

Nghiên cứu các nhân tố tác động đến việc áp dụng kế toán dồn tích hướng đến tính minh bạch thông tin kế toán của các đơn vị hành chính sự nghiệp ở Việt Nam

Study on factors affecting accrual accounting application towards the transparency of accounting information of administrative units in Vietnam

Lâm Thị Mỹ Yến^{1*}, Phạm Đăng Tuấn²

¹Trường Đại học Tài chính - Kế toán, Việt Nam

²BIDV Chi nhánh Sài Gòn, Việt Nam

*Tác giả liên hệ, Email: lamyen89@gmail.com

THÔNG TIN

TÓM TẮT

DOI:10.46223/HCMCOUJS.
econ.vi.15.3.591.2020

Ngày nhận: 29/07/2020

Ngày nhận lại: 28/08/2020

Duyệt đăng: 01/09/2020

Mục tiêu của đề tài là nghiên cứu về các nhân tố có tác động đến việc áp dụng kế toán dồn tích hướng đến tính minh bạch thông tin kế toán của các đơn vị hành chính sự nghiệp ở Việt Nam. Đề tài sử dụng các phương pháp như phương pháp phân tích nhân tố khám phá (EFA), phân tích nhân tố khẳng định (CFA), phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM) và kiểm định ước lượng mô hình bằng Bootstrap. Kết quả nghiên cứu cho thấy có 3 nhân tố có tác động đến việc áp dụng kế toán dồn tích hướng đến tính minh bạch của thông tin kế toán tại các đơn vị hành chính sự nghiệp ở Việt Nam bao gồm thể chế chính trị, năng lực nhân viên kế toán và vai trò lãnh đạo của nhà quản lý. Từ kết quả nghiên cứu, nhóm tác giả đưa ra một số hàm ý chính sách nhằm giúp các đơn vị khu vực công thúc đẩy quá trình cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích hướng đến tính minh bạch của thông tin kế toán hiệu quả hơn, và giúp cho các nhà quản lý đưa ra các quyết định đúng đắn về công tác quản lý nhằm nâng cao hiệu suất hoạt động của tổ chức.

Từ khóa:

kế toán dồn tích, cơ sở dồn tích đơn vị hành chính sự nghiệp, minh bạch thông tin kế toán

ABSTRACT

By qualitative and quantitative methods, the paper proves that Hue is not only one of the pioneering localities, but also invested to become Vietnam's one of the first completely smart cities in the context of the Industrial Revolution 4.0. Hue's model of smart city is not solely based on modernly technical achievements and technological advantages, but also a heritage city with a diverse cultural background deeply imbued with national identity as well as a system of historical relics and traditional values recognized by the whole world among the most in Vietnam aside from a green-clean-beautiful city that not all cities are able to have. Those inherent potential and available advantages are the basis for Hue to develop into a key smart heritage city in the Central Region according to the model of green growth and sustainable development in the coming time.

Keywords:

accrual accounting, accrual basis, administrative and non-business units, transparency of accounting information

1. Giới thiệu

Theo các nghiên cứu của Ouda (2004) và Broadbent và Guthrie (2008), cải cách tài chính được thực hiện trong các hệ thống kế toán chính phủ chính là cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích nhằm tạo ra nhiều thông tin chất lượng và minh bạch hơn, điều này được giải thích các đơn vị áp dụng kế toán dồn tích sẽ bao hàm việc áp dụng ngân sách dồn tích có liên quan, kết hợp đầy đủ các nghĩa vụ về nợ công và sự bảo lãnh của chính phủ, bao gồm cả nợ lương hưu. Một thực tế cho thấy rằng hiện nay ở hầu hết các tổ chức kế toán công, các khoản nợ này không được xử lý như là một phần của việc chi tiêu ngân sách dẫn đến việc che giấu các khoản nợ có khả năng ngăn chặn ở hiện tại đồng nghĩa với việc che giấu thâm hụt ngân sách trong tương lai, ngoài ra khi áp dụng kế toán dồn tích thì các khoản thu thuế sẽ được hạch toán đầy đủ, điều này làm cho ngân sách và thông tin kế toán đáng tin cậy và có tính minh bạch cao hơn (Ouda, 2007). Do đó, hiện nay có rất nhiều các quốc gia đã áp dụng kế toán theo cơ sở dồn tích trong lĩnh vực công thông qua việc vận dụng chuẩn mực kế toán công quốc tế (IPSAS); tuy nhiên, việc áp dụng kế toán dồn tích không phải là quá trình thống nhất. Cụ thể như khảo sát của Christiaens, Reyniers, và Rolle (2010) cho thấy một số ít quốc gia của EU vẫn sử dụng kế toán tiền mặt (như Hy Lạp và một số khu vực ở Đức) trong khi các quốc gia khác thì áp dụng IPSAS theo cơ sở dồn tích như Pháp, Thụy Điển, Thụy Sĩ, Vương Quốc Anh. Hay các nước Nam Á cũng bước đầu áp dụng IPSAS dựa trên tiền mặt như một bước để tiến dần đến hội tụ với kế toán dồn tích theo IPSAS (Adhikari & Mellemvik, 2010). Ngoài ra, cũng có các như Bồ Đào Nha, Tây Ban Nha, Đan Mạch và Phần Lan mặc dù đã thực hiện kế toán dồn tích trong chính phủ nhưng họ lại không có ý định thực hiện theo IPSAS (Cardoso, Aquino, & Pigatto, 2014).

Hiện nay, Việt Nam đã gia nhập các tổ chức kinh tế thế giới và khu vực như WTO, UNESCO, APEC, ... Điều này đòi hỏi thông tin mà các đơn vị cung cấp phải được quốc tế thừa nhận, có tính chuẩn mực và có thể so sánh được; do đó, các đơn vị công ở Việt Nam đang dần chuyển sang kế toán dồn tích đầy đủ theo hướng vận dụng IPSAS. Xuất phát từ thực tiễn này, các nghiên cứu ở Việt Nam đều liên quan đến sự cần thiết phải thực hiện cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích trong các tổ chức công lập như các nghiên cứu của Huỳnh (2014); Bui (2014),... và các nhân tố tác động đến quá trình cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích (Cao, 2016; H. T. T. Nguyen, 2015; ...), tuy nhiên các nghiên cứu này chỉ dừng lại ở mức độ nhận diện các nhân tố tác động mà chưa đi sâu vào phân tích cũng như đưa ra các giải pháp cụ thể để giải quyết các nhân tố này nhằm giúp các đơn vị thực hiện cải cách kế toán một cách dễ dàng và hiệu quả hơn.

Từ những lý do trên, để giúp các nhà nghiên cứu hoàn thiện mô hình cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích và các nhà quản lý có thể kiểm soát được các rủi ro có thể xảy ra trong quá trình này, đề tài nghiên cứu về các nhân tố và mức độ tác động của chúng đến việc áp dụng kế toán dồn tích hướng đến tính minh bạch của thông tin kế toán tại các đơn vị hành chính sự nghiệp ở Việt Nam. Trên cơ sở đó, nhóm tác giả đề xuất một số hàm ý chính sách nhằm cung cấp thêm các bằng chứng thực nghiệm trong lĩnh vực nghiên cứu, kết quả của nghiên cứu này có thể dùng làm tài liệu tham khảo cho các đơn vị thuộc khu vực công ở Việt Nam trong việc đề xuất các giải pháp để tăng hiệu quả thực hiện kế toán dồn tích hướng đến tính minh bạch của thông tin kế toán.

2. Cơ sở lý thuyết

2.1. Các khái niệm có liên quan

2.1.1. Khái niệm về kế toán dồn tích

Khan và Mayes (2009) và Bellanca, Cultrera, và Vermeylen (2015) định nghĩa kế toán dồn tích là phương pháp ghi chép trong đó các giao dịch được ghi nhận khi giao dịch kinh tế xảy ra mà không liên quan đến thu chi tiền, nghiên cứu của Khan và Mayes (2009) cho rằng kế toán dồn tích

trong lĩnh vực công có nghĩa là một hình thức ghi chép và lập báo cáo tài chính dựa trên dồn tích để cung cấp cho chính phủ. Hay theo IPSAS, kế toán dồn tích được định nghĩa là một cơ sở ghi chép, phản ánh thông tin của kế toán, trong đó kế toán sẽ ghi nhận doanh thu khi hàng hóa và dịch vụ đã được chuyển quyền sở hữu cho khách hàng, ghi nhận là một khoản chi phí của đơn vị khi nguồn lực của đơn vị đã được sử dụng. Báo cáo tài chính được lập trên cơ sở dồn tích giúp cho người sử dụng thông tin có thể đánh giá được mức độ sử dụng nguồn lực, đánh giá hiệu quả của quá trình thực hiện công việc cùng với tình hình tài chính của đơn vị giúp cho việc lập kế hoạch, quản lý tài chính và ra quyết định trong chính phủ để chính sách công trở nên hiệu quả hơn (Bellanca et al., 2015).

2.1.2. Khái niệm về tính minh bạch của thông tin

Khái niệm của tính minh bạch là mức độ công khai mà một tổ chức cho phép các tác nhân bên ngoài giám sát và đánh giá hoạt động nội bộ cũng như hiệu suất làm việc của họ (Grimmelikhuijsen & Meijer, 2014). Trong kế toán, tính minh bạch của thông tin đáp ứng ngưỡng chất lượng và số lượng công bố để đảm bảo rằng tất cả các sự kiện quan trọng diễn ra bên trong tổ chức đều được nhìn thấy rõ từ các đối tượng bên ngoài (Heald & Hood, 2006). Ở góc độ này, có thể nói rằng khái niệm về tính minh bạch có liên quan mật thiết đến một khái niệm đó là tính mở (openness) (Pham, 2017) hay đây chính là sự rõ ràng trong truyền thông.

2.2. Giả thuyết nghiên cứu

➤ Thể chế chính trị

Một số nghiên cứu thực nghiệm về kinh nghiệm của một số nước đang phát triển trên thế giới, các yếu tố về kỹ thuật và thể chế có khả năng cản trở những nỗ lực của chính phủ trong việc cải cách kế toán khu vực công để nâng cao hiệu quả (Samaratunge & Bennington, 2002) hay nói cách khác quá trình cải cách kế toán bị chi phối bởi thể chế chính trị của đất nước. Cụ thể, từ quan điểm thể chế trong nghiên cứu của Harun và Kamase (2012) việc áp dụng hệ thống kế toán mới theo cơ sở dồn tích ở Indonesia được thể hiện bằng sự cưỡng chế của các tổ chức chính quyền địa phương và các đơn vị có nghĩa vụ tuân thủ các quy tắc kế toán do chính quyền trung ương ban hành, điều này khác với quá trình cải cách kế toán khu vực công ở New South Wales, Australia - nơi các nhà tư vấn kế toán và các quan chức chính quyền địa phương đóng vai trò chủ đạo trong việc khuyến tán các ý tưởng áp dụng tích lũy tài chính (Christensen, 2001). Ngoài ra, trong một nghiên cứu khác của Ouda (2004) khi thực hiện ở các nước đang phát triển, tác giả đã nhận định việc thiếu cam kết chính trị, thiếu sự lãnh đạo của Bộ tài chính trong việc cải cách kế toán sẽ ảnh hưởng lớn đến sự thành công của việc chuyển đổi kế toán sang dồn tích.

H1: Thể chế chính trị có tác động đến việc áp dụng kế toán dồn tích

➤ Năng lực của nhân viên kế toán

Kế toán là người tham gia trực tiếp vào quá trình cải cách và là người vận hành hệ thống thông tin kế toán để sản xuất ra thông tin, nếu nguồn nhân lực không đủ trình độ, phẩm chất và năng lực phụ trách kế toán, kết quả chắc chắn là thông tin kế toán sẽ kém chất lượng (Okpala, 2012). Ouda (2004) cũng nhận định rằng các nước đang phát triển sẽ gặp nhiều khó khăn trong việc thực hiện kế toán dồn tích trong lĩnh vực công hơn là các nước phát triển bởi vì một trong những đặc điểm các nước đang phát triển chính là thiếu nhân sự có trình độ chuyên môn, đặc biệt là nhân viên kế toán. Để giải thích cho vấn đề này, một số nghiên cứu chỉ ra rằng khi trình độ học vấn đạt ở mức cao hơn, các nhân viên của tổ chức sẽ đánh giá cao tính hữu dụng và có khả năng sử dụng các kỹ thuật kế toán mới hơn và do đó thúc đẩy việc thực hiện kế toán dồn tích ở khu vực công cũng như tạo ra được thông tin chất lượng, minh bạch hơn (Venieris, Cohen, & Sykianakis, 2003).

H2: Năng lực của nhân viên kế toán có tác động đến việc áp dụng kế toán dồn tích

➤ *Vai trò lãnh đạo của nhà quản lý*

Nhà quản lý là người lập kế hoạch, tổ chức, chỉ đạo và giám sát toàn bộ các hoạt động của nhân viên trong tổ chức (Hart & Tummers, 2014) và yếu tố lãnh đạo của tổ chức có ảnh hưởng rất lớn đến hiệu quả làm việc của nhân viên (Tummers & Knies, 2016). Do đó, hiệu quả của quá trình hoạt động của tổ chức phụ thuộc một phần vào sự lãnh đạo của nhà quản lý vì họ là người đóng một vai trò rất quan trọng đối với tổ chức nói chung và quá trình cải cách kế toán diễn ra bên trong tổ chức nói riêng (Van der Voet, Kuipers, & Groeneveld, 2015) và những cải cách kế toán mới còn đòi hỏi kỹ năng và thái độ trong một phần của cả nhà quản lý (Samaratunge & Bennington, 2002). Từ những phân tích từ lý thuyết đến thực tiễn cho thấy vai trò lãnh đạo của nhà quản lý có ảnh hưởng đến áp dụng kế toán theo cơ sở dồn tích.

H3: Vai trò lãnh đạo của nhà quản có tác động đến việc áp dụng kế toán dồn tích

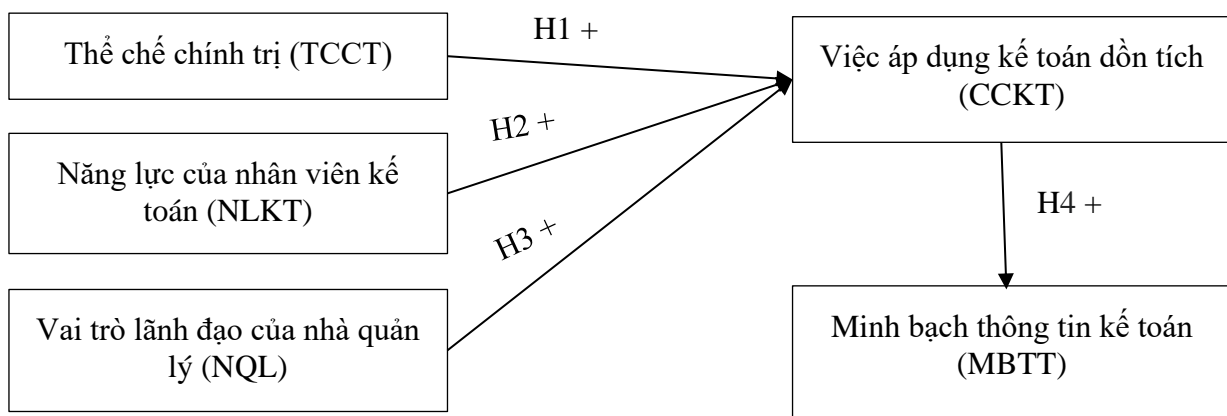
➤ *Kế toán dồn tích và tính minh bạch thông tin kế toán*

Các nghiên cứu trước đây cho thấy rằng công cuộc cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích đều hướng đến việc cải thiện chất lượng của thông tin kế toán, tăng tính minh bạch của thông tin và trách nhiệm giải trình của các nhà quản lý. Cụ thể, nghiên cứu của Stamatiadis (2009) đã chỉ ra rằng để tăng trách nhiệm giải trình, tính minh bạch và cải thiện đo lường hiệu suất của khu vực chính phủ chính là chuyển đổi từ phương pháp kế toán tiền mặt truyền thống của họ thành hệ thống kế toán theo cơ sở dồn tích. Hay nói cách khác, xu hướng của việc áp dụng kế toán dồn tích được giải thích bởi sự cần thiết phải minh bạch, hiệu quả của thông tin kế toán và quản lý hiệu suất của đơn vị, từ đó giúp những người ra quyết định có được sự kiểm soát chi phí và trách nhiệm giải trình tốt hơn (Christiaens et al., 2010).

H4: Áp dụng kế toán dồn tích có tác động đến tính minh bạch thông tin kế toán

2.3. Mô hình nghiên cứu đề xuất

Từ cơ sở lý thuyết được trình bày ở trên, mô hình nghiên cứu được đề xuất như sau:



Hình 1. Mô hình nghiên cứu đề xuất

Nguồn: Nhóm tác giả đề xuất

Trên cơ sở kế thừa những nghiên cứu trước đây, bộ thang đo của của nghiên cứu được hình thành với biến quan sát. Các biến quan sát được đo lường bằng thang đo Likert 5 mức độ bao gồm (1) hoàn toàn không đồng ý, (2) không đồng ý, (3) trung bình, (4) đồng ý và (5) hoàn toàn đồng ý. Trước khi thực hiện phỏng vấn chính thức, việc phỏng vấn với 10 chuyên gia trong lĩnh vực công và khảo sát thử với 10 đối tượng là nhân viên kế toán ở các đơn vị hành chính sự nghiệp nhằm

thực hiện những điều chỉnh trong bảng câu hỏi cho phù hợp hơn với hoàn cảnh nghiên cứu.

3. Phương pháp nghiên cứu

3.1. Phương pháp thu thập số liệu

Nghiên cứu tiến hành khảo sát với các đối tượng là kế toán trưởng và kế toán viên đang làm việc tại các đơn vị hành chính sự nghiệp ở Việt Nam.

Cỡ mẫu

Việc xác định cỡ mẫu trong nghiên cứu phụ thuộc vào nhiều yếu tố như độ tin cậy cần thiết, phương pháp xử lý dữ liệu là hồi quy hay phân tích nhân tố khám phá EFA hay mô hình cấu trúc tuyến tính SEM, ... Hiện nay, hầu hết các nhà nghiên cứu trên thế giới xác định cỡ mẫu cần thiết dựa vào phương pháp xử lý dữ liệu của đề tài, kích thước mẫu cần phải được xem xét trong sự tương quan với số lượng các thông số ước lượng và nếu sử dụng phương pháp ước lượng ML (Maximum Likelihood) thì kích thước mẫu tối thiểu phải từ 100 đến 150 (Hair, Anderson, Babin, & Black, 2010). Hơn nữa, mô hình và các chỉ số như TLI, CFI là tương đối ổn định và nhất quán dựa trên phương pháp ước lượng ML tại cỡ mẫu 250 hoặc lớn hơn (Hair et al., 2010). Do vậy, để đảm bảo độ tin cậy cho phân tích nhân tố khám phá EFA và mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM), các khái niệm trong mô hình nghiên cứu được kiểm định trên cơ sở dữ liệu điều tra với kích thước mẫu tối thiểu là 250 quan sát.

Phương pháp chọn mẫu

Tác giả sử dụng phương pháp chọn mẫu theo định mức. Về phương diện lý thuyết, phương pháp này có nhược điểm là mẫu được chọn không tổng quát hóa cho đám đông nghiên cứu (T. D. Nguyen, 2014) nhưng đây là phương pháp được đánh giá cao nhất trong nghiên cứu khoa học vì nó có thể đại diện cho đám đông trong thực tiễn (Hair et al., 2010). Cụ thể, với số lượng mẫu dự kiến là 300 tác giả sử dụng thuộc tính kiểm soát của đám đông nghiên cứu (khu vực công hay khu vực nhà nước) là theo loại hình hoạt động của đơn vị công bao gồm cơ quan hành chính là 66 đơn vị (tỷ lệ 22,0%), đơn vị sự nghiệp công lập là 166 đơn vị (tỷ lệ 55,4%) và các loại hình khác như tổ chức chính trị, đoàn thể, hiệp hội, ... là 68 đơn vị (tỷ lệ 22,6%).

Với mỗi đơn vị, tác giả chọn phỏng vấn trực tiếp cho các kế toán viên và kế toán trưởng của đơn vị bằng cách liên hệ trước với phòng tổ chức hành chính và tiếp cận với đối tượng khảo sát trước và sau giờ làm; đồng thời, kết hợp với phỏng vấn qua email, điện thoại. Bên cạnh đó, việc tham gia giảng dạy các lớp tập huấn, bồi dưỡng chuyên sâu ở các địa phương đã giúp cho tác giả tiếp cận với các đối tượng khảo sát một cách dễ dàng hơn.

3.2. Phương pháp phân tích số liệu

Đánh giá độ tin cậy thang đo

Phương pháp phổ biến nhất để tính toán sự thống nhất giữa các biến trong khảo sát là kiểm tra hệ số Cronbach's Alpha cho thang đo đa biến (Sekaran & Bougie, 2003), một thang đo có độ tin cậy tốt khi Cronbach's Alpha ≥ 0.6 (Nunnally & Bernstein, 1994). Ngoài ra, các biến trong cùng một thang đo phải có mối tương quan chặt chẽ với nhau khi có hệ số tương quan biến tổng (đã hiệu chỉnh) ≥ 0.3 (Nunnally & Bernstein, 1994).

Phân tích nhân tố khám phá (EFA)

Để đánh giá giá trị thang đo, nhóm tác giả xem xét ba thuộc tính trong kết quả EFA là (1) chỉ số Eigenvalue ≥ 1 , (2) trọng số nhân tố $\lambda_i > 0.3$ (Hair et al., 2010) và (3) tổng phương sai trích $\geq 50\%$ (T. D. Nguyen, 2014).

Phân tích nhân tố khẳng định (CFA)

Các tiêu chí đánh giá trong phân tích gồm có: (1) đo lường tính đơn hướng: mô hình phù hợp với dữ liệu thị trường khi $P\text{-value} < 0,05$ và $CMIN/df \leq 3$ (Carmines & McIver, 1981); TLI và $CFI \geq 0.9$ (Bentler & Bonett, 1980) và $RMSEA \leq 0.08$ (Steiger, 1990); (2) đánh giá độ tin cậy tổng hợp thông qua hệ số pc (Composite Reliability) > 0.7 (Joreskog, 1971), pvc (Variance Extracted) > 0.5 (Fornell & Larcker, 1981) và Cronbach's Alpha ≥ 0.6 (Nunnally & Bernstein, 1994); (3) thang đo đạt được giá trị hội tụ với trọng số chuẩn hóa của các thang đo lớn hơn 0.5 và có ý nghĩa thống kê (Anderson & Gebring, 1988); (4) giá trị phân biệt được kiểm định thông qua mô hình tới hạn (Saturated Model), trong đó các khái niệm nghiên cứu có quan hệ tự do với nhau và (5) giá trị liên hệ với lý thuyết nhằm thể hiện sự phù hợp giữa mô hình nghiên cứu với cơ sở lý thuyết xây dựng nên mô hình.

Phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM)

Để khám phá một mô hình với ba thuộc tính: (1) mô hình có ý nghĩa lý thuyết, (2) phân tích hợp lý và (3) sự tương ứng của nó với dữ liệu được chấp nhận chặt chẽ, nhóm tác giả sử dụng SEM để kiểm định mô hình lý thuyết (Kline, 2011). SEM cho phép các nhà nghiên cứu khám phá những sai số đo lường và hợp nhất những khái niệm trừu tượng và khó phân biệt. SEM không chỉ liên kết lý thuyết với dữ liệu mà còn đối chiếu lý thuyết với dữ liệu. Phương pháp hợp lý tối đa (ML) được sử dụng để ước lượng các tham số trong mô hình nghiên cứu nếu dữ liệu có phân phối chuẩn (Kline, 2011).

4. Kết luận và thảo luận

4.1. Kết quả phân tích EFA

Sau khi kiểm định độ tin cậy, các thang đo đều có Cronbach's Alpha $\geq 0,6$ và có hệ số tương biến tổng đều lớn hơn 0,3 nên tất cả thang đo như đề xuất ban đầu đều được giữ lại để tiếp tục đưa vào phân tích nhân tố khám phá EFA. Tác giả thực hiện cách trích Principal Axis Factoring và phép quay Promax. Trong bước này, tác giả thực hiện phân tích EFA 1 lần và kết quả là hệ số KMO = 0,867, Sig. = 0,000 (có ý nghĩa thống kê), phương sai trích đạt 72,201% và có 5 nhóm nhân tố được trích; kết quả là các biến quan sát đều được nhóm vào các nhân tố ban đầu và có yếu tố tải đảm bảo điều kiện đã nêu ra, không có sự biến động của các biến, độ tin cậy của từng thang đo mới đảm bảo tiêu chí kiểm định.

Kết quả cụ thể được thể hiện trong Bảng 1 như sau:

Bảng 1

Kết quả phân tích nhân tố EFA các biến trong mô hình nghiên cứu

Biến quan sát		Nhóm nhân tố				
Mã hóa	Nội dung	1	2	3	4	5
MBTT1	Sự công khai thông tin với người sử dụng	0.994				
MBTT2	Sự rõ ràng của thông tin được công bố	0.934				
MBTT4	Sự dễ dàng trong việc tiếp cận thông tin của người sử dụng	0.900				
MBTT5	Sự dễ hiểu của thông tin được cung cấp với người sử dụng	0.893				
MBTT7	Thông tin phản ánh đầy đủ về tình hình tài chính của đơn vị	0.882				

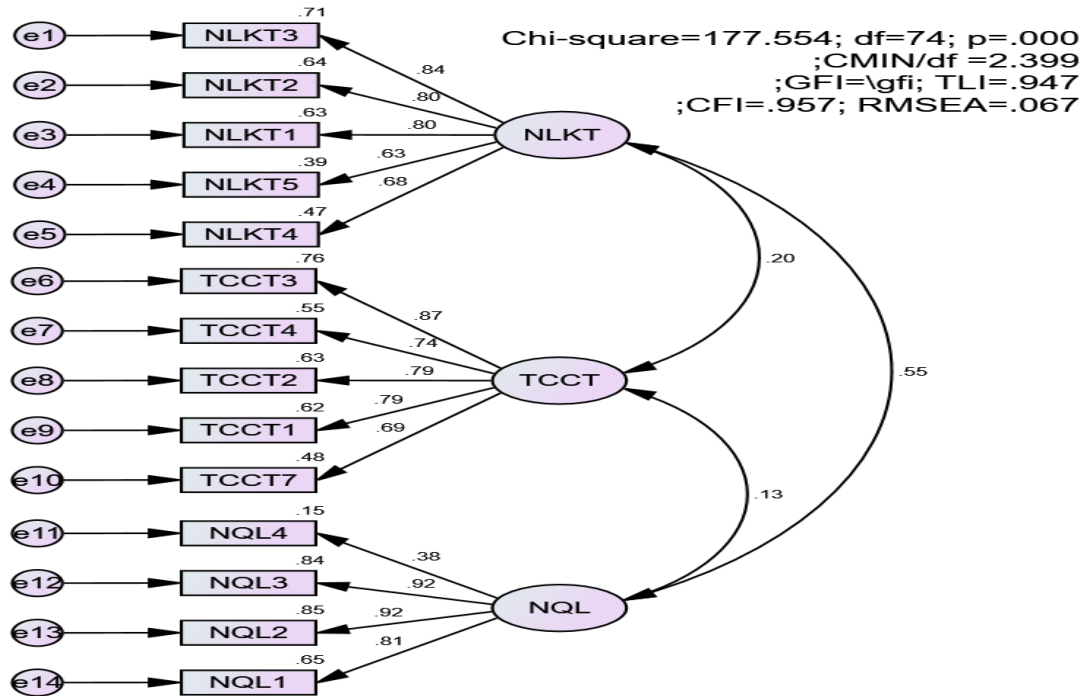
Biến quan sát		Nhóm nhân tố				
Mã hóa	Nội dung	1	2	3	4	5
MBTT8	Thông tin phản ánh đầy đủ về <i>tình hình và kết quả hoạt động</i> của đơn vị	0.829				
NLKT1	Hiểu biết của kế toán về các quy định pháp lý		0.917			
NLKT2	Sự linh hoạt của nhân viên kế toán		0.898			
NLKT3	Kỹ năng tin học của nhân viên kế toán		0.780			
NLKT4	Sự chuyên nghiệp trong thái độ làm việc		0.739			
NLKT5	Đào tạo nhân viên kế toán		0.713			
TCCT1	Các quy tắc và quy định được ban hành bởi các cơ quan quản lý nhà nước			0.883		
TCCT2	Đơn vị hoạt động theo niềm tin và tiêu chuẩn chung của xã hội			0.848		
TCCT3	Đơn vị thực hiện các hoạt động dưới sự chỉ đạo của các cơ quan cấp trên			0.832		
TCCT4	Đơn vị thực hiện các hoạt động theo quy định do cơ quan nhà nước ban hành			0.790		
TCCT7	Đơn vị muốn thay đổi hệ thống kế toán mới phải xin ý kiến của cơ quan cấp trên			0.741		
CCKT1	Các nghiệp vụ kinh tế được ghi nhận khi giao dịch kinh tế xảy ra mà không liên quan đến việc đã thu hay chi tiền				0.856	
CCKT2	BCTC được lập dựa trên cơ sở dồn tích				0.766	
CCKT3	Thông tin trên BCTC phản ánh rõ ràng về tài sản của đơn vị				0.707	
CCKT4	Thông tin trên BCTC phản ánh rõ ràng các khoản nợ phải thu, nợ phải trả của đơn vị				0.700	
CCKT5	Thông tin trên BCTC phản ánh rõ ràng về doanh thu, chi phí của đơn vị				0.671	
NQL1	Nhà quản lý luôn luôn lắng nghe ý kiến của nhân viên					0.897
NQL2	Nhà quản lý hiểu rõ về các hoạt động của công tác kế toán trong đơn vị					0.815
NQL3	Nhà quản lý cung cấp đầy đủ phương tiện để nhân viên thực thi các quy định của pháp luật					0.764
NQL4	Nhà quản lý khuyến khích nhân viên trả lời các câu hỏi từ các bên liên quan					0.723

Nguồn: Kết quả phân tích dữ liệu của nhóm nghiên cứu

4.2. Kết quả phân tích nhân tố khẳng định (CFA)

CFA các biến độc lập

Kết quả CFA (chuẩn hóa) các biến độc lập được thể hiện ở Hình 2. Mô hình này có 74 bậc tự do, kết quả CFA cho thấy các thông số của mô hình như sau: Chi-square = 177.554 (p = 0.000); CMIN/df = 2.399 < 3. Các chỉ tiêu CFI = 0.957, TLI = 0.947 và RSMEA = 0.067 nhỏ hơn 0.08 cho thấy mô hình phù hợp với dữ liệu thị trường.



Hình 2. Kết quả CFA (chuẩn hóa) các biến độc lập

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

Dựa trên tiêu chuẩn kiểm định nêu ở mục 3.2, kết quả CFA các thang đo đơn hướng có các tiêu chuẩn phù hợp, thang đo đạt tính đơn hướng, đạt giá trị hội tụ (các trọng số đều lớn hơn 0.5), các nhóm nhân tố đều có liên hệ với nhau theo kỳ vọng lý thuyết và đảm bảo độ tin cậy trong từng thang đo.

Bảng 2

Kiểm định giá trị phân biệt các biến độc lập

			Estimate	S.E.	C.R.	P
NLKT	<-->	TCCT	.088	.028	3.108	.002
NQL	<-->	NLKT	.114	.022	5.196	***
NQL	<-->	TCCT	.030	.015	1.954	.004

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

Bảng 3 cho thấy độ tin cậy tổng hợp (P_c) của các thang đo đều lớn hơn 0.7 và tổng phương sai trích (P_{vc}) của hai thang đo đều lớn hơn 0.5. Điều này khẳng định độ tin cậy của hai thang đo này tốt và được chấp nhận. Thông thường, người ta thường ứng dụng hệ số Cronbach's Alpha và độ tin cậy tổng hợp vì các hệ số này đo lường sự nhất quán xuyên suốt tập hợp các biến quan sát trong một thang đo.

Bảng 3

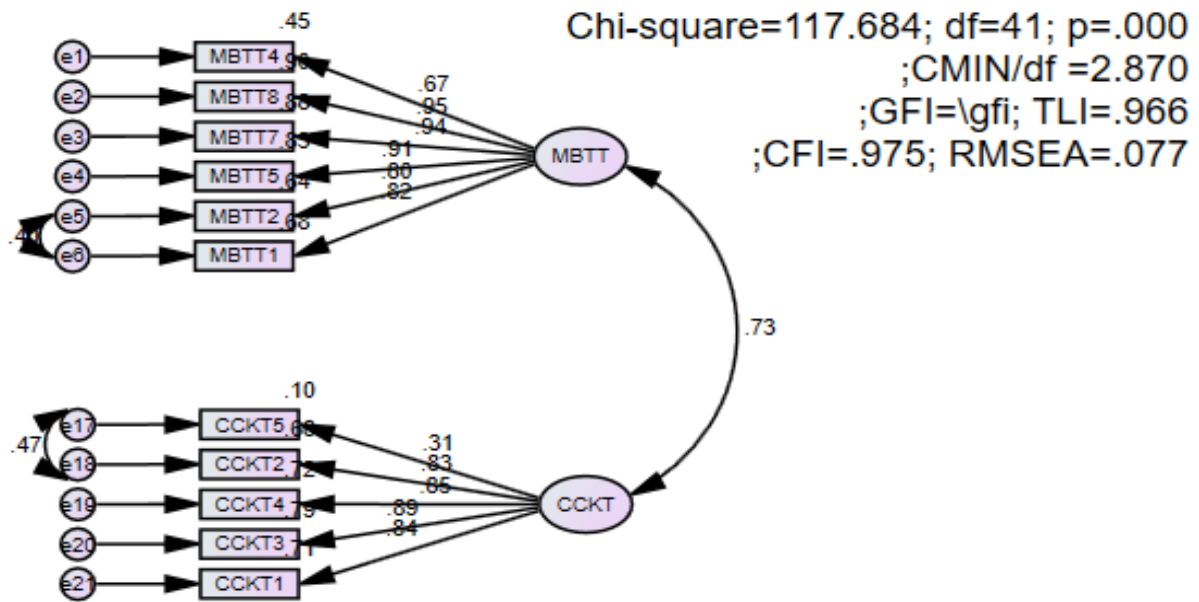
Độ tin cậy tổng hợp và phương sai trích thang đo các nhân tố rào cản

Thang đo	Số biến	Độ tin cậy			Giá trị
		α	P_c	P_{vc}	
TCCT	5	0.885	0.846	0.524	Đạt yêu cầu
NLKT	5	0.863	0.817	0.512	
NQL	4	0.836	0.784	0.510	

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

CFA đơn hướng

Theo kết quả phân tích CFA ở Hình 3, mô hình có 41 bậc tự do, Chi-square = 117.684 (p=0.000), CMIN/df=2.870 < 3. Các chỉ số CFI và TLI lần lượt là 0.975 và 0.966 và chỉ số RMSEA = 0.077 nhỏ hơn 0.08 nên mô hình phù hợp với dữ liệu thị trường.



Hình 3. CFA (chuẩn hóa) các thang đo đơn hướng

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

Kết quả phân tích ở Bảng 4 cho thấy, hệ số tương quan ước lượng liên kết với sai số chuẩn (SE) của mỗi tương quan của các cặp khái niệm cho giá trị p=0.000 nên hệ số tương quan của cặp khái niệm này khác biệt so với 1 ở độ tin cậy 95%. Do đó, những cặp khái niệm này đạt được giá trị phân biệt.

Bảng 4

Kết quả kiểm định giá trị phân biệt các thang đo đơn hướng

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
CCKT <--> MBTT		.147	.032	4.644	***

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

Bảng 5

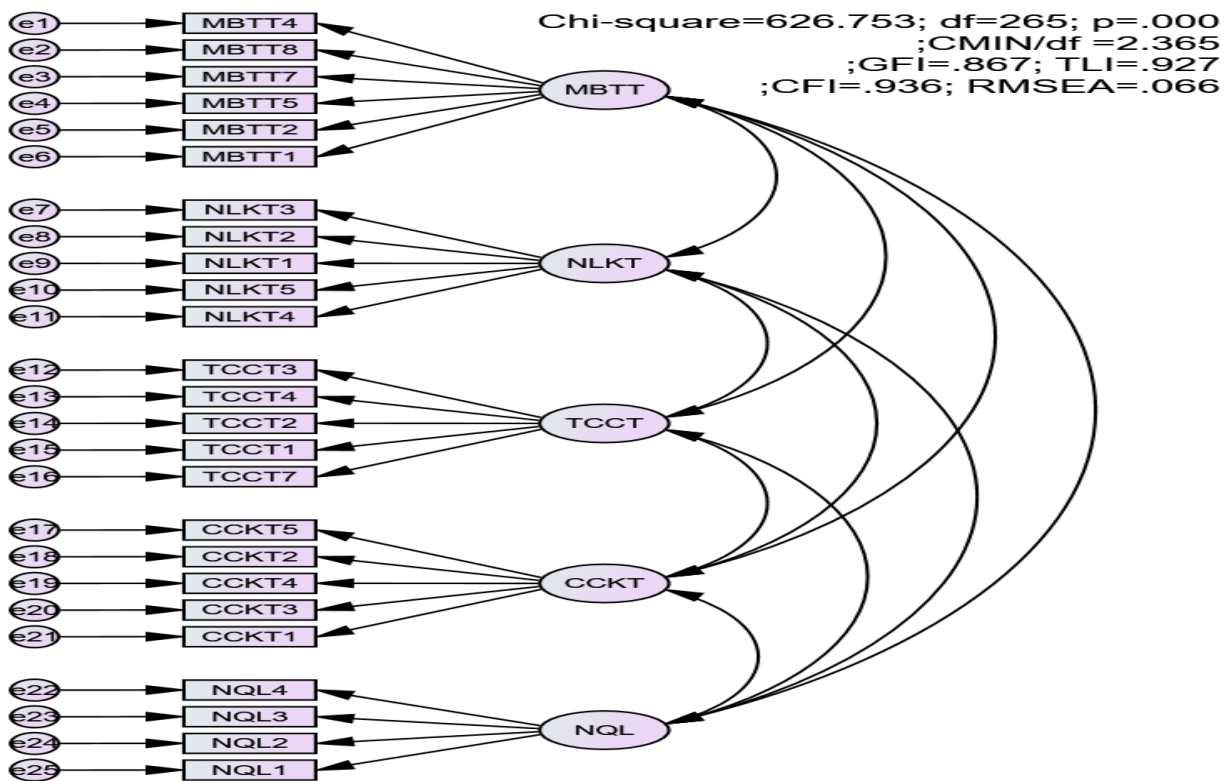
Độ tin cậy tổng hợp và phương sai trích các thang đo đơn hướng

Thang đo	Số biến	Độ tin cậy			Giá trị
		α	P_c	P_{vc}	
CCKT	5	0.876	0.841	0.528	Đạt yêu cầu
MBTT	6	0.941	0.928	0.685	

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

Theo kết quả Bảng 5, độ tin cậy tổng hợp (P_c) của thang đo CCKT và MBTT có hệ số lần lượt là 0.841 và 0.928 đều lớn hơn 0.7 và tổng phương sai trích (P_{vc}) của hai thang đo đều lớn hơn 0.5; điều này khẳng định độ tin cậy của hai thang đo này tốt và được chấp nhận.

CFA mô hình đo lường tới hạn



Hình 4. CFA (chuẩn hóa) mô hình đo lường tới hạn

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

Kết quả CFA của mô hình đo lường sau cùng (Hình 4) cho thấy mô hình có 265 bậc tự do, Chi-square=626.753 với $p=0.000$; các chỉ số TLI=0.927, CFI=0.936 và RMSAE=0.066 nhỏ hơn 0.08. Các chỉ số trên khẳng định mô hình là phù hợp.

Bảng 6

Kết quả kiểm định giá trị phân biệt mô hình đo lường tới hạn

			Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
MBTT	<-->	CCKT	.178	.033	5.401	***	
NLKT	<-->	TCCT	.087	.028	3.104	.002	
NLKT	<-->	CCKT	.003	.013	.222	***	
NLKT	<-->	NQL	.113	.022	5.179	***	
TCCT	<-->	CCKT	.103	.022	4.698	***	
TCCT	<-->	NQL	.030	.015	1.971	.004	
CCKT	<-->	NQL	.029	.009	3.153	.002	

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

Kết quả kiểm định giá trị phân biệt giữa các biến trong mô hình tới hạn được thể hiện trong Bảng 6. Các hệ số tương quan ước lượng liên kết với sai số chuẩn (SE) đều nhỏ hơn 1 và có ý nghĩa thống kê. Do đó, các khái niệm nêu trên đều đạt được giá trị phân biệt.

Bảng 7

Tóm tắt kết quả kiểm định các thang đo của mô hình

Thang đo	Số biến	Độ tin cậy		P_{vc}	Sự phù hợp
		α	P _c		
TCCT	5	0.885	0.846	0.524	Phù hợp
NLKT	5	0.863	0.817	0.512	Phù hợp
NQL	4	0.836	0.784	0.510	Phù hợp
CCKT	5	0.876	0.841	0.528	Phù hợp
MBTT	6	0.941	0.928	0.685	Phù hợp

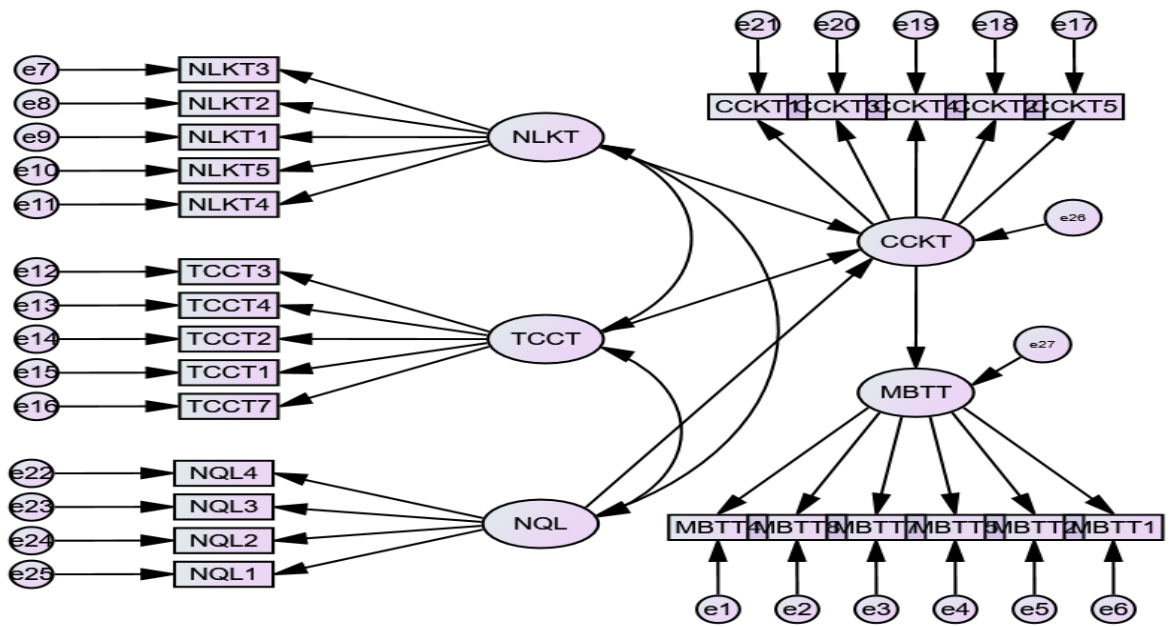
Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp

Tóm lại, kết quả phân tích và đánh giá cho thấy tất cả các thang đo đều đạt được mức giá trị và độ tin cậy. Tất cả các kết quả CFA đều phù hợp và kiểm định các mô hình CFA đều có sự phù hợp với dữ liệu thị trường.

4.3. Kết quả kiểm định mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM)

Ứng dụng phần mềm AMOS để kiểm định SEM cho kết quả như Hình 5. Mô hình có 268 bậc tự do, Chi-square=656.121 với p=0.000; Chi-square/df=2.448 nhỏ hơn 3; các chỉ số TLI=0.923, CFI=0.931 và RMSAE=0.068 nhỏ hơn 0.08. Điều này khẳng định mô hình phù hợp với dữ liệu thị trường.

Chi-square=656.121; df=268; p=.000
 ;CMIN/df =2.448
 ;GFI=.861; TLI=.923
 ;CFI=.931; RMSEA=.068



Hình 5. Kết quả SEM chuẩn hóa của mô hình lý thuyết

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

Hệ số hồi quy chuẩn hóa của các tham số được trình bày ở Bảng 8 cho thấy các mối quan hệ này đều là cùng chiều và dương, nghĩa là có ảnh hưởng tỷ lệ thuận từ các nhân tố đến việc áp dụng kế toán theo cơ sở dồn tích và cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích có tác động cùng chiều đến tính minh bạch của thông tin kế toán. Bên cạnh đó, các mối quan hệ còn lại đều có ý nghĩa thống kê ($p < 0.05$).

Bảng 8

Hệ số hồi quy của mô hình lý thuyết

			Estimate	S.E.	C.R.	P
CCKT	<---	NLKT	.046	.038	1.196	.032
CCKT	<---	TCCT	.227	.043	5.252	***
CCKT	<---	NQL	.393	.104	3.782	***
MBTT	<---	CCKT	.532	.259	2.918	***

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

4.4. Kiểm định ước lượng mô hình lý thuyết bằng Bootstrap

Nghiên cứu này sử dụng phương pháp bootstrap với số lượng mẫu lặp lại N=1.000. Kết quả ước lượng thể hiện ở Bảng 9 cho thấy độ chệch tuy xuất hiện nhưng có giá trị thấp và ổn định (cao nhất là $|CR| = 2$), chứng tỏ ước lượng trong mô hình nghiên cứu này là tin cậy được.

Bảng 9

Kết quả ước lượng Bootstrap (N=1.000)

Quan hệ			SE	SE-SE	Mean	Bias	SE-Bias	CR
CCKT	<---	NLKT	0.08	0.002	0.002	0.005	0.003	1.7
CCKT	<---	TCCT	0.059	0.001	0.353	0.003	0.002	1.5
CCKT	<---	NQL	0.074	0.002	0.485	0.004	0.002	2.0
MBTT	<---	CCKT	0.031	0.001	0.746	0.002	0.001	2.0

Nguồn: Kết quả xử lý từ dữ liệu điều tra

Tóm lại, từ kết quả ước lượng mô hình nghiên cứu và ước lượng mô hình lý thuyết bằng bootstrap trong phân tích mô hình cấu trúc tuyến tính (SEM) cho thấy kết quả các mối quan hệ được giả thuyết trong mô hình và mức độ tác động của các yếu tố trong mô hình như Bảng 10.

Bảng 10

Kết quả kiểm định các giả thuyết nghiên cứu

Mối quan hệ	Giả thuyết	Hệ số hồi quy (β)	p	Kết quả
TCCT \rightarrow CCKT	H1	0.227	0.000	Chấp nhận
NLKT \rightarrow CCKT	H2	0.046	0.032	Chấp nhận
NQL \rightarrow CCKT	H3	0.393	0.000	Chấp nhận
CCKT \rightarrow MBTT	H4	0.532	0.000	Chấp nhận

Nguồn: Nhóm tác giả tổng hợp

Kết quả trên Bảng 10 cho thấy các nhân tố như thể chế chính trị, năng lực kế toán và vai trò lãnh đạo của nhà quản lý đều có tác động cũng chiều đến việc áp dụng kế toán dồn tích hướng đến tính minh bạch của thông tin kế toán. Trong đó, vai trò lãnh đạo của nhà quản lý (NQL) có tác động mạnh nhất đến cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích (CCKT) với $\beta_{NQL}=0.393$; tiếp đến là thể chế chính trị (TCCT) với $\beta_{TCCT}=0.227$ và tác động yếu nhất là năng lực nhân viên kế toán với $\beta_{NLKT}=0.046$. Cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích (CCKT) cũng có tác động cùng chiều mạnh đến tính minh bạch thông tin kế toán (MBTT) với $\beta_{CCKT-MBTT}=0.532$.

5. Kết luận và một số đề xuất**5.1. Kết luận**

Từ kết quả nghiên cứu cho thấy:

Ở Việt Nam mọi quyết định được tập trung vào Trung ương; các quy tắc, quy định được ban hành bởi các cơ quan nhà nước theo niềm tin cũng như là các tiêu chuẩn chung của xã hội, và đơn vị cấp dưới thực hiện mọi hoạt động dưới chỉ đạo của các cơ quan cấp trên. Với thể chế chính trị có quyền lực và các quyết định đều tập trung vào người có quyền lực cao nhất sẽ ảnh hưởng không nhỏ đến quá trình cải cách kế toán theo cơ sở dồn tích (Samaratunge & Bennington, 2002).

Nhân viên kế toán là một yếu tố quan trọng để thực hiện thành công việc sản xuất thông tin tài chính, tạo ra những thông tin chất lượng (Azmi & Mohamed, 2014) vì họ là người trực tiếp vận dụng quy định của pháp luật để thực thi công tác kế toán. Do đó, để việc áp dụng kế toán theo

ơ sở dồn tích thành công thì điều kiện tiên quyết phải có một đội ngũ kế toán chuyên nghiệp, có trình độ và kỹ năng tốt (Okpala, 2012).

Có thể nói rằng nhận thức và cách quản lý đúng đắn của nhà quản lý sẽ giúp cho các hoạt động của đơn vị diễn ra hiệu quả, trong đó có quá trình áp dụng kế toán theo cơ sở dồn tích (Ouda, 2004). Điều này cũng có nghĩa là nếu nhà quản lý có văn hóa quản lý quan liêu, ngại đổi mới chính là một trong những cản trở của việc áp dụng kế toán dồn tích ở các nước đang phát triển (Chan, 2005).

Kế toán dồn tích có ảnh hưởng đáng kể đến việc tiết lộ các thông tin của các đơn vị công, đơn vị thực hiện tốt kế toán dồn tích thì sẽ tiết lộ nhiều thông tin đáng tin cậy hơn. Do đó, theo kết quả nghiên cứu, áp dụng kế toán theo cơ sở dồn tích có tác động tích cực đến tính minh bạch của thông tin kế toán bởi vì việc áp dụng kế toán dồn tích trong khu vực công tạo ra các báo cáo tài chính toàn diện và chất lượng cao, điều này phù hợp với các nghiên cứu của Christiaens và cộng sự (2010); Abushamsieh, López-Hernández, and Ortiz-Rodríguez (2014).

5.2. Một số đề xuất

Về thể chế chính trị: cần làm rõ mối quan hệ giữa cơ quan hành pháp và cơ quan giám sát của Chính phủ, xác định rõ vai trò của kiểm toán nhà nước trong việc kiểm tra tình hình thực hiện ngân sách và quy định rõ trong Luật NSNN. Ngoài ra, Chính phủ phối hợp cùng với các cơ quan hành chính khác như Kiểm toán nhà nước, Kho bạc nhà nước, Bộ Tài chính, ...) để lắng nghe mong đợi của những tổ chức này vì đây là những đơn vị thực hiện trực tiếp những nhiệm vụ do Chính phủ đề ra.

Về năng lực của nhân viên kế toán: các đơn vị cần phát triển đội ngũ cán bộ có chất lượng, chú trọng đến việc đào tạo cho các chuyên gia kế toán, có trình độ chuyên môn và kinh nghiệm nghề nghiệp nhằm đáp ứng các yêu cầu về chuyên môn nghiệp vụ, đạo đức nghề nghiệp, ý thức tuân thủ các pháp luật về kế toán và kinh tế khác; bên cạnh đó nâng cao khả năng thích ứng với những sự thay đổi trong tổ chức cũng như kỹ năng ứng dụng công nghệ thông tin ở các đơn vị cho phù hợp với giai đoạn Cách mạng công nghiệp 4.0 như hiện nay.

Về vai trò lãnh đạo của nhà quản lý: nâng cao nhận thức về sự cần thiết và mức độ quan trọng của việc áp dụng kế toán dồn tích và sự ảnh hưởng của quá trình này đến tính minh bạch của thông tin kế toán. Ngoài ra, nhà quản lý cần có những thay đổi tư duy trong cách thức quản lý, có sự chuyển đổi từ cách thức quản lý một chiều từ trên xuống sang cách thức tiếp nhận ý kiến của nhân viên các cấp nhằm nâng cao tinh thần sáng tạo và cởi mở của nhân viên giúp cho quá trình áp dụng kế toán theo cơ sở dồn tích được thực hiện một cách hiệu quả hơn.

Tài liệu tham khảo

- Abushamsieh, K., López-Hernández, A. M., & Ortiz-Rodríguez, D. (2014). The development of public accounting transparency in selected Arab countries. *International Review of Administrative Sciences*, 80(2), 1-22. doi:10.1177/0020852313514522
- Adhikari, P., & Mellembvik, F. (2010). The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 10, 169-199. doi:10.1108/S1479-3563(2010)0000010012
- Anderson, J. C., & Gerbing, D. W. (1988). Structural equation modelling in practice: A review and recommended two-step approach. *Psychological Bulletin*, 103(3), 411-23. doi:10.1037/0033-2909.103.3.411

- Azmi, A. H., & Mohamed, N. (2014). Readiness of Malaysian public sector employees in moving towards accrual accounting for improve accountability: The case of Ministry of Education (MOE). *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164, 106-111. doi:10.1016/j.sbspro.2014.11.057
- Bellanca, S., Cultrera, L., & Vermeylen, G. (2015). Analysis of public accounting systems in the European Union. *Research in World Economy*, 6(3), 23-35. doi:10.5430/rwe.v6n3p23
- Bentler, P. M., & Bonett, D. G. (1980). Significance tests and goodness of fit in the analysis of covariance structures. *Psychological Bulletin*, 88, 588-606. doi:10.1037/0033-2909.88.3.588
- Bowrey, G. (2007). Have recent financial reforms improved financial accountability in the Australian commonwealth public sector? *Australian Accounting, Business and Finance Journal*, 1(3), 34-48. doi:10.14453/aabfj.v1i3.4
- Broadbent, J., & Guthrie, J. (2008). Public sector to public services: 20 years of "contextual" accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21(2), 129-169. doi:10.1108/09513570810854383
- Bui, L. T. Y. (2014). *Tổ chức công tác kế toán ở các cơ sở y tế công lập tỉnh Quảng Ngãi [Organizing accounting work at health centers established in Quang Ngai province]* (Doctoral dissertation, The Academy of Finance (AOF), Vietnam). Retrieved May 10, 2020, from <https://tailieu.vn/doc/luan-an-tien-si-kinh-te-to-chuc-cong-tac-ke-toan-tai-cac-co-so-y-te-cong-lap-tinh-quang-ngai-1719571.html>
- Cao, V. T. C. (2016). *Nghiên cứu những nhân tố ảnh hưởng đến việc xây dựng chuẩn mực kế toán công Việt Nam trong điều kiện vận dụng kế toán công quốc tế [Studying the factors affecting the development of Vietnamese public accounting standards in terms of applying international public accounting]* (Doctoral dissertation, University of Economics Ho Chi Minh City, Vietnam). Retrieved March 10, 2020, from <http://oldsdh.ueh.edu.vn/nghien-cuu-sinh/lats-chuan-bi-bao-ve/luan-an-tien-si-cau-thi-cam-van/>
- Cardoso, R. L., Aquino, A. C. B., & Pigatto, J. A. M. (2014). Brazilian governmental accounting reforms: IPSAS and accrual accounting adoption. *SSRN Electronic Journal*. Retrieved March 20, 2020, from https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2466484
- Carmines, E. G., & McIver, J. P. (1981). Analyzing models with unobserved variables: Analysis of covariance structures. In G. W. Bohmstedt & E. F. Borgatta (Eds.), *Social measurement: Current issues* (pp. 65-115). Beverly Hills, LA: Sage Publications. doi:10.1177/0049124183011003003
- Chan, J. L. (2005). IPSAS and government accounting reform in developing countries. In E. Lande & J.-C. Scheid (Eds.), *Accounting reform in the public sector: Mimicry, fad or Necessity* (pp. 31-41). Paris, France: Experts Comptables Media.
- Christensen, M. (2001). *Public sector accrual accounting: Who made the emperor's clothes?* Retrieved March 21, 2020, from <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.199.577&rep=rep1&type=pdf>
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554. doi:10.1177/0020852310372449
- Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50. doi:10.2307/3151312

- Grimmelikhuijsen, S., & Meijer, A. (2014). Effects of transparency on the perceived trustworthiness of a government organization: Evidence from an online experiment. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 24(1), 137-157. doi:10.1093/jopart/mus048
- Hair, J. F., Anderson, R. E., Babin, B. J., & Black, W. C. (2010). *Multivariate data analysis* (7th ed.). New York, NY: Prentice Hall.
- Hart, P., & Tummers, L. (2014). *Understanding public leadership* (2nd ed.). London, UK: Red Globe Press.
- Harun, H., & Kamase, H. P. (2012). Accounting change and institutional capacity: The case of a provincial government in Indonesia. *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 6(2), 35-50.
- Heald, D. A., & Hood, C. (2006). *Transparency: The key to better governance?* Oxford, UK: Oxford University Press.
- Hladika, M., Vasicek, V., & Dragija, M. (2010). Impact of public internal financial control on public administration in Croatia. *Theoretical and Applied Economics*, 17(4), 71-86.
- Huynh, H. T. H. (2014). *Phân tích và thiết kế hệ thống thông tin kế toán trong các bệnh viện công* [Analyzing and designing accounting information systems in public hospitals] (Doctoral dissertation, Da Nang University, Vietnam). Retrieved April 10, 2020, from <https://123doc.net//document/2523386-luan-an-tien-si-phan-tich-va-thiet-ke-he-thong-thong-tin-ke-toan-trong-cac-benh-vien-cong.htm>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. doi:10.1016/0304-405X(76)90026-X
- Joreskog, K. G. (1971). Statistical analysis of sets of congeneric tests. *Psychometrika*, 36(2), 109-133. doi:10.1007/BF02291393
- Khan, A., & Mayes, S. (2009). *Transition to accrual accounting. Fiscal affairs department*. Retrieved March 21, 2020, from International Monetary Fund website: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0902.pdf>
- Kline, R. B. (2011). *Methodology in the social sciences. Principles and practice of structural equation modeling* (3rd ed.). New York, NY: Guilford Press.
- Nguyen, H. T. T. (2015). *Hoàn thiện báo cáo tài chính khu vực công Việt Nam* [Completing Vietnam's public sector financial statements] (Doctoral dissertation, University of Economics Ho Chi Minh City, Vietnam). Retrieved May 15, 2020, from <http://oldsdh.ueh.edu.vn/nguyen-cuu-sinh/lats-chuan-bi-bao-ve/luan-an-tien-si-nguyen-thi-thu-hien/>
- Nguyen, T. D. (2014). *Giáo trình Phương pháp nghiên cứu khoa học trong kinh doanh* [Curriculum Methods of scientific research in business]. Ho Chi Minh City, Vietnam: Nhà xuất bản Tài chính.
- Nunnally, J. C., & Bernstein, I. H. (1994). *Psychometric theory* (3rd ed.). New York, NY: McGraw-Hill.
- 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.

- Ouda, H. A. G. (2004). Basic requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *International Consortium on Governmental Financial Management*, 4(1), 78-99.
- Ouda, H. A. G. (2007). Accrual accounting in the government sector, background, concepts, benefits and costs. *The International Consortium on Governmental Financial Management*, 4(1), 39-52.
- Pham, H. Q. (2017). *Bàn về tính minh bạch thông tin kế toán công và mối quan hệ với trách nhiệm giải trình [Discussion on public accounting information transparency and its relationship to accountability]*. Retrieved March 10, 2020, from Industry and Trade Magazine website: <http://tapchicongthuong.vn/bai-viet/ban-ve-tinh-minh-bach-thong-tin-ke-toan-cong-va-moi-quan-he-voi-trach-nhiem-giai-trinh-48834.htm>
- Samaratunge, R., & Bennington, L. A. (2002). Public sector reforms in Sri Lanka: An empirical study. In D. Lamaond (Ed.), *Management in a global context: Prospects for the 21st century* (pp. 1-9). Queensland, Australia: Griffith University.
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2003). *Research methods for business: A skill building approach* (4th ed.). New York, NY: John Willey and Sons.
- Stamatiadis, F. (2009). Investigating the governmental accounting reform of Greek national health system (ESY): Some preliminary evidence. *International Journal on Governmental Financial Management*, 9(2), 73-97.
- Steiger, J. H. (1990). Structural model evaluation and modification: An interval estimation approach. *Multivariate Behavioral Research*, 25(2), 173-180. doi:10.1207/s15327906mbr2502_4
- Tummers, L., & Kinies, E. (2016). Measuring public leadership: Developing scales for four key public leadership roles. *Public Administration*, 94(2), 433-451. doi:10.1111/padm.12224
- Van der Voet, J., Kuipers, B. S., & Groeneveld, S. (2015). Implementing change in public organizations: The relationship between leadership and affective commitment to change in a public sector context. *Public Management Review*, 18(6), 842-865. doi:10.1080/14719037.2015.1045020
- Venieris, G., Cohen, S., & Sykianakis, N. (2003). The accounting reform attempt in the Greek NHS. *International Journal of Management Cases*, 14(1), 283-294. doi:10.5848/APBJ.2012.00027