết nối mạng để có thực hiện một hoặc nhiều công việc và là một thiết bị chính yếu để kết nối với các thiết bị phần cứng khác phục vụ cho quá trình thu thập, xử lý và cung cấp, lưu trữ TTKT. Tuy nhiên, các chức năng của thiết bị phần cứng vẫn chưa phát huy hết hiệu suất của nó một phần là do khả năng sử dụng CNTT của đội ngũ kế toán của một số đơn vị SNCL vẫn còn hạn chế. Họ chỉ mới khai thác được một số chức năng cơ bản của máy vi tính nên chưa thể sử dụng hiệu quả công suất của các trang thiết bị.
- Hầu hết hiện nay đơn vị SNCL đã trang bị đầy đủ các thiết bị phần cứng phục vụ cho công tác kế toán, tuy nhiên ở một số đơn vị có quy mô nhỏ, vùng sâu vùng xa và hoạt động thường xuyên do NSNN cấp thì chất lượng của máy vi tính còn thấp dẫn đến khả năng xử lý dữ liệu chậm, máy bị ngừng hoạt động đột ngột, bị virus, …đã phần nào ảnh hưởng đến quá trình thực hiện công tác kế toán. Vấn đề này cũng được thể hiện qua kết quả thống kê đánh giá thực trạng của đặc điểm văn hóa tổ chức thông qua biến đo lường *tiên phong trong việc áp dụng công nghệ mới là một đặc trưng của đơn vị* chỉ được đánh giá ở mức trung bình khá.

(3) <u>Mức độ đáp ứng của phần mềm</u>

Giả thuyết H5b: Mức độ đáp ứng của phần mềm tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL

Tương tự như phân tích về nhân tố mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng trình bày ở trên, giả thuyết này cũng được tác giả xây dựng dựa trên lý thuyết thể chế và lý thuyết ngẫu nhiên. Từ hai lý thuyết này, các nghiên cứu nổi bật như Xu (2003), Xu và cộng sự (2003), Laudon và Laudon (2005), O'Brien (2005), Romney và Steinbart (2006), Azhar Susanto (2007) Marshall và Paul (2012), O'Brien và cộng sự (2010) đã khám phá ra sự tác động đáng kể của thiết bị phần cứng đến HTTTKT. Trong khi đó, những nhân tố nào ảnh hưởng đến HTTTKT cũng ảnh hưởng đến TTKT (Fitrios, 2016; Xu và cộng sự, 2003; Rapina, 2014; Ismail, 2009). Kết quả kiểm định lại tại đơn vị SNCL Việt Nam cũng khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động đáng kể đến minh bạch TTKT với mức độ tác động là 14,2%. Kết quả phỏng

vấn chuyên gia cũng có nhận định tương tự rằng yếu tố này không thể thiếu để tổ chức thực hiện HTTTTKT, đặc biệt là những đơn vị SNCL có quy mô lớn và nghiệp vụ kinh tế phát sinh nhiều, như bệnh viện. Qua kết quả chấp nhận giả thuyết H5a và H5b cho thấy hoạt động nói chung và HTTTKT nói riêng của đơn vị SNCL bị tác động mạnh mẽ bởi sự phát triển CNTT.

Số liệu thống kê (bảng 4.2) cho thấy mức độ đáp ứng của phần mềm tại các đơn vị SNCL hiện nay ở mức điểm trung bình khá 5,841. Tuy nhiên, độ lệch chuẩn khá cao (>1), nghĩa là mức độ đáp ứng của phần mềm không tương đồng giữa các đơn vị SNCL, ở một số đơn vị phần mềm đáp ứng khá tốt cho công tác thu thập, xử lý và công bố TTKT nhưng có một số đơn vị khác thì nó vẫn còn rất hạn chế. Một số nguyên nhân tạo nên những giới hạn này đó là:

- Điều kiện tài chính của NSNN của Việt Nam còn nghèo nên việc đầu tư cho cơ sở vật chất cho đơn vị SNCL khá thấp. Phần lớn đơn vị SNCL có mức độ tự chủ thấp nhận NSNN khá thấp để đầu tư cho phần mềm nên phần mềm khá đơn giản, chưa đáp ứng đủ nhu cầu của đơn vị. Chỉ có những đơn vị có mức độ tự chủ tài chính cao mới có khả năng chi trả chi phí cho việc tự thiết kế phần mềm phù hợp với yêu cầu sử dụng của đơn vị.
- Trong một số lĩnh vực, đơn vị phải sử dụng phần mềm do cấp trên lựa chọn và NSNN hạn hẹp nên PMKT chưa thiết kế phù hợp với nhu cầu sử dụng của đơn vị tạo ra những khó khăn nhất định cho đơn vị trong quá trình sử dụng. Nếu đơn vị mua ngoài thì không tương thích để tổng hợp theo yêu cầu của cơ quan chủ quản. Nhiều đơn vị phải sử dụng đồng thời cả hai phần mềm tạo nên sự bất tiện nhất định cho công tác kế toán. Một số chuyên gia thảo luận ở bước điều chỉnh mô hình cũng có nhận định tương tự (**Phụ lục 8 trang 55PL**);
- Trình độ kế toán của đơn vị SNCL hiện tại cũng còn thấp để có thể sử dụng hiệu quả phần mềm kế toán. Chính điều kiện và tư duy này nên NSNN trước hết chỉ tập trung đầu tư cho thiết bị phần cứng tốt hơn và hiệu quả hơn– thiết bị quan trọng nhất, sau đó mới khắc phục được phần mềm.
- Do hạn chế về ngân sách, nguồn nhân lực và bộ máy tổ chức của nhiều đơn vị còn chưa phối hợp chặt chẽ nên phần mềm trang bị khá đơn giản. Phần mềm chủ yếu để kết nối giữa các phần hành kế toán và nhiều hơn là kết nối với bộ phận kho để phục cho công tác kế toán. Các đơn vị công chưa thể đầu tư các phần mềm mang tính tích hợp cao có thể kết nối với giữa các bộ phận đơn vị để phục vụ cho công tác quản lý, cung cấp dịch vụ và có thể luân chuyển chứng từ kế toán nhanh chóng, chính xác, kịp thời cũng như phát huy được khả năng kiểm soát lẫn nhau giữa các bộ phận để hỗ trợ công tác kế toán có thể phát hiện các sai sót, gian lận tài chính có thể xảy ra.

(4) Đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị

Giả thuyết H6: Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT.

Giả thuyết H7: Sự hỗ trợ của nhà Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT.

Giả thuyết H8a: Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đáng kể đến sự am hiểu của kế toán trưởng.

Giả thuyết H8b: Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đáng kể đến sự am hiểu của kế toán viên.

Theo lý thuyết thể chế và lý thuyết ngẫu nhiên, trước những yêu cầu từ xã hội phải cung cấp TTKT minh bạch thì đơn vị cũng phải thay đổi môi trường văn hoá cho phù hợp. Bởi văn hoá tổ chức của đơn vị có sức mạnh vô hình điều khiển và quyết định hành vi của tất cả nhân viên trong tổ chức hành động cùng hướng đến mục tiêu chung (Sari, 2017; Barney, 1986; Joyce và cộng sự, 1982; và Lund, 2003) và là một cơ chế kiểm soát quan trọng (Ouchi, 1979). Tầm quan trọng của văn hoá tổ chức đối với minh bạch TTKT nhận được sự quan tâm của nhiều nhà nghiên cứu, như Nusa (2015), Wisna (2015), Xu và cộng sự (2003), Xu (2003), Rapina (2014), Sari và cộng sự (2015), Sari (2017), Otley (2016). Tuy nhiên, nhà lãnh đạo của đơn vị có ảnh hưởng mạnh mẽ đến văn hoá tổ chức. Họ tạo ra môi trường văn hóa phù hợp với đặc điểm HTTTKT của đơn vị (Wang và Yeoh, 2009) bắt nguồn từ hoài bão, triết lý hoạt động của tổ chức do thủ trưởng của đơn vị đưa ra. Mối quan hệ giữa văn hoá tổ chức và nhà quản lý cũng được khẳng định qua nghiên cứu của Schein (2010), Robbins (2009), Rue và Byars (2007), Indeje và Zheng (2010), Kendall và Kendall (2008). Dựa trên những phân tích này, giả thuyết H6, H7, H8a và H8b được xây dựng.

Kết quả kiểm định tại các đơn vị SNCL ở Việt Nam một lần nữa khẳng định vai trò của văn hoá đối với minh bạch TTKT khi giả thuyết H6 được chấp nhận. Nhân tố này ảnh hưởng mạnh nhất đến minh bạch TTKT với mức độ tác động trực tiếp là 36,5%. Kết quả này phù hợp với nhận định của các chuyên gia khi tác giả thực hiện phỏng vấn sâu (mục 4.2). Không những thế, văn hóa tổ chức còn tác động sự am hiểu của kế toán trưởng (H8a) và sự am hiểu của kế toán viên (H8b) với mức độ tác động rất cao lần lượt là 55,7% và 41,1%. Nó còn có vai trò là biến trung gian trong mối tác động của sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đến minh bạch TTKT, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đến sự am hiểu của kế toán trưởng.

Kết quả thống kê (bảng 4.2) thấy rằng đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị SNCL chỉ được đánh giá ở mức trung bình khá (5,50). Đặc điểm văn hóa tổ chức được đo lường qua những đặc điểm cơ bản và những nét đặc trưng của văn hóa tổ chức của đơn vị với các biến quan sát thuộc 04 nhóm gồm: định hướng hỗ trợ, định hướng đổi mới, định hướng quy tắc và định hướng mục tiêu. Mức điểm đánh giá của các biến đo lường đều trung bình khá với điểm số giao động trong mức 5 điểm (nghiêng về mức điểm gần 4 nhiều hơn). Căn cứ vào số liệu thống kê chi tiết của các biến quan sát có thể thấy đặc điểm văn hoá tổ chức của các đơn vị hiện nay nổi bật với sự

hỗ trợ lẫn nhau giữa các nhân viên trong đơn vị cũng như đã có sự quan tâm phối hợp chặt chẽ giữa cấp trên và cấp dưới, giữa các phòng ban; các đơn vị SNCL đã chú trọng chuẩn hoá và ban hành văn bản chính thức về quy trình làm việc của đơn vị; đánh giá khen thưởng giữa trên kết quả của công việc, chú trọng đến hiệu quả làm việc của nhân viên. Bên cạnh những điểm nổi bật thì văn hoá của đơn vị vẫn còn tồn tại nhiều hạn chế được chỉ rõ thông qua một số biến quan sát chỉ được đánh giá ở mức điểm trung bình. Trong đó đặc biệt là tất cả các biến quan sát **định hướng đổi mới** cho cả đặc điểm và đặc trưng của văn hoá tổ chức của đơn vị chỉ được đánh giá xoay quanh mức điểm 4 – 5, mức thấp nhất so với mức điểm đánh giá của các loại biến đo lường khác. Cụ thể, mức độ thường xuyên các đơn vị SNCL tìm kiếm thị trường mới cho những dịch đang cung cấp chỉ ở mức điểm 5,232; mức độ thường xuyên đầu tư vào các dịch vụ mới cũng chỉ ở mức trung bình (5,03); các nhân tố không thể tiên đoán trước từ môi trường bên ngoài cũng không thường xuyên mang lại những cơ hội tốt cho đơn vị (4,823 điểm); mức độ đơn vị thường xuyên tìm kiếm các cơ hội mới từ môi trường bên ngoài cũng chỉ được đánh giá ở mức 5,116; mức độ đơn vị thường xuyên tìm kiếm các dịch vụ cung cấp mới cũng chỉ ở mức điểm 5,39; việc chấp nhận các rủi ro trong đổi mới cũng không phải là đặc trưng tiêu biểu của đơn vị công (4,823); và việc tìm kiếm thị trường mới để cung cấp dịch vụ cũng không được đánh giá cao tại các đơn vị SNCL (5,299). Từ phân tích các kết quả này có thể thấy đơn vị SNCL tại Việt Nam phần lớn vẫn còn thực hiện tổ chức và cung cấp dịch vụ theo cách truyền thống mà chưa chú trọng vào công tác đổi mới cũng như tìm kiếm các dịch vụ cung cấp mới.

Định hướng hỗ trợ cũng chỉ ở mức trung bình khá, trong đó, các biến đo lường bị đánh giá thấp là *người quản lý thường xuyên chấp nhận các ý kiến phê bình (5,463), người quản lý thường xuyên quan tâm đến các vấn đề cá nhân của nhân viên (5,457)*. Độ lệch chuẩn của tất cả các biến quan sát đều lớn hơn 1 cho thấy đặc điểm văn hóa tổ chức của các đơn vị SNCL không giống nhau. Đặc điểm văn hóa tổ chức được đánh giá tốt ở một số đơn vị nhưng một số đơn vị khác bị đánh giá thấp.

Nguyên nhân của những hạn chế về đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị là do:

- Kết quả đánh giá định hướng đổi mới của môi trường văn hóa tổ chức tại nhiều đơn vị SNCL hiện nay bị đánh giá thấp tương đồng với kết quả đánh giá về mức độ tự chủ tài chính chưa cao của các đơn vị này. Các nguyên nhân gây ra sự hạn chế này là do nhà lãnh đạo lẫn cán bộ nhân viên trong đơn vị chưa thực sự hiểu rõ và nỗ lực để thực hiện đổi mới đơn vị, vẫn còn tâm lý ngại đổi mới, ỷ lại vào nguồn NSNN, cùng với những chính sách của nhà nước để khuyến khích đơn vị SNCL tích cực tìm kiếm các dịch vụ cung cấp mới nhằm gia tăng nguồn thu cho đơn vị vẫn chưa đầy đủ và hiệu quả (các nguyên nhân được chỉ rõ khi

phân tích nguyên nhân hạn chế của nhân tố mức độ tự chủ tài chính của đơn vị SNCL được trình bày ở trên).

- Định hướng hỗ trợ tại các đơn vị SNCL vẫn còn thấp là do phong cách quản lý của người lãnh đạo trong nhiều đơn vị SNCL vẫn còn bảo thủ, mang nặng tính quan liêu, nhân viên chấp nhận một sự tuân thủ mệnh lệnh một chiều từ trên xuống. Điều này cũng dẫn đến một hệ quả đó là làm giảm khả năng phát huy sự sáng tạo, đóng góp các sáng kiến đổi mới và làm cho nhân viên có tâm lý không thoải mái tại nơi làm việc.
- Bên cạnh một số đơn vị đã chú trọng vào xây dựng văn hóa tổ chức, thì vấn đề này vẫn chưa được quan tâm tại nhiều đơn vị. Đáng chú ý là một số lãnh đạo đơn vị cũng như cán bộ công nhân viên vẫn chưa nhận thức được tầm quan trọng của văn hóa tổ chức đối với hoạt động của đơn vị nói chung và minh bạch TTKT nói riêng hoặc có thái độ thờ ơ trong việc xây dựng văn hóa đơn vị vì có hành vi tham ô, tham nhũng nên không tích cực hưởng ứng thực hiện những cải cách tiến bộ để nâng cao minh bạch TTKT. Trong khi đó sự hỗ trợ của người lãnh đạo có tác động đến đặc điểm văn hóa của đơn vị đã được khẳng định khi kiểm định giả thuyết H7 được chấp nhận.

(5) <u>Mức độ tự chủ tài chính</u>

Giả thuyết H11: Mức độ tự chủ tài chính của đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL

Từ lý thuyết đại diện (Jensen và Merkling, 1976) nhiều nghiên cứu xác định năng lực tài chính của đơn vị sẽ quyết định minh bạch TTKT qua việc tác động đến hành vi của người đại diện (nhà quản lý) cũng như các cách thức của những người uỷ nhiệm (người chủ) tác động đến hành vi của người đại diện trong việc công bố TTKT qua việc bỏ ra các chi phí đại diện, chi phí giám sát, chi phí kiểm soát, các khoản thưởng. Do đó, khả năng tài chính/quy mô của đơn vị ảnh hưởng đáng kể đến phạm vi và chất lượng công bố TTKT. Nhận định này được kiểm định trong khu vực công từ rất sớm và cho đến những nghiên cứu gần đây như Cheng (1992), García và García- García (2010), Guillamón và cộng sự (2011), Rodríguez Bolívar và cộng sự (2013), Tagesson, Klugman, và Ekström (2013), Harrison và Sayogo (2014). Kết quả nghiên cứu cũng tương tự ngay cả khi nghiên cứu ở cấp quốc gia, Bastida và Benito, (2007), Grigorescu (2003), Rosendorff và Vreeland (2006) cho thấy những nước có nguồn lực tài chính mạnh hơn, năng lực kỹ thuật lớn hơn thì cung cấp BCKT minh bạch hơn so với các nước có khả năng tài chính kém. Một số nghiên cứu thuộc khu vực tư cũng khẳng định khi đơn vị có tình hình tài chính tốt sẽ công bố thông tin nhiều hơn và minh bạch (Cheung và cộng sự, 2007).

Kết quả nghiên cứu tại đơn vị SNCL tại Việt Nam cho thấy mức độ tự chủ tài chính là nhân tố đứng thứ ba trong số các nhân tố quan trọng ảnh hưởng đến minh bạch TTKT với mức độ

tác động đến 21,1%. Trên thực tế, theo quy định của pháp luật Việt Nam, mức độ tự chủ tài chính sẽ quyết định mức độ tự chủ, tự chịu trách nhiệm về tổ chức bộ máy, nhân sự, tài chính và hoạt động của từng đơn vị. Đồng thời, ý kiến của tất cả các chuyên gia tham gia thảo luận sâu cũng hoàn toàn ủng hộ giả thuyết này (**Phụ lục 8 trang 55PL**). Như vậy, các kết quả nghiên cứu từ luận án này tương đồng với các nghiên cứu trên thế giới và đã bổ sung vào cơ sở lý thuyết khi giúp khẳng định khả năng tự chủ tài chính của đơn vị thuộc khu vực tư hay khu vực công đều ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT.

Tuy nhiên, số lượng đơn vị có thể tự đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư, và tự đảm bảo chi thường xuyên tại Việt Nam còn rất thấp. Phần lớn các đơn vị SNCL vẫn còn phụ thuộc vào NSNN cấp để chi cho hoạt động thường xuyên. Số lượng đơn vị phụ thuộc vào NSNN để hoạt động trong tổng số đơn vị theo số liệu của Cục thống kê (2018) chiếm 70,2% (mục 2.2.3.1) và theo số liệu thống kê mẫu của nghiên cứu này là 68,9% (bảng 4.1). Từ kết quả này thấy được tính chủ động của đơn vị chưa cao trong việc tự huy động và tìm kiếm nguồn lực để hoạt động và kéo theo đối tượng sử dụng TTKT của đơn vị SNCL cũng không đa dạng (chẳng hạn như các nhà đầu tư, nhà viện trợ, tài trợ…) mà chủ yếu cung cấp cho cơ quan chủ quản và kho bạc nên minh bạch TTKT của đơn vị này chưa được chú trọng. Nguyên nhân của hạn chế này là:

- Mặc dù Nghị định số 16/2015/NĐ-CP đã khắc phục được phần nào những tồn tại, hạn chế của Nghị định số 43/2006/ NĐ-CP, đẩy mạnh quyền tự chủ cho các đơn vị SNCL, tuy nhiên tính chủ động trong việc tổ chức thực hiện theo cơ chế tự chủ tài chính còn mang tính hình thức. Bên cạnh đó, mặc dù Việt Nam đã dần chuyển đổi sang nền kinh tế thị trường, tuy nhiên hoạt động của đơn vị SNCL vẫn mang nặng tâm lý theo cơ chế tập trung, bao cấp. Nhiều đơn vị SNCL còn có tâm lý ỷ lại, trông chờ vào NSNN.
- Đơn vị SNCL thực hiện đổi mới cơ chế tự chủ đòi hỏi phải cung cấp được dịch vụ với yêu cầu cao hơn về chất lượng để đáp ứng được nhu cầu của xã hội và có thể cạnh tranh với các đơn vị cung ứng dịch vụ ngoài công lập nhưng điều kiện cơ sở vật chất chưa đáp ứng được quy định về tiêu chuẩn định mức kinh tế, kỹ thuật... Điều này đòi hỏi các đơn vị SNCL phải tăng cường đầu tư, đồng thời có chính sách ưu đãi thu hút nhân tài nhưng điều này vẫn còn là một khó khăn lớn nhất khi đơn vị chưa được tự chủ một cách toàn diện, đặc biệt là đối với những đơn vị trong giai đoạn đầu mới chuyển đổi sang cơ chế tự chủ đảm bảo chi thường xuyên, và đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư khi mà các đơn vị này chưa sẵn sàng cho việc thực hiện lộ trình tính giá dịch vụ sự nghiệp công.
- Năng lực quản lý của nhà lãnh đạo tại một số đơn vị SNCL vẫn còn hạn chế, phần lớn họ giỏi về chuyên môn, cùng với tâm lý bảo thủ, ngại thay đổi nên họ chưa chú trọng cũng như

chủ động trong việc xây dựng, quyết định cách thức nâng cao hiệu quả hoạt động và mở rộng khai thác dịch vụ nhằm tăng tự chủ.

- Đơn vị SNCL chưa chú trọng tìm kiếm và phát huy khả năng khai thác các dịch vụ cung cấp mới để nâng cao mức độ tự chủ tài chính của đơn vị. Kết quả thống kê về định hướng đổi mới thuộc nhân tố đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị gồm *đơn vị thường xuyên tìm kiếm thị trường mới cho những dịch vụ đang cung cấp, đơn vị thường xuyên đầu tư vào dịch vụ mới, các nhân tố không thể tiên đoán được từ môi trường bên ngoài thường xuyên mang lại những cơ hội tốt cho đơn vị, đơn vị thường xuyên tìm kế các cơ hội mới từ môi trường bên ngoài, đơn vị thường xuyên phát huy tối đa kỹ năng làm việc của nhân viên để phát triển dịch vụ tốt hơn và đơn vị thường xuyên nghiên cứu dịch vụ mới* chỉ được đánh giá ở mức trung bình, xoay quanh mức điểm (4,844; 5,766).
- Nhiều cán bộ viên chức trong đơn vị SNCL vẫn chưa hiểu một cách rõ ràng và đầy đủ về ý nghĩa, nội dung, và yêu cầu của cơ chế tự chủ tài chính, do đó họ chưa có sự ủng hộ và đồng tình cao nhà nước và đơn vị thực hiện chuyển đổi sang cơ chế tự chủ. Điều này đã làm cho tiến độ thực hiện theo cơ chế tự chủ diễn ra chậm hơn.
- Nhà nước vẫn chưa quyết liệt trong việc yêu cầu các đơn vị SNCL chuyển đổi sang cơ chế tự chủ và cũng vì đất nước còn nghèo nên NSNN không đủ để Nhà nước thực hiện các chính sách hỗ trợ kinh phí để tạo điều kiện thuận lợi cho các đơn vị SNCL có khả năng chuyển đổi sang cơ chế tự chủ.

4.4.2.2. Kết quả kiểm định các giả thuyết bị bác bỏ

✓ ***Tổng hợp các giả thuyết bị bác bỏ*:** Tổng hợp các lý thuyết nền và kết quả nghiên cứu ủng hộ cho việc xây dựng giả thuyết và ủng hộ cho việc bác bỏ các giả thuyết H1, H2b, H5c, H10 được trình bày ở bảng 4.9.

Bảng 4.9: Tổng hợp lý thuyết nền, nghiên cứu ủng hộ và bác bỏ cho các giả thuyết bị bác bỏ

Giả thuyết	Lý thuyết nền và nghiên cứu ủng hộ việc xây dựng giả thuyết	Nghiên cứu ủng hộ cho việc bác bỏ
H1: Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL	Lý thuyết đại diện, lý thuyết minh bạch, lý thuyết thể chế Chen (2012), Komala (2012), Harrison và Sayogo (2014), Rapina (2014), Syaifulla (2014), Fitrios (2016)	Ismall (2009)
H2b: Sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL	Lý thuyết thể chế Lý thuyết ngẫu nhiên Xu (2003), Xu và cộng sự (2003), Syaifulla (2014), Harrison và Sayogo (2014)	Komala (2012)
H5c: Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL	Lý thuyết thể chế Lý thuyết ngẫu nhiên Xu (2003), Komala (2012), Fitrios (2016), Amstrong (2011), Harrison và Sayogo (2014)	García và García-García, (2010) Jaeger và Bertot (2010)

H10: Đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL	Lý thuyết thể chế Lý thuyết ngẫu nhiên Nusa (2015), Stair và Reynolds (2011), Xu và cộng sự (2003), Rapina (2014), Sari (2017)	Xu (2003)

(Nguồn: tác giả)

✓ ***Bàn luận các giả thuyết bị bác bỏ***

(1) Giả thuyết H1: Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL

Giả thuyết này được xây dựng dựa trên lý thuyết đại diện, lý thuyết thông tin bất cân xứng và lý thuyết tín hiệu để khẳng định vai trò của nhà lãnh đạo trong việc cung cấp TTKT minh bạch như là một cách để giảm sự bất cân xứng thông tin. Kết quả nghiên cứu trước điển hình như Chen (2012), Komala (2012), Harrison và Sayogo (2014), Rapina (2014), Syaifulla (2014), Fitrios (2016) đã cho thấy sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo là một nhân tố quyết định thành công hay thất bại khi phát triển và thực hiện HTTTKT thông qua việc tham gia vào quá trình xây dựng các chiến lược, tổ chức thực hiện HTTTKT, hỗ trợ nguồn lực để phát triển HTTTKT giúp nâng cao minh bạch TTKT. Tuy nhiên, giả thuyết này bị bác bỏ trong môi trường nghiên cứu minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL Việt Nam. Kết quả thống kê cho thấy sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đối với công tác kế toán chỉ ở mức thấp (4,85/7) nên việc dẫn đến nhà lãnh đạo không tác động trực tiếp đến minh bạch TTKT tại đơn vị SNCL là một tất yếu. Kết quả này có thể được giải thích bởi các nguyên nhân:

- Nhà lãnh đạo các đơn vị SNCL tại Việt Nam ít có am hiểu về kế toán nói chung và tổ chức thực hiện HTTTKT nên việc họ tham gia trực tiếp vào quá trình tổ chức, vận hành thực hiện HTTTKT rất hạn chế. Kết quả này được thể hiện qua thống kê mô tả đánh giá về sự tham gia của nhà lãnh đạo vào quá trình lựa chọn thiết bị phần cứng, phần mềm, tổ chức thực hiện, duy trì, và giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến tổ chức, thực hiện HTTTKT đều ở mức trung bình xoay quanh mức điểm 4. Chính điều này dẫn đến sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng trực tiếp đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL cũng rất hạn chế;
- Cơ chế quản lý tài chính của khu vực công tại Việt Nam mang tính tuân thủ rất cao nên công tác ghi chép và BCKT phải tuyệt đối tuân thủ các quy định liên quan như Luật kế toán, Luật NSNN và Mục lục NSNN…Nhà lãnh đạo thường không tác động hay chi phối trực tiếp đến việc lập BCKT mà kế toán trưởng là người chịu trách nhiệm chính và hỗ trợ, tư vấn cho các nhà lãnh đạo các vấn đề liên quan đến tài chính;
- Thủ trưởng quyết định việc sử dụng nguồn tài chính của đơn vị, tuy nhiên các khoản chi tiêu phải theo định mức quy định và được sự phê duyệt của cơ quan cấp trên. Điều này càng thể hiện rõ hơn đối với đơn vị SNCL do NSNN cấp kinh phí cho hoạt động thường xuyên.

- Số lượng đơn vị nhận NSNN nhà nước để hoạt động rất lớn, trong đó NSSN cấp toàn bộ (70,2%), NSNN cấp một phần chi thường xuyên (15,5%), NSSN cấp cho chi đầu tư (10,3%), do đó, nhiều đơn vị vẫn có thái độ ỷ lại vào NSNN cấp và có hành vi tham nhũng nên thủ trưởng không muốn công bố TTKT minh bạch.
- Cũng chính vì phần lớn đơn vị SNCL còn phụ thuộc NSNN nên nhà lãnh đạo không thể chủ động trong việc quyết định tài chính đầu tư phát triển cơ sở hạ tầng kế toán hay và thực hiện các chính sách phát triển nhân viên kế toán phù hợp với nhu cầu thực tế của đơn vị.
- Tỷ lệ mức độ tự chủ tài chính của mẫu nghiên cứu cũng khá tương xứng với thực tiễn đó là số lượng đơn vị SNCL do NSNN đảm bảo chi thường xuyên chiếm đến 40,9%, đơn vị tự đảm bảo một phần chi thường xuyên là 28,0% và đơn vị tự đảm bảo chi thường xuyên chiếm 26,2%, trong khi đơn vị tự chủ chi thường xuyên và chi đầu tư chỉ chiếm 4,9%. Điều này cho thấy các đơn vị SNCL phụ thuộc chủ yếu vào NSNN để tổ chức hoạt động. Chính sự giới hạn của mẫu và tình hình thực tế này đã phần nào tác động làm cho nhân tố này bị loại.

Tuy nhiên, vai trò của nhà lãnh đạo trong các đơn vị SNCL thì không thể phủ nhận. Điều này thể hiện qua kết quả kiểm định cho thấy họ ***không tác động trực tiếp*** đến minh bạch TTKT nhưng sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ***có tác động gián tiếp*** đến minh bạch TTKT thông qua sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng đến sự am hiểu của kế toán trưởng (giả thuyết H3 được chấp nhận) và sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng đến đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị (giả thuyết H7 được chấp nhận). Bởi vì, nhà lãnh đạo là người quyết định tất cả các vấn đề phát sinh tại đơn vị (theo cơ chế tự chủ quy định trong NĐ 16/2015/NĐ-CP), chẳng hạn như nhà lãnh đạo là người xét duyệt ngân sách đầu tư cho HTTTKT, tuyển dụng nhân viên kế toán, xây dựng văn hóa tại đơn vị…., do đó, nếu nhà lãnh đạo có sự hỗ trợ và đầu tư cho công tác kế toán hay nhà lãnh đạo chú trọng xây dựng môi trường văn hóa tốt sẽ góp phần làm cho TTKT minh bạch.

(2) Giả thuyết H2b: Sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL

Nhân viên kế toán là một đối tượng trực tiếp tham gia vào quá trình vận hành HTTTKT để tạo ra minh bạch TTKT, hay minh bạch TTKT chắc chắn không thể thiếu vai trò của kế toán (Kimbro, 2002; Okpala, 2012). Khi nhân viên không có sự am hiểu thấp về kế toán sẽ gây ra những thiệt hại nghiêm trọng và ảnh hưởng xấu đến chất lượng của TTKT (Anderson và cộng sự, 1995; Ahire và cộng sự, 1996; Black và Porter, 1996). Nghiên cứu của Xu (2003), Xu và cộng sự (2003), Syaifulla (2014), Harrison và Sayogo (2014) cũng cho kết quả tương tự về vai trò của nhân viên kế toán đối với minh bạch TTKT. Dựa trên kết quả của các nghiên cứu này, tác giả tách nhân viên kế toán làm 02 đối tượng là kế toán viên và kế toán trưởng nhằm xác định rõ vai trò của từng đối tượng đối với minh bạch TTKT thông qua việc xây dựng 02 giả

thuyết H2a và H2b. Tuy nhiên, kết quả kiểm định trong nghiên cứu này chỉ chấp nhận giả thuyết H2a và bác bỏ giả thuyết H2b. Cụ thể, sự am hiểu của kế toán trưởng có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam trong khi sự am hiểu của kế toán viên thì không tác động đến minh bạch TTKT. Kết quả này tương đồng với kết quả nghiên cứu của Komala (2012) khi chỉ tập trung nghiên cứu vai trò của kế toán trưởng thay vì gộp cả kế toán viên thành nhân viên kế toán như trong các nghiên cứu trước. Những nguyên nhân có thể giải thích cho việc bác bỏ giả thuyết này đó là:

- Nhiều đơn vị SNCL có quy mô nhỏ nên có bộ máy kế toán khá đơn giản, số lượng nhân viên trong phòng kế toán rất ít, kế toán trưởng mới là người chịu trách nhiệm chính và thực hiện chính công việc xử lý, tạo lập và cung cấp TTKT. Thực tiễn này được chứng minh qua kết quả thống kê về khái niệm sự am hiểu của kế toán viên có độ lệch chuẩn cao (bảng 4.2), có nghĩa rằng trên thực tế nhiều đơn vị có bộ phận kế toán viên đông và có chất lượng cao, trong khi đó vẫn có nhiều đơn vị có bộ phận kế toán đơn giản và chất lượng chưa cao. Kết quả phỏng vấn sau chuyên gia cũng cho thấy những chuyên gia công tác tại đơn vị nhỏ như trường tiểu học thì vai trò của kế toán viên không quan trọng (**Phụ lục 8 trang 55PL**).
- Kết quả thống kê cho thấy sự am hiểu của kế toán viên tại các đơn vị SNCL chỉ được đánh giá ở mức điểm trung bình khá (5,8) giúp khẳng định sự am hiểu của kế toán viên tại nhiều đơn vị SNCL còn hạn chế. Thậm chí nhiều kế toán trưởng tại đơn vị SNCL không được đào tạo chuyên nghiệp về chuyên môn kế toán, họ chủ yếu được bồi dưỡng qua các khóa học trung cấp, hay các lớp tập huấn. Còn kế toán viên càng có ít am hiểu về kế toán, chức năng chính của họ là hỗ trợ kế toán trưởng trong những công việc phụ tại bộ phận kế toán như làm thủ quỹ, thu phí…;
- Kế toán viên chỉ là người thừa hành, chịu sự chỉ đạo, kiểm tra, giám sát trực tiếp từ kế toán trưởng trong quá trình thu thập, xử lý và tạo lập TTKT. Một khi kế toán trưởng hướng vào mục đích cung cấp TTKT minh bạch thì dù muốn hay không kế toán viên cũng phải tạo lập TTKT minh bạch theo sự chỉ đạo của kế toán trưởng và ngược lại.
- Thêm vào đó, đơn vị SNCL có quy mô nhỏ, hoạt động phụ thuộc nhiều vào NSNN chiếm tỷ trọng lớn trong mẫu nghiên cứu, thể hiện qua số lượng đơn vị do NSNN cấp toàn bộ hoặc một phần kinh phí chi thường xuyên chiếm đến 68,9%. Do đó, nếu mở rộng cỡ mẫu nghiên cứu tập trung vào các đơn vị SNCL có mức độ tự chủ cao hơn, có qui mô hoạt động lớn hơn thì bộ máy kế toán sẽ phức tạp và vai trò của kế toán viên sẽ có thể được thể hiện rõ hơn.

Mặc dù, Nghiên cứu này đã khám phá ra sự am hiểu của kế toán viên ***không tác động trực tiếp*** đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam nhưng qua phân tích vai trò của biến trung gian cho thấy sự am hiểu của kế toán viên ***có tác động gián tiếp*** đến minh bạch

TTKT thông qua nhân tố sự am hiểu của kế toán trưởng. Điều này giải thích khi mỗi kế toán viên cùng hướng đến minh bạch TTKT phần nào giúp giảm thiểu những sai sót trong quá trình thu thập, xử lý và cung cấp TTKT.

(3) Giả thuyết H5c: mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông

Laudon và Laudon (2005), O'Brien (2005), Romney và Steinbart (2006), Azhar Susanto (2007), Marshall và Paul (2012), O'Brien và cộng sự (2010) đều khẳng định để TTKT minh bạch cần phải kết nối các hệ thống kỹ thuật như phần cứng, phần mềm, và công nghệ truyền thông với nhau. Kết quả nghiên cứu của Xu (2003), Xu và cộng sự (2003), Fitrios (2016), Amstrong (2011), Harrison và Sayogo (2014) cũng cho thấy 03 nhân tố này tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị công. Dựa trên lập luận của các nghiên cứu này, tác giả đã phát triển 03 giả thuyết H5a, H5b, H5c liên quan đến hệ thống kỹ thuật sử dụng hỗ trợ cung cấp TTKT.

Kết quả kiểm định của nghiên cứu này đi ngược với các nhận định trên khi kết quả cho thấy chỉ có mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng và mức độ đáp ứng của phần mềm có tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL, còn giả thuyết H5c bị bác bỏ. Kết quả này khẳng định thiết bị phần cứng và phần mềm là nhân tố không thể thiếu để hướng đến minh bạch TTKT tại bất kỳ đơn vị SNCL nào. Còn mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông không ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Kết quả này mặc dù trái với các nghiên cứu ở trên nhưng tương đồng với kết quả của Komala (2012), García và García-García (2010) và Jaeger và Bertot (2010). Các tác giả khẳng định rằng tại các nước đang phát triển và kém phát triển, sự phát triển của CNTT vẫn còn gặp rào cản về công nghệ cũng như thái độ về công nghệ (García và García-García, 2010). Kết quả nghiên cứu này được lý giải bởi thực tiễn tại Việt Nam là:

- Theo số liệu thống kê của tổng cục thống kê Việt Nam năm 2018 cho thấy công nghệ truyền thông tại đơn vị SNCL, đặc biệt là những đơn vị SNCL có quy mô nhỏ (như trường tiểu học, mầm non, trường trung học cơ sở, và trung học phổ thông và một số tổ chức đoàn thể…) mặc dù đều có kết nối Internet tại đơn vị, mục đích của việc kết nối này không nhằm kết nối giữa các bộ phận để phục vụ cho công tác kế toán mà chủ yếu phục vụ cho công tác chuyên môn và gửi, nhận thư điện tử, tìm kiếm thông tin.
- Số liệu thống kê mô tả từ kết quả nghiên cứu cho thấy mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông chỉ được đánh giá ở mức điểm trung bình khá (5,52/7) và có độ lệch chuẩn khá cao (>1). Kết quả này khẳng định việc đầu tư công nghệ truyền thông phục vụ cho công tác kế toán tại các đơn vị SNCL vẫn chưa cao và mức độ đầu tư công nghệ truyền thông không đồng đều giữa các đơn vị. Vẫn còn nhiều đơn vị chưa có đủ ngân sách hoặc chưa chú trọng đầu tư phù hợp cho công nghệ truyền thông.

- Nghiệp vụ kinh tế tài chính phát sinh khá đơn giản, bộ máy kế toán mang tính tập trung cao, nên tất cả các chứng từ phát sinh đều tập trung về phòng kế toán để xử lý. Đơn vị không cần công nghệ truyền thông để kết nối các bộ phận với nhau để luân chuyển chứng từ.
- Bộ máy kế toán của nhiều đơn vị có quy mô nhỏ chỉ có 1 nhân viên kế toán giữ vai trò là kế toán trưởng và 1 thủ quỹ nên phần mềm kế toán chỉ cần cài đặt trên một máy tính duy nhất. Do đó, các đơn vị này cũng không cần sự hỗ trợ của công nghệ truyền thông trong việc kết nối máy chủ và máy con.
- Kết quả nghiên cứu này bị bác bỏ một phần có thể do số lượng mẫu trong nghiên cứu này phần lớn là các đơn vị SNCL có quy mô nhỏ. Do đó nếu phân tích mở rộng với cỡ mẫu tập trung nhiều hơn vào các đơn vị SNCL tự chủ hoàn toàn thì kết quả nghiên cứu có thể có những khác biệt về giả thuyết này.

(4) Giả thuyết H10: Đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL

Giả thuyết được xây dựng dựa trên lập luận cơ cấu tổ chức của đơn vị là một nhân tố cốt lõi quyết định sự thành công HTTTKT của đơn vị (Nusa, 2015; Stair và Reynolds, 2011; Xu, 2003; Xu và cộng sự, 2003; Rapina, 2014; Sari, 2017). Thông qua việc phân công công việc hợp lý giữa các bộ phận, giữa các nhân viên góp phần nâng cao minh bạch TTKT của đơn vị (Nusa, 2015; Xu, 2003). Khi đơn vị có cơ cấu tổ chức tốt sẽ hình thành nên hệ thống kiểm soát nội bộ hoạt động hiệu quả nhờ vào việc tự kiểm soát lẫn nhau giữa các bộ phận và các nhân viên trong đơn vị (Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự, 2015). Tuy nhiên, kết quả phân tích dữ liệu giả thuyết H10 bị bác bỏ nghĩa là đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị không tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam. Trong nghiên cứu của Xu (2003) cũng cho một số kết quả trái ngược, đặc điểm cơ cấu tổ chức tác động TTKT của một số đơn vị công nhưng nó lại không tác động ở một số đơn vị khác. Kết quả nghiên cứu được xem là một khám phá mới khi thực hiện nghiên cứu với đặc điểm mẫu là đơn vị SNCL tại Việt Nam và có thể được giải thích bởi các nguyên nhân:

- Kết quả thống kê cho thấy sự phù hợp của cơ cấu tổ chức của các đơn vị chỉ được đánh giá ở mức điểm trung bình (5,29/7). Độ lệch chuẩn không cao (0,88) khẳng định không có sự khác biệt đáng kể về cơ cấu tổ chức giữa các đơn vị SNCL. Điều này là do tại Việt Nam, đặc điểm cơ cấu tổ chức của các đơn vị SNCL trong cùng ngành không có nhiều khác biệt vì được xây dựng thống nhất từ trung ương đến địa phương;
- Số lượng nhân viên tối đa trong đơn vị được quy định bởi nhà nước. Đối với đơn vị SNCL tự chủ một phần kinh phí thường xuyên hoặc do NSNN cấp toàn bộ thì khi xây dựng phương

án sắp xếp cơ cấu tổ chức của đơn vị cũng phải được sự xét duyệt của cơ quan cấp trên. Trong khi đó, số lượng đơn vị có mức độ tự chủ thấp này chiếm chủ đạo trong tổng số đơn vị SNCL (chiếm 85,7% theo Cục thống kê Việt Nam năm 2018). Chính vì thực trạng này nên mẫu thu thập được trong nghiên cứu này cũng thiên về đơn vị SNCL có mức độ tự chủ thấp (chiếm 68,9%). Do đó, hạn chế này cũng chính là một trong những nguyên nhân chính tạo nên kết quả bác bỏ giả thuyết này.

- Các quy trình và thủ tục làm việc tại các đơn vị SNCL cũng theo quy định thống nhất từ cơ quan cấp trên, đặc biệt là các đơn vị chưa có khả năng tự chủ cao.
- Hệ thống kiểm soát nội bộ chưa được các đơn vị SNCL chú trọng xây dựng, các bộ phận chưa có sự kết nối chặt chẽ và khả năng kiểm soát lẫn nhau yếu nên tình trạng tham nhũng, gian lận tài chính vẫn có thể xảy ra.

✓ **<u>Bàn luận biến kiểm soát</u>**

Kết quả nghiên cứu cho thấy hình thức công bố thông tin không ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam. Kết quả này trái ngược với nhiều kết luận trong xu hướng nghiên cứu hiện nay trên thế giới về minh bạch TTKT trong môi trường chính sách chính phủ điện tử (Rodríguez Bolívar và cộng sự, 2006; Dawes, 2010; Bertot và cộng sự, 2010; Fung, 2006; Margetts, 2006; Armstrong, 2011; Jaeger và Bertot, 2010; Harrison và Sayogo, 2014; Lourenço, 2015). Tuy nhiên, kết quả này tương đồng với kết quả nghiên cứu của García và García-García (2010) khẳng định rằng sự phát triển của trang Web của các đơn vị công vẫn còn rất hạn chế, đặc biệt tại các quốc gia đang phát triển. Thông tin khu vực công không phải luôn luôn có sẵn (Yaakob và cộng sự, 2009) và trong nhiều trường hợp không thể truy cập được (Siddiquee, 2010; Taylor, 2006; Smith, 2004). Trong quy định về hình thức công bố TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam, hình thức công bố trên Websites không mang tính bắt buộc mà đơn vị được phép lựa chọn. Do đó, số lượng đơn vị áp dụng công bố trên Websites rất ít chỉ chiếm 13,33% trên tổng số mẫu khảo sát (bảng 4.1) và các đơn vị này chủ yếu là những đơn vị có mức độ tự chủ tài chính cao. Số lượng Kết luận này cũng giống như nhận định của 06 chuyên gia tham gia phỏng vấn trong bước nghiên cứu định tính điều chỉnh mô hình nghiên cứu đều cho biết đơn vị của họ vẫn chưa áp dụng hình thức công bố TTKT trên Websites. Kết quả này được xem là một khám phá mới về việc đơn vị SNCL có thực hiện cung cấp TTKT trên Websites hay không cũng không tác động đến minh bạch TTKT. Một số nguyên nhân cơ bản có thể lý giải vì sao các đơn vị SNCL tại Việt Nam hiện nay vẫn chưa chú trọng công bố TTKT trên Websites đó là:

- Theo quy định pháp lý của Việt Nam hiện nay hình thức công bố công khai trên Internet

vẫn chỉ mới là hình thức lựa chọn, không mang tính bắt buộc.

- Đối tượng sử dụng TTKT mà đơn vị SNCL chú trọng chủ yếu là cơ quan quản lý cấp trên và Kho bạc vì theo quy định pháp lý của Việt Nam phải cung cấp cho các cơ quan này. Còn đối tượng sử dụng TTKT là người dân và các đối tượng khác thì vẫn chưa được chú trọng và chưa được đề cập trong các quy định pháp lý.
- Tình trạng tham nhũng, tư lợi xảy ra trong các đơn vị SNCL hiện nay khá cao do đó các đơn vị này không muốn công bố công khai để giảm thiểu khả năng bị phát hiện gian lận.
- Một số đơn vị SNCL có quy mô nhỏ vẫn chưa thiết lập Websites.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 4

Kết quả phỏng vấn chuyên gia cho thấy mô hình nghiên cứu không thay đổi so với mô hình nghiên cứu đề xuất. Mô hình nghiên cứu bao gồm 16 mối quan hệ tác động liên quan đến 11 nhân tố được nhận diện. Thang đo của các khái niệm nghiên cứu có sự điều chỉnh so với thang đo gốc do: loại bỏ các biến trùng lắp, loại bỏ biến đảo nghịch, bỏ một số biến quan sát không cần thiết, điều chỉnh thuật ngữ và bổ sung giải thích cho các biến quan sát. Sau khi có thang đo hoàn chỉnh, kết quả dữ liệu thu thập được sử dụng để đánh giá mô hình đo lường và mô hình cấu trúc nghiên cứu. Đối với mô hình đo lường, sau 02 lần đánh giá có 16 biến bị loại trong tổng số 132 biến quan sát. Các thang đo được giữ lại đảm bảo về độ tin cậy, giá trị hội tụ, và giá trị phân biệt để sử dụng kiểm định mô hình cấu cấu. Đối với kết quả kiểm định giả thuyết của mô hình nghiên cứu, trong 15 giả thuyết đặt ra có 11 giả thuyết được chấp nhận và 04 giả thuyết bị bác bỏ. Các nhân tố được xác định có sự tác động tích cực đáng kể đến minh bạch TTKT của đơn vị HCSN là đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị, mức độ tự chủ tài chính, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của phần mềm, sự am hiểu của kế toán trưởng. Đồng thời, kết quả nghiên cứu cũng cho thấy có xuất hiện một số biến trung gian trong mô hình nghiên cứu đề xuất, đó là đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị; sự am hiểu của kế toán trưởng; sự am hiểu của kế toán viên. Tất cả các biến trung gian này đều là biến trung gian dạng bổ sung. Ngoài ra, biến kiểm soát hình thức công bố TTKT đưa vào mô hình đã bị loại bỏ sau khi phân tích dữ liệu. Sau đó, các bàn luận về các kết quả nghiên cứu kiểm định các giả thuyết được chấp nhận và bác bỏ được thực hiện. Ngoài ra, dựa trên số liệu thống kê của các biến đo lường minh bạch TTKT, thực trạng minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL hiện nay cũng được đánh giá.

CHƯƠNG 5: KẾT LUẬN VÀ MỘT SỐ HÀM Ý HƯỚNG ĐẾN MINH BẠCH TTKT CỦA ĐƠN VỊ SNCL TẠI VIỆT NAM

5.1. Giới thiệu

Sau khi phân tích dữ liệu để kiểm định các giả thuyết nghiên cứu và bàn luận về các kết quả nghiên cứu ở chương 4, chương này tập trung tổng kết chung về nghiên cứu với 03 nội dung chính: Kết luận chung về nghiên cứu; Một số hàm ý hướng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL Việt Nam; Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo.

5.2. Kết luận chung

Để đạt được mục tiêu nghiên cứu chính là nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL Việt Nam, tổng quan lý thuyết kết hợp lý thuyết nền và đặc điểm đặc thù của đơn vị SNCL để xây dựng mô hình nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT. Phương pháp nghiên cứu hỗn hợp được áp dụng. Phương pháp nghiên cứu định tính sử dụng để điều chỉnh mô hình nghiên cứu, và thang đo các khái niệm trong mô hình. Phương pháp định lượng áp dụng để đánh giá giá trị thang đo và kiểm định các giả thuyết nghiên cứu với dữ liệu sơ cấp thu thập từ 164 đơn vị SNCL tại Việt Nam. Sử dụng phần mềm Smart PLS 3.2.7 để xử lý dữ liệu với 2 bước kiểm tra mô hình đo lường và mô hình cấu trúc tách biệt.

Trước hết, kiểm tra mô hình đo lường nhằm mục đích đánh giá giá trị thang đo để phục vụ cho việc kiểm tra mô hình cấu trúc. Mô hình nghiên cứu đề xuất gồm 09 biến tiềm ẩn với các biến quan sát đo lường cho các khái niệm này cụ thể: minh bạch TTKT (44 biến quan sát); sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo (7 biến quan sát); sự am hiểu của kế toán trưởng (6 biến quan sát); sự am hiểu của kế toán viên (4 biến quan sát); đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị (42 biến quan sát); đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị (15 biến quan sát); mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng (4 biến quan sát); mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm (4 biến quan sát); và mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông (4 biến quan sát). Mô hình còn gồm có 02 biến quan sát được là mức độ tự chủ tài chính của đơn vị và hình thức công bố TTKT, trong đó hình thức công bố TTKT là biến kiểm soát. Kết quả sau 02 lần đánh giá mô hình đo lường, 16 biến quan sát bị loại bỏ do không đảm bảo được giá trị của thang đo. Các biến quan sát bị loại bỏ thuộc các khái niệm: minh bạch TTKT (loại 01 biến quan sát); sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo (loại 02 biến quan sát); đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị (loại 06 biến quan sát); và đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị (loại 07 biến quan sát). Sau khi loại các biến này, thang đo của các khái niệm đạt giá trị cao.

Kế tiếp, kiểm định các giả thuyết nghiên cứu đề xuất thông qua đánh giá mô hình cấu trúc. Kết quả của bước này giúp đạt được 02 mục tiêu nghiên cứu cụ thể là: (1) nhận diện các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam; và (2) xác định mức độ tác động của các nhân tố này đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam. Nghiên cứu vận dụng quy trình đánh giá mô hình cấu trúc theo phương pháp phân tích PLS – SEM của Hair và cộng sự (2016), gồm 07 bước: (i) kiểm tra đa cộng tuyến; (ii) kiểm tra mức ý nghĩa và sự phù hợp của mô hình nghiên cứu; (iii) kiểm tra R^2; (iv) kiểm tra ảnh hưởng của quy mô f^2; (v) kiểm tra sự phù hợp về khả năng dự báo của mô hình Q^2; (vi) kiểm tra sự ảnh hưởng của quy mô q^2; và (vii) phân tích biến trung gian.

Kết quả kiểm tra mô hình cấu trúc cho thấy trong 15 giả thuyết xây dựng có 11 giả thuyết được chấp nhận và 04 giả thuyết bị bác bỏ. Trong đó, 09 giả thuyết tương ứng với 09 nhân tố giả định có tác động đến minh bạch TTKT thì có 05 giả thuyết được chấp nhận. Năm nhân tố bên trong đơn vị tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam với mức độ tác động giảm dần tương ứng là: đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị; mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng; mức độ tự chủ tài chính; sự am hiểu của kế toán trưởng; và mức độ đáp ứng của phần mềm. Thông qua hệ số R^2 cho thấy mô hình đề xuất có khả năng dự báo khá cao cho minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam (63,8%). Kết quả kiểm tra ảnh hưởng của quy mô f^2 cũng khẳng định kết quả kiểm định minh bạch TTKT chịu tác động mạnh bởi đặc điểm văn hóa tổ chức, chịu tác động trung bình bởi mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, và chịu tác động thấp bởi mức độ tự chủ tài chính, sự am hiểu của kế toán trưởng, mức độ đáp ứng của phần mềm. Đánh giá chỉ số Q^2 cho thấy mô hình có sự phù hợp cao. Thông qua chỉ số q^2 một lần nữa giúp khẳng định 05 nhân tố được nhận diện có ảnh hưởng đến khả năng dự báo của minh bạch TTKT.

Bốn biến được xác định không tác động đến minh bạch TTKT gồm: sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán viên, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông, và đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. Ngoài ra, một biến kiểm soát là hình thức công bố thông tin tác động đến minh bạch TTKT đưa vào mô hình nghiên cứu cũng cho kết quả là không tác động. Kết quả này có nghĩa là đơn vị có công bố TTKT trên Websites của đơn vị hay không cũng không ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị.

Kết quả kiểm định giả thuyết giúp nhận diện một số mối quan hệ tác động khác trong mô hình nghiên cứu. Cụ thể, sự am hiểu của kế toán viên chịu tác động bởi sự am hiểu của kế toán trưởng và đặc điểm văn hóa tổ chức; sự am hiểu của kế toán trưởng chịu tác động bởi đặc điểm văn hóa tổ chức và sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo; đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị và cơ cấu tổ chức của đơn vị chịu tác động bởi sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo.

Nghiên cứu còn kiểm tra vai trò của biến trung gian. Với 13 mô hình nhỏ có chứa biến trung gian trong mô hình nghiên cứu có 05 mô hình chứa biến trung gian. Cụ thể, đặc điểm văn hóa tổ chức là biến trung gian trong tác động của sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đến sự am hiểu của kế toán trưởng; sự am hiểu của kế toán trưởng là biến trung gian trong tác động của đặc điểm văn hóa tổ chức; sự am hiểu của kế toán trưởng là biến trung gian trong tác động của đặc điểm văn hóa tổ chức đến minh bạch TTKT; sự am hiểu của kế toán viên là biến trung gian trong tác động của sự am hiểu của kế toán trưởng đến minh bạch TTKT; đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị là biến trung gian trong tác động của sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đến minh bạch TTKT. Kết quả nghiên cứu là đáng tin cậy khi mẫu thu thập đa dạng và khá đại diện cho tổng thể. Tác giả cũng đã thực hiện các thủ tục trong giai đoạn thu thập dữ liệu và trước khi kiểm định để giảm thiểu các sai lệch đo lường do phương pháp, đồng thời kiểm tra đa cộng tuyến cũng không thấy xuất hiện trong mô hình nghiên cứu.

5.3. Một số hàm ý hướng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam

5.3.1. Hàm ý về mặt lý luận

(1) Nghiên cứu đã xác định được hướng tiếp cận minh bạch TTKT là sự kết hợp của 3 thành phần: công bố thông tin, chất lượng thông tin và trách nhiệm giải trình. Minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam chỉ đạt được khi nó thoả các yêu cầu để đảm bảo 03 thành phần này gồm: phù hợp, số lượng thích hợp, đầy đủ, khách quan, không có sai sót, dễ hiểu, khả năng giải thích rõ, trình bày súc tích, kịp thời, nhất quán, dễ xử lý, có thể tin cậy, sự uy tín, có thể tiếp cận, bảo mật.

(2) Bổ sung vào cơ sở lý thuyết các nhân tố bên trong đơn vị tác động tích cực và đáng kể đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL gồm: sự am hiểu của kế toán trưởng, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ tự chủ tài chính của đơn vị, mức độ đáp ứng của phần mềm, và đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị. Một số mối quan hệ gián tiếp tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL cũng được nhận diện. Kết quả nghiên cứu còn bổ sung về mặt lý luận một số biến trung gian dạng bổ sung là: đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị là biến trung gian trong tác động của sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đến sự am hiểu của kế toán trưởng; sự am hiểu của kế toán trưởng là biến trung gian trong tác động của đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị; sự am hiểu của kế toán trưởng là biến trung gian trong tác động của đặc điểm văn hóa tổ chức đến minh bạch TTKT; sự am hiểu của kế toán viên là biến trung gian trong tác động của sự am hiểu của kế toán trưởng đến minh bạch TTKT; đặc điểm văn hóa tổ chức là biến trung gian trong tác động của sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đến minh bạch TTKT.

(3) Nghiên cứu đã xác định được thang đo đo lường cho các khái niệm minh bạch TTKT, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của phần mềm, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông, đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị, đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị áp dụng trong bối cảnh nghiên cứu là các đơn vị SNCL tại Việt Nam. Mặc dù các thang đo này đều kế thừa từ các nghiên cứu trên thế giới, nhưng khi đem vào vận dụng trong nghiên cứu này đã có sự điều chỉnh cho phù hợp với bối cảnh áp dụng là đơn vị SNCL của Việt Nam thông qua nghiên cứu định tính và định lượng. Do đó, kết quả nghiên cứu này giúp cho các nhà nghiên cứu sau này có được hệ thống thang đo để thực hiện nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán của đơn vị SNCL.

(4) Các nhà nghiên cứu sau có thể kế thừa, bổ sung, điều chỉnh các thang đo này để thực hiện nghiên cứu trong lĩnh vực kế toán tại Việt Nam. Bằng chứng là bên cạnh các thang đo kế thừa từ các nghiên cứu trên thế giới trong lĩnh vực kế toán khu vực công thì thang đo cho các khái niệm minh bạch TTKT, đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị, đặc điểm cơ cấu tổ chức được tác giả kế thừa từ các nghiên cứu nước ngoài có phạm vi nghiên cứu trong cả khu vực công lẫn tư và kết quả nghiên cứu tại môi trường kế toán công của Việt Nam chỉ bị loại một số ít thang đo nhưng không làm ảnh hưởng đến giá trị nội dung và không thay đổi các chiều của thang đo. Vì vậy các thang đo này có thể sử dụng để điều tra thực nghiệm trong nhiều phạm vi nghiên cứu khác nhau.

(5) Nghiên cứu này khám phá thêm việc áp dụng CNTT vẫn còn rất hạn chế vào trong công tác kế toán tại các đơn vị SNCL tại Việt Nam. Chính vì vậy cho dù đơn vị có hay không công bố TTKT trên Internet, áp dụng công nghệ truyền thông để kết nối giữa các phòng ban để tạo lập và công bố TTKT thì vẫn không ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam.

5.3.2. Hàm ý về mặt thực tiễn

Từ nhận diện và kiểm định các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL Việt Nam, luận án đưa ra các hàm ý liên quan đến kết quả nghiên cứu gồm:

Nghiên cứu đã xác định được để hướng đến minh bạch TTKT phải đáp ứng các yêu cầu về công bố thông tin, chất lượng thông tin, và trách nhiệm giải trình. Kết quả này giúp các cơ quan chức năng hiểu rõ mối quan hệ giữa các thành phần của minh bạch TTKT để đưa ra các chính sách pháp lý phù hợp, xác định quy định nào nên ban hành trước và sau liên quan đến công bố thông tin, chất lượng TTKT và trách nhiệm giải trình nhằm tránh chồng chéo và trùng lắp.

Việc xác định được thang đo minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam sẽ là một kênh tham khảo cho thủ trưởng đơn vị, cơ quan quản lý và các đối tượng sử dụng thông tin có cơ sở để đánh giá minh bạch TTKT của đơn vị SNCL hiện nay và có thể có những quyết định chính sách phù hợp để thúc đẩy minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL hơn nữa.

Đối với đơn vị SNCL, TTKT tài chính mang tính tuân thủ cao. Việc phản ánh và trình bày các chỉ tiêu trên BCTC cũng như việc công bố TTKT phải theo đúng quy định hiện hành của Nhà nước. Tuy nhiên, để có thể tạo lập TTKT minh bạch thì đơn vị SNCL cần phải có một HTTTKT chất lượng. Chất lượng của quá trình thu thập, xử lý và công bố thông tin của HTTTKT tại đơn vị SNCL phụ thuộc đáng kể vào một số nhân tố trong đơn vị được nhận diện, bao gồm: sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, sự am hiểu của kế toán trưởng, văn hoá tổ chức, mức độ tự chủ tài chính, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ đáp ứng của phần mềm. Khi đơn vị chú trọng phát triển và hoàn thiện các nhân tố này thì sẽ thúc đẩy minh bạch TTKT của đơn vị nâng cao đáng kể.

Dựa trên kết quả nghiên cứu, tác giả còn hàm ý một số giải pháp đẩy mạnh minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tập trung về các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT như sau:

(1) <u>Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị</u>

Kết quả nghiên cứu đã khẳng định đặc điểm văn hóa tổ chức có ảnh hưởng mạnh nhất trong tất cả các nhân tố bên trong đơn vị đến minh bạch TTKT. Nó không chỉ tác động trực tiếp đến minh bạch TTKT mà còn tác động gián tiếp đến minh bạch TTKT thông qua sự am hiểu của kế toán trưởng và sự am hiểu của kế toán viên. Đồng thời nó còn đóng vai trò là biến trung gian trong mối tác động của sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đến minh bạch TTKT. Do đó, để khắc phục những hạn chế về đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị ngoài việc cần thiết phải kết hợp các giải pháp nâng cao mức độ tự chủ tài chính của đơn vị cùng các giải pháp khắc phục hạn chế của 03 nhân tố sự am hiểu của kế toán trưởng, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, và sự am hiểu của kế toán viên thì đơn vị cần bổ sung một số giải pháp sau để khắc phục hạn chế về định hướng đổi mới trong văn hóa tổ chức:

Trước hết đơn vị SNCL cần tìm kiếm và lựa chọn người lãnh đạo đơn vị phải là người có tâm và có tầm để phát triển đơn vị hơn nữa. Khi người lãnh đạo có tâm, có tầm nhìn, sẵn sàng đổi mới, họ sẽ hành động vì mục đích chung và sẽ cố gắng xây dựng một môi trường văn hóa hướng đến minh bạch nói chung và minh bạch TTKT nói riêng. Thái độ tích cực của người lãnh đạo có sức lan tỏa rộng rãi đến thái độ của toàn thể nhân viên trong đơn vị. Kết quả kiểm định giả thuyết nghiên cứu đã khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng đến đặc điểm

văn hóa tổ chức của đơn vị, sự am hiểu của kế toán trưởng và những nhân tố này tác động trực tiếp đến minh bạch TTKT (phân tích trong chương 4, mục 4.3.2).

Người lãnh đạo đơn vị cần tự trau dồi kiến thức và kinh nghiệm về quản lý vì hiện nay phần lớn các nhà lãnh đạo đơn vị SNCL chủ yếu giỏi về chuyên môn nhưng thiếu kỹ năng và năng lực về quản lý. Sự hạn chế này ảnh hưởng đến việc xây dựng văn hoá tổ chức của đơn vị, sự am hiểu của kế toán trưởng, sự am hiểu của kế toán viên và thông qua các nhân tố này ảnh hưởng gián tiếp đến minh bạch TTKT.

Nhà lãnh đạo cần có những thay đổi đột phá về tuy duy trong cách thức quản lý đơn vị. Chuyển đổi cách thức quản lý một chiều từ trên xuống sang cách thức tiếp nhận ý kiến hai chiều, sẵn sàng tiếp nhận các ý kiến phê bình để khắc phục những hạn chế cũng như nhằm phát huy tinh thần sáng tạo, cởi mở của nhân viên.

Để xây dựng văn hóa tổ chức tốt để hướng đến minh bạch TTKT thì trong đơn vị SNCL còn cần có sự phối hợp và hợp lực từ nhà lãnh đạo cấp cao, trưởng bộ phận đến toàn thể nhân viên trong đơn vị. Đơn vị xây dựng các tiêu chí đánh giá kết quả hoàn thành nhiệm vụ, thi đua khen thưởng, kỷ luật phù hợp để khuyến khích cán bộ công chức tích cực hoàn thành nhiệm vụ, đạt hiệu quả cao, và nâng cao tinh thần trách nhiệm trong công việc.

Nhà nước lẫn từng đơn vị cần tích cực tuyên truyền, xử lý trách nhiệm với các hình phạt nghiêm khắc để loại trừ hành vi tham ô, tham nhũng của một số các cán bộ công chức, viên chức từ đó góp phần cung cấp TTKT minh bạch và gia tăng trách nhiệm giải trình.

(2) <u>Mức độ tự chủ tài chính của đơn vị</u>

Việc chuyển đổi đơn vị SNCL từ cơ chế nhà nước bao cấp sang cơ chế tự chủ tạo điều kiện và thúc đẩy các đơn vị SNCL chủ động, sáng tạo trong đổi mới tổ chức hoạt động và nâng cao chất lượng dịch vụ, gia tăng nguồn thu và tiết kiệm chi từ đó góp phần giảm gánh nặng NSNN. Đồng thời tạo điều kiện cho người dân có thêm cơ hội lựa chọn, tiếp cận các dịch vụ công với chất lượng ngày càng cao là xu thế tất yếu. Do đó, để phương hướng này thực hiện hiệu quả thì cần có sự hỗ trợ từ phía nhà nước lẫn nỗ lực của từng đơn vị SNCL.

Các cơ quan có thẩm quyền cần kiên quyết, tích cực rà soát lại những đơn vị nào có khả năng tự chủ để thực hiện chuyển đổi sang từng mức độ tự chủ phù hợp. Nhà nước tích cực khuyến khích, phổ biến và thống nhất nhận thức về cơ chế tự chủ tài chính đến các cấp lãnh đạo và người lao động trong các đơn vị SNCL. Nhà nước cần xây dựng các chính sách hỗ trợ phù hợp để tạo điều tạo kiện cho các đơn vị SNCL dần thích ứng và chuyển sang cơ chế tự chủ, đặc biệt là đối với những đơn vị có khả năng tự chủ cao. Chẳng hạn như trong giai đoạn đầu nhà nước cần hỗ trợ kinh phí hoạt động cũng như kinh phí đầu tư, cho vay vốn ưu đãi hay hỗ trợ lãi suất

để tăng cường cơ sở vật chất, trang thiết bị từ đó giúp nâng cao chất lượng dịch vụ cung cấp nhằm tạo nguồn thu tăng trưởng tốt thì sau đó đơn vị sẽ tự đảm bảo được nguồn thu của mình. Trong quá trình đơn vị SNCL thực hiện chuyển đổi sang cơ chế tự chủ, cơ quan chức năng cần có sự quan tâm qua việc tăng cường đôn đốc, đánh giá, chỉ đạo, hướng dẫn, kiểm tra, thanh tra, kiểm soát, đồng thời xây dựng cơ chế thưởng phạt rõ ràng để nâng cao hiệu quả của quá trình thực hiện.

Ngày càng nhiều đơn vị tham gia vào quá trình cung cấp dịch vụ công và đời sống của người dân được nâng cao đáng kể thì đơn vị SNCL càng chịu áp lực lớn từ thị trường, chính vì vậy đơn vị SNCL phải tích cực đổi mới cơ cấu tổ chức, đổi mới hoạt động theo hướng nâng cao hiệu quả, chất lượng và đa dạng dịch vụ cung cấp.

Đơn vị phải chú trọng xây dựng cơ chế chi tiêu nội bộ phù hợp. Trong đó cần chú trọng đến 2 vấn đề chính: thứ nhất là chi đầu tư cơ sở hạ tầng để có thể nâng cao chất lượng dịch vụ cung cấp. Thứ hai là các khoản chi cho người lao động như lương, khen thưởng, phúc lợi, bổ sung thu nhập, đào tạo…. Khi thực hiện theo cơ chế tự chủ, người lao động là đối tượng chính tạo nên hiệu quả và chất lượng của dịch vụ, vì vậy, lựa chọn nhân sự phù hợp cùng với môi trường làm việc được đảm bảo, cơ chế khuyến khích, khen thưởng, kỷ luật phù hợp sẽ phát huy tối đa năng lực và hiệu quả làm việc của mỗi nhân viên.

(3) <u>Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng</u>

Việc ứng dụng CNTT sẽ làm thay đổi và tác động rất nhiều đến tổ chức thực hiện HTTTKT của các đơn vị SNCL thông qua việc nâng cao tính chính xác, kịp thời, bảo mật của TTKT từ đó góp phần nâng cao minh bạch TTKT. Chính vì vậy, đơn vị cần chú trọng đầu tư vào các trang thiết bị phục vụ cho công tác kế toán có chất lượng hơn nữa. Thường xuyên kiểm tra hệ thống máy tính, và nâng cấp máy tính nhằm đảm bảo tính ổn định, liên tục, an toàn của công tác kế toán. Đồng thời phải có các thủ tục an ninh đối với máy tính như bảo vệ máy tính không bị nhiễm virus, các đối tượng không liên quan không được truy cập vào dữ liệu của HTTTKT. Con người vẫn là nhân tố quyết định tính hiệu quả của việc ứng dụng CNTT vào công tác kế toán, do đó, đơn vị cần quan tâm hơn nữa đến khả năng sử dụng CNTT của nhân viên, đặc biệt là nhân viên kế toán. Chẳng hạn tuyển dụng nhân viên kế toán phải đáp ứng được trình độ sử dụng CNTT, trong quá trình công tác tạo điều kiện cho nhân viên kế toán học tập, bồi dưỡng nâng cao khả năng sử dụng CNTT để sử dụng thành thạo và hiệu quả giúp tiết kiệm thời gian, tăng độ chính xác trong công tác kế toán.

(4) <u>Sự am hiểu của kế toán trưởng</u>

Kế toán trưởng được xác định có tác động trực tiếp và gián tiếp đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL vì họ là người tham gia vào quản lý, tổ chức, thực hiện HTTTKT và tạo ra sản phẩm là TTKT. Đồng thời để phát huy vai trò của kế toán trưởng trong việc tư vấn, hỗ trợ cho nhà lãnh đạo đơn vị ra các quyết định quản lý, trước hết nhà lãnh đạo đơn vị phải có sự thay đổi tư duy về vai trò của kế toán trưởng, chú trọng nâng cao chất lượng của kế toán trưởng thông qua việc tuyển dụng, bổ nhiệm vị trí kế toán trưởng phải hội tụ đầy đủ các tiêu chuẩn của kế toán trưởng. Bên cạnh tập trung năng lực chuyên môn cần chú trọng vào năng lực quản lý của kế toán trưởng. Công tác tổ chức tuyển dụng phải công khai, minh bạch và theo đúng quy trình tuyển dụng.

Đơn vị cần có những chính sách lương, khen thưởng phù hợp để có thể tuyển dụng được kế toán trưởng có trình độ và năng lực, đồng thời góp phần nâng cao sự gắn bó lâu dài của kế toán trưởng đối với đơn vị.

Kế toán trưởng là người quản lý và chịu trách nhiệm chính về công tác kế toán đồng thời có trách nhiệm cập nhật, phổ biến các chính sách, quy định mới, và chia sẻ kinh nghiệm với các kế toán viên trong đơn vị để có thể cung cấp TTKT minh bạch, do đó, kế toán trưởng phải luôn tự cập nhật kiến thức, trau dồi kinh nghiệm cả về kiến thức chuyên môn kế toán, HTTTKT lẫn quản lý. Để thực hiện được điều này cần có sự hỗ trợ từ nhà lãnh đạo trong việc tạo điều kiện về thời gian, chi phí để khuyến khích kế toán trưởng nâng cao trình độ chuyên môn. Kế toán trưởng cần phát huy hết chức năng, nhiệm vụ và trách nhiệm của mình đồng thời tạo môi trường làm việc thoải mái, quan tâm, phát huy tối đa kỹ năng làm việc của các kế toán viên nhằm nâng cao lòng trung thành và nhiệt huyết làm việc của kế toán viên. Như là một kết quả tất yếu là sẽ tạo lập được TTKT minh bạch.

Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo được xác định là có ảnh hưởng tích cực đến sự am hiểu của kế toán trưởng. Do đó, nhà lãnh đạo đơn vị cần nhận thức đầy đủ hơn về vai trò của TTKT trong mối quan hệ với mục tiêu, tổ chức và quản lý hoạt động của đơn vị. Minh bạch TTKT sẽ giúp họ đánh giá được tình hình thu chi của đơn vị có trung thực và hợp lý không, các hoạt động phát sinh tại đơn vị có hiệu quả không… từ đó giúp họ có cơ sở để xây dựng các kế hoạch, nghiên cứu cách thức tổ chức và quản lý cho phù hợp. Khi họ nhận thấy được vai trò của TTKT thì sẽ có những hỗ trợ tích cực đến công tác kế toán như chú trọng vào tuyển dụng, đào tạo kế toán trưởng có năng lực, chấp nhận đổi mới đầu tư trang thiết bị phục vụ cho công tác kế toán, tạo điều kiện thuận lợi cho kế toán trưởng thực hiện việc quản lý, tổ chức thực hiện bộ máy kế toán cũng như nhận được sự ủng hộ cao từ các bộ phận khác trong đơn vị để có thể tạo lập và cung cấp TTKT minh bạch hơn.

Nhà nước cần xem xét lại quy định trình độ chuyên môn nghiệp vụ của kế toán trưởng ở từng cấp quản lý, từng vùng miền và thực hiện nghiêm ngặt trong thi tuyển cấp chứng chỉ hành nghề kế toán trưởng. Nhà nước xem xét quy định mở lớp cập nhật, bồi dưỡng kiến thức chuyên sâu về kế toán nói chung và kế toán HCSN nói riêng cho kế toán trưởng với số lượng tiết cập nhật bắt buộc hàng năm được tổ chức thông qua các tổ chức nghề nghiệp.

(5) <u>Mức độ đáp ứng của phần mềm</u>

Mức độ đáp ứng của phần mềm có vai trò quan trọng trong việc tạo lập TTKT minh bạch, nhà lãnh đạo đơn vị và toàn thể nhân viên cần thay đổi nhận thức về tầm quan trọng của kế toán và vai trò của phần mềm đối với hoạt động của đơn vị. Bên cạnh phần mềm chỉ phục vụ cho công tác kế toán thuần tuý như trước đây thì ngày nay phần mềm với chức năng tích hợp công tác quản lý và các hoạt động sẽ giúp cho hoạt động của đơn vị thuận lợi hơn nhiều. Phần mềm kết nối giữa các bộ phận trong đơn vị còn giúp cho việc luân chuyển chứng từ nhanh hơn, kiểm tra, giám sát lẫn nhau giữa các bộ phận chặt chẽ hơn. Một khi đã trang bị phần mềm thì đơn vị cần thiết lập hệ thống kiểm soát nội bộ cũng như phân quyền hiệu quả nhằm đảm bảo luồng thông tin được thông suốt, an toàn và bảo mật.

Đối với những đơn vị SNCL có nguồn thu thấp rất cần sự hỗ trợ của cơ quan cấp trên cấp ngân sách đề trang bị phần mềm. Do đó, cơ quan cấp trên nên chú trọng chính sách cấp ngân sách để đầu tư cho phần mềm hơn nữa.

Cơ quan quản lý cấp trên nên để các đơn vị cấp dưới tụ chọn lựa và thiết kế phần mềm phù hợp với nhu cầu của từng đơn vị trên cơ sở vẫn đảm bảo khả năng tổng hợp số liệu thu chi phục vụ cho công tác quản lý của cơ quan cấp trên.

Bên cạnh đầu tư trang bị phần mềm thì công tác đào tạo huấn luyện cho nhân viên cũng không kém phần quan trọng. Đơn vị cần tạo điều kiện để nhân viên đặc biệt là nhân viên kế toán nâng cao khả năng sử dụng phần mềm một cách hiệu quả nhất. Vì họ là người trực tiếp sử dụng phần mềm để tạo lập và cung cấp TTKT.

(6) <u>Sự am hiểu của kế toán viên</u>

Mặc dù, sự am hiểu của kế toán viên không tác động trực tiếp minh bạch TTKT nhưng nhân tố này đóng vai trò là biến trung gian trong mối quan hệ tác động của sự am hiểu của kế toán trưởng đến minh bạch TTKT. Do đó, sự am hiểu của kế toán có những tác động gián tiếp đến minh bạch TTKT. Để nâng cao minh bạch TTKT thì các đơn vị SNCL nhất thiết phải nâng cao sự am hiểu của kế toán viên.

Kế toán viên là đối tượng trực tiếp thu thập và xử lý TTKT nên họ phải có trình độ chuyên môn về kế toán. Đồng thời kế toán viên có sự am hiểu và kinh nghiệm về hệ thống TTKT cũng

sẽ giúp cho công tác kế toán được thực hiện theo đúng quy trình và giảm thiểu các gian lận, sai sót xảy ra trong quá trình xử lý TTKT. Do đó, đơn vị SNCL và kế toán trưởng là người trực tiếp tuyển dụng kế toán viên phải chú trọng đến trình độ đào tạo và kinh nghiệm về chuyên môn và HTTTKT của kế toán viên.

Kế toán trưởng cần thường xuyên cập nhật, nâng cao kiến thức cho các kế toán viên của đơn vị. Đồng thời cũng thường xuyên thực hiện kiểm tra đánh giá trình độ chuyên môn của nhân viên để có chính sách quản lý và luân chuyển phù hợp.

Các nhân viên kế toán cần được luân chuyển định kỳ qua các phần hành kế toán khác nhau nhằm mục đích nâng cao trình độ chuyên môn của kế toán viên, giúp cho họ hiểu rõ hơn về quy trình HTTTKT cũng như sẽ giảm thiểu được thế bị động khi xảy ra sự thiếu hụt nhân sự.

Đơn vị cũng cần có chính sách lương, khen thưởng và kỷ luật phù hợp để thu hút nguồn nhân lực có trình độ chuyên môn cao và gia tăng lòng trung thành đối với đơn vị.

Kế toán trưởng cũng cần tạo môi trường làm việc thân thiện, linh hoạt, chia sẻ và xây dựng quy trình làm việc rõ ràng để gia tăng sự đoàn kết, giúp đỡ, phối hợp lẫn nhau trong quá trình thực hiện công tác kế toán. Điều này sẽ giúp nhân viên gắn bó lâu dài với đơn vị hơn cũng như sẽ giúp giảm thiểu các rủi ro sai sót trong việc tạo lập và cung cấp TTKT.

(7) <u>Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo</u>

Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có tác động gián tiếp đáng kể đến minh bạch TTKT qua hai nhân tố là văn hoá tổ chức của đơn vị và sự am hiểu của kế toán trưởng. Chính vì vậy để nâng cao minh bạch TTKT tại các đơn vị SNCL cần thiết có sự hỗ trợ cao của nhà lãnh đạo.

Trước hết, văn hoá đơn vị được xây dựng bắt nguồn từ triết lý của nhà lãnh đạo trong khi đó nhân tố văn hoá tổ chức của đơn vị tác động mạnh nhất đến minh bạch TTKT nên nhà lãnh đạo phải thay đổi tư duy, quan điểm về việc cung cấp TTKT minh bạch đến các đối tượng sử dụng để có thể xây dựng môi trường văn hoá của đơn vị hướng đến công bố TTKT minh bạch. Nhà lãnh đạo cần phải gương mẫu, đạo đức và nghiêm chỉnh chấp hành các quy định của pháp luật và tổ chức, điều hành hoạt động của đơn vị thực hiện đúng chức năng, nhiệm vụ quyền hạn của mình. Kết quả của những hành động này sẽ hướng đến thay đổi hành vi của toàn thể nhân viên trong đơn vị trong việc công cấp TTKT minh bạch hay không.

Kết quả nghiên cứu cho thấy rằng, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo trong việc tạo lập và cung cấp TTKT minh bạch được thể hiện qua việc có quyền yêu cầu các TTKT cần thiết, tham gia lựa chọn các thiết bị phần cứng, phần mềm và tham gia tổ thức thực hiện, duy trì và giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến HTTTKT. Chính vì vậy, để nâng cao sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo hơn nữa thì nhà lãnh đạo cần phải nâng cao trình độ và kiến thức về kế toán cũng như quản lý

để có thể hỗ trợ công tác kế toán một cách tối đa và phù hợp. Một thực tế cho thấy hiện nay, nhà lãnh đạo đơn vị là người quyết định ngân sách của đơn vị để đầu tư cho công tác kế toán đồng thời cũng là người trực tiếp lựa chọn, tuyển dụng kế toán trưởng và xét duyệt tuyển dụng các kế toán viên, do đó một khi nhà lãnh đạo chú trọng đến công tác kế toán thì họ sẽ chú trọng đến việc nâng cao khả năng hỗ trợ của họ.

Nhà lãnh đạo cần trực tiếp chỉ đạo, kiểm tra, đôn đốc, giám sát thường xuyên tình hình thực hiện của các phòng ban để kịp thời phát hiện và xử lý nghiêm đối với các trường hợp vi phạm quy định của đơn vị cũng như của pháp luật.

Các hàm ý trên có giá trị tham khảo cho các cơ quan quản lý nhà nước và đơn vị SNCL trong việc thiết lập các giải pháp cụ thể để hướng đến minh bạch TTKT. Kết quả kiểm định này hàm ý sâu rằng các nhân tố bên trong đơn vị luôn có mối quan hệ chặt chẽ và hỗ trợ lẫn nhau. Do đó, các nhà lãnh đạo, các cơ quan ban ngành khi xây dựng các chính sách cụ thể để hướng đến minh bạch TTKT cần xem xét toàn diện các mối quan hệ của các nhân tố bên trong tác động trực tiếp và gián tiếp đến minh bạch TTKT đơn vị SNCL tại Việt Nam.

5.4. Hạn chế và hướng nghiên cứu tiếp theo

✓ ***Một số hạn chế***

Đề tài chỉ mới nghiên cứu các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT trên BCTC và báo cáo quyết toán NSNN mà chưa xem xét đến báo cáo quản trị.

Đề tài giới hạn nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị mà chưa xem xét đến các nhân tố bên ngoài tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL. Các nhân tố bên trong đơn vị được nhận diện đã giải thích được 63,8% sự biến thiên của minh bạch, còn lại 37,2% là do sự tác động của các nhân tố chưa được đưa vào mô hình nghiên cứu.

Cỡ mẫu khảo sát gồm nhiều loại hình đơn vị, nhiều lĩnh vực hoạt động và khảo sát tại nhiều tỉnh thành nên mẫu khá phản ánh tổng thể, tuy nhiên số lượng đơn vị do NSNN đảm bảo chi thường xuyên và đơn vị tự đảm bảo một phần chi thường xuyên chiếm tỷ trọng cao so với nhóm đơn vị tự đảm bảo chi thường xuyên, đơn vị đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư điều này có thể dẫn đến một số hạn chế của kết quả nghiên cứu. Một số nhân tố như công nghệ truyền thông, cơ cấu tổ chức, sự am hiểu của kế toán viên, hình thức công bố TTKT được xác định không ảnh hưởng đến minh bạch TTKT tương ứng với mẫu của nghiên cứu này nhưng chúng có thể có những kết quả khác nếu cơ mẫu tập trung đơn vị SNCL có mức độ tự chủ cao.

Đối tượng khảo sát trong nghiên cứu này là các đối tượng bên trong đơn vị gồm đối tượng tạo lập TTKT (kế toán trưởng, kế toán viên), đối tượng sử dụng TTKT (trưởng, phó đơn vị, chủ tịch công đoàn), đối tượng kiểm tra thông tin (chủ tịch công đoàn). Các đối tượng này được xác

định có sự am hiểu sâu về TTKT cũng như các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Bởi một số nhân tố bên trong đơn vị mà các đối tượng bên ngoài không thể hiểu rõ được (văn hóa tổ chức, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, đặc điểm cơ cấu tổ chức) nên chưa xem xét khảo sát các đối tượng sử dụng TTKT bên ngoài (cơ quan chủ quan, cơ quan thuế, kho bạc, kiểm toán nhà nước, kiểm toán độc lập, nhà tài trợ, viện trợ…). Do đó, đây cũng là một hạn chế của đề tài khi chưa xem xét đến quan điểm đánh giá minh bạch TTKT của các đối tượng này.

Đồng thời, một đơn vị tác giả chỉ thu thập 1 bảng trả lời từ 1 đối tượng khảo sát duy nhất nên có đơn vị chỉ khảo sát chủ tịch công đoàn mà chưa khảo sát đến kế toán trưởng, kế toán viên hoặc thủ trưởng đơn vị của cùng một đơn vị SNCL đây cũng là một phần hạn chế của đề tài. Mặc dù chủ tịch công đoàn là đối tượng sử dụng TTKT vì có tham gia kiểm tra giám sát tình hình tài chính đơn vị nhưng một số nội dung liên quan đến tổ chức thực hiện HTTTKT chủ tịch công đoàn không nắm bắt rõ nên khó trả lời.

✓ ***Hướng nghiên cứu tiếp theo***

Từ những hạn chế được xác định ở trên, một số hướng nghiên cứu có thể được thực hiện trong tương lai được đề xuất như sau:

- Nghiên cứu các nhân tố tác động đến minh bạch TTKT của báo cáo kế toán quản trị.
- Mở rộng nghiên cứu các nhân tố bên ngoài tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam vì trong nghiên cứu này chỉ mới tập trung nghiên cứu các nhân tố bên trong đơn vị. Một số nhân tố bên ngoài quan trọng ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của khu vực công được kiểm định từ các nghiên cứu trên thế giới như hệ thống pháp lý, xu hướng toàn cầu hoá, hệ thống chính trị...
- Thực hiện nghiên cứu minh bạch TTKT đối với các đơn vị SNCL có khả năng tự chủ tài chính cao (tự chủ về chi thường xuyên và chi đầu tư, tự chủ về chi thường xuyên).
- Mở rộng đối tượng khảo sát là đối tượng sử dụng TTKT bên ngoài để có thể so sánh liệu rằng có tồn tại sự biệt giữa đối tượng sử dụng thông tin bên trong và bên ngoài đơn vị về quan điểm đánh giá minh bạch TTKT của các đơn vị SNCL tại Việt Nam.
- Mở rộng khảo sát nhiều đối tượng có liên quan trong cùng một đơn vị SNCL để đánh giá toàn diện hơn về vấn đề đang nghiên cứu.

KẾT LUẬN CHƯƠNG 5

Chương này trước hết tập trung đi vào tổng kết quá trình nghiên cứu và các kết quả nghiên cứu nhằm khẳng định mục tiêu nghiên cứu mà luận án đặt ra đã đạt được đầy đủ. Trong 15 giả thuyết đặt ra có 11 giả thuyết được chấp nhận và 04 giả thuyết bị bác bỏ. Trong đó, để hướng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL trước hết cần tác động vào 05 nhân tố gồm: sự am hiểu của kế toán trưởng, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng, mức độ tự chủ tài chính, mức độ đáp ứng của phần mềm, và đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị. Nhân tố sự am hiểu của kế toán viên và hỗ trợ của nhà lãnh đạo cũng có những tác động gián tiếp góp phần tăng cường minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam. Những mối tác động trực tiếp lẫn gián tiếp được nhận diện trong nghiên cứu này đã giải thích được 68,3% sự biến thiên của minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.

Từ kết quả kiểm định các giả thuyết cùng phân tích các dữ liệu thống kê một số hàm ý về mặt lý thuyết và thực tiễn nhằm nâng cao minh bạch TTKT được giới thiệu. Trong đó, các hàm ý lý thuyết thể hiện thông qua việc bổ sung lý thuyết về: xác định được hướng tiếp cận minh bạch TTKT của đơn vị SNCL ở Việt Nam; các nhân tố bên trong tác động đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL; xác định thang đo các khái niệm nghiên cứu; khám phá việc áp dụng CNTT vẫn còn rất hạn chế ở đơn vị SNCL tại Việt Nam. Các hàm ý về mặt thực tiễn hỗ trợ các cơ quan, đối tượng có liên quan có cơ sở để đánh giá minh bạch TTKT của đơn vị SNCL cũng như nâng cao minh bạch TTKT của các đơn vị này thông qua các nhân tố được nhận diện.

DANH MỤC CÔNG TRÌNH CỦA TÁC GIẢ

1. Vo Van Nhi, Dau Thi Kim Thoa, 2019. The role of human resources regarding transparency of financial information in the increasing trend of financial autonomy at public organizations. *The International Conference on Business and Finance 2019*. Ho Chi Minh City. Vietnam.
2. Vo Van Nhi, Dau Thi Kim Thoa, 2019. The relationship among Leadership's Supports, Chief Accountant Expertise, and Organizational Culture towards the Transparency with regard to Financial Information among Governmental Organizations: Practical Experience in Vietnam. *International Conference on Accounting and Finance (ICOAF 2019)*. Da Nang, Vietnam.
3. Đậu Thị Kim Thoa, 2018. Xu hướng nghiên cứu về minh bạch thông tin kế toán trong khu vực công trên thế giới. *Tạp chí kế toán kiểm toán*, số tháng 10/2018.
4. Võ Văn Nhị, Mai Thị Hoàng Minh, và Đậu Thị Kim Thoa, 2018. Vai trò của sự hiểu biết của nhân viên kế toán đối với minh bạch thông tin kế toán trong khu vực công: nghiên cứu thực nghiệm tại các đơn vị hành chính sự nghiệp ở Việt Nam. *Tạp chí kế toán kiểm toán*, số tháng 10/2018.
5. Mai Thị Hoàng Minh, Đậu Thị Kim Thoa, và Phan Thị Thúy Quỳnh, 2016. Tổng quan các nghiên cứu về nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán của các đơn vị SNCL. *Tạp chí kế toán- kiểm toán Việt Nam,* số tháng 8/2016.
6. Đậu Thị Kim Thoa, và Phan Thị Thúy Quỳnh, 2015. *Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán tại các đơn vị SNCL có thu trên địa bàn thành phố hồ chí minh.* Nghiên cứu khoa học cấp trường. Trường đại học Kinh Tế TP.HCM. Đậu Thị Kim Thoa - Chủ nhiệm đề tài.

TÀI LIỆU THAM KHẢO

Danh Mục Tài Liệu Tiếng Việt

Bộ Tài Chính, 2005. *Quyết định số 94/2005/QĐ-BTC về việc ban hành chế độ kế toán ngân sách và tài chính xã.*

Bộ Tài Chính, 2006. *Quyết định số 19/2006/QĐ-BTC về việc ban hành chế độ kế toán hành chính sự nghiệp*.

Bộ Tài Chính, 2016. *Thông tư số: 324/2016/TT-BTC Quy định hệ thống mục lục ngân sách nhà nước*.

Bộ Tài Chính, 2017. *Thông tư số 107/2017/TT-BTC hướng dẫn chế độ kế toán hành chính, sự nghiệp*.

Cao Thị Cẩm Vân, 2016. *Nghiên cứu những nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng chuẩn mực kế toán công Việt Nam trong điều kiện vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế.* Luận án tiến sĩ. Trường Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Cẩm Tú, 2018. Việt Nam ở Top các quốc gia ít công khai ngân sách nhất thế giới. *Báo điện tử của Đài tiếng nói Việt Nam*.

https://vov.vn/kinh-te/viet-nam-o-top-cac-quoc-gia-it-cong-khai-ngan-sach-nhat-the-gioi-744862.vov. [Truy cập ngày 03/4/2018].

Chính Phủ, 2004. *Quyết định số 192/2004/QĐ-TTG ban hành quy chế công khai tài chính đối với các cấp ngân sách nhà nước, các đơn vị dự toán ngân sách, các tổ chức được ngân sách nhà nước hỗ trợ, các dự án đầu tư xây dựng cơ bản có sử dụng vốn ngân sách nhà nước, các doanh nghiệp nhà nước, các quỹ có nguồn từ ngân sách nhà nước và các quỹ có nguồn từ các khoản đóng góp của nhân dân*.

Chính Phủ, 2013. *Nghị Định Số 117/2013/NĐ-CP. Sửa đổi, bổ sung một số điều của nghị định số* 130/2005/NĐ-CP *ngày 17 tháng 10 năm 2005 của Chính phủ quy định chế độ tự chủ, tự chịu trách nhiệm về sử dụng biên chế và kinh phí quản lý hành chính đối với các cơ quan nhà nước.*

Chính Phủ, 2013. *Nghị định số 90/2013/NĐ-CP quy định trách nhiệm giải trình của cơ quan nhà nước trong việc thực hiện nhiệm vụ, quyền hạn được giao*.

Chính Phủ, 2015. *Nghị Định số 16/2015/NĐ-CP. Quy định cơ chế tự chủ của đơn vị SNCL.*

Đặng Ngọc Hùng, 2016. Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin kế toán của các doanh nghiệp hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con. *Tạp chí Kinh Tế và Phát Triển*, số

224(II) tháng 2/2016, 71-79.

Đặng Thị Bích Ngọc, 2015. Minh bạch thông tin trên thị trường chứng khoán thế giới - Kinh nghiệm đối với Việt Nam. *Tạp chí Nghiên cứu tài chính kế toán*, số 1, 67-69.

Đào Duy Anh, 2009. *Hán Việt từ điển giản yếu*. Nhà Xuất Bản Văn Hóa- Thông Tin. Hà Nội.

Đào Thị Hồ Hương, 2012. Một số đánh giá về cơ chế tự chủ, tự chịu trách nhiệm đối với các đơn vị sự nghiệp công lập hiện nay và đề xuất kiến nghị. *Tạp chí Ngân hàng*, số 8, 12-17.

Đậu Thị Kim Thoa và Phan Thị Thúy Quỳnh, 2015. *Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT của các đơn vị SNCL có thu trên địa bàn TP. Hồ Chí Minh*. Nghiên cứu khoa học cấp cơ sở. Trường Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Lâm Thị Hồng Hoa, 2009. Minh bạch thông tin - yêu cầu thực tiễn và mức độ đáp ứng. *Tạp Chí Công Nghệ Ngân Hàng*, 38: 38-42.

Lê Thị Mỹ Hạnh, 2015. *Minh bạch thông tin tài chính của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Lê Trường Vinh và Hoàng Trọng, 2008. Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ minh bạch thông tin của doanh nghiệp niêm yết theo cảm nhận của nhà đầu tư. *Tạp Chí Phát Triển Kinh Tế, 12*.

Lê Vũ Ngọc Thanh, 2018. *Định hướng về việc áp dụng giá trị hợp lý trong kế toán Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Mai Phương, 2012. Giải pháp cải cách, tăng cường tự chủ tài chính của các đơn vị sự nghiệp. *Tạp chí Tài chính*, số 2, 57-59.

Nguyễn Bích Liên, 2012. *Xác định và kiểm soát các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán trong môi trường ứng dụng hệ thống hoạch định nguồn nhân lực (ERP)*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Nguyễn Đình Hùng, 2010, *Hệ thống kiểm soát minh bạch thông tin tài chính công bố của các công ty niêm yết tại Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Nguyễn Đình Thọ, 2013. *Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh*. NXB: Tài Chính.

Nguyễn Đình Thọ và Nguyễn Thị Mai Trang, 2007. *Nghiên cứu khoa học Markerting: Ứng dụng mô hình cấu trúc tuyến tính SEM*. NXB: Đại học Quốc Gia, TP.Hồ Chí Minh.

Nguyễn Thị Bích Loan, 2013. Minh bạch thông tin trên thị trường chứng khoán thế giới - Kinh nghiệm đối với Việt Nam. *Tạp chí nghiên cứu tài chính kế toán*, số 8, 30-33.

Nguyễn Thị Hồng Nga, 2014. *Tiêu chí đánh giá và các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán*.

Nguyễn Thị Hồng Nga, 2014. Tiêu chí đánh giá và các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán. Nghiên cứu khoa học cấp cơ sở, Trường Đại học Công nghiệp Hà Nội.

Nguyễn Thị Phương Hồng, 2016. *Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng báo cáo tài chính của công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán - bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Nguyễn Thị Thu Hiền, 2015. *Hoàn thiện báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Nguyễn Tố Tâm, 2014. *Hoàn thiện tổ chức kiểm soát nhằm tăng cường chất lượng thông tin kế toán tài chính của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam*. Luận án tiến sĩ, Đại học kinh tế quốc dân. Hà Nội.

Nguyễn Trọng Nguyên, 2010, Nâng cao chất lượng báo cáo tài chính các công ty niêm yết thông qua quản trị công ty. *Tạp chí Kế toán*, số 2, 23-25.

Phạm Quang Huy, 2013. *Hoàn thiện hệ thống kế toán thu, chi ngân sách nhà nước tại Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Phạm Quốc Thuần, 2016. *Các nhân tố tác động đến chất lượng thông tin báo cáo tài chính trong các doanh nghiệp tại ViệT Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Phạm Thị Hằng Nga, 2012. Minh bạch thông tin trên thị trường chứng khoán. *Tạp chí chứng khoán Việt Nam*, số 10, 1-14.

PV, 2018. *Chỉ số cảm nhận tham nhũng CPI 2017: Việt Nam có tín hiệu tích cực.*

https://vov.vn/chinh-tri/chi-so-cam-nhan-tham-nhung-cpi-2017-viet-nam-co-tin-hieu-tich-cuc-732005.vov. [Truy cập ngày 26/2/2018].

Quốc Hội, 2007. *Luật phòng, chống tham nhũng số 01/2007/QH12: sửa đổi, bổ sung một số điều của luật phòng, chống tham nhũng*.

Quốc Hội, 2012. *Luật số 27/2012/QH13: sửa đổi, bổ sung một số điều của luật phòng, chống tham nhũng*.

Quốc Hội, 2015. *Luật kế toán số 88/2015/Qh13.*

Quốc Hội, 2015. Luật ngân sách nhà nước số 83/2015/Qh13.

Tô Hồng Thiên, 2017. *Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức hệ thống thông tin kế toán tại các trường đại học công lập ở Việt Nam*. Luận án tiến sĩ kinh tế. Trường Đại Học Kinh Tế TP. Hồ Chí Minh.

Trương Thị Thuỳ Dương, 2017. Nâng cao chất lượng báo cáo tài chính của các công ty đại

chúng. *Tạp chí Tài Chính*, Số tháng 3/2017, 55-56.

World Bank, 2012. *Thúc đẩy nền kinh tế thị trường: vai trò của thông tin và minh bạch*. <Http://Web.Worldbank.Org/Wbsite/External/Countries/Eastasiapacificext/Vietnaminvietnameseext n/0,,Contentmdk:23087124~Pagepk:1497618~Pipk:217854~Thesitepk:486752,00,Html.>. [Ngày truy cập 9 tháng 3 năm 2014].

Danh mục Tài Liệu Tiếng Anh

Abdallah, A.A.J., 2013. The Impact of Using Accounting Information Systems on The Quality of Financial Statements Submitted to The Income and Sales Tax Department in Jordan. *European Scientific Journal*, 1: 41-48.

Abu Bakar, N.B., & Ismail, S., 2011. Financial Management Accountability Index (FMAI) in the Malaysian public sector: A way forward. *International Review of Administrative Sciences, 77*(1): 159-190.

Abu Bakar, N.B., Saleh, Z., & Mohamad, M.H.S., 2011. Enhancing Malaysian public sector transparency and accountability: Lessons and issues. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, 31*: 133-145.

Abu Bakar, N.B., Saleh, Z., and Sani Mohamad, M.H., 2011. Enhancing Malaysian Public Sector Transparency and Accountability: Lessons and Issues. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 31: 133-145.

Abu Bakar, N.B.A., & Saleh, Z., 2015. Review of Literature on Factors Influencing Public Sector Disclosure: The Way Forward. *Asian Journal of Business and Accounting*, 8(2): 1-30.

Adams, A. & Cox, A.L., 2008. Questionnaires, in-Depth Interviews and Focus Groups. in P. Cairns & A.L. Cox (eds), *Research Methods for Human Computer Interaction*, Cambridge University Press, Cambridge, UK, 17-34.

Adhikari, A., & Tondkar, R.H., 1992. Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 4(2): 75-105.

Ahire, S.L., Golhar, D.Y., & Waller, M.A., 1996. Development and Validation of TQM Implementation Constructs. *Decision Sciences*, 27(1): 23-56.

Alcaraz-Quiles, F.J., Navarro-Galera, A., & Ortiz-Rodríguez, D., 2014. Factors Influencing the Transparency of Sustainability Information in Regional Governments: An Empirical Study. *Journal of Cleaner Production*, 82: 179-191.

Alesina, A. & Perotti, R., 1996. Budget deficits and budget institutions, NBER Working paper 5556.

Alesina, A., & Perotti, R., 1996. Budget Deficits and Budget Institutions. *NBER Working Paper,* 55-56.

Allen, A., & Sanders, G.D., 1994. Financial disclosure in US municipalities: Has the governmental accounting standards board made a difference? *Financial Accountability and Management*, 10(3): 174-193.

Alt, J.E., Lassen, D D., & Skilling, D., 2001. Fiscal Transparency, Gubernatorial Popularity, and the Scale of Government: Evidence from The States. *EPRU Working Paper*, University of Copenhagen, 16.

Anderson, J.C., Rungtusanatham, M., Schroeder, R.G., & Devaraj, S., 1995. A Path Analytic Model of a Theory of Quality Management Underlying the Deming Management Method: Preminary Empirical Findungs. *Decision Sciences*, 26(5): 637-658.

Ang, C.L., Davies, M.A., & Finlay, P.N., 2001. An Empirical Model of It Usage in The Malaysian Public Sector. *Journal of Strategic Information Systems*, 10:159-174.

Archambault, J., & Archambault, M., 2003. A Multinational Test of Determinants of Corporate Disclosure. *The International Journal of Accounting*, 38(2): 173-194.

Armstrong, C.L., 2011. Providing A Clearer View: An Examination of Transparency on Local Government Websites. *Government Information Quarterly*, *28*(1): 11-16.

Armstrong, E., 2005. *Integrity, Transparency and Accountability in Public Administration: Recent Trends, Regional and International Developments and Emerging Issues*. New York: United Nations.

Auerbach, C.F., & Silverstein, L.B., 2003. *Qualitative data: An Introduction to Coding and Analysis*, New York: New York University Press.

Azhar Susanto, 2004. Sistem Informasi Manajemen, 3rdEdition, Bandung: Lingga Jaya, 6.

Azhar Susanto, 2007. *Sistem Informasi Akuntansi Konsep Dan Pengembangan Berbasis Komputer*. Bandung: Lingga Jaya.

Aziz, M.A.A., Rahman, H.A., Alam, M.M., & Said, J., 2015. Enhancement of the Accountability of Public Sectors through Integrity System, Internal Control System and Leadership Practices: A Review Study. *Procedia Economics and Finance*, 28: 163-169.

Baber, W.R., 1983. Towards Understanding the Role of Auditing in The Public Sector. *Journal*

of Accounting and Economics, 5(3): 213–227.

Baber, W.R., & Sen, P.K., 1984. The role of generally accepted reporting methods in the public sector: An empirical test. *Journal of Accounting and Public Policy*, 3(2): 91-106.

Badamdorj, B., Challenges for Ensuring Transparency and Accountability in Public Financial Management and The Case of Mongolia. [Online] Available at: <Https://Jointconference.Sayistay.Gov.Tr/6/Mongolia-Cp.Pdf >. [Accessed 3 April 2017].

Badaracco, J.L., & Ellsworth, R.R. 1991. Leadership, Integrity and Conflict. *Journal of Organizational Change Management*, 4(4): 46–55.

Bainbridge, D., 2009. *Chapter 9: Transparency, Rebuilding the American Economy with True Cost Accounting*. Rio Redondo Press, 80-90.

Bairral, M. A. D. C., Silva, A. H. C. E., & Alves, F. J. D. S., 2015. Disclosure in Public Sector: An Analysis of the Level of Disclosure in The Annual Reports of Brazilian Federal Government Bodies in The Year 2010, *Revista De Administração Pública,* 49: 643-675.

Barney, J.B., 1986. Organizational Culture: Can It be a Source of Sustained Competitive Advantage? ACAD. *Management Review*, 11: 656–665.

Baron, R.M., & Kenny, D.A., 1986. The Moderator-Mediator Variable Distintion in Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6): 1173-82.

Barth, M. E., & Schipper, K., 2007. Financial Reporting Transparency. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 173-190.

Bastida, F., & Benito, B., 2007. Central Government Budget Practices and Transparency: An International Comparison. *Public Administration*, 85(3): 667–716.

Bauhr, M., & Grimes, M., 2012. What Is Government Transparency? *Quality of Government Institute Working Paper*, 16.

Baumgartner, H., & Homburg, C., 1996. Applications of Structural Equation Modeling in Marketing and Consumer Research: A Review. *International Journal of Research in Marketing*, 13(2): 139-161.

Baumgartner, H., & Steenkamp, J.B.E.M., 2006. An Extended Paradigm for Measurement Analysis of Marketing Constructs Applicable to Panel Data. *Journal of Marketing Research*, 43(3): 431-442.

Bavik, A., 2016. Developing a New Hospitality Industry Organizational Culture Scale. *International Journal of Hospitality Management*, 58: 44-55.

Behn, B. K., Devries, D. D., & Lin, J., 2010, The Determinants of Transparency in Nonprofit Organizations: An Exploratory Study. *Advances in Accounting*, 26(1): 6-2.

Behn, R.D., 2001. *Rethinking Democratic Accountability*. Washington, Dc: Brookings Institution Press.

Bellver, A., & Kaufmann, D., 2005. Transparenting Transparency: Initial Empirics and Policy Applications. *World Bank Policy Research Working Paper*.

Black, S.A., & Porter, L.J., 1996. Identification of Critical Factors of TQM. *Decision Sciences*, 27: 1-21.

Blackburn, R.S., 1982. Dimensions of Structure: A Review and Reappraisal *Academy of Management Review*, 7(1): 59-66.

Blalock, H.M., 1982. *Conceptualization and Measurement in the Social Science*. Beverly Hills Ca: Sage.

Blanco, H., Lennard, J., & Lamontagne, S., 2011. Annual reporting and accountability by municipalities in Canada: An empirical investigation. *Accounting Perspectives*, *10*(3), 195-224.

Bolivar, M.P.R., Caba Perez, C., & Lopez Hernandez, A.M., 2007. E-Government and public financial reporting: The case of Spanish regional governments. *American Review of Public Administration*, 37(2): 142-177.

Bollen, K.M., 1989. *Structural Equations with Latent Variables*, New York: Wiley.

Bovens, M., 2007. Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 13(4): 447–468.

Brislin, R.W., 1970, Back-Translation for Cross-Cultural Research. *Journal of Cross- Cultural Psychology*, 1(3): 185-216.

Brown, N.C., Pott, C., & Wompener, A., 2008. The Effect of Internal Control Regulation on Earnings Quality: Evidence from Germany. *AAA Financila Accounting And Reporting Section Paper.*

Buijze, A., 2013. The Six Faces of Transparency. *The Utrecht Law Review*, 9(3).

Burger, R., & Owens, T., 2010, Promoting Transparency in The Ngo Sector: Examining the Availability and Reliability of Self-Reported Data. *World Development*, 38(9): 1263-1277.

Bushman, R.M., Piotroski, J.D., & Smith, A.J., 2001. What Determines Corporate Transparency? *Journal of Accounting Research*, 42(2): 207-252.

Bushman, R.M., & Smith, A.J., 2003. Transparency, Financial Accounting Information, and Corporate Governance. *Economic Policy Review*, 65-87.

Caba Perez, C., Bolivar, M.P.R., & Lopez Hernandez, A.M., 2006. Cultural Contexts and Governmental Digital Reporting. *International Review of Administrative Sciences*, *72*(2): 269-290.

Cabrera, A., Cabrera, E.F., & Barajas, S., 2001. The Key Role of Organizational Culture in a Multi System View of Technology Driven Change. International Journal of Information, 21(3): 245-261.

Campbell, D.T., & Fiske, D.W., 1959. Convergent and Discriminant Validation by the Multitrait-Multimethod Matrix. *Psychological Bulletin*, 56 (2): 81–105.

Carpenter, V.L., & Feroz. E.H., 2001. Institutional Theory and Accounting Rule Choice: An Analysis of Four Us State Governments' Decision to Adopt Generally Accounting Accepted Principles. *Accounting, Organizations and Society*, 26: 565-596.

Carter, S. & Henderson, L., 2005. Approaches to Qualitative Data Collection in Social Science. in A. Bowling & S. Ebrahim (eds), *Handbook of Health Research Methods: Investigation, Measurement and Analysis*, 1 edn, Open University Press, UK, 215–230.

Chaffey, D., 2011. *E-Business & E-Commerce Management, Strategy, Implementation, and Practice*. Prentice Hall, 562.

Chan, H.S. & Chow, K.W., 2007. Public Management Policy and Practice in Western China: Meta policy, Tacit Knowledge, and Implications for Management Innovation Transfer. *American Review of Public Administration*, 37(4): 479–497.

Chan, J.L., 2006. *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*. <Http://Jameslchan.Com/Papers/Chan2006ipsas&gafdc.Pdf>. [Accessed 14 June 2017].

Chan, J.L., 2011. *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*. [Online] Available at: <Http://Blog-Pfm.Imf.Org/Files/Chan2006ipsasgafdc.pdf>. [Accessed 7 May 2017].

Cheema, G.S., 2007. Linking Governments and Citizens Through Democratic Governance. Public Administration and Democratic Governance: Governments Serving Citizens. *7th Global Forum on Reinventing Government*, 26-29 Vienna, Austria. UN Publication, June 2007.

Chen, J.C., 2012. A comparative study of E-government XBRL implementations: The potential of improving information transparency and efficiency. *Government Information Quarterly*, 29(4): 553-563.

Cheng, R.H., 1992. An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government

Accounting Disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 11: 1-42.

Cheung, Y.L., Connelly, J.T., Limpaphayom, P., Zhang, L., 2007. Determinants of Corporate Disclosure and Transparency: Evidence from Hong Kong and Thailand. *Controversies in International Corporate Responsibility International Corporate Responsibility Series*, 3: 313-342.

Chia, Y.M., 1995. Decentralization, Management Accounting System (MAS) Information Characteristics and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study, *Journal of Business Finance & Accounting*, 22(6): 811 830,

Child, J., 1972. Organizational Structure and Strategies of Control: A Replication of the Aston Study. *Administrative Science Quarterly*, 17: 163-176.

Christensen, L., 2002. Corporate Communication: The Challenge of Transparency. *Corporate Communications: An International Journal*, 7(3): 162-168.

Christiaens, J., 1999. Financial accounting reform in Flemish municipalities: An empirical investigation. *Financial Accountability and Management*, 15(1): 21-40.

Churchill, Jr.G.A., 1979. A Paradigm For Developing Better Measures Of Marketing Constructs. *Journal of Marketing Research*, 26(1):64-73.

Copley, P.A., 1991. The association between municipal disclosure practices and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(4): 245-266.

Coronel, S., 2012. Measuring Openness: A Survey of Transparency Ratings and The Prospects for A Global Index. Mimeo. <Http://www.Freedominfo.Org/2012/ 10/Measuring-Openness-A-Survey-Of-Transparency-Ratings-And-The-Prospects-For-A-Global-Index/>. [Accessed 3 April 2016].

Coronel, S.S., 2001. Fighting for The Right to Know. In S. S. Coronel (ed.). *The Right to Know: Access-To-Information in Southeast Asia*. Bangkok, Thailand: Raintree Publishing, Inc, 1−20.

Coyne, I.T., 1997. Sampling in qualitative research: Purposeful and theoretical sampling; merging or clear boundaries?. *Journal of Advanced Nursing*, 26: 623-630.

Creswell, J.W., 2009. *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*, 3 edn, Sage, Los Angeles; London.

Dalton, D.R., Todor, W.D., Spendolini, M.J., Fielding, G.J., & Porte, L.W., 1980, Organization Structure and Performance: A Critical Review. *Academy of Management Review,* 5(1): 49-64.

Dapko, J.L., 2012. *Perceived Firm Transparency: Scale and Model Development*. PhD Thesis. University of South Florida.

Dawes, S.S., 2010, Stewardship and Usefulness: Policy Principles for Information-Based Transparency. *Government Information Quarterly*, 27(4): 377–383.

Dekinder, J., & Kohli, A., 2008. Flow Signals: How Patterns Over Time Affect the Acceptance of Start-Up Firms. *Journal of Marketing*, 72(5): 84-97.

Delone, W. H., & Mclean, E. R., 1992. Information Systems Success: The Quest For The Dependent Variable. *Information Systems Research*, 3(1): 60-95.

DiMaggio, P., & Powell, W., 1991. The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organization fields. In W. Powell, & P. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.

Dixon, K., Coy, D., & Tower, G., 1991. External reporting by New Zealand universities 1985-1989: Improving accountability. *Financial Accountability and Management*, 7(3): 159-178.

Doyle, J.T., Ge, W., & Mcvay, S., 2007. Accruals Quality and Internal Control Over Financial Reporting. *The Accounting Review*, 82(5): 1141-1170.

Eggert, A., & Helm, S., 2003. Exploring the Impact of Relationship Transparency on Business Relationships a Cross-Sectional Study among Purchasing Managers in Germany. *Industrial Marketing Management,* 32: 101-108.

Ellis, C. J. & Fender, J., 2006. Corruption and transparency in a growth model, *International Tax and Public Finance*, 13, pp. 115–149.

Elsayed, M.O., & Hoque, Z., 2010, Perceived International Environmental Factors and Corporate Voluntary Disclosure Practices: An Empirical Study. *The British Accounting Review,* 42: 17–35.

Erserim, A., 2012. The Impacts of Organizational Culture, Firm's Characteristics and External Environment of Firms on Management Accounting Practices: An Empirical Research on Industrial Firms in Turkey. *Procedia - Social and Behavioral Sciences,* 62: 372-376.

Evangelista, F. & Hau, L.N., 2009. Organizational Context and Knowledge Acquisition in Ijvs: An Empirical Study. *Journal of World Business*, 44(1): 63-73.

Fama, E.F., 1980. Agency Problems and The Theory of The Firm. *Journal of Political Economy*, 88(2): 288–307.

Fama, E.F., & Jensen, M.C., 1983a. Agency Problems and Residual Claims. *Journal of Law and Economics*, 26(2): 327–347.

Fama, E.F., & Jensen, M.C., 1983b. Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and*

Economics, 26(2): 301–325.

Fenster, M., 2015. Transparency in search of a theory. *European Journal of Social Theory*, 18(2): 150-167.

Ferejohn, J., 1999. Accountability and Authority: Towards a Model of Political Accountability. In: A. Przeworski, S. C. Stokes & B. Manin (Eds). *Democracy, Accountability and Representation*. New York: Cambridge University Press, 131–153.

Feroz, E., Carpenter, V., & Cheng, R., 2007. Toward an empirical institutional governance theory: Analyses of the decisions by the 50 US State Governments to adopt generally accepted accounting principles. *Corporate Ownership & Control*, 4(4): 30–46.

Finkelstein, 2000. *Transparency in Public Policy: Great Britain and The United States*. New York: Houndsmills.

Finn, A., & Kayande, U., 2005. How fine is C-OAR-SE? A generalizability theory perspective on Rossiter's procedure. *International Journal of Research in Marketing*, 22: 11-22.

Fisher, J. G., 1995. Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization by Level of Complexity. *Journal of Accounting Literature*,14: 24-53.

Fitrios, R., 2016. Factors That Influence Accounting Information System Implementation and Accounting Information Quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 5(5): 192-198.

Flamholtz, E.G., 1983. Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2/3): 153-169.

Florini, A., 2000. Does the Invisible Hand Need a Transparent Glove? *Proceedings of the 11th Annual World Bank Conference on Development Economics*. The World Bank, Washington, Dc.

Florini, A., 2007. *The Right to Know: Transparency for an Open World*. New York: Columbia Univ Press.

Folscher, A., 2010. *Budget Transparency: New Frontiers in Transparency and Accountability*. London: Open Society Foundation.

Fox, J., 2007. The Uncertain Relationship Between Transparency and Accountability. *Development in Practice*, 17(4/5): 663–671.

Fung, A., 2006. Varieties of Participation in Complex Governance. *Public Administration Review*, 66: 66–75.

Gandia, J. L., and Archidona. M. C., 2008. Determinants of Web Site Information by Spanish City Councils. *Online Information Review* 32(1): 35–57.

García, A.C., & García-García, J., 2010. Determinants of Online Reporting of Accounting Information by Spanish Local Government Authorities. *Local Government Studies,* 36(5): 679-695.

Gelinas, U.J., & Dull, R.B., 2008. *Accounting Information Systems*. Canada: Thomson South Western.

Gerbing, D.W., & Anderson, J.C., 1988. An Updated Paradigm for Scale Development Incorporating Unidimensionality and Its Assessment. *Journal of Marketing Research*, 25(2): 186-192.

Gerring, T., 2004. Political Institutions and Corruption: The Role of Unitarism and Parliamentarism. *British Journal of Political Science,* 34(2): 295-330.

Giroux, G., 1989. Political interests and governmental accounting disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 8(3): 199-217.

Giroux, G., & McLelland, A.J., 2003. Governance structures and accounting at large municipalities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(3): 203-230.

Glynn, J.J., 1985. *Value for Money Auditing in The Public Sector*. New York: Prentice-Hall.

Goddard, A., 1997. Organizational Culture and Budgetary Control in A UK Local Government Organization, *Accounting and Business Research*, 27(2): 111 123.

Goddard, A., 2010. Contemporary Public Sector Accounting Research – An International Comparison of Journal Papers. *British Accounting Review*, 42: 75-87.

Goldin, I., & Van Der Mensbrugghe, D., 1992. Trade Liberalization: What's at Stake? *OECD Development Centre Policy Brief*, 5.

Gordon, T., Fischer, M., Malone, D., & Tower, G., 2002. A comparative empirical examination of extent of disclosure by private and public colleges and universities in the United States. *Journal of Accounting & Public Policy*, 21(3): 235-275.

Gore, A.K., 2004. The effects of GAAP regulation and bond market interaction on local government disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 23(1): 23-52.

GRI. 2006. *Sustainability Reporting Guidelines*, 3.

Grigorescu, A., 2003. International Organizations and Government Transparency: Linking the International and Domestic Realms. *International Studies Quarterly*, 47(4): 643–667.

Groff, J.E., & Pitman, M.K., 2004. Municipal financial reporting on the World Wide Web. *Journal of Government Financial Management*, 53(2): 20-26.

Guest, G., Bunce, A. & Johnson, L., 2006. How Many Interviews Are Enough? An Experiment with Data Saturation and Variability. Field Methods, 18(1): 59-82.

Guillamón, M.D., Bastida, F., & Benito, B., 2011. The Determinants of Local Government's Financial Transparency. *Local Government Studies*, 37(4): 391-406.

Hair, et al., 2016. *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS_SEM)*. Second Edition.

Hall, A.T., Blass, F. R., Ferris, G.R., & Massengale, R., 2004. Leader Reputation and Accountability in Organizations: Implications for Dysfunctional Leader Behavior. *Leadership Quarterly*, 15(4): 515-536.

Harrison, J., & Freeman. R.E., 1999. Stakeholders, Social Responsibility, and Performance: Empirical Evidence and Theoretical Perspectives. *Academy of Management Journal*, 42(5): 479–485.

Harrison, T.M., & Sayogo, D.S., 2014. Transparency, Participation, and Accountability Practices in Open Government: A Comparative Study. *Government Information Quarterly*, 31(4): 513-525.

Heald, D., 2012. Why Is Transparency about Public Expenditure So Elusive? *International Review of Administrative Sciences*, 78(1): 30–49.

Henseler, J., Ringle, C.M., & Sarstedt, M., 2015. A New Criterion for Assessing Discriminant Validity in Variance-Based Structural Equation Modeling. *Journal of The Academy of Marketing Science*, 43(1): 115–135.

Herawaty, M., & Hoque, Z., 2007. Disclosure in the annual reports of Australian government departments: A research note. *Journal of Accounting & Organizational Change, 3*(2), 147-168.

Hoffman, B. J., Frost, B. C., 2006. Multiple intelligences of transformational leaders: an empirical examination. *International Journal of Manpower*, 27(1): 37–51.

Hofstede, G. 2003. Transparency in Netchains. *The Efita, Debrecen*. Hungary.

Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T., 2017. Globalisation, Accounting and Developing Countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43: 125-148.

Hopwood, A.G., 1972. An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, 10: 156-182.

Hopwood, A.G., 1974. Leadership Climate and the Use of Accounting Data in Performance Evaluation. *The Accounting Review*, 49(3): 485-495.

Horn, E., 2011. Logics of political secrecy. *Theory, Culture & Society*, 28(1): 103–22.

Horsely, J.P., 2003. Rule of Law: Guangzhou's Pioneering Foray into Open Government. *The China Business Review*, 30(4): 40−43.

House, R., 1998. Transparency. In C. Braham (Ed.). *Random House Webster's Dictionary*, 3th ed. New York: Random House.

Huang, H-T., Lee, Y.W. and Wang, R.Y., 1999. *Quality Information and Knowledge.* Prentice-Hall.

Hulland, J., 1999. Use of Partial Least Squares (PLS) in Strategic Management Research: A Review of Four Recent Studies. *Strategic Management Journal,* 20(2): 195–204.

Hultman, J., & Axelsson, B., 2007. Towards a Typology of Transparency for Marketing Management Research. Industrial Marketing Management, 36: 627-635.

Hussein, et al., 2005. *The Impact of Organizational Factors on Information Systems Success: An Empirical Investigation in The Malaysian Electronic-Government* Agencies. Available at: <https://www.researchgate.net/publication/228653703_The_Influence_of_Organizational_Factors_on_Information_Systems_Success_in_E-Government_Agencies_in_Malaysia>. [Accessed 12 June 2017].

IASB, 2015. *Conceptual Framework for Financial Reporting*.

IGAE, 2011. *Avance Actuacio_N Econo_Mica Y Financiera De Las Administraciones Públicas*. IGAE, Madrid. <Http://Www.Igae.Pap.Meh.Es>. [Accessed 12 June 2017].

Indeje, W.G & Zheng, Q., 2010. Organizational Culture and Information Systems Implementation: A Structuration Theory Perspective, Sprouts. *Working Papers on Information Systems*, 10(27).

Ingram, R. W., 1984. Economic Incentives and The Choice of State Government Accounting Practice. *Journal of Accounting Research*, 22(1): 126-134.

Ingram, R.W., & DeJong, D.V., 1987. The effect of regulation on local government disclosure practices. *Journal of Accounting and Public Policy*, 6(4): 245-270.

IPSASB, 2014. *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*. 1-120.

IPSASB, 2016. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. New

York, 1: 1-28.

Ismail, N.A., 2007. Factors Influencing the Alignment of Accounting Information Systems in Small and Medium Sized Malaysian Manufacturing Firms. *Journal of Information Systems and Small Business*, 1(1-2): 1-20.

Ismail, N.A., 2009. Factors Influencing AIS Effectiveness Among Manufacturing SMES: Evidence from Malaysia. *The Electronic Journal on Information Systems in Developing Countries*, 38(10): 1-19.

Jaeger, P. T., & Bertot, J. C., 2010. Transparency and Technological Change: Ensuring Equal and Sustained Public Access to Government Information. *Government Information Quarterly*, 27(4): 371-376.

Jaggi, B., & Low, P. Y., 2000. Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures. *International Journal of Accounting*, 35(4): 495-519.

James, Y.L., Thong, Yap, C.S., & Raman, K.S., 2008. Top Management Support, External Expertise and Information Systems Implementation in Small Businesses.

Jarvenpaa, S.L., & Ives, B., 1991. Execitive Involvement and Participation in The Management of Information Technology. *Mis Quarterly*, 15(2): 205-227.

Jensen, M., & Meckling, W., 1976. Theory of The Firm: Manageral Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3: 305-360.

Joseph, C., Pilcher, R., & Taplin, R., 2014. Malaysian local government internet sustainability reporting. *Pacific Accounting Review*, 26(1/2): 75-93.

Joshi, 2010. Available at: https://www.ids.ac.uk/files/dmfile/IETAAnnex1ServicedeliveryJoshiFinal28Oct2010,pdf. [Accessed 22 July 2017].

Joyce, W., Slocum, J.W., & Von Glinow, M.A., 1982. Person-Situation Interaction: Competing Models of Fit. *Journal of Occupational Behaviour*, 3(4): 265–280.

Kendall, K.E & Kendall, J.E., 2008. *System Analysis and Design*. 7thed, USA: Pearson Prentice Hall, 51.

Kickert, W., 1997. Public Management Reforms in Countries with a Napoleonic State Model: France, Italy & Spain. In Pollitt, C., Van Thiel, S., & Homburg, W., (Eds). *New Pubic Management in Europe: Adaptations and Alternatives*. Basingstoke: Palgrave= Macmillan, 26–51.

Komala, A.R., 2012. The Influence of The Accounting Managers Knowledge and The Top Managements Support on The Accounting Information System and Its Impact on The Quality of Accounting Information: A Case of Zakat Institutions in Bandung. *Journal of Global Management*, 1: 53-73.

Kopits, G., Craig, J., 1998. Transparency in Government Operations. *Information Occasional Paper*, 158. International Monetary Fund, Washington.

Krueger, R.A. & Casey, M.A., 2009. *Focus Groups: A Practical Guide for Applied Research*, 4th edn, Sage Publications, Thousand Oaks.

Krueger, R.A., 1998. *Focus Group Kit 6: Analysing & Reporting Focus Group Results*, Thousand Oaks CA: Sage.

Krzykowski, L.M., 2012. *Transparency in Higher Educational Student Learning Assessment as Seen through Accreditation*. PhD Thesis. State University of New York At Albany.

Kulzick, R. S., 2004. Sarbanes-Oxley: Effects on financial transparency. *SAM Advanced Management Journal*, 69(1): 43.

Lansu, A., Boon, J., Sloep, P.B., Van Dam-Mieras, R., 2013. Changing Professional Demands in Sustainable Regional Development: A Curriculum Design Process to Meet Transboundary Competence. *Journal of Cleaner Production*, 49: 123-133.

Laswad, F., Fisher, R., & Oyelere, P., 2005. Determinants of voluntary internet financial reporting by local government authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24(2), 101-121.

Laudon & Laudon, 2005. *Sistem Informasi Manajemen*. Yogyakarta: Penerbit Andi.

Lawrence, P.R., & Lorsch, J.W., 1967. *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. Illinois, Homewood: Richard D. Irwin, Inc.

Lee, G., & Kwak, Y., 2011. Open Government Implementation Model: Moving to Increased Public Engagement. *IBM Center for The Business of Government.*

Lee, Y. W., Strong, D. M., Kahn, B. K., & Wang, R. Y., 2002. AIMQ: A Methodology for Information Quality Assessment. *Information & Management,* 40(2): 133-146.

Lim, S., & Mckinnon, J., 1993. Voluntary disclosure by NSW statutory authorities: The influence of political visibility. *Journal of Accounting and Public Policy*, 12(1): 189-217.

Lindell, M.K., & Whitney, D.J., 2001. Accounting for Common Method Variance in Cross-Sectional Research Designs. *Journal of Applied Psychology,* 86(1): 114–121.

Lindstedt, C., Naurin, D., 2010. *Transparency Is Not Enough: Making Transparency Effective*

in Reducing Corruption. Int. Polit. Sci. Rev, 31(3): 301–322.

Lourenço, R.P., 2015. An Analysis of Open Government Portals: A Perspective of Transparency for Accountability. *Government Information Quarterly*, 32(3): 323-332.

Lund, D.B., 2003. Organizational Culture and Job Satisfaction. *Journal of business & industrial marketing*, 18: 219–236.

Luo, X., Slotegraaf, R.J. & Pan, X., 2006. Cross-Functional "Coopetition": The Simultaneous Role of Cooperation and Competition within Firms. *Journal of Marketing*, 70(2): 67-80.

Lussier, L.N., 2008. *Human Relations in Organizations: Application and Skill Building*. 7thed. New York: Mcgraw-Hill.

Mack, J. & Ryan. C., 2006. Reflections on The Theoretical Underpinning of The General-Purpose Financial Reports of Australian Government Departments. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 19(4): 592–612.

Madawaki, A., 2014. Impact of Regulatory Framework and Environmental Factors on Accounting Practices by Firms in Nigeria. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 164: 282 – 290.

Mammat, J., 2010. Transparency and Reporting. *CPD Verifiable Article*.

Marcuccio, M., & Steccolini, I., 2009. Patterns of voluntary extended performance reporting in Italian local authorities. *International Journal of Public Sector Management*, 22(2): 146-167.

Margetts, H., 2006. Transparency and Digital Government. In Hood, C., & Heald, D., (Eds.). *Transparency: The Key to Better Governance. Proceedings of The British Academy.* Oxford: Oxford University Press, 197–207.

Marques, J.F., 2010. Awakened Leaders: Born or Made? *Leadership & Organization Development Journal*, 31(4): 307–323.

Marshall, B.R. & Paul, J.S., 2012. Accounting Information Systems. 12th Edition. Pearson Prentice Hall.

Martin, R., & Feldman, E., 1998. Why is Access Important in Developing Countries? *Working Paper: Access-To-Information in Developing Countries*. Berlin: Transparency International Retrieved March 13, 2005, from <www.Transparency.Org/ Working_Papers/Martin-Feldman/5-Why-Develop.Html>

Martins, M. R., 1995. Size of Municipalities, Efficiency, and Citizens Participation: A Cross-European Perspective.'' *Environment and Planning C: Government and Policy*, 13(4): 441–458.

Mcgee, R., & Gaventa, J., 2011. Shifting Power? Assessing the Impact of Transparency and

Accountability Initiatives. *IDS Working Papers*, 383: 1–39.

McLeod, R. & Schell, G., 2007. *Management Information Systems*. 10th Edition. New Jersey: Printice-Hall. Inc.

Mcshane, S.L., & Glinow, M.A.V., 2005. *Organizational Behavior*. Mc Graw Hill-Irwin.

Meek, G. K., Roberts, C., & Gray, S., 1995. Factors Influencing Voluntary Annual Report Disclosures by US, UK and Continental European Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*. 26: 555-572.

Menocal, A.R., & Sharma, B., 2008. *Joint Evaluation of Citizen's Voice and Accountability*. [Online] Available At: <Https://www.OECD.Org/Derec/Unitedkingdom/42223592.pdf>. [Accessed 3 May 2017].

Metelli, F., 1974. The perception of transparency. *Scientific American*, 230: 90–98.

Metelli, F., 1985. Stimulation and perception of transparency. *Psychological Research*, 47: 185–202.

Meyer, J., & Rowan, B., 1991. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. In W. Powell, & P. DiMaggio (Eds.), *The new institutionalism in organizational analysis*. Chicago: The University of Chicago Press.

Michaelowa, K., & Borrmann, A., 2006. Evaluation Bias and Incentives Structures in Bi-and Multilateral Aid Agencies. *Review of Development Economics*, 10(2): 313–329.

Michener, G., & Bersch, K., 2013. Identifying Transparency. *Information Polity*, 18: 233–242.

Mimba, N.P.S.H., Helden, G.J.V., & Tillema, S., 2007. Public Sector Performance Measurement in Developing Countries: A Literature Review and Research Agenda. *Journal of Accounting & Organizational Change,* 3(3): 192 - 208.

Mir, M.Z., Chatterjee, B., & Taplin, R., 2015. Political competition and environmental reporting: Evidence from New Zealand local governments. *Asian Review of Accounting*, 23(1): 17-38.

Morgan, D.L., 1988. *Focus Groups as Qualitative Research*, Qualitative Research Methods; V. 16, Sage Publications, Newbury Park, Calif.

MRSA, 1994. *Qualitative Recruiters' Handbook*, 2nded, North Sydney, NWS: Market Research Society of Australia Limited.

Myers, B. L., Kappelman, L. A., & Prybutok, V. R., 1997. A Comprehensive Model for Assessing The Quality and Productivity of The Information System Function: Toward a Theory for Information Systems Assessment. *Information Resources Management Journal*, 10(1): 6-25.

Nagarajan, K., 2005. *Elements of Project Management*. New Age International Publishers.

Navarro Galera, A., De Los Ríos Berjillos, A., Ruiz Lozano, M., Tirado Valencia, P., 2014. Transparency of Sustainability Information in Local Governments: English-Speaking and Nordic Cross-Country Analysis. *Journal of Cleaner Production*, 64: 495-504.

Newstrom, J.W., 2002. *Organizational Behavior, Human Behavior at Work*. 11th Edition. Mc Graw-Hill, 91.

Nguyen, P.N, 2014. *The Impact of Coordination and Competition on Cross-Functional Knowledge Sharing and Organisational Performance*. PhD Thesis. University of Western Sydney.

Nguyen, P.N., Ngo, V.L., Bucicc, T. & Phong, D.N., 2018. Cross-Functional Knowledge Sharing, Coordination and Firm Performance: The Role of Cross-Functional Competition. *Industrial Marketing Management,* 71: 123–134.

Nielsen, C., 2004. Business Reporting: How Transparency Becomes a Justification Mechanism. *Management Accounting Research Group Working Papers.*

Nielsen, C., 2005. Modelling Transparency: A Research Note on Accepting a New Paradigm in Business Reporting. *Management Accounting Research Group Working Papers*.

Nielsen, C., & Madsen, M., 2009. Discourses of Transparency in The Intellectual Capital Reporting Debate: Moving from Generic Reporting Models to Management Defined Information. *Critical Perspectives on Accounting*, 20: 847-854.

Nissanke, M., & Thorbecke, E., 2006. Channels and Policy Debate in The Globalization–Inequality–Poverty Nexus. *World Development*, 34(8): 1338–1360,

Nistora, C.S., Deaconu, A., & Mare, C., 2014. The Influence of Environmental Factors on The Evolution of Romanian Public Accounting. *Journal of Business Economics and Management*.

Nogueira, S.P.S., & Jorge, S.M.F., 2016. Explanatory Factors for The Use of the Financial Report in Decision-Making: Evidence from Local Government in Portugal. *Spanish Accounting Review*, 19(2): 216–226.

Nunnally, J.C., & Bernstein, I.H., 1994. Psychometric Theory. 3rded. New York: Mcgraw-Hill.

Nusa, I.B.S., 2015. Influence of Organizational Culture and Structure on Quality of Accounting Information System. *International Journal of Scientific & Technology Research,* 4(5): 257-268.

O'brien, J.A., & Marakas, G.M., 2005. *Management Information System*. 7th Edition. New York: Mcgraw- Hill/Irwin Companies.

O'brien, J.A., & Marakas, G.M., 2010, *Introduction to Information Systems*. 15th Edition. New

York: Mcgraw-Hill Companies, Inc, 4-31.

Obama, B., 2009. *Memorandum for The Heads of Executive Departments and Agencies W. House, Office of The Press Secretary.* Retrieved From <Http://Www.Whitehouse.Gov/The_Press_Office/Memorandum-For-The-Heads- Of-Executive-Departments-And-Agencies-3-20-09/>. [Accessed 01 May 2016].

Okpala, K.E., 2012. Fiscal Accountability Dilemma in Nigeria Public Sector: A Warning Model for Economic Retrogression. *Research Journal of Finance and Accounting*, 3(6): 113-132.

Oliver, R., 2004. *What Is Transparency?* New York: Mcgraw-Hill.

Onwuegbuzie, A.J. & Leech, N.L., 2007. A Call for Qualitative Power Analyses. *Quality and Quantity*, 41(1): 105-121.

Otley, D., 2016. The contingency theory of management accounting and control: 1980–2014. *Management Accounting Research*, 31: 45-62.

Otley, D.T., 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4): 413-428.

Panagiotis, M., Alexandros, S., & George, P., 2014. Organizational Culture and Motivation in The Public Sector. The Case of the City of Zografou. *Procedia Economics and Finance*, 14: 415 – 424.

Pendlebury, M., Jones, R., & Karbhari, Y., 1994. Developments in the accountability and financial reporting practices of executive agencies. *Financial Accountability and Management*, 10(1): 33-46.

Peters, B.G., 2007. Globalizacio ́n, Governanza Y Estado: Algunas Proposiciones Acerca Del Proceso De Gobernar. *Clad: Reforma Y Democracia*, 39: 1-9.

Philp M. 2009. Delimiting Democratic Accountability. *Political Studies*. 57(2): 28–53.

Piccoli, G., 2008. *Information Systems for Managers: Text & Cases*. Usa: John Wiley and Sons.

Pina, V., Torres, L., Acerete, B., 2007. Are ICTS Promoting Government Accountability? A Comparative Analysis of E-Governance Developments in 19 OECD Countries. *Critical Perspect on Accounting*, 18: 583-602.

Piotrowski, S.J., & Van Ryzin, G.G., 2007. Citizen Attitudes Toward Transparency in Local Government. *The American Review of Public Administration*, 37: 306–323.

Pollit, C., & Bouckaert, G., 2000, *Public Management Reform: A Comparative Analysis*. Oxford: Oxford University Press.

Przeworski A, Cheibub JA. 1999. Democracy, elections, and accountability for economic outcomes. *In Democracy, Accountability and Representation*, Stokes S, Manin B (eds). University Press: Cambridge.

Pugh, D.S., Hickson, D.J., Hinings, C.R., & Turner, C., 1968. Dimensions of Organization Structure. *Administrative Science Quarterly*, 13(1): 65-105.

Rapina, 2014. Factors Influencing the Quality of Accounting Information. *Research Journal of Finance and Accounting*, *5*(2): 148-152.

Rawlins, B., 2009. Give the Emperor a Mirror: Toward Developing a Stakeholder Measurement of Organizational Transparency. *Journal of Public Relations Research*, 21(1): 71-99.

Reimannmalhotra, N. K., Schaller, T. K., & Patil, A., 2017. Common Method Variance in Advertising Research: When to be Concerned and How to Control for It. Journal of Advertising: 46(1): 193–212.

Reinartz, W., Haenlein, M. & Henseler, J., 2009. An empirical comparison of the efficacy of covariance-based and variance-based SEM. *International Journal of Research in Marketing*, 26(4): 332-344.

Relly, J.E., & Sabharwal, M., 2009. Perceptions of Transparency of Government Policymaking: A Cross-National Study. *Government Information Quarterly*, 26(1): 148-157.

Robbins S.P, & Coulter, M., 2007. *Management*. 9th Edition. Pearson Education International, 90,

Robbins, S.P., 2003. *Organizational Behavior*. International Edition. USA: Pearson Education.

Robbins, S.P., & Judge, T.A., 2009. *Organizational Behavior*. USA: Pearson International Edition. Prentice Hall.

Robbins, W.A., & Austin, K.R., 1986. Disclosure quality in governmental financial reports: An assessment of the appropriateness of a compound measure. *Journal of Accounting Research*, 24(2): 412-421.

Rodríguez Bolívar, M.P., Alcaide Muñoz, L., & López Hernández, A.M., 2013. Determinants of Financial Transparency in Government. *International Public Management Journal*, 16(4): 557-602.

Rommey, M.B., & Steinbart, P.J., 2006. *Accounting Information System*. 10th USA: Pearson Education, Inc.

Romney, M.B., & Steinbart, P.J., 2012. *Accounting Information Systems*. 12thed. London: Pearson Education.

Rose-Ackerman, S., 1999. *Corruption and Government: Causes, Consequences, And Reform*. New York: Cambridge University Press.

Rosendorff, B.P., & Vreeland, J.R., 2006. *Democracy and Data Dissemination: The Effect of Political Regime on Transparency*. Available at: <Http://Homepages.Nyu.Edu/Bpr1/Papers/Bprjrv.Pdf>. [Accessed 12 June 2017].

Rossiter, J.R., 2002. The C-OAR-SE Procedure for Scale Development in Marketing. *International Journal of Research in Marketing*, 19:305-335.

Rue, L.W & Byars, L.L., 2007. Management Skills and Application. 12th ed. McGraw- Hill, 386-383.

Ryan, C., Dunstan, K., & Brown, J., 2002. The value of public sector annual reports and annual reporting awards in organisational legitimacy. *Accounting, Auditing and Performance*, *8*(1), 61-76.

Ryan, C., Stanley, T., & Nelson, M., 2002. Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997–1999. *Financial Accountability and Management*, 18(3): 261-289.

Sacer, I.M., et al., 2006. Accounting Information System's Quality as The Ground for Quality Business Reporting. *Iadis International Conference E-Commerce*.

Sachs, J. D., & Warner, A., 1995. Economic Reform and The Process of Global Integration. Brookings Papers on Economic Activity, 1995(1): 1–118.

Salehi & Abdipour, 2011. A Study of the Barriers of Implementation of Accounting Information System: Case of Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Journal of Economics and Behavioral Studies*, 2(2): 76- 85.

Sanders, G., Berman, E.M., & West, J.P., 1994. Municipal government financial reporting: Administrative and ethical climate. *Public Budgeting & Finance*, 14(2): 65-78.

Sari, N.Z.M., 2017. How Deep Organization Chart and Organizational Culture Influence to Quality of Accounting Information System Indonesian Government. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 6(12): 173-175.

Sari, N.Z.M., et al., 2015. Influence Organizational Culture on the Quality of Accounting Information System Indonesian Government. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 4(10): 290-293.

Saris, W.E., & Gallhoffer, I.N., 2007. *Design, Evaluation, and Analysis of Questionaires for Survey Research*. Hoboken NJ: Wiley.

Schein, E.H., 2010. *Organizational Culture and Leadership*. 4th Edition. San Fransisco: Jossey

Bass-A Wiley Imprint, Market Street.

Schein, E.N., 1983. The Role of the Founder in Creating Organizational Culture. *Organizational Dynamics*, 13-28.

Schermerhorn, J.R, 2011. *Introduction to Management*. 11thEdition. USA: John Wiley & Sons.

Schermerhorn, J.R., Osborn, R.N., Bien, M.U., & Hunt, J.G., 2012. *Organizational Behavior*. 12th Ed. John Wiley & Sons, 348.

Schuman, H., & Presser, S., 1981. *Questions and Answers in Attitude Surveys*. London: Academic Press.

Serrano, C., M. Rueda, and Portillo. P., 2009. Factors Influencing e-Disclosure in Local Public Administration. *Environment and Planning C: Government and Policy*, 27(2): 355–378.

Sharman, J. C. & Chaikin, D., 2009. Corruption and anti-money-laundering systems: putting a luxury good to work, *Governance: An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 22(1), pp. 27–45.

Shleifer, A., & Vishny, R. W., 1993. Corruption. *The quarterly journal of economics*, *108*(3), 599-617.

Shrivastava, A., 2015. *Theory of Transparency: The Right to Know*. file:///Users/macos/Downloads/fulltext_stamped.pdf

Siddiquee, N.A., 2010. Combating Corruption and Managing Integrity in Malaysia: A Critical Overview of Recent Strategies and Initiatives. *Public Organization Review,* 10: 153-171.

Simpson, P., 2007. Organizing in the mist: a case study in leadership and complexity. *Leadership & Organization Development Journal*, 28(5): 465–482.

Singh, D.R., & Bhargava, K., 1978. Quality of disclosure in the public sector enterprises. *Vikalpa,* 3(4): 257-264.

Smith, K.A., 2004. Voluntarily Reporting Performance Measures to The Public. *International Public Management Journal,* 7(1): 19-48.

Solberg, M., 2010. *A Survey Analysis of Transparency in Three Asian Regulatory Agencies Responsible for Medical Products*. PhD Thesis. University of Southern California.

Stair, R., & Reynolds, G., 2010. *Principles of Information Systems, A Managerial Approach*. 9th Edition. Course Technology, 53-57.

Starling, G., 2008. *Managing the Public Sector*. 8thed. USA: Thomson Wadsworth.

Steenkamp, J.B.E.M., & Baumgartner, H., 2000. On the Use of Structural Equation Models for Marketing Modeling. *International Journal of Research in Marketing*, 17(2–3): 195-202.

Steenkamp, J.B.E.M., & van Trijp, H.C.M., 1991. The Use of Lisrel in Validating Marketing Constructs. *International Journal of Research in Marketing*, 8(4):283-299.

Stevens, S.S., 1951. Mathematics, Measurement, and Psychophysics. In *Handbook of Experimental Psychology*. Stevens, S.S (Ed). New York: Wiley, 1-49.

Stiglitz J. 1999. *On Liberty, the Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life*. Amnesty Lectures: Oxford.

Stiglitz, J., 1999. On Liberty, The Right to Know, and Public Discourse: The Role of Transparency in Public Life. *Oxford Amnesty Lecture*. Oxford, UK.

Strong, D.M., Lee, Y.W., & Wang, R.Y., 1997. Data Quality in Context. *Communications of the ACM,* 40(5): 103-110.

Subramaniam, A., Othman, R., & Sambasivan, M., 2010. Implicit Leadership Theory among Malaysian Managers: Impact of the Leadership Expectation Gap on Leader-Member Exchange Quality. *Leadership & Organization Development Journal,* 31(4): 351–371.

Syaifulla, 2014. Influence organizational commitment on the quality of accounting information system. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 3(9): 299-305.

Tagesson, T., Klugman, M., & Ekström, M., 2013. What Explains the Extent and Content of Social Disclosures in Swedish Municipalities' Annual Reports. *Journal of Management and Governance*, 17(2): 217-235.

Taylor, D., & Rosair, M., 2000. The effects of participating parties, the public and size on government departments' accountability disclosures in annual reports. *Accounting, Accountability and Performance*, 6(1): 77-97.

Taylor, J., 2006. Statutory Bodies and Performance Reporting: Hong Kong and Singapore Experience. *Public Organization Review,* 6: 289-304.

Thomas, A.P., 1986. The Contingency Theory of Corporate Reporting: Some Empirical Evidence. Accounting. *Organizations and Society*, 11(3): 253–270.

Thong, J.Y.L., Yap, C.S., & Raman, K.S., 1996. Top Management Support External Expertise and Information Systems Implementation in Small Businesses. *Information Systems Research*, 7(2): 248-267.

Thong, James, Y.L., & Yap, C.S., 1995. CEO Characteristics, Organizational Characteristics

and Information Technology Adoption in Small Business. *Omega International Journal of Management Science*, 23(4): 429-442.

Torres, L., 2004. Trajectories in Public Administration Reforms in European Continental Countries. *Australian Journal of Public Administration,* 63(3): 99–111.

Torres, L., Pina, V., & Acerete, B., 2006. E-Governance Developments in European Union Cities: Reshaping Government's Relationship with Citizens. *Governance: An Inter- National Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 19(2): 277–302.

Torres, L., Pina, V., & Royo, S., 2005. E-Government and The Transformation of Public Administrations in Eu Countries: Beyond NPM or Just a Second Wave of Reforms? *Online Information Review*, 29(5): 531–553.

Treisman, D., 2002. Decentralization and The Quality of Government. *University of California Working Paper*.

Turnes, P., B., & Ernst, R., 2015. A Framework for Transparency in International Trade. *Investigaciones Europeas De Dirección Y Economía De La Empresa*, 21(1): 1-8.

United Nations, 1991. *Accountancy Development in Africa: Challenges of 1990s*. New York.

Vaccaro, A., & Madsen, P., 2009. Corporate Dynamic Transparency: The New Ict- Driven Ethics? *Ethics and Information Technology*, 11: 113-122.

Van Muijen, J.J., et al., 1999. Organizational Culture: The Focus Questionnaire. *European Journal of Work and Organizational Psychology,* 8(4): 551-568.

Vishwanath, T., Kaufmann, D., 1999. Towards Transparency in Finance and Governance. *World Bank Working Paper*. <Http://Ideas.Repec.Org/E/Pka21.Html> [Accessed 22 October 2015].

Von Furstenberg, G.M., 2001. Hopes and Delusions of Transparency. *Journal Economic Finance*, 12: 105–120.

Wang, R.Y., Lee, Y.W., Pipino, L.L. & Strong, D.M., 1998. Manage Your Information as A Product. *Sloan Management Review*, 39(4): 95-105.

Wang, S. & Yeoh, W., 2009. How Does Organizational Culture Affect Is Effectiveness: A Culture-Information System Fit Framework. *International Conference on Electronic Commerce and Business Intelligence.*

Websters, 2010, *Websters OnLine Dictionary*. Retrieved from Http://www.Websters-Online-Dictionary.Org/. [Accessed 24 December 2018].

Wiliams, J.R., et al., 2008. *Financial Accounting*. International Edition. Mcgraw-Hill.

Wilkinson, J.W., et al., 1999. *Accounting Information Systems: Essential Concepts and Applications*. 4th Edition. USA: John Wiley & Sons, Inc.

Williams, A., 2015. A Global Index of Information Transparency and Accountability. *Journal of Comparative Economics,* 43(3): 804-824.

Williams, P.F., & Ravenscroft, S.P., 2015. Rethinking Decision Usefulness. Contemporary Accounting Research, 32: 763-788.

Wisna, N., 2015. Organizational Culture and Its Impact on The Quality of Accounting Information Systems. *Journal of Theoretical and Applied Information Technology*, 82(2): 1-7.

Wolf, M., 2003. Is Globalisation In Danger? *The World Economy*, 26(4): 393–411.

Wong, W., & Welch, E., 2004. Does E-Government Promote Accountability? A Comparative Analysis of Website Openness and Government Accountability. Governance: *An International Journal of Policy, Administration, and Institutions*, 17(2): 275–297.

World Commission on Environment and Development (WCED), 1987. *Our Common Future*. The Oxford University Press, Oxford.

Worldbank, 2012. Available at: http://web.worldbank.org/wbsite/external/countries/eastasiapacificext/vietnaminvietnameseextn/0,,contentmdk:23087124~pagepk:1497618~pipk:217854~thesitepk:486752,00,html. [Accessed 15 April 2017].

Xu, H., 2003. *Critical Success Factors for Accounting Information System Data Quality*. PhD Thesis. The University of Sounthern Queenland, Australia.

Xu, H., Nord, J. H., Nord, G. D., & Lin, B., 2003. Key Issues Accounting Information Quality Management: Australian Case Studies. *Industrial Management and Data Systems*, 103: 461-470.

Yang, K., 2008. Examining perceived honest performance reporting by public organizations: Bureaucratic politics and organizational practice. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 19: 81-105.

Yap, C.S., 1989. Issues in Managing Information Technology. *Journal of The Operational Research Society*, 40(7): 649-658.

Zeller, A.R., & Carmines, E.G., 1980. *Measurement in The Social Science: The Link Between Theory and Data*. New York: Cambridge University Press.

Zimmerman, J.L., 1977. The Municipal Accounting Maze: An Analysis of Political Incentives. *Journal of Accounting Research*, 15: 107-144.

DANH MỤC PHỤ LỤC

	Phụ lục	Trang
Phụ lục 01:	Tổng hợp các nghiên cứu trước liên quan đến minh bạch thông tin kế toán	1PL
Phụ lục 02:	Tổng hợp lý thuyết nền áp dụng giải thích các mối quan hệ trong mô hình nghiên cứu	17PL
Phụ lục 03:	Chỉ số đánh giá minh bạch TTKT theo quan điểm của các tổ chức quốc tế và của các nhà nghiên cứu	18PL
Phụ lục 04:	Danh sách chuyên gia tham gia nghiên cứu định tính - điều chỉnh mô hình nghiên cứu	20PL
Phụ lục 05:	Dàn bài thảo luận chuyên gia	20PL
Phụ lục 06:	Bảng câu hỏi chuyên gia dịch nghĩa	26PL
Phụ lục 07:	Tổng hợp phân tích ý kiến chuyên gia điều chỉnh thang đo	31PL
Phụ lục 08:	Tổng hợp phân tích ý kiến chuyên gia điều chỉnh mô hình nghiên cứu	54PL
Phụ lục 09:	Bảng tổng hợp ý kiến chuyên gia	71PL
Phụ lục 10:	Thang đo đo lường khái niệm minh bạch TTKT	73PL
Phụ lục 11:	Thang đo đo lường khái niệm đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị	74PL
Phụ lục 12:	Bảng khảo sát	76PL
Phụ lục 13:	Độ tin cậy nhất quán nội bộ của các thang đo (đánh giá mô hình đo lường lần 2)	81PL
Phụ lục 14:	Trọng số tải của các biến quan sát (đánh giá mô hình đo lường lần 2)	82PL
Phụ lục 15:	Giá trị phân biệt của các khái niệm đo lường	83PL
Phụ lục 16:	Chỉ số đa cộng tuyến (VIF)	84PL
Phụ lục 17	Hệ số tương quan giữa biến MARKER và các biến tiềm ẩn trong mô hình	84PL
Phụ lục 18:	Tổng hợp thang đo khái niệm minh bạch TTKT đạt giá trị	85PL
Phụ lục 19:	Tổng hợp thang đo của AM, AC, HW, SW, CN, CM và OR đạt giá trị	86PL
Phụ lục 20:	Tổng hợp thang đo đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị đạt giá trị	87PL

PHỤ LỤC 1

Tổng hợp các nghiên cứu trước liên quan đến minh bạch thông tin kế toán

STT	Tác giả	Năm	Tạp chí	Công trình nghiên cứu	Vấn đề nghiên cứu	Kết quả nghiên cứu
Các nghiên cứu về minh bạch TTKT trên thế giới						
1	Zimmerman	1977	Journal of Accounting Research	The municipal accounting maze: An analysis of political incentives	Chất lượng của báo cáo công bố và loại hình kiểm toán của chính phủ	Hình thức chính phủ ảnh hưởng đến chất lượng báo cáo của chính phủ
2	Singh và Bhargava	1978	Vikalpa	Quality of disclosure in the public sector enterprises	Công bố thông tin tài chính và phi tài chính tại các doanh nghiệp nhà nước ở Ấn Độ	Chất lượng của công bố thông tin gắn liền với bản chất của ngành công nghiệp, những đơn vị tham gia vào SXKD cung cấp nhiều thông tin hơn so với bệnh viện, tư vấn và kỹ thuật.
3	Ingram	1984	Journal of Accounting Research	Economic incentives and the choice of state government accounting practice	Sự tác động của kinh tế đến công bố tài chính của Chính phủ	Các nhân tố ảnh hưởng đến công bố tài chính của chính phủ gồm: Cơ chế kinh tế; các khuyến khích cử tri trong việc giám sát các nguồn lực của chính phủ; các khuyến khích bên trong của các nhà điều hành được chỉ định để theo dõi hành vi chính trị; khuyến khích để giảm chi phí nợ; và người điều hành có thu nhập cao.
4	Baber và Sen	1984	Journal of Accounting and Public Policy	The role of generally accepted reporting methods in the public sector: An empirical test	Các nhân tố ảnh hưởng đến việc áp dụng các quy định kế toán	Kết quả cho thấy không có sự ảnh hưởng của nhân tố cạnh tranh chính trị, tiền lương của công chức, các khoản nợ tài chính, nhà lập pháp, thể chế đến việc áp dụng các quy định kế toán liên quan đến việc công bố TTKT.
5	Robbins and Austin	1986	Journal of Accounting Research	Disclosure quality in governmental financial reports: An assessment of the appropriateness of a compound measure	Chất lượng công bố BCTC của chính phủ và các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng công bố	Nghiên cứu đã xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng của việc công bố BCKT của chính phủ gồm: hình thức của chính phủ, các khoản nợ, và quỹ liên quan ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng công bố thông tin của chính phủ.

6	Ingram and DeJong	1987	Journal of Accounting and Public Policy	The effect of regulation on local government disclosure practices	Sự ảnh hưởng của hệ thống pháp lý đến việc công bố thông tin của chính quyền địa phương	Không có sự khác nhau về mức độ công bố thông tin giữa các chính quyền địa phương ở Mỹ khi áp dụng chuẩn mực kế toán (GAAP) và không áp dụng chuẩn mực kế toán (GAAP)
7	Giroux	1989	Journal of Accounting and Public Policy	Political interests and governmental accounting disclosure	Kiểm định mối quan hệ giữa công bố kế toán và lợi ích chính trị trong khu vực công	Quyền lực chính trị ảnh hưởng giới hạn đến chất lượng công bố thông tin trong khu vực công
8	Dixon và cộng sự	1991	Financial Accountability and Management	External reporting by New Zealand universities 1985-1989: Improving accountability	Nâng cao trách nhiệm giải trình BCKT cung cấp cho các đối tượng bên ngoài tại các trường Đại học ở New Zealand	Tính kịp thời tác động tích cực đến trách nhiệm giải trình BCKT cung cấp cho các đối tượng bên ngoài tại các trường Đại học ở New Zealand
9	Copley	1991	Journal of Accounting and Public Policy	The association between municipal disclosure practices and audit quality	Mối quan hệ giữa công bố TTKT và chất lượng kiểm toán	Chất lượng kiểm toán có ảnh hưởng đáng kể đến công bố TTKT trong khu vực công
10	Adhikari và Tondkar	1992	Journal of International Financial Management and Accounting	Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges	Sự ảnh hưởng của các nhân tố môi trường đến các yêu cầu công bố thông tin của thị trường chứng khoán toàn cầu	Các nhân tố thuộc môi trường bên ngoài ảnh hưởng đến các yêu cầu công bố của thị trường chứng khoán gồm: mức độ phát triển kinh tế, loại hình kinh tế, quy mô của thị trường chứng khoán, hoạt động trên thị trường chứng khoán, và phân tán quyền sở hữu cổ phiếu trên thị trường chứng khoán
11	Cheng	1992	Journal of Accounting and Public Policy	An Empirical Analysis of Theories on Factors Influencing State Government Accounting Disclosure	Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến công bố TTKT của Chính phủ	Các nhân tố ảnh hưởng đến công bố TTKT của chính phủ gồm: Sự phát triển kinh tế xã hội; Lợi ích nhóm; Cạnh tranh đảng phái; Quyền lực của thống đốc; Quyền lực của luật pháp; Các hợp đồng nợ; Chính phủ liên bang; Hệ thống quan liêu;

						Kiểm toán bên ngoài; và Báo chí.
12	Lim & Mckinnon	1993	Journal of Accounting and Public Policy	Voluntary disclosure by NSW statutory authorities: The influence of political visibility	Công bố thông tin tự nguyện của đơn vị công	Tầm nhìn chính trị quyết định việc công bố thông tin tự nguyện của khu vực công
13	Pendlebury và cộng sự	1994	Financial Accountability and Management	Developments in the accountability and financial reporting practices of executive agencies	Trách nhiệm giải trình và BCKT của đơn vị công	Tình trạng giao dịch quỹ ảnh hưởng đến trách nhiệm giải trình BCKT của đơn vị công
14	Allen và Sanders	1994	Financial Accountability and Management	Financial disclosure in US municipalities: Has the governmental accounting standards board made a difference?	Công bố thông tin tài chính trong khu vực công ở Mỹ	Định hướng chuyên nghiệp của giám đốc tài chính và sự tham gia vào hiệp hội chứng nhận BCTC xuất sắc có ảnh hưởng tích cực đáng kể đến công bố thông tin tài chính của các đơn vị công
15	Sanders và cộng sự	1994	Public Budgeting & Finance	Municipal government financial reporting: Administrative and ethical climate	Mối quan hệ giữa BCKT và môi trường đạo đức và quản trị	Nghiên cứu xác định được 02 nhân tố định hướng chuyên nghiệp của giám đốc tài chính và sự tham gia vào hiệp hội chứng nhận BCTC xuất sắc ảnh hưởng đáng kể đến chất lượng của BCTC trong khu vực công
16	Christiaens	1999	Financial Accountability and Management	Financial accounting reform in Flemish municipalities: An empirical investigation	Cải cách kế toán tài chính trong khu vực công ở Flemish	Kinh nghiệm của hội đồng thành phố; chuyên gia tư vấn; nhân viên kế toán; quy mô của đơn vị ảnh hưởng đến việc cải cách kế toán tài chính trong khu vực công.
17	Jaggi và Low	2000	International Journal of Accounting	Impact of Culture, Market Forces, and Legal System on Financial Disclosures	Hệ thống pháp lý và văn hóa ảnh hưởng đến công bố tài chính	Hệ thống pháp lý và văn hóa ảnh hưởng đến công bố tài chính của các quốc gia theo thông luật và không ảnh hưởng đến các quốc gia theo luật dân sự.
18	Taylor và Rosair	2000	Accounting, Accountability and Performance	The effects of participating parties, the public and size on government department' accountability	Trách nhiệm giải trình về báo cáo hàng năm của khu vực công	Nghiên cứu về trách nhiệm giải trình. Nhân tố người sử dụng thông tin và quy mô của đơn vị ảnh hưởng đến trách nhiệm giải trình báo cáo hàng năm của khu vực công

				disclosures in annual reports		
19	Lee và cộng sự	2002	Information & Management	AIMQ: a methodology for information quality assessment	Xây dựng phương pháp luận đánh giá chất lượng thông tin	Xác định các thang đo, phương pháp đánh giá và nâng cao chất lượng thông tin.
20	Ryan và cộng sự	2002	Financial Accountability and Management	Accountability disclosures by Queensland local government councils: 1997–1999	Trách nhiệm giải trình của chính quyền địa phương	Quy mô của chính phủ địa phương quyết định mức độ trách nhiệm giải trình BCKT của chính quyền địa phương
21	Gordon và cộng sự	2002	Journal of Accounting & Public Policy	A comparative empirical examination of extent of disclosure by private and public colleges and universities in the United States	So sánh về mức độ công bố thông tin giữa khu vực công và khu vực tư ở Mỹ	So sánh thực nghiệm về mức độ công bố thông tin giữa các trường đại học và công đẳng của khu vực công và tư. Kết quả nghiên cứu cho thấy các nhân tố tạo nên sự khác biệt trong công bố thông tin giữa 02 nhóm này là quy mô của đơn vị; tình trạng khu vực công/khu vực tư; tỷ lệ học phí, khoản thu từ học phí; kiểm toán độc lập.
22	Bushman và Smith	2003	Economic Policy Review	Transparency, financial accounting information, and corporate governance	Xác định các đặc tính và chỉ số đo lường minh bạch TTKT tài chính theo hướng quản trị DN	Phát triển một khuôn mẫu các đặc tính và đo lường sự minh bạch của công ty niêm yết trong phạm vi quốc gia.
23	Archambault và Archambault	2003	The International Journal of Accounting	A multinational test of determinants of corporate disclosure	Các nhân tố ảnh hưởng đến công bố BCTC	Các nhân tố ảnh hưởng đến công bố thông tin của đơn vị gồm: văn hóa; hệ thống kinh tế - chính trị; nhân tố thuộc DN (quyền sở hữu, chính sách cổ tức, tình trạng niêm yết, đòn bẩy tài chính và kiểm toán).
24	Xu	2003	PhD Thesis, The University of Southern Queenland,	Critical Success Factors for Accounting Information system data quality	Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng dữ liệu HTTTKT	Khẳng định 15 yếu tố đã được khám phá từ các nghiên cứu trước có tác động đáng kể đến chất lượng dữ liệu HTTTKT, gồm: cam kết của ban quản trị cấp cao đến chất lượng dữ liệu; giáo dục và huấn luyện; tầm nhìn chất lượng dữ liệu rõ ràng; chính sách và tiêu chuẩn về chất lượng dữ liệu; văn hóa tổ

			Australia			chức, kiểm soát chất lượng dữ liệu; kiểm soát đầu vào; tập trung vào người dùng; bản chất của HTTTKT; các vấn đề liên quan đến nhân viên, quản trị sự thay đổi, dữ liệu về quản trị chất lượng người cung cấp, cải tiến, kiểm toán, kiểm soát nội bộ. 06 yếu tố được khám phá mới: cam kết của ban lãnh đạo cấp trung; làm việc nhóm; sự hiểu biết về hệ thống và chất lượng dữ liệu; quản trị rủi ro; năng lực nhân sự; môi trường vật chất. 04 yếu tố có sự mâu thuẫn trong các tình huống nghiên cứu: cơ cấu tổ chức; đánh giá hiệu suất hoạt động; đánh giá chi phí/lợi ích của phí giao dịch; các yếu tố bên ngoài.
25	Xu và cộng sự	2003	Industrial Management and Data Systems	Key Issues Accounting Information Quality Management: Australian Case Studies	Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT	Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT gồm: - Sự tương tác giữa con người và hệ thống máy tính. - Huấn luyện nâng cao trình độ nhân viên. - Nâng cấp hệ thống máy tính. - Các vấn đề liên quan đến tổ chức: cơ cấu tổ chức của đơn vị, văn hóa tổ chức của đơn vị, các chính sách và quy chuẩn của đơn vị. Các nhân tố bên ngoài: sự phát triển của kinh tế toàn cầu, mối quan hệ giữa các đơn vị và giữa các quốc gia, sự phát triển công nghệ, sự thay đổi của các hệ thống pháp luật.
26	Giroux & McLelland	2003	Journal of Accounting and Public Policy	Governance structures and accounting at large municipalities	Mối quan hệ giữa cấu trúc quản trị và kế toán tại các đơn vị công có quy mô lớn	Hình thức của đơn vị công có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT của khu vực công
27	Gore	2004	Journal of Accounting and Public Policy	The effects of GAAP regulation and bond market interaction on local government disclosure	Nghiên cứu mối quan hệ giữa GAAP và thị trường trái phiếu ảnh hưởng đến việc	Hai nhân tố được kiểm định trong mô hình nghiên cứu được xác định có ảnh hưởng đến quyết định công bố thông tin của chính quyền địa phương là hệ thống pháp lý và mức độ nợ của chính phủ.

					công bố thông tin của chính quyền địa phương	
28	Smith	2004	International Public Management Journal	Voluntarily reporting performance measures to the public	Công bố báo cáo hoạt động tự nguyện trong khu vực công	Tập trung nghiên cứu về báo cáo năng suất hoạt động của khu vực công. Nghiên cứu đã xác định các yếu tố như tình trạng kinh tế xã hội, báo chí, các khoản nợ của chính phủ ảnh hưởng đến việc công bố tự nguyện báo cáo hoạt động của đơn vị công.
29	Groff & Pitmann	2004	Journal of Government Financial Management	Municipal financial reporting on the World Wide Web	Công bố BCKT của cơ quan nhà nước trên Websites	Quy mô đơn vị ảnh hưởng đáng kể đến việc cơ quan nhà nước công bố BCKT trên Websites.
30	Laswad và cộng sự	2005	Journal of Accounting and Public Policy	Determinants of voluntary internet financial reporting by local government authorities	Các nhân tố ảnh hưởng đến việc công bố BCKT tự nguyện trên Internet của chính quyền địa phương	Xác định các nhân tố quyết định đến việc công bố BCKT tự nguyện trên Internet của chính quyền địa phương gồm: đòn bẩy tài chính; sự giàu có của thành phố; tầm nhìn báo chí; loại hình hội đồng.
31	Chan	2006	Google Scholar	IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries	Cải cách kế toán chính phủ theo hướng IPSAS tại các nước đang phát triển	Hệ thống kế toán nâng cao minh bạch TTKT
32	Bolivar và cộng sự	2006	International Review of Administrative Sciences	Cultural contexts and governmental digital reporting	Nghiên cứu về báo cáo của chính phủ công bố trên Internet	Văn hoá quản trị ảnh hưởng đáng kể đến việc công bố báo cáo trên Internet
33	Bolivar và cộng sự	2007	American Review of Public	E-Government and public financial reporting: The case of Spanish regional governments	Nghiên cứu về BCKT và chính phủ điện tử ở	Khả năng truy cập Internet của hộ gia đình ảnh hưởng đáng kể đến việc thực hiện chương trình chính phủ điện tử và công bố BCKT trên Internet.

			Administration		Tây Ban Nha	
34	Yang	2008	Journal of Public Administration Research and Theory	Examining perceived honest performance reporting by public organizations: Bureaucratic politics and organizational practice	Các nhân tố ảnh hưởng đến báo cáo hoạt động của các đơn vị công	Kiểm định hai yếu tố môi trường hỗ trợ bên ngoài (chính trị thể chế); môi trường bên trong đơn vị (các yếu tố thuộc đơn vị) có ảnh hưởng đến báo cáo hoạt động của các đơn vị công.
35	Relly và Sabharwal	2009	Government Information Quarterly	Perceptions of transparency of government policymaking: A cross-national study	Minh bạch trong các quyết định của chính phủ	Luật truy cập thông tin; cơ sở hạ tầng viễn thông; tự do báo chí; thu nhập của người dân có tác động tích cực đến minh bạch thông tin về các chính sách của Chính phủ.
36	Marcuccio và Steccolini	2009	International Journal of Public Sector Management	Patterns of voluntary extended performance reporting in Italian local authorities	Tự nguyện công bố báo cáo hoạt động của chính quyền địa phương ở Ý	Tiếp cận báo cáo hoạt động trong khu vực công. Xác định hai yếu tố gồm: các loại hoạt động; chính sách ưu tiên của chính quyền địa phương ảnh hưởng đến mức độ công bố báo cáo hoạt động của chính quyền địa phương ở Ý.
37	Behn và cộng sự	2010	Advances in Accounting	The determinants of transparency in nonprofit organizations: an exploratory study	Minh bạch thông tin của các tổ chức phi chính phủ	Quy mô lớn, có khoản nợ và tỷ lệ đóng góp lớn, thuộc phân loại NTEE, và tỷ lệ chi phí bồi thường cao tác động đến minh bạch thông tin.
38	Burger và Owens	2010	World Development	Promoting transparency in the NGO sector: examining the availability and reliability of self-reported data	Minh bạch thông tin của các tổ chức phi chính phủ	Nguyên nhân gây ra sự không minh bạch thông tin là do: Bảo vệ danh tiếng; quy định pháp luật chưa đầy đủ và hiệu quả; xung đột giữa các tổ chức phi chính phủ và chính phủ; tham nhũng; và hoạt động không hiệu quả.
39	García và García-García	2010	Local Government Studies	Determinants of Online Reporting of Accounting Information by Spanish Local Government Authorities	Công bố báo cáo trực tuyến	Quy mô, đầu tư, cạnh tranh chính trị ảnh hưởng đến việc công bố báo cáo trực tuyến của chính quyền địa phương.
40	Jaeger và Bertot	2010	Government Information	Transparency and technological change: Ensuring equal and sustained public access to	Minh bạch thông tin của chính phủ	Internet giúp nâng cao minh bạch thông tin của chính phủ.

			Quarterly	government information		
41	Armstrong	2011	Government Information Quarterly	Providing a clearer view: An examination of transparency on local government Websites	Minh bạch tài chính của chính quyền địa phương	Internet, Web giúp nâng cao minh bạch thông tin tài chính của chính phủ.
42	Abu Bakar và cộng sự	2011	European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences	Enhancing Malaysian Public Sector Transparency and Accountability: Lessons and Issues	Minh bạch tài chính của chính phủ	Hệ thống đo lường hiệu suất hoạt động tác động đến minh bạch thông tin của chính phủ.
43	Guillamón và cộng sự	2011	Local Government Studies	The Determinants of Local Government's Financial Transparency	Minh bạch tài chính của chính quyền địa phương	Các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch tài chính của chính quyền địa phương gồm: - Chính trị: số quỹ nhận được so với vốn, thuế thu được trên vốn, tư tưởng chính trị, tỷ lệ người bầu cử, tỷ lệ phụ nữ trong hội đồng, giới tính của thị trưởng và sức mạnh chính trị của chính quyền thành phố. - Kinh tế -xã hội: dân số, nợ trên vốn, thu nhập trên vốn và thặng dư.
44	Bauhr và Grimes	2012	Quality of Government Institute Working Paper	What is government transparency?	Minh bạch chính phủ	Xây dựng khái niệm và thang đo đo lường minh bạch chính phủ.
45	Chen	2012	Government Information Quarterly	A comparative study of E-government XBRL implementations: The potential of improving information transparency and efficiency	Áp dụng chính phủ điện tử	Thể chế, cam kết chính trị và quản lý, cơ chế khuyến khích phù hợp để áp dụng công nghệ, và năng lực của nhà quản lý ảnh hưởng đến áp dụng chính phủ điện tử nhằm nâng cao minh bạch thông tin.

46	Komala	2012	Journal of Global Management	The influence of the accounting managers knowledge and the top managements support on the accounting information system and its impact on the quality of accounting information: a case of Zakat Institutions in Bandung	HTTTKT ảnh hưởng đến chất lượng thông tin kế toán	Sự am hiểu của kế toán trưởng và sự hỗ trợ của ban lãnh đạo cấp cao ảnh hưởng đến HTTTKT cũng như chất lượng TTKT.
47	Abdallah	2013	European Scientific Journal	The impact of using accounting information systems on the quality of financial statements submitted to the income and sales tax department in Jordan	Chất lượng thông tin kế toán	HTTTKT ảnh hưởng đến chất lượng TTKT.
48	Rodríguez Bolívar và cộng sự	2013	International Public Management Journal	Determinants of financial transparency in government	Minh bạch tài chính của chính phủ	Các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch tài chính của chính phủ gồm: Điều kiện tài chính, nhận ngân sách từ các đơn vị công khác, cạnh tranh chính trị; và nhân tố môi trường gồm quy mô của đơn vị, mức thu nhập.
49	Tagesson, Klugman, và Ekström	2013	Journal of Management and Governance	What explains the extent and content of social disclosures in Swedish municipalities' annual reports	Công bố báo cáo hàng năm của chính phủ	Quy mô, thuế suất, cơ sở thuế, chính trị và kết quả tài chính tác động tích cực đến quyết định công bố báo cáo hàng năm của chính phủ.
50	Nistora, và cộng sự	2013	Journal of Business Economics and Management	The influence of environmental factors on the evolution of Romanian public accounting"	Các nhân tố môi trường ảnh hưởng đến phát triển kế toán công	Hệ thống chính trị có ảnh hưởng đến hệ thống kinh tế, ảnh hưởng đến phát triển kế toán. Hệ thống báo cáo và công bố theo yêu cầu của người dùng thông qua mức độ tự do lựa chọn có ảnh hưởng trực tiếp đến mức độ đầu tư và niềm tin về TTKT. Mối quan hệ mật thiết giữa các nhân tố pháp lý và kinh tế đã

						quyết định hệ thống pháp luật kế toán. Các nhân tố văn hóa xã hội (đặc biệt nhân tố giáo dục) ảnh hưởng đến chính sách kế toán và quyết định phát triển kế toán.
51	Harrison và Sayogo	2014	Academy of Management Journal	Transparency, participation, and accountability practices in open government: A comparative study	Minh bạch, tham gia và trách nhiệm giải trình tài chính của chính phủ	Nền dân chủ, nguồn lực con người, áp dụng CNTT, điều kiện chính phủ ảnh hưởng đến minh bạch và trách nhiệm giải trình trong thực hiện chính sách chính phủ mở.
52	Rapina	2014	Research Journal of Finance and Accounting	Factors influencing the quality of accounting information system and its implications on the quality of accounting information	Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng HTTTKT và chất lượng TTKT	Cam kết của ban quản lý, văn hóa của đơn vị, và cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động đến chất lượng HTTTKT đồng thời tác động đến chất lượng TTKT.
53	Syaifulla	2014	International Journal of Scientific & Technology Research	Influence organizational commitment on the quality of accounting information system	Chất lượng HTTTKT	Cam kết của ban quản trị và cam kết của nhân viên kế toán tác động đến chất lượng HTTTKT.
54	Joseph	2014	Pacific Accounting Review	Malaysian local government internet sustainability reporting	Nghiên cứu về các nhân tố ảnh hưởng đến báo cáo bền vững công bố trên Internet của chính quyền địa phương ở Malaysia	Nghiên cứu đã xác định được các nhân tố ảnh hưởng đến việc công bố báo cáo bền vững trên Internert của chính quyền địa phương ở Malaysia gồm quy mô đơn vị; chính sách khen thưởng trong khu vực công; chương trình hoạt động của chính quyền địa phương.
55	Turnes và Ernst	2015	Investigaciones Europeas De Dirección Y Economía De La Empresa	A framework for transparency in international trade	Minh bạch trong thương mại toàn cầu	Xây dựng khái niệm minh bạch và thang đo đo lường minh bạch trong kinh doanh quốc tế.

56	Bairral và cộng sự	2015	Revista De Administração Pública	Disclosure in public sector: An analysis of the level of disclosure in the annual reports of Brazilian federal government bodies in the year 2010	Công bố báo cáo hàng năm	Loại hình thể chế, khả năng tiếp cận, và nhân khẩu học tác động đến quyết định công bố báo cáo hàng năm.
57	Williams	2015	Journal of Comparative Economics	A global index of information transparency and accountability	Chỉ số toàn cầu về minh bạch và trách nhiệm giải trình	Xây dựng chỉ số minh bạch và trách nhiệm giải trình.
58	Lourenço	2015	Government Information Quarterly	An analysis of open government portals: A perspective of transparency for accountability	Minh bạch thông tin	Cổng thông tin điện tử làm tăng minh bạch trong quá trình thực hiện chính sách chính phủ mở.
59	Sari và cộng sự	2015	International Journal of Scientific & Technology Research	Influence organizational culture on the quality of accounting information system Indonesian government	Sự tác động của văn hóa tổ chức đến chất lượng của HTTTKT của chính phủ Indonesia	Văn hóa tổ chức ảnh hưởng đến chất lượng của HTTKT.
60	Mir	2015	Asian Review of Accounting	Political competition and environmental reporting: Evidence from New Zealand local governments	Tìm hiểu về mối liên quan giữa cạnh tranh chính trị và báo cáo môi trường của chính quyền địa phương ở New Zealand	Nghiên cứu về báo cáo bền vững đã khám phá ra yếu tố cạnh tranh chính trị ảnh hưởng đến việc công bố thông tin của các chính quyền địa phương ở New Zealand.
61	Fitrios	2016	International Journal of Scientific & Technology Research	Factors That Influence Accounting Information System Implementation and Accounting Information Quality	Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến HTTTKT và chất lượng TTKT	Cam kết hỗ trợ của ban quản trị cấp cao và công tác huấn luyện người sử dụng ảnh hưởng đến HTTTKT. 02 nhân tố ảnh hưởng đến HTTTKT cũng ảnh hưởng đến chất lượng TTKT.

62	Sari	2017	International Journal of Scientific & Technology Research	How Deep Organization Chart and Organizational Culture Influence to Quality of Accounting Information System Indonesian Government	Sự tác động của cơ cấu tổ chức và văn hóa tổ chức đến chất lượng của HTTTKT của chính phủ Indonesia	Cơ cấu tổ chức của đơn vị và văn hóa tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đến chất lượng của HTTKT.
Các nghiên cứu về minh bạch TTKT tại Việt Nam						
63	Lê Trường Vinh và Hoàng Trọng	2008	Tạp Chí Phát Triển Kinh Tế	Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ minh bạch thông tin của DN niêm yết theo cảm nhận của nhà đầu tư	Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến minh bạch thông tin của DN theo cảm nhận của nhà đầu tư	Lợi nhuận ảnh hưởng đến minh bạch thông tin của các DN
64	Lâm Thị Hồng Hoa	2009	Tạp Chí Công Nghệ Ngân Hàng	Minh bạch thông tin - Yêu cầu thực tiễn và mức độ đáp ứng	Yêu cầu và mức độ đáp ứng minh bạch thông tin	Xác định vai trò của minh bạch và các nguyên nhân chính tạo nên sự hạn chế về minh bạch thông tin. Đề xuất một số khuyến nghị góp phần nâng cao minh bạch thông tin.
65	Nguyễn Đình Hùng	2010	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế TP,HCM	Hệ thống kiểm soát sự minh bạch thông tin tài chính công bố của các công ty niêm yết tại Việt Nam	Xác định các thành phần của hệ thống kiểm soát minh bạch thông tin công bố trên BCTC của các công ty niêm yết	Hệ thống pháp luật, ban giám đốc, hệ thống kiểm soát nội bộ, ban kiểm soát, và kiểm toán độc lập tác động đến minh bạch BCTC.
66	Nguyễn Trọng Nguyên	2010	Tạp chí Kế toán	Nâng cao chất lượng báo cáo tài chính các công ty niêm yết thông qua quản trị công ty	Xác định các hạn chế và biện pháp nâng cao chất lượng BCKT	Nâng cao chất lượng BCKT bằng cách nâng cao chất lượng quản trị công ty. Xác định một số hạn chế trong quản trị công ty của các công ty niêm yết tại Việt Nam và sau đó đề xuất một số giải pháp nâng cao chất lượng quản trị công ty.
67	Nguyễn Bích Liên	2012	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế	Xác định và kiểm soát các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT trong môi trường ứng dụng hệ thống	Xác định và kiểm soát các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT	Mức độ tác động đến chất lượng TTKT của các nhân tố sắp xếp theo thứ tự giảm dần như sau: (1) Năng lực, cam kết của Ban lãnh đạo;

			TP,HCM	hoạch định nguồn nhân lực (ERP)	trong môi trường ứng dụng ERP	(2) Kiến thức của nhà tư vấn triển khai; (3) Kinh nghiệm, phương pháp nhà tư vấn triển khai và chất lượng dữ liệu; (4) Chất lượng phần mềm ERP; (5) Thử nghiệm và huấn luyện nhân viên; (6) Kiểm soát đảm bảo hệ thống ERP tin cậy; (7) Chính sách nhân sự và quản lý thông tin cá nhân.
68	Phạm Thị Hằng Nga	2012	Chứng khoán Việt Nam	Minh bạch thông tin trên thị trường chứng khoán	Đánh giá những hạn chế của Việt Nam về minh bạch thông tin và một số giải pháp nâng cao minh bạch thông tin	Xác định các hạn chế của thông tin tài chính trên thị trường chứng khoán hiện nay và xác định nghĩa vụ của các bên liên quan trong nỗ lực nhằm công khai hoá, minh bạch hoá thị trường chứng khoán (gồm cơ quan quản lý, các công ty niêm yết, chủ thể khác).
69	Mai Phương	2012	Giải pháp cải cách, tăng cường tự chủ tài chính của các đơn vị sự nghiệp	Tạp chí Tài chính	Đánh giá ưu và nhược điểm của quá trình thực hiện cơ chế tự chủ của đơn vị SNCL	Xác định những bất cập và vướng mắc trong quá trình thực hiện cơ chế tự chủ của đơn vị SNCL công lập. Sau đó đề xuất một số giải pháp tháo gỡ những vướng mắc còn tồn tại.
70	Đào Thị Hồ Hương	2012	Một số đánh giá về cơ chế tự chủ, tự chịu trách nhiệm đối với các đơn vị sự nghiệp công lập hiện nay và đề xuất	Tạp chí Ngân hàng	Đánh giá ưu và nhược điểm của quá trình thực hiện cơ chế tự chủ của đơn vị SNCL	Xác định những ưu điểm khi đơn vị SNCL thực hiện theo cơ chế tự chủ tài chính và những hạn chế tồn tại từ phía đơn vị lẫn quy định của nhà nước. Trên cơ sở nhận diện ưu và nhược điểm, tác giả đề xuất một số giải pháp tổ chức thực hiện cơ chế tự chủ hiệu quả hơn.

			kiến nghị			
71	Phạm Quang Huy	2013	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế TP,HCM	Hoàn thiện hệ thống kế toán thu, chi ngân sách nhà nước tại Việt Nam	Xác định nguyên nhân và đề xuất giải pháp hoàn thiện hệ thống kế toán thu, chi ngân sách tại Việt Nam	Đánh giá thực trạng về hệ thống tài chính công và kế toán thu, chi ngân sách. Đề xuất một số giải pháp hoàn thiện kế toán thu, chi ngân sách và nâng cao công khai minh bạch thông tin ngân sách ở Việt Nam.
72	Nguyễn Tố Tâm	2014	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế quốc dân- Hà Nội	Hoàn thiện tổ chức kiểm soát nhằm tăng cường chất lượng thông tin kế toán tài chính của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khóa Việt Nam	Mối quan hệ thuận giữa chất lượng TTKT và hệ thống kiểm soát nội bộ	Nghiên cứu về các tiêu chí đo lường chất lượng TTKT và một số nguyên nhân chính về kiểm soát nội bộ tạo nên những hạn chế chất lượng TTKT mà công ty niêm yết cung cấp. Sau đó đề xuất những giải pháp về tổ chức kiểm soát nộ bộ để nâng cao chất lượng TTKT.
73	Nguyễn Thị Hồng Nga	2014	Tiêu chuẩn đánh giá và các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT	Nghiên cứu khoa học - Trường Đại học công nghiệp Hà Nội	Đánh giá chất lượng TTKT và các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT	Một nghiên cứu cho khu vực tư, tác giả đã tổng hợp được lý thuyết liên quan khái niệm về chất lượng TTKT và thang đo đo lường chất lượng TTKT. Đồng thời nghiên cứu cũng đã kiểm định được một số yếu tố tác động đến chất lượng TTKT.
74	Lê Thị Mỹ Hạnh	2015	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế TP,HCM	Minh bạch thông tin tài chính của các công ty niêm yết trên trị trường chứng khoán Việt Nam	Xác định các yếu tố ảnh hưởng đến minh bạch BCTC của công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam	Các nhân tố gồm: đòn bẩy tài chính, lợi nhuận, công ty kiểm toán lớn, giám đốc điều hành không có trong hội đồng quản trị DN tác động thuận chiều đến minh bạch TTKT của các công ty niêm yết tại Việt Nam.
75	Đậu Thị Kim Thoa và cộng sự	2015	Nghiên cứu khoa học cấp trường	Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT của các đơn vị SNCL tại TP. Hồ Chí Minh	Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng TTKT của các đơn vị SNCL	Thủ trưởng, tiêu chuẩn cơ bản của nhân viên kế toán, và môi trường tổ chức ảnh hưởng đến chất lượng TTKT của các đơn vị SNCL.

76	Nguyễn Thị Thu Hiền	2015	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế TP,HCM	Hoàn thiện BCTC khu vực công Việt Nam	Hoàn thiện BCTC khu vực công Việt Nam	Đánh giá thực trạng BCTC khu vực công. Các nhân tố ảnh hưởng đến cải cách kế toán khu vực công gồm: môi trường chính trị, môi trường quốc tế, môi trường kinh tế, môi trường pháp lý, môi trường giáo dục, nghề nghiệp, chuyên nghiệp, và môi trường văn hóa. Đề xuất giải pháp hoàn thiện BCTC khu vực công.
77	Đặng Thị Bích Ngọc	2015	Tạp chí Nghiên cứu tài chính kế toán	Minh bạch thông tin trên thị trường chứng khoán thế giới - Kinh nghiệm đối với Việt Nam	Nghiên cứu kinh nghiệm về minh bạch thông tin trên thế giới và bài học kinh nghiệm cho Việt Nam	Nghiên cứu kinh nghiệm trên thế giới về công bố thông tin và minh bạch thông tin từ đó rút ra những kinh nghiệm công bố thông tin của các công ty niêm yết tại Việt Nam để giúp thị trường chứng khoáng ngày càng minh bạch hơn.
78	Nguyễn Thị Phương Hồng	2016	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế TP,HCM	Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng báo cáo tài chính của công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán - bằng chứng thực nghiệm tại Việt Nam	Xác định các yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC của công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Việt Nam	Các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng BCTC gồm: Quyền sở hữu vốn bởi nước ngoài; Quyền sở hữu vốn bởi tổ chức; sự kiêm nhiệm của chủ tịch Hội đồng quản trị và tổng giám đốc; tính độc lập của Hội đồng quản trị; mức độ chuyên môn tài chính của Hội đồng quản trị; sự tồn tại kế hoạch thưởng; đòn bẩy tài chính; khả năng thanh toán hiện hành; quy mô công ty; thời gian niêm yết; tình trạng niêm yết; loại công ty kiểm toán; tính trì hoãn của BCTC; loại hình công nghiệp; lợi nhuận (ROE); triển vọng phát triển; và chính sách chia cổ tức.
79	Phạm Quốc Thuần	2016	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế TP,HCM	Các nhân tố tác động đến chất lượng thông tin BCTC trong các DN tại Việt Nam	Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin BCTC của DN Việt Nam	Nhận diện được 08 yếu tố ảnh hưởng đến chất lượng thông tin BCTC gồm: Hành vi quản trị lợi nhuận; Áp lực về thuế; Hỗ trợ từ phía nhà quản trị; Đào tạo và bồi dưỡng nhân viên; Chất lượng PMKT; Hiệu quả của hệ thống kiểm soát nội bộ; Năng lực nhân viên kế toán; Kiểm toán độc lập. Đồng thời, nhân tố niêm yết và quy mô DN được xác định có vai trò là biến điều tiết làm thay

						đổi mối quan hệ của các biến độc lập đến chất lượng thông tin BCTC.
80	Cao Thị Cẩm Vân	2016	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế TP,HCM	Nghiên cứu những nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng Chuẩn mực kế toán công Việt Nam trong điều kiện vận dụng Chuẩn mực kế toán công quốc tế	Xác định các nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng CMKT công Việt Nam	Các nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng CMKT công Việt Nam theo hướng áp dụng IPSASs, gồm: hệ thống pháp lý; hệ thống chính trị; văn hóa và môi trường hoạt động; kỹ thuật nghiệp vụ; điều kiện tổ chức; áp lực từ hội nhập kinh tế và tác động của IPSASs.
81	Đặng Ngọc Hùng	2016	Tạp chí Kinh Tế và Phát Triển	Các nhân tố ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin kế toán của các doanh nghiệp hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con	Mức độ công bố TTKT và các nhân tố ảnh hưởng đến công bố TTKT của các DN hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con	Nghiên cứu sử dụng chỉ số đo lường mức độ công bố TTKT trong BCTC hợp nhất của 134 DN hoạt động theo mô hình công ty mẹ - công ty con đang hoạt động trên thị trường chứng khoán Việt Nam. Đồng thời kiểm định được 05 nhân tố ảnh hưởng đến mức độ công bố TTKT của các DN này gồm: quy mô thành viên Hội đồng quản trị, chủ tịch Hội đồng quản trị kiêm tổng giám đốc, kiểm toán độc lập, quy mô DN và tỷ lệ sinh lời. Tuy nhiên, có 4 nhân tố không ảnh hưởng đến mức độ công bố thông tin là sở hữu của cổ đông nước ngoài, sở hữu của cổ đông nhà nước, đòn bẩy tài chính và số công ty con.
82	Tô Hồng Thiên	2017	Luận án tiến sĩ Trường ĐH Kinh tế TP,HCM	Nghiên cứu các nhân tố ảnh hưởng đến tổ chức hệ thống thông tin kế toán tại các trường đại học công lập ở Việt Nam	Xác định 04 nhân tố tác động đến tổ chức HTTTKT tại các trường đại học công lập ở Việt Nam	Xác định 04 nhân tố tác động đến tổ chức HTTTKT tại các trường đại học công lập ở Việt Nam, gồm: nhà quản lý kế toán, hệ thống văn bản pháp quy, CNTT, và ban giám hiệu.
83	Trương Thị Thuỳ Dương	2017	Tạp chí Tài Chính	Nâng cao chất lượng báo cáo tài chính của các công ty đại chúng	Chất lượng BCTC của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán	Đánh giá thực trạng và nguyên nhân của những hạn chế về chất lượng BCTC hiện nay, từ đó đề xuất một số giải pháp nâng cao chất lượng thông tin tài chính và hàm ý đảm bảo minh bạch thông tin tài chính.

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 02

Tổng hợp lý thuyết nền áp dụng giải thích các mối quan hệ trong mô hình nghiên cứu

Lý thuyết nền	Lý do áp dụng	Giải thích các nhân tố
Lý thuyết đại diện	- Giải thích mối quan hệ giữa người chủ và người đại diện luôn tồn tại sự xung đột về lợi ích. - Từ mâu thuẫn về lợi ích đã làm phát sinh thông tin bất cân xứng và cụ thể là những người đại diện (nhà quản lý) không cung cấp thông tin có lợi cho người chủ (cơ quan nhà nước, công dân, nhà tài trợ, viện trợ…). - Người chủ bỏ ra các chi phí để giảm thiểu sự bất đối xứng thông tin.	- Sự cần thiết phải minh bạch TTKT - Nhà quản lý tác động đến minh bạch TTKT - Mức độ tự chủ tài chính
Lý thuyết minh bạch	- Nghiên cứu trong bối cảnh minh bạch thông tin thì rất vô hình - Tất cả các nghĩa vụ minh bạch dường như có cốt lõi chung đó là "tự do thông tin" (freedom of information) và "quyền để biết" (right to know). - Áp dụng nghiên cứu minh bạch TTKT trong khu vực công, các nghiên cứu dựa trên các thành phần cốt lõi của minh bạch thông tin đã khám phá được nhiều nhân tố cấu tạo nên minh bạch thông tin.	Các thành phần của minh bạch TTKT gồm công bố, chất lượng thông tin và trách nhiệm giải trình.
Lý thuyết thể chế	- Thể chế là các quy tắc được chấp nhận bởi các cá nhân trong một xã hội hoặc một đơn vị. - Lý thuyết thể chế được sử dụng để nhận biết nguyên nhân dẫn đến những thay đổi tổ chức và cách thức tổ chức thay đổi để đáp ứng được các yêu cầu đó. - Các nhân tố như kinh tế, chính trị, văn hóa tổ chức, cơ cấu tổ chức… hình thành nên thể chế của đơn vị. - Đơn vị cần phải thay đổi một số nhân tố về con người, hệ thống, cơ cấu tổ chức, và văn hóa tổ chức để nâng cao minh bạch TTKT.	Các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT gồm: - Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo - Sự am hiểu của kế toán trưởng - Sự am hiểu của kế toán viên - Đặc điểm cơ cấu cơ cấu tổ chức của đơn vị - Đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị - Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng - Mức độ đáp ứng của phần mềm - Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông
Lý thuyết ngẫu nhiên	- Không có một hệ thống kế toán phù hợp áp dụng cho tất cả các tổ chức. - Mỗi đơn vị sẽ có một hệ thống kế toán riêng biệt phụ thuộc vào đặc điểm của tổ chức đó. - TTKT công bố là kết quả của quá trình ra quyết định nội bộ của một tổ chức phụ thuộc vào các nhân tố bên trong và bên ngoài của một tổ chức.	Các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch TTKT gồm: - Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo - Sự am hiểu của kế toán trưởng - Sự am hiểu của kế toán viên - Đặc điểm cơ cấu cơ cấu tổ chức của đơn vị - Đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị - Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng - Mức độ đáp ứng của phần mềm - Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông

PHỤ LỤC 03

Chỉ số đánh giá minh bạch TTKT theo quan điểm của các tổ chức quốc tế và của các nhà nghiên cứu

✓ **Các chỉ số đánh giá minh bạch TTKT của các tổ chức quốc tế**

Chỉ số CIFAR

Chỉ số này được xây dựng vào năm 1995 bởi Trung tâm nghiên cứu và phân tích tài chính quốc tế (The Center for International Financial Analysis and Research) để đo lường mức độ minh bạch TTKT. Chỉ số CIFAR bao gồm 90 khoản mục về TTKT và phi tài chính được công bố trên báo cáo thường niên của các công ty niêm yết, gồm: thông tin chung, các khoản mục của báo cáo thu nhập, bảng cân đối kế toán, báo cáo lưu chuyển tiền tệ, dữ liệu cổ phiếu, dữ liệu quản trị công ty, và các khoản mục đặc biệt. Chỉ số này được sử dụng khá phổ biến trong thực tế lẫn nghiên cứu khi đánh giá mức độ minh bạch của các công ty niêm yết.

Chỉ số minh bạch và công bố thông tin (Transparency and Disclosure index – T&D index)

Chỉ số T&D do tổ chức xếp hạng tín dụng Standard & Poor xây dựng vào năm 2001 để đo lường mức độ minh bạch của công ty niêm yết dựa trên BCKT thường niên trên một số thị trường chứng khoán phát triển. Chỉ số T&D đánh giá minh bạch thông qua 109 khoản mục được phân thành 03 nội dung chính: cấu trúc sở hữu vốn và quyền của nhà đầu tư; tình hình tài chính và kinh doanh; và cơ cấu, hoạt động của Hội đồng quản trị và Ban giám đốc.

Chỉ số IDTRS (Information Disclosure and Transparency Ranking System)

Chỉ số này được xây dựng nhằm đánh giá mức độ minh bạch thông tin của các công ty niêm yết trên thị trường chứng khoán Đài Loan từ năm 2003. Bộ chỉ số gồm 5 nội dung chính: (1) Các quy định về công bố thông tin bắt buộc; (2) Thời hạn công bố thông tin; (3) Công bố các thông tin về dự báo tài chính; (4) Thông tin công bố trong báo cáo thường niên; và (5) Thông tin công bố trên Websites của đơn vị.

Chỉ số nhận thức tham nhũng (Corruptions Perception Index-CPI)

Tổ chức Minh bạch Quốc tế (Transparency International) ban hành chỉ số này vào năm 1995 nhằm đánh giá nhận thức về mức độ tham nhũng trong khu vực công, Chỉ số này được sử dụng khá rộng rãi trên thế giới hiện nay.

Chỉ số đánh giá chính sách và thể chế quốc gia (CPIA)

CPIA là bộ chỉ số đánh giá chính sách và thể chế của các quốc gia trên thế giới do Ngân hàng Thế giới ban hành, Mặc dù chỉ số CPIA được bắt đầu và sử dụng cho mục đích phân bổ nguồn vốn IDA nhưng sau đó được sử dụng cho các mục đích rộng hơn, như ngân hàng sử dụng xếp hạng cho các hoạt động khác của DN bao gồm báo cáo giám sát toàn cầu. Bộ chỉ số bao gồm 16 tiêu chí thuộc 4 nhóm: (1) Quản lý kinh tế; (2) Chính sách cơ cấu; (3) Chính sách đối với hội nhập và công

bằng xã hội; và (4) Quản lý khu vực công và thể chế. Trong đó, các tiêu chí dùng để đánh giá mức độ minh bạch, trách nhiệm giải trình và tham nhũng trong khu vực công thuộc nhóm thứ 4, gồm ba nội dung chính: trách nhiệm giải trình của các cơ quan hành pháp đối với các tổ chức giám sát và của công chức đối với hiệu suất làm việc của họ; minh bạch về thông tin cũng như quá trình thực hiện trong lĩnh vực công; và kiểm soát chính phủ. CPIA cũng là một chỉ số được sử dụng khá phổ biến để đánh giá mức độ minh bạch thông tin trên BCKT hợp nhất ở các cấp chính quyền thuộc khu vực công.

✓ **Thang đo đo lường minh bạch TTKT theo quan điểm của nhà nghiên cứu**

Nhiều nghiên cứu đã dựa trên các khái niệm minh bạch TTKT để xây dựng thang đo. Tuy nhiên, minh bạch thông tin trên BCKT được định nghĩa theo các quan điểm khác nhau, do đó thang đo đo lường cho khái niệm này cũng khác nhau. Một số nghiên cứu nổi bật trong việc xây dựng thang đo đo lường minh bạch thông tin trên BCKT đã được nhiều nghiên cứu sau đó kế thừa gồm:

Nghiên cứu của Bushman và Smith (2003): nghiên cứu này đã phát triển một khuôn mẫu để khái niệm hoá và đo lường minh bạch của DN trong phạm vi một quốc gia. Chỉ số đo lường minh bạch xây dựng dựa trên chỉ số CIFAR để đánh giá mức độ minh bạch thông tin công bố của các công ty niêm yết (Bushman và Smith, 2003).

Nghiên cứu của Bellver và Kaufmann (2005): Bellver và Kaufmann (2005) đã phát triển một bộ chỉ số dựa trên một số lượng lớn các chỉ số và các thang đo liên quan đến minh bạch từ nhiều nguồn khác nhau. Sau đó, các tác giả phân loại minh bạch thành hai nhóm: minh bạch về kinh tế/thể chế và minh bạch chính trị (Bauhr và Grimes, 2012). Trong khi những nhà nghiên cứu khác tập trung vào một khía cạnh cụ thể của minh bạch, chẳng hạn như Williams (2009), Hollyer và cộng sự (2011) tập trung vào minh bạch số liệu do chính phủ công bố, Hameed (2005), Andreula và cộng sự (2009) phát triển chỉ số nhằm mục đích đo lường minh bạch tài chính thì thang đo được tổng hợp từ nhiều nguồn khác nhau của Bellver và Kaufmann (2005) giúp làm tăng tính tin cậy của thang đo và chúng đo lường cho nhiều khía cạnh khác nhau liên quan đến minh bạch chứ không dành riêng để đo lường minh bạch TTKT. Chính vì vậy, thang đo này không phù hợp áp dụng trong trường hợp chỉ nhằm mục đích đo lường minh bạch TTKT (Bauhr và Grimes, 2012).

Nghiên cứu của Williams (2015): Williams (2015) đã xây dựng một bộ chỉ số để đo lường minh bạch và trách nhiệm giải trình trong khu vực công. Bộ chỉ số đo lường minh bạch gồm 29 biến số được lấy từ 21 bộ chỉ số được xây dựng bởi các tổ chức có uy tín trên thế giới và các nghiên cứu trước. Lần đầu tiên một bộ chỉ số minh bạch có thể so sánh giữa các quốc gia và theo thời gian. Hơn nữa, minh bạch được tách thành 2 phần: thông tin và trách nhiệm giải trình - đây là những vấn đề thường được kết hợp với nhau khi nghiên cứu về minh bạch trong rất nhiều nghiên cứu.

PHỤ LỤC 04
Danh sách chuyên gia tham gia nghiên cứu định tính - điều chỉnh mô hình nghiên cứu

Vị trí công tác	Số năm công tác	Đơn vị công tác	Tỉnh/Thành phố
Trưởng phòng tài chính kế toán	9 năm	Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	TP.HCM
Kế toán trưởng	12 năm	Nhà Văn hóa phụ nữ	TP.HCM
Hiệu phó	10 năm	Trường tiểu học Trừ Văn Thố	Bình Dương
Kế toán tổng hợp	8 năm	Nhà hát Thành phố	TP.HCM
Kế toán trưởng	5 năm	Trung tâm cấp cứu 115	TP.HCM
Kế toán tổng hợp	8 năm	Bệnh viện Nhân dân 115	TP.HCM

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 05
DÀN BÀI THẢO LUẬN CHUYÊN GIA

Phần A: Thông tin chung

Họ và tên: ..... Vị trí công tác.....Số năm kinh nghiệm

Đơn vị: .....

Ngày: ..... Bắt đầu: .....Kết thúc: .....

Phần B: Nội dung dàn bài thảo luận

I. Mục tiêu phỏng vấn

- Xác định các nhân tố bên trong đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị SNCL tại Việt Nam.
- Mối quan hệ tác động giữa các nhân tố này.

II. Cách thức phỏng vấn

- Thực hiện phương pháp phỏng vấn sâu với các chuyên gia.
- Các cuộc phỏng vấn được thực hiện riêng rẽ, độc lập với các chuyên gia cho đến khi đạt đến điểm bảo hoà, không còn ý kiến khác và mới.
- Bố cục phỏng vấn được dựa trên nội dung các câu hỏi thảo luận. Nội dung phỏng vấn trước hết tập trung thảo luận các nhân tố và các mối quan hệ giữa các nhân tố được nhận diện từ lý thuyết. Trong nội dung phỏng vấn còn có các câu hỏi gợi mở nhằm gợi ý cho chuyên gia nhận diện câu trả lời cũng như giúp khẳng định lại sự ảnh hưởng này có xuất hiện tại đơn vị tương tự như nhận định của lý thuyết không. Các câu hỏi gợi mở này dựa trên các nhận định ủng hộ các nhân tố được rút ra từ tổng kết lý thuyết.
- Trong quá trình thảo luận nếu xác định thêm ý kiến mới bổ sung sẽ tiếp tục thảo luận thêm các nhân tố mới đó.
- Sau khi thảo luận hết các nhân tố nhận diện từ lý thuyết, tác giả sẽ hỏi thêm các chuyên gia ngoài những nhân tố và các mối quan hệ này thì còn có thể có nhân tố nào ảnh hưởng đến minh bạch TTKT và có mối quan hệ nào giữa các nhân tố này chưa được nhận diện. Nếu có sẽ tiếp tục thảo luận sâu.
- Tiếp theo, thảo luận với một số chuyên gia về các thang đo của các khái niệm nghiên cứu.

- Dữ liệu thu thập được phân tích ngay sau mỗi cuộc phỏng vấn để so sánh với cơ sở lý thuyết và ý kiến của các chuyên gia trước nhằm xác định những ý kiến mới về những nhân tố mới bổ sung, các mối quan hệ ảnh hưởng mới, và các chiều ảnh hưởng của các mối quan hệ này.
- Cuộc phỏng vấn tiếp theo bên cạnh tiếp tục thảo luận theo nội dung các câu hỏi thảo luận còn bổ sung thảo luận thêm các ý kiến mới bổ sung của các chuyên gia trước đó.
- Cuộc thảo luận sẽ được thực hiện với các chuyên gia cho đến khi đạt đến điểm bão hoà, không còn ý kiến mới bổ sung.
- Sau khi hoàn tất các cuộc thảo luận sẽ lập một bảng tổng hợp và đưa ra kết luận chung về những thay đổi (nếu có) của mô hình nghiên cứu đề xuất so với kết quả phỏng vấn chuyên gia và từ đó một mô hình nghiên cứu chính thức được thiết lập.

III. Nội dung phỏng vấn

1. Giới thiệu về mục tiêu phỏng vấn

2. Giới thiệu các tiêu chí đo lường minh bạch TTKT

Thông tin trên BCKT của đơn vị SNCL minh bạch khi đảm bảo 15 tiêu chí: phù hợp, số lượng thích hợp, đầy đủ, khách quan, không có sai sót, dễ hiểu, khả năng diễn giải, trình bày súc tích, kịp thời, nhất quán, dễ dàng xử lý, có thể tin cậy, uy tín, có thể tiếp cận được, và bảo mật.

3. Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo

✓ ***Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng đến minh bạch TTKT***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT không?
- *Câu hỏi 2:* Theo anh /chị, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Nhà lãnh đạo ảnh hưởng như thế nào đến TTKT công bố cho các đối tượng sử dụng có liên quan?

  + Nhà lãnh đạo có vai trò như thế nào trong việc ban hành chính sách hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị?

  + Thái độ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng như thế nào đến việc cung cấp TTKT minh bạch?

  + Nhà lãnh đạo hỗ trợ như thế nào trong việc tổ chức thực hiện HTTTKT?

4. Sự am hiểu của kế toán trưởng

✓ ***Sự am hiểu của kế toán trưởng ảnh hưởng đến minh bạch TTKT***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, sự am hiểu của kế toán trưởng có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, sự am hiểu của kế toán trưởng ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

+ Kế toán trưởng có vai trò như thế nào đối với công tác kế toán của đơn vị?

+ Thái độ của kế toán trưởng ảnh hưởng như thế nào đến việc cung cấp TTKT minh bạch?

+ Sự am hiểu về mặt chuyên môn của kế toán trưởng có ảnh hưởng như thế nào đến việc tổ chức công tác kế toán?

+ Sự am hiểu của kế toán trưởng có vai trò như thế nào trong việc ban hành chính sách kiểm soát tài chính của đơn vị?

✓ ***Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng đến sự am hiểu của kế toán trưởng***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo của đơn vị có ảnh hưởng đáng kể đến sự am hiểu kế toán trưởng không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng như thế nào đến sự am hiểu kế toán trưởng (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Khi nhà lãnh đạo có thái độ tích cực về minh bạch TTKT và cung cấp tầm nhìn rõ ràng về hoạt động của đơn vị ảnh hưởng như thế nào đến thái độ và hành vi của kế toán trưởng trong việc tổ chức công tác kế toán?

5. Sự am hiểu của kế toán viên

✓ **Sự am hiểu của kế toán viên ảnh hưởng tích cực đến minh bạch TTKT**

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, sự am hiểu của kế toán viên có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, sự am hiểu của kế toán viên ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Sự am hiểu của kế toán viên có vai trò như thế nào đối với công tác kế toán?

✓ ***Sự am hiểu của kế toán trưởng ảnh hưởng đến sự am hiểu của kế toán viên***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, sự am hiểu của kế toán trưởng có ảnh hưởng đáng kể đến sự am hiểu của kế toán viên không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, sự am hiểu của kế toán trưởng ảnh hưởng như thế nào đến sự am hiểu của kế toán viên (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Khi kế toán trưởng có thái độ tích cực về minh bạch TTKT và cung cấp tầm nhìn rõ ràng về hoạt động của bộ máy kế toán thì ảnh hưởng như thế nào đến thái độ và hành vi của kế toán viên trong việc thực hiện công tác kế toán?

6. Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng

✓ ***Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng ảnh hưởng đến minh bạch TTKT***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng có ảnh hưởng đáng

kể đến minh bạch TTKT không?

- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Những thiết bị phần cứng nào cần thiết cho công tác kế toán của đơn vị?

  + Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng hỗ trợ như thế nào trong công tác kế toán?

7. Mức độ đáp ứng của phần mềm

✓ ***Mức độ đáp ứng của phần mềm ảnh hưởng đến minh bạch TTKT***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm hỗ trợ như thế nào trong công tác kế toán?

  + Mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm của đơn vị hiện nay như thế nào?

8. Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông

✓ ***Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông ảnh hưởng đến minh bạch TTKT***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông hỗ trợ như thế nào trong công tác kế toán của đơn vị?

9. Đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị

✓ ***Văn hoá tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, văn hoá tổ chức của đơn vị có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, văn hoá tổ chức của đơn vị ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Văn hoá tổ chức góp phần tạo nên mối quan hệ giữa các nhân viên như thế nào?

  + Văn hoá tổ chức tác động đến thái độ và hành vi của nhân viên nói chung và nhân

viên kế toán như thế nào?

✓ ***Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo đơn vị ảnh hưởng đến văn hoá tổ chức của đơn vị***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có ảnh hưởng đáng kể đến văn hoá tổ chức của đơn vị không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng như thế nào đến văn hoá tổ chức của đơn vị (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Ai là người chi phối đến việc hình thành văn hoá tổ chức của đơn vị?

  + Thái độ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng như thế nào đến văn hoá tổ chức của đơn vị?

✓ ***Văn hoá tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đến sự hiểu biết của nhân viên kế toán (kế toán trưởng và kế toán viên)***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, văn hoá tổ chức của đơn vị có ảnh hưởng đáng kể đến sự hiểu biết của nhân viên kế toán (kế toán trưởng và kế toán viên) của đơn vị không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, văn hoá tổ chức của đơn vị ảnh hưởng như thế nào đến sự hiểu biết của nhân viên kế toán của đơn vị (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Văn hoá tổ chức tác động đến thái độ và hành vi kế toán trưởng và kế toán viên như thế nào?

10. Cơ cấu tổ chức của đơn vị

✓ ***Cơ cấu tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, cơ cấu tổ chức của đơn vị có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, cơ cấu tổ chức của đơn vị ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Cơ cấu tổ chức ảnh hưởng như thế nào đến việc thực hiện HTTTKT của đơn vị?

  + Cơ cấu tổ chức ảnh hưởng như thế nào đến việc luân chuyển chứng từ kế toán?

  + Cơ cấu tổ chức ảnh hưởng như thế nào đến hệ thống kiểm soát nội bộ của đơn vị?

✓ ***Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo có ảnh hưởng đáng kể đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng như thế nào đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?

- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Nhà lãnh đạo ảnh hưởng như thế nào đến việc tổ chức và phân chia trách nhiệm giữa các phòng ban trong đơn vị?

  + Nhà lãnh đạo ảnh hưởng như thế nào đến việc tuyển dụng và phân công công việc của các nhân viên trong đơn vị?

11. Mức độ tự chủ tài chính

✓ ***Mức độ tự chủ tài chính ảnh hưởng đến minh bạch TTKT***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, mức độ tự chủ của đơn vị có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, mức độ tự chủ của đơn vị ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Mức độ tự chủ ảnh hưởng như thế nào đến việc tổ chức bộ máy, tổ chức hoạt động và tài chính của đơn vị?

  + Mức độ tự chủ ảnh hưởng như thế nào đến việc công bố TTKT của đơn vị?

12. Hình thức công bố thông tin kế toán

✓ ***Hình thức công bố TTKT ảnh hưởng đến minh bạch TTKT***

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, hình thức công bố TTKT có ảnh hưởng đáng kể đến minh bạch TTKT không?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, hình thức công bố TTKT ảnh hưởng như thế nào đến minh bạch TTKT (nếu có ảnh hưởng)?
- *Câu hỏi 3*: Những nguyên nhân nào gây ra sự ảnh hưởng như vậy? Hoặc nếu không ảnh hưởng thì vì sao?
- *Câu hỏi gợi mở*:

  + Hình thức công bố TTKT của đơn vị hiện nay gồm những hình thức nào?

  + Công bố TTKT trên Internet, Websites có những ưu điểm gì?

13. Câu hỏi mở rộng

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, ngoài các nhân tố trên thì còn những nhân tố quan trọng nào có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT của đơn vị chưa được xác ?
- *Câu hỏi 2*: Theo anh /chị, ngoài các mối quan hệ tác động đã được xác định còn mối quan hệ quan trọng nào giữa các nhân tố chưa được nhận diện?

14. Thang đo của các khái niệm nghiên cứu

- *Câu hỏi 1*: Theo anh /chị, thang đo của các nhân tố này có cần phải điều chỉnh và bổ sung những gì cho phù hợp với đặc điểm đặc thù của đơn vị SNCL và văn hoá của Việt Nam?

PHỤ LỤC 06
Bảng câu hỏi chuyên gia dịch nghĩa

Xin kính chào anh/chị,

Tôi đang làm luận án nghiên cứu về **các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch thông tin kế toán của đơn vị sự nghiệp công lập tại Việt nam**. Rất mong anh/chị dành chút thời gian giúp tôi hoàn thiện dịch các câu hỏi khảo sát dưới đây. Những hỗ trợ quý báu của anh/chị quyết định cho sự thành công của nghiên cứu này. Rất mong nhận được sự giúp đỡ chân thành của quý vị.

Xin chân thành cảm ơn!

Thang đo	Ý kiến chuyên gia
Sự minh bạch thông tin kế toán trên Báo cáo kế toán (Báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước	
Phù hợp (Relevancy)	
This information is useful to our work	
This information is relevant to our work	
This information is appropriate for our work	
This information is applicable to our work	
Số lượng thích hợp (Appropriate Amount)	
This information is of sufficient volume for our needs	
The amount of information does not match our needs, (R)	
The amount of information is not sufficient for our needs, (R)	
The amount of information is neither too much nor too little	
Đầy đủ (Completeness)	
This information includes all necessary values	
This information is incomplete, (R)	
This information is complete	
This information is sufficiently complete for our needs	
This information covers the needs of our tasks	
This information has sufficient breadth and depth for our task	
Khách quan (Objectivity)	
This information was objectively collected	
This information is based on facts	
This information is objective	
This information presents an impartial view	
Không có sai sót (Free of error)	
This information is correct	
This information is incorrect, (R)	
This information is accurate	
This information is reliable	
Dễ hiểu (Understandability)	
This information is easy to understand,	
The meaning of this information is difficult to understand, (R)	
This information is easy to comprehend,	
The meaning of this information is easy to understand,	
Khả năng diễn giải (Interpretability)	
It is easy to interpret what this information means	
This information is difficult to interpret, (R)	
It is difficult to interpret the coded information, (R)	

This information is interpretable easily		
The measurement units of this information are clear		
Trình bày súc tích (Concise Representation)		
This information is formatted compactly		
This information is presented concisely		
This information is presented in a compact form		
The representation of this information is compact and concise,		
Kịp thời (Timeliness)		
This information is sufficiently current for our work		
This information is not sufficiently timely, (R)		
This information is not sufficiently current for our work, (R)		
This information is sufficiently timely		
This information is sufficiently up-to-date for our work		
Nhất quán (Consistent Representation)		
This information is consistently presented in the same format		
This information is not presented consistently, (R)		
This information is presented consistently		
This information is represented in a consistent format		
Dễ dàng xử lý (Ease of Operation)		
This information is easy to manipulate to meet our needs		
This information is easy to aggregate		
This information is difficult to manipulate to meet our needs, (R)		
This information is difficult to aggregate, (R)		
This information is easy to combine with other information		
Có thể tin cậy (Believability)		
This information is believable		
This information is of doubtful credibility, (R)		
This information is trustworthy		
This information is credible		
Uy tín (Reputation)		
This information has a poor reputation for quality, (R)		
This information has a good reputation,		
This information has a reputation for quality		
This information comes from good sources		
Có thể tiếp cận được(Accessibility)		
This information is easily retrievable		
This information is easily accessible		
This information is easily obtainable		
This information is quickly accessible when needed		
Bảo mật (Security)		
This information is protected against unauthorized access		
This information is not protected with adequate security, (R)		
Access to this information is sufficiently restricted		
This information can only be accessed by people who should see it		
Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo		
Authority	Definition of needs	
Participation	Choice of hardware and software	
	Implementation of system	
	System maintenance and problems solving	
Commitment	Planning of further developments	

Sự am hiểu của kế toán trưởng		
Knowledge	Knowledge of Accounting	
	Knowledge of Accounting Information System	
	Knowledge of managerial	
Experience	Experience on Accounting	
	Experience on Accounting Information System	
	Experience on managerial	
Sự am hiểu của kế toán viên		
Knowledge	Knowledge of Accounting	
Experience	Experience on Accounting	
Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng (máy tính, máy in, máy Fax, thiết bị mạng…)		
Availability and function of input facility		
Availability and function of primary processing facilities and memory		
Availability and function of output facility		
Mức độ đáp ứng của phần mềm		
Availability and function of operating system		
Availability and function of software		
Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông (trang Web, hệ thống kết nối mạng trong đơn vị, Internet…)		
Availability of communication technology network		
The function of communication technology network		
Đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị		
Support orientation		
How many employees who are facing to personal problem are helped?		
How many people who wish to advance are supported by their superiors?		
How often is constructive criticism accepted?		
How often do managers express concern about employees' personal problems?		
How often are new ideas about work organization encouraged?		
How often do management practices allow freedom in work?		
Innovation orientation		
How often does your organization search for new markets for existing products?		
*How often i*s there a lot of investment in new products?		
How often do unpredictable elements in the market environment present good opportunities?		
How often does the organization search for new opportunities in the external environment?		
How often does the company make the best use of the employee skills to develop better products/services?		
How often does the organization search for new products/services?		
Rules orientation		
How often are instructions written down?		
How often are tasks performed according to defined procedures?		
How often does Head of management Board follow the rules themselves?		
Goal orientation		
How often is competitiveness in relation to other organizations measured?		
How often is individual appraisal directly related to the attainment of goals?		
How often does management specify the targets to be attained?		
How often is it clear how performance will be evaluated?		

How often are there hard criteria against which job performance is measured?	
How often is reward dependent on performance?	
Support orientation	
How typical mutual understanding	
How typical failure is accepted	
How typical mutual trust	
How typical mutual support in solving work problems	
How typical interpersonal harmony	
How typical mutual support for non-work problems	
How typical feeling at home	
Innovation orientation	
How typical risk taking	
How typical openness to criticism	
How typical at the forefront of new technology	
How typical searching for new markets	
Rules orientation	
How typical unity of command	
How typical compliance to standards	
How typical compliance to rules	
How typical procedures driven	
Goal orientation	
How typical clear objectives	
How typical requirements oriented	
How typical responsibility for performance	
How typical efficiency	
How typical performance measurement	
How typical job clarity	
Đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị	
Functional specialization	
Role specialization	
Legal specialization	
Standardization of procedures for selection and advancement	
Overall standardization of procedures	
Overall Formalization	
Overall centralization	
Autonomy of organization	
Chief executive's span of control (Widths) (Number of subordinates who report directly to chief executive with no intervening level)	
Vertical span of control (height) (Number of jobs in the longest "line" between direct worker and chief executive)	
Subordinate ratio (Number of workflow subordinates (direct workers) per first-line supervisor	
(%) Work-flow superordinate, (All employees in supervisory or managerial jobs responsible for work on outputs, with assistants and deputies, but excluding supervisors whose jobs include prescribed direct work), The percentage of line managers to total employees	

Non-workflow personnel (%) (All employees with no direct or supervisory responsibility for work on the outputs)	
Clerks (%) (Employees whose main prescribed task is writing and recording (including records in other than written form), and who have no subordinates other than typists)	
Traditionalism (The degree to which an organization's standardization score on these items exceeded its formalization's score)	

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 7
TỔNG HỢP PHÂN TÍCH Ý KIẾN CHUYÊN GIA ĐIỀU CHỈNH THANG ĐO

Thang đo	Tác giả	Ý kiến chuyên gia dịch thuật	Kết quả dịch thuật	Ý kiến chuyên gia điều chỉnh thang đo	Thang đo chính thức
Minh bạch thông tin kế toán trên Báo cáo kế toán (Báo cáo tài chính và báo cáo quyết toán ngân sách nhà nước					
Relevancy	***Thích hợp***	***Phù hợp***	***Phù hợp***		
This information is useful to our work	Thông tin thì hữu ích cho công việc của tôi	Không điều chỉnh	Thông tin thì hữu ích cho công việc của tôi	Không thay đổi	Thông tin thì hữu ích cho công việc của tôi
This information is relevant to our work	Thông tin thì liên quan đến công việc của tôi	Không điều chỉnh	Thông tin thì liên quan đến công việc của tôi	Không thay đổi	Thông tin thì liên quan đến công việc của tôi
This information is appropriate for our work	Thông tin thì phù hợp với công việc của tôi	Thông tin thì thích hợp với công việc của tôi	Thông tin thì thích hợp với công việc của tôi	Không thay đổi	Thông tin thì thích hợp với công việc của tôi
This information is applicable to our work	Thông tin thì có thể được sử dụng trong công việc của tôi	Thông tin thì có thể được sử dụng vào công việc của tôi	Thông tin thì có thể được sử dụng vào công việc của tôi	Không thay đổi	Thông tin thì có thể được sử dụng vào công việc của tôi
Appropriate Amount	***Số lượng thích hợp***				
This information is of sufficient volume for our needs	Số lượng thông tin thì đủ cho nhu cầu sử dụng của tôi	Không điều chỉnh	Số lượng thông tin thì đủ cho nhu cầu sử dụng của tôi	Không thay đổi	tin thì đủ cho nhu cầu sử dụng của tôi
The amount of information does not match our needs, (R)	Số lượng thông tin thì không phù hợp với nhu cầu sử dụng của tôi (R)	Số lượng thông tin thì không tương xứng với nhu cầu sử dụng của tôi (R)	Số lượng thông tin thì không tương xứng với nhu cầu sử dụng của tôi (R)	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
The amount of information is not sufficient for our needs, (R)	Số lượng thông không đủ cho nhu cầu sử dụng của tôi	Không điều chỉnh	Số lượng thông không đủ cho nhu cầu sử dụng của tôi	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
The amount of information is neither too much nor too little	Số lượng thông tin trên BCKT không quá nhiều cũng không quá	Không điều chỉnh	Số lượng thông tin trên BCKT không quá nhiều cũng không quá ít với nhu	Số lượng thông tin trên BCKT không quá nhiều cũng không quá ít so với	Số lượng thông tin trên BCKT không quá nhiều cũng không quá

	ít với nhu cầu của tôi		cầu của tôi	nhu cầu của tôi	ít so với nhu cầu của tôi
Đầy đủ (Completeness)					
This information includes all necessary values	Thông tin trên BCKT có giá trị cần thiết đối với công việc của tôi	Thông tin đã bao gồm các giá trị cần thiết	Thông tin đã bao gồm các giá trị cần thiết	Thông tin bao gồm tất cả các giá trị cần thiết	Thông tin bao gồm tất cả các giá trị cần thiết
This information is incomplete, (R)	Thông tin thì không đầy đủ (R)	Không điều chỉnh	Thông tin thì không đầy đủ (R)	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
This information is complete	Thông tin trên BCKT thì đầy đủ	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT thì đầy đủ	"Nhìn chung thông tin trên BCKT thì đầy đủ" sẽ giúp phân biệt và mang tính tổng quát cho các câu còn lại trong nhóm	Nhìn chung thông tin trên BCKT thì đầy đủ
This information is sufficiently complete for our needs	Thông tin trên BCKT đáp ứng đầy đủ nhu cầu sử dụng của tôi	Thông tin trên BCKT thì đầy đủ cho nhu cầu của tôi	Thông tin trên BCKT thì đầy đủ cho nhu cầu của tôi	Không thay đổi	Thông tin trên BCKT thì đầy đủ cho nhu cầu của tôi
This information covers the needs of our tasks	Thông tin trên BCKT đáp ứng các nhu cầu cần thiết để thực hiện công việc của tôi	Thông tin bao phủ được các nhu cầu công việc của tôi	Thông tin bao phủ được các nhu cầu công việc của tôi	"Thông tin bao phủ được các nhu cầu công việc của tôi" và biến quan sát "Thông tin trên BCKT thì đầy đủ cho nhu cầu của tôi" khá giống nhau, gây rối cho người trả lời. Câu trên chỉ mức độ đầy đủ ít hơn nên chỉ cần giữ lại câu thứ 2.	Bỏ biến trùng
This information has sufficient breadth and depth for our task	Thông tin trên BCKT đảm bảo đủ số lượng và chất lượng cho công việc của tôi	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT đảm bảo đủ số lượng và chất lượng cho công việc của tôi	Thông tin này đáp ứng cả chiều sâu và chiều rộng cho công việc của tôi	Thông tin này đáp ứng cả chiều sâu và chiều rộng cho công việc của tôi
Khách quan (Objectivity)					
This information was	Thông tin được tạo lập	Thông tin được	Thông tin được thu thập	Nên giải thích thêm khách	Thông tin được thu

objectively collected	khách quan	thu thập một cách khách quan	một cách khách quan	quan cho người trả lời hiểu (khách quan là không bị ai tác động vào)	thập một cách khách quan (khách quan là không bị ai tác động vào)
This information is based on facts	Thông tin trên BCKT phản ánh đúng sự thật	Thông tin dựa vào sự thật	Thông tin dựa vào sự thật	Thông tin được căn cứ vào thực tế	Thông tin được căn cứ vào thực tế
This information is objective	Thông tin trên BCKT thì khách quan	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT thì khách quan	Nhìn chung thông tin trên BCKT thì khách quan	Nhìn chung thông tin trên BCKt thì khách quan
This information presents an impartial view	Thông tin trên BCKT không bị trình bày thiên lệch bởi tác động của bất kỳ quan điểm nào	Thông tin được trình bày khách quan	Thông tin được trình bày khách quan	Không điều chỉnh	Thông tin được trình bày khách quan
Không có sai sót (Free of error)					
This information is correct	Thông tin thì chính xác	Thông tin thì đúng	Thông tin thì đúng	Biến này trùng với các biến còn lại nên chỉ cần giữ lại 01 biến có mức độ cao nhất là "Thông tin này thì chính xác"	Bỏ biến trùng
This information is incorrect, (R)	Thông tin thì không chính xác (R)	Thông tin thì không đúng	Thông tin thì không đúng (R)	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
This information is accurate	Thông tin thì đúng	Thông tin thì chính xác	Thông tin thì chính xác	Thông tin thì chính xác	Thông tin thì chính xác
This information is reliable	Thông tin trên BCKT đúng với thực tế phát sinh	Thông tin thì đáng tin cậy	Không điều chỉnh	Bỏ biến trùng	Bỏ biến trùng
Dễ hiểu (Understandability)					
This information is easy to understand	Thông tin trên BCKT thì dễ hiểu	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT thì dễ hiểu	Biến này trùng với biến "Thông tin trên BCKT dễ dàng hiểu thấu đáo" nên bỏ biến này	Bỏ biến trùng
The meaning of this	Thông tin trên BCKT	Không điều	Thông tin trên BCKT thì	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch

information is difficult to understand (R)	thì khó hiểu (R)	chỉnh	khó hiểu (R)		
This information is easy to comprehend	Thông tin trên BCKT dễ dàng hiểu thấu đáo	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT dễ dàng hiểu thấu đáo	Thông tin trên BCKT dễ dàng hiểu một cách thấu đáo	Thông tin trên BCKT dễ dàng hiểu một cách thấu đáo
The meaning of this information is easy to understand	Dễ dàng hiểu được ý nghĩa của thông tin trên BCKT	Ý nghĩa của thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu	Ý nghĩa của thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu	Không điều chỉnh	Ý nghĩa của thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu
(Interpretability)	**Khả năng giải thích rõ**	**Khả năng diễn giải**	**Khả năng diễn giải**		
It is easy to interpret what this information means	Dễ dàng hiểu được ý nghĩa của thông tin trên BCKT	Dễ dàng để diễn giải được ý nghĩa của thông tin trên BCKT	Dễ dàng để diễn giải được ý nghĩa của thông tin trên BCKT	"Ý nghĩa của các thông tin thì có thể diễn giải dễ dàng". Đồng thời bổ sung giải thích "diễn giải dễ dàng là có thể hiểu và giải thích được ý nghĩa của các thông tin"	Ý nghĩa của các thông tin thì có thể diễn giải dễ dàng (diễn giải dễ dàng là có thể hiểu và giải thích được ý nghĩa của các thông tin)
This information is difficult to interpret, (R)	Thông tin trên BCKT khó để hiểu rõ (R)	Thông tin trên BCKT khó để diễn giải (R)	Thông tin trên BCKT khó để diễn giải (R)	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
It is difficult to interpret the coded information (R)	Thông tin trên BCKT khó để hiểu rõ (R)	Thông tin trên BCKT thì khó để diễn giải	Thông tin trên BCKT thì khó để diễn giải	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
This information is interpretable easily	Thông tin trên BCKT có thể hiểu dễ dàng	Thông tin trên BCKT có thể diễn giải dễ dàng	Thông tin trên BCKT có thể diễn giải dễ dàng	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT có thể diễn giải dễ dàng
The measurement units of this information are clear	Các đơn vị đo lường cho thông tin trên BCKT thì rõ ràng	Các đơn vị đo lường về thông tin trên BCKT thì rõ ràng	Các đơn vị đo lường về thông tin trên BCKT thì rõ ràng	Không điều chỉnh	Các đơn vị đo lường về thông tin trên BCKT thì rõ ràng
Trình bày súc tích (Concise Representation)					

This information is formatted compactly	Thông tin trên BCKT được định dạng súc tích	Các câu này dễ hiểu gây rối vì gần giống nhau, cần phải tách biệt rõ. Phải hiểu rõ bản chất của trình bày súc tích là hàm ý là "hình thức và trình bày thì gọn nhẹ và súc tích". Trao đổi thêm với một số chuyên gia khác cũng nhận được sự đồng thuận nên dịch theo hướng "Thông tin được sắp xếp một cách gọn gang"	Thông tin được sắp xếp một cách gọn gàng	Không điều chỉnh	Thông tin được sắp xếp một cách gọn gàng
This information is presented concisely	Thông tin trên BCKT được trình bày ngắn gọn	Thông tin được trình bày một cách súc tích	Thông tin được trình bày một cách súc tích	Không điều chỉnh	Thông tin được trình bày một cách súc tích
This information is presented in a compact form	Thông tin trên BCKT được trình bày súc tích	Thông tin được trình bày trong một biểu mẫu gọn gàng	Thông tin được trình bày trong một biểu mẫu gọn gàng	Không điều chỉnh	Thông tin được trình bày trong một biểu mẫu gọn gàng
The representation of this information is compact and concise	Thông tin trên BCKT thì ngắn gọn và súc tích	Thông tin được trình bày ngắn gọn và súc tích	Thông tin được trình bày ngắn gọn và súc tích	Không điều chỉnh	Thông tin được trình bày ngắn gọn và súc tích
Kịp thời (Timeliness)					
This information is sufficiently current for our work	Thông tin trên BCKT hiện tại thì đầy đủ cho công việc của tôi	Thông tin trên BCKT được lập kịp thời để tôi sử	Thông tin trên BCKT được lập kịp thời để tôi sử dụng	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT được lập kịp thời để tôi sử dụng

		dụng			
This information is not sufficiently timely, (R)	Thông tin trên BCKT không được cung cấp đầy đủ kịp thời (R)	Thông tin trên BCKT không được cung cấp kịp thời (R)	Thông tin trên BCKT không được cung cấp kịp thời (R)	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
This information is not sufficiently current for our work, (R)	Thông tin trên BCKT hiện tại thì không đầy đủ cho công việc của tôi	Thông tin trên BCKT hiện tại thì không cho công việc của tôi	Thông tin trên BCKT hiện tại thì không cho công việc của tôi	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
This information is sufficiently timely	Thông tin trên BCKT được cung cấp đầy đủ kịp thời	Thông tin trên BCKT được cung cấp kịp thời	Thông tin trên BCKT được cung cấp kịp thời	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT được cung cấp kịp thời
This information is sufficiently up-to-date for our work	Thông tin trên BCKT được cập nhật đầy đủ cho công việc của tôi	Thông tin trên BCKT được cập nhật kịp thời cho công việc của tôi	Thông tin trên BCKT được cập nhật kịp thời cho công việc của tôi	Thông tin trên BCKT được cập nhật	Thông tin trên BCKT được cập nhật
(Consistent Representation)	***Nhất quán***	Trình bày nhất quán	Trình bày nhất quán		
This information is consistently presented in the same format	Hình thức trình bày thông tin trên BCKT thì nhất quán	Thông tin được trình bày trong cùng một mẫu biểu	Thông tin được trình bày trong cùng một mẫu biểu	Không điều chỉnh	Thông tin được trình bày trong cùng một mẫu biểu
This information is not presented consistently, (R)	Thông tin trên BCKT không được trình bày nhất quán (R)	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT không được trình bày nhất quán (R)	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
This information is presented consistently	Thông tin trên BCKT được trình bày nhất quán	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT được trình bày nhất quán	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT được trình bày nhất quán
This information is represented in a consistent format	Thông tin trên BCKT được trình bày theo định dạng nhất quán	Thông tin được trình bày trong một mẫu biểu nhất quán	Thông tin được trình bày trong một mẫu biểu nhất quán	Không điều chỉnh	Thông tin được trình bày trong một mẫu biểu nhất quán
Dễ dàng xử lý (Ease of Operation)					
This information is	Thông tin trên BCKT	Không điều	Thông tin trên BCKT dễ	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT

easy to manipulate to meet our needs	dễ dàng xử lý để đáp ứng nhu cầu của tôi	chỉnh	dàng xử lý để đáp ứng nhu cầu của tôi		dễ dàng xử lý để đáp ứng nhu cầu của tôi
This information is easy to aggregate	Thông tin trên BCKT thì dễ dàng để tổng hợp lại	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT thì dễ dàng để tổng hợp lại	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT thì dễ dàng để tổng hợp lại
This information is difficult to manipulate to meet our needs, (R)	Thông tin trên BCKT khó xử lý để đáp ứng nhu cầu của tôi	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT khó xử lý để đáp ứng nhu cầu của tôi	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
This information is difficult to aggregate, (R)	Thông tin trên BCKT khó để tổng hợp lại	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT khó để tổng hợp lại	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
This information is easy to combine with other information	Thông tin trên BCKT dễ dàng kết hợp với các thông tin khác	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT dễ dàng kết hợp với các thông tin khác	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT dễ dàng kết hợp với các thông tin khác
Có thể tin cậy (Believability)					
This information is believable	Thông tin thì có thể tin tưởng được	Thông tin thì có thể tin cậy	Thông tin thì có thể tin cậy	Bỏ biến trùng	Bỏ biến trùng
This information is of doubtful credibility, (R)	Thông tin thì không thể tin được	Thông tin thì không thể tin cậy	Thông tin thì không thể tin cậy	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch
This information is trustworthy	Thông tin thì đáng tin cậy	Thông tin thì đáng tin cậy (mức độ tin cậy cao nhất)	Thông tin thì đáng tin cậy (mức độ tin cậy cao nhất)	Nên chỉ giữ lại biến này vì biến này có mức độ tin cậy cao nhất có thể đại diện cho 02 biến còn lại là "Thông tin thì tin cậy được (tin cậy trung bình)" và "Thông tin thì có thể tin cậy" (tin cậy thấp)	Thông tin thì đáng tin cậy
This information is credible	Thông tin thì có thể tin được	Thông tin thì tin cậy (tin cậy mức trung bình)	Thông tin thì tin cậy được (tin cậy trung bình)	Bỏ biến trùng	Bỏ biến trùng
Sự phổ biến (Reputation)	***Uy tín***	Không điều chỉnh	***Uy tín***		
This information has a	Thông tin trên BCKT	Không điều	Thông tin trên BCKT	Bỏ câu đảo nghịch	Bỏ câu đảo nghịch

poor reputation for quality, (R)	không có uy tín về chất lượng	chỉnh	không có uy tín về chất lượng		
This information has a good reputation	Thông tin trên BCKT có uy tín tốt	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT có uy tín tốt	Nên bỏ chữ "tốt" vì uy tín là uy tín chứ không thể nào tốt nhiều hay tốt ít. Thay đổi là "nhìn chung thông tin trên BCKT có uy tín" để mang tính tổng quát cho các biến còn lại	Nhìn chung thông tin trên BCKT có uy tín
This information has a reputation for quality	Thông tin trên BCKT có uy tín về chất lượng	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT có uy tín về chất lượng	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT có uy tín về chất lượng
This information comes from good sources	Thông tin trên BCKT được lập từ các nguồn dữ liệu đầu vào tốt	Thông tin trên BCKT được lập từ nguồn dữ liệu có chất lượng	Thông tin trên BCKT được lập từ nguồn dữ liệu có chất lượng	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT được lập từ nguồn dữ liệu có chất lượng
Có thể tiếp cận được (Accessibility)		Không điều chỉnh	***Có thể tiếp cận được***		
This information is easily retrievable	Khi cần BCKT có thể lấy lại được dễ dàng	Khi cần BCKT có thể lấy lại được dễ dàng	Khi cần BCKT có thể lấy lại được dễ dàng	Nên sắp xếp theo trình tự tiếp cận, thu thập, truy xuất thông tin. Thông tin trên BCKT thì có thể truy xuất dễ dàng	Thông tin trên BCKT thì có thể truy xuất dễ dàng
This information is easily accessible	BCKT dễ dàng tiếp cận	BCKT dễ dàng tiếp cận	BCKT dễ dàng tiếp cận	Không điều chỉnh	BCKT dễ dàng tiếp cận
This information is easily obtainable	BCKT có thể dễ dàng có được	Thông tin trên BCKT có thể thu thập dễ dàng	Thông tin trên BCKT có thể thu thập dễ dàng	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT có thể thu thập dễ dàng
This information is quickly accessible when needed	BCKT có thể tiếp cận một cách nhanh chóng khi cần	Thông tin trên BCKT có thể tiếp cận một cách nhanh chóng khi cần	Thông tin trên BCKT có thể tiếp cận một cách nhanh chóng khi cần	Thông tin trên BCKT có thể tiếp cận một cách nhanh chóng khi cần thiết	Thông tin trên BCKT có thể tiếp cận một cách nhanh chóng khi cần thiết
(Security)	**An ninh**	***Bảo mật***	***Bảo mật***		
This information is protected against	BCKT được bảo vệ tránh người không có	Thông tin trên BCKT được bảo	Thông tin trên BCKT được bảo vệ khỏi việc truy	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT được bảo vệ khỏi việc

unauthorized access		quyền tiếp cận	vệ khỏi việc truy cập trái phép	cập trái phép		truy cập trái phép
This information is not protected with adequate security, (R)		BCKT không được bảo vệ tránh người không có quyền tiếp cận (R)	Thông tin trên BCKT không được bảo vệ khỏi việc truy cập trái phép	Thông tin trên BCKT không được bảo vệ khỏi việc truy cập trái phép	Không điều chỉnh	Thông tin trên BCKT không được bảo vệ khỏi việc truy cập trái phép
Access to this information is sufficiently restricted		Khả năng tiếp cận BCKT được giới hạn vừa đủ	Việc truy cập thông tin trên BCKT bị giới hạn vừa đủ	Việc truy cập thông tin trên BCKT bị giới hạn vừa đủ	Bỏ chữ "vừa đủ" vì sẽ gây khó hiểu cho người trả lời	Việc truy cập thông tin trên BCKT bị giới hạn
This information can only be accessed by people who should see it		BCKT có thể chỉ được tiếp cận bởi những người cần nó	BCKT có thể chỉ được tiếp cận bởi những người có liên quan	BCKT có thể chỉ được tiếp cận bởi những người có liên quan	Chuyển lại câu cho dễ hiểu "chỉ những người có liên quan mới được truy cập thông tin trên BCKT"	Chỉ những người có liên quan mới được truy cập thông tin trên BCKT
Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo						
Authority	Definition of needs	Nhà lãnh đạo quyết định thông tin trình bày trên BCKT	Nhà lãnh đạo có quyền yêu cầu cung cấp thông tin kế toán cần thiết	Nhà lãnh đạo có quyền yêu cầu cung cấp thông tin kế toán cần thiết	Không điều chỉnh	Nhà lãnh đạo có quyền yêu cầu cung cấp thông tin kế toán cần thiết
Participation	Choice of hardware and software	Nhà lãnh đạo tham gia vào lựa chọn các thiết bị phần cứng và phần mềm	Không điều chỉnh	Nhà lãnh đạo tham gia vào lựa chọn các thiết bị phần cứng và phần mềm	Nên tách làm 2 câu hỏi về phần cứng và phần mềm và đối tượng khảo sát là BCKT nên cần xác định rõ "phần cứng và phần mềm sử dụng cho công tác kế toán" và thêm chữ "đã từng" để đối tượng khảo sát dễ trả lời chính xác hơn. - Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào lựa chọn thiết bị phần cứng sử dụng trong công tác kế toán.	Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào lựa chọn thiết bị phần cứng sử dụng trong công tác kế toán - Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào lựa chọn phần mềm sử dụng trong công tác kế toán

					- Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào lựa chọn phần mềm sử dụng trong công tác kế toán.	
	Implementation of system	Nhà lãnh đạo tham gia vào quá trình tổ chức thực hiện hệ thống kế toán	Không điều chỉnh	Nhà lãnh đạo tham gia vào quá trình tổ chức thực hiện hệ thống kế toán	Thêm chữ "đã từng" để người trả lời dễ hiểu hơn	Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào quá trình tổ chức thực hiện hệ thống kế toán
	System maintenance and problems solving	Nhà lãnh đạo tham gia vào quản lý hệ thống kế toán Nhà lãnh đạo tham gia giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến tổ chức thực hiện hệ thống kế toán	Nhà lãnh đạo tham gia vào duy trì hệ thống kế toán Nhà lãnh đạo tham gia giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến tổ chức thực hiện hệ thống kế toán	Nhà lãnh đạo tham gia vào duy trì hệ thống kế toán Nhà lãnh đạo tham gia giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến tổ chức thực hiện hệ thống kế toán	Đồng ý tách thành 2 câu hỏi và thêm chữ "đã từng" để người trả lời dễ hiểu hơn	Nhà lãnh đạo đã từng tham gia vào duy trì hệ thống kế toán Nhà lãnh đạo đã từng tham gia giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến tổ chức thực hiện hệ thống kế toán
Commitment	Planning of further developments	Nhà lãnh đạo hỗ trợ các nguồn lực cần thiết để phát triển công tác kế toán	Nhà lãnh đạo hỗ trợ trong việc lên kế hoạch để phát triển hệ thống kế toán hơn nữa	Nhà lãnh đạo hỗ trợ trong việc lên kế hoạch để phát triển hệ thống kế toán hơn nữa	Không điều chỉnh	Nhà lãnh đạo hỗ trợ trong việc lên kế hoạch để phát triển hệ thống kế toán hơn nữa
Sự am hiểu của kế toán trưởng						
Knowledge	Knowledge of Accounting	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về kế toán
	Knowledge of Accounting Informatio	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán

	n System					
	Knowledge of managerial	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về quản lý	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về quản lý	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kiến thức chuyên môn về quản lý
Experience	Experience on Accounting	Kế toán trưởng có kinh nghiệm làm kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kinh nghiệm làm kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kinh nghiệm làm kế toán
	Experience on Accounting Information System	Kế toán trưởng có kinh nghiệm về hệ thống thông tin kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kinh nghiệm về hệ thống thông tin kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kinh nghiệm về hệ thống thông tin kế toán
	Experience on managerial	Kế toán trưởng có kinh nghiệm về quản lý	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kinh nghiệm về quản lý	Không điều chỉnh	Kế toán trưởng có kinh nghiệm về quản lý
Sự am hiểu của kế toán viên						
Knowledge	Knowledge of Accounting	Kế toán viên có kiến thức chuyên môn về kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kiến thức chuyên môn về kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kiến thức chuyên môn về kế toán
	Knowledge of Accounting Information System	Kế toán viên có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán
	Knowledge of managerial	Kế toán viên có kiến thức chuyên môn về quản lý	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kiến thức chuyên môn về quản lý	Kế toán viên không cần thiết phải có kiến thức chuyên môn về quản lý. Yêu cầu này không thể nào	Loại bỏ do không phù hợp

					đáp ứng được đối với kế toán viên và thực sự không cần thiết. Nên loại bỏ biến này.	
Experience	Experience on Accounting	Kế toán viên có kinh nghiệm làm kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kinh nghiệm làm kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kinh nghiệm làm kế toán
	Experience on Accounting Information System	Kế toán viên có kinh nghiệm về hệ thống thông tin kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kinh nghiệm về hệ thống thông tin kế toán	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kinh nghiệm về hệ thống thông tin kế toán
	Experience on managerial	Kế toán viên có kinh nghiệm về quản lý	Không điều chỉnh	Kế toán viên có kinh nghiệm về quản lý	Kế toán viên không cần thiết phải có kinh nhiệm về quản lý. Kế toán viên cũng không thể nào đáp ứng được yêu cầu này và không cần thiết. Nên loại bỏ	Loại bỏ do không phù hợp
Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng (máy tính, máy in, máy Fax, thiết bị mạng…)						
Availability and function of input facility		Thiết bị phần cứng sẵn sàng để thu thập dữ liệu đầu vào. Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để thu thập dữ liệu đầu vào.	Không điều chỉnh	Thiết bị phần cứng sẵn sàng để thu thập dữ liệu đầu vào. Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để thu thập dữ liệu đầu vào.	Có ý kiến cho rằng nên chuyển thành các câu hỏi mang tính ứng dụng hơn. Ví dụ: các anh chị có khó khăn trong vấn đề nhập liêu? Các anh chị có cần sự hỗ trợ thêm về cơ sở vật chất cho vấn đề nhập liệu?	Thiết bị phần cứng sẵn sàng để thu thập dữ liệu đầu vào. Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để thu thập dữ liệu đầu vào.

				Tuy nhiên, các ý kiến còn lại đều cho rằng không cần thay đổi vì người trả lời có thể hiểu rõ câu hỏi.	
Availability and function of primary processing facilities and memory	Thiết bị phần cứng sẵn sàng để xử lý và lưu trữ dữ liệu. Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để xử lý và lưu trữ dữ liệu.	Không điều chỉnh	Thiết bị phần cứng sẵn sàng để xử lý và lưu trữ dữ liệu. Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để xử lý và lưu trữ dữ liệu.	Nên bỏ câu "Thiết bị phần cứng sẵn sàng để xử lý và lưu trữ dữ liệu" vì chỉ cần 1 ở trên "Thiết bị phần cứng sẵn sàng để thu thập dữ liệu đầu vào" để hàm ý mức độ sẵn sàng của thiết bị phần cứng là đủ, đưa thêm vào sẽ bị trùng lắp và gây khó hiểu cho người trả lời.	Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để xử lý và lưu trữ dữ liệu.
Availability and function of output facility	Thiết bị phần cứng sẵn sàng để cung cấp thông tin đầu ra. Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để cung cấp thông tin đầu ra.	Không điều chỉnh	Thiết bị phần cứng sẵn sàng để cung cấp thông tin đầu ra. Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để cung cấp thông tin đầu ra.	Tương tự, nên bỏ câu "Thiết bị phần cứng sẵn sàng để cung cấp thông tin đầu ra"	Thiết bị phần cứng có đầy đủ các chức năng cần thiết để cung cấp thông tin đầu ra
Mức độ đáp ứng của phần mềm					
Availability and function of operating system	Phần mềm kế toán sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán. Phần mềm kế toán có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán.	Không điều chỉnh	Phần mềm kế toán sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán. Phần mềm kế toán có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán.	Không điều chỉnh	Phần mềm kế toán sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán. Phần mềm kế toán có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán.
Availability and function of software	Hệ điều hành sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán. Hệ điều hành có đủ chức năng theo yêu cầu	Không điều chỉnh	Hệ điều hành sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán. Hệ điều hành có đủ chức năng theo yêu cầu công tác	Không điều chỉnh	Hệ điều hành sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán. Hệ điều hành có đủ chức năng theo yêu

	công tác kế toán.		kế toán.		cầu công tác kế toán.
Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông (trang Web, hệ thống kết nối mạng trong đơn vị, Internet…)					
Availability of communication technology network	Công nghệ truyền thông thì sẵn sàng	Không điều chỉnh	Công nghệ truyền thông thì sẵn sàng	Nên tách ra làm 2 câu cho rõ nghĩa hơn và tương ứng với quy trình của HTTTKT là thu thập- xử lý- cung cấp thông tin. Đối với công nghệ truyền thông đóng vai trò lớn trong việc thu thập và cung cấp thông tin. Tách thành 2 câu hỏi: Công nghệ truyền thông sẵn sàng cho việc kết nối và chia sẻ dữ liệu giữa các bộ có liên quan trong đơn vị. Công nghệ truyền thông sẵn sàng cho việc cung cấp thông tin kế toán.	Công nghệ truyền thông sẵn sàng cho việc kết nối và chia sẻ dữ liệu giữa các bộ có liên quan trong đơn vị. Công nghệ truyền thông sẵn sàng cho việc cung cấp thông tin kế toán.
The function of communication technology network	Công nghệ truyền thông có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán	Không điều chỉnh	Công nghệ truyền thông có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán	Tương tự cũng tách thành 2 biến quan sát: Công nghệ truyền thông có đủ các chức năng cần thiết cho việc kết nối và chia sẻ dữ liệu. Công nghệ truyền thông có đủ các chức năng cần thiết cho việc cung cấp thông tin kế toán.	Công nghệ truyền thông có đủ các chức năng cần thiết cho việc kết nối và chia sẻ dữ liệu. Công nghệ truyền thông có đủ các chức năng cần thiết cho việc cung cấp thông tin kế toán.

Đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị					
Support orientation					
How many employees who are facing to personal problem are helped?	Bao nhiêu nhân viên được giúp đỡ khi gặp khó khăn về vấn đề cá nhân?	Không điều chỉnh	Bao nhiêu nhân viên được giúp đỡ khi gặp khó khăn về vấn đề cá nhân?	Không điều chỉnh	Bao nhiêu nhân viên được giúp đỡ khi gặp khó khăn về vấn đề cá nhân?
How many people who wish to advance are supported by their superiors?	Bao nhiêu nhân viên mong muốn được hỗ trợ từ nhà quản lý của mình?	Bao nhiêu nhân viên muốn phát triển/tiến bộ nhận được sự hỗ trợ từ cấp trên?	Bao nhiêu nhân viên muốn phát triển/tiến bộ nhận được sự hỗ trợ từ cấp trên?	Không điều chỉnh	Bao nhiêu nhân viên muốn phát triển/tiến bộ nhận được sự hỗ trợ từ cấp trên?
How often is constructive criticism accepted?	Các ý kiến phê bình đóng góp được chấp nhận thường xuyên	Không điều chỉnh	Các ý kiến phê bình đóng góp được chấp nhận	Viết lại câu cho dễ đọc và hiểu	Người quản lý thường xuyên chấp nhận các ý kiến phê bình
How often do managers express concern about employees' personal problems?	Nhà quản lý thường xuyên quan tâm đến các vấn đề khó khăn cá nhân của nhân viên	Bỏ chữ "khó khăn"	Nhà quản lý thường xuyên quan tâm đến các vấn đề của cá nhân của nhân viên	Không điều chỉnh	Nhà quản lý thường xuyên quan tâm đến các vấn đề của cá nhân của nhân viên
How often are new ideas about work organization encouraged?	Nhân viên thường xuyên được khuyến khích đóng góp các ý tưởng cho công việc	Không điều chỉnh	Nhân viên thường xuyên được khuyến khích đóng góp các ý tưởng cho công việc	Không điều chỉnh	Nhân viên thường xuyên được khuyến khích đóng góp các ý tưởng cho công việc
How often do management practices allow freedom in work?	Nhà quản lý để nhân viên thoải mái trong giải quyết công việc	Không điều chỉnh	Nhân viên thường xuyên được khuyến khích đóng góp các ý tưởng cho công việc	Không điều chỉnh	Nhân viên thường xuyên được khuyến khích đóng góp các ý tưởng cho công việc
Innovation orientation					
How often does your organization search for new markets for existing products?	Đơn vị thường xuyên thường tìm kiếm thị trường mới cho những dịch vụ đang cung cấp	Không điều chỉnh	Đơn vị thường xuyên thường tìm kiếm thị trường mới cho những dịch vụ đang cung cấp	Không điều chỉnh	Đơn vị thường xuyên thường tìm kiếm thị trường mới cho những dịch vụ đang cung cấp
*How often i*s there a lot	Đơn vị thường xuyên	Không điều	Đơn vị thường xuyên đầu	Không điều chỉnh	Đơn vị thường xuyên

of investment in new products?	đầu tư nhiều cho các dịch vụ mới	chỉnh	tư nhiều cho các dịch vụ mới		đầu tư nhiều cho các dịch vụ mới
How often do unpredictable elements in the market environment present good opportunities?	Những nhân tố khó dự đoán từ môi trường bên ngoài thường xuyên mang lại nhiều cơ hội tốt	Không điều chỉnh	Những nhân tố khó dự đoán từ môi trường bên ngoài thường xuyên mang lại nhiều cơ hội tốt	Những nhân tố không thể tiên đoán được từ môi trường bên ngoài thường xuyên mang lại nhiều cơ hội tốt cho đơn vị	Những nhân tố không thể tiên đoán được từ môi trường bên ngoài thường xuyên mang lại nhiều cơ hội tốt cho đơn vị
How often does the organization search for new opportunities in the external environment?	Đơn vị thường xuyên tìm kiếm các cơ hội mới từ môi trường bên ngoài	Không điều chỉnh	Đơn vị thường xuyên tìm kiếm các cơ hội mới từ môi trường bên ngoài	Không điều chỉnh	Đơn vị thường xuyên tìm kiếm các cơ hội mới từ môi trường bên ngoài
How often does the company make the best use of the employee skills to develop better products/services?	Năng lực làm việc của nhân viên thường xuyên được phát huy tối đa	Năng lực làm việc của nhân viên thường xuyên được phát huy tối đa để phát triển dịch vụ tốt hơn	Năng lực làm việc của nhân viên thường xuyên được phát huy tối đa để phát triển dịch vụ tốt hơn	Đơn vị thường xuyên phát huy tối đa kỹ năng làm việc của nhân viên để phát triển dịch vụ tốt hơn	Đơn vị thường xuyên phát huy tối đa kỹ năng làm việc của nhân viên để phát triển dịch vụ tốt hơn
How often does the organization search for new products/services?	Đơn vị thường xuyên nghiên cứu các dịch vụ mới	Không điều chỉnh	Đơn vị thường xuyên nghiên cứu các dịch vụ mới	Không điều chỉnh	Đơn vị thường xuyên nghiên cứu các dịch vụ mới
Rules orientation					
How often are instructions written down?	Các hướng dẫn về cách thức làm việc thường xuyên được thông qua văn bản	Không điều chỉnh	Các hướng dẫn về cách thức làm việc được thông qua văn bản	Các quy chế, quy trình làm việc thường xuyên được ban hành dưới dạng văn bản	Các quy chế, quy trình làm việc thường xuyên được ban hành dưới dạng văn bản
How often are tasks performed according to defined procedures?	Công việc thường xuyên thực hiện theo đúng các thủ tục đã xác định tại đơn vị	Không điều chỉnh	Công việc thực hiện theo đúng các thủ tục đã xác định tại đơn vị	Công việc thường xuyên được thực hiện theo quy chế, quy trình của đơn vị	Công việc thường xuyên được thực hiện theo quy chế, quy trình của đơn vị
How often does Head of management Board	Trưởng bộ phận thường xuyên quản lý	Không điều chỉnh	Trưởng bộ phận quản lý nhân viên theo các quy	Cấp quản lý thường xuyên tuân thủ theo quy chế, quy	Cấp quản lý thường xuyên tuân thủ theo

follow the rules themselves?	nhân viên theo các quy định đã ban hành		định đã ban hành	trình đó	quy chế, quy trình đó
Goal orientation					
How often is competitiveness in relation to other organizations measured?	Đơn vị thường xuyên đánh giá khả năng cạnh tranh của các đơn vị khác	Đánh giá khả năng cạnh tranh của đơn vị trong mối tương quan với các đơn vị khác	Đánh giá khả năng cạnh tranh của đơn vị trong mối tương quan với các đơn vị khác	Đơn vị thường xuyên đánh giá năng lực cạnh tranh so với các đơn vị khác	Đơn vị thường xuyên đánh giá năng lực cạnh tranh so với các đơn vị khác
How often is individual appraisal directly related to the attainment of goals?	Đơn vị thường xuyên đánh giá kết quả làm việc của từng nhân viên	Đơn vị thường xuyên đánh giá cá nhân bằng việc hoàn thành mục tiêu công việc	Đơn vị thường xuyên Đánh giá cá nhân bằng việc hoàn thành mục tiêu công việc	Không điều chỉnh	Đơn vị thường xuyên đánh giá cá nhân bằng việc hoàn thành mục tiêu công việc
How often does management specify the targets to be attained?	Nhà quản lý thường xuyên xác định cụ thể các mục tiêu cần đạt được	Không điều chỉnh	Đơn vị thường xuyên đánh giá cá nhân bằng việc hoàn thành mục tiêu công việc	Cấp quản lý thường xuyên xác định các mục tiêu cần đạt được	Cấp quản lý thường xuyên xác định các mục tiêu cần đạt được
How often is it clear how performance will be evaluated?	Kết quả làm việc thường xuyên được đánh giá rõ ràng	Cách thức đánh giá kết quả công việc hường xuyên được làm rõ	Cách thức đánh giá kết quả công việc hường xuyên được làm rõ	Đơn vị thường xuyên nêu rõ cách thức đánh giá hiệu quả công việc	Đơn vị thường xuyên nêu rõ cách thức đánh giá hiệu quả công việc
How often are there hard criteria against which job performance is measured?	Đánh giá kết quả công việc thường xuyên thông qua các tiêu chí cụ thể	Không điều chỉnh	Đánh giá kết quả công việc thường xuyên thông qua các tiêu chí cụ thể	Những tiêu chí thích hợp thường xuyên được sử dụng trong đánh giá kết quả công việc	Những tiêu chí thích hợp thường xuyên được sử dụng trong đánh giá kết quả công việc
How often is reward dependent on performance?	Phần thưởng thường xuyên tương xứng với kết quả làm việc	Phần thưởng dựa trên kết quả công việc. Có nghĩa là dùng kết quả công việc để thưởng (chứ ko phải dùng thái	Phần thưởng thường xuyên dựa trên kết quả công việc	Khen thưởng thường xuyên được đánh giá dựa vào kết quả công việc	Khen thưởng thường xuyên được đánh giá dựa vào kết quả công việc

		độ, mối quan hệ hay sự siêng năng để thưởng, còn việc có tương xứng hay ko là vấn đề khác)			
Support orientation	How typical: điển hình	Đặc trưng	Đặc trưng		Đặc trưng
How typical mutual understanding	Sự thấu hiểu nhau giữa các nhân viên là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Sự thấu hiểu nhau giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị	Không điều chỉnh	Sự thấu hiểu nhau giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
How typical failure is accepted	Những sai sót của nhân viên được bỏ qua là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Những sai sót của nhân viên được bỏ qua là một đặc trưng của đơn vị	Những sai lầm của nhân viên có thể được bỏ qua là một đặc trưng của đơn vị	Những sai lầm của nhân viên có thể được bỏ qua là một đặc trưng của đơn vị
How typical mutual trust	Sự tin tưởng lẫn nhau giữa các nhân viên là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Sự tin tưởng lẫn nhau giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị	Không điều chỉnh	Sự tin tưởng lẫn nhau giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
How typical mutual support in solving work problems	Nhân viên hỗ trợ nhau giải quyết công việc là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Nhân viên hỗ trợ nhau giải quyết công việc là một đặc trưng của đơn vị	Hỗ trợ lẫn nhau để giải quyết các vấn đề trong công việc giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị	Hỗ trợ lẫn nhau để giải quyết các vấn đề trong công việc giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
How typical interpersonal harmony	Nhân viên hoà đồng với nhau là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Nhân viên hòa đồng với nhau là một đặc trưng của đơn vị	Sự hòa đồng giữa các nhân viên là một đặc trưng trong đơn vị	Sự hòa đồng giữa các nhân viên là một đặc trưng trong đơn vị
How typical mutual support for non-work problems	Nhân viên hỗ trợ nhau giải quyết những vấn đề không liên quan đến công việc của đơn vị là một điển hình của đơn vị	Nhân viên hỗ trợ nhau giải quyết những vấn đề ngoài công việc là một đặc trưng của đơn vị	Nhân viên hỗ trợ nhau giải quyết những vấn đề ngoài công việc là một đặc trưng của đơn vị	Hỗ trợ lẫn nhau giải quyết những vấn đề ngoài công việc giữa các nhân nhân là một đặc trưng của đơn vị	Hỗ trợ lẫn nhau giải quyết những vấn đề ngoài công việc giữa các nhân nhân là một đặc trưng của đơn vị

How typical feeling at home	Nhân viên cảm thấy nơi làm việc như nhà của mình là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Nhân viên cảm thấy nơi làm việc như nhà của mình là một đặc trưng của đơn vị	Không điều chỉnh	Nhân viên cảm thấy nơi làm việc như nhà của mình là một đặc trưng của đơn vị
Innovation orientation					
How typical risk taking	Đánh giá rủi ro khi đổi mới là một điển hình của đơn vị	Chấp nhận rủi ro trong đổi mới là một đặc trưng của đơn vị	Chấp nhận rủi ro trong đổi mới là một đặc trưng của đơn vị	Không điều chỉnh	Chấp nhận rủi ro trong đổi mới là một đặc trưng của đơn vị
How typical openness to criticism	Sự cởi mở tiếp nhận ý kiến phê bình là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Sự cởi mở tiếp nhận ý kiến phê bình là một đặc trưng của đơn vị	Không điều chỉnh	Sự cởi mở tiếp nhận ý kiến phê bình là một đặc trưng của đơn vị
How typical at the forefront of new technology	Đi đầu trong việc áp dụng công nghệ mới là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Đi đầu trong việc áp dụng công nghệ mới là một đặc trưng của đơn vị	Tiên phong việc áp dụng công nghệ mới là một một đặc trưng của đơn vị	Tiên phong việc áp dụng công nghệ mới là một một đặc trưng của đơn vị
How typical searching for new markets	Tìm kiếm thị trường mới là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Tìm kiếm thị trường mới là một đặc trưng của đơn vị	Không điều chỉnh	Tìm kiếm thị trường mới là một đặc trưng của đơn vị
Rules orientation					
How typical unity of command	Đơn vị thống nhất trong cách thức quản lý là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Đơn vị thống nhất trong cách thức quản lý là một đặc trưng của đơn vị	Sự thống nhất trong quản lý là một đặc trưng của đơn vị	Sự thống nhất trong quản lý là một đặc trưng của đơn vị
How typical compliance to standards	Nhân viên hành động tuân thủ theo các tiêu chuẩn là một điển hình của đơn vị	Nhân viên hành động tuân thủ theo các chuẩn mực là một điển hình của đơn vị	Nhân viên hành động tuân thủ theo các chuẩn mực là một đặc trưng của đơn vị	Sự tuân thủ theo các chuẩn mực là một đặc trưng của đơn vị	Sự tuân thủ theo các chuẩn mực là một đặc trưng của đơn vị
How typical compliance to rules	Nhân viên hành động tuân thủ theo các quy định là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Nhân viên hành động tuân thủ theo các quy định là một đặc trưng của đơn vị	Sự tuân thủ theo các quy định là một đặc trưng của đơn vị	Sự tuân thủ theo các quy định là một đặc trưng của đơn vị

How typical procedures driven	Các thủ tục về các quy trình làm việc được hình thành trong đơn vị là một điển hình của đơn vị	Sự ảnh hưởng của các thủ tục đến các thức làm việc của nhân viên là một đặc trưng của đơn vị	Sự ảnh hưởng của các thủ tục đến các thức làm việc của nhân viên là một đặc trưng của đơn vị	Không điều chỉnh	Sự ảnh hưởng của các thủ tục đến các thức làm việc của nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
Goal orientation					
How typical clear objectives	Các mục tiêu hoạt động được xác định rõ ràng là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Các mục tiêu hoạt động được xác định rõ ràng là một đặc trưng của đơn vị	Sự xác định rõ ràng các mục tiêu hoạt động là một đặc trưng của đơn vị	Sự xác định rõ ràng các mục tiêu hoạt động là một đặc trưng của đơn vị
How typical requirements oriented	Các yêu cầu để đạt mục tiêu hoạt động được định hướng là một điển hình của đơn vị	Cách hỏi mang tính định hướng là một đặc trưng của đơn vị	Cách hỏi mang tính định hướng là một đặc trưng của đơn vị	Không điều chỉnh	Cách hỏi mang tính định hướng là một đặc trưng của đơn vị
How typical responsibility for performance	Sự chịu trách nhiệm về kết quả làm việc là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Sự chịu trách nhiệm về kết quả làm việc là một đặc trưng của đơn vị	Trách nhiệm đối với kết quả công việc của nhân viên là một đặc trưng của đơn vị	Trách nhiệm đối với kết quả công việc của nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
How typical efficiency	Tính hiệu quả làm việc là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Tính hiệu quả làm việc là một đặc trưng của đơn vị	Tính hiệu quả công việc là một đặc trưng của đơn vị	Tính hiệu quả làm việc là một đặc trưng của đơn vị
How typical performance measurement	Đánh giá kết quả làm việc là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Đánh giá kết quả làm việc là một đặc trưng của đơn vị	Không điều chỉnh	Đánh giá kết quả làm việc là một đặc trưng của đơn vị
How typical job clarity	Sự rõ ràng trong công việc tại đơn vị là một điển hình của đơn vị	Không điều chỉnh	Sự rõ ràng trong công việc tại đơn vị là một đặc trưng của đơn vị	Mức độ rõ ràng trong công việc là một đặc trưng của đơn vị	Mức độ rõ ràng trong công việc là một đặc trưng của đơn vị
Đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị					
Functional specialization	Đơn vị phân chia các bộ phận theo chuyên môn	Đơn vị phân chia các bộ phận theo chức năng	Đơn vị phân chia các bộ phận theo chức năng	Viết lại cho dễ hiểu hơn	Đơn vị phân chia các bộ phận chức năng theo chuyên môn
Role specialization	Phân công công việc cho nhân viên theo	Phân công công việc cho nhân	Phân công công việc cho nhân viên theo chức năng	Đơn vị phân công công việc cho nhân viên theo	Đơn vị phân công công việc cho nhân

	chuyên môn	viên theo chức năng		chuyên môn	viên theo chuyên môn
Legal specialization	Phân chia bộ phận chuyên môn hoá về luật pháp	Không điều chỉnh	Phân chia bộ phận chuyên môn hoá về luật pháp	Viết lại cho dễ hiểu hơn	Đơn vị thiết lập bộ phận chuyên môn về pháp chế
Standardization of procedures for selection and advancement	Chuẩn hoá các thủ tục về quy trình làm việc	Đơn vị chuẩn hóa các thủ tục về tuyển dụng và thăng tiến	Đơn vị chuẩn hóa các thủ tục về tuyển dụng và thăng tiến	Không điều chỉnh	Đơn vị chuẩn hóa các thủ tục về tuyển dụng và thăng tiến
Overall standardization of procedures	Chuẩn hoá các thủ tục liên quan đến các hoạt động của đơn vị	Đơn vị chuẩn hoá các quy trình chung	Đơn vị chuẩn hoá các quy trình chung	Nhìn chung các thủ tục làm việc trong đơn vị đã được chuẩn hóa	Nhìn chung các thủ tục làm việc trong đơn vị đã được chuẩn hóa
Overall Formalization	Các quy tắc làm việc được quy định chính thức bằng văn bản	Nhìn chung các quy trình làm việc được ban hành dưới dạng văn bản	Nhìn chung các quy trình làm việc được ban hành dưới dạng văn bản	Không điều chỉnh	Nhìn chung các quy trình làm việc được ban hành dưới dạng văn bản
Overall centralization	Các quyết định được ban hành từ ban lãnh đạo cấp cao	Nhìn chung trong đơn vị việc phân quyền ra quyết định mang tính tập trung cao	Nhìn chung trong đơn vị việc phân quyền ra quyết định mang tính tập trung cao	Không điều chỉnh	Nhìn chung trong đơn vị việc phân quyền ra quyết định mang tính tập trung cao
Autonomy of organization	Đơn vị được tự chủ	Không điều chỉnh	Đơn vị được tự chủ	Đơn vị được toàn quyền quyết định mọi hoạt động của mình (mức độ tự chủ)	Đơn vị được toàn quyền quyết định mọi hoạt động của mình (mức độ tự chủ)
Chief executive's span of control (Widths) (Number of subordinates who report directly to chief executive with no intervening level)	Phân chia số lượng các bộ phận	Số lượng trưởng phòng	Số lượng trưởng phòng	Cần giải thích thêm về trưởng phòng là người báo cáo trực tiếp cho trưởng đơn vị	Số lượng trưởng phòng (người báo cáo trực tiếp cho trưởng đơn vị)
Vertical span of control (height)	Hệ thống phân cấp quản lý của đơn vị	Không điều chỉnh	Hệ thống phân cấp quản lý của đơn vị	Số lượng cấp bậc quản lý trong đơn vị	Số lượng cấp bậc quản lý trong đơn vị

(Number of jobs in the longest "line" between direct worker and chief executive)					
Subordinate ratio (Number of workflow subordinates (direct workers) per first-line supervisor	Số lượng nhân viên trong một bộ phận	Không điều chỉnh	Số lượng nhân viên trong một bộ phận	Số lượng nhân viên tham gia trực tiếp thực hiện dịch vụ trên mỗi người quản lý trực tiếp. Đồng thời nên có thêm phần giải thích "Số lượng nhân viên/1 người quản lý trực tiếp họ"	Số lượng nhân viên tham gia trực tiếp thực hiện dịch vụ trên mỗi người quản lý trực tiếp (Số lượng nhân viên/1 người quản lý trực tiếp họ)
(%) Work-flow superordinate, (All employees in supervisory or managerial jobs responsible for work on outputs, with assistants and deputies, but excluding supervisors whose jobs include prescribed direct work), The percentage of line managers to total employees	Tỷ lệ phần trăm giữa số lượng nhà quản lý so với tổng số nhân viên trong đơn vị	Tỷ lệ phần trăm giữa số lượng nhà quản lý so với tổng số nhân viên tham gia trực tiếp cung cấp dịch vụ	Tỷ lệ phần trăm giữa số lượng nhà quản lý so với tổng số nhân viên tham gia trực tiếp cung cấp dịch vụ	Tương tự, nên có thêm phần giải thích "tổng số số lượng nhân viên/tổng người quản lý trực tiếp những nhân viên này"	Tỷ lệ phần trăm giữa số lượng nhà quản lý so với tổng số nhân viên tham gia trực tiếp cung cấp dịch vụ (tổng số số lượng nhân viên/tổng người quản lý trực tiếp những nhân viên này)
Non-workflow personnel (%) (All employees with no direct or supervisory responsibility for work on the outputs)	Tỷ lệ phần trăm số lượng nhân viên hành chính	Tỷ lệ phần trăm số lượng nhân viên không tham gia trực tiếp cung cấp dịch vụ	Tỷ lệ phần trăm số lượng nhân viên không tham gia trực tiếp cung cấp dịch vụ	Bỏ "tỷ lệ phần trăm" vì không so sánh với cái khác	Số lượng nhân viên không tham gia trực tiếp cung cấp dịch vụ

Clerks (%) (Employees whose main prescribed task is writing and recording (including records in other than written form), and who have no subordinates other than typists)	Số lượng thư ký trong đơn vị	Số lượng thư ký trong đơn vị	Số lượng thư ký trong đơn vị	Không điều chỉnh	Số lượng thư ký trong đơn vị
Traditionalism (The degree to which an organization's standardization score on these items exceeded its formalization's score)	Nhiều thủ tục về hoạt động được chuẩn hoá nhưng chưa được quy định chính thức bằng văn bản	Mức độ các thủ tục về hoạt động được chuẩn hoá nhưng chưa được quy định chính thức bằng văn bản	Mức độ các thủ tục về hoạt động được chuẩn hoá nhưng chưa được quy định chính thức bằng văn bản	Không điều chỉnh	Mức độ các thủ tục về hoạt động được chuẩn hoá nhưng chưa được quy định chính thức bằng văn bản

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 08

TỔNG HỢP PHÂN TÍCH Ý KIẾN CHUYÊN GIA ĐIỀU CHỈNH MÔ HÌNH NGHIÊN CỨU

Chuyên gia	*Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo ảnh hưởng đến minh bạch TTKT*		
	Ý kiến chuyên gia	**Kết luận**	**Nhân tố chính thức**
Tổng hợp lý thuyết	- Nhà lãnh đạo quyết định TTKT nào cần phải cung cấp để ra quyết định nội bộ và TTKT nào sẽ công bố cho bên ngoài. - Thái độ tích cực của nhà lãnh đạo về minh bạch TTKT tạo điều kiện để phát triển HTTTK phù hợp và thúc đẩy nhân viên tích cực tham gia thực hiện HTTTKT hiệu quả. - Nhà lãnh đạo hỗ trợ về mặt tài chính lẫn nguồn nhân lực để tổ chức thực hiện HTTTKT. - Nhà lãnh đạo trực tiếp tham gia vào ban hành các chính sách liên quan đến hệ thống kiểm soát nội bộ nhằm đảm bảo TTKT được chính xác.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định minh bạch TTKT chịu sự tác động đáng kể bởi sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều. - Tuy nhiên có 2 ý kiến nhấn mạnh rằng mức độ hỗ trợ của nhà lãnh đạo còn tuỳ thuộc vào mức độ tự chủ tài chính của đơn vị. Khi tài chính của đơn vị tốt thì mức độ hỗ trợ của nhà lãnh đạo cho việc tạo lập TTKT minh bạch cũng sẽ tốt hơn.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định nhà lãnh đạo tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, chuyên gia còn bổ sung thêm các nhận định ủng hộ cho mối quan hệ này: • *Nhà lãnh đạo không can thiệp về mặt chuyên môn của kế toán (như hạch toán, lập BCTC...) nhưng các quyết định liên quan đến tài chính (ví dụ thu, chi, mua sắm tài sản) đều phải được sự xét duyệt của nhà lãnh đạo.* • *Nhà lãnh đạo trực tiếp lựa chọn và quyết định tuyển dụng nhân viên kế toán, đặc biệt là kế toán trưởng. Khi có kế hoạch tuyển dụng, các phòng ban đề xuất và nhà lãnh đạo sẽ phê duyệt. Khi nhà lãnh đạo chú trọng đến công tác kế toán thì sẽ tuyển dụng kế toán trưởng có năng lực.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định nhà lãnh đạo tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Nhà lãnh đạo xét duyệt việc mua sắm tài sản cố định (máy tính, máy in, phần mềm...) cho các toàn đơn vị nói chung và bộ phận kế toán nói riêng. Việc này sẽ tác động trực tiếp đến công tác kế toán.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định nhà lãnh đạo tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Khi thủ trưởng quan tâm đến minh bạch TTKT sẽ có những chính sách quản lý chặt chẽ tài chính. Chẳng hạn như chỉ đạo công tác kiểm tra, giám sát thường xuyên công việc của phòng kế toán. Định kỳ kế toán trưởng phải báo cáo kết quả thu-chi và kết quả đối chiếu với Kho bạc để thủ trưởng nắm rõ.* • *Tài chính có vai trò quyết định mọi hoạt động trong đơn vị. Vì vậy thủ trưởng chú trọng đến công khai tài chính để tránh nghi kỵ lẫn nhau, tạo sự đoàn kết hơn trong đơn vị.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định nhà lãnh đạo tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Nhà lãnh đạo không tác động đến chuyên môn kế toán nhưng yêu cầu kế toán phải thông qua các khoản thu, chi,*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

	cách chi như thế nào cho phù hợp so với định mức và không trái với quy định. • *Mức độ tác động của thủ trưởng bị chi phối bởi khả năng tài chính của đơn vị. Đơn vị nhận toàn bộ NSNN để đảm bảo kinh phí hoạt động thì vai trò của thủ trưởng đơn vị bị chi phối đáng kể bởi cơ quan cấp trên. Các kế hoạch xây dựng hoạt động và tổ chức đều phải xin ý kiến cấp trên. Đối với đơn vị chuyển sang tự chủ hoàn toàn thì các vấn đề liên quan đến hoạt động và tài chính do thủ trưởng đơn vị quyết định trên cơ sở tham mưu ý kiến của lãnh đạo các phòng ban. Việc hỗ trợ của nhà lãnh đạo cho bộ phận kế toán sẽ chủ động, phù hợp và kịp thời hơn.*		
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định nhà lãnh đạo tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Khi tự chủ tăng lên, thủ trưởng cũng rất chú trọng đến hiệu quả hoạt động của đơn vị nên rất quan tâm đến việc tạo lập và cung cấp TTKT có chất lượng để có thể hỗ trợ thủ trưởng trong việc ra quyết định. Điển hình như thủ trưởng sẵn sàng hỗ trợ việc mua sắm đầu tư trang thiết bị cần thiết phục vụ cho công tác kế toán, tăng cường áp dụng CNTT vào trong công tác kế toán.* • *Khi thủ trưởng khi có ý thức tuân thủ quy định của nhà nước sẽ quan tâm đến công tác tư vấn kiểm toán và thuế nhiều hơn trước. Việc làm này giúp kế toán có thể phát hiện và điều chỉnh các sai sót, gian lận để TTKT trở nên minh bạch hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định nhà lãnh đạo tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Mặc dù kế toán trưởng là người lập TTKT nhưng người chịu trách nhiệm cuối cùng về TTKT công bố là thủ trưởng đơn vị. Nên mức độ TTKT minh bạch như thế nào phụ thuộc vào thủ trưởng của đơn vị.* • *Thủ trưởng là người định hướng triết lý của bộ máy kế toán theo hướng minh bạch hay điều chỉnh thông tin theo mục tiêu của đơn vị. Do đó nếu thủ trưởng hướng đến minh bạch TTKT thì sẽ định hướng cho bộ máy kế toán phải làm sao cung cấp được TTKT minh bạch.* • *Đơn vị chuyển sang tự chủ thì hầu hết các vấn đề liên quan đến hoạt động và tài chính do thủ trưởng đơn vị quyết định trên cơ sở tham mưu ý kiến của lãnh đạo các phòng ban.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Sự am hiểu của kế toán trưởng tác động đến minh bạch TTKT			
Tổng hợp lý thuyết	- Kế toán trưởng là người trực tiếp đảm nhận công tác tổ chức, điều hành và giám sát bộ máy kế toán. - Kế toán trưởng tham mưu cho ban lãnh đạo thiết lập các kế hoạch hoạt động và kiểm soát tài chính của đơn vị. - Kế toán trưởng có thái độ tích cực hướng đến minh bạch TTKT sẽ ảnh hưởng đến thái độ làm việc của kế toán viên. - Kế toán trưởng có trình độ về chuyên môn sẽ tiên phong trong việc phát triển HTTTKT phù hợp và hiệu quả.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định minh bạch TTKT chịu sự tác động đáng kể bởi sự am hiểu của kế toán trưởng. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau:	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

	• *Kế toán trưởng là người thường xuyên chỉ đạo và kiểm tra công việc mà các kế toán viên đã thực hiện*		
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Thủ trưởng đơn vị không thể nào kiểm soát hết được tài chính, mà phần lớn do bộ phận kế toán đảm nhiệm. Nên yêu cầu kế toán trưởng phải được đào tạo chuyên môn kế toán để quản lý, hướng dẫn, kiểm tra công tác kế toán, cung cấp TTKT và hỗ trợ thủ trưởng ra các quyết định.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Kế toán trưởng có vai trò chính trong việc tổ chức công tác kế toán.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Khi thủ trưởng định hướng triết lý theo hướng minh bạch nhưng kế toán trưởng không đồng thuận thì mục tiêu hướng đến minh bạch TTKT của đơn vị cũng không thể thực hiện được.* • *Kế toán trưởng là người trực tiếp truyền tải, hướng dẫn và kiểm tra về việc thực hiện triết lý minh bạch trong công tác kế toán.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động đến sự am hiểu của kế toán trưởng			
Tổng hợp lý thuyết	- Nhà lãnh đạo có thái độ tích cực, và cung cấp tầm nhìn rõ ràng sẽ phát huy thái độ tích cực của kế toán trưởng trong việc tổ chức, quản lý bộ máy kế toán để có thể cung cấp TTKT minh bạch.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động đáng kể đến sự am hiểu của kế toán trưởng. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Thủ trưởng quan tâm đến chất lượng của TTKT sẽ có chính sách tuyển dụng kế toán trưởng có đủ năng lực và phẩm chất.* • *Kế toán trưởng được quyền lựa chọn nhân viên kế toán nếu cần thiết nhưng phải được sự xét duyệt của thủ trưởng đơn vị.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Nhà lãnh đạo đơn vị quyết định tuyển dụng kế toán trưởng.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Khi thủ trưởng quan tâm đến TTKT chất lượng sẽ chỉ đạo, kiểm tra, giám sát thường xuyên việc thực hiện của phòng kế toán. Định kỳ kế toán trưởng báo cáo kết quả thu-chi và kết quả đối chiếu với Kho bạc để thủ trưởng nắm rõ.Việc phải báo cáo, kiểm tra chặt chẽ thường xuyên từ thủ trưởng sẽ tạo áp lực buộc kế toán trưởng phải chú trọng đến việc quản lý kế toán hiệu quả hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Khi giám đốc có nhiệt huyết, giám đốc sẽ chú trọng vào khâu tuyển dụng kế toán trưởng (nhân sự chủ chốt) để làm cầu nối đến toàn đơn vị cũng như có thể quản lý tốt công tác kế toán để cung cấp TTKT minh bạch và hỗ trợ tham mưu tốt cho nhà lãnh đạo.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Khi thủ trưởng quan tâm đến chất lượng TTKT sẽ đưa ra các chính sách quản lý phù hợp như khen thưởng, tăng lương... để giữ thu hút và giữ kế toán trưởng có năng lực.* • *Khi thủ trưởng chú trọng đến chất lượng TTKT thì thủ trưởng sẽ phân quyền nhiều hơn cho kế toán trưởng từ đó kế toán trưởng sẽ có tiếng nói và có thể tác động đến các phòng ban khác trong đơn vị trong việc thiết lập hệ thống luân chuyển chứng từ qua các phòng ban đảm bảo chứng từ đến phòng kế toán được kịp thời. Đồng thời nhân viên kế toán cũng có sự tuân thủ hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Khi thủ trưởng hướng đến minh bạch TTKT thì sẽ định hướng triết lý này đến kế toán trưởng và dẫn đến công tác quản lý bộ máy của kế toán trưởng cũng bị chi phối.* • *Khi thủ trưởng xác định triết lý về minh bạch TTKT rõ ràng sẽ giúp cho kế toán trưởng tổ chức công tác kế toán dễ dàng hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Sự am hiểu của kế toán trưởng tác động đến sự am hiểu của kế toán viên			
Tổng hợp lý thuyết	- Kế toán trưởng có thái độ tích cực, và cung cấp tầm nhìn rõ ràng sẽ phát huy thái độ tích cực trong việc cung cấp TTKT minh bạch của kế toán viên.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động đáng kể đến sự am hiểu của kế toán viên.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Kế toán trưởng xây dựng quy trình làm việc cụ thể và kế toán viên phải tuân thủ.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

	• *Kế toán trưởng có nhiệm vụ phân công công việc cho từng nhân viên và định kỳ kiểm tra công việc của từng kế toán viên.*		- Không xuất hiện ý kiến trái chiều.
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Kế toán trưởng sẽ quyết định tăng, giảm số lượng kế toán viên theo yêu cầu công việc từ đó đề xuất với lãnh đạo về chế độ tuyển dụng và chịu trách nhiệm chính trong việc tuyển dụng nhân sự kế toán.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Kế toán trưởng xây dựng quy trình kế toán, hướng dẫn cụ thể, tận tình sẽ giúp nhân viên kế toán thực hiện đúng quy trình đặt ra, giảm thiểu được các sai sót trong công tác kế toán.* • *Kế toán trưởng có năng lực chuyên môn tốt có thể hướng dẫn và giúp kế toán viên cập nhật kiến thức kịp thời, nâng cao trình độ.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán trưởng tác động tích cực đến sự am hiểu của kế toán viên. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT			
Tổng hợp lý thuyết	- Kế toán viên là người trực tiếp tham gia vào quá trình vận hành HTTTKT. Nếu kế toán viên không có chuyên môn về kế toán thì sẽ không hoàn thành được nhiệm vụ.		- Các chuyên gia đều khẳng định sự am hiểu của kế toán viên tác động đáng kể đến minh bạch TTKT. - Xuất hiện ý kiến trái chiều. Một chuyên gia đang công tác tại đơn vị có quy mô nhỏ, chỉ có 1 kế toán trưởng kiêm kế toán viên, và 1 thủ quỹ thì khẳng định kế toán viên không ảnh hưởng
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Kế toán viên chịu trách nhiệm chính trong việc thu thập, xử lý chứng từ và hạch toán kế toán. Kế toán trưởng là người kiểm tra. Nên kế toán viên không có trình độ chuyên môn sẽ không làm tốt phần hành do mình đảm nhiệm và ảnh hưởng đến chất lượng của TTKT.* • *Kết nối các phần hành của các nhân viên kế toán, thực hiện chính sách kiểm tra chéo giúp phát hiện các sai sót và gian lận.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Ý kiến trái chiều • *Đơn vị có quy mô nhỏ, bộ phận kế toán khá đơn giản chỉ có nhân viên kế toán kiêm nhiệm luôn vị trí kế toán trưởng và một thủ quỹ. Vì vậy, vai trò của kế toán viên đối với minh bạch TTKT không thực sự quan trọng.* • *Tuy nhiên, chuyên gia cũng khẳng định đối với những đơn vị có quy mô lớn hơn thì chắc chắn phải cần nhiều nhân viên kế toán, và lúc này vai trò của kế toán viên có tác động đáng kể đến minh bạch TTKT.*	Đồng ý về mối quan hệ này khi đơn vị có quy mô lớn, còn đơn vị có quy mô nhỏ thì tác động không đáng kể	đáng kể đến minh bạch TTKT. Các chuyên gia phỏng vấn sau đó đang công tác tại đơn vị có quy mô lớn hơn, công tác kế toán cần nhiều kế toán viên đều khẳng định kế toán viên có ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. Đồng thời sau đó được hỏi thêm về ý kiến trái chiều của chuyên gia thứ 3 thì các chuyên gia này đều đồng ý rằng trong trường hợp bộ phận kế toán chỉ có một nhân viên kế toánthì sự am hiểu của kế toán viên không ảnh hưởng đến minh bạch TTKT.
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới. - Nhưng cũng đồng ý với ý kiến của chuyên gia thứ 3. Nghĩa là đ*ơn vị có quy mô nhỏ, bộ phận kế toán khá đơn giản chỉ có nhân viên kế toán kiêm nhiệm luôn vị trí kế toán trưởng và một thủ quỹ thì vai trò của kế toán viên đối với đơn vị thực sự không quan trọng.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới. - Đồng ý với ý kiến của chuyên gia thứ 3.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định sự am hiểu của kế toán viên tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bổ sung ý kiến ủng hộ: • *Kế toán là người ảnh hưởng trực tiếp đến minh bạch TTKT. TTKT của từng phần hành phải đúng thì TTKT chung của đơn vị mới đúng.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động đến minh bạch TTKT			
Tổng hợp lý thuyết	- Thiết bị phần cứng làm gia tăng khả năng xử lý và lưu trữ thông tin. - Thiết bị phần cứng hỗ trợ xử lý kế toán nhanh và chính xác hơn rất nhiều so với làm kế toán thủ công.		- Các chuyên gia đều khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động tích cực đến minh bạch TTKT - Không xuất hiện ý kiến trái chiều. - Đơn vị SNCL sử dụng NSNN chủ đạo thì nhiều khi thiết bị không được trang bị kịp thời.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Các thiết bị phần cứng như máy tính, máy in, máy fax, scan thì không thể thiếu cho công tác kế toán. Nếu không có máy tính thì công tác kế toán khó có thể thực hiện chính xác và kịp thời và nhanh chóng.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Tất cả các thông tin tài chính đều thực hiện và lưu trữ trên máy tính nên nếu máy tính gặp sự cố sẽ ảnh hưởng rất lớn đến hoạt động của đơn vị cũng như cung cấp TTKT.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới. - Tuy nhiên, đơn vị nhận NSNN nhà nước để hoạt động chiếm chủ đạo nên việc mua sắm thiết bị cũng phả được xét duyệt từ	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

	nhà nước dẫn đến chậm trễ và không đáp ứng được nhu cầu sử dụng.		
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Thiết bị phần cứng chắc chắn phải có để thực hiện công tác kế toán.* • *Thông tin muốn luân chuyển đến các bộ phận và cá nhân nhanh chóng thì phải có sự hỗ trợ của máy tính và Internet.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Mức độ đáp ứng của phần mềm tác động đến minh bạch TTKT			
Tổng hợp lý thuyết	- Phần mềm giúp nâng cao khả năng thu thập, xử lý, lưu trữ TTKT. - Gia tăng năng suất và hiệu quả làm việc của kế toán. Xử lý tránh được nhiều sai sót và tránh trùng lắp giữa các phần hành kế toán.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều. - Việc áp dụng chung phần mềm do cấp trên lựa chọn nhiều khi không đáp ứng được nhu cầu sử dung của đơn vị.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Phần mềm kế toán giúp công việc kế toán nhanh hơn, xử lý số liệu chính xác và kịp thời hơn. Ví dụ nhà lãnh đạo yêu cầu lập báo cáo quý thì có thể lập bất cứ lúc nào.* • *Tuy nhiên, trong khu vực công phần mềm kế toán thường bị áp đặt sử dụng thống nhất theo quy định của cấp trên nên không đáp ứng đầy đủ nhu cầu của đơn vị.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới. - Cũng đồng ý với ý kiến chuyên gia thứ nhất về hạn chế trong khu vực công liên quan đến phần mềm kế toán thường bị áp đặt sử dụng thống nhất theo quy định của cấp trên nên không đáp ứng đầy đủ nhu cầu của đơn vị.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Phần mềm hỗ trợ rất nhiều cho công tác kế toán, nhờ phần mềm công tác kế toán sẽ chính xác hơn, các sai sót chủ yếu chỉ còn ở khâu nhập liệu.* • *Đơn vị hiện nay phải sử dụng phần mềm của Sở y tế đưa xuống. Phần mềm này khá đơn giản, không đủ để xử lý.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Phần mềm kế toán đều được trang bị ở tất cả các bệnh viện, nếu không có phần mềm chắc chắn công tác kế toán và dịch vụ khám chữa bệnh cũng không nhanh chóng và hiệu quả được. Chẳng hạn như hiện nay bệnh viện áp dụng thu phí qua phần mềm, theo dõi lương cũng trên phần mềm, kết nối bộ phận bán thuốc và kho thuốc, ...* • *Với sự hỗ trợ của phần mềm, kế toán chỉ cần kiểm tra dữ liệu trên bảng kê của các bộ phận và trên phần mềm để đánh giá mức độ chính xác của dữ liệu, sau đó kế toán sẽ xử lý để có thể cung cấp thông tin kế toán.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định mức độ đáp ứng của thiết bị phần mềm tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Đơn vị tự chủ tài chính nên thiết kế phần mềm theo nhu cầu của đơn vị nên phần mềm hỗ trợ rất tốt cho công tác kế toán.* • *Phần mềm còn kết nối với một số phòng ban có liên quan tạo nên sự hiệu quả đáng kể trong việc tạo lập TTKT và gia tăng sự kiểm soát lẫn nhau giữa các bộ phận.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông tác động đến minh bạch TTKT			
Tổng hợp lý thuyết	- Công nghệ truyền thông hỗ trợ công tác lưu chuyển chứng từ nhanh chóng giữa các bộ phận để có thể xử lý và cung cấp TTKT kịp thời. - Công nghệ truyền thông giúp kiểm soát lẫn nhau giữa các bộ phận.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- **Hai dòng ý kiến trái ngược nhau về sự tác động.** - Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông hiện nay tác động đến minh bạch TTKT có sự khác biệt giữa các mức độ quy mô hoạt động của đơn vị SNCL. + Đối với đơn vị có quy mô lớn thì công nghệ truyền thông có ảnh hưởng đáng kể. + Đối với đơn vị có quy mô nhỏ thì công nghệ truyền thông không ảnh hưởng đáng kể. Các đơn vị chưa chú trọng đến công bố TTKT trên Websites
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Internet giúp kết nối máy chủ và các máy con giữa các phần hành kế toán. Nếu không có Internet thì phần mềm kế toán không thể hoạt động hiệu quả được.* • *Internet kết nội bộ giúp kết nối các phòng ban giúp lưu chuyển chứng từ nhanh chóng và kiểm soát lẫn nhau. Điển hình như kết nối giữa bộ phận kho và bộ phận bán hàng.* • *Internet giúp kết nối máy tính với máy in.* • *Những kết nối này sẽ giúp cho công tác kế toán hiệu quả hơn rất nhiều.* • *Tuy nhiên công nghệ truyền thông chỉ mới sử dụng ở quá trình thu thập và xử lý dữ liệu. Đơn vị chưa áp dụng hình thức công bố thông tin trên Websites.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Ý kiến trái chiều. Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông không tác động đáng kể đến minh bạch TTKT. - Ý kiến giải thích là do: • *Bộ phận kế toán chỉ có ít nhân viên, các hoạt động liên quan đến tài chính cũng phát sinh đơn giản, bộ máy kế toán tập trung nên không cần thiết phải kết nối Internet giữa các nhân viên kế toán và giữa các phòng ban để truyền thông tin chứng từ phục vụ cho công tác kế toán. Internent chỉ dùng để cung cấp dịch vụ và các hoạt động khác.*	Không đồng ý về sự tác động này	

Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Ý kiến trái chiều. Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông không tác động đáng kể đến minh bạch TTKT. - Ý kiến giải thích là do: • *Vì quy mô hoạt động của đơn vị khá nhỏ nên công nghệ truyền thông hiện nay chủ yếu chỉ phụ vụ cho công tác giảng dạy và nghiên cứu. Còn kết nối các phòng ban để lưu chuyển chứng từ thì chưa thực hiện.* • *Bộ phận kế toán cũng đơn giản chỉ có 1 kế toán trưởng và thủ quỹ nên Internet cũng không có chức năng kết nối phần mềm kế toán giữa máy chủ và máy con.* • *Công nghệ truyền thông vẫn chưa ảnh hưởng đáng kể đến việc tạo lập và công bố TTKT của đơn vị.*	Không đồng ý về sự tác động này	mà chủ yếu lựa chọn các hình thức công bố như niêm yết tại trụ sở làm việc, công bố tại cuộc họp và nộp BCTC trực tiếp cho các cơ quan có liên quan theo quy định.
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với lý thuyết và các ý kiến của chuyên gia 1.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Bệnh viện rất cần sử dụng phần mềm kết nối Internet để hỗ trợ cho công tác quản lý và kế toán như thu phí, bán thuốc... Sau đó kế toán viên kiểm tra sự chính xác dữ liệu trên phần mềm và bảng kê thì mới xử lý thông tin. Do đó nếu mạng không đảm bảo thì công tác thu phí sẽ gặp khó khăn rất lớn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bổ sung ý kiến ủng hộ: • *Thông tin muốn luân chuyển đến các bộ phận và cá nhân nhanh chóng thì phải có sự hỗ trợ của máy tính và internet.* • *Công nghệ truyền thông giúp luân chuyển chứng từ qua các bộ phận nhanh chóng và thuận tiện. Từ đó giúp cho công tác kế toán được nhanh chóng và chính xác hơn. Chẳng hạn như đơn vị đã áp dụng việc kê khai giờ giảng, duyệt chi phí qua phần mềm có thể truyền tải từ các phòng ban đến phòng kế toán, giảm thiểu thời gian luân chuyển, thất lạc chứng từ, tiết kiệm thời gian, tăng độ chính xác và nhanh chóng.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Văn hoá tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT			
Tổng hợp lý thuyết	- Văn hoá tổ chức có vai trò điều khiển mọi hành vi của các nhân viên trong tổ chức để cùng hành động hướng đến mục tiêu chung của đơn vị. - Văn hoá tổ chức tốt tạo nên sự hài hoà, đồng thuận về các hành vi của các nhân viên và ảnh hưởng trực tiếp đến quá trình tổ chức thực hiện HTTTKT. Khi nhân viên có thái độ tích cực sẽ sẵn sàng hợp tác để hoàn thành tốt công việc. - Văn hoá tổ chức là chìa khoá gắn kết các thành viên trong một đơn vị và thống nhất các mục tiêu của đơn vị.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT - Không xuất hiện ý kiến trái chiều.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Văn hoá tổ chức thể hiện mối quan tâm từ tư tưởng. Khi môi trường văn hoá tạo ra tinh thần làm việc thoải mái cho nhân viên thì nhân viên sẽ làm việc hiệu quả hơn. Vì nếu áp lực quá nhân viên sẽ dễ chán nản.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

	• *Văn hoá tổ chức tạo được sự đoàn kết sẽ làm cho hiệu suất của nhân viên tăng lên đáng kể.*		
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Tinh thần hợp tác, phối hợp giữa các nhân viên phụ thuộc rất lớn vào văn hoá tổ chức của đơn vị.* • *Lãnh đạo tạo điều kiện cho nhân viên phát huy tốt khả năng của mình thì nhân viên sẽ thực hiện công việc tốt hơn và trung thành hơn.* • *Lãnh đạo cởi mở tiếp thu các ý kiến, tôn trọng ý kiến của nhân viên thì cũng tiếp nhận được những ý kiến đóng góp tích cực của nhân viên.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới. - Tuy nhiên, khu vực công, văn hoá tổ chức thường chưa được chú trọng, sự gắn kết giữa các nhân viên còn yếu.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Ban lãnh đạo yêu cầu các phòng ban phải xây dựng quy trình làm việc rõ ràng để hướng đến mục tiêu chung phát triển đơn vị đã tác động đến sự tuân thủ của nhân viên tăng lên đáng kể.* • *Ban lãnh đạo (gồm cả kế toán trưởng) tạo môi trường làm việc thoải mái, thân thiện, chăm lo đến đời sống của nhân viên, có chính sách khen thưởng hợp lý sẽ tạo sự gắn kết giữa các nhân viên, nhân viên muốn gắn bó hơn với đơn vị và cố gắng làm việc hiệu quả hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bổ sung ý kiến ủng hộ: • *Văn hoá chính là triết lý hướng đến mục tiêu chung và phát triển của tổ chức. Nên văn hoá sẽ hướng việc tổ chức công tác kế phải phù hợp với mục tiêu chung này.* • *Văn hoá tác động đến hành vi của nhân viên nói chung và nhân viên kế toán nói riêng. Đơn vị khi chú trọng xây dựng văn hoá ứng xử trong đơn vị để hướng dẫn hành vi của toàn thể nhân viên cùng hướng đến mục tiêu chung. Điều này cũng đã ảnh hưởng đáng kể đến phong cách làm việc của bộ phận kế toán. Vì mục tiêu chung quy trình thực hiện nhiệm vụ phải đơn giản, nhanh, gọn, chính xác thì sẽ cung cấp thông tin được đầy đủ, chính xác và nhanh hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Nhà lãnh đạo đơn vị tác động đến văn hoá tổ chức của đơn vị			
Tổng hợp lý thuyết	- Những hoài bão triết lý hành động của tổ chức được hình thành từ nhà lãnh đạo đơn vị nhằm ấn định cách hành xử, cách giải quyết công việc của nhân viên, mối quan hệ giữa các phòng ban và giữa các nhân viên.		- Các chuyên gia đều khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác

	- Nhà lãnh đạo có thái độ tích cực hướng đến minh bạch TTKT sẽ tạo dựng văn hoá đơn vị theo hướng tích cực và điều này sẽ ảnh hưởng đến thái độ tích cực của nhân viên.		động tích cực đến đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Nhà lãnh đạo có thái độ với công việc như thế nào thì nhân viên sẽ cũng có hành vi tương tự.* • *Nhà lãnh đạo yêu cầu cung cấp thông tin minh bạch thì cấp dưới phải tuân thủ và cố gắng cung cấp TTKT theo yêu cầu.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Quy định những nội dung cơ bản trong ứng xử là do nhà lãnh đạo đơn vị qui định.* • *Nhà lãnh đạo chỉ chú trọng quản lý theo kết quả công việc, không chú trọng đến thời gian làm việc sẽ tạo tâm lý thoải mái và nhân viên làm việc hiệu quả hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Trong khu vực công mối quan hệ giữa nhân viên và nhà lãnh đạo vẫn còn khoảng cách, quản lý một chiều từ trên xuống. Nên khi nhà lãnh đạo cởi mở hơn, quan tâm đến nhân viên nhiều hơn sẽ nhận được thái độ tích cực làm việc của nhân viên nhiều hơn*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Văn hoá tổ chức có sự thay đổi qua các giám đốc bệnh viện. Giám đốc có thái độ làm việc chưa quyết liệt thì nhân viên cũng làm việc cho xong, chưa đạt được mức độ nhất định. Khi giám đốc có nhiệt huyết, giám đốc sẽ chú trọng vào khâu tuyển dụng nhân sự những nhân viên chủ chốt làm cầu nối đến toàn đơn vị, thái độ nhân viên cấp dưới cũng phải làm hết năng lực của mình.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Văn hoá tổ chức được xây dựng từ thủ trưởng đơn vị. Nhà lãnh đạo mang triết lý hoạt động như thế nào thì sẽ định hướng văn hoá theo xu hướng đó.* • *Đối với nhà lãnh đạo đơn vị đang chủ trương tích cực phát triển dịch vụ công chất lượng cao nên hướng đơn vị theo văn hoá phục vụ. Thái độ và và hành vi của nhân viên phải theo hướng phục vụ khách hàng như DN. Công tác kế toán cũng phải xây dựng theo hướng phục vụ.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

Văn hoá tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đến kế toán trưởng và kế toán viên			
Tổng hợp lý thuyết	- Văn hoá tổ chức là chìa khoá gắn kết, thống nhất các mục tiêu, tạo dựng niềm tin và hành vi của các cá nhân trong đơn vị. - Kế toán trưởng và kế toán viên là nhân viên của đơn vị nên văn hoá tổ chức điều khiển mọi nhân viên đều hướng đến mục tiêu chung của đơn vị.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến kế toán trưởng và kế toán viên. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến kế toán trưởng và kế toán viên. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Môi trường làm việc không quá áp lực, nhân viên cảm thấy thoải mái họ sẽ cống hiến nhiều hơn và làm việc có hiệu quả.* • *Môi trường văn hoá tạo sự đoàn kết giữa các nhân viên sẽ giúp công việc phối hợp hài hoà và nhanh chóng hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến kế toán trưởng và kế toán viên. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Ban lãnh đạo hướng đến việc xây dựng môi trường văn hoá quản lý công việc không chú trọng đến giờ giấc quá chặt chẽ mà theo kết quả đầu ra sẽ tạo ra hiệu ứng năng suất làm việc của nhân viên tăng đáng kể.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến kế toán trưởng và kế toán viên. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Ban lãnh đạo (gồm cả kế toán trưởng) tạo môi trường làm việc thoải mái, thân thiện, chăm lo đến đời sống của nhân viên, có chính sách khen thưởng hợp lý sẽ gắn kết mọi người hơn, muốn gắn bó với đơn vị và cố gắng làm việc hiệu quả hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến kế toán trưởng và kế toán viên. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến kế toán trưởng và kế toán viên. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Đơn vị tạo dựng được văn hoá đoàn kết giữa các nhân viên thì nhân viên sẽ hỗ trợ nhau nhiều hơn để hoàn thành nhiệm vụ. Giữa các bộ phận cũng sẽ phối hợp nhịp nhàng với nhau hơn. Điển hình như chứng từ kế toán các phòng ban khác lập chính xác và luân chuyển đến phòng kế toán đầy đủ, nhanh chóng và kịp thời hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định đặc điểm văn hoá tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến kế toán trưởng và kế toán viên. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Đối với nhà lãnh đạo đơn vị đang chủ trương tích cực phát triển dịch vụ công chất lượng cao nên hướng đơn vị theo văn hoá phục vụ. Thái độ và và hành vi của nhân viên phải theo hướng phục vụ khách hàng như DN. Công tác kế toán cũng phải xây dựng theo hướng phục vụ*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Cơ cấu tổ chức của đơn vị ảnh hưởng đến minh bạch TTKT			

Tổng hợp lý thuyết	- Cơ cấu tổ chức của đơn vị thông qua việc thiết lập chuyên môn hoá và kiểm soát đơn vị quyết định sự thành công của HTTTKT. - Phân quyền và nhiệm vụ hợp lý giữa các bộ phận và giữa các nhân viên góp phần đảm bảo chất lượng của TTKT thông qua kiểm soát lẫn nhau giữa các đơn vị.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều. - Các ý kiến cũng lưu ý rằng, cơ cấu tổ chức của đơn vị công đặc biệt là đơn vị nhận NSNN của nhà nước bị chi phối đáng để bởi quy định pháp lý.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Ý kiến đồng ý rằng việc phân công nhiệm vụ giữa các bộ phận nói chung và phòng kế toán nói riêng một cách phù hợp sẽ giúp làm tăng hiệu quả làm việc.* • *Luân chuyển xoay vòng phần hành kế toán giữa các nhân viên giúp cho nhân viên có thể nắm rõ hết công việc kế toán, hỗ trợ kịp thời khi thiếu hụt nhân sự.* • *Phân quyền hợp lý giữa các phần hành kế toán còn giúp cho công tác kiểm soát lẫn nhau hiệu quả hơn.* • *Tuy nhiên, cơ cấu tổ chức được tổ chức theo quy định của cơ quan cấp trên. Số lượng phòng ban và lao động do cơ quan cấp trên quy định. Đơn vị dựa trên quy định này và lựa chọn nhân sự cho phù hợp.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Đơn vị có cơ cấu tổ chức đơn giản, số lượng phòng ban ít, mà chủ yếu một số cá nhân có liên quan đến công tác tài chính nhưng với sự phân công hợp lý cũng sẽ phần nào gia tăng sự kiểm soát lẫn nhau, tránh thất thoát tài chính và tham nhũng.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • V*iệc phân chia công việc hợp lý và có sự luân phiên đảm nhiệm giữa các phần hành để tránh khi nhân viên nghỉ việc đột xuất, nghỉ phép,... thì công tác kế toán vẫn không bị gián đoạn.* • *Các phòng ban có liên quan khi có sự hợp tác, phối hợp chặt chẽ với nhau thì công việc sẽ được thực hiện nhanh chóng, chính xác hơn và có thể kiểm soát giữa các đơn vị lẫn nhau.* • *Chứng từ kế toán lưu chuyển qua các bộ phận, do đó việc xây dựng bộ máy cơ cấu tổ chức của đơn vị sẽ giúp cho các chứng từ luân chuyển thuận lợi, kịp thời đến phòng kế toán và tránh được sự chồng chéo qua các khâu xét duyệt.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Bộ máy tổ chức hợp lý, quan hệ giữa các phòng ban tốt thì công việc sẽ được giải quyết nhanh hơn và hiệu quả hơn.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

	• *Cách quy trình hoạt động và thực hiện công tác kế toán nói riêng cũng được kiểm soát phần nào nhờ vào quy trình được quy định đầy đủ và chặt chẽ.*		
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Phân công công việc rõ ràng, một công việc chỉ từ một đầu mối sẽ giúp chuyển chứng từ nhanh hơn, dễ phát hiện sai sót hơn. Nếu có sai sót gì thì chỉ đầu mối đó phải chịu trách nhiệm. Kế toán chỉ là nơi nhận dữ liệu để xử lý. + Quy trình hoạt động rõ ràng, chuyển chứng từ sẽ tiết kiệm thời gian hơn. Vì dữ liệu bên trong tự chạy lên hệ thống và chuyển về phòng kế toán. Các phòng ban có nhiệm vụ lưu trữ chứng từ gốc. Các chứng từ đi theo từng bước đúng quy trình sẽ kiểm soát lẫn nhau. Lúc này vai trò của kế toán không còn là nhập liệu mà là kiểm soát các chi tiêu có đúng quy chế quy định hay không.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động đến cơ cấu tổ chức của đơn vị			
Tổng hợp lý thuyết	- Mô hình cơ cấu tổ chức của đơn vị phản ánh quan điểm và phong cách quản lý của nhà lãnh đạo. - Nhà lãnh đạo quyết định cơ cấu tổ chức, phân công nhiệm vụ cho các nhân viên phù hợp với tính chất của công việc để bộ máy hoạt động hiệu quả.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định sự hỗ trợ của nhà lanh đạo tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Cơ cấu tổ chức phải tuân theo quy định của cơ quan cấp trên nhưng việc lựa chọn nhân sự cho từng bộ phận và trong đó có bộ kế toán thì do nhà lãnh đạo quyết định.* • *Khi nhà lãnh đạo chú trọng đến việc công khai minh bạch TTKT thì sẽ chú trọng đến việc tuyển dụng kế toán trưởng có trình độ chuyên môn cao, đồng thời thực hiện phân quyền hợp lý cho kế toán trưởng. Giao quyền cho kế toán trưởng tự quản lý bộ máy kế toán của mình.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Đơn vị do NSNN cấp toàn bộ kinh phí hoạt động nên cơ cấu tổ chức theo quy định của cơ quan cấp trên. Nhà lãnh đạo sẽ phân công cụ thể nhiệm vụ cho từng nhân viên.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Kế toán trưởng dựa trên đầu việc có thể xin tăng hoặc giảm số lượng nhân viên kế toán và khi được xét duyệt của thủ trưởng đơn vị thì có thể trình lên xin ý kiến của cơ quan cấp trên.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Thủ trưởng quyết định công việc của từng phòng ban.* • *Việc thiết lập các quy trình làm việc được khởi đầu từ quan điểm, hành động và sự chỉ đạo của nhà lãnh đạo.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Thủ trưởng quyết định số lượng các phòng ban trên tình thần theo đúng quy định của nhà nước và phù hợp với nhu cầu của đơn vị.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Mức độ tự chủ tài chính ảnh hưởng đến minh bạch TTKT			
Tổng hợp lý thuyết	- Đơn vị công nhận NSNN để cung cấp dịch vụ công cho xã hội nên chịu sự giám sát của nhiều đối tượng có liên quan điều này dẫn đến đơn vị càng phải cung cấp TTKT minh bạch. - Đơn vị có quy mô hoạt động càng lớn, tài chính càng cao thì càng thu hút sự quan tâm của nhiều đối tượng sử dụng TTKT hơn nên dẫn đến cung cấp TTKT minh bạch hơn. - Đơn vị có khả năng tự chủ càng cao thì quyền tự chủ trong việc quyết định bộ máy tổ chức, tài chính và hoạt động càng cao.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định sự mức độ tự chủ tác động tích cực đến minh bạch TTKT. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều.
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Mức độ tự chủ ảnh hưởng rất lớn đến quyết định chi tiêu mua sắm tài sản của đơn vị. Đơn vị chỉ tự chủ cho kinh phí thường xuyên nên mua máy tài sản cố định do Sở văn hoá thông tin và truyền thông đấu thầu mua sắm tập trung trên cơ sở đề xuất của đơn vị cấp dưới sau đó mới phân về về từng đơn vị.* • *Đơn vị sử dụng NSNN cấp nên biên chế phải có chỉ tiêu, sử dụng kinh phí ngân sách khoán chỉ tiêu biên chế hạn chế.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Đơn vị do NSNN cấp kinh phí cho cả hoạt động thường xuyên và đầu tư nên ảnh hưởng đáng kể đến việc đầu tư mua sắm trang thiết bị phục vụ cho công tác kế toán, đơn vị không chủ động mà phải chờ sự xét duyệt của cơ quan cấp trên.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết và chuyên gia trước, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Mức độ tự chủ hầu như quyết định mọi vấn đề về tổ chức bộ máy, và hoạt động của đơn vị.* • *Đơn vị do NSNN cấp toàn bộ kinh phí hoạt động nên mua sắm các thiết bị phần cứng phục vụ cho công tác kế toán*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

	đều phải xin ngân sách cấp trên. Nên phải qua xét duyệt lâu và trang bị không kịp thời.		
Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo tác động tích cực đến đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Hình thức công bố thông tin ảnh hưởng đến minh bạch TTKT			
Tổng hợp lý thuyết	- Hình thức công bố thông tin công khai trên Internet, Websites làm tăng khả năng tiếp cận thông tin của người sử dụng. - Hình thức này công bố trên Internet làm tăng tính kịp thời và sự phù hợp của thông tin. - Công bố công khai trên Internet tạo cơ hội cho công chúng tham gia giám sát hoạt động công, giảm tham nhũng và gia tăng trách nhiệm giải trình của đơn vị công.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	- Các chuyên gia đều khẳng định sự hình thức công bố thông tin tren websites tác động đến minh bạch TTKT. - Không xuất hiện ý kiến trái chiều. - Nhưng các ý kiến lưu ý là hiện nay các đơn vị vẫn chưa áp dụng hình thức này
Kế toán trưởng - Nhà văn hoá phụ nữ	- Khẳng định hình thức công bố TTKT ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. - Bên cạnh các nhận định tương tự lý thuyết, ý kiến ủng hộ cho mối quan hệ này được bổ sung như sau: • *Chuyên gia nhận định rằng công bố công khai thông tin tài chính trên Websites giúp cho người sử dụng có thể dễ dàng tiếp cận, có thể sử dụng thông tin khi nào họ cần.* • *Công bố TTKT trên phương tiện đại chúng hoặc Websites giúp cho người sử dụng dễ tiếp cận hơn, họ có thể tiếp cận thông tin bất cứ khi nào, tránh được tình trạng dễ rách, mất như niêm yết bằng bản giấy tại trụ sở làm việc.* • *Tuy nhiên, hiện nay đơn vị vẫn chưa áp dụng hình thức công khai này vì quy định pháp luật không bắt buộc.*	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán tổng hợp - Nhà hát TP.HCM	- Khẳng định hình thức công bố TTKT ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Phó hiệu trưởng - Trường tiểu học TVT	- Khẳng định hình thức công bố TTKT ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới. - Tuy nhiên, hiện nay đối tượng sử dụng TTKT của đơn vị công chủ yếu là cơ quan cấp trên và Kho bạc nên đơn vị phải nộp BCTC trực tiếp đến các cơ quan này. Đồng thời đơn vị cũng chỉ lựa chọn thêm hình thức công khai tài chính tại cuộc họp của đơn vị để công bố tình hình tài chính đến các nhân viên của đơn vị.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Kế toán trưởng - Trung tâm cấp cứu 115	- Khẳng định hình thức công bố TTKT ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới. - Tuy nhiên, hiện nay Websites dùng để đăng tải các thông tin liên quan đến dịch vụ. Hình thức công bố BCTC chủ yếu là niêm yết tại trụ sở làm việc và nộp cho các cơ quan có liên quan.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	

Kế toán viên - Bệnh viện nhân dân 115	- Khẳng định hình thức công bố TTKT ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới. - Websites dùng để đăng tải các thông tin liên quan đến dịch vụ. Hình thức công bố BCTC chủ yếu là niêm yết tại trụ sở làm việc và nộp cho các cơ quan có liên quan.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Trưởng phòng tài chính kế toán - Trường ĐH Kinh Tế TP.HCM	- Khẳng định hình thức công bố TTKT ảnh hưởng đến minh bạch TTKT. - Các ý kiến ủng hộ trùng lắp với các ý kiến trước, không bổ sung thêm ý kiến mới.	Hoàn toàn đồng ý về sự tác động này	
Nhân tố mới			
	- Tất cả các ý kiến đều khẳng định rằng mô hình đã bao quát hết toàn bộ các nhân tố bên trong quan trọng có tác động đến minh bạch TTKT. - Mối quan hệ giữa các nhân tố cũng được khám phá đa dạng nên cũng không cần bổ sung thêm.		Không có nhân tố mới và mối quan hệ mới được bổ sung thêm.

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 9

BẢNG TỔNG HỢP Ý KIẾN CHUYÊN GIA

Mối quan hệ tác động	Ý kiến chuyên gia					
	Trưởng phòng tài chính kế toán (Trường Đại học kinh tế TP.HCM)	Kế toán trưởng (Nhà văn hóa phụ nữ)	Hiệu phó (Trường tiểu học Trừ Văn Thố)	Kế toán tổng hợp (Nhà hát thành phố HCM)	Kế toán trưởng (Trung tâm cấp cứu 115)	Kế toán tổng hợp (Bệnh viện Nhân Dân 115)
Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo – minh bạch TTKT	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Sự am hiểu của kế toán trưởng – minh bạch TTKT	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng – minh bạch TTKT	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mức độ đáp ứng của phần mềm – minh bạch TTKT	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông – minh bạch TTKT	✓	✓			✓	✓
Sự am hiểu của kế toán viên – minh bạch TTKT	✓	✓		✓	✓	✓
Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị – minh bạch TTKT	✓	✓	✓	✓	✓	✓

Đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị – minh bạch TTKT	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Mức độ tự chủ tài chính – minh bạch TTKT	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Hình thức công bố thông tin – minh bạch TTKT	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo – sự am hiểu của kế toán trưởng	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Sự am hiểu của kế toán trưởng – sự am hiểu của kế toán viên	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo – đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo – đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị – sự am hiểu của kế toán trưởng	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị – sự am hiểu của kế toán viên	✓	✓	✓	✓	✓	✓

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 10
Thang đo đo lường khái niệm minh bạch TTKT

Mã hóa	Thang đo
AA	**Số lượng thích hợp**
AA1	Số lượng thông tin thì đủ cho nhu cầu của tôi
AA2	Số lượng thông tin không quá nhiều cũng không quá ít cho nhu cầu của tôi
ACC	**Có thể tiếp cận**
ACC1	Có thể truy cập dễ dàng
ACC2	Có thể truy cập nhanh chóng khi cần thiết
ACC3	Có thể thu thập dễ dàng
ACC4	Có thể truy xuất dễ dàng
BEL	**Có thể tin cậy**
BEL3	Đáng tin cậy
COM	**Đầy đủ**
COM2	Đầy đủ cho nhu cầu của tôi
COM3	Đáp ứng đầy đủ cả chiều sâu và chiều rộng cho công việc của tôi
COM4	Bao gồm tất cả các giá trị thông tin cần thiết
COM5	Nhìn chung thông tin trên BCKT thì đầy đủ
CR	**Trình bày súc tích**
CR1	Được trình bày trong một biểu mẫu gọn gàng
CR2	Được sắp xếp một cách gọn gàng
CR3	Được trình bày một cách súc tích
CR4	Được trình bày ngắn gọn và súc tích
COR	**Nhất quán**
COR1	Được trình bày nhất quán trong cùng một mẫu biểu
COR2	Được trình bày trong một biểu mẫu nhất quán
COR3	Được trình bày nhất quán
EO	**Dễ dàng xử lý**
EO1	Dễ dàng xử lý để đáp ứng nhu cầu của tôi
EO2	Dễ dàng để tổng hợp lại
EO3	Dễ dàng kết hợp với các thông tin khác
FFE	**Không có sai sót**
FFE3	Chính xác
INP	**Khả năng diễn giải**
INP1	Ý nghĩa của các thông tin thì có thể diễn giải dễ dàng
INP2	Thông tin trên BCKT thì có thể diễn giải dễ dàng
INP3	Các đơn vị đo lường về thông tin trên BCKT thì rõ ràng
OB	**Khách quan**
OB1	Thông tin được thu thập một cách khách quan
OB2	Được căn cứ vào thực tế
OB3	Được trình bày một cách khách quan
OB4	Nhìn chung thông tin trên BCKT là khách quan

REL	Phù hợp
REL1	Thông tin thì thích hợp cho công việc của tôi
REL2	Thông tin thì liên quan đến công việc của tôi
REL3	Có thể được sử dụng vào công việc của tôi
REL4	Hữu ích cho công việc của tôi
REP	**Uy tín**
REP1	Có uy tín về chất lượng
REP2	Được lập từ nhiều nguồn dữ liệu chất lượng
REP3	Nhìn chung thông tin trên BCKT có uy tín
SEC	**Bảo mật**
SEC1	Được bảo vệ khỏi việc truy cập trái phép
SEC2	Chỉ những người có liên quan mới được truy cập thông tin trên BCKT
SEC3	Việc truy cập thông tin trên BCKT bị giới hạn
TIM	**Kịp thời**
TIM1	Được cập nhật
TIM2	Được cung cấp kịp thời
TIM3	Kịp thời cho công việc của tôi
UND	**Dễ hiểu**
UND1	Ý nghĩa của thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu
UND2	Thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu
UND3	Thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu một cách thấu đáo

Nguồn: Lee và cộng sự (2002)

PHỤ LỤC 11

Thang đo đo lường khái niệm đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị

OC	Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị
SOC	**Định hướng hỗ trợ**
SOC1	Số lượng nhân viên được giúp đỡ khi gặp khó khăn về vấn đề cá nhân
SOC2	Những nhân viên mong muốn được phát triển/tiến bộ nhận được sự hỗ trợ từ cấp trên
SOC3	Người quản lý thường xuyên chấp nhận các ý kiến phê bình
SOC4	Người quản lý thường xuyên quan tâm đến các vấn đề cá nhân của nhân viên
SOC5	Nhân viên thường xuyên được khuyến khích đóng góp các ý tưởng cho công việc
SOC6	Người quản lý thường xuyên để nhân viên thoải mái trong giải quyết công việc
IOC	**Định hướng đổi mới**
IOC1	Đơn vị thường xuyên tìm kiếm thị trường mới cho những dịch vụ đang cung cấp
IOC2	Đơn vị thường xuyên đầu tư vào các dịch vụ mới
IOC3	Các nhân tố không thể tiên đoán được từ môi trường bên ngoài thường xuyên mang lại những cơ hội tốt cho đơn vị
IOC4	Đơn vị thường xuyên tìm kiếm các cơ hội mới từ môi trường bên ngoài
IOC5	Đơn vị thường xuyên phát huy tối đa kỹ năng làm việc của nhân viên để phát triển dịch vụ tốt hơn
IOC6	Đơn vị thường xuyên nghiên cứu các dịch vụ mới

ROC	**Định hướng quy tắc**
ROC1	Các quy chế, quy trình làm việc thường xuyên được ban hành dưới dạng văn bản
ROC2	Công việc thường xuyên được thực hiện theo quy chế, quy trình của đơn vị
ROC3	Cấp quản lý thường xuyên tuân thủ theo quy chế, quy trình đó
GOC	**Định hướng mục tiêu**
GOC1	Đơn vị thường xuyên đánh giá năng lực cạnh tranh so với các đơn vị khác
GOC2	Đơn vị thường xuyên đánh giá cá nhân nhân viên trực tiếp liên quan đến việc đạt mục tiêu
GOC3	Cấp quản lý thường xuyên xác định các mục tiêu cần đạt được
GOC4	Đơn vị thường xuyên nêu rõ cách thức đánh giá hiệu quả công việc
GOC5	Những tiêu chí thích hợp thường xuyên được sử dụng trong đánh giá kết quả công việc
GOC6	Khen thưởng *thường xuyên* được đánh giá dựa vào kết quả công việc
OT	**Tính đặc trưng của văn hóa tổ chức của đơn vị**
SOT	**Định hướng hỗ trợ**
SOT1	Sự hiểu biết lẫn nhau giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
SOT2	Những sai lầm của nhân viên có thể được bỏ qua là một đặc trưng của đơn vị
SOT3	Sự tin tưởng lẫn nhau giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
SOT4	Hỗ trợ lẫn nhau để giải quyết các vấn đề trong công việc giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
SOT5	Sự hòa đồng giữa các nhân viên là một đặc trưng trong đơn vị
SOT6	Hỗ trợ lẫn nhau giải quyết những vấn đề ngoài công việc giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
SOT7	Nhân viên cảm thấy nơi làm việc như nhà của mình là một đặc trưng của đơn vị
IOT	**Định hướng đổi mới**
IOT1	Chấp nhận rủi ro trong đổi mới là một đặc trưng của đơn vị
IOT2	Sự cởi mở tiếp nhận ý kiến phê bình là một đặc trưng của đơn vị
IOT3	Tiên phong trong việc áp dụng công nghệ mới là một đặc trưng của đơn vị
IOT4	Tìm kiếm những thị trường mới là một đặc trưng của đơn vị
ROT	**Định hướng quy tắc**
ROT1	Sự thống nhất trong quản lý là một đặc trưng của đơn vị
ROT2	Sự tuân thủ theo các tiêu chuẩn là một đặc trưng của đơn vị
ROT3	Sự tuân thủ theo các quy định là một đặc trưng của đơn vị
ROT4	Sự ảnh hưởng của các thủ tục đến cách thức làm việc của nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
GOT	**Định hướng mục tiêu**
GOT1	Sự xác định rõ ràng các mục tiêu hoạt động là một đặc trưng của đơn vị
GOT2	Cách hỏi mang tính định hướng là một đặc trưng của đơn vị
GOT3	Trách nhiệm đối với kết quả công việc của nhân viên là một đặc trưng của đơn vị
GOT4	Tính hiệu quả công việc là một đặc trưng của đơn vị
GOT5	Việc đánh giá kết quả làm việc là một đặc trưng của đơn vị
GOT6	Mức độ rõ ràng trong công việc là một đặc trưng của đơn vị

Nguồn: Van Muijen và cộng sự (1999)

PHỤ LỤC 12

BẢNG KHẢO SÁT

Xin kính chào anh/chị,
Tôi đang làm luận án nghiên cứu về **các nhân tố bên trong ảnh hưởng đến minh bạch thông tin kế toán của đơn vị SNCL tại Việt nam**, Rất mong anh/chị dành chút thời gian trả lời giúp tôi một số câu hỏi dưới đây, Những thông tin quý báu của anh/chị quyết định cho sự thành công của nghiên cứu này, Tôi xin cam đoan mọi thông tin về quý vị sẽ được bảo mật và các thông tin trả lời chỉ phục vụ cho nghiên cứu, Rất mong nhận được sự giúp đỡ chân thành của quý vị,
Xin chân thành cảm ơn!

PHẦN A: THỰC TẾ TẠI ĐƠN VỊ

*Anh/chị vui lòng cho biết **mức độ đồng ý** của mình trong các phát biểu dưới đây, Mức độ đồng ý tăng dần từ **1** đến **7**, **Chỉ chọn 1 con số thích hợp nhất**,*

1 = Hoàn toàn không đồng ý **2 = Không đồng ý** **3 = Hơi không đồng ý** **4 = Không có kiến**

5 = Hơi đồng ý **6 = Đồng ý** **7 = Hoàn toàn đồng ý**

Hoàn toàn không đồng ý 1 2 3 4 5 6 7 hoàn toàn đồng ý

THÔNG TIN TRÊN BÁO CÁO KẾ TOÁN (BCKT) CỦA ĐƠN VỊ
(gồm Báo cáo tài chính và Báo cáo quyết toán ngân sách)

Có thể *truy cập dễ dàng* 1 2 3 4 5 6 7
Có thể *truy cập nhanh chóng* khi cần thiết 1 2 3 4 5 6 7
Có thể *thu thập* dễ dàng 1 2 3 4 5 6 7
Có thể *truy xuất* dễ dàng 1 2 3 4 5 6 7

Số lượng thông tin thì *đủ* cho nhu cầu của tôi 1 2 3 4 5 6 7
Số lượng thông tin thì *không quá nhiều cũng không quá ít* so với nhu cầu của tôi 1 2 3 4 5 6 7
Đáng tin cậy 1 2 3 4 5 6 7
Đầy đủ cho nhu cầu của tôi 1 2 3 4 5 6 7
Đáp ứng đầy đủ cả chiều sâu và chiều rộng cho công việc của tôi 1 2 3 4 5 6 7

Bao gồm tất cả các giá trị thông tin cần thiết 1 2 3 4 5 6 7
Nhìn chung thông tin trên BCKT thì *đầy đủ* 1 2 3 4 5 6 7
Được trình bày trong *một biểu mẫu gọn gàng* 1 2 3 4 5 6 7
Được *sắp xếp* một cách *gọn gàng* 1 2 3 4 5 6 7

Được *trình bày* một cách *súc tích* 1 2 3 4 5 6 7
Được *trình bày ngắn gọn* và *súc tích* 1 2 3 4 5 6 7
Được *trình bày nhất quán* trong *cùng một mẫu biểu* 1 2 3 4 5 6 7
Được trình bày trong *một biểu mẫu nhất quán* 1 2 3 4 5 6 7
Được *trình bày nhất quán* 1 2 3 4 5 6 7

Dễ dàng xử lý để đáp ứng nhu cầu của tôi 1 2 3 4 5 6 7
Dễ dàng để tổng hợp lại 1 2 3 4 5 6 7
Dễ dàng kết hợp với các thông tin khác 1 2 3 4 5 6 7

Chính xác 1 2 3 4 5 6 7
Ý nghĩa của các thông tin thì có thể *diễn giải* dễ dàng 1 2 3 4 5 6 7
(diễn giải nghĩa là có thể hiểu và giải thích được ý nghĩa của các thông tin)
Thông tin trên BCKT thì có thể *diễn giải* dễ dàng 1 2 3 4 5 6 7

Các đơn vị đo lường về thông tin trên BCKT thì *rõ ràng* 1 2 3 4 5 6 7

Thông tin được *thu thập* một cách *khách quan* 1 2 3 4 5 6 7
Được *căn cứ vào thực tế* 1 2 3 4 5 6 7
Được *trình bày* một cách *khách quan* 1 2 3 4 5 6 7
Nhìn chung thông tin trên BCKT là *khách quan* 1 2 3 4 5 6 7
Thông tin thì *thích hợp* cho công việc của tôi 1 2 3 4 5 6 7

Thông tin thì *liên quan* đến công việc của tôi 1 2 3 4 5 6 7
Có thể được sử dụng vào công việc của tôi 1 2 3 4 5 6 7
Hữu ích cho công việc của tôi.....1 2 3 4 5 6 7
Có *uy tín về chất lượng* 1 2 3 4 5 6 7
Được *lập từ nhiều nguồn dữ liệu chất lượng* 1 2 3 4 5 6 7
Nhìn chung thông tin trên BCKT có *uy tín* 1 2 3 4 5 6 7
Được *bảo vệ* khỏi việc truy cập trái phép 1 2 3 4 5 6 7
Thông tin trên BCKT không được *bảo vệ* khỏi việc truy cập trái phép .1 2 3 4 5 6 7
Chỉ những *người có liên quan* mới được *truy cập* thông tin trên BCKT 1 2 3 4 5 6 7
Việc truy cập thông tin trên BCKT *bị giới hạn* 1 2 3 4 5 6 7

Được *cập nhật* 1 2 3 4 5 6 7
Được *cung cấp kịp thời* 1 2 3 4 5 6 7
Kịp thời cho công việc của tôi 1 2 3 4 5 6 7
Ý nghĩa của thông tin trên BCKT thì *dễ dàng để hiểu* 1 2 3 4 5 6 7
Thông tin trên BCKT thì dễ dàng để *hiểu một cách thấu đáo* 1 2 3 4 5 6 7

SỰ HỖ TRỢ CỦA NGƯỜI LÃNH ĐẠO ĐƠN VỊ (THỦ TRƯỞNG)

Có quyền yêu cầu cung cấp thông tin kế toán cần thiết 1 2 3 4 5 6 7
Đã từng tham gia vào lựa chọn các thiết bị phần cứng sử dụng trong công tác kế toán...1 2 3 4 5 6 7
Đã từng tham gia vào lựa chọn phần mềm sử dụng trong công tác kế toán 1 2 3 4 5 6 7

Đã từng tham gia vào quá trình tổ chức thực hiện hệ thống kế toán 1 2 3 4 5 6 7
Đã từng tham gia vào việc duy trì hệ thống kế toán 1 2 3 4 5 6 7
Đã từng tham gia giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến tổ chức thực hiện hệ thống kế toán 1 2 3 4 5 6 7
Hỗ trợ trong việc lên kế hoạch để phát triển hệ thống kế toán hơn nữa 1 2 3 4 5 6 7

MỨC ĐỘ ĐÁP ỨNG CỦA THIẾT BỊ PHẦN CỨNG CỦA ĐƠN VỊ
(như máy tính, máy in, máy fax, thiết bị mạng…)

Hoàn toàn không đồng ý 1 2 3 4 5 6 7 hoàn toàn đồng ý

Sẵn sàng để thu thập dữ liệu 1 2 3 4 5 6 7
Có *đầy đủ các chức năng* cần thiết để thu thập dữ liệu 1 2 3 4 5 6 7
Đáp ứng đủ yêu cầu để *xử lý và lưu trữ dữ liệu* 1 2 3 4 5 6 7
Đáp ứng đủ yêu cầu để *cung cấp thông tin đầu ra* 1 2 3 4 5 6 7

MỨC ĐỘ ĐÁP ỨNG CỦA PHẦN MỀM CỦA ĐƠN VỊ
(như phần mềm kế toán, hệ điều hành của máy tính)
Phần mềm kế toán sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán.....1 2 3 4 5 6 7
Phần mềm kế toán có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán 1 2 3 4 5 6 7
Hệ điều hành sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán.....1 2 3 4 5 6 7
Hệ điều hành có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán 1 2 3 4 5 6 7

MỨC ĐỘ ĐÁP ỨNG CÔNG NGHỆ TRUYỀN THÔNG CỦA ĐƠN VỊ (như website, hệ thống kết nối mạng, internet…)

Sẵn sàng để *kết nối và chia sẻ* dữ liệu giữa các bộ phận có liên quan trong đơn vị..... 1 2 3 4 5 6 7

Có đủ các chức năng cần thiết để *kết nối và chia sẻ* dữ liệu giữa các bộ phận trong đơn vị .. 1 2 3 4 5 6 7
Sẵn sàng để *cung cấp thông tin kế toán*..... ..... 1 2 3 4 5 6 7
Có đủ các chức năng cần thiết cho việc *cung cấp thông tin kế toán*..... ..... 1 2 3 4 5 6 7

MỨC ĐỘ HỢP LÝ VỀ CƠ CẤU TỔ CHỨC ĐƠN VỊ

Đơn vị phân chia các bộ phận chức năng theo chuyên môn.....1 2 3 4 5 6 7
Đơn vị phân công công việc cho nhân viên theo chuyên môn 1 2 3 4 5 6 7
Đơn vị thiết lập bộ phận chuyên môn về pháp chế.....1 2 3 4 5 6 7
Các thủ tục về tuyển dụng và đề bạt thăng tiến được chuẩn hóa.....1 2 3 4 5 6 7
Nhìn chung các thủ tục làm việc trong đơn vị đã được chuẩn hóa.....1 2 3 4 5 6 7

Nhìn chung các quy trình làm việc được ban hành dưới dạng văn bản.. ..... 1 2 3 4 5 6 7
Nhìn chung trong đơn vị, việc phân quyền ra quyết định thì mang tính tập trung cao 1 2 3 4 5 6 7
Đơn vị toàn quyền quyết định mọi hoạt động của mình (mức độ tự chủ) 1 2 3 4 5 6 7
Số lượng *trưởng phòng* (người được báo cáo trực tiếp cho trưởng đơn vị) thì hợp lý 1 2 3 4 5 6 7
Số lượng cấp bậc quản lý trong đơn vị thì hợp lý..... ..... 1 2 3 4 5 6 7

Số lượng nhân viên ***tham gia trực tiếp*** *thực hiện dịch vụ* trên *mỗi người quản lý trực tiếp* các nhân viên này thì hợp lý (số lượng nhân viên/ 1 người quản lý trực tiếp họ) 1 2 3 4 5 6 7

Tỷ lệ giữa *số lượng người trực tiếp quản lý nhân viên cung cấp dịch vụ* trên *tổng số nhân viên* ***tham gia trực tiếp*** *cung cấp dịch vụ* thì hợp lý (tổng số số lượng nhân viên/ tổng người quản lý trực tiếp những nhân viên này) thì hợp lý… 1 2 3 4 5 6 7

Số lượng nhân viên ***không tham gia*** *trực tiếp cung cấp dịch vụ* trên tổng số nhân viên thì hợp lý,,1 2 3 4 5 6 7
Số lượng ***thư ký*** so với tổng số nhân viên thì hợp lý.....1 2 3 4 5 6 7
Mức độ các thủ tục về hoạt động được chuẩn hoá nhưng chưa được ban hành chính thức dưới dạng văn bản thì hợp lý 1 2 3 4 5 6 7

SỰ HIỂU BIẾT CỦA KẾ TOÁN TRƯỞNG TẠI ĐƠN VỊ
Có kiến thức chuyên môn về kế toán.....1 2 3 4 5 6 7
Có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán.....1 2 3 4 5 6 7
Có kiến thức chuyên môn về quản lý.....1 2 3 4 5 6 7
Có kinh nghiệm làm kế toán 1 2 3 4 5 6 7
Có kinh nghiệm về hệ thống thông tin kế toán 1 2 3 4 5 6 7
Có kinh nghiệm về quản lý 1 2 3 4 5 6 7

Hoàn toàn không đồng ý 1 2 3 4 5 6 7 hoàn toàn đồng ý

SỰ HIỂU BIẾT CỦA KẾ TOÁN VIÊN TẠI ĐƠN VỊ
Có kiến thức chuyên môn về kế toán.....1 2 3 4 5 6 7
Có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán.....1 2 3 4 5 6 7
Có kinh nghiệm làm kế toán 1 2 3 4 5 6 7
Có kinh nghiệm về hệ thống thông tin kế toán 1 2 3 4 5 6 7
Không có kinh nghiệm về kế toán 1 2 3 4 5 6 7

ĐẶC ĐIỂM VĂN HÓA TỔ CHỨC CỦA ĐƠN VỊ
Người quản lý *thường xuyên* chấp nhận các ý kiến phê bình 1 2 3 4 5 6 7
Người quản lý *thường xuyên* quan tâm đến các vấn đề cá nhân của nhân viên.....1 2 3 4 5 6 7
Nhân viên *thường xuyên* được khuyến khích đóng góp các ý tưởng cho công việc.....1 2 3 4 5 6 7

Người quản lý *thường xuyên* để nhân viên thoải mái trong giải quyết công việc 1 2 3 4 5 6 7
Đơn vị *thường xuyên* tìm kiếm thị trường mới cho những dịch vụ đang cung cấp ..1 2 3 4 5 6 7
Đơn vị *thường xuyên* đầu tư vào các dịch vụ mới 1 2 3 4 5 6 7
Các nhân tố không thể tiên đoán được từ môi trường bên ngoài *thường xuyên* mang lại những cơ hội tốt cho đơn vị 1 2 3 4 5 6 7

Đơn vị *thường xuyên* tìm kiếm các cơ hội mới từ môi trường bên ngoài..... 1 2 3 4 5 6 7

Đơn vị *thường xuyên* phát huy tối đa kỹ năng làm việc của nhân viên để phát triển dịch vụ tốt hơn 1 2 3 4 5 6 7
Đơn vị *thường xuyên* nghiên cứu các dịch vụ mới 1 2 3 4 5 6 7
Các quy chế, quy trình làm việc *thường xuyên* được ban hành dưới dạng văn bản 1 2 3 4 5 6 7
Công việc *thường xuyên* được thực hiện theo quy chế, quy trình của đơn vị..... 1 2 3 4 5 6 7

Cấp quản lý *thường xuyên* tuân thủ theo quy chế, quy trình đó 1 2 3 4 5 6 7
Đơn vị *thường xuyên* đánh giá năng lực cạnh tranh so với các đơn vị khác 1 2 3 4 5 6 7
Đơn vị *thường xuyên* đánh giá cá nhân nhân viên trực tiếp liên quan đến việc đạt mục tiêu.. 1 2 3 4 5 6 7

Cấp quản lý *thường xuyên* xác định các mục tiêu cần đạt được 1 2 3 4 5 6 7
Đơn vị *thường xuyên* nêu rõ cách thức đánh giá hiệu quả công việc 1 2 3 4 5 6 7
Những tiêu chí thích hợp thường xuyên được sử dụng trong đánh giá kết quả công việc . 1 2 3 4 5 6 7
Khen thưởng *thường xuyên* được đánh giá dựa vào kết quả công việc 1 2 3 4 5 6 7
Tôi thích đi du lịch vào cuối tuần 1 2 3 4 5 6 7

TÍNH ĐẶC TRƯNG CỦA VĂN HÓA TỔ CHỨC CỦA ĐƠN VỊ

Sự hiểu biết lẫn nhau giữa các nhân viên là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Những sai lầm của nhân viên có thể được bỏ qua là một *đặc trưng* của đơn vị..... 1 2 3 4 5 6 7
Sự tin tưởng lẫn nhau giữa các nhân viên là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Hỗ trợ lẫn nhau để giải quyết các vấn đề trong công việc giữa các nhân viên là một *đặc trưng* của đơn vị
..... 1 2 3 4 5 6 7

Sự hòa đồng giữa các nhân viên là một *đặc trưng* trong đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Hỗ trợ lẫn nhau giải quyết những vấn đề ngoài công việc giữa các nhân viên là một *đặc trưng* của đơn vị
..... 1 2 3 4 5 6 7
Nhân viên cảm thấy nơi làm việc như nhà của mình là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Chấp nhận rủi ro trong đổi mới là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Sự cởi mở tiếp nhận ý kiến phê bình là một *đặc trưng* của đơn vị..... 1 2 3 4 5 6 7

Tiên phong trong việc áp dụng công nghệ mới là một *đặc trưng* của đơn vị..... 1 2 3 4 5 6 7
Tìm kiếm những thị trường mới là một *đặc trưng* của đơn vị..... 1 2 3 4 5 6 7

Sự thống nhất trong quản lý là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Sự tuân thủ theo các *tiêu chuẩn* là một *đặc trưng* của đơn vị..... 1 2 3 4 5 6 7
Sự tuân thủ theo các *quy định* là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7

Sự ảnh hưởng của các thủ tục đến cách thức làm việc của nhân viên là một *đặc trưng* của đơn vị.... 1 2 3 4 5 6 7
Sự xác định rõ ràng các mục tiêu hoạt động là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Cách hỏi mang tính định hướng là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7

Trách nhiệm đối với kết quả công việc của nhân viên là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Tính hiệu quả công việc là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Việc đánh giá kết quả làm việc là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7
Mức độ rõ ràng trong công việc là một *đặc trưng* của đơn vị 1 2 3 4 5 6 7

Mức 1: là không có ai; mức 7: là tất cả mọi người **không có ai 1 2 3 4 5 6 7 *tất cả mọi người***

Có bao nhiêu nhân viên được giúp đỡ khi gặp khó khăn về vấn đề cá nhân?..... 1 2 3 4 5 6 7
Với những nhân viên mong muốn được phát triển/tiến bộ, *có bao nhiêu* người nhận được sự hỗ trợ từ cấp trên?
..... 1 2 3 4 5 6 7

PHẦN B: THÔNG TIN CHUNG

1. **Đơn vị mà anh/chị đang công tác thuộc loại nào sau đây?**
   - o Đơn vị hành chính
   - o Tổ chức đoàn thể, nghề nghiệp xã hội
   - o Đơn vị SNCL
   - o Khác (chi tiết):
2. **Đơn vị mà anh/chị đang công tác hoạt động trong lĩnh vực nào sau đây?**
   - o Ủy ban nhân dân
   - o Thông tin truyền thông và báo chí
   - o Y tế
   - o Giáo dục
   - o Khác (chi tiết):……,
   - o Văn hóa, thể thao, du lịch
3. **Đơn vị mà anh/chị đang công tác có mức độ tự chủ tài chính thuộc loại nào sau đây?**
   - o Tự đảm bảo chi thường xuyên và chi đầu tư
   - o Tự đảm bảo một phần chi thường xuyên
   - o Tự đảm bảo chi thường xuyên
   - o Nhà nước đảm bảo chi thường xuyên
4. **Đơn vị của anh/chị công bố thông tin kế toán theo những hình thức nào? (có thể chọn nhiều câu trả lời),**
   - o Trên Website
   - o Thông báo trên các phương tiện thông tin đại chúng
   - o Tại cuộc họp của đơn vị
   - o Niêm yết tại trụ sở làm việc của đơn vị
   - o Cung cấp thông tin theo yêu cầu của cơ quan, tổ chức, cá nhân
   - o Phát hành ấn phẩm
   - o Thông báo bằng văn bản đến cơ quan, tổ chức, đơn vị, cá nhân có liên quan
5. **Vị trí công tác của anh/chị trong đơn vị?**
   - o Trưởng đơn vị
   - o Kế toán trưởng
   - o Khác (chi tiết)……
   - o Phó đơn vị
   - o Kế toán viên

6. **Số năm công tác của anh chị?**
   - o < 2 năm
   - o 2 năm – 5 năm
   - o 5 năm – 10 năm
   - o > 10 năm

Đơn vị công tác……,
Họ và tên…… Điện thoại …… ……Email .....

PHỤ LỤC 13
Độ tin cậy nhất quán nội bộ của các thang đo (đánh giá mô hình đo lường lần 2)

	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)
0B_	0,892	0,896	0,926	0,758
AA_	0,872	0,874	0,940	0,886
AC	0,909	0,915	0,936	0,785
ACC	0,932	0,934	0,951	0,830
AM	0,907	0,916	0,928	0,682
BEL	1,000	1,000	1,000	1,000
CM	0,952	0,964	0,963	0,841
CN	0,888	0,892	0,923	0,749
COM	0,865	0,873	0,908	0,713
COR	0,904	0,908	0,940	0,839
CR	0,877	0,879	0,915	0,730
EO	0,860	0,860	0,915	0,781
FFE	1,000	1,000	1,000	1,000
GOC	0,899	0,899	0,930	0,768
GOT	0,913	0,917	0,933	0,701
HTCB	1,000	1,000	1,000	1,000
HW	0,932	0,934	0,951	0,830
INP	0,828	0,840	0,897	0,744
IOC	0,912	0,917	0,932	0,696
IOT	0,788	0,797	0,862	0,610
MDTC	1,000	1,000	1,000	1,000
OC	0,937	0,940	0,944	0,517
OR	0,922	0,926	0,935	0,616
ORC	0,964	0,967	0,967	0,444
OT	0,948	0,951	0,954	0,524
REL	0,871	0,872	0,912	0,721
REP	0,907	0,908	0,942	0,844
ROC	0,792	0,798	0,880	0,710
ROT	0,880	0,882	0,926	0,807
SEC	0,763	0,823	0,891	0,804
SOC	0,831	0,837	0,899	0,748
SOT	0,884	0,885	0,912	0,634
SW	0,941	0,945	0,957	0,849
TIM	0,789	0,795	0,877	0,705
TRANS	0,968	0,970	0,970	0,430
UND	0,829	0,841	0,921	0,853

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 14

Trọng số tải của các biến quan sát (đánh giá mô hình đo lường lần 2)

BIẾN ĐO LƯỜNG	TRỌNG SỐ TẢI	BIẾN ĐO LƯỜNG	TRỌNG SỐ TẢI	BIẾN ĐO LƯỜNG	TRỌNG SỐ TẢI	BIẾN ĐO LƯỜNG	TRỌNG SỐ TẢI
AA1	0,945	COM5	0,750	INP3	0,801	REP1	0,919
AA2	0,938	COR1	0,922	IOC1	0,862	REP2	0,923
AC1	0,868	COR2	0,924	IOC2	0,878	REP3	0,914
AC2	0,914	COR3	0,901	IOC3	0,806	ROC1	0,845
AC3	0,861	CR1	0,826	IOC4	0,849	ROC2	0,913
AC4	0,900	CR2	0,818	IOC5	0,734	ROC3	0,762
ACC1	0,886	CR3	0,896	IOC6	0,868	ROT1	0,869
ACC2	0,926	CR4	0,875	IOT1	0,756	ROT2	0,938
ACC3	0,926	EO1	0,889	IOT2	0,777	ROT3	0,888
ACC4	0,907	EO2	0,908	IOT3	0,825	SEC1	0,932
AM1	0,884	EO3	0,854	IOT4	0,765	SEC2	0,861
AM2	0,854	FFE3	1,000	MDTC	1,000	SOC3	0,906
AM3	0,788	GOC2	0,832	OB1	0,772	SOC4	0,824
AM4	0,836	GOC3	0,900	OB2	0,909	SOC5	0,861
AM5	0,824	GOC4	0,887	OB3	0,921	SOT1	0,808
AM6	0,764	GOC5	0,886	OB4	0,872	SOT3	0,789
BEL3	1,000	GOT1	0,808	OR1	0,813	SOT4	0,837
CM2	0,906	GOT2	0,705	OR10	0,821	SOT5	0,816
CM3	0,899	GOT3	0,877	OR2	0,829	SOT6	0,706
CM4	0,950	GOT4	0,886	OR3	0,759	SOT7	0,814
CM5	0,951	GOT5	0,867	OR4	0,801	SW1	0,917
CM6	0,875	GOT6	0,867	OR5	0,830	SW2	0,924
CN1	0,862	HTCBTT	1,000	OR6	0,762	SW3	0,916
CN2	0,860	HW1	0,919	OR8	0,737	SW4	0,928
CN3	0,887	HW2	0,933	OR9	0,702	TIM1	0,838
CN4	0,851	HW3	0,862	REL1	0,820	TIM2	0,887
COM2	0,879	HW4	0,929	REL2	0,857	TIM3	0,791
COM3	0,884	INP1	0,873	REL3	0,891	UND1	0,912
COM4	0,858	INP2	0,911	REL4	0,827	UND3	0,935

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 15
Giá trị phân biệt của các khái niệm đo lường

Heterotrait-Monotrait Ratio (HTMT)

	0B_	AA_	AC	ACC	AM	BEL	CM	CN	COM	COR	CR	EO	FFE	GOC	GOT	HTCB	HW	INP	IOC	IOT	MDTC	OC	OR	ORC	OT	REL	REP	ROC	ROT	SEC	SOC	SOT	SW	TIM	TRANS	UND
0B_																																				
AA_	0.459																																			
AC	0.443	0.256																																		
ACC	0.602	0.604	0.317																																	
AM	0.465	0.334	0.648	0.428																																
BEL	0.553	0.385	0.247	0.507	0.251																															
CM	0.247	0.120	0.090	0.167	0.303	0.138																														
CN	0.559	0.415	0.491	0.337	0.565	0.288	0.275																													
COM	0.547	0.703	0.346	0.547	0.433	0.634	0.145	0.488																												
COR	0.628	0.555	0.359	0.620	0.377	0.433	0.099	0.430	0.619																											
CR	0.659	0.676	0.475	0.631	0.481	0.439	0.083	0.570	0.844	0.859																										
EO	0.724	0.605	0.274	0.720	0.499	0.543	0.252	0.420	0.666	0.619	0.661																									
FFE	0.681	0.435	0.357	0.642	0.387	0.613	0.208	0.443	0.564	0.580	0.610	0.700																								
GOC	0.486	0.347	0.546	0.312	0.523	0.248	0.226	0.465	0.349	0.393	0.486	0.411	0.331																							
GOT	0.538	0.437	0.633	0.439	0.573	0.293	0.169	0.625	0.443	0.441	0.571	0.425	0.386	0.716																						
HTCB	0.174	0.072	0.037	0.170	0.036	0.112	0.221	0.133	0.096	0.061	0.107	0.151	0.069	0.191	0.119																					
HW	0.545	0.379	0.378	0.434	0.532	0.165	0.258	0.637	0.392	0.502	0.547	0.542	0.464	0.398	0.429	0.053																				
INP	0.690	0.528	0.456	0.563	0.540	0.387	0.204	0.616	0.640	0.559	0.750	0.740	0.625	0.539	0.539	0.302	0.573																			
IOC	0.514	0.215	0.472	0.291	0.478	0.270	0.277	0.463	0.399	0.379	0.492	0.360	0.419	0.523	0.499	0.059	0.443	0.413																		
IOT	0.602	0.471	0.511	0.466	0.579	0.407	0.373	0.598	0.462	0.392	0.509	0.586	0.519	0.647	0.772	0.101	0.364	0.528	0.636																	
MDTC	0.180	0.184	0.085	0.108	0.132	0.134	0.199	0.032	0.166	0.051	0.199	0.091	0.117	0.045	0.055	0.151	0.135	0.222	0.059	0.055																
OC	0.601	0.346	0.625	0.364	0.589	0.332	0.264	0.582	0.468	0.460	0.590	0.469	0.439	0.884	0.724	0.130	0.500	0.576	0.926	0.751	0.085															
OR	0.544	0.289	0.639	0.341	0.684	0.336	0.225	0.688	0.437	0.374	0.490	0.427	0.385	0.668	0.658	0.090	0.515	0.506	0.651	0.613	0.042	0.809														
ORC	0.643	0.450	0.658	0.469	0.621	0.368	0.248	0.652	0.511	0.488	0.633	0.511	0.472	0.855	0.921	0.141	0.501	0.646	0.775	0.906	0.099	0.966	0.773													
OT	0.610	0.478	0.621	0.484	0.582	0.349	0.214	0.637	0.480	0.451	0.592	0.485	0.442	0.753	0.989	0.136	0.437	0.613	0.574	0.953	0.097	0.788	0.675	0.987												
REL	0.617	0.472	0.453	0.547	0.573	0.337	0.085	0.593	0.510	0.482	0.601	0.554	0.535	0.431	0.427	0.137	0.470	0.582	0.442	0.403	0.138	0.559	0.633	0.553	0.488											
REP	0.664	0.455	0.506	0.553	0.573	0.460	0.128	0.501	0.551	0.489	0.605	0.587	0.591	0.522	0.424	0.117	0.411	0.597	0.550	0.508	0.233	0.664	0.610	0.620	0.512	0.802										
ROC	0.624	0.371	0.608	0.358	0.596	0.391	0.280	0.591	0.482	0.515	0.572	0.467	0.429	0.862	0.763	0.113	0.466	0.568	0.747	0.682	0.069	1.013	0.826	0.944	0.794	0.539	0.601									
ROT	0.566	0.306	0.548	0.349	0.495	0.293	0.204	0.583	0.381	0.355	0.481	0.383	0.375	0.731	0.881	0.113	0.368	0.521	0.480	0.807	0.063	0.717	0.649	0.875	0.935	0.403	0.412	0.784								
SEC	0.404	0.236	0.365	0.266	0.420	0.305	0.075	0.339	0.442	0.225	0.295	0.320	0.366	0.260	0.235	0.061	0.185	0.357	0.384	0.308	0.145	0.418	0.492	0.385	0.310	0.607	0.661	0.454	0.306							
SOC	0.505	0.350	0.636	0.341	0.498	0.293	0.094	0.581	0.445	0.356	0.551	0.454	0.343	0.712	0.660	0.116	0.450	0.572	0.691	0.684	0.148	0.936	0.758	0.872	0.726	0.613	0.700	0.836	0.628	0.391						
SOT	0.547	0.491	0.543	0.485	0.480	0.307	0.110	0.527	0.454	0.426	0.563	0.409	0.368	0.660	0.796	0.151	0.407	0.625	0.510	0.768	0.162	0.699	0.558	0.894	0.959	0.517	0.522	0.682	0.699	0.309	0.676					
SW	0.460	0.366	0.381	0.437	0.554	0.255	0.243	0.708	0.401	0.387	0.437	0.525	0.401	0.317	0.376	0.143	0.675	0.524	0.427	0.383	0.039	0.470	0.547	0.468	0.393	0.547	0.584	0.462	0.280	0.442	0.461	0.371				
TIM	0.661	0.509	0.360	0.588	0.589	0.429	0.343	0.513	0.525	0.442	0.444	0.694	0.515	0.467	0.424	0.221	0.532	0.525	0.495	0.626	0.105	0.576	0.639	0.586	0.537	0.663	0.642	0.512	0.444	0.554	0.562	0.504	0.569			
TRANS	0.852	0.729	0.489	0.805	0.608	0.616	0.232	0.626	0.842	0.779	0.883	0.873	0.768	0.528	0.572	0.182	0.602	0.828	0.541	0.640	0.186	0.653	0.617	0.696	0.647	0.801	0.819	0.644	0.525	0.557	0.618	0.619	0.606	0.802		
UND	0.583	0.528	0.248	0.517	0.493	0.369	0.519	0.565	0.626	0.399	0.508	0.635	0.542	0.318	0.320	0.191	0.571	0.575	0.545	0.587	0.014	0.501	0.498	0.485	0.417	0.438	0.538	0.393	0.314	0.309	0.429	0.356	0.559	0.814	0.735	

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 16
Chỉ số đa cộng tuyến (VIF)

	0B_	AA_	AC	ACC	AM	BEL	CM	CN	COM	COR	CR	EO	FFE	GOC	GOT	HTCB	HW	INP	IOC	IOT	MDTC	OC	OR	ORC	OT	REL	REP	ROC	ROT	SEC	SOC	SOT	SW	TIM	TRANS	UND
AC																																			2.027	
AM			1.531																																2.249	
CM					1.055																		1.000	1.000												1.231	
CN																																			2.387	
HTCB																																			1.131	
HW																																			1.986	
MDTC																																			1.138	
OC														1.000					1.000									1.000			1.000					
OR																																			2.767	
ORC			1.531		1.055																	1.000			1.000										2.765	
OT															1.000					1.000									1.000			1.000				
SW																																			2.272	
TRANS	1.000	1.000		1.000		1.000			1.000	1.000	1.000	1.000	1.000					1.000								1.000	1.000			1.000				1.000		1.000

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 17
Hệ số tương quan giữa biến MARKER và các biến tiềm ẩn trong mô hình

	0B_	AA_	AC	ACC	AM	BEL	CM	CN	COM	COR	CR	EO	FFE	GOC	GOT	HTCB	HW	INP	IOC	IOT	MDTC	OC	OR	ORC	REL	REP	ROC	ROT	SEC	SOC	SOT	SW	TIM	TRANS	UND
AM			0.368																																
CM					0.128																		0.197	0.195											
HW																																			
MARKER			-0.032		0.088		0.183	0.243								0.005	0.230				-0.210		0.110	0.186								0.158		-0.029	
MDTC																																		0.206	
OC														0.827					0.853								0.882			0.834					
ORC			0.416		0.540																	0.921													
OT															0.928					0.824				0.946				0.865			0.870				
TRANS	0.796	0.671	-0.066	0.771	0.181	0.610	0.018	0.060	0.771	0.737	0.818	0.802	0.762			0.054	0.226	0.747					0.021	0.370	0.731	0.764			0.469			0.140	0.693		0.661

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 18

Tổng hợp thang đo khái niệm minh bạch TTKT đạt giá trị

	Biến quan sát		Trọng số tải
AA	**Số lượng thích hợp**	**Cronbach alpha: 0,872; CR = 0,940; AVE = 0,886**	
AA1	Số lượng thông tin thì đủ cho nhu cầu của tôi		0,945
AA2	Số lượng thông tin không quá nhiều cũng không quá ít cho nhu cầu của tôi		0,938
ACC	**Có thể tiếp cận**	**Cronbach alpha: 0,932; CR = 0,951; AVE = 0,830**	
ACC1	Có thể truy cập dễ dàng		0,868
ACC2	Có thể truy cập nhanh chóng khi cần thiết		0,914
ACC3	Có thể thu thập dễ dàng		0,861
ACC4	Có thể truy xuất dễ dàng		0,900
BEL	**Có thể tin cậy**	**Cronbach alpha: 1,000; CR = 1,000; AVE = 1,000**	
BEL3	Đáng tin cậy		1,00
COM	**Đầy đủ**	**Cronbach alpha: 0,865; CR = 0,908; AVE = 0,713**	
COM2	Đầy đủ cho nhu cầu của tôi		0,879
COM3	Đáp ứng đầy đủ cả chiều sâu và chiều rộng cho công việc của tôi		0,884
COM4	Bao gồm tất cả các giá trị thông tin cần thiết		0,858
COM5	Nhìn chung thông tin trên BCKT thì đầy đủ		0,750
CR	**Trình bày súc tích**	**Cronbach alpha: 0,877; CR = 0,915; AVE = 0,730**	
CR1	Được trình bày trong một biểu mẫu gọn gàng		0,826
CR2	Được sắp xếp một cách gọn gàng		0,818
CR3	Được trình bày một cách súc tích		0,896
CR4	Được trình bày ngắn gọn và súc tích		0,875
COR	**Nhất quán**	**Cronbach alpha: 0,904; CR = 0,908; AVE = 0,839**	
COR1	Được trình bày nhất quán trong cùng một mẫu biểu		0,922
COR2	Được trình bày trong một biểu mẫu nhất quán		0,924
COR3	Được trình bày nhất quán		0,901
EO	**Dễ dàng xử lý**	**Cronbach alpha: 0,860; CR = 0,915; AVE = 0,730**	
EO1	Dễ dàng xử lý để đáp ứng nhu cầu của tôi		0,889
EO2	Dễ dàng để tổng hợp lại		0,908
EO3	Dễ dàng kết hợp với các thông tin khác		0,854
FFE	**Không có sai sót**	**Cronbach alpha: 1,000; CR = 1,000; AVE = 1,000**	
FFE3	Chính xác		1,00
INP	**Khả năng diễn giải**	**Cronbach alpha: 0,828; CR = 0,897; AVE = 0,744**	
INP1	Ý nghĩa của các thông tin thì có thể diễn giải dễ dàng		0,911
INP2	Thông tin trên BCKT thì có thể diễn giải dễ dàng		0,911
INP3	Các đơn vị đo lường về thông tin trên BCKT thì rõ ràng		0,801
OB	**Khách quan**	**Cronbach alpha: 0,892; CR = 0,926; AVE = 0,758**	
OB1	Thông tin được thu thập một cách khách quan		0,772
OB2	Được căn cứ vào thực tế		0,909
OB3	Được trình bày một cách khách quan		0,921
OB4	Nhìn chung thông tin trên BCKT là khách quan		0,872
REL	**Phù hợp**	**Cronbach alpha: 0.871; CR = 0.912; AVE = 0.721**	
REL1	Thông tin thì thích hợp cho công việc của tôi		0,820
REL2	Thông tin thì liên quan đến công việc của tôi		0,857
REL3	Có thể được sử dụng vào công việc của tôi		0,891
REL4	Hữu ích cho công việc của tôi		0,827
REP	**Uy tín**	**Cronbach alpha: 0.907; CR = 0.942; AVE = 0.844**	
REP1	Có uy tín về chất lượng		0,919
REP2	Được lập từ nhiều nguồn dữ liệu chất lượng		0,923
REP3	Nhìn chung thông tin trên BCKT có uy tín		0,914
SEC	**Bảo mật**	**Cronbach alpha: 0.763; CR = 0.891; AVE = 0.804**	
SEC1	Được bảo vệ khỏi việc truy cập trái phép		0,932
SEC2	Chỉ những người có liên quan mới được truy cập thông tin trên BCKT		0,861
TIM	**Kịp thời**	**Cronbach alpha: 0.789; CR = 0.877; AVE = 0.705**	
TIM1	Được cập nhật		0,838
TIM2	Được cung cấp kịp thời		0,887
TIM3	Kịp thời cho công việc của tôi		0,791
UND	**Dễ hiểu**	**Cronbach alpha: 0.829; CR = 0.921; AVE = 0.853**	
UND1	Ý nghĩa của thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu		0,912
UND3	Thông tin trên BCKT thì dễ dàng để hiểu một cách thấu đáo		0,935

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 19

Tổng hợp thang đo của AM, AC, HW, SW, CN, CM và OR đạt giá trị

	Biến quan sát		Trọng số tải
AM	**Sự am hiểu của kế toán trưởng**	**Cronbach alpha: 0,907; CR = 0,928; AVE = 0,682**	
AM1	Có kiến thức chuyên môn về kế toán		0,884
AM2	Có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán		0,854
AM3	Có kiến thức chuyên môn về quản lý		0,788
AM4	Có kinh nghiệm làm kế toán		0,836
AM5	Có kinh nghiệm về hệ thống thông tin kế toán		0,824
AM6	Có kinh nghiệm về quản lý		0,764
AC	**Sự am hiểu của kế toán viên**	**Cronbach alpha: 0,909; CR = 0,936; AVE = 0,785**	
AC1	Có kiến thức chuyên môn về kế toán		0,868
AC2	Có kiến thức chuyên môn về hệ thống thông tin kế toán		0,914
AC3	Có kinh nghiệm làm kế toán		0,861
AC4	Có kinh nghiệm làm kế toán		0,900
HW	**Mức độ đáp ứng của thiết bị phần cứng**	**Cronbach alpha: 0,932; CR = 0,951; AVE = 0,830**	
HW1	Sẵn sàng để thu thập dữ liệu		0,919
HW2	Có đầy đủ các chức năng cần thiết để thu thập dữ liệu		0,933
HW3	Có đầy đủ các chức năng cần thiết để thu thập dữ liệu		0,862
HW4	Đáp ứng đủ yêu cầu để cung cấp thông tin đầu ra		0,929
SW	**Mức độ đáp ứng của phần mềm**	**Cronbach alpha: 0,941; CR = 0,957; AVE = 0,849**	
SW1	Phần mềm kế toán sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán		0,917
SW2	Phần mềm kế toán có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán		0,924
SW3	Hệ điều hành sẵn sàng để sử dụng cho công tác kế toán		0,916
SW4	Hệ điều hành có đủ chức năng theo yêu cầu công tác kế toán		0,928
CN	**Mức độ đáp ứng của công nghệ truyền thông**	**Cronbach alpha: 0,888; CR = 0,923; AVE = 0,749**	
CN1	Sẵn sàng để kết nối và chia sẻ dữ liệu giữa các bộ phận có liên quan trong đơn vị		0,862
CN2	Có đủ các chức năng cần thiết để kết nối và chia sẻ dữ liệu giữa các bộ phận trong đơn vị		0,860
CN3	Sẵn sàng để cung cấp thông tin kế toán		0,887
CN4	Có đủ các chức năng cần thiết cho việc cung cấp thông tin kế toán		0,851
CM	**Sự hỗ trợ của nhà lãnh đạo**	**Cronbach alpha: 0,952; CR = 0,963; AVE = 0,841**	
CM2	Đã từng tham gia vào lựa chọn các thiết bị phần cứng sử dụng trong công tác kế toán		0,906
CM3	Đã từng tham gia vào lựa chọn phần mềm sử dụng trong công tác kế toán		0,899
CM4	Đã từng tham gia vào quá trình tổ chức thực hiện hệ thống kế toán		0,951
CM5	Đã từng tham gia vào việc duy trì hệ thống kế toán		0,951
CM6	Đã từng tham gia giải quyết các vấn đề phát sinh liên quan đến tổ chức thực hiện hệ thống kế toán		0,875
OR	**Đặc điểm cơ cấu tổ chức của đơn vị**	**Cronbach alpha: 0,922; CR = 0,935; AVE = 0,616**	
OR1	Đơn vị phân chia các bộ phận chức năng theo chuyên môn		0,813
OR2	Đơn vị phân công công việc cho nhân viên theo chuyên môn		0,829
OR3	Đơn vị thiết lập bộ phận chuyên môn về pháp chế		0,759
OR4	Các thủ tục về tuyển dụng và đề bạt thăng tiến được chuẩn hóa		0,801
OR5	Nhìn chung các thủ tục làm việc trong đơn vị đã được chuẩn hóa		0,830
OR6	Nhìn chung các quy trình làm việc được ban hành dưới dạng văn bản		0,762
OR8	Đơn vị toàn quyền quyết định mọi hoạt động của mình (mức độ tự chủ)		0,737
OR9	Số lượng trưởng phòng (người được báo cáo trực tiếp cho trưởng đơn vị) thì hợp lý		0,702
OR10	Số lượng cấp bậc quản lý trong đơn vị thì hợp lý		0,821

(Nguồn: tác giả)

PHỤ LỤC 20

Tổng hợp thang đo đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị đạt giá trị

	Biến quan sát		Trọng số tải
OC	**Đặc điểm văn hóa tổ chức của đơn vị**	**Cronbach alpha: 0,937; CR = 0,944; AVE = 0,517**	
SOC	**Định hướng hỗ trợ**	**Cronbach alpha: 0,831; CR = 0,899; AVE = 0,748**	
SOC3	Người quản lý thường xuyên chấp nhận các ý kiến phê bình		0,906
SOC4	Người quản lý thường xuyên quan tâm đến các vấn đề cá nhân của nhân viên		0,824
SOC5	Nhân viên thường xuyên được khuyến khích đóng góp các ý tưởng cho công việc		0,861
IOC	**Định hướng đổi mới**	**Cronbach alpha: 0,912; CR = 0,932; AVE = 0,696**	
IOC1	Đơn vị thường xuyên tìm kiếm thị trường mới cho những dịch vụ đang cung cấp		0,862
IOC2	Đơn vị thường xuyên đầu tư vào các dịch vụ mới		0,878
IOC3	Các yếu tố không thể tiên đoán được từ môi trường bên ngoài thường xuyên mang lại những cơ hội tố		0,806
IOC4	Đơn vị thường xuyên tìm kiếm các cơ hội mới từ môi trường bên ngoài		0,849
IOC5	Đơn vị thường xuyên phát huy tối đa kỹ năng làm việc của nhân viên để phát triển dịch vụ tốt hơn		0,734
IOC6	Đơn vị thường xuyên nghiên cứu các dịch vụ mới		0,868
ROC	**Định hướng quy tắc**	**Cronbach alpha: 0,792; CR = 0,880; AVE = 0,710**	
ROC1	Các quy chế, quy trình làm việc thường xuyên được ban hành dưới dạng văn bản		0,845
ROC2	Công việc thường xuyên được thực hiện theo quy chế, quy trình của đơn vị		0,913
ROC3	Cấp quản lý thường xuyên tuân thủ theo quy chế, quy trình đó		0,762
GOC	**Định hướng mục tiêu**	**Cronbach alpha: 0,899; CR = 0,930; AVE = 0,768**	
GOC2	Đơn vị thường xuyên đánh giá cá nhân nhân viên trực tiếp liên quan đến việc đạt mục tiêu		0,832
GOC3	Cấp quản lý thường xuyên xác định các mục tiêu cần đạt được		0,900
GOC4	Đơn vị thường xuyên nêu rõ cách thức đánh giá hiệu quả công việc		0,887
GOC5	Những tiêu chí thích hợp thường xuyên được sử dụng trong đánh giá kết quả công việc		0,886
OT	**Tính đặc trưng của văn hóa tổ chức của đơn**	**Cronbach alpha: 0,946; CR = 0,952; AVE = 0,526**	
SOT	**Định hướng hỗ trợ**	**Cronbach alpha: 0,887; CR = 0,917; AVE = 0,690**	
SOT1	Sự hiểu biết lẫn nhau giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị		0,808
SOT3	Sự tin tưởng lẫn nhau giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn vị		0,789
SOT4	Hỗ trợ lẫn nhau để giải quyết các vấn đề trong công việc giữa các nhân viên là một đặc trưng của đơn		0,837
SOT5	Sự hòa đồng giữa các nhân viên là một đặc trưng trong đơn vị		0,816
SOT7	Nhân viên cảm thấy nơi làm việc như nhà của mình là một đặc trưng của đơn vị		0,814
IOT	**Định hướng đổi mới**	**Cronbach alpha: 0,788; CR = 0,862; AVE = 0,610**	
IOT1	Chấp nhận rủi ro trong đổi mới là một đặc trưng của đơn vị		0,756
IOT2	Sự cởi mở tiếp nhận ý kiến phê bình là một đặc trưng của đơn vị		0,777
IOT3	Tiên phong trong việc áp dụng công nghệ mới là một đặc trưng của đơn vị		0,825
IOT4	Tìm kiếm những thị trường mới là một đặc trưng của đơn vị		0,765
ROT	**Định hướng quy tắc**	**Cronbach alpha: 0,880; CR = 0,926; AVE = 0,807**	
ROT1	Sự thống nhất trong quản lý là một đặc trưng của đơn vị		0,869
ROT2	Sự tuân thủ theo các tiêu chuẩn là một đặc trưng của đơn vị		0,888
ROT3	Sự tuân thủ theo các quy định là một đặc trưng của đơn vị		0,888
GOT	**Định hướng mục tiêu**	**Cronbach alpha: 0,913; CR = 0,933; AVE = 0,701**	
GOT1	Sự xác định rõ ràng các mục tiêu hoạt động là một đặc trưng của đơn vị		0,808
GOT2	Cách hỏi mang tính định hướng là một đặc trưng của đơn vị		0,705
GOT3	Trách nhiệm đối với kết quả công việc của nhân viên là một đặc trưng của đơn vị		0,877
GOT4	Tính hiệu quả công việc là một đặc trưng của đơn vị		0,886
GOT5	Việc đánh giá kết quả làm việc là một đặc trưng của đơn vị		0,867
GOT6	Mức độ rõ ràng trong công việc là một đặc trưng của đơn vị		0,867

(Nguồn: tác giả)